Ryta Iwona Dziemianowicz

EFEKTYWNOŚĆ SYSTEMU OPODATKOWANIA ROLNICTWA

WYDAWNICTWO UNIWERSYTETU W BIAŁYMSTOKU

Białystok 2007

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

Recenzenci
Jerzy Wilkin
Jerzy Sikorski

Copyright © by Uniwersytet w Białymstoku, Białystok 2007

ISBN 978-83-7431-139-7

Skład komputerowy i redakcja techniczna
Agencja Auto Reklama

Korekta językowa
Halina Lisicka

Projekt okładki
Sławomir Dziemianowicz

Wydawnictwo Uniwersytetu w Białymstoku
15-097 Białystok, ul. M. Skłodowskiej-Curie 14, tel. +85 745 70 59

Druk i oprawa:
Mazowieckie Zakłady Graficzne
e-mail: drukarnia@mzgraf.pl

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

SPIS TREŚCI

WSTĘP 9

Rozdział 1.

ROLA PAŃSTWA I POLITYKI PODATKOWEJ W GOSPODARCE 17

1.1. Przesłanki warunkujące aktywność państwa..... 17

1.1.1. Ekonomiczne uzasadnienie interwencji państwa..... 17

1.1.2. Funkcje współczesnego państwa..... 24

1.2. Determinanty i instrumenty polityki podatkowej..... 30

1.2.1. Ekonomiczne funkcje podatków..... 30

1.2.2. Polityka podatkowa jako element polityki fiskalnej..... 44

1.2.3. Cele polityki podatkowej 50

1.3. Wpływ podatków na wzrost gospodarczy..... 54

Rozdział 2.

TEORETYCZNE PODSTAWY KONSTRUKCJI OPTYMALNEGO SYSTEMU PODATKOWEGO..... 70

2.1. Kryteria oceny systemu podatkowego..... 70

2.2. Efektywność podatkowa a efektywność ekonomiczna opodatkowania..... 75

2.2.1. Pojęcie efektywności podatkowej i ekonomicznej efektywności opodatkowania..... 75

2.2.2. Koncepcja zbędnego ciężaru opodatkowania (*excess burden of taxation)*..... 79

2.2.3. Metody pomiaru zbędnego ciężaru opodatkowania (*excess burden)*.. 81

2.2.4. Podstawowe założenia teorii optymalnego opodatkowania..... 86

2.3. Koszty procesu fiskalnego..... 90

2.3.1. Pojęcie i elementy kosztów procesu fiskalnego..... 90

2.3.2. Administracyjne koszty wymiaru i poboru podatków..... 93

2.3.3. Koszty płacenia podatków (koszty dostosowania podatników)..... 95

2.3.4. Wysokość *excess burden* - implikacje dla polityki podatkowej..... 97

2.3.5. Specyficzne koszty podatkowe - koncepcja *tax expenditures*..... 100

2.4. Efektywność a sprawiedliwość opodatkowania..... 106

2.5. Zasady konstrukcji optymalnego systemu podatkowego..... 111

2.6. Koncepcja optymalizacji bazy podatkowej i możliwości jej wykorzystania przy budowie systemu podatkowego..... 117

Rozdział 3.

TEORETYCZNE PODSTAWY OPODATKOWANIA ROLNICTWA..... 125

3.1. Transformacja rolnictwa a jego opodatkowanie..... 125

3.1.1. Fazy rozwoju rolnictwa..... 125

3.1.2. Transformacja rolnictwa a wysokość obciążeń podatkowych.. 138

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

3.2. Modele opodatkowania rolnictwa 147
3.3. Podatki obciążające rolnictwo 150
3.3.1. Klasyfikacja podatków rolnych 150
3.3.2. Opodatkowanie ziemi rolniczej 158
3.3.2.1. Opodatkowanie ziemi – główne nurty teoretyczne 158
3.3.2.2. Ziemia rolnicza jako podstawa opodatkowania 161
3.3.2.3. Argumenty za i przeciw opodatkowaniu ziemi rolniczej 166
3.3.3. Opodatkowanie dochodu rolniczego 170
3.3.3.1. Dochód jako podstawa opodatkowania 170
3.3.3.2. Wpływ podatku dochodowego na gospodarstwa rolne 172
3.4. Uprzywilejowane opodatkowanie jako forma wsparcia rolnictwa 177
3.5. Cechy dobrego systemu opodatkowania rolnictwa 181

Rozdział 4.
OPODATKOWANIE ROLNICTWA-DOŚWIADCZENIA KRAJÓW UNII EUROPEJSKIEJ i USA 187
4.1. Uwagi metodologiczne 187
4.2. Zasady opodatkowania rolnictwa w wybranych krajach UE 193
4.2.1. Ogólna charakterystyka systemów podatkowych w krajach UE 193
4.2.2. Opodatkowanie dochodu 196
4.2.2.1. Podatek od dochodów osobistych 196
4.2.2.2. Podatek korporacyjny 208
4.2.3. Opodatkowanie majątku 209
4.2.4. Opodatkowanie konsumpcji – podatek od wartości dodanej 220
4.2.5. Obciążenia podatkowe rolnictwa w UE 226
4.3. Mechanizm oddziaływania podatków na rolnictwo (na przykładzie USA) 231
4.3.1. Ogólne zasady opodatkowania rolnictwa w USA 231
4.3.2. Opodatkowanie dochodu 234
4.3.2.1. Federalny i lokalny podatek dochodowy od osób fizycznych (*individual income tax*) 234
4.3.2.2. Podatek dochodowy od przedsiębiorstw (*corporation income tax*) 243
4.3.2.3. Podatek od zysków (dochodów) kapitałowych - *tax on capital gains* 245
4.3.3. Opodatkowanie majątku 246
4.3.3.1. *Property tax* – zasady ogólne opodatkowania 246
4.3.3.2. Charakterystyczne rozwiązania podatkowe zastosowane w *property tax* na przykładzie stanu: Południowa Karolina, Minnesota, Texas i Colorado 252
4.3.3.3. Podatek od spadków i darowizn (*federal estate and gift taxes*) 255
4.3.4. Podatek konsumpcyjny (od sprzedaży detalicznej) 258

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

4.3.5. Wysokość obciążeń podatkowych i ich wpływ na amerykańskie rolnictwo 260

Rozdział 5.

KONSTRUKCJA SYSTEMU OPODATKOWANIA ROLNICTWA W POLSCE 267

5.1. Ogólna charakterystyka polskiego systemu podatkowego 267
5.2. Podatki obciążające gospodarstwa rolne w Polsce 276
5.2.1. Ogólna charakterystyka systemu opodatkowania rolnictwa w Polsce 276
5.2.2. Obciążenia podatkowe rolnictwa w latach 1945 – 1989 277
5.2.3. Zasady opodatkowania rolnictwa po 1989 roku 297
5.2.3.1. Podatki obciążające dochody z rolnictwa 297
5.2.3.1.1. Ogólne zasady opodatkowania dochodów 297
5.2.3.1.2. Opodatkowanie dochodów z działów specjalnych produkcji rolnej 301
5.2.3.2. Podatki obciążające majątek rolnika 310
5.2.3.2.1. Podatek rolny 310
5.2.3.2.2. Podatek od nieruchomości 324
5.2.3.2.3. Podatek leśny 328
5.2.3.2.4. Podatek od środków transportowych 331
5.2.3.2.5. Podatek od posiadania psów 334
5.2.3.2.6. Podatek od spadków i darowizn 336
5.2.3.2.7. Podatek od czynności cywilnoprawnych 340
5.2.3.3. Opodatkowanie konsumpcji – podatek od towarów i usług 343
5.2.3.3.1. Ogólna charakterystyka podatku VAT w rolnictwie 343
5.2.3.3.2. Zasady funkcjonowania systemu ryczałtowego w rolnictwie 347
5.2.3.3.3. Zasady ogólne rozliczenia VAT w rolnictwie 352
5.3. Ocena polskich rozwiązań w zakresie opodatkowania rolnictwa na tle systemów podatkowych krajów Unii Europejskiej i USA 356

Rozdział 6.

BUDŻETOWE I SEKTOROWE SKUTKI OPODATKOWANIA ROLNICTWA W POLSCE 362

6.1. Metodologia badań 362
6.1.1. Pomiar efektywności podatkowej 362
6.1.2. Charakterystyka bazy źródłowej gospodarstw rolnych prowadzących rachunkowość 367
6.2. Ocena systemu opodatkowania rolnictwa w Polsce 371
6.2.1. Efektywność (wydajność) systemu opodatkowania rolnictwa 371

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

6.2.1.1. Udział rolnictwa w tworzeniu podatkowych dochodów..... 371
6.2.1.2. Makroekonomiczna efektywność podatku rolnego – realizacja funkcji fiskalnej..... 374
6.2.1.3. Mikroekonomiczna efektywność podatku rolnego na przykładzie gospodarstw prowadzących rachunkowość rolną..... 379
6.2.1.4. Efektywność podatku dochodowego obciążającego działy specjalne produkcji rolnej..... 389
6.2.1.5. Efektywność podatku od towarów i usług..... 394
6.2.2. Sprawiedliwość systemu opodatkowania rolnictwa – realizacja funkcji redystrybucyjnej..... 401
6.3. System podatkowy jako ukryta forma subwencjonowania rolnictwa w Polsce..... 405
6.4. Sektorowe skutki opodatkowania rolnictwa w Polsce..... 412
6.5. Propozycje zmian w systemie opodatkowania rolnictwa w Polsce..... 419

WNIOSKI KOŃCOWE I REKOMENDACJE..... 430

BIBLIOGRAFIA..... 435

SPIS TABEL..... 455

SPIS WYKRESÓW..... 461

SPIS RYSUNKÓW..... 464

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

Wstęp

Trudno znaleźć jest eksperta od podatków,
który zalecałby podwyższenie obciążeń podatkowych rolnictwa.
Jeszcze trudniej znaleźć takiego,
którego zalecenia zostałyby zaakceptowane.

R. Bird

Zgodnie z klasycznym podejściem, podatki powinny przede wszystkim przynosić państwu dochód, co nie oznacza, że przy ich projektowaniu nie powinno zwracać się uwagi na efektywność ekonomiczną opodatkowania. Ich konstrukcja powinna ograniczać negatywny wpływ na gospodarkę, zmniejszać straty społeczne wynikające z opodatkowania oraz minimalizować koszty administracyjne. Jednocześnie podatki powinny także uwzględniać sprawiedliwość opodatkowania. Toteż większość ekonomistów zgadza się z tym, że system podatkowy powinien być efektywny pod względem podatkowym i ekonomicznym, sprawiedliwy i jednocześnie powinien minimalizować koszty procesu fiskalnego. W gospodarkach transformujących rola podatków jest jednak większa, coraz częściej ich zadaniem jest także (na ile to jest możliwe), zwłaszcza w okresach przejściowych, wspomaganie przekształceń strukturalnych, motywowanie do podejmowania określonych zadań.

Projektowanie tak rozumianego systemu podatkowego, czy też podatku, nie jest rzeczą prostą. W realnym świecie nie istnieje bowiem jeden zestaw podatków, który spełniałby wyżej określone kryteria. Ogrom informacji i zróżnicowanie sytuacji w poszczególnych krajach, specyfika regionalna czy też inne uwarunkowania społeczno-gospodarcze powodują, że nie zawsze reformatorzy mogą, przy tworzeniu własnej polityki podatkowej, wykorzystać doświadczenia innych. Również teoria, jak dotychczas, nie daje jednoznacznych odpowiedzi, jaka powinna być konstrukcja

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

optymalnego systemu podatkowego. Dlatego też wizję dobrze funkcjonującego systemu podatkowego, podobnie jak dobrze funkcjonującego państwa, często uznaje się za normatywną abstrakcję, niemniej jednak stworzenie „właściwych" rozwiązań, które można byłoby uznać za standardy, pozwala na zidentyfikowanie braków i niedociągnięć rzeczywistych działań. W związku z tym, budując nowy systemu podatkowy lub reformując istniejący, powinno się wykorzystywać zarówno aktualną wiedzę z zakresu ekonomii, finansów publicznych oraz teorii opodatkowania, jak i dotychczasowe doświadczenia innych, co zazwyczaj pozwala, już na wstępie, na wyeliminowanie ewentualnych błędów.

Przedmiotem rozprawy jest system opodatkowania rolnictwa, rozpatrywany nie jako wyodrębniony element, ale jako część składowa ogólnego systemu podatkowego. Oznacza to, iż rolnictwo, które w trakcie rozwoju ekonomicznego ulega ciągłym przeobrażeniom (np. systematycznie spada jego udział w tworzeniu PKB i zatrudnieniu, następuje przesunięcie zasobów pracy do sektorów charakteryzujących się wyższą wydajnością, jednocześnie wzrasta kapitałochłonność zarówno w sektorach nierolniczych, jak i w samym rolnictwie), traktowane jest w tym przypadku jako jeden z sektorów gospodarki, bez eksponowania, tak często podkreślanej przez ekonomistów rolnictwa, jego specyfiki.

Wyeksponowanie specyfiki rolnictwa, jako działu gospodarki narodowej, uzasadniające występujące trudności w zastosowaniu ogólnych teorii ekonomicznych, w tym także teorii opodatkowania, stanowi zazwyczaj podstawową przesłankę uzasadniającą odrębność opodatkowaniem tego sektora i w związku z tym kreowania rozwiązań specyficznych. Coraz częściej jednak, zgodnie z założeniami większości współczesnych teorii, rolnictwo jest traktowane jako integralny element jednolitego procesu wzrostu gospodarczego. Nie oznacza to jednak, że produkcja rolna w wyniku postępu technicznego przestała charakteryzować się określoną specyfiką. Wręcz przeciwnie i dzisiaj: „podobnie jak w przeszłości, produkcja rolna dokonuje się dzięki wykorzystaniu przez człowieka na własny pożytek procesu biologicznego wzrostu niektórych zwierząt i roślin"[1]. Niemniej jednak współcześnie rolnictwo nie jest już traktowane jako sektor wyodrębniony ze struktury gospodarki narodowej, ale jako jeden z jej działów, tworzących z pozostałymi spójną całość. Przyjmuje się zatem, że jego siły napędowe są takie same, jak dla całej gospodarki, a to oznacza, że jego system podatkowy nie powinien być suwerenny.

Oczywiście, pisząc o współczesnym rolnictwie, autorzy zazwyczaj mają na myśli rolnictwo krajów rozwiniętych, rolnictwo znajdujące się na najwyższym poziomie rozwoju. Należy jednak pamiętać, że poziom rozwoju rolnictwa na świecie jest zróżnicowany i zależy w bezpośredni sposób od poziomu rozwoju danego kraju. Czy zatem w innych warunkach ekonomicznych, np. transformacji gospodarki i rolnictwa, można zastosować identyczne rozwiązania jak w krajach rozwiniętych? Zdaniem wielu ekonomistów, zastosowanie w okresie transformacji ogólnych reguł, z powodzeniem stosowanych wobec innych sektorów, uwypukla słabość rolnictwa

[1] C. Servolin, *Gospodarka rolna – między polityką a ekonomią*, [w:] „Wieś i Rolnictwo", Nr 4/2005, s. 13.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

jako partnera dla innych, pozarolniczych działów gospodarki. Oznacza to zazwyczaj:„świadomą zgodę na uczynienie z rolnictwa swoistego rezerwatu, w którym liczne gospodarstwa o ujemnej akumulacji będą postrzegane wyłącznie jako zasób ziemi, coraz gorzej wykwalifikowanej i cywilizacyjnie zacofanej siły roboczej oraz zdekapitalizowanego majątku"[2]. W związku z tym można założyć, że w przypadku wystąpienia konieczności modernizacji rolnictwa, przebudowy jego struktury agrarnej, sprzyjającej rozwojowi efektywnego rolnictwa farmerskiego, cechującego się dużą skalą produkcji oraz wysoką wydajnością, mogą istnieć pewne przesłanki do zastosowania rozwiązań fiskalnych sprzyjających takim przeobrażeniom. Dlatego też w krajach transformujących gospodarkę szczególnego znaczenia nabiera zakres i forma opodatkowania tego sektora. Należy jednak pamiętać, iż ograniczenie lub całkowite wyłączenie z opodatkowania rolnictwa, np. dochodów rolniczych, przyczynia się do powstania zakłóceń alokacyjnych, zwłaszcza w zakresie czynnika pracy i ogranicza lub nawet, w niektórych wypadkach, hamuje jego modernizację. Natomiast właściwie zaprojektowany system podatkowy może przyczynić się do przyśpieszenia przekształceń strukturalnych oraz zmniejszyć negatywne oddziaływanie podatków na pracę, oszczędności i inwestycje nie tylko w samym rolnictwie, ale i w całej gospodarce.

Za wyborem tematu rozprawy przemawiało wiele istotnych przesłanek. Przede wszystkim należy stwierdzić, iż, jak dotychczas, problematyka opodatkowania rolnictwa nie doczekała się wielu opracowań. Stanowią one zazwyczaj margines rozważań na temat obowiązujących rozwiązań prawnych, w ramach nurtu tzw. szczegółowej teorii podatków, koncentrującego się przede wszystkim na opisie danego systemu podatkowego i analizie konkretnych rozwiązań podatkowych. Pozwala to jedynie na stały monitoring obowiązujących konstrukcji, uniemożliwia natomiast pogłębioną analizę skuteczności i efektywności opodatkowania rolnictwa. Dotychczasowe opracowania całkowicie pomijają analizę norm efektywnego i sprawiedliwego, czyli optymalnego, systemu opodatkowania rolnictwa oraz ekonomicznych skutków zastosowania ewentualnych konstrukcji podatkowych, czyli tzw. ogólną teorię opodatkowania, abstrahującą od bieżących, prawno-organizacyjnych rozwiązań, obowiązujących w danym kraju, na podstawie której formułowane są zalecenia dla tzw. dobrej polityki podatkowej. Może to mieć istotne znaczenie w przypadku poszukiwania skutecznych rozwiązań aplikacyjnych.

Równocześnie, nieliczne opracowania, analizujące system opodatkowania rolnictwa, są wyraźnie jednostronne. Problem systemu opodatkowania rolnictwa, ze względu na tzw. specyfikę tego sektora, jest w nich rozpatrywany tylko i wyłącznie z punktu widzenia ogólnych obciążeń podatkowych, pomija się w nich zarówno jego wpływ na całą gospodarkę, jak i na przeobrażenia strukturalne samego rolnictwa.

Przed pracą postawiono cele o charakterze teoretycznym, empirycznym i aplikacyjnym. Teoretycznym celem jest określenie modelu opodatkowania rolnic-

[2] A. Czyżewski, *Makroekonomiczne zależności w procesie transformacji rolnictwa,* [w:] „Wieś i Rolnictwo", Nr ¾ / 1994, s. 89.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

twa oraz wskazanie warunków, w jakich system podatkowy może skutecznie wspierać rozwój rolnictwa i całej gospodarki. Celem empirycznym jest zbadanie mechanizmów oddziaływania podatków na rolnictwo oraz ocena wpływu systemu podatkowego na jego funkcjonowanie. Natomiast celem aplikacyjnym jest zaproponowanie zmian w systemie podatkowym sprzyjających transformacji i rozwojowi rolnictwa oraz sformułowanie wniosków służących przyszłej polityce podatkowej stosowanej wobec rolnictwa.

Praca stanowi próbę zweryfikowania głównej hipotezy, którą sformułowano następująco: *Obowiązujący w Polsce system opodatkowania rolnictwa, w którym głównym obciążeniem jest podatek rolny, jest nieefektywny pod względem podatkowym i ekonomicznym i powinien być radykalnie zreformowany*. Tak określona hipoteza główna pozwoliła na wyodrębnienie hipotez szczegółowych, a mianowicie:

1. Podatki obciążające rolnictwo stanowią nieefektywne źródło dochodów fiskalnych.
2. Polski system podatkowy jest ukrytą formą subwencjonowania rolnictwa.
3. Aktualna konstrukcja podatku rolnego, który jest głównym obciążeniem rolnictwa, nie sprzyja modernizacji tego sektora.

Weryfikacja hipotez nastąpiła na podstawie analizy międzynarodowego i krajowego materiału statystycznego, obejmującego różne okresy, przede wszystkim lata 1992–2005. Rok 1992 ma szczególne znaczenie z punktu widzenia zmian, jakie zaszły w systemie podatkowym w Polsce, zwłaszcza opodatkowania osób fizycznych, do których zalicza się także właścicieli gospodarstw rolnych. Można uznać, że właśnie rok 1992, w którym wprowadzono po raz pierwszy opodatkowanie dochodów osób fizycznych, jest początkiem gruntownej reformy tego systemu, z której wyłączono jednak rolnictwo. System opodatkowania rolnictwa pozostał systemem uprzywilejowanym, co nie przyczyniło się ani do wzrostu dochodów budżetowych, ani do rozwoju samego rolnictwa, a zwłaszcza jego przeobrażeń strukturalnych. Analizę obciążeń podatkowych i ich skutków przeprowadzono w oparciu o metody dokumentacyjne i statystyczno-opisowe.

Szczegółowe konstrukcje podatkowe oraz mechanizm oddziaływania podatków na rolnictwo wyjaśniony został w oparciu o analizę treści właściwych aktów prawnych zarówno polskich, jak i międzynarodowych. Natomiast ocena wysokości obciążeń podatkowych oraz skuteczności opodatkowania rolnictwa bazuje przede wszystkim na rachunkach narodowych, międzynarodowych i sektorowych. Ponieważ nie zawsze zasadne było traktowanie opodatkowania rolnictwa w ujęciu agregatowym, w uzasadnionych przypadkach posługiwano się wynikami uwzględniającymi zróżnicowanie obszarowe i ekonomiczne poszczególnych segmentów gospodarstw rolnych, wykorzystując wyniki gospodarstw rolnych prowadzących rachunkowość w ramach Instytutu Ekonomiki Rolnictwa i Gospodarki Żywnościowej. Problem braku niektórych danych rozwiązano dokonując szacunków lub prezentując dane wycinkowe.

Przedmiotem analizy był również dotychczasowy dorobek teoretyczny zawarty w literaturze polskiej i obcej, przede wszystkim anglojęzycznej, dotyczący teorii

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

opodatkowania oraz teorii rozwoju i opodatkowania rolnictwa. Wykorzystanie literatury obcej można uzasadnić tym, iż w Polsce, jak dotychczas, rozważania dotyczące opodatkowania rolnictwa zdominowane są przez nurt prawny lub polityczny i koncentrują się głównie na szczegółowej analizie konstrukcji podatkowych zastosowanych w rolnictwie, a nie na analizie ekonomicznej. Należy jednak podkreślić, że wykorzystanie, w tym przypadku, źródeł obcych pociąga za sobą pewne problemy, na które należy zwrócić uwagę. Wiele wniosków z teorii opodatkowania rolnictwa nie zawsze znajduje potwierdzenia w analizie danych empirycznych. Dorobek naukowy jest zdominowany przez piśmiennictwo amerykańskie, dlatego też przy podejmowaniu takiej analizy istnieje trudność w wykorzystaniu modeli tworzonych jako specyficzne dla warunków amerykańskich, np. w warunkach polskich. W konsekwencji trudno jest sformułować zalecenia dla polityki podatkowej, które w sposób jednoznaczny połączyłyby teorię z praktyką i jednocześnie umożliwiały prognozowanie skutków zastosowania konkretnych konstrukcji podatkowych.

W pracy wykorzystano szereg metod badawczych. W części będącej głównym przedmiotem rozprawy, tj. oceny efektywności systemu opodatkowania rolnictwa, dominuje metoda analizy porównawczej oraz analizy historycznej. Cała konstrukcja rozprawy bazuje natomiast na założeniach metody hipotetyczno-dedukcyjnej, która dostarczając wielorakich narzędzi badawczych, umożliwiła: sformułowanie problemu, hipotezy głównej, hipotez szczegółowych, przeprowadzenie analiz logicznych oraz sformułowanie wniosków i rekomendacji dla przyszłej polityki podatkowej.

Rozprawa została podzielona na sześć rozdziałów. W pracy można wydzielić dwie zasadnicze części, różniące się między sobą stopniem ogólności rozważań. Podział ten jest wynikiem wyodrębnienia, w ramach teorii opodatkowania, dwóch głównych nurtów: tzw. ogólnej teorii opodatkowania oraz szczegółowej teorii podatków. Pierwsza, ogólna część teoretyczna abstrahuje od bieżących, prawno-organizacyjnych rozwiązań podatkowych obowiązujących w poszczególnych krajach. Zajmuje się przede wszystkim analizą norm optymalnego systemu podatkowego oraz skutków opodatkowania, na podstawie czego mogą być formułowane zalecenia dla tzw. dobrej polityki podatkowej. Dodatkowo przedstawiono w niej teoretyczne zależności pomiędzy rozwojem rolnictwa a jego opodatkowaniem. Znaczenie tej ogólnej części teoretycznej jest niezwykle istotne w przypadku poszukiwania skutecznych rozwiązań aplikacyjnych.

Natomiast druga część pracy, szczegółowa, przedstawia rozwiązania w zakresie opodatkowania rolnictwa stosowane w wybranych krajach Unii Europejskiej, USA i w Polsce. Stanowi ona swoistą diagnozę aktualnie zastosowanych rozwiązań, umożliwiającą skorygowanie niesprawnych konstrukcji, a tym samym przybliżenie systemu podatkowego do modelu optymalnego, którego zasady wywodzą się z ogólnej teorii opodatkowania.

Rozważania zawarte w rozdziale pierwszym koncentrują się na legitymizacji poboru podatków. Próbuje się w nim znaleźć argumenty uzasadniające fiskalną działalność państwa, która z ekonomicznego punktu widzenia, poprzez zawłaszczenie dochodów, prowadzi do przesunięcia konsumpcji z sektora prywatnego do pu-

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

blicznego, co może w istotny sposób wpływać na funkcjonowanie gospodarki. Rozdział kończy się przeglądem badań teoretycznych i empirycznych na temat wpływu podatków na stopę wzrostu gospodarczego. Przedstawione w nim wyniki badań, w większości przypadków, dostarczają argumentów przemawiających za istotną rolą polityki fiskalnej, a w związku z tym także i podatkowej, w kształtowaniu wzrostu i struktury gospodarczej.

W rozdziale drugim przedstawiono ogólne założenia teorii optymalnego opodatkowania, która stanowi punkt wyjścia dla analiz i oceny konkretnych rozwiązań fiskalnych prezentowanych w dalszej części pracy. Ukazane zostały zarówno klasyczne kryteria oceny podatków/systemu podatkowego oraz kwestia sprawiedliwości opodatkowania, jak i cechy rozwiązań optymalnych, minimalizujących ujemne skutki opodatkowania. W rozdziale zdefiniowano pojęcie efektywności podatkowej oraz ekonomicznej efektywności opodatkowania. Szczegółowo opisano koszty opodatkowania, z uwzględnieniem kosztów trudnych do oszacowania, tzw. koncepcję zbędnego ciężaru opodatkowania *(excess burden)*, powstałego w wyniku samego faktu nałożenia podatku i stanowiącego niewidoczny element kosztów procesu fiskalnego oraz koncepcję *tax expenditures* (tzw. ukrytych kosztów opodatkowania, które można uznać za substytut wydatków budżetowych). Mają one istotne znaczenie nie tylko z punktu widzenia funkcji fiskalnej podatków, ale także stymulacyjnej. Mogą bowiem wprowadzać nieefektywne motywacje i jednocześnie w istotny sposób wpływają na wysokość obciążeń podatkowych wszystkich podatników.

Uzupełnieniem teorii optymalnego opodatkowania jest, zawarty również w rozdziale drugim, przegląd poglądów ekonomistów na temat bazy podatkowej. W ostatniej części rozdziału sformułowano definicję bazy podatkowej oraz zawarto ocenę możliwości wykorzystania kryterium efektywności podatkowej do stymulowania zmian w strukturze gospodarczej.

W rozdziale trzecim zaprezentowano zależności pomiędzy rozwojem rolnictwa a opodatkowaniem. Przedstawiono, na podstawie literatury polskiej i obcej, drogę do transformacji rolnictwa i jego rolę w procesie rozwoju gospodarczego. Z punktu widzenia dalszej części pracy określenie ścieżki rozwoju rolnictwa opartej na przesłankach ekonomicznych i zidentyfikowanie fazy, w której znajduje się rolnictwo danego kraju, jest bardzo istotne, pozwala bowiem ustalić właściwą politykę podatkową, dostosowaną do potrzeb gospodarki narodowej i ściśle powiązaną z aktualnie realizowaną polityką rolną. W konsekwencji umożliwia to bardziej optymalne dostosowanie systemu opodatkowania rolnictwa do potrzeb i określonego poziomu rozwoju. W rozdziale trzecim podjęto również kwestię zasad i reguł wdrażania określonych rozwiązań podatkowych w rolnictwie oraz próbę znalezienia odpowiedzi na pytanie, w jaki sposób, stosując konkretne konstrukcje podatkowe, można zminimalizować ujemne skutki opodatkowania i jednocześnie wpływać na przekształcenia strukturalne tego sektora.

W rozdziale czwartym przeanalizowano zasady opodatkowania rolnictwa w wybranych krajach Unii Europejskiej i USA, przedstawione na tle rozwiązań ogólnosystemowych. W analizie uwzględniono opodatkowanie dochodów, majątku

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

i konsumpcji. Dokonano diagnozy zastosowanych w tych krajach rozwiązań podatkowych, zwracając szczególną uwagę na wysokość obciążeń podatkowych i mechanizm oddziaływania podatków na rolnictwo. Podobny układ przyjęto w rozdziale piątym, w którym scharakteryzowano polski system podatkowy i system opodatkowania rolnictwa oraz dokonano porównań pomiędzy wcześniej prezentowanymi systemami a rozwiązaniami zastosowanymi w Polsce. Przyjęto stan prawny obowiązujący na 31 grudnia 2006 r.

W rozdziale szóstym została przeprowadzona ocena efektywności opodatkowania rolnictwa w Polsce oraz ocena stopnia realizacji funkcji przypisywanym podatkom, a więc funkcji fiskalnej, redystrybucyjnej oraz stymulacyjnej. Przedstawiono w nim wyniki badań dotyczące efektywności podatkowej całego rolnictwa oraz poszczególnych grup gospodarstw w porównaniu z innymi sektorami gospodarki. Oszacowano wartość niejawnego transferu środków poprzez system podatkowy do rolnictwa. W rozdziale tym zawarto także ocenę zasadności wykorzystania dotychczasowych konstrukcji podatkowych do stymulowania zmian w strukturze gospodarczej rolnictwa oraz propozycje zmian w systemie opodatkowania rolnictwa, które mają swoje źródło w omówionych teoriach oraz są wynikiem doświadczeń innych krajów, a jednocześnie mogłyby być wprowadzone w najbliższych latach w Polsce. Należy jednak podkreślić, że przedstawione propozycje reformy systemu opodatkowania rolnictwa mają raczej charakter bardzo ogólny, nie są bowiem znane rzeczywiste wartości wielu parametrów niezbędnych do określenia szczegółowej budowy poszczególnych podatków, które jednocześnie umożliwiłyby dokładną ocenę skutków zastosowania nowych konstrukcji. Dlatego też z jednej strony ograniczono się do wskazania pewnego zbioru dopuszczalnych rozwiązań podatkowych, natomiast z drugiej strony przedstawiono konstrukcje, które ze względu na negatywny, prowadzący do stagnacji, wpływ na rolnictwo powinny być z systemu opodatkowania rolnictwa jak najszybciej wyeliminowane. W rozdziale, pomimo pewnych ograniczeń, podjęto zatem próbę wskazania kierunku zmian systemowych w opodatkowaniu rolnictwa oraz pokazano błędy, których można będzie, dzięki wykorzystaniu teorii i doświadczeń innych, uniknąć.

Zasadniczą część pracy zamykają wnioski, stanowiące weryfikację hipotezy głównej i hipotez szczegółowych oraz rekomendacje dla polityki podatkowej stosowanej wobec rolnictwa.

Pragnę złożyć serdeczne podziękowania wszystkim osobom, których życzliwość, bezinteresowna pomoc i cenne wskazówki merytoryczne przyczyniły się do powstania ostatecznego kształtu tej pracy. Przede wszystkim składam je recenzentom, Panu Profesorowi Jerzemu Wiklinowi z Uniwersytetu Warszawskiego oraz Panu Profesorowi Jerzemu Sikorskiemu z Uniwersytetu w Białymstoku. Chciałabym również w sposób szczególny podziękować Panu Profesorowi Czesławowi Noniewiczowi – Kierownikowi Katedry, w której od lat jestem pracownikiem. Szanowny Panie Profesorze dziękuję za nieustającą mobilizację, ale przede wszystkim za życzliwość i wsparcie, bez których ta praca nie mogłaby powstać. Wyrazy podziękowania kieruję również do Pani Doktor Doroty Perło, której pomoc i cenne uwagi niewąt-

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

pliwie przyczyniły się do wzbogacenia niniejszej publikacji. Szczególne wyrazy wdzięczności kieruję pod adresem Pani Profesor Renaty Przygodzkiej, której dziękuję za cenne uwagi merytoryczne pierwszego czytelnika, za wsparcie w trudnych chwilach, ale przede wszystkim za przyjaźń, która pozwoliła uwierzyć w sens nie tylko tej pracy.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

Rozdział 1.

ROLA PAŃSTWA I POLITYKI PODATKOWEJ W GOSPODARCE

1.1. Przesłanki warunkujące aktywność państwa

1.1.1. Ekonomiczne uzasadnienie interwencji państwa

W XXI wieku państwo[3] odgrywa istotną rolę. Nie tylko gwarantuje bezpieczeństwo zewnętrzne i wewnętrzne oraz prawo własności, ale także tworzy prawne ramy instytucjonalne obrotu, stanowi porządek prawny, który warunkuje funkcjonowanie rynku. Prowadzona przez nie, nawet bardzo ograniczona, polityka gospodarcza (ekonomiczna), poprzez którą państwo świadomie oddziałuje na gospodarkę narodową – na jej dynamikę, strukturę i funkcjonowanie, na stosunki ekonomiczne oraz relacje gospodarcze z zagranicą[4], jest zawsze formą jakiejś interwencji w gospodarkę, która koryguje mechanizm rynkowy, uzupełnia go lub nawet w niektórych przypadkach wyłącza. Zakres aktywności państwa jest już jednak sprawą dyskusyjną, ponieważ wybór między „rynkiem" a „państwem" nie jest ani prosty, ani jednoznaczny. Ze względu na to, że państwo jest największym podmiotem gospodarczym, trudno jest dzisiaj mówić o występowaniu czystej postaci rynku lub odwrotnie. W zasadzie będzie to zawsze określona kombinacja „rynku" i „państwa", z przewagą jednego lub drugiego oraz z różnymi zasadami alokacji zasobów. Można więc stwierdzić, że wszystkie kraje stosują jakąś formę interwencjonizmu państwowego, nie oznacza to jednak, że każda forma działalności państwa jest w tym przypadku uzasadniona.

---

[3] Pod pojęciem państwa za R. Musgrave należy rozumieć zrzeszenie obywateli zaangażowanych we wspólne przedsięwzięcia, służące rozwiązywaniu problemów społecznego współistnienia w sposób sprawiedliwy i demokratyczny, czyli przedsięwzięcie kontraktowe wyrażające wspólną troskę o swoich indywidualnych członków. Zob. J.M Buchanan, R.A. Musgrave, *Finanse publiczne a wybór publiczny. Dwie odmienne wizje państwa*, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2005, s. 31.

[4] Definicja polityki gospodarczej za: B. Winiarski (red.), *Polityka gospodarcza*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1999, s. 17.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

Dla ekonomisty jedną z zasadniczych przyczyn działalności państwa jest konieczność zagwarantowania podstaw sprawnego obrotu gospodarczego, a więc przede wszystkim bezpieczeństwa wewnętrznego i zewnętrznego, oraz przeciwdziałanie tzw. zawodności rynku (*market failure*[5]). Koncepcja zawodności rynku zakłada, że rynek nie jest mechanizmem doskonałym, co przyczynia się do nieefektywnej alokacji zasobów. Mianem niesprawności rynku określa się zazwyczaj niepowodzenie systemu instytucji cenowo-rynkowych (mniej lub bardziej wyidealizowanych) w: „podtrzymywaniu pożądanych działań lub powstrzymywaniu działań niepożądanych"[6]. Wpływa na to[7]:

- występowanie dóbr publicznych, których dostarczaniem nie jest zainteresowany sektor prywatny;
- istnienie monopoli wykluczających konkurencję;
- występowanie niepełnych rynków oraz niedoskonałej lub asymetrycznej informacji prowadzące do wzrostu kosztów;
- występowanie efektów zewnętrznych będących wynikiem działań jednostek gospodarczych, które nie są brane pod uwagę w dobrowolnych transakcjach rynkowych;
- występowanie nierówności dystrybucyjnych;
- istnienie zjawiska asymetrii informacji, które zwiększa niepewność na rynku i zmniejsza społeczną efektywność.

Niesprawność rynku jest uważana przez część badaczy za jeden z najważniejszych argumentów ekonomicznego uzasadnienia interwencji państwa. Chociaż wymienione wyżej przyczyny nieefektywności nie występują w poszczególnych działach gospodarki z taką samą intensywnością, uogólniając można stwierdzić, że zawodność rynku oznacza, że nie zawsze istnieją warunki, które umożliwiają osiągnięcie efektywnych rozwiązań za pomocą mechanizmu rynkowego. Uzasadnienie interwencji państwa wywodzi się zatem z ogólnego założenia, że nie we wszystkich obszarach rzeczywistości gospodarczej istnieje doskonała konkurencja, a pewne subrynki mają inną strukturę niż rynek konkurencyjny. W wyniku tego produkt prywatny netto jest mniejszy niż potencjalny produkt społeczny. Celem interwencji państwa jest doprowadzenie do sytuacji, w której nastąpi ich zrównanie[8]. Po raz pierwszy na konieczność korygowania niesprawności rynku, poprzez podejmowanie przez państwo działań ku temu zmierzających, w teorii ekonomii zwrócił uwagę A. Pigou[9].

---

[5] W polskiej literaturze ekonomicznej występują dwa tłumaczenia terminu *market failure,* jako: niesprawność rynku lub zawodność rynku. W rozdziale oba pojęcia będą używane zamiennie.

[6] A. Surdej, *Determinanty regulacji administracyjnoprawnych w oddziaływaniu państwa na gospodarkę*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Krakowie, Kraków 2006, s. 49.

[7] J. Hausner, *Polityka i gospodarka*, [w:] J. Hausner (red.) *Studia z zakresu zarządzania publicznego*, Akademia Ekonomiczna w Krakowie, Kraków 2001, s. 148.

[8] A. Surdej, *Determinanty* [...], s. 50.

[9] A. Pigou, *The Economics of Welfare*, MacMillan, London 1920.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

W opinii V. Tanziego zasada mówiąca o tym, że państwo musi interweniować, jeżeli rynek zawodzi, jest wprawdzie użyteczna, niemniej jednak zawodzi w dwóch zasadniczych kwestiach[10]:

- po pierwsze, ignoruje wpływ interwencji państwa na rozwój rynku prywatnego w przyszłości;
- po drugie, zazwyczaj traktuje zawodność rynku jako zjawisko statyczne, a nie dynamiczne.

V. Tanzi twierdzi, że państwo, interweniując i zastępując rynek, często tworzy własny monopol w sektorze lub w dziedzinach, których działania państwa dotyczą. W rezultacie tego hamuje rozwój rynku i uniemożliwia sektorowi prywatnemu wielu krajów rozwinięcie efektywnych alternatyw dla działalności państwa w takich obszarach, jak np.: komunikacja, transport, świadczenia emerytalne, ochrona zdrowia, edukacja, co prowadzi zazwyczaj do nadmiernej rozbudowy sektora publicznego. Jego zdaniem, państwo częściej wykazuje tendencje do zastępowania rynku niż jego korygowania, co jest zjawiskiem negatywnym. Ponadto nie można traktować interwencji jako zjawiska statycznego, nie zmieniającego się w czasie. Należy pamiętać o tym, że rynek stale się rozwija i coraz lepiej zaspokaja potrzeby obywateli, jest też coraz bardziej efektywny. Jeżeli więc państwo koncentrowałoby się bardziej na działaniach zwiększających jego efektywność, a nie na zastępowaniu rynku, interwencja mogłaby być znacznie ograniczona, bez straty dla obywateli. Rynek doskonały, w opinii V. Tanziego, nie wymaga żadnej aktywności państwa, chociaż w niektórych okolicznościach wzrost gospodarczy mógłby warunkować interwencję państwa w specyficznych sektorach. Nie dotyczyłoby to jednak bezpośrednich działań, ale raczej regulacji prawnych[11].

Ingerencja państwa w gospodarkę powinna więc w jak najmniejszym stopniu prowadzić do zniekształcenia rynku. Jego zawodność, co podkreślają instytucjonaliści, nie implikuje bowiem w sposób bezpośredni interwencji w gospodarkę. Tym bardziej że działania państwa mogą także być niedoskonałe, a lista „zawodności państwa" *(nonmarket failure)* wcale nie jest krótsza niż w przypadku rynku[12], w związku z tym interwencja państwa

Okazuje się zatem, że znalezienie właściwych relacji między aktywnością państwa a rynkiem jest trudne. Przedstawiciele ekonomii neoklasycznej np. bardziej eksponują zawodność państwa niż zawodność rynku i w znaczny sposób ograniczają interwencję państwa na rynku. W tym przypadku jego rola sprowadzana jest przede wszystkim do: produkcji czystych dóbr publicznych, tj. obrony i bezpieczeństwa narodowego, tworzenia ram instytucjonalnych umożliwiających funkcjonowanie rynku, redystrybucji dochodów według zasad akceptowanych przez dane społeczeń-

[10] V. Tanzi, *Gospodarcza rola państwa w XXI wieku*, [w:] Materiały i Studia NBP, Zeszyt 204/2006, s. 5-6.

[11] V. Tanzi, *Gospodarcza rola państwa* [...], s. 13-14. Szerzej: S.K. Vogel, *Free Market, More Rules, Regulatory Reform In Advanced Industrial Countries*, Cornell University Press, Ithaca - London 1996, s. 217-270.

[12] Szerzej: C. Wolf Jr, *Markets or Governments. Choosing between Imperfect Alternatives*, MIT Press Cambridge, Massachusetts 1993, s. 59-90.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

stwo. Prowadzona przez współczesne rządy polityka gospodarcza ma głównie za zadanie ograniczyć niepewność podejmowania prywatnych decyzji, przy niedoskonałej wiedzy o przyszłych warunkach, i w związku z tym ma zapobiegać nieefektywnej alokacji zasobów[13].

Przyjmując za A. Wojtyną[14], można jednak stwierdzić, że większość współczesnych nurtów ekonomii ze względu na:

- konieczność istnienia systemu prawnego, który reguluje prawa własności i zasady zawierania umów w obrocie gospodarczym;
- niedoskonałości rynku;
- występowanie dóbr publicznych, które nie mogą być finansowane z dochodów indywidualnych;
- potrzebę uwzględnienia tzw. efektów zewnętrznych, które powstają wówczas, gdy decyzje jednostki o produkcji czy konsumpcji mają bezpośredni wpływ na produkcję czy też konsumpcję innych osób, inaczej niż za pomocą mechanizmu rynkowego;
- istnienie dóbr społecznych, pożądanych i niepożądanych ze względów społecznych, których konsumpcję powinno regulować państwo;
- potrzebę preferencji społecznych w podziale dochodów, państwo podejmuje wówczas działania wyrównywania nierówności społecznych poprzez podatki i transfery;
- konieczność prowadzenia stabilizacyjnej polityki, prowadzącej do zmniejszenia częstotliwości stanów nierównowagi i ograniczenia ich zakresu;

akceptuje, wprawdzie przy istotnych ograniczeniach, aktywny udział państwa i konieczność jego włączenia się w procesy gospodarcze. Równocześnie należy jednak zauważyć, że nie ma ostatecznych dowodów na to, iż duży udział państwa gwarantuje poprawę efektywności. Wręcz przeciwnie, jak już wcześniej zauważono, polityka państwa może być również nieskuteczna, dlatego też ramy tej interwencji powinny być ściśle określone.

Być może rozwiązaniem tego problemu jest precyzyjne określenie, na czym ma polegać ekonomiczna rola państwa. Wielu autorów utożsamia udział państwa w gospodarce z wielkością sektora publicznego lub ewentualnie z wysokością wydatków publicznych w PKB, co nie zawsze jest zgodne z rzeczywistością, można bowiem przytoczyć przykłady państw, gdzie te wielkości nie są wysokie, a państwo z dużą skutecznością oddziałuje na gospodarkę[15]. Dlatego też A. Wojtyna[16], za J. Kornai, proponuje podział oddziaływania państwa na dwie sfery: realną i regulacji. Przyjmuje, że sfera realna związana jest z własnością publiczną, czyli zasobami będącymi w dyspozycji sektora publicznego. Natomiast sfera regulacji obejmuje: „[...] szeroki zakres procesów i struktur informacyjno-decyzyjnych konkretyzujących się

[13] M. Burda, C. Wypłosz, *Makroekonomia. Podręcznik europejski*, PWE, Warszawa 2000, s.525.

[14] A. Wojtyna, *Nowoczesne państwo kapitalistyczne a gospodarka. Teoria i praktyka,* PWN, Warszawa 1990, s. 42-44.

[15] Np. Japonia.

[16] A. Wojtyna, *Nowoczesne państwo* […], s. 33-35.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

zwłaszcza w postaci celów, środków i ograniczeń polityki ekonomicznej"[17]. Obie sfery cechuje względna autonomia. Utożsamianie ekonomicznej roli państwa tylko z jedną z nich jest, zdaniem A. Wojtyny, błędem. Natomiast ich rozróżnianie pozwala na wyodrębnienie pojęcia **ekonomicznej roli państwa** (sfera regulacji), związanego z oddziaływaniem i jego skutecznością, oraz **zakresu państwa w gospodarce** (sfera realna), implikującego jedynie potencjalną skuteczność, której urzeczywistnienie zależy przede wszystkim od regulacji. Niniejsza praca koncentruje się na sferze regulacji, a zwłaszcza występowaniu państwa jako regulatora określonych procesów makro- i mikroekonomicznych oraz jako podatkobiorcy, pomija zaś szczegółową analizę tzw. sfery realnej.

Syntetyzując, można stwierdzić, że teoria zawodności rynku i teoria zawodności państwa, pod ściśle określonymi warunkami, mogą być użyteczne do określenia zakresu aktywności państwa w danej gospodarce. Pozwalają one na wyprowadzenie twierdzeń, uzasadniających z jednej strony potrzebę interwencji państwa, z drugiej zaś strony określają jej realne granice, na podstawie których formułuje się założenia postulowanej polityki gospodarczej[18]. Można więc stwierdzić, że *market failure* legitymizuje interwencję państwa, zaś *governance failure* przyczynia się do jej istotnego ograniczenia. Jednakże znalezienie „dobrych", praktycznych rozwiązań jest trudne. Nie ma bowiem żadnej uniwersalnej reguły, która pozwoliłaby na znalezienie pewnych odpowiedzi na pytanie, w jakim zakresie państwo powinno być obecne w gospodarce. C. Wolf starając się zachować równowagę w ocenie zawodności rynku i zawodności państwa, po szczegółowym przeanalizowaniu przyczyn nieprawidłowego funkcjonowania państwa[19], zauważa, że w przypadku usług publicznych trudno jest zapewnić równowagę między popytem a podażą, a jeżeli jest to nawet możliwe, to odbywa się kosztem niskiej efektywności tych usług i nierównego do nich dostępu. W konkluzji stwierdza, że: „wybór między rynkiem a państwem nie jest wyborem między doskonałością a niedoskonałością – wybór dotyczy tu raczej stopnia i typu niesprawności. W wielu przypadkach jest to po prostu wybór między sytuacją nieprzyjemną a sytuacją nie do zniesienia"[20].

Podobnie sądzi R. Musgrave, który wprawdzie zauważa, że można dyskutować na temat tego, czy zawodność rynku jest wystarczającym uzasadnieniem dla interwencji państwa, niemniej jednak państwo powinno być aktywne w gospodarce, ponieważ[21]:

1. Twierdzenie, że mechanizm rynkowy zapewnia efektywną alokację zasobów, oparte jest na założeniu, że istnieje wolna konkurencja zarówno na

[17] R. Przygodzka, *Państwo a gospodarka w świetle teorii ekonomii*, [w:] „Optimum – Studia Ekonomiczne", Nr 2 (26)/2005, s. 108.

[18] Szerzej: A. Lipowski, *O akademickiej koncepcji zawodności rynku krytycznie*, [w:] „Ekonomista", Nr 3/2001 oraz A. Lipowski, *Ekonomiczna zawodność państwa – krytyczna analiza ujęcia antyetatystycznego*, [w:] „Ekonomista", Nr 2/2002.

[19] Szerzej: C. Wolf Jr, *Markets or Governments* [...], s. 59-90.

[20] J. Hausner, Polityka i [...], s. 149.

[21] R. Musgrave, P.B. Musgrave, *Public Finance in Theory and Practice*, McGraw-Hill, New York 1989, s. 4-6.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

rynku czynników produkcji, jak i produktów. Producenci i konsumenci dysponują pełną wiedzą o rynku. Nie zawsze jest to możliwe. Państwo powinno zapewnić te warunki.

2. Działalność państwa jest potrzebna wszędzie tam, gdzie konkurencja jest nieskuteczna z powodu zmniejszających się nakładów, w dziedzinach, gdzie zbyt małe dochody powodują, iż zaangażowanie prywatnych przedsiębiorców jest nieopłacalne.
3. Umowy kontraktowe, funkcjonujące na rynku, muszą być chronione i zabezpieczane przez obowiązujące prawo. Obowiązkiem państwa jest jego tworzenie i jednocześnie gwarantowanie jego przestrzegania.
4. Niektóre dobra nie mogą być dostarczane przez rynek. Tzw. koszty zewnętrzne prowadzą bowiem do niedoskonałości rynku, wymaga to korekty poprzez dotowanie lub dodatkowe opodatkowanie.
5. Wartości przyjęte przez dane społeczeństwo wymagają odpowiedniej, zgodnej z preferencjami społecznymi, korekty dochodów uzyskiwanych na rynku.
6. W rozwiniętych gospodarkach system rynkowy nie zawsze pociąga za sobą wysokie zatrudnienie, stabilność cen czy pożądany poziom wzrostu gospodarczego. Aby zabezpieczyć realizację tych celów, potrzebna jest odpowiednia polityka społeczno-gospodarcza.
7. Przyszłe cele społeczne i prywatne mogą się zdecydowanie różnić.

R. Musgrave konstatuje, że: „[...] widzialna ręka działań budżetowych jest niemniej naturalna niż niewidzialna ręka rynku. Do zaspokojenia pozostaje cała gama potrzeb i wiele zadań wymaga podjęcia: jednym służy lepiej pierwszy sposób, a innym – drugi. Zdarzają się niepowodzenia, które należy usuwać na oba sposoby, bo oba wnoszą istotny i czasem uzupełniający się wkład w utrzymanie porządku publicznego”[22]. R. Musgrave, podobnie jak M.E. Porter[23], sądzi, że alternatywa rząd - wolny rynek jest błędna, a zadania rządu w dzisiejszych czasach są ściśle określone i ważne.

K. Tarchalski[24] podkreśla, że zarówno niedostateczna rola państwa w gospodarce (**stan naturalny Hobbesa**), jak i jego nadmierna rola (**państwo-Lewiatan**) mogą być szkodliwe dla gospodarki i dobrobytu społecznego. Jego zdaniem zatrudnienie, dochód i płace realne w państwie naturalnym i Lewiatan kształtują się na znacznie niższym poziomie niż w państwie o optymalnej roli. W konsekwencji zbyt niskie podatki (wpływy budżetowe) mogą być tak samo niekorzystne dla gospodarki, jak zbyt wysokie podatki. Do rozwiązania pozostaje niestety znalezienie poziomu optymalnego.

---

[22] J.M. Buchanan, R.A. Musgrave, *Finanse publiczne a wybór publiczny. Dwie odmienne wizje państwa*, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2005, s. 32.

[23] Szerzej: J. Miklaszewska, *Filozofia a ekonomia. W kręgu teorii wyboru publicznego*, Wydawnictwo Uniwersytetu Jagiellońskiego, Kraków 2001, s. 76-77.

[24] K. Tarchalski, *Sens i bezsens podatkowania. Zarys podstaw podatkowania i regulacji mikroekonomicznej*, Centrum im. Adama Smitha, Warszawa 2002, s. 35-37.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

Tabela 1.1.

Model państwa aktywnie zarządzającego (państwa pozytywnego)

Wyszczególnienie	Zakres i sposoby działania
Główna funkcja	Redystrybucja, stabilizacja makroekonomiczna
Instrumenty	Podatki i wydatki
Główne pola konfliktu	Wydatki budżetowe (kierunki alokacji)
Typowe instytucje	Parlament, ministerstwa, firmy państwowe
Główni aktorzy	Partie polityczne, urzędnicy, korporacje zawodowe
Styl uprawiania polityki	Dyskrecjonalny
Kultura polityczna	Korporatystyczna
Odpowiedzialność polityczna	Bezpośrednia

Źródło: Opracowanie na podstawie: A. Surdej, *Determinanty* [...], s. 39 oraz G. Majone, *From the Positive to the Regulatory State: Causes and Consequences of Changes in the Model of Governance*, [w:] „Journal of Public Policy", Nr 2/1997, s. 149.

Zdecydowanymi przeciwnikami interwencji państwa, nawet w sytuacji wystąpienia „niesprawnego rynku", są przedstawiciele szkoły wyboru publicznego. J. Buchanan uważa, że interwencja państwa, nawet ta mająca na celu korygowanie niedoskonałości rynku, często pogarsza, a nie poprawia sytuację. Tym bardziej że – jak podkreśla szkoła wyboru publicznego - na decyzje decydentów wpływają szczególnie silne naciski lobbystyczne. Dlatego też, zdaniem przedstawicieli tej szkoły, często niedoskonałości rynku są tylko zastępowane przez niedoskonałości wynikające z aktywności państwa, a to oznacza, że: „[...] lekarstwo jest gorsze niż choroba"[25].

Reasumując, należy podkreślić, że: „[...] państwo i gospodarka nie mogą być całkowicie odseparowane od siebie i że separacja i bliskość mogą być stopniowalne"[26]. Zarówno państwo, jak i rynek ma swoje wady. Niektórych funkcji państwa nie może pełnić rynek, i odwrotnie, państwo nie może zastąpić rynku. Pozostaje więc znalezienie alternatywy, która pozwoli na współistnienie tych instytucji i wzajemne uzupełnianie się. Niestety, zgodnie z tym, co stwierdza C. Wolf[27], jak dotychczas nie znaleziono żadnego modelu, na podstawie którego można byłoby wyznaczyć minimalny zakres działań rządu i ich skutków, dlatego też tak trudno jest odpowiedzieć na pytanie, jaki powinien być optymalny poziom działalności państwa[28].

[25] V. Tanzi, *Gospodarcza rola państwa* [...], s. 13.

[26] W. Morawski, *Socjologia ekonomiczna. Problemy. Teoria. Empiria*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2001, s. 149.

[27] Szerzej: C. Wolf Jr, *Markets or Governments* [...], s. 155-189.

[28] L. Balcerowicz, *Toward a Limited State*, World Bank, Washington 2003, s. 11.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

1.1.2. Funkcje współczesnego państwa

Dotychczasowa analiza koncentrowała się na szukaniu odpowiedzi na pytanie: „ile państwa w gospodarce?", zaś analiza funkcji państwa, jego roli w gospodarce – to szukanie odpowiedzi na pytanie: „jakie ma być to państwo?". O roli państwa w gospodarce decydują współcześnie czynniki o charakterze społeczno-politycznym i ekonomicznym. Do pierwszej grupy zalicza się najczęściej: zaspokajanie potrzeb zbiorowych społeczeństwa, ochronę grup najsłabszych ekonomicznie z powodów od siebie w znacznym stopniu niezależnych oraz uaktywnienie lokalnych społeczności. Natomiast czynniki o charakterze ekonomicznym, na których skoncentrowano się w tym rozdziale, wynikają z istoty mechanizmu rynkowego i obejmują takie zjawiska, jak: łagodzenie cyklu koniunkturalnego, dostosowanie struktury podaży do struktury popytu, dostęp do wiarygodnej informacji rynkowej oraz likwidowanie tzw. negatywnych efektów działalności gospodarczej[29]. Kształtują one ekonomiczne funkcje państwa, często w literaturze przedmiotu występujące także pod nazwą funkcji finansów publicznych[30], które R. A. Musgrave i P.B. Musgrave [31] ujmują w sposób następujący:

1. **W odniesieniu do zasobów** - przeciwdziałanie niesprawności rynku, zwłaszcza w zakresie alokacji zasobów, czyli funkcję alokacyjną.
2. **W odniesieniu do dochodów** - redystrybucję dochodów i bogactwa, zgodnie z tym, co społeczeństwo rozumie poprzez sprawiedliwy podział, czyli funkcję redystrybucyjną.
3. **W odniesieniu do całej gospodarki** – dążenie do stabilizacji makroekonomicznej, czyli funkcję stabilizacyjną.

---

[29] W. Ziółkowska, *Finanse publiczne, teoria i zastosowanie*, Wydawnictwo Wyższej Szkoły Bankowej w Poznaniu, Poznań 2000, s. 39-43.

[30] W literaturze przedmiotu funkcje państwa często utożsamiane są z funkcjami finansów publicznych. Jedynie w literaturze z zakresu finansów publicznych nadaje się im specyficzny, pieniężny charakter, natomiast państwo oprócz narzędzi finansowych może stosować także inne regulacje, np. prawne. Według P.A. Samuelsona i W.D. Nordhausa, państwo powinno zapewnić:

- efektywność całej gospodarki;
- sprawiedliwość podziału;
- stabilność gospodarki.

Ekonomiczna rola państwa dotyczy więc wysiłków na rzecz skorygowania ułomności rynku (efektywność), sprawiedliwego i równego podziału dochodów (sprawiedliwy podział) oraz redukowania zakłóceń w gospodarce (stabilizacja). Natomiast S. Owsiak do podstawowych funkcji finansów publicznych zalicza funkcję: alokacyjną, redystrybucyjną i stabilizacyjną. Pomimo innych nazw, zakres poszczególnych funkcji pokrywa się, dlatego też w tym rozdziale przyjęto upraszczające założenie, że ekonomiczne funkcje państwa i finansów publicznych (według Musgrave sektora publicznego) są tożsame. Szerzej: P.A. Samuelson, W.D. Nordhaus, *Ekonomia*, t.1., Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2000, s. 88; S. Owsiak, *Finanse publiczne, teoria i praktyka*, PWN, Warszawa 2005, s. 66-67.

[31] R.A. Musgrave, P.B. Musgrave, *Public Finance* [...], s. 6–14. Wprawdzie we współczesnej ekonomii odchodzi się od tego rygorystycznego podziału, niemniej jednak wyżej wymienione funkcje państwa (sektora publicznego) mogą być praktyczną formą kodyfikacji analizy działania państwa.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

W procesie funkcjonowania państwa te trzy wymienione powyżej funkcje nakładają się na siebie, nie tracąc jednak przez to swojej odrębności. Do ich wykonywania niezbędne są zasoby finansowe, jednakże sposób, w jaki są realizowane, zależy od wzajemnych relacji między państwem a obywatelami.

W literaturze przedmiotu funkcję alokacyjną określa się najczęściej jako: „dostarczanie dóbr publicznych, albo proces, w którym wykorzystanie wszystkich zasobów jest dzielone między dobra prywatne i dobra publiczne, i w którym ustala się strukturę tych dóbr"[32]. Jej istotą jest więc wpływanie na rozmieszczenie czynników wytwórczych między sektor prywatny i publiczny oraz dalsza ich alokacja w obrębie tych sektorów w celu uzyskania struktury podaży dóbr publicznych odpowiadającej preferencjom społecznym, podejmowanie działań sprzyjających optymalnej alokacji. Zadaniem państwa jest wspieranie konkurencji poprzez tworzenie odpowiednich warunków, zbliżonych do konkurencji doskonałej. Konieczność alokacji poza rynkiem wynika między innymi z faktu, iż nie wszystkie potrzeby społeczne mogą być zaspokojone poprzez mechanizm rynkowy, zwłaszcza wówczas, gdy rynek nie jest w pełni rozwinięty. Przyjmuje się również, że taka alokacja może służyć zwiększeniu ogólnej efektywności zasobów w gospodarce[33].

Narzędziem państwa umożliwiającym uzyskanie środków, które służą (lub mogą służyć) sfinansowaniu dóbr i usług, których rynek nie dostarcza lub dostarcza w nieodpowiedniej ilości, są najczęściej podatki. Środki pieniężne przejmowane przez państwo z sektora prywatnego do sektora publicznego zmieniają swoje pierwotne przeznaczenie i tworzą nową strukturę wydatków konsumpcyjnych i inwestycyjnych. Należy jednak pamiętać o tym, że w rzeczywistości niektóre działania państwa mogą wpływać negatywnie na alokację zasobów. Dostarczenie części dóbr publicznych (np. ochrona zdrowia, oświata) może prowadzić do zmniejszenia prywatnych wydatków na te cele, blokowania rozwoju alternatywnego rynku prywatnego. Biorąc pod uwagę fakt, że produkcja tych dóbr, kontrolowana przez państwo, jest mniej wydajna niż produkcja dokonywana poprzez sektor prywatny, może to przyczynić się do zmniejszenia dobrobytu społecznego. Wszystkie działania państwa wymagają użycia rzadkich zasobów, które nie zawsze będą w sektorze publicznym bardziej efektywnie wykorzystywane niż w sektorze prywatnym. Monopol państwa, podobnie jak i monopol w sektorze prywatnym, może więc zniekształcać alokację zasobów. Państwo ze względu na to, że w wielu dziedzinach swojej działalności nie ma do czynienia z jakąkolwiek konkurencją, może stać się nieefektywne, co oznacza, że jego działalność powinna podlegać ścisłej kontroli.

Przez funkcję redystrybucyjną R. A. Musgrave i P.B. Musgrave rozumieją takie: „dostosowanie podziału dochodów i bogactwa, które zapewnia zgodność z tym, co społeczeństwo postrzega za słuszny czy też sprawiedliwy stan dystrybucji (podziału)"[34]. Redystrybucja w tym przypadku oznacza wtórny podział dochodów, które

[32] Ibidem, s. 6.

[33] W. Szczęsny, *Firma w otoczeniu fiskalnym*, Difin, Warszawa 2001, s.30.

[34] R. A. Musgrave, P. B. Musgrave, *Public Finance* [...], s. 6.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

poprzez mechanizm rynkowy zostały już raz podzielone. Oznacza również korygowanie pierwotnego podziału, zgodnie z poczuciem sprawiedliwości przeważającej części społeczeństwa. Państwo nie jest zdolne do wytwarzania dochodów i dlatego przy realizacji swoich funkcji musi sięgać do dochodów innych podmiotów. Bezpośrednie korygowanie dochodów dokonuje się poprzez podatki i transfery, pośrednie – poprzez możliwość bezpłatnego lub częściowo tylko odpłatnego zaspokojenia tzw. potrzeb zbiorowych. Niewątpliwie redystrybucja dochodów może być również traktowana jako proces, który odbywa się czyimś kosztem i na czyjąś korzyść[35]. Nadmiernie rozbudowana funkcja redystrybucyjna państwa może również prowadzić np. do wydłużenia poszukiwania pracy, a nawet do wzrostu bezrobocia.

Ważnym zadaniem państwa jest również stabilizowanie gospodarki. Realizowanie stabilizacyjnej funkcji sprowadza się do[36]:

a) tworzenia warunków pełnego (lub pełniejszego) wykorzystania zdolności wytwórczych gospodarki;
b) tworzenia warunków gromadzenia oszczędności pieniężnych przez optymalizację obciążeń podatkowych;
c) ograniczania amplitudy wahań cyklu koniunkturalnego;
d) walki ze skutkami bezrobocia i promowanie procesu tworzenia nowych miejsc pracy;
e) korekty nadmiernego zróżnicowania dochodów w społeczeństwie będącego skutkiem bezwzględnie działającego mechanizmu rynkowego;
f) łagodzenia negatywnych skutków ubocznych działalności podmiotów rynkowych, które kierują się przede wszystkim motywem zysku.

V. Tanzi[37] uważa, że zakres realizowanych przez państwo funkcji zmienia się w czasie i zależy od uwarunkowań istniejących w danym kraju, a zwłaszcza od poziomu rozwoju rynku. Jego zdaniem, obecna rola państwa ukształtowała się po II wojnie światowej, kiedy to rynki wielu krajów, z różnych powodów, nie były rozwinięte, a państwo przejmowało odpowiedzialność za wiele obszarów, dlatego też powinna być zweryfikowana i dostosowana do aktualnych warunków. Państwo we współczesnym świecie nie powinno być bierne i statyczne. Do jego zadań w gospodarce rynkowej należy przede wszystkim[38]:

1. Tworzenie zasad i instytucji umożliwiających zabezpieczenie praw własności, które jednocześnie będą wspomagać rozwój gospodarki rynkowej. Tworzenie podstaw instytucjonalnych, umożliwiających pozyskiwanie dochodów oraz ich rozdysponowanie.

---

[35] Realizacja funkcji alokacyjnej i redystrybucyjnej jest źródłem nieustannych kontrowersji. Wpływają one bowiem nie tylko na poprawę zabezpieczenia jednych podmiotów kosztem innych, ale i determinują przebieg procesów gospodarczych. Problem optymalnego zakresu redystrybucji budżetowej (fiskalnej) jest niezwykle trudny i do tej pory nie został w sposób naukowy rozwiązany.

[36] S. Owsiak, *Finanse publiczne. Teoria i praktyka*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1999, s. 283.

[37] V. Tanzi, *The Role of the State and the Quality of the Public Sector*, IMF Working Paper, WP/00/36, s.6.

[38] W zasadzie zakres działania państwa przedstawiony przez V. Tanziego pokrywa się z wyżej przytoczonymi funkcjami państwa prezentowanymi przez R. Musgrave.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

2. Interweniowanie tylko wówczas, gdy może w jakimś stopniu przeciwdziałać niesprawności rynku. Celem interwencji może być jedynie zwiększenie roli rynku, a nie jego ograniczenie, sprzyjanie efektywnej gospodarce rynkowej, tworzenie zasad umożliwiających obniżenie kosztów transakcyjnych.
3. Uzupełnianie rynku poprzez dostarczanie dóbr publicznych.
4. Podejmowanie działań na rzecz makroekonomicznej stabilizacji.
5. Podejmowanie działań zmierzających do sprawiedliwej, zgodnej z obowiązującymi w danym społeczeństwie zasadami, dystrybucji dochodów.

Aby państwo mogło realizować swoje funkcje, musi przede wszystkim tworzyć zasady i kreować instytucje[39], w tym także instytucje fiskalne. Dobre instytucje, jasno określające cele i kryteria oceny działań oraz posiadające skuteczny mechanizm, który pozwala na eliminację działań sprzecznych z przyjętymi celami, umożliwiają powodzenie realizowanej przez państwo polityki gospodarczej. Niespójność i brak kompleksowości narzuconych przez państwo reguł może być jedną z przyczyn jej nieracjonalności. Państwo powinno zatem sprzyjać kształtowaniu takiego ładu instytucjonalnego, w którym wolne jednostki podejmują społecznie pożądane decyzje. W przeciwieństwie do teorii liberalnych, przedstawiciele nowej ekonomii instytucjonalnej przyjmują założenie, że aby wolny rynek mógł się rozwijać, niezbędne są instytucje (urządzenia prawne i ekonomiczne), świadomie tworzone i zmieniane przez ludzi. Bez nich samoczynnie nie rozwinie się i nie będzie funkcjonować ani gospodarka rynkowa, ani demokratyczny system polityczny. Ważnym zadaniem państwa jest więc stworzenie takiego układu instytucjonalnego, który sprzyjałby wzrostowi gospodarki[40].

---

[39] W ekonomii także można odnaleźć użycie pojęcia instytucja w co najmniej trzech znaczeniach. Instytucje rozumiane są jako:

1) organizacje,
2) formalne zasady i nieformalne normy,
3) stan równowagi w grze.

Pierwsze znaczenie, polegające na utożsamianiu instytucji i organizacji, które można odnaleźć najczęściej w ekonomii neoklasycznej, oraz trzecie - charakterystyczne dla teorii gier. W tej pracy poprzez instytucje będziemy rozumieli zespoły zarówno formalnych (reguły wymyślone przez człowieka, zazwyczaj o charakterze legislacyjnym), jak i nieformalnych (reguły uznane przez daną społeczność, stanowiące część jej dziedzictwa kulturowego) zasad, które wpływają na ludzkie działanie, porządkując i ukierunkowując je. Instytucji w takim rozumieniu nie należy utożsamiać z pojęciem organizacji, które można określić jako instytucje w działaniu. Instytucje tworzą reguły gry, zasady postępowania, wzory zachowań, zaś organizacje – to wykonawcy tych reguł. Szerzej: M. Gancarczyk, *Instytucja a organizacja w nowej ekonomii instytucjonalnej*, [w:] „Gospodarka Narodowa", Nr 5-6/2002.

[40] R.I. Dziemianowicz, R. Przygodzka, *Rola instytucji fiskalnych w rozwoju rolnictwa*, [w:] B. Kutkowska (red.), *Wyzwania stojące przed rolnictwem i wsią u progu XXI wieku*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej im. Oskara Langego we Wrocławiu, Wrocław 2003, s. 95-97.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

Tabela 1.2.

Korygowanie działań mechanizmów rynku

Słabość „niewidzialnej ręki" rynku	Interwencja państwa	Przykłady działań polityki społeczno-ekonomicznej
Nieefektywność		
Niedoskonała konkurencja, monopole	Interwencja na rynku	Ustawodawstwo antymonopolowe, decyzje urzędów antymonopolowych
Tzw. koszty zewnętrzne (społeczne)	Interwencja, wprowadzenie ograniczeń swobody działalności przedsiębiorstw	Wprowadzenie przepisów dotyczących ochrony środowiska naturalnego, warunków technicznych, podatki i opłaty ekologiczne itp.
Brak zainteresowania przedsiębiorców pewnymi działaniami, zwłaszcza w sferze dóbr publicznych	Subsydiowanie działalności w tych dziedzinach lub zlecanie ich instytucjom publicznym	Budowa i rozbudowa urządzeń infrastrukturalnych (dróg, kanałów itd.)
Nierówność dochodów		
Uznanie za nadmierne rozpiętości w poziomie dochodów i warunków życia	Redystrybucja dochodów	Progresja podatkowa, zasiłki społeczne
Niestabilność gospodarki		
Wahania koniunktury, recesja i niskie tempo wzrostu i bezrobocie	Oddziaływanie stabilizacyjne polityki makroekonomicznej	Regulacje podaży pieniądza, zachęty w systemie podatkowym dla inwestorów, inwestycje publiczne itd.

Źródło: B. Winiarski (red.), *Polityka gospodarcza*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1999, s. 37.

Kompozycja dobrych instytucji ma kluczowe znaczenie w transformowaniu gospodarki: „jest istotą i sednem transformacji, [...] bez odpowiedniego zatroszczenia się o układ instytucjonalny, sama liberalizacja z prywatyzacją nie sprostają temu, czego społeczeństwo oczekuje od gospodarki. [...] Jeśli państwo nie zapewni właściwego ładu instytucjonalnego, to górę biorą złe strony rynku, rozpoczyna się instytucjonalizacja nieformalna i pojawia się, mówiąc słowami czołowych ekonomistów z BŚ i EBOR, kapitalizm bandycki"[41].

Szczególną rolę w owym ładzie instytucjonalnym odgrywają instytucje fiskalne, rozumiane jako całokształt norm prawnych określających sposób gromadzenia i wydatkowywania środków publicznych. One to ostatecznie rozstrzygają o wielkości środków publicznych, którymi dysponuje państwo oraz decydują o strukturze dóbr publicznych nabywanych przez nie[42].

[41] G.W. Kołodko, *Od szoku do terapii. Ekonomia i polityka transformacji*, Poltext, Warszawa 1999, s. 144.
[42] R.I. Dziemianowicz, R. Przygodzka, *Rola instytucji fiskalnych* [...], s. 97.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

W gospodarce rynkowej - zdaniem V. Tanziego[43] - powinien zachodzić związek pomiędzy tym, co rynek może zrobić sam a tym, co powinno zrobić państwo, którego zadaniem jest korygowanie niedoskonałości rynku, a nie jego zastępowanie. Powinna obowiązywać zasada: im bardziej efektywny rynek, tym mniej ingerencji państwa, która oznacza, że w miarę rozwoju rynków i ich coraz większej skuteczności w realizacji różnych zadań oraz w bezpośrednim zaspokajaniu potrzeb społecznych, teoretyczne przyczyny interwencji państwa są coraz słabsze. Zaangażowanie państwa wypiera konkurencję, a tym samym zmniejsza przestrzeń dla efektywnych rozwiązań. V. Tanzi uważa, że współcześnie państwo nie musi być dostawcą wielu usług, zwłaszcza gdy są dostępne tańsze alternatywy wytworzone przez sektor prywatny. Jego główna rola powinna natomiast ograniczać się do funkcji regulacyjnej, państwo przede wszystkim powinno promować konkurencję, przejrzystość i bezpieczeństwo konsumentów. Oczywiście dotyczy to przede wszystkim rynków rozwiniętych, nieco inaczej sytuacja wygląda tam, gdzie rynki dopiero rozwijają się.

Znaczna część teoretyków ważny element oddziaływania państwa na stabilizację, rozwój społeczny i gospodarczy kraju, zwłaszcza w krajach rozwijających się i transformujących swoją gospodarkę, widzi w instrumentach fiskalnych. Problemem dyskusyjnym pozostaje zakres tej interwencji oraz to, w jakim stopniu państwo powinno wykorzystywać w tym celu np. instrumenty polityki podatkowej. Tym bardziej że również w przypadku państwa możemy mówić o jego niewydolności, czyli zagrożeniach związanych z interwencją. Niższa efektywność produkcji dóbr publicznych, nieuniknione koszty społeczno-gospodarcze wysokiego opodatkowania, zniekształcenia gospodarki wynikające z protekcji i nadmiernie rozbudowanej funkcji redystrybucyjnej, wyraźnie wskazują, że działalność państwa w tym zakresie i wykorzystanie takich instrumentów jak podatki nie może być przypadkowa. Dlatego też tak ważna jest wizja dobrze funkcjonującego systemu podatkowego, która wprawdzie, podobnie jak wizja dobrze funkcjonującego państwa, może być uznana za normatywną abstrakcję, niemniej jednak stworzenie „właściwych" rozwiązań, które można byłoby uznać za standardy, pozwala na zidentyfikowanie braków i niedociągnięć rzeczywistych działań. Sam pragmatyzm – jak stwierdza R. Musgrave – jako odniesienie do polityki, jest całkowicie bezużyteczny. Niezależnie od tego czy chodzi o rynek, czy o państwo (sektor publiczny), czy też o system podatkowy, niezbędna jest wizja pierwszego, najlepszego rozwiązania, która pozwoli ocenić wykonanie drugiego, najlepszego rozwiązania[44]. Upraszczając, potrzebny jest wzór (model teoretyczny), który umożliwi nie tylko budowę praktycznych rozwiązań, ale także ocenę ich skuteczności.

Reasumując, można stwierdzić, że nie zawsze rynek jest sprawny i związku z tym nie może pełnić wszystkich funkcji gospodarczych i społecznych, dlatego też państwo, którego zadaniem jest przeciwdziałanie jego zakłóceniom, powinno oddziaływać na gospodarkę. Polityka publiczna jest dzisiaj potrzebna i pozwala na

[43] V. Tanzi, *Gospodarcza rola państwa* [...], s. 13-14.

[44] J.M Buchanan, R.A. Musgrave, *Finanse publiczne* [...], s. 35.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

korektę oraz udoskonalenie efektów powstałych pierwotnie na rynku, zwłaszcza tam, gdzie rynek nie może jeszcze przejąć wszystkich zadań. Niemniej jednak fundamentalną rolą państwa powinno być wspieranie prawidłowego funkcjonowania rynków poprzez zapewnienie ich efektywności, przejrzystości, a nie jego zastępowanie[45]. Realizacja funkcji państwa wymaga określonych zasobów finansowych. Podstawowym ich źródłem i jednocześnie głównym narzędziem polityki podatkowej są podatki, które w literaturze traktowane są jako przymusowe nieodpłatne świadczenia, zazwyczaj pieniężne, które nie odzwierciedlają bezpośredniej relacji pomiędzy indywidualną konsumpcją publicznych dóbr i usług a ich odpłatnością. Oznacza to, że poszczególne jednostki korzystają z tych dóbr nawet wówczas, gdy ich obciążenia podatkowe są minimalne lub zerowe. Podatki służą ogólnemu finansowaniu zadań publicznych i w związku z tym nie można ich traktować w kategoriach świadczenia wzajemnego jako odpłatność za jakieś szczególne, indywidualne należności ze strony państwa[46].

1.2. Determinanty i instrumenty polityki podatkowej

1.2.1. Ekonomiczne funkcje podatków

Termin **funkcje podatków** może być interpretowany różnie. Można go rozumieć jako rozróżnienie celów, jakimi kieruje się polityka fiskalna, a tym samym i podatkowa, lub jako rolę, zadania przypisywane podatkom. Według N. Gajl, pierwsze stanowisko, nadające terminowi znaczenie obiektywne, jest zbyt daleko idące[47]. Funkcji podatków nie można bowiem wiązać tylko i wyłącznie z cechami obiektywnymi. Możliwości jakimi, przy konstruowaniu podatków, dysponuje współcześnie państwo, pozwalają realizować określoną politykę gospodarczą, świadomie wykorzystując do tego różnorodne konstrukcje podatkowe. Dlatego też podatki mogą spełniać wielorakie zadania realizowane przez państwo. Należy również podkreślić, iż współczesna literatura przedmiotu nie wyodrębnia w sposób szczególny funkcji podatków (czy też systemu podatkowego[48]), jednakże wyraźnie wiąże je z funkcjami finansów publicznych. Generalnie można więc przyjąć, że funkcje mające zastosowanie do finansów publicznych, mają również zastosowanie do systemu podatkowego (podatków). W literaturze przedmiotu wyróżnia się najczęściej trzy podstawowe funkcje podatków: **fiskalną** (inaczej dochodową), **redystrybucyjną** i **stymula-**

[45] V. Tanzi, *Gospodarcza rola państwa* [...], s. 20.

[46] I. Mirek, *Daniny publiczne w prawie niemieckim*, Wydawnictwo Prawo i Praktyka Gospodarcza, Warszawa 1999, s. 201.

[47] N. Gajl, *Teorie podatkowe w świecie*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1992, s. 124.

[48] Przez system podatkowy będziemy rozumieć całokształt podatków obowiązujących jednocześnie w danym państwie. Szerzej na temat kontrowersji związanych ze zdefiniowaniem pojęcia systemu podatkowego w rozdziale 2.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

cyjną[49]. Nasuwa się jednak pytanie, czy wszystkie wymienione powyżej funkcje mają jednakowe znaczenie, czy też jedną z nich można określić jako podstawową, inne zaś za uboczne, czy też drugorzędne.

Funkcje podatków w gospodarce rynkowej są ściśle związane z rolą, jaką państwo odgrywa w procesie kształtowania warunków rozwoju gospodarczego. Z jednej strony mają charakter obiektywny, występują jako nieodłączna część istnienia podatków, z drugiej zaś mają charakter historyczny[50], zróżnicowany ze względu na różną rolę, jaką w poszczególnych okresach odgrywały podatki, zmieniają się wraz z przeobrażeniami społeczno-gospodarczymi. Ponieważ głównym celem podatku jest zabezpieczenie dochodów pozwalających pokryć wydatki publiczne[51], dominującą funkcją, we wszystkich typach gospodarek, jest funkcja fiskalna, której kluczowe zadanie sprowadza się do gromadzenia dochodów budżetowych. E. Tegler[52] zwraca uwagę na to, że pomiędzy funkcją fiskalną a pozostałymi istnieje zasadnicza różnica, gdyż w przeciwieństwie do pozostałych, tylko funkcja fiskalna wywodzi się z samej istoty podatków. Można więc mówić o obiektywnym jej uwarunkowaniu. Nie bez znaczenia wprawdzie pozostają funkcje pozafiskalne, zwłaszcza stymulacyjna, stanowiąca ważny instrument oddziaływania państwa na podmioty gospodarcze oraz element składowy jego polityki interwencyjnej, jednakże przesłanki jej występowania mają raczej charakter subiektywny, tkwiący w systemie zarządzania gospodarką. Jej

[49] W literaturze przedmiotu nie ma zamkniętego katalogu funkcji podatków. Różnice często dotyczą nazw poszczególnych funkcji, ale także i ich liczby. Np. A. Majchrzycka-Guzowska wymienia funkcje: fiskalną (dochodową), regulacyjną i stymulacyjną. Przy czym funkcja regulacyjna, według niej, polega na kształtowaniu dochodów i majątku będących w dyspozycji podatnika, co jest równoznaczne z przytaczaną przez większość autorów funkcją redystrybucyjną. N. Gajl wymienia także funkcję interwencyjną wówczas, gdy bodźce podatkowe mają charakter negatywny oraz funkcję kontrolną, pozwalającą na ocenę celowości i skuteczności zastosowanych rozwiązań podatkowych. Niektórzy autorzy w dalszej kolejności wymieniają także funkcje: sygnalizacyjną, stabilizacyjną oraz konfliktową. M. Rose uważa, że za pomocą opodatkowania realizuje się pięć głównych funkcji:

- fiskalną - administracyjna funkcja podatków;
- związaną z wtórnym podziałem (redystrybucja) – społeczno-ekonomiczna funkcja podatków;
- ekonomiczna, alokacyjna zasadnicza funkcja podatków;
- ekonomiczna, alokacyjna ekologiczna funkcja podatków;
- ogólnopolityczna funkcja podatków.

Szerzej na temat funkcji podatków: M. Rose, *Podstawy niemieckiego systemu podatkowego*, [w:] *Niemiecki system podatkowy a reforma podatkowa w Polsce*, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 1991; N. Gajl, *Teorie podatkowe* [...], s. 124-193; A. Majchchrzycka-Guzowska *Finanse i prawo finansowe*, Wydawnictwa Prawnicze PWN, Warszawa 1997, s. 87 – 90; R. Dziemianowicz, R. Przygodzka, *Funkcje podatków i ocena ich sprawności w rolnictwie,* [w:] A. Pomorska (red.), *Kierunki reformy polskiego systemu podatkowego*, Wydawnictwo UMCS, Lublin 2003, s. 433 – 449; J. Głuchowski, *Funkcje podatków w gospodarce rynkowej*, [w:] „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego", Nr 5/1995; K. Znaniecka, J. Gałuszka, *Funkcje i zasady podatkowe – ujęcie współczesne*, [w:] T. Famulska, K. Znaniecka (red.), *Obciążenia fiskalne w Polsce na podstawie badań,* Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej im. Karola Adamieckiego, Katowice 2003.

[50] Szerzej: J. Głuchowski, *Funkcje podatków w gospodarce rynkowej*, [w:] „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego", Nr 5/1995.

[51] P.M. Gaudemet, J. Molinier, *Finanse publiczne*, PWE, Warszawa 2000, s.406.

[52] E. Tegler, *Funkcje systemu podatkowego i ocena jego sprawności*, [w:] *System podatkowy. Zagadnienia teoretyczno-prawne,* Acta Universitatis Lodziensis, Folia Iuridica, Nr 54/1992, s. 101-118.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

urzeczywistnienie zależy od wielu czynników subiektywnych, między innymi od intencji ustawodawcy przy konstruowaniu podatku czy też zdolności trafnego przewidywania skutków wprowadzonych rozwiązań, to natomiast wpływa na skuteczność wykorzystania poszczególnych konstrukcji w oddziaływaniu na gospodarkę.

Funkcja fiskalna, pierwszoplanowa i najstarsza, formułuje ważne zadanie stojące przed opodatkowaniem. Jest ściśle powiązana z funkcją alokacyjną państwa. Za pośrednictwem podatków państwo gromadzi bowiem większość swoich dochodów, wraz z ich zapłaceniem następuje definitywny przepływ dochodów między obywatelami a państwem. W rezultacie opodatkowania zmniejszają się więc możliwości podatników w zakresie konsumpcji, oszczędności czy też inwestycji. Z drugiej jednak strony przejęte dochody umożliwiają alokację dóbr publicznych oraz korygowanie niedoskonałości rynku. Można więc stwierdzić, że prostą konsekwencją funkcji dochodowej podatków jest alokacja zasobów: pracy i kapitału. Dodatkowo z funkcją dochodową wiąże się wiele istotnych gospodarczo i społecznie problemów warunkujących efektywność podatków. Do najważniejszych z nich zaliczyć można: granice opodatkowania, warunki skutecznej realizacji polityki podatkowej i kwestię neutralności systemu podatkowego[53], od rozwiązania których zależy kształt podatków i całego systemu podatkowego, a w związku z tym celowym wydaje się ich szczegółowe przeanalizowanie.

Określenie granic opodatkowania[54] nie jest sprawą prostą. Nawet wówczas, gdy podatki, ze względu na konieczność realizowania przez państwo opisanych wyżej funkcji, są powszechnie akceptowane, pomiędzy państwem a obywatelami ponoszącymi ich ciężar występuje wyraźna sprzeczność interesów. Państwo zainteresowane wysokimi dochodami, chciałoby pobierać jak najwyższe podatki, i odwrotnie, podatnicy chcieliby płacić jak najmniej. Pogodzenie interesu państwa i interesu obywateli jest trudne. Teoretycznie granicę fiskalizmu, którą w sposób uproszczony określa się jako przekroczenie punktu, w którym mimo wzrostu obciążeń podatkowych, dochody podatkowe maleją, można wyznaczyć wykorzystując krzywą Laffera[55]. Niestety w praktyce, jak dotychczas, nie ustalono takiego punktu.

Wiadomym jest, że w zależności od uwarunkowań społeczno-ekonomicznych, w poszczególnych krajach granice opodatkowania będą różne. Granice fiskalizmu można wyznaczyć jedynie z punktu widzenia możliwości i interesu podatnika[56]. Badając jego reakcje (w skali masowej), pośrednio można stwierdzić, czy granica racjonalnego opodatkowania została przekroczona. Z punktu widzenia państwa i jego

---

[53] J. Harasimowicz, *Dochodowa funkcja podatków a problemy opodatkowania*, [w:] E. Chojna-Duch (red.) *Podstawowe zagadnienia prawa finansowego i polityki finansowej w Polsce w latach 1989 – 1997*, Wydawnictwo „KiK" Konieczny i Kruszewski, Warszawa 1998, s. 47.

[54] Na temat granic fiskalizmu szerzej: A. Gomułowicz, *Granice fiskalizmu*, [w:] „Glosa", Nr 1/1995; W. Łączkowski, *Granice opodatkowania*, [w:] *System podatkowy. Zagadnienia teoretyczno-prawne*, Acta Universitatis Lodzienasis, Łódź 1992 oraz P.M. Gaudemet, J. Molinier, *Finanse publiczne*, PWE, Warszawa 2000, s. 579-580.

[55] Jeżeli obciążenie podatkowe przekroczy tzw. zdolność podatkową podatników, wpływy z podatku, pomimo wzrostu stawki, nie wzrosną, lecz zmaleją.

[56] J. Harasimowicz, *Dochodowa funkcja podatków* [...], s.47 – 49.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

potrzeb, takiego punktu nie da się ustalić. Nie da się bowiem określić ostatecznych wielkości wydatków państwa[57] na cele społeczne, ekonomiczne, polityczne itp. Jeszcze pod koniec XIX wieku, w 1888 roku, francuski ekonomista Paul Leory-Beaulieu[58] stwierdził, że wpływy z podatków w wysokości 5-6% PKB można uznać za „umiarkowane", 8-10% PKB za „normalne", natomiast przekraczające 12% PKB za „niebotyczne", które zapewne zaszkodziłyby rozwojowi kraju. Powyższe twierdzenie może wydawać się dzisiaj skrajne, jednakże na przełomie XIX i XX wieku poziom opodatkowania w krajach uprzemysłowionych rzeczywiście oscylował wokół górnej granicy 12% PKB[59]. Współczesne obciążenia podatkowe są znacznie większe i przekraczają w niektórych krajach uprzemysłowionych nawet 50% PKB[60], dlatego też trudno jest jednoznacznie określić granicę opodatkowania.

Realizacja polityki dochodowej powinna być skuteczna, co oznacza, że podatki powinny dostarczać określoną sumę środków pieniężnych budżetowi państwa. Warunkiem skuteczności polityki dochodowej jest zazwyczaj[61]:

- odpowiednia konstrukcja podatków, uwzględniająca obiektywne i subiektywne możliwości danego państwa;
- konsekwencja w realizacji funkcji dochodowej, oznaczająca utrzymanie w dłuższym okresie określonego kierunku polityki podatkowej;
- stabilność prawa podatkowego;
- konieczność przewidywania najważniejszych skutków (fiskalnych i pozafiskalnych) przyjmowanych rozwiązań podatkowych, w tym także kosztów ich poboru.

Istotnym problemem jest neutralność poszczególnych konstrukcji podatkowych. Zgodnie z teorią liberalną, pokrycie wydatków budżetu jest podstawowym i jedynym celem podatków. W ujęciu klasycznym podatki powinny więc realizować tylko i wyłącznie funkcję dochodową, służyć przede wszystkim gromadzeniu przez państwo dochodów, niezbędnych do finansowania jego zadań i nie powinny mieć żadnego wpływu na gospodarkę zarówno w sali makro-, jak i mikroekonomicznej. Zgodnie z założeniami tej doktryny, podatki nie mogą realizować żadnych innych funkcji pozafiskalnych, a system podatkowy powinien być pozbawiony elementów interwencyjnych. Podatki zaś powinny być powszechne, proste, z reguły niewysokie i jednakowe dla wszystkich obywateli. Oznacza to, że teoria liberalna z założenia wyłącza szerszą interwencję państwa dokonywaną poprzez system podatkowy[62],

[57] Wielkość potrzeb państwa można byłoby określić jedynie w państwach małych i jednocześnie bardzo bogatych. W większości krajów rozmiary ich potrzeb są w zasadzie nieograniczone.

[58] P. Leroy-Beaulieu, *Traité de la Science des Finances*, Guillaumin, Paris 1888, s. 127-128, [za:] V. Tanzi, *Gospodarcza rola państwa* [...], s. 7.

[59] Pod koniec XIX wieku we Włoszech i Francji udział podatków w PKB wynosił ok. 13%, natomiast w USA był niższy.

[60] Np. w Szwecji, Danii.

[61] R. Dziemianowicz, R. Przygodzka, *Funkcje podatków i ocena* [...], s. 434 -435.

[62] N. Gajl, *Teorie podatkowe w świecie*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1992, s. 137.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

chociaż, jak już zauważono, z samej istoty podatku wynika, że niemożliwa jest realizacja takiego warunku.

Współczesna neoliberalna teoria podatkowa nie jest już tak bezwzględna i nie kwestionuje wpływu podatków na gospodarkę, opowiada się jednak za tzw. względną neutralnością podatkową[63], ujmując ją w dwóch aspektach: makro- i mikroekonomicznym. Ujęcie makroekonomiczne służy teoretycznej ocenie skutków opodatkowania i wiąże się z budową systemu podatkowego. Opodatkowanie pozostaje neutralne, gdy nie wpływa w sposób zasadniczy na alokację zasobów. Przyjmuje się przy tym, że alokacja odbywająca się pod wpływem konkurencji jest prawidłowa[64]. Neutralność podatkowa w aspekcie mikroekonomicznym odnosi się do oceny skutków opodatkowania z perspektywy podmiotu gospodarczego, co pozwala ustalić warunki, w których podatki nie mają wpływu na decyzje gospodarcze. Według M. Lauré, który wylansował doktrynę względnej neutralności podatkowej, podatek może wywierać wpływ na gospodarkę, ale nie powinien powodować zaburzeń w jej funkcjonowaniu, faworyzując pewne podmioty, a szkodząc innym. M. Lauré uznaje przy tym, że korzystne oddziaływanie podatków na gospodarkę może wystąpić tylko w nielicznych przypadkach. „Trudno jest – twierdzi – wywrzeć bezpośredni wpływ na gospodarkę, używając systemu podatkowego, gdyż podatki są instrumentem pobierania dochodów, nie zaś ich kierowania. System podatkowy to chirurgia, tyle że nie ciała, lecz portfela (co jest nawet jeszcze gorsze). Lancetem się nie kieruje, lancetem się tnie"[65]. Dlatego też w literaturze przedmiotu wydają się dominować poglądy zalecające ostrożność w posługiwaniu się instrumentami podatkowymi. Podobnego zdania jest F. Ferhalla[66], który uważa, że nie da się w polityce podatkowej służyć dwu panom na raz. Głównym celem podatków, wynikającym z ich istoty, jest dostarczanie dochodów. Cele dodatkowe mogą, w ograniczonym zakresie, wystąpić, ale tylko wówczas, gdy nie są sprzeczne z nadrzędnym celem podatku.

Rzeczywiście absolutna neutralność podatków jest dzisiaj pewnym nieporozumieniem i: „[...] nie daje się dziś obronić, ponieważ w oczywisty sposób niemożliwe jest pobranie z użyciem przymusu fiskalnego niemal ¼ PKB, nie powodując przy tym znaczących reperkusji gospodarczych"[67]. Oddziaływanie podatków na system społeczno-gospodarczy państwa wynika z istoty ekonomicznej podatków, wyrażającej się w kształtowaniu zasobów pieniężnych pozostających w dyspozycji podatnika. Pobrane świadczenie podatkowe zmniejsza zasoby podatnika i ogranicza jego potencjał gospodarczy. Podatki zmniejszają dochód netto podatnika, ograniczają jego wolność ekonomiczną i prawdopodobnie w dłuższym okresie, zwłaszcza jeżeli są

[63] Doktryna lansowana między innymi przez M. Lauré, [za]: P.M. Gaudemet, J. Molinier, *Finanse publiczne* [...], s. 423.

[64] A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Przedsiębiorstwo Wydawnicze Ars boni et aequi, Poznań 1995, s. 105 – 108.

[65] M. Lauré, *Traité de Politique Fiscale*, Paris 1956, s. 112, [za:] P.M. Gaudemet, J. Molinier, *Finanse publiczne* [...], s. 423.

[66] A. Gomułowicz, *Zagadnienia neutralności systemu podatkowego*, [w:] „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny", Nr 2/ 1990.

[67] P.M. Gaudemet, J. Molinier, *Finanse publiczne* [...], s. 423.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

zbyt wysokie, mogą negatywnie wpływać na wydajność pracy i wzrost gospodarczy[68]. Już sam fakt ich poboru oznacza zatem pewną ingerencję w system gospodarczy. Jaki będzie jej ostateczny zakres zależy od konstrukcji całego systemu podatkowego, a w dużej mierze od celów stawianych przed nim.

Wyjątkiem od założonej reguły neutralności podatków są tzw. podatki ekologiczne. W tym przypadku państwo zazwyczaj podejmuje świadome działanie i poprzez odpowiednią budowę obciążenia fiskalnego skłania przedsiębiorców do ponoszenia kosztów na rzecz ochrony środowiska takiej alokacji dóbr i innych czynników, aby jak najmniej szkodzić środowisku. Podatki ekologiczne z założenia nie są neutralne, ponieważ ich zadaniem jest wywarcie wpływu na określone decyzje podatników[69].

Reasumując, współcześnie funkcja fiskalna powinna być analizowana z uwzględnieniem różnych punktów widzenia, które biorą pod uwagę zarówno ekonomiczne, jak i społeczne skutki, jakie wywołuje nałożony przez państwo ciężar podatkowy. Nie zawsze maksymalizowanie dochodów budżetowych płynących z podatków jest korzystne: „[...] pociągają one bowiem ograniczenie działalności podatników, a nawet naruszenie podstawy ich działalności, odbijając się w sumie niekorzystnie na koniunkturze i gospodarce kraju. Z tego też względu funkcja fiskalna, rozumiana jako funkcja dochodowa, musi być analizowana bardzo wnikliwie i wszechstronnie w świetle osiąganych wyników w stosunku do skutków, jakie za sobą pociąga, oraz w świetle różnych innych pozafiskalnych funkcji, które obecnie podatki realizują"[70]. Nie oznacza to jednak, że podatki powinny być minimalne i tworzyć pewną fikcję opodatkowania. Niskie obciążenia podatkowe lub ich brak nie sprzyjają efektywnemu gospodarowaniu, w minimalnym stopniu wpływają na decyzje inwestycyjne, nie sprzyjają poszukiwaniu bardziej efektywnych rozwiązań. Wyższe obciążenia podatkowe natomiast wymuszają potrzebę poszukiwania możliwości obniżenia podatków, ich optymalizacji, a przez to mogą dodatkowo motywować do podejmowania działań zarówno produkcyjnych, jak i inwestycyjnych, które w ostateczności zmierzają do zwiększenia dochodów netto podatników. Istotne jest więc takie skonstruowanie podatków i systemu podatkowego, aby ich pozytywne oddziaływanie zwielokrotnić[71].

Można więc, za J. Harasimowiczem, stwierdzić, że teoria neutralności podatkowej jest dziś: „iluzją, nie dającą się urzeczywistnić w praktyce"[72]. Nie jest możliwe bowiem zbudowanie systemu podatkowego, który byłby całkowicie neutralny wobec zjawisk gospodarczych i społecznych. Nie oznacza to jednak, że teza o nadrzędności

[68] Szerzej na ten temat w ostatnim punkcie rozdziału.

[69] M. Rose, *Podstawy niemieckiego* [...], s. 14.

[70] N. Gajl, *Teorie podatkowe fiskalizmu a normy systemu podatkowego w Polsce*, [w:] E. Chojna-Duch (red.), *Podstawowe zagadnienia prawa finansowego i polityki finansowej w Polsce w latach 1989 – 1997*, Wydawnictwo „KiK" Konieczny i Kruszewski, Warszawa 1998, s. 25.

[71] R. Dziemianowicz, R. Przygodzka, *Funkcje podatków i ocena* [...], s. 435 – 436.

[72] J. Harasimowicz, *Dochodowa funkcja podatków a problemy podatkowania*, [w:] E. Chojna-Duch (red.) *Podstawowe zagadnienia prawa finansowego i polityki finansowej w Polsce w latach 1989 – 1997*, Wydawnictwo „KiK" Konieczny i Kruszewski, Warszawa 1998, s. 50.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

funkcji dochodowej podatków nie jest prawdziwa. Biorąc pod uwagę funkcje współczesnego państwa, należy podkreślić, że ich realizacja nie byłaby możliwa bez odpowiednich zasobów finansowych, które zabezpieczane są poprzez podatki. Podstawową funkcją podatków pozostaje więc funkcja dochodowa. Niemniej jednak pierwszeństwo celu finansowego nie oznacza ostatecznie, że jest to cel jedyny. Współcześnie podatki wykorzystuje się także do realizacji zadań o bardzo różnym charakterze: gospodarczym, społecznym, a nawet wprost politycznym. Ostatecznie jednak, gdyby nie fakt, że trzeba dostarczyć państwu środków pieniężnych – nakładanie podatków wyłącznie do realizacji celów gospodarczych czy społecznych byłoby nieuzasadnione, ponieważ państwo poza podatkami dysponuje wieloma, innymi instrumentami, które mogą być w tym przypadku użyte[73].

Ściśle powiązana z funkcją fiskalną jest funkcja redystrybucyjna podatku. Redystrybucja oznacza ponowny (wtórny) podział[74], pozwalający na dokonanie zmian proporcji dochodów, jakie ukształtowały się w trakcie pierwotnego podziału pod wpływem mechanizmu rynkowego. Ponowna redystrybucja następuje poprzez system budżetowy, który zgromadzone dochody rozdziela zgodnie z wcześniej ustalonymi celami. Państwo za pomocą podatków i transferów może więc świadomie oddziaływać na kształtowanie się ostatecznej struktury dochodów swoich obywateli. Przez odpowiednie konstrukcje podatkowe może kierować procesem redystrybucji produktu krajowego brutto, łagodzić nierówności społeczne. Dzięki np. zastosowaniu progresywnego podatku dochodowego państwo może ograniczać siłę nabywczą najzamożniejszych i jednocześnie zwiększać siłę nabywczą osiągających niższe dochody.

Należy jednak zauważyć, że regulacja dochodów następuje tu poprzez realizację funkcji fiskalnej podatków, a funkcję podziału pełni sam system podatkowy, niezależnie od tego czy państwo ma w tym względzie określone cele, czy też ich nie ma. Nałożenie podatku zawsze bowiem prowadzi do zmniejszenia dochodu i przejęcia jego części, w wyniku czego następuje korekta rozpiętości dochodów poszczególnych podatników. Poprzez podatki, które w tym przypadku stanowią narzędzie wtórnego podziału dochodów, następuje przesunięcie środków finansowych między poszczególnymi jednostkami, podmiotami gospodarczymi a budżetem. Redystrybucja podatkowa ma jednak charakter jednostronny, dlatego też N. Gajl uważa, że w stosunku do podatków powinno się raczej posługiwać terminem dystrybucja. Twierdzi, że ponowna redystrybucja zasobów na różne cele makroekonomiczne i społeczne odbywa się poprzez wydatki budżetowe. Jest więc częścią systemu budżetowego, a nie systemu podatkowego. W tym ujęciu redystrybucja jest bardzo ściśle powiązana z funkcją dochodową (fiskalną) podatków, której N. Gajl w zasadzie nie wyodrębnia[75].

---

[73] Ibidem, s. 47.

[74] W. Kopaliński, *Słownik wyrazów obcych i zwrotów obcojęzycznych*, Muza S.A., Warszawa 1999, s. 426.

[75] N. Gajl, *Teorie podatkowe* [...], s. 124 - 139. Podobnie uważa K. Znaniecka, która stwierdza, że funkcja fiskalna jest szczególnym rodzajem funkcji redystrybucyjnej, występującej przy każdym podat-

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

Uwaga ta wydaje się w części słuszna. Rzeczywiście funkcja fiskalna w przypadku podatków sprowadza się do okrojenia i zabrania części zasobów. Jednakże, gdy mamy do czynienia z systemem podatkowym, który zbudowano biorąc pod uwagę uznane za słuszne w danym społeczeństwie kryterium sprawiedliwości podatkowej, wówczas bardziej zasadne wydaje się jednak wyraźne wyodrębnienie dwóch funkcji: dochodowej i redystrybucyjnej. Dlatego też w dalszej części pracy, ze względu na powszechność występowania w literaturze przedmiotu i przytoczone powyżej argumenty, w odniesieniu do opisywanej wyżej funkcji podatków będzie się używać terminu **redystrybucja**, dodając przymiotnik **podatkowa**. Pozwoli to na odróżnienie funkcji redystrybucyjnej państwa, łączącej w sobie redystrybucję budżetową poprzez transfery i podatki, od dokonywanej tylko i wyłącznie poprzez system podatkowy.

Redystrybucja podatkowa rodzi wiele kontrowersji. Obligatoryjny charakter i bardzo szeroki zakres podmiotowy podatków decydują o samofinansowaniu i kierunkach rozwoju podmiotów gospodarczych, ograniczając ich możliwości w tym zakresie. Podatki w istotny sposób wpływając na ekonomikę i model zarządzania przedsiębiorstwem, często ograniczają jego możliwości rozwoju. Pojawia się naturalne pytanie o granice korekty, wyrównywania dochodów, do której redystrybucja podatkowa jest korzystna dla gospodarki, a przekroczenie której pociąga za sobą nieefektywność gospodarowania. Doświadczenia państw opiekuńczych, np. skandynawskich, dostarczają argumentów przeciwnikom redystrybucji podatkowej, którzy twierdzą, że nadmierne wyrównywanie dochodów poprzez system podatkowy ogranicza skuteczność mechanizmów motywacyjnych i dodatkowo, w dłuższym okresie, działa hamująco na rozwój gospodarczy, niezbędny do powiększania dobrobytu ekonomicznego[76]. Ingerencja państwa, która przy pomocy podatków koryguje polaryzację dochodów, nie powinna zakłócać funkcjonowania rynku. Dlatego tak ważną sprawą jest przyjęcie prawidłowej podstawy rozłożenia ciężaru podatkowego.

W teorii opodatkowania znaleźć można dwie główne koncepcje, które mogą uzasadniać pobranie podatkowe i być podstawą rozłożenia ciężaru podatkowego[77]:

- **ekwiwalencji** (inaczej korzyści)

oraz

- **zdolności płatniczej** (podatkowej).

Zasada ekwiwalencji uzasadnia nałożenie ciężaru podatkowego zgodnie z koncepcją bezpośrednich korzyści, jakie obywatel odnosi z działalności państwa. Podatek jest w tym przypadku traktowany jako cena za dobra i usługi dostarczone przez państwo. Jej wysokość jest pochodną świadczeń, które państwo ma obywatelom do zaoferowania. Zasada korzyści wymaga, aby pomiędzy indywidualnym ciężarem podatkowym a żądanym od państwa poziomem świadczeń, zachować właściwy pod

ku. Szerzej: K. Znaniecka (red.), *System i polityka podatkowa w warunkach reformy gospodarczej*, Akademia Ekonomiczna im. Karola Adamieckiego, Katowice 1988, s. 13.

[76] E. Małecka-Ziembińska, *Podatek dochodowy jako regulator dochodów osób fizycznych w Polsce okresu transformacji ustrojowej*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Poznaniu, Poznań 2006, s. 15.

[77] M. Pietrewicz, *Polityka fiskalna*, Poltext, Warszawa 1998, s. 15.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

względem ilościowym, proporcjonalny stosunek. W tym przypadku istnieje bezpośredni związek przyczynowo-skutkowy między rozmiarami ciężaru podatkowego a rozmiarami świadczeń świadczonych przez państwo. Nie oznacza to oczywiście, że stosunek pomiędzy „ofiarą" (ceną) a „korzyścią" jest tworzony przez każdy podmiot w wyniku swobody decyzji. Jest on uzależniony od decyzji władz. Ocena prawidłowości zastosowania tej zasady wymaga porównania obciążeń podatkowych z wydatkami, co nie jest raczej możliwe na poziomie indywidualnym. Relatywne korzyści, które podatnik odnosi z działalności państwa, nie mogą być w sposób obiektywny mierzone, a tym samym porównywane[78].

W charakterystyczny sposób odnosi się do zasady korzyści R. Musgrave, według którego powinna być ona rozpatrywana w kontekście politycznego rozwiązania podziału dochodu. Uważa, że poziom i struktura obciążeń podatkowych oraz wydatków są w rzeczywistości pochodną decyzji podejmowanych przez większość parlamentarną. Wprawdzie R. Musgrave traktuje założenia zasady korzyści jako nieprzystające do współczesnych warunków gospodarczych i społecznych, niemniej jednak utrzymuje, że zachowują one swoje ogólne wartości. Dostrzega zalety koncepcji ekwiwalencji nie we wzajemnych, bezpośrednich świadczeniach podatnika i państwa, ale w możliwości politycznej kontroli kształtowania dochodów i wydatków budżetowych. Formułuje przy tym tezę, że miarą akceptacji dla wysokości wydatków publicznych państwa jest postawa obywateli w spełnianiu ich obowiązków podatkowych[79].

W praktyce zastosowanie zasady ekwiwalencji jako podstawy budowy konstrukcji podatkowych, głównie z powodu braku obiektywnego miernika korzyści, jest bardzo ograniczone. Przyjmując główną tezę zasady ekwiwalencji, prawodawstwo podatkowe powinno łączyć stanowienie podatków z równoległym podejmowaniem decyzji o wydatkach publicznych, co w rzeczywistości nie jest możliwe[80]. Należy również zauważyć, że obszar wydatków publicznych, do których można byłoby zastosować podatki ekwiwalentne, co do wartości otrzymywanych świadczeń, jest dzisiaj bardzo ograniczony, w zasadzie dotyczy to jedynie podatków lokalnych. Można jednak przyjąć założenie, że zasada korzyści działa w zakresie globalnym wówczas, gdy dany program wydatków publicznych (co do struktury i zakresu) przynosi wymierne korzyści wszystkim członkom danej społeczności i jest przez nich akceptowany, co wyraża się również w akceptacji indywidualnych obciążeń podatkowych.

---

[78] A. Gomułowicz, *Zasada sprawiedliwości podatkowej*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2001, s. 63.

[79] R.A. Musgrave, P.B. Musgrave, L. Kullmer, *Die öffentlichen Finanzen in Theorie und Praxis*, t. 1- 4, Tübingen 1977-1985, [za:] A. Gomułowicz, *Zasada sprawiedliwości podatkowej*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2001, s. 66-67.

[80] Wyjątek stanowią niektóre stany Ameryki Północnej, które wysokość obciążeń lokalnych obliczają na podstawie rocznych planów budżetowych. W praktyce oznacza to, że podatnicy nie mogą przewidzieć swoich ostatecznych obciążeń podatkowych, które są zmienne i zależą w dużej mierze od decyzji władz stanowych.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

W opinii M. Pietrewicza, koncepcja ta nie może być przesłanką budowy systemu podatkowego, który ma realizować także cele redystrybucyjne. Jego zdaniem, zasada korzyści nie uwzględnia redystrybucyjnych zadań państwa, a jej zastosowanie w praktyce oznacza przyjęcie założenia, że struktura dochodów jest właściwa i nie wymaga korygowania przez podatki. Byłoby to jednoznaczne ze stwierdzeniem, że podatki nie pełnią funkcji redystrybucyjnej, a jedynie fiskalną[81].

Druga zasada, uzasadniająca pobranie podatkowe, **zasada zdolności płatniczej**, oparta jest na założeniu, że ciężary podatkowe powinny być kształtowane w taki sposób, aby podatnicy o takiej samej zdolności płatniczej płacili takie same podatki, w przypadku innej zdolności płatniczej – różne. Teoretyczną podstawę do sformułowania takiej tezy stanowi koncepcja malejącej użyteczności krańcowej dochodu. Przy malejącej krańcowej użyteczności dochodów, wyższy podatek od dochodu wyższego może jego posiadacza pozbawić takiej samej lub mniejszej sumy użyteczności, niż niższy podatek pobrany od dochodu niższego. W tym przypadku rozpatruje się opodatkowanie niezależnie od wydatków budżetu państwa. Podatek nie jest bezpośrednio związany z konkretnym świadczeniem państwa na rzecz podatnika, jest jedynie instrumentem wspólnego finansowania państwa przez wszystkich zdolnych do tego obywateli. W związku z tym wysokość świadczenia podatnika (wysokość podatku) nie może być określana na podstawie wartości świadczeń, jakie uzyskuje on od państwa.

Miarą zdolności płatniczej jest indywidualna korzyść utracona w wyniku opodatkowania. Niestety jej określenie w praktyce nie jest jednoznaczne. Można ją bowiem rozumieć zarówno jako „ofiarę" proporcjonalną, jak i „absolutnie taką samą"[82]. Bezpośrednim miernikiem zdolności podatkowej jest dochód, jako kategoria świadcząca o zamożności. Określenie indywidualnego dochodu, jako podstawy opodatkowania, może jednak budzić kontrowersje. Jego zbytnie zróżnicowanie, ze względu na źródło, może nadmiernie skomplikować przepisy podatkowe. W praktyce podatkowej do koncepcji dochodu podchodzi się bardzo elastycznie, w regulacjach prawnopodatkowych rzadko dochód określony przez ustawodawcę odpowiada dochodowi rzeczywistemu.

Większość ekonomistów twierdzi, że oparcie budowy systemu podatkowego na zasadzie zdolności płatniczej prowadzi zazwyczaj do progresywnego opodatkowania dochodu, w skrajnych przypadkach nawet do progresji krańcowej zbliżonej do konfiskaty. Pojawiające się przy tym antybodźce podatkowe mogą prowadzić do wyraźnego zmniejszenia aktywności ekonomicznej podatników, w zasadzie zdolności płatniczej, jest bowiem wyraźnie odzwierciedlona sprzeczność pomiędzy efektywnością a sprawiedliwością (równością) opodatkowania. Zazwyczaj ograniczenie progresji (a tym samym redystrybucji podatkowej) sprzyja aktywności gospodarczej i lepszemu wykorzystaniu zasobów, co prowadzi do powiększania dochodów. Niestety,

[81] Szerzej: M. Pietrewicz, *Polityka fiskalna* [...], s. 16 oraz A. Gomułowicz, *Zasada sprawiedliwości* [...], s. 62-70.

[82] A. Gomułowicz, *Zasada sprawiedliwości* [...], s. 67-69.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

w konsekwencji prowadzi również do ich zróżnicowania. Zróżnicowanie dochodów zaś jest podstawą interwencji podatkowej państwa (realizacja funkcji redystrybucyjnej państwa), którą można wprawdzie uzasadnić z punktu widzenia przyjętych w danym państwie zasad sprawiedliwości, ale pozostaje ona w sprzeczności z efektywnością gospodarowania[83]. W praktyce potrzebny jest więc kompromis, pozwalający na zniwelowanie wad progresywnych obciążeń podatkowych. Aczkolwiek kształtowanie struktury dochodów w społeczeństwie jest jednym z istotnych zadań państwa demokratycznego, niemniej jednak wykorzystywanie w tym celu instrumentów podatkowych ma zazwyczaj charakter jednostronny. Nie można bowiem wyłącznie za pomocą podatków: „[...] uzupełniać i fundować dochodów ludziom nie mającym środków do życia"[84]. Do tego celu muszą być także wykorzystane inne narzędzia będące w dyspozycji państwa.

Podsumowując tę część rozważań, można stwierdzić, że dotychczasowe próby naukowego określenia podstawy redystrybucji dochodów poprzez podatki nie są zadawalające. W literaturze przedmiotu coraz częściej uzasadnienie podatkowej redystrybucji znaleźć można na gruncie zbiorowych decyzji politycznych społeczeństwa. Jeżeli przyjmie się założenie, że dana struktura podatkowa jest zgodna z preferencjami większości społeczeństwa i niezależna od subiektywnej oceny użyteczności wzrastającego dochodu, wszystkich obywateli traktujemy w sposób jednakowy (pod względem odczuwania potrzeb i użyteczności takiego samego dochodu), wtedy zasada zdolności płatniczej nabiera cech normy społecznej, mającej swoje odzwierciedlenie w prawodawstwie podatkowym. Wówczas - zdaniem M. Pietrewicza - twierdzenie o malejącej użyteczności krańcowej dochodu jest uzasadnione, nie dlatego że jest prawdziwe, ale przede wszystkim, dlatego że uważa je za słuszne większość społeczeństwa lub jego grupa, decydująca o kształcie systemu podatkowego[85]. Podatek w tym przypadku nie jest związany z konkretnym, przyszłym świadczeniem państwa na rzecz podatnika, ale jest instrumentem wspólnego finansowania państwa przez wszystkich zdolnych do tego obywateli. W sytuacji gdy podatek nie odwołuje się do konstrukcji świadczenia wzajemnego, można go uznać za instrument, który w pełni odpowiada zasadzie opodatkowania według zdolności płatniczej[86].

Konsekwencją każdego podatku, jak już wcześniej wspomniano, jest z jednej strony pozbawienie społeczeństwa części dochodów, z drugiej zaś przekazanie tych środków do dyspozycji szeroko rozumianego państwa na realizację zadań publicznych. Jednocześnie każdy podatek pociąga za sobą również skutki wykraczające poza wskazany wyżej efekt obciążenia i finansowania, wpływa bowiem w istotny sposób na zachowanie podatników, wywołuje ich reakcje niezależnie od intencji ustawodawcy. Może to prowadzić do wzrostu lub ograniczenia popytu na określone towary i usługi, unikania pewnych zachowań lub nawet uchylania się od obowiązku

[83] S. Owsiak, *Finanse publiczne* [...], s. 61.
[84] M. Pietrewicz, *Polityka fiskalna* [...], s. 19.
[85] Ibidem, s. 18.
[86] Szerzej: I. Mirek, *Daniny publiczne* [...], s. 201-203.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

podatkowego. Należy więc zauważyć, że każdy podatek posiada dwa równoległe poziomy oddziaływania[87]:

- **oddziaływanie obciążające i finansujące**, które polega na transferowaniu środków między obywatelem i państwem;
- **oddziaływanie sterujące, interwencyjne lub stymulujące**, mające wpływ na zachowanie podatników.

Oba poziomy występują niezależnie od zamiarów ustawodawcy, nawet wówczas, gdy ustawodawca nie przywiązywał wagi do jednego z nich. O ile jednak pierwszy poziom jest zawsze wyraźnie widoczny, o tyle drugi może występować w tak różnej postaci i na tak wielu płaszczyznach życia gospodarczo-społecznego, że pośrednie skutki oddziaływania podatków są często trudno rozpoznawalne i niełatwe do oceny. Nie oznacza to jednak, że nie występują wcale. Założenie, że podatki realizują wyłącznie cele fiskalne jest więc pozbawione racji bytu. Jednocześnie nie da się wytyczyć precyzyjnej granicy między funkcją fiskalną i pozafiskalną podatku. Wystarczającą przesłanką realizacji funkcji fiskalnej może być osiąganie jakichkolwiek dochodów podatkowych. Pomija się tu oczywiście kwestię efektywności podatkowej poszczególnych podatków, osiąganie jakichkolwiek dochodów nie oznacza bowiem, że dany tytuł podatkowy przynosi dochody. Jednocześnie jednak należy pamiętać, że każdy podatek wpływa na zachowanie podatników i już przez to nie pozostaje obojętny dla gospodarki. Może również świadomie, poprzez odpowiednią konstrukcję, być wykorzystany w sposób celowy. Zarówno oddziaływanie celowe, jak i niezamierzone oznacza, że pozafiskalna funkcja podatku jest realizowana. Wśród funkcji pozafiskalnych największe znaczenie przypisuje się funkcji stymulacyjnej, której istota polega na takim skonstruowaniu systemu podatkowego, aby poprzez wbudowane instrumenty mógł on sprzyjać efektywności gospodarowania[88].

Stymulacyjna funkcja podatków, inaczej bodźcowa[89], jest ściśle powiązana ze stabilizacyjną funkcją państwa (finansów publicznych). Klasyczny schemat funkcji stabilizacyjnej, rozwinięty na podstawie teorii J.M. Keynesa, opiera się na założeniu oddziaływania przez państwo za pomocą polityki fiskalnej i monetarnej: „[...] na globalny popyt w gospodarce w kierunku zapewnienia: możliwie pełnego wykorzystania ekonomicznego potencjału gospodarki, w tym wysokiego poziomu zatrudnienia siły roboczej, uzyskania wysokiego poziomu oszczędzania gwarantującego wysokie tempo wzrostu gospodarczego, a także stabilizację siły nabywczej pieniądza poprzez panowanie nad inflacją"[90]. Istotnym instrumentem stabilizacyjnej polityki państwa są podatki. Według D. Kamerschen, R. McKenzie i C. Nardielli[91], stabilizacja poziomu aktywności gospodarczej kraju, poprzez przeciwdziałanie fluktuacjom gospodarki oraz ograniczanie bezrobocia, stała się współcześnie jednym z podsta-

[87] Ibidem, s. 200-201.
[88] Ibidem.
[89] N. Gajl, *Teorie podatkowe* [...], s.131.
[90] Z. Fedorowicz, *Podstawy teorii finansów*, Poltext, Warszawa 1998, s. 108.
[91] D. Kamerschen, R. McKenzie, C. Nardielli, *Ekonomia*, Fundacja Gospodarcza NSZZ „Solidarność", Gdańsk 1993, s. 98.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

wowych zadań rządu. Przypisują oni tym samym funkcji stymulacyjnej podatków ważną rolę. Nowoczesne ustawodawstwa podatkowe nie są więc nastawione tylko i wyłącznie na realizację funkcji dochodowej. W rozwiniętych gospodarkach rynkowych państwo poprzez tworzenie właściwych warunków, w tym także podatkowych, umożliwia rozwój przedsiębiorstw, promuje inwestycje. Skuteczność oddziaływania podatku zależy jednak od jego konstrukcji.

Można zatem stwierdzić, że u podstaw możliwości wykorzystania podatków do realizacji celów pozafiskalnych leży stwierdzenie, iż mechanizm rynkowy często zawodzi, a jego zakłócenia mogą wywoływać negatywne skutki i dla gospodarki, i dla społeczeństwa. O ile funkcja redystrybucyjna podatków wiąże się z wtórnym podziałem produktu krajowego brutto, o tyle funkcja stymulacyjna pozwala na osiąganie innych niż fiskalne celów polityki gospodarczej i społecznej. Jej zadanie polega na stworzeniu takich instrumentów podatkowych, które sprzyjałyby racjonalności działania, pobudzały do osiągania pożądanych efektów gospodarczych i społecznych. Skuteczność wykorzystania podatków uzależniona jest w znacznym stopniu od właściwej oceny sytuacji gospodarczej oraz trafnego przewidywania przyszłości.

Stymulacja podatkowa może mieć charakter ogólny, czyli oddziaływanie np. poprzez poziom obciążeń, czasowe zwolnienia, odpowiednią konstrukcję podatku, lub selektywny, czyli oddziaływanie np. poprzez ulgi podatkowe, w tym także inwestycyjne, zwolnienia przedmiotowe motywujące do rozwoju określonych branż, działów gospodarki[92]. Stabilizowanie cyklu koniunkturalnego może być więc osiągnięte poprzez odpowiednią budowę podatków. W zależności od konstrukcji podatki mogą bardziej lub mniej motywować do przeznaczania środków na inwestycje lub inne cele, pobudzać przemiany struktury agrarnej, kształtować strukturę produkcji, oddziaływać na decyzje dotyczące zatrudnienia pracowników. Za sprawą ulg dochody przeznaczane są np. na rozwój gospodarstwa rolnego, a nie na konsumpcję. Stosowanie wysokich ulg i zwolnień możliwe jest jednak jedynie w przypadku dużych obciążeń podatkowych, w przeciwnym razie instrumenty te nie spełniają swojej roli[93].

Ustawodawca, posługując się różnymi bodźcami, może nie tylko inspirować do określonych przedsięwzięć, ale także zniechęcać. Odpowiednia konstrukcja podatku, zwłaszcza w zakresie stawek, w sposób niezmiernie skuteczny może hamować rozwój niepożądanych kierunków produkcji lub niektórych gospodarstw (na przykład silna progresja w podatkach majątkowych może prowadzić do zahamowania rozwoju dużych obszarowo gospodarstw)[94]. Należy jednak podkreślić, że takie świadome

[92] J. Sokołowski, *Zarządzanie przez podatki*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1995, s. 24.

[93] Szerzej: S. Owsiak, *Finanse publiczne* [...], s. 62-66.

[94] N. Gajl negatywne oddziaływanie podatków na gospodarkę nazywa funkcją interwencyjną. Można przyznać jej rację, jeżeli uznamy, że stymulowanie oznacza tylko pozytywne bodźce. Biorąc jednak pod uwagę definicję słownikową, stymulacja oznacza pobudzanie do określonego zachowania, nieistotnym jest przy tym, czy w efekcie końcowym osiągniemy rozwój, czy też jego zamierzone (korzystne lub nie) zahamowanie. Przy takim zdefiniowaniu pojęcia, nawet zastosowanie zniechęcających instrumentów podatkowych oznacza pobudzanie określonych działań podatników. Dlatego też w pracy przyjęto, że

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

działania należą obecnie do wyjątków, co nie oznacza, że nie występują w ogóle. Mając na uwadze nie tylko cele bieżące budżetu państwa, makroekonomiczne cele gospodarki, ale i długookresowe cele społeczne, ustawodawca powinien jednak rozważnie posługiwać się dostępnymi instrumentami podatkowymi.

W literaturze przedmiotu często funkcję stymulacyjną podatków przeciwstawia się funkcji fiskalnej. Uważa się, że zachodzi między nimi wyraźny konflikt interesów. Uważa się także, że realizując funkcję stymulacyjną, podatki nie realizują funkcji dochodowej. Nie można jednak jednoznacznie powiedzieć, że jest to twierdzenie prawdziwe. Np. J. Sokołowski[95] stwierdza, że sprzeczność ta występuje tylko wówczas, gdy podatki są niewłaściwie skonstruowane. Twierdzi, że brak realizacji jednej funkcji, przynajmniej w dłuższym okresie, ogranicza działanie drugiej. Forsowanie za wszelką cenę funkcji dochodowej poprzez wzrost obciążeń podatkowych może, wprawdzie w krótkim czasie, doprowadzić do osiągnięcia założonych dochodów budżetowych, ale w dalszej perspektywie, z powodu braku motywacji, prowadzi zazwyczaj do ograniczenia lub likwidacji działalności gospodarczej, natomiast ulgi mogą prowadzić do jej rozszerzenia. Można zatem stwierdzić, że odpowiednio skonstruowane podatki sprzyjają podejmowaniu aktywności gospodarczej, zwiększeniu dochodów budżetowych, co oznacza, że w dłuższym okresie realizowana jest zarówno funkcja fiskalna, jak i motywacyjna. Aby uniknąć sprzeczności, istotne jest zapewnienie odpowiednich relacji między nimi.

Z powyższych rozważań wynika, że w praktyce gospodarczej pomiędzy poszczególnymi funkcjami podatków zachodzi ścisły związek. Ich realizacja nie jest jednak sprawą prostą. Ingerencja państwa za pomocą narzędzi podatkowych może być korzystna dla jednych podmiotów i jednocześnie naruszać interesy innych. Użycie odpowiednich narzędzi podatkowych, w celu stabilizowania gospodarki, wpływa równocześnie na alokację środków wytwórczych czy redystrybucję dochodów. Może tu wystąpić wyraźna zbieżność celów, co zwiększy skuteczność zastosowanych narzędzi, a tym samym polityki społeczno-gospodarczej i podatkowej. W niektórych okolicznościach mamy jednak do czynienia z wyraźnym konfliktem interesów, który może niestety doprowadzić do ograniczenia efektywności podejmowanych działań. Należy również pamiętać o tym, że wiele konstrukcji podatkowych może wywoływać zarówno pozytywne, jak i negatywne skutki. Wybór optymalnego rozwiązania może więc oznaczać wybór „mniejszego zła". Nadmiernie rozbudowana funkcja redystrybucyjna państwa (a tym samym także redystrybucyjna funkcja podatków), osłabiająca zazwyczaj aktywność gospodarczą podatników, może być np. w wyraźnej sprzeczności nie tylko z funkcją fiskalną, ale także z funkcją stymulacyjną podatków. Niestety, występujące pomiędzy funkcjami podatków sprzeczności, podobnie jak w przypadku funkcji państwa, są nieuniknione. Wybór odpowiednich instrumentów, który zależy od konkretnych celów społeczno-gospodarczych, jakie mają być

każde pobudzające oddziaływanie podatków jest realizacją ich funkcji stymulacyjnej lub inaczej bodźcowej.

[95] J. Sokołowski, *Zarządzanie przez* [...], s. 25.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

realizowane, nie może więc abstrahować od określonej w danym kraju sytuacji gospodarczej, społecznej i politycznej.

1.2.2. Polityka podatkowa jako element polityki fiskalnej

Dotychczas w niniejszej pracy posługiwano się terminem polityka podatkowa, nie definiując go dokładnie. W tej części rozdziału zostanie podjęta próba zdefiniowania **polityki podatkowej** oraz określenia jej charakteru i związków z **polityką fiskalną**, jednocześnie próba znalezienia odpowiedzi na pytanie: czy pomiędzy polityką podatkową a polityką fiskalną można postawić znak równości?

Termin **polityka fiskalna** nie jest jednoznacznie rozumiany w literaturze przedmiotu. Jak dotąd w literaturze polskiej nie została podjęta próba sformułowania uniwersalnej definicji polityki fiskalnej. Wyraz fiskalny wywodzi się z języka łacińskiego (*fiscus, fiscalis*). Łacińskie słowo *fiscus* w starożytnym Rzymie oznaczało początkowo koszyk na pieniądze, do którego zbierano należności na potrzeby cesarza. Z chwilą wyodrębnienia ze skarbu cesarskiego (*fiscus Caesaris*) skarbu publicznego, pojęcie *fiscusa* — rozszerzyło swoje znaczenie, obejmując również kasę państwową – czyli skarb państwa[96]. W słowniku języka polskiego wyraz fiskalny (od łac. *fiscalis)* zdefiniowano jako skarbowy, podatkowy[97], a w związku z tym politykę fiskalną należałoby rozumieć jako politykę skarbową lub inaczej podatkową, odnoszącą się do strony dochodowej budżetu państwa. Zgodnie z tak wąsko przyjętą definicją, polityka fiskalna polegałaby jedynie na gromadzeniu dochodów publicznych, w jej zakres nie wchodziłaby sfera wydatków[98]. Z takim podejściem trudno jest się dzisiaj zgodzić. Przyjmując, że polityka fiskalna dotyczy tylko kształtowania dochodów państwa, należałoby wówczas uznać, że gromadzenie dochodów budżetowych jest celem samym w sobie, co mogłoby w niedługim czasie doprowadzić do nadmiernego, bezwzględnego fiskalizmu i negatywnych zjawisk w gospodarce. Tak wąsko rozumiana polityka fiskalna nie wyczerpuje wszystkich możliwości oddziaływania poprzez jej instrumenty fiskalne na gospodarkę narodową czy też jej poszczególne sektory. Realizacja celów społeczno-gospodarczych, której podporządkowana jest polityka fiskalna, wymaga podejmowania świadomych działań zarówno w zakresie gromadzenia dochodów, jak i dokonywania wydatków. Gromadzenie dochodów, ich poziom i struktura są bowiem ściśle podporządkowane wydatkom publicznym, dlatego obecnie stosuje się znacznie szerszą definicję polityki fiskalnej.

Współczesne źródła anglojęzyczne termin *fiscal policy* definiują znacznie szerzej, rozumiejąc ją jako politykę budżetową, podporządkowaną celom polityki społeczno-gospodarczej, polegającą na zarządzaniu środkami publicznymi przez podmioty

[96] M. Pietrewicz, *Polityka fiskalna* [...], s. 9.

[97] *Mały Słownik Języka Polskiego*, PWN, Warszawa 1969, s. 177.

[98] R. Skarżyński, *Polityka budżetowa w krajach kapitalistycznych*, Instytut Finansów, Warszawa 1987, s. 1 i n.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

sektora finansów publicznych, w szczególności na sterowaniu procesami związanymi z gromadzeniem środków publicznych oraz ich rozdysponowaniem. Za takim jej pojmowaniem opowiadają się między innymi: D. Begg, S. Fischer, R. Dornbusch[99], a także teoretycy finansów publicznych R. Musgrave i P. Musgrave[100].

W polskiej literaturze ekonomicznej pojęcia **polityka fiskalna** i **polityka budżetowa** często używane są zamiennie[101], traktując politykę budżetową (fiskalną), jako politykę podatkową i jednocześnie politykę w zakresie wydatków budżetu. Poszczególni autorzy wyraźnie koncentrują się na wyeksponowaniu konsekwencji gospodarczych i społecznych zastosowanych instrumentów fiskalnych, stwierdzając, że: „polityka fiskalna obejmuje wszystkie posunięcia rządu w sferze wpływów i wydatków budżetowych w celu uzyskania kontroli i wywarcia wpływu na ogólny poziom efektywności gospodarczej w kraju"[102]. Podobnie definiuje politykę fiskalną K. Markowski, jako: „użycie wydatków i przychodów rządowych zmierzające do osiągnięcia określonych celów"[103]. Natomiast N. Gajl poprzez politykę fiskalną rozumie ogół zamierzonych działań finansowych, podejmowanych przez państwo dla realizacji różnych zadań gospodarczych, wykorzystując w tym celu instrumenty finansowe, z których jednym są podatki[104].

S. Owsiak[105], definiując politykę fiskalną, skupia się przede wszystkim na zadaniach, których realizacji służy wykorzystanie instrumentów fiskalnych. Do zadań tych zalicza:

- zaspokojenie popytu państwa (władz publicznych) na pieniądz (dochody);
- realizację statutowych zadań władz publicznych za pomocą zgromadzonych środków pieniężnych;
- realizację pozafiskalnych celów państwa, ale przy wykorzystaniu instrumentów polityki fiskalnej.

Z. Fedorowicz określa politykę fiskalną jako dobór źródeł i metod gromadzenia dochodów publicznych dla osiągania celów społecznych i gospodarczych ustalonych przez właściwe organy publiczne i często utożsamia ją z polityką finansową państwa[106]. Nie wgłębiając się w tym miejscu w szczegółowe rozważania, należy zadać sobie pytanie, czy rzeczywiście pojęcia **polityka fiskalna** i **polityka finansowa** państwa są identyczne. Wydaje się, że obszar działania polityki finansowej jest

[99] D. Begg, S. Fischer, R. Dornbusch, *Makroekonomia*, PWE, Warszawa 2000, s. 70.

[100] R.A. Musgrave, P.B. Musgrave, *Public Finance* [...], s. 3 i n.

[101] Por. M. Weralsk , *Polityka budżetowa*, PWE, Warszawa 1997, s. 16 i n.; M. Nasiłowski, *System rynkowy. Podstawy mikro i makroekonomii*, Wydawnictwo Key Text, Warszawa 1998, s. 209; R. Domaszkiewicz, *Finanse w gospodarce rynkowej*, Akademia Ekonomiczna Wydawnictwo Uczelniane, Kraków 1995, s.246.

[102] M. Nasiłowski, *System rynkowy. Podstawy mikro i makroekonomii*, Wydawnictwo Key Text, Warszawa 1998, s. 209.

[103] M. Weralski, *Polityka budżetowa* [...], s. 79.

[104] N. Gajl, *Instrumenty finansowe w zarządzaniu gospodarką narodową*, PWE, Warszawa 1988, s. 14 i n.

[105] S. Owsiak, *Finanse publiczne* [...], s. 282.

[106] Z. Fedorowicz, *Podstawy teorii finansów*, Poltext, Warszawa 1998, s. 11 oraz Z. Fedorowicz, *Polityka fiskalna*, Wydawnictwo Wyższej Szkoły Bankowej, Poznań 1998, s. 7.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

znacznie szerszy i wykracza poza ramy polityki fiskalnej. Zgodnie z definicją zawartą w *Leksykonie Finansów*, polityka finansowa to świadoma działalność organów państwa polegająca na ustaleniu i realizacji określonych celów za pomocą instrumentów finansowych[107], do których zaliczamy ogół narzędzi o charakterze pieniężnym. Polityka finansowa niewątpliwie jest domeną państwa, inne podmioty nie mają pełnej suwerenności w kwestiach finansowych (np. tworzenie pieniądza, ustalanie stóp podatkowych, stawek celnych itp.) i muszą traktować kreowaną przez państwo politykę finansową jako zewnętrzne (egzogeniczne) warunki ich funkcjonowania, są raczej przedmiotem, a nie podmiotem tej polityki. **Polityka fiskalna,** zgodnie z definicją zawartą w *Leksykonie Finansów*, to działalność państwa polegająca na wykorzystaniu instrumentów fiskalnych, zmierzająca do osiągnięcia danych celów. Tak określony obszar działania polityki fiskalnej, wykorzystującej przede wszystkim instrumenty fiskalne (podatki, inne daniny publiczne, wydatki budżetowe, deficyt budżetowy itp.), nie jest jednak tożsamy z obszarem działania polityki finansowej, która obejmuje dodatkowo politykę monetarną. Podstawą wyodrębnienia polityki monetarnej i fiskalnej są[108]: odmiennie określone cele operacyjne (nie zawsze ze sobą zgodne), zróżnicowane instrumenty, wyodrębnione – w ramach instytucji państwa – różne podmioty odpowiedzialne za prowadzenie obu polityk, zróżnicowana odpowiedzialność podmiotów państwa za realizację polityki monetarnej i fiskalnej, odmienne reakcje podmiotów gospodarczych na stosowanie narzędzi monetarnych niż fiskalnych.

Państwo wpływa na kształt gospodarki, wykorzystując zarówno narzędzia polityki fiskalnej, jak i monetarnej. W ujęciu szerokim cele realizowane za pomocą tych narzędzi są wspólne, sprowadzają się do celów globalnych, takich jak: wzrost gospodarczy, walka z bezrobociem, stabilizacja rozwoju gospodarczego czy utrzymanie inflacji w rozsądnym wymiarze. Natomiast w wąskim ujęciu cele oraz narzędzia polityki fiskalnej i monetarnej są różne. Wprawdzie można zauważyć pewne podobieństwa w definiowaniu obu pojęć, jednakże utożsamianie polityki fiskalnej z polityką finansową państwa nie wydaje się właściwe. **Polityka finansowa** ma wyraźnie szerszy zakres, gdyż poza instrumentami fiskalnymi posługuje się narzędziami właściwymi dla polityki pieniężnej (monetarnej).

M. Pietrewicz stwierdza, że polityka fiskalna jest częścią: „[...] polityki społeczno-gospodarczej wyodrębnioną nie ze względu na specyfikę jej celów, lecz z uwagi na swoistość środków jej realizacji. Środkami tymi są narzędzia gromadzenia dochodów budżetowych i ich wydatkowania na przedsięwzięcia przyjęte przez państwo do finansowania. Głównymi narzędziami gromadzenia dochodów są podatki. Zostały one powołane właśnie do celów fiskalnych, czyli jako narzędzia gromadzenia dochodów państwa. Stąd polityka podatkowa jest częścią polityki fiskalnej"[109]. Podstawą wyodrębnienia polityki podatkowej jest przede wszystkim specyfika środków,

[107] *Leksykon Finansów*, PWE, Warszawa 2001, s. 221.
[108] S. Owsiak, *Podstawy nauki finansów*, PWE, Warszawa 2002, s. 267.
[109] M. Pietrewicz, *Polityka fiskalna* [...], s. 10.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

którymi się posługuje. Zestaw instrumentów polityki podatkowej obejmuje podatki i inne obciążenia o charakterze daninowym. Polityki fiskalnej, a w związku z tym także polityki podatkowej, nie można absolutyzować[110]. Zasady jej prowadzenia muszą być względne, uwarunkowane przez aktualny stan gospodarki i dostosowane do jej potrzeb.

Zaprezentowany krótki przegląd definicji pozwala stwierdzić, że większość z nich traktuje politykę fiskalną jako świadomą politykę państwa realizowaną za pomocą narzędzi gromadzenia dochodów i wydatkowania środków budżetowych, wyraźnie podporządkowaną celom polityki społeczno-gospodarczej. Ze względu na to, że głównym narzędziem gromadzenia dochodów budżetowych są podatki, **polityka podatkowa** jest częścią polityki fiskalnej, a system podatkowy stanowi jej wsparcie i główny fundament. Reasumując, można skonstatować, iż polityka podatkowa jest procesem oddziaływania państwa w taki sposób, aby zapewnić dochody budżetowe oraz realizowanie celów o charakterze gospodarczym i społecznym, przy wykorzystaniu podatków i systemu podatkowego. Tak też pojęcie polityki podatkowej będzie rozumiane w dalszej części pracy.

Polityka podatkowa jest jednym z głównych narzędzi polityki społeczno-gospodarczej państwa. Jej zadaniem jest z jednej strony zapewnienie odpowiednich dochodów pozwalających sfinansować działalność państwa, z drugiej zaś zagwarantować możliwość realizacji różnych celów społeczno-gospodarczych. W zależności od sposobu posługiwania się pełnym instrumentarium można wyróżnić politykę podatkową[111]:

- **pasywną** (*automatic policy*)

oraz

- **aktywną** (*discretionary policy*).

Pasywna polityka podatkowa wyróżnia się brakiem bezpośredniej ingerencji państwa. Zastosowane w niej instrumenty, automatycznie wbudowane w system podatkowy, mają za zadanie samoczynnie reagować na zmiany zachodzące w gospodarce, zazwyczaj w kierunku przeciwnym do tych zmian. Warunkiem wstępnym automatycznej reakcji instrumentów podatkowych na fluktuacje koniunktury jest wcześniejsze ustanowienie odpowiednich regulacji i wbudowanie ich w system gospodarczy[112].

[110] J. Żyżyński, *Wstęp do problematyki uwarunkowań i funkcji polityki pieniężnej i fiskalnej*, Wydawnictwo Naukowe Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Warszawskiego, Warszawa 2002, s. 15.

[111] S. Owsiak, *Finanse publiczne* [...], s. 68.

[112] M. Pietrewicz, *Polityka fiskalna* [...], s. 26 i n.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

Tabela 1.3.

Instrumenty polityki podatkowej

Funkcje podatków	Instrumenty
Fiskalna	- system podatkowy
Redystrybucyjna	- podatek bezpośredni od dochodów osobistych
Stymulacyjna	- konstrukcje podatkowe (np. podstawa opodatkowania, zakres kosztów podatkowych) - stawki podatku - ulgi i zwolnienia podatkowe - instrumenty podatkowe stymulujące inwestycje i eksport - instrumenty podatkowe promujące lub hamujące rozwój określonych przedsięwzięć (np. ulgi, zwolnienia)

Źródło: Opracowanie własne.

Automatyczne stabilizatory działają np. w oparciu o wbudowaną w system podatkowy „giętkość". Rozmiary wpływów podatkowych, w przypadku zastosowania progresywnych podatków dochodowych, zależą od wysokości dochodów (w miarę wzrostu dochodu, podatek dochodowy rośnie więcej niż proporcjonalnie). Zmiana poziomu wysokości dochodów osobistych ludności czy przedsiębiorstw prowadzi do zmiany wpływów do budżetu. Dzięki progresywnej skali zwiększają one presję fiskalną wtedy, gdy dochody wzrastają na skutek inflacji, natomiast zmniejszają je w okresach depresji. Niższe podatki w przypadku dekoniunktury mają istotny wpływ na wysokość dochodów pozostających do dyspozycji, od których zaś zależy poziom konsumpcji.

Zaletą automatycznych stabilizatorów jest wyraźne skrócenie opóźnienia reakcji na zmiany sytuacji gospodarczej oraz ograniczenie uznaniowości, dość często występującej w przypadku doraźnych działań państwa. Tego typu stabilizatory powinny w dużym stopniu kopiować działania mechanizmu rynkowego. Niestety mają one także swoje wady. Stabilizacja koniunktury przy ich wykorzystaniu ma mechaniczny charakter, ich działanie zasadniczo jest niezależne od fazy cyklu koniunkturalnego i generalnie sprowadza się jedynie do przywrócenia początkowego poziomu popytu globalnego. Dobrze zatem mogą funkcjonować w warunkach równowagi rynkowej, w przypadku głębokiej nierównowagi ich przydatność jest ograniczona, a czasami nawet szkodliwa i może utrudniać proces wzrostu gospodarczego. Trudno bowiem sobie wyobrazić, że politycy z tak dużym wyprzedzeniem mogą przewidzieć problemy, z jakimi borykać się będzie gospodarka w przyszłości i odpowiednio zaprogramują na przykład system podatkowy.

Aktywna (dyskrecjonalna) polityka podatkowa występuje wówczas, gdy państwo bezpośrednio i doraźnie reaguje na wahania koniunkturalne. Zazwyczaj taka interwencja przyjmuje postać specjalnych legislacji. Podstawowymi instrumentami aktywnej polityki podatkowej są przede wszystkim zmiany w wysokości opodatkowa-

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

nia. Posługiwanie się narzędziami dyskrecjonalnej polityki podatkowej jest bardzo trudne. W każdym przypadku niezbędna jest daleko posunięta ostrożność i umiejętność przewidywania wystąpienia efektów ubocznych takiego oddziaływania[113]. Skuteczność aktywnej polityki fiskalnej zależy przede wszystkim od doboru instrumentów interwencji oraz szybkości ich użycia, co bezpośrednio zależy od tempa realizacji procedury legislacyjnej. Wszelkie zmiany w podatkach wymagają zazwyczaj decyzji parlamentu, którego procedury są długie i skomplikowane. Rozwiązaniem w tym przypadku mogą być tzw. procedury specjalne, pozwalające na wprowadzenie doraźnych, szybkich zmian w systemie opodatkowania. Opóźnienia w reakcji państwa w przypadku stosowania doraźnych stabilizatorów są głównymi argumentami przeciwników kwestionujących tego rodzaju działania. Opóźniona reakcja osłabia bowiem skuteczność zastosowanej polityki, ale także podważa jej sens. Ze względu na zmieniającą się w czasie sytuację gospodarczą, wykorzystanie doraźnych rozwiązań podatkowych może być nieskuteczne. Wybór kierunku polityki podatkowej nie jest prosty. W dłuższych okresach, rzeczą niezwykle skomplikowaną jest zaprojektowanie automatycznych stabilizatorów, jeszcze trudniejsze jest prowadzenie polityki opartej na doraźnej interwencji.

Niemniej jednak oddziaływanie na gospodarkę za pomocą instrumentów polityki podatkowej jest powszechne we współczesnym świecie. Zestawy stosowanych narzędzi podatkowych oraz intensywność posługiwania się nimi są różne w poszczególnych krajach. Zazwyczaj w ramach realizowanej polityki podatkowej występują pakiety o charakterze pasywnym (wbudowane w system gospodarczy reguły) i aktywnym (wymagające ingerencji administracyjnych), co czyni politykę podatkową bardziej złożoną i trudną zarówno od strony koncepcyjnej, jak i wykonawczej. W praktyce część stosowanych instrumentów ma wprawdzie walory uniwersalne, tj. można za ich pomocą realizować cele alokacyjne, redystrybucyjne czy też stabilizacyjne, jednakże fakt ten może jednocześnie znacznie utrudnić projektowanie odpowiednich podatków oraz ocenę ich efektywności. Skuteczność polityki podatkowej w przeciwdziałaniu recesji uzależniona jest w znacznym stopniu od prawidłowej oceny sytuacji gospodarczej i trafnego przewidywania przyszłości. Niedoskonałość prognoz ekonomicznych utrudnia podejmowanie właściwych środków zaradczych. Dodatkowym utrudnieniem jest występowanie grup nacisku, mających zazwyczaj rozbieżne interesy.

[113] P. M. Gaudemet, J. Molinier, *Finanse publiczne* [...], s. 100 i n.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

1.2.3. Cele polityki podatkowej

Postulaty, jakie nauka stawia wobec racjonalnej polityki podatkowej, zależą od przyjęcia celów, które za pomocą polityki podatkowej mogą być realizowane. W związku z tym należy przede wszystkim określić cele polityki podatkowej, a dopiero później metody i sposoby jej realizacji. Przejrzystość celów współdecyduje o skuteczności polityki podatkowej[114]. Cele polityki podatkowej, za M. Weralskim, podzielić można na fiskalne i pozafiskalne[115]. Zadania fiskalne polegają na zapewnieniu odpowiednich środków finansowych pozwalających na realizację podstawowych funkcji państwa. Natomiast do zadań pozafiskalnych zaliczyć można takie kształtowanie podatków, aby mogły one sprzyjać zarówno rozwojowi gospodarczemu poszczególnych jednostek gospodarczych, jak i rozwojowi ekonomicznemu całego kraju. Realizacja celów pozafiskalnych następuje przede wszystkim poprzez: rodzaje i wysokość stawek podatkowych, ulgi, zniżki, zwyżki i zwolnienia podatkowe, czyli poprzez tzw. techniczne elementy opodatkowania.

Podobnie uważa A. Gomułowicz[116], który do podstawowych zadań polityki podatkowej zalicza:

- sprawność realizacji funkcji dochodowej (fiskalnej);
- stabilizację i wzrost gospodarczy;
- sprawiedliwe rozłożenie ciężarów podatkowych;
- niskie koszty realizacji podatków.

R. Wolański[117] zaś dodatkowo dzieli cele polityki podatkowej na makro- i mikroekonomiczne. Do celów w skali makro zalicza przede wszystkim jej wpływ na:

- rozwój gospodarczy kraju;
- poziom PKB;
- poziom inflacji;
- wielkość eksportu.

Natomiast w skali mikro polityka podatkowa powinna, według R. Wolańskiego, służyć:

- rozwojowi działalności poszczególnych grup podmiotów gospodarczych;
- osiąganiu odpowiedniego zysku netto poszczególnych jednostek gospodarczych;
- osiąganiu odpowiedniego stopnia realizacji inwestycji.

Syntetyzując, można stwierdzić, że polityka podatkowa stanowi rdzeń polityki fiskalnej. Nie można więc na nią patrzeć jako na odrębną całość w oderwaniu od

---

114 A. Gomułowicz, J.Małecki, *Podatki i prawo* […], s. 143.

115 M. Weralski, *Finanse publiczne i prawo finansowe*, PWN, Warszawa 1984, s. 247. Por. H. J. Wnorowski, *Polityka akcyzowa a rozwój przemysłu spirytusowego w Polsce w latach 90-tych*, Wydawnictwo Uniwersytetu w Białymstoku, Białystok 1992, s.45-53.

116 A. Gomułowicz, J.Małecki, *Podatki i prawo* […], s. 143.

117 R. Wolański, *Opodatkowanie małych i średnich przedsiębiorstw,* Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2002, s. 60-66.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

polityki gospodarczej, która określa cele, formułuje ograniczenia realizacji tych celów i wypracowuje mechanizmy pozyskiwania środków pozwalających na ich realizację. Wprawdzie polityka podatkowa jest procesem realizacji celów gospodarczych i społecznych przy wykorzystaniu systemu podatkowego, jednak utożsamianie jej tylko z instytucją podatku jest podejściem zbyt instrumentalnym[118]. Jej rola, co wynika bezpośrednio z powszechności instytucji podatku i jego wpływu na działalność każdego opodatkowanego, jest znacznie szersza niż tylko pozyskiwanie dochodów budżetowych. Dlatego też politykę podatkową powinno się rozpatrywać w dwóch płaszczyznach. Po pierwsze w aspekcie fiskalnym, czyli jako gromadzenie dochodów państwa, niezbędnych do realizacji jego funkcji. Po drugie w aspekcie ekonomicznym, czyli jako celowe oddziaływanie podatków na gospodarkę. Ocena polityki podatkowej uzależniona jest od punktu odniesienia. Jednocześnie należy zwrócić uwagę na to, iż równoczesne realizowanie celu fiskalnego i ekonomicznego jest trudne i wymaga od twórców polityki umiejętności przewidywania jej skutków w sferze gospodarczej i społecznej.

Podstawowym celem polityki podatkowej jest znalezienie wydajnych źródeł podatku. Ich brak prowadzi do ograniczenia aktywności państwa. Jednocześnie jednak należy pamiętać o tym, że istnieją granice opodatkowania, których przekroczenie powoduje nie tylko spadek dochodów w krótkim okresie, ale także może prowadzić do zniszczenia źródła podatku, a w związku z tym całkowitej utraty przyszłych dochodów podatkowych. „Polityka podatkowa, mająca głównie na uwadze maksymalizację dochodów budżetowych - stwierdza A. Gomułowicz - może zagrażać zdrowiu gospodarki i obrócić się przeciwko organizmowi gospodarczemu"[119]. Niewłaściwie prowadzona polityka może prowadzić do ograniczenia i zahamowania rozwoju przedsiębiorstw, a w konsekwencji zniszczenia źródeł podatków i zmniejszenia wpływów z tego tytułu.

Z punktu widzenia źródeł dochodów państwa, umożliwiających realizację poszczególnych jego funkcji, niezmiernie istotna jest budowa systemu podatkowego. W literaturze przedmiotu dominują dwa główne nurty teoretyczne na ten temat. Pierwszy z nich związany jest z pracami K. Wicksella (1896)[120] i E. Lindahla (1919) oraz J. Buchanana (1968, 1976)[121], w których opodatkowanie traktuje się jako część,

[118] Szerzej: T. Famulska, K. Znaniecka (red.), *Władza fiskalna a reakcje podatników na obciążenia podatkowe*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej im. K. Adamieckiego w Katowicach, Katowice 2001.

[119] A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo* [...], s. 143.

[120] Szwedzki ekonomista Knut Wicksell w 1886 roku jako pierwszy podejmuje w swojej pracy problem konsekwencji ekonomicznych decyzji politycznych, jednakże jego praca została początkowo zignorowana przez ekonomistów. Wicksella na nowo odkrył w 1940 roku James M. Buchanan (szerzej: J. M. Buchanan, *Public Finance and Public Choice,* [w:] „National Tax Journal", No. 28/1975, s. 385), tworząc podstawy teorii wyboru publicznego.

[121] Szerzej: K. Wicksell, (1896), *A New Principle of Just Taxation*, [w:] R. Musgrave, A. T. Peacock (red.), *Classics in the Theory of Public Finance*, New York: MacMillan 1958, s. 72-118; E. Lindahl (1919), *Just Taxation: A Positive Solution* (tłumaczenie Elizabeth Henderson), [w:] R. Musgrave, A. T. Peacock (red.), *Classics in the Theory of Public Finance*, London: MacMillan 1958, s. 168-176; J.M. Buchanan, *The*

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

aczkolwiek niedoskonałej, wymiany między obywatelami a rządem. Pobór podatków jest niezbędny do sfinansowania dóbr i usług publicznych dostarczanych przez państwo. Wyborcy płacą podatki, aby uzyskać dostęp do dóbr i usług publicznych, czyli w jakimś stopniu uczestniczyć w zbiorowej redystrybucji. W tym przypadku podkreśla się, że podatki są ceną publicznej produkcji zużytej przez wyborców. Badacze skupiają się tu przede wszystkim na analizie kolektywnych, zbiorowych decyzji, które pozwalają na zaprojektowanie instytucji ograniczających fiskalizm oraz znalezienie metod łączących dochodową (fiskalną) i wydatkową stronę budżetu[122].

W drugim podejściu, którego źródło można znaleźć w pracach: F. Edgewortha (1925), F. Ramsaya (1927), A. Pigou (1952) oraz J. Mirrleesa (1971)[123], podatki traktuje się jako przymusowe pobranie, niezbędne do sfinansowania wydatków państwa. Szczególną wagę przywiązuje się tu do zmniejszenia efektywnych kosztów opodatkowania i wyboru właściwej polityki, realizującej założone cele, minimalizującej straty wynikające z opodatkowania. W tym przypadku procesy decyzyjne traktuje się jako egzogeniczne, ich skutki nie są częścią analizy. Nacisk kładzie się przede wszystkim na identyfikację i pomiar strat dobrobytu oraz projektowanie systemów podatkowych pozwalających na maksymalizację dobrobytu społecznego. Chociaż obydwa podejścia, ze względu na odmienny punkt widzenia oraz różne rozłożenie akcentów, są inne, badacze w obydwu przypadkach borykają się w zasadzie z tym samym problemem. Zastanawiają się mianowicie, w jaki sposób ograniczyć zakłócenia w gospodarce spowodowane podatkiem oraz zmniejszyć straty społeczne wynikające z opodatkowania, co w zasadzie powinno stanowić podstawę każdej reformy podatkowej i zmiany instytucjonalnej w tym zakresie.

Państwo, poza realizacją funkcji dochodowej, wykorzystując narzędzia polityki podatkowej, dąży także do zrealizowania wyznaczonych przez politykę celów społeczno-gospodarczych. Podatki, poza celem czysto fiskalnym, mogą również wspierać efektywną alokację zasobów i sprawiedliwą dystrybucję. Jasne jest, że pomiędzy tak określoną polityką podatkową a efektywną alokacją zasobów występuje wyraźny konflikt (napięcia). Większość podatków, poprzez wymuszenie stosowania innych cen u dostawców i kupujących, wywołuje zakłócenia w systemie rynkowym, przyczynia się do błędnej alokacji zasobów, w efekcie generuje nieskuteczność. Oczywiście zjawiska te nie są pożądanym, ale niestety nieuniknionym skutkiem wzrostu opodatkowania. Cele i metody polityki podatkowej są więc w tym przypadku ściśle powiązane z założeniami polityki gospodarczej państwa i zależą od jego doktryny

Demand and Supply of Public Goods, Rand McNally, Chicago 1968; J. M. Buchanan, *Taxation in Fiscal Exchange*, [w:] „*Journal of Public Economics*", No. 6/1976, s. 17-29.

[122] S. L. Winer, W. Hettich, *The Political Economy of Taxation: Positive and Normative Analysis when Collective Choice Matters,* Carleton Economic Paper, No. CEP 02-11/ 2002, Carleton University, Department of Economics, s. 2.

[123] Szerzej: F.Y. Edgeworth, *Papers Relating to Political Economy*, London: MacMillan 1925; F.P. Ramsey, *A Contribution to the Theory of Taxation*, [w:] „Economic Journal", No. 37/1927, s. 47-61; A.C. Pigou, *A Study in Public Finance*, 3rd Edition, London: MacMillan 1951; J.A. Mirrlees, *An Exploration in the Theory of Optimum Income Taxation,* [w:] „Review of Economic Studies", No. 38/1971, s. 175-208.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

społeczno-politycznej. Przy ich wyborze, na co zwraca uwagę Z. Fedorowicz[124], należy uwzględnić nie tylko aspekty polityczne, lecz także ogólną teorię finansów, w tym przede wszystkim teorię opodatkowania, która wskazuje, w jaki sposób cele polityczne można wyrazić w postaci kombinacji podatków, jak rozłożyć ciężar wydatków publicznych między różne grupy społeczne, oraz jak podatki mogą wpłynąć na rozwój gospodarczy kraju. Uwzględnienie teorii opodatkowania umożliwi zaprojektowanie takiego systemu podatkowego, takich podatków, które przy określonej wysokości dochodów podatkowych będą minimalizować zakłócenia w systemie rynkowym. Alternatywnie, jeśli rząd zamierza użyć, by podnieść dochód, jednego z dwóch lub trzech rodzajów podatków, teoria opodatkowania powinna wskazać, który z tych podatków wygeneruje najmniejsze zakłócenia. Należy jednak wyraźnie podkreślić, za A. Gomułowiczem, że cele pozafiskalne nie mogą być sprzeczne z podstawowym celem podatku, a polityka ekonomiczna i społeczna państwa powinna posługiwać się podatkami bardzo ostrożnie[125].

Dwoma dodatkowymi, uzupełniającymi, celami polityki podatkowej jest wygoda i prostota poboru podatków. Podatek powinien być łatwy w poborze, w przeciwnym wypadku można się spodziewać niższych dochodów budżetowych i wysokich kosztów administracyjnych. Istotną rolę w tym przypadku odgrywa przejrzystość i dostęp do informacji na temat poszczególnych jednostek. Podatnik ma silną motywację do unikania podatków i zazwyczaj będzie ukrywać dochody, jeżeli okoliczności będą temu sprzyjać. Sankcje prawne czy też moralność mogą powstrzymać część podatników przed uchylaniem się od płacenia podatków, ale nie wszystkich. Dlatego projektując podatek, należy zwrócić uwagę na potencjalne możliwości jego unikania. Jeżeli weźmie się jako przykład podatek dochodowy, rząd w ramach programu redystrybucji podatkowej chce opodatkować wysokie dochody podatników wyższą stawką, jeżeli jednak stawka będzie za wysoka, część dochodów zostanie ukryta, rząd nie zrealizuje zamierzonych celów (a dochód z tego tytułu będzie niższy niż zakładano). Wówczas niezbędne będzie podniesienie stawek podatkowych dochodów osób osiągających średnie dochody. W konsekwencji doprowadzi to do powiększenia związanej z podatkiem nieefektywności. Należy również podkreślić, że niektóre podatki są łatwiejsze do unikania niż inne, dlatego też przy projektowaniu systemu podatkowego powinno się uwzględniać zbiór podatków.

Prostota podatków jest istotna przede wszystkim z punktu widzenia podatników. Konstrukcja podatków powinna umożliwić łatwe poznanie terminów płatności, obliczenie wysokości obciążeń i ulg. Zakładając, że podatnik nie musi posiadać wykształcenia wyższego czy prawniczego, zapisy zawarte w ustawach podatkowych powinny być na tyle proste, aby umożliwiły pobór danego podatku. W przeciwnym wypadku, bez względu na to czy podatnik będzie uczciwy, czy też nieuczciwy, zebranie określonych dochodów skarbowych może być niemożliwe.

[124] Z. Fedorowicz, *Podstawy teorii finansów*, Poltex, Warszawa 1998, s. 12.
[125] A. Gomułowicz, *Zagadnienia neutralności* [...], s. 83.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

Podsumowując, można stwierdzić, że:

- po pierwsze – głównym celem polityki podatkowej jest gromadzenie dochodów budżetowych;
- po drugie – polityka podatkowa musi być podporządkowana wcześniej przyjętym i wyraźnie sformułowanym celom polityki społeczno-gospodarczej;
- po trzecie – polityka podatkowa to działanie świadome i celowe;
- po czwarte - system podatkowy stanowi wsparcie polityki fiskalnej państwa, ale nie jest celem samym w sobie.

Polityka podatkowa, realizowana przez rząd, może być błędna i prowadzić do nieefektywności, dlatego też podstawowym zadaniem nauki jest dokładne badanie jej efektywności i formułowanie wniosków dotyczących jej ulepszenia. O jej kształcie decydują, jak już wspomniano, czynniki ekonomiczne, społeczne i polityczne. Niestety, ze względu na splot wzajemnych uwarunkowań, nie jest możliwe osiągnięcie idealnej harmonii w tym zakresie. Jeszcze trudniejsza jest ocena jej skuteczności, nawet gdy zamierzony cel został zrealizowany, ponieważ jak wiadomo zjawiska gospodarcze i społeczne podlegają różnym wpływom, nie tylko podatkowym. W praktyce trudno jest wyselekcjonować tylko jeden czynnik i na podstawie tego ocenić skuteczność realizowanej polityki podatkowej.

Po szczegółowej analizie można dojść do wniosku, że wymienione powyżej cele fiskalne, jak i pozafiskalne zarówno w skali makro, jak i mikro, w konsekwencji służą przede wszystkim rozwojowi gospodarczemu kraju, który jest ogniwem łączącym wszystkie cele pozafiskalne polityki podatkowej. Jednocześnie realizacja celów pozafiskalnych, prowadzących poprzez wzrost gospodarczy do rozwoju danego kraju, przyczynia się do poszerzenia bazy podatkowej i zapewnienia odpowiednich źródeł podatków, a więc służy osiągnięciu przez politykę podatkową wytyczonego przed nią celu fiskalnego[126]. Zadaniem państwa jest doprowadzenie do zniesienia takich rozwiązań prawnopodatkowych, które są nieefektywne i negatywnie oddziałują na gospodarkę.

1.3. Wpływ podatków na wzrost gospodarczy

Związek między wysokością obciążeń podatkowych a stopą wzrostu gospodarczego można zaliczyć do jednych z istotniejszych, ale jednocześnie ciągle kontrowersyjnych zagadnień ekonomii[127]. Podatki we współczesnym świecie są nie-

[126] R. Wolański, *Opodatkowanie małych* [...], s. 66.

[127] Przez wzrost gospodarczy rozumie się zazwyczaj zmiany polegające na zwiększeniu całej gospodarki, wynikające ze zmian występujących w jej elementach składowych. Oznacza to, iż wzrost gospodarczy może mieć również miejsce, gdy np. spada produkcja rolnictwa, ale łączny efekt procesu gospodarczego, czyli suma wartości wytworzonych dóbr i usług odzwierciedlająca zmiany wolumenu produkcji, w jakimś okresie t jest większa na koniec tego okresu od stanu z początku okresu. W ujęciu

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

zbędne, umożliwiają finansowanie dóbr publicznych, a tym samym funkcjonowanie państwa. Niestety ich wysokość nie jest dla gospodarki obojętna. Podatki nie tylko ograniczają dochody będące w dyspozycji poszczególnych jednostek, ale także pośrednio, poprzez oddziaływanie między innymi na: wielkość inwestycji (w tym także w kapitał ludzki), motywacje do podejmowania aktywności zawodowej, nabywanie nowych umiejętności i motywacje przedsiębiorców, a więc skłonność ludzi do pracy, produkowania i inwestowania, mogą wpływać na tempo wzrostu gospodarczego.

W większości krajów rozwiniętych, w XX i na początku XXI wieku obciążenia podatkowe systematycznie rosły, o czym świadczy między innymi ich udział w PKB, który na początku minionego stulecia kształtował się średnio na poziomie 5-10 %, zaś pod koniec wieku odpowiednio 20-30 %[128]. Wzrost udziału podatków zazwyczaj uwarunkowany był zwiększeniem wydatków publicznych i wynikającym z tego wzrostem zapotrzebowania na fundusze publiczne. Należy bowiem pamiętać, że pomiędzy poszczególnymi programami wydatków publicznych, a źródłami ich finansowania występują istotne zależności. Jeżeli przyjmie się, że głównym źródłem pokrycia wydatków są podatki, wówczas ważne jest określenie wpływu wzrostu obciążeń podatkowych na gospodarkę. W związku z tym nasuwają się pytania: czy wysokość obciążeń podatkowych wpływa na tempo wzrostu gospodarczego? Jeżeli tak, to w jakim stopniu?

Poglądy ekonomistów na ten temat są bardzo zróżnicowane. Pomimo wielu badań zarówno teoretycznych, jak i empirycznych, nadal nie są oni zgodni co do tego, jak powinna brzmieć odpowiedź na powyższe pytania. W teoretycznych neoklasycznych modelach wzrostu podatki wpływają przede wszystkim na poziom dochodu oraz na stopę wzrostu w krótkim okresie. Tradycyjne egzogeniczne modele wzrostu, np. model Solowa[129], zakładają, że krańcowy produkt kapitału *per capita* jest malejący, a w związku z tym zasób kapitału *(per capita)* w gospodarce dąży do określonego poziomu stałego. Dowodzą one, iż długookresowy wzrost produktu na pracownika zależy wyłącznie od postępu technicznego, natomiast krótkookresowy wzrost może być rezultatem albo postępu technicznego, albo akumulacji kapitału.

---

statystycznym wzrost gospodarczy w ciągu jednego roku można wyrazić za pomocą zmian produktu krajowego brutto (PKB). Wzrost gospodarczy, mierzony realnym poziomem PKB *per capita*, w zasadzie powinien mieć wyraźne, odczuwalne społecznie, przełożenie na zamożność obywateli. Może się jednak zdarzyć, że wzrost gospodarczy nie przyczyni się do wzrostu zamożności danego społeczeństwa. Dlatego też w literaturze ekonomicznej używa się terminu **rozwój gospodarczy**, który oprócz zmian ilościowych, odzwierciedla również zmiany jakościowe w strukturze społeczno-ekonomicznej danego kraju, w tym także o charakterze instytucjonalnym. Należy podkreślić, że gospodarka może wykazywać wzrost gospodarczy, który jednak nie zawsze musi sprzyjać rozwojowi gospodarczemu, jednakże dynamika wzrostu gospodarczego wywiera niewątpliwie duży wpływ na dynamikę przemian strukturalnych. Szerzej: M. G. Woźniak, *Wzrost gospodarczy. Podstawy teoretyczne*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Krakowie, Kraków 2004.

[128] Szerzej: G. Myles, *Taxation and Economic Growth*, [w:] „Fiscal Studies", Vol. 21, No. 1/2000.

[129] Szerzej: D. Romer, *Makroekonomia dla zaawansowanych*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2000, s. 23-53.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

R. Solow zakłada, że wzrost ilości kapitału na jednego zatrudnionego w konsekwencji prowadzi do coraz wolniejszego przyrostu produkcji. Gospodarka samoczynnie osiąga stan wzrostu zrównoważonego (*steady-state*), czyli sytuację, w której produkcja, nakłady pracy i kapitału zwiększają się w tempie równym wzrostowi liczby ludności. W gospodarce nie ma działalności państwa i handlu zagranicznego, a inwestycje równe są oszczędnościom. Związek pomiędzy wielkością inwestycji *per capita* a poziomem technicznego uzbrojenia pracy ma charakter liniowy. Zgodnie z założeniami w modelu, przychody od kapitału maleją, czyli w miarę wzrostu technicznego uzbrojenia pracy, produkcyjność pracy początkowo rośnie szybko, a następnie coraz wolniej. Zwiększenie oszczędności i technicznego uzbrojenia pracy, kosztem zmniejszenia tempa konsumpcji, zapewnia tylko przejściowe przyśpieszenie tempa wzrostu. Efekt ten zanika po powrocie gospodarki na ścieżkę wzrostu zrównoważonego. Sprawia to jednak, iż dalszy zrównoważony wzrost odbywa się ze względnie wyższego poziomu PKB, co pozwala na osiągnięcie większych przyrostów produkcji[130].

Podatki mogą wprawdzie, poprzez wzrost oszczędności i zwiększenie tempa inwestowania, przyczynić się do krótkookresowego zwiększenia tempa wzrostu gospodarczego, ale wzrost ten kończy się wraz z osiągnięciem nowego stanu równowagi. Ma to swoje źródło w przyjętych założeniach, które zakładają, że stopa oszczędności jest wielkością egzogeniczną i stałą. Wzrost gospodarczy w tym przypadku nie zależy od skłonności do oszczędzania, ani też od jakiejkolwiek innej wielkości, na którą miałaby wpływ polityka gospodarcza państwa. Zgodnie z teorią Solowa, zwiększenie ilości kapitału doprowadzi wprawdzie do wyższego tempa wzrostu gospodarczego, ale tylko tymczasowo, w okresie przejścia gospodarki z jednego stanu równowagi do drugiego. W modelu tym, bez względu na punkt wyjścia, gospodarka zmierza w kierunku ścieżki zrównoważonego rozwoju (*steady-state*), tj. sytuacji, w której każda zmienna modelu rośnie w stałym tempie. Wprawdzie wyższa stopa oszczędności prowadzi przejściowo do wyższego poziomu realnego produktu, niemniej jednak stopy wzrostu na dawnej i nowej ścieżce są takie same[131]. Z modelu Solowa wynika, iż określenie źródeł krótkookresowego wzrostu jest w zasadzie sprawą empiryczną.

Systematyczne badania na temat wpływu podatków na stopę wzrostu gospodarczego zaczęto prowadzić dopiero pod koniec lat osiemdziesiątych. Za ich początek można uznać pracę P. Romera (1986), który po raz pierwszy przedstawił model endogeniczny[132]. Model Romera, a w zasadzie jego późniejsze modyfikacje dostarczyły teoretycznego uzasadnienia dla twierdzenia, iż polityka państwa może mieć stały wpływ na stopę wzrostu gospodarczego w długim okresie.

W modelach endogenicznych (np.: Romera -1986, Lucasa-1988, Barro-1990, Sala-i-Martina-1992) podstawą zrównoważonego wzrostu jest odejście od założenia

[130] B. Czarny, *Wzrost gospodarczy*, [w:] „Bank i Kredyt", Nr 11/2000, s. 41.
[131] D. Romer, *Makroekonomia dla zaawansowanych* [...], s. 33.
[132] M.G. Woźniak, *Wzrost gospodarczy* [...], s.186 – 190.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

o malejących przychodach z kapitału. Postęp techniczny jest tu stałym, endogennym, a nie egzogennym, czynnikiem wzrostu. Zgodnie z założeniami, państwo poprzez odpowiednio ukierunkowane wydatki[133], zwiększające produktywność kapitału zarówno fizycznego, jak i ludzkiego, może wpływać na stopę wzrostu gospodarczego. Jednakże wszystkie wydatki państwa, bez względu na to czy wpływają na wzrost korzystnie, czy też są skorelowane negatywnie, są bezpośrednio związane z podatkami, stanowiącymi źródło ich finansowania. Podatki oddziaływujące na prywatne decyzje producentów i konsumentów mogą przyczynić się do spowolnienia stopy wzrostu. Dlatego też w modelach endogenicznych istotne jest uwzględnienie tych zależności.

Nowe teorie wzrostu (modele endogeniczne), wywodzące się częściowo z modelu P. Romera, dowodzą więc, że możliwe jest wytłumaczenie dodatniej stopy wzrostu w długim okresie, będącej rezultatem ciągłego wzrostu kapitału ludzkiego, postępu technicznego lub innych czynników. Implikują przy tym istotne wskazówki dla polityki gospodarczej państwa, zgodnie z którymi[134]:

- państwo powinno tworzyć podstawy prawne umożliwiające zgromadzenie odpowiednich środków finansowych (dochodów) pozwalających na wprowadzenie innowacji w firmach;
- wielkość inwestycji nie zawsze prowadzi do wzrostu gospodarczego, w tym przypadku istotna jest także „jakość inwestowania", a w związku z tym odpowiednia polityka państwa;
- wzrost może być trwały, jeżeli państwo, poprzez odpowiedni poziom i strukturę opodatkowania oraz wydatków publicznych, prowadzi politykę sprzyjającą wzrostowi kapitału ludzkiego oraz odpowiednich rodzajów kapitału fizycznego, promuje edukację i infrastrukturę.

W przeciwieństwie do modeli egzogenicznych, zgodnie z nową teorią wzrostu, czynnikami, które mogą mieć wpływ na rozwój gospodarczy, są więc zarówno wielkość i struktura dochodów budżetowych (podatków), jak i wydatki publiczne, które mogą być odpowiednio kształtowane przez państwo. Z tego założenia wynika więc, że podatki mogą wpływać na stopę wzrostu nie tylko w krótkim, ale także w długim okresie. Implikacje endogenicznych modeli wzrostu dla polityki fiskalnej były przedmiotem badań między innymi: R. Barro (1990)[135], R. King'a i S. Rebelo

[133] Według J. Siwińskiej, „odpowiednio ukierunkowane wydatki" to takie, które stanowią komplementarny dla pozostałych czynników nakład w procesie produkcji. Są to więc wydatki albo zwiększające produktywność kapitału (rzeczowego i ludzkiego), albo które, poprzez korygowanie niedoskonałości rynku, wpływają na stopę inwestycji. Zob. J. Wilkin, M. Bednarski (red.), *Ekonomia dla prawników i nie tylko*, Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis, Warszawa 2003, s. 119.

[134] W. Leibfritz, J. Thornton, A. Bibbee, *Taxation and Economic Performance*, Economics Department, Working Papers, No. 176, OECD, Paris 1997, s. 82.

[135] Szerzej: R. Barro, *Government Spending in a Simple Model of Endogenous Growth*, [w:] „Journal of Political Economy", No. 5/1990, s. 103 – 125.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

(1990)[136], L.E. Jones'a i współautorów (1993)[137], N. Stokey'a i S. Rebelo (1995)[138], E.G. Mendozy i współautorów (1997)[139].

Jednym z najbardziej znanych modeli, które pokazują mechanizm oddziaływania podatków i wydatków publicznych na wzrost gospodarczy, jest model Barro (1990)[140]. Model ten ma prostą strukturę modeli Ak[141]. Zakłada, że funkcja produkcji ma postać funkcji *Cobb-Douglasa*, w której argumentami są praca, kapitał i wydatki publiczne. Dla stałego poziomu wydatków publicznych, krańcowy przychód z kapitału jest malejący, jeżeli jednak wraz ze wzrostem kapitału rząd zwiększa wydatki publiczne, wówczas łączny marginalny przychód z wydatków publicznych i kapitału jest stały. R. Barro dowodzi, że w rzeczywistości wydatki publiczne (poprzez założenie, że są one równe wartości podatków *t*) będą rosły wraz z kapitałem, ponieważ zwiększenie kapitału prywatnego implikuje większą produkcję, a w związku z tym także wyższe dochody budżetowe, a to z kolei przyczynia się do wzrostu wydatków[142].

Model ten, pomimo swojej prostoty, może stanowić dobrą podstawę do badania zależności pomiędzy finansami publicznymi a wzrostem gospodarczym. R. Barro zakłada w nim, iż polityka państwa ma dwa krańcowo różne efekty. Z jednej strony, poprzez wzrost wydatków publicznych, państwo stymuluje produktywność kapitału i stopę wzrostu, jednakże z drugiej strony zwiększenie wydatków publicznych pociąga za sobą zwiększenie obciążeń podatkowych, które działają hamująco. Finalny efekt będzie wypadkową tych dwóch przeciwstawnych tendencji. W związku z tym R.Barro dowodzi, że istnieje pewna optymalna, maksymalizująca wzrost gospodarczy, wielkość dochodów budżetowych (inaczej obciążeń podatkowych) i wydatków publicznych, po przekroczeniu której negatywne konsekwencje wzrostu podatków są wyższe niż korzyści wynikające z wydatków. Oznacza to, iż przy niższych od optymalnego wzrostach wydatków, ich zwiększenie będzie wpływało na wzrost korzystnie, zaś przekroczenie granicy optymalności i dalsze ich zwiększanie będzie ujemnie skorelowane ze wzrostem gospodarczym[143]. W ten sposób R. Barro wyraźnie podkreśla potrzebę utrzymania małego sektora finansów publicznych i ograni-

---

[136] R. King, S.Rebelo, *Public Policy and Economic Growth: Developing Neoclassical Implications*, [w:] „Journal of Political Economy" , No. 5/1990 s. 126 – 150.

[137] L.E. Jones, R.E. Manuelli, P.E. Rossi, *Optimal Taxation in Models of Endogenous Growth*, [w:] „Journal of Political Economy", No. 3/1993, s. 485 – 517.

[138] N. Stokey, S. Rebelo, *Growth effects of flat-rate taxes*, [w:] „Journal of Political Economy", No. 3/1995, s. 510-550.

[139] E. G. Mendoza, G. M. Milesi-Ferretti, P. Asea, *On the effectiveness of tax policy in altering long-run growth: Harberger's superneutrality conjecture,* [w:] „Journal of Political Economy", No. 1/1997, s. 99 -126.

[140] M. Markiewicz, J. Siwińska, *Reforma wydatków publicznych*, CASE - Centrum Analiz Społeczno-Ekonomicznych, Warszawa 2004, s. 14.

[141] Modele Ak zakładają liniową funkcję produkcji o postaci y = Ak (gdzie A jest stałą, a k to poziom kapitału), w której krańcowe przychody z kapitału są stałe.

[142] M. Markiewicz, J. Siwińska, *Reforma wydatków* […], s. 14.

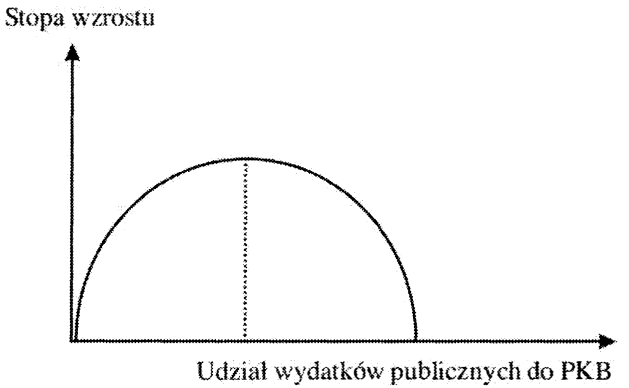
[143] Ibidem.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

czenia transferów socjalnych, które, według niego, mogą hamować wzrost i rozwój gospodarczy.

Rysunek 1.1.

Zależność pomiędzy wielkością sektora rządowego a stopą wzrostu w modelu Barro (1990)



Źródło: M. Markiewicz, J. Siwińska, *Reforma wydatków publicznych*, CASE - Centrum Analiz Społeczno-Ekonomicznych, Warszawa 2004, s. 15.

W rzeczywistych gospodarkach, oprócz wysokości dochodów i wydatków budżetowych, istotne znaczenie ma także ich struktura i charakter. Dlatego też w późniejszych modelach poszerzono analizę R. Barro, wprowadzając do modelu podział instrumentów fiskalnych na[144]:

- **opodatkowanie zniekształcające** (*distortionary taxation*), które osłabia motywacje do inwestowania (w tym także w kapitał ludzki), co niekorzystnie wpływa na wzrost gospodarczy;
- **opodatkowanie nieznieksztalcające** (*non-distortionary taxation*), które nie osłabia motywacji inwestycyjnych i jest neutralne dla wzrostu;
- **wydatki publiczne produktywne**, wpływające na krańcową produktywność kapitału prywatnego, a związku z tym na wzrost gospodarczy;
- **wydatki publiczne nieproduktywne**, nie wpływające na krańcową produktywność kapitału prywatnego.

Wydatkami korzystnie wpływającymi na rozwój gospodarczy kraju mogą być tylko te, które tworzą zaplecze do zwiększenia prywatnej aktywności gospodarczej i równocześnie są wobec wydatków prywatnych komplementarne, a nie substytucyjne. W tym miejscu warto odnotować fakt, że aby wydatki spełniały powyższe kryteria muszą być skierowane tam, gdzie rynek zawodzi, w przeciwnym razie interwencja

[144] M. Bleaney, N. Gemmel, R. Kneller, *Testing the Endogenous Growth Model: Public Expenditure, Taxation, and Growth Over the Long Run,* [w:] „Canadian Journal of Economics" , No. 1/ 2001, s. 36-57.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

państwa nie będzie potrzebna, ponieważ rynek samoistnie dostarczy potrzebnych dóbr i usług w optymalnej ilości[145].

Do wydatków produktywnych: M. Bleaney, N. Gemmel, R. Kneller[146] zaliczają między innymi wydatki na: badania i rozwój, infrastrukturę, edukację, służbę zdrowia, bezpieczeństwo narodowe. Do nieproduktywnych ich zdaniem należą: wydatki socjalne, na rekreację i odpoczynek, usługi gospodarcze. Zaś do *distortionary taxation* zalicza między innymi: podatki dochodowe (w tym także od dochodów firm), podatki majątkowe, opodatkowanie paliwa, natomiast do *non-distortionary taxation* – podatki od towarów i usług.

Nowe modele endogenicznego wzrostu zakładają, iż wzrost wydatków produktywnych, sfinansowany podatkami, które nie zniekształcają motywacji inwestycyjnych podatników (*non- distortionary taxation),* może prowadzić do zwiększenia tempa wzrostu. Skutek jest odwrotny, jeżeli finansowane są one wzrostem podatków zniekształcających motywacje inwestycyjne podatników (*distortionary taxation*). Toteż użycie *non- distortionary taxation* jest raczej neutralne dla wzrostu, i odwrotnie, użycie *distortionary taxation* ma wpływ negatywny. Należy jednak zauważyć, iż nawet wydatki obojętne z punktu widzenia wpływu na stopę wzrostu, nie wpływające ani na produktywność, ani na wielkość kapitału rzeczowego i ludzkiego, w rzeczywistości działają jednak hamująco. Wydatki są zawsze związane z koniecznością nałożenia podatków, dlatego również te neutralne, poprzez wzrost obciążeń podatkowych, mogą spowalniać rozwój.

Tabela 1.4.

Polityka fiskalna a wzrost gospodarczy

Źródła finansowania wydatków publicznych	Oddziaływanie na wzrost wydatków o charakterze produktywnych	Oddziaływanie na wzrost wydatków o charakterze nieproduktywnych
Opodatkowanie zniekształcające *(distortionary taxation)*	Pozytywne lub negatywne w zależności od udziału państwa w gospodarce	Negatywne
Opodatkowanie niezniekształcające (*non- distortionary taxation)*	Pozytywne	Neutralne

Źródło: Opracowanie na podstawie: G. Leach, *The Negative Impact of Taxation on Economic Growth. Reform*, London 2003, http://www.reform.co.uk/filestore/pdf/negativeimpact.pdf oraz M. Bleaney, N. Gemmel, R. Kneller, *Testing the Endogenous* [...], s. 36-57.

Przy niskim udziale wydatków publicznych (inaczej małych rozmiarach interwencji państwa), dochodowe efekty poniesionych wydatków prawdopodobnie przewyższą koszty społeczne nałożenia podatków, pozwalających na ich sfinansowanie. Jeżeli jednak udział wydatków publicznych w PKB i podatków niezbędnych do ich sfinansowania przewyższy określony poziom, można zaobserwować wyraźny

[145] M. Markiewicz, J. Siwińska, *Reforma wydatków* [...], s. 15.

[146] Podział ten nie jest jednak podziałem uznawanym przez wszystkich badaczy i budzi nadal wiele kontrowersji. Por. M. Bleaney, N. Gemmel, R. Kneller, *Testing the Endogenous* [...], s. 36-57.

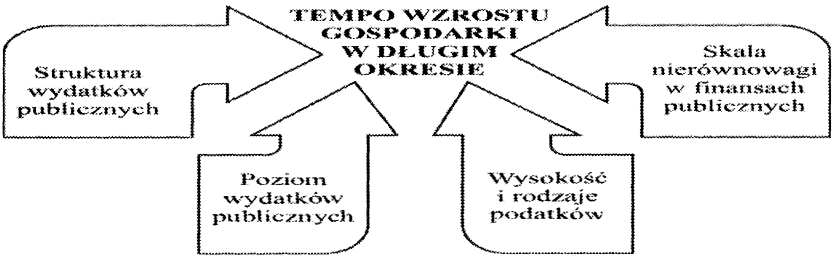
Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

spadek efektywności poniesionych nakładów, co w efekcie może przyczynić się do spadku tempa wzrostu gospodarczego.

Przy niskim udziale wydatków publicznych (inaczej małych rozmiarach interwencji państwa), dochodowe efekty poniesionych wydatków prawdopodobnie przewyższą koszty społeczne nałożenia podatków, pozwalających na ich sfinansowanie. Jeżeli jednak udział wydatków publicznych w PKB i podatków niezbędnych do ich sfinansowania przewyższy określony poziom, można zaobserwować wyraźny spadek efektywności poniesionych nakładów, co w efekcie może przyczynić się do spadku tempa wzrostu gospodarczego.

Rysunek 1.2.

Czynniki mające wpływ na tempo wzrostu w długim okresie



Źródło: A. Rzońca, *Finanse publiczne a wzrost gospodarczy w długim okresie. Analiza przy wykorzystaniu zmodyfikowanego modelu wiedzy przez praktykę*, Materiały i Studia NBP, Warszawa 2005, s. 25.

Według A. Bassanini, S. Scarpetta[147], badania empiryczne potwierdzają twierdzenie R. Barro, iż istnieje określony poziom wydatków publicznych (mierzony udziałem % w PKB), po przekroczeniu którego tempo wzrostu gospodarczego spada. Te negatywne efekty będą jeszcze bardziej widoczne wówczas, gdy wzrost wydatków finansowany jest wzrostem podatków bezpośrednich (np. dochodowych), które zdecydowanie łatwiej jest zmieniać, w zależności od zaobserwowanych zjawisk występujących w gospodarce danego kraju. Wysoki poziom obciążeń podatkowych oraz stawek podatków bezpośrednich wpływa bowiem wyraźnie na wysokość produkcji *per capita*, obniżając ją. Dodatkowo na uzyskane efekty w sposób istotny oddziałuje struktura i charakter wydatków publicznych, które decydują o tym, czy wzrost podatków, warunkowany wzrostem wydatków, może przyczynić się do rozwoju gospodarki, czy też odwrotnie. Jeżeli w strukturze wydatków budżetowych będą przeważały wydatki i transfery zaliczane do grupy tzw. nieproduktywnych, trudno się spodziewać, że wzrost obciążeń podatkowych będzie na gospodarkę oddziaływać pozytywnie.

[147] A. Bassanini, S. Scarpetta, *The Driving Forces of Economic Growth: Panel Data Evidence for the OECD Countries,* OECD Economic Studies, No. 33, 2001/II, s. 33.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

Reasumując, można stwierdzić, że modele teoretyczne wskazują, że w określonych warunkach, polityka fiskalna, w tym także podatkowa, może wpływać na wzrost gospodarczy, jednakże kierunek tego oddziaływania będzie uzależniony od wielkości i struktury podatków oraz wydatków publicznych. Dodatkowo będzie miała na to wpływ wielkość sektora publicznego („rozmiary państwa"), zwłaszcza wówczas, gdy zostanie przekroczona jego optymalna granica[148].

Mimo że modele teoretyczne wydają się być dosyć jednoznaczne, to jednak badania empiryczne, których zadaniem jest weryfikacja teorii, nie dostarczają w tym względzie rozstrzygających i pewnych odpowiedzi. W okresie, gdy dominowała w gospodarce ekonomia Keynesa, analizując wpływ i oddziaływanie polityki podatkowej na gospodarkę, koncentrowano się przede wszystkim na krótkookresowym, doraźnym oddziaływaniu podatków, nie prowadzono badań empirycznych na temat wpływu długookresowego. W ostatniej dekadzie XX wieku podjęto wiele badań, w których rozpatrywano wpływ polityki fiskalnej, w tym także podatkowej w dłuższym okresie. Można je w zasadzie podzielić na dwie główne grupy:

- analizujące wpływ wielkości sektora publicznego na wzrost gospodarczy;
- analizujące wpływ poszczególnych rodzajów podatków i wydatków na wzrost gospodarczy.

Szczegółowy przegląd tych prac przedstawiają między innymi: W. Leibfritz, J. Thornton, A. Bibbee[149], którzy starają się ustalić związki pomiędzy podatkami a ekonomicznym wzrostem, oraz P. Gerson[150], koncentrujący się przede wszystkim na związkach polityki fiskalnej i stopy wzrostu.

W badaniach empirycznych, analizujących oddziaływanie podatków na stopę wzrostu gospodarczego, można wyodrębnić dwa zasadnicze kierunki:

- **badania ogólne** (makroekonomiczne), koncentrujące się na ustaleniu bezpośredniego wpływu podatków na wzrost gospodarczy;
- **badania szczegółowe** (mikroekonomiczne), koncentrujące się na ustaleniu wpływu poszczególnych podatków na czynniki, poprzez które podatki oddziałują na wzrost, np.: inwestycje, oszczędności, podaż pracy.

Badania szczegółowe, uwzględniające dokładny mechanizm oddziaływania podatków, nie dają jednoznacznych odpowiedzi, w większości jednak wskazują, że korelacja pomiędzy podatkami a inwestycjami, oszczędnościami czy też podażą pracy nie jest zbyt silna[151]. Bardziej jednoznaczne są badania makroekonomiczne, pomijające szereg szczegółowych zależności. W tym przypadku większość badaczy jest

---

[148] Por. A. Rzońca, *Finanse publiczne a wzrost gospodarczy w długim okresie. Analiza przy wykorzystaniu zmodyfikowanego modelu wiedzy przez praktykę*, Materiały i Studia NBP, Nr 198/2005.

[149] W. Leibfritz, J. Thornton, A. Bibbee, *Taxation and Economic Performance*, Economics Department Working Papers, No. 176, OECD, Paris 1997.

[150] P. Gerson, *The Impact of Fiscal Policy Variables on Output Growth*, IMF Working Paper, International Monetary Fund, WP/98/1.

[151] Szerzej: W. Leibfritz, J. Thornton, A. Bibbee, *Taxation and Economic Performance,* Economics Department Working Papers, No. 176, OECD, Paris 1997 oraz P. Gerson, *The Impact of Fiscal Policy Variables on Output Growth*, IMF Working Paper, International Monetary Fund, WP/98/1.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

zgodna, co do negatywnego wpływu zbyt wysokich podatków na wzrost gospodarczy.

Tabela 1.5.

Wpływ podatków na wzrost gospodarczy – zestawienie wybranych wyników badań naukowych

Autor i rok badań	Obszar badawczy	Wpływ na PKB
Cachin (1995)	23 państwa OECD, w latach 1971-1988	Wzrost udziału podatków w PKB o 1 punkt % obniża PKB na 1 zatrudnionego o 2 punkty %
Engel, Skinder (1996)	USA oraz reprezentatywna część krajów OECD	Wzrost udziału podatków w PKB o 2 punkty % obniża stopę wzrostu PKB o od 0,2 do 0,3 punktów %
Leibfritz, Thornton, Bibbee (1997)	Kraje OECD, w latach 1965-1995	Wzrost udziału podatków w PKB o 10 punktów % obniża stopę wzrostu PKB o od 0,5 do 1 punktu %
Mendoza, Milesi-Ferretti, Asea (1997)	18 krajów OECD, w latach 1965-1991	Wpływ podatków (dochodowych i konsumpcyjnych) w regresji modelującej stopę wzrostu gospodarczego jest statystycznie nieistotny
Bleaney, Gemmell, Kneller (2000)	17 krajów OECD, w latach 1970-1994	Wzrost udziału dochodów podatkowych w PKB o 1 punkt % obniża stopę wzrostu PKB o 0,4 punktu %
Fölster, Henrekson (2000)	Bogate kraje OECD w stosunku do innych krajów nie należących do OECD, w latach 1970-1998	Wzrost udziału podatków w PKB o 10 punktów % obniża stopę wzrostu PKB o 1 punkt %
Bassanini, Scarpetta (2001)	21 krajów OECD, w latach 1971-1998	Wzrost udziału podatków w PKB o 1 punkt % obniża stopę wzrostu PKB/na osobę od 0,3 do 0,7 punktu % (jeżeli uwzględniono wpływ na poziom inwestycji)

Źródło: Opracowanie na podstawie: G. Leach, *The Negative Impact* [...]; S. Scarpetta, *The Driving Forces of Economic Growth: Panel Data Evidence for the OECD Countries*, OECD Economic Studies, No. 33, 2001/II; W. Leibfritz, J. Thornton, A. Bibbee, *Taxation and Economic Performance*, Economics Department Working Papers, No. 176, OECD, Paris 1997.

Tabela 1.5. prezentuje zestawienie wybranych wyników badań, w których autorzy, wykorzystując modele endogeniczne, usiłowali oszacować wpływ podatków na tempo wzrostu gospodarczego[152]. Wnioski wyprowadzone na ich podstawie nie są

[152] Ekonomiści badali również wpływ redystrybucji podatkowej na wzrost gospodarczy. Także i w tym przypadku nie ma jednoznacznych wniosków. Część z nich wychodząc z założenia, że podatkowa polityka redystrybucyjna zniekształca motywacje podatników oraz obniża poziom oszczędności,

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

jednolite. Rezultaty badań są różne, część badaczy, co prezentują dane przedstawione w tabeli 1.5. wskazuje na istnienie takiej zależności w dłuższym okresie, część twierdzi, iż wpływ podatków na gospodarkę jest znikomy. Natomiast w części z nich autorzy wykazują wyraźnie negatywną zależność (Cachin 1995), zaś w niektórych przypadkach uznają wpływ podatków za statystycznie nieistotny (Mendoza 1997).

Żadne jednak z przytoczonych analiz, jak dotychczas, nie wskazują na istnienie dodatniej korelacji pomiędzy wysokimi podatkami a stopą wzrostu gospodarczego. Badania empiryczne potwierdzają natomiast teoretyczne twierdzenie, iż podatki bezpośrednie, a zwłaszcza ich wysokie stawki, w większym stopniu szkodzą wzrostowi niż podatki pośrednie.

W większości wymienionych wyżej studiów nie brano pod uwagę wydatków publicznych. Zdaniem między innymi A. Bassanini i S. Scarpetta, jest to podejście błędne. Ich zdaniem, dlatego że wpływ wydatków na wzrost gospodarczy, a zwłaszcza ich rozmiar i charakter, jest istotny, również w badaniach powinien być uwzględniony[153]. Wydaje się, że jest to, ze względu na bardzo silny związek pomiędzy wysokością podatków a rozmiarami wydatków publicznych, pogląd słuszny. Wzrost wydatków najczęściej jest możliwy, tylko wówczas, gdy wzrosną dochody podatkowe, dlatego też badanie wpływu podatków na wzrost gospodarczy bez uwzględnienia dochodów publicznych, a zwłaszcza ich struktury, uniemożliwia zazwyczaj właściwą ich interpretację, co może prowadzić do błędnych wniosków.

Większość badań empirycznych, w których wzięto pod uwagę również wydatki publiczne, potwierdza ich negatywny wpływ na wzrost gospodarczy. Tabela 1.6. prezentuje wyniki niektórych symulacji, w których uwzględniono zagregowane wydatki publiczne, jako jeden z czynników. W żadnej z przytoczonych prac nie stwierdza się pozytywnej relacji pomiędzy wydatkami a wzrostem. De Gregorio (1996) i Lee (1995) nie zauważają ich silnego oddziaływania. Natomiast Agell, Lindh i Ohlsson (1997) nie znajdują dowodu na istnienie zależności pomiędzy wzrostem a wysokością wydatków publicznych. J. Agell i współautorzy, estymując szereg regresji, dowodzą, iż zarówno podatki, jak i wydatki nie są istotną zmienną wyjaśniającą wzrost gospodarczy w krajach rozwiniętych (OECD). Stwierdzają przy tym, że nawet po szczegółowym przeglądzie literatury: „zaskakująco trudno jest ustalić wia-

jest przekonana o jej negatywnym wpływie na tempo wzrostu. Inni (między innymi: Birdsall, Ross, Sabot) argumentują, że istotna jest nie skala, ale jakość dystrybucji. Jeżeli dochody podatkowe przeznaczane są w części na edukację ludzi mniej zamożnych (np. inwestycje w kapitał ludzki), można oczekiwać, w dłuższym okresie, pozytywnej relacji pomiędzy redystrybucją podatkową a tempem wzrostu. Zob. W. Leibfritz, J. Thornton, A. Bibbee, *Taxation and Economic Performance*, Economics Department Working Papers, No. 176, OECD, Paris 1997, s.17.

153 Szerzej: A. Bassanini, S. Scarpetta, *The Driving Forces of Economic Growth: Panel Data Evidence for the OECD Countries*, OECD Economic Studies, No. 33, 2001/II oraz R. Barro, *Government Spending in a Simple Model of Endogenous Growth,* [w:] „Journal of Political Economy", No. 5/1990 s. 103 – 126.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

rygodny związek pomiędzy wzrostem i różnymi makroekonomicznymi wskaźnikami dotyczącymi sektora publicznego"[154].

Tabela 1.6.

Wydatki publiczne a wzrost gospodarczy

Autor/rok badań	Obszar badawczy	Zakres badań	Wpływ na wzrost
Agell/Lindh/ Ohlsson (1997)	23 kraje OECD	Ogólne wydatki publiczne (między innymi)	Ani pozytywny, ani negatywny
Barro/Sala-i-Martin (1995)	90 krajów na całym świecie	Wskaźniki w trakcie realizacji wydatków	Wyraźnie negatywny
Bassanini/Scarpetta/ Hemmings (2001)	21 krajów OECD	Ogólne wydatki publiczne (między innymi)	Wyraźnie negatywny
De Gregorio (1996)	21 krajów OECD	Ogólne wydatki publiczne (między innymi)	Negatywny, jednak nieznacznie
Fölster/Henrekson (1999)	23 kraje OECD	Ogólne wydatki publiczne	Wyraźnie negatywny
Heitger (2001)	21 krajów OECD	Ogólne wydatki publiczne (między innymi)	Wyraźnie negatywny
Lee (1995)	16 krajów OECD	Ogólne wydatki publiczne (między innymi)	Negatywny, jednak nieznacznie

Źródło: Opracowanie na podstawie: A. Afonso, W. Ebert, L. Schuknecht, M. Thöne, *Quality of Public Finances and Growth*, European Central Bank 2005, Working Paper Series, No. 438.

Konkludując, można stwierdzić, że żadne dowody, ani teoretyczne, ani empiryczne, nie potwierdzają jednoznacznie, że relacja pomiędzy podatkami a wzrostem gospodarczym ma charakter pozytywny, negatywny, czy też nie istnieje. W pozostałych przypadkach autorzy studiów podkreślają negatywny wpływ wydatków na wzrost gospodarczy. Nie jest to wprawdzie zależność liniowa, jednakże na podstawie wyników badań zawartych w tabeli 1.6., można stwierdzić, że nawet wzrost wydatków uważanych za produktywne może ograniczać aktywność gospodarczą sektora prywatnego, co w konsekwencji może prowadzić do osłabienia tempa wzrostu gospodarczego.

Analizując wyniki zaprezentowanych powyżej prac, należy jednak pamiętać o tym, że problemy z doborem krajów do badań, złożoność systemów podatkowych, różne poziomy rozwoju badanych gospodarek (dane na temat dochodów podatkowych i wydatków publicznych z poszczególnych krajów są zazwyczaj nieporównywalne, nie wszystkie są też dostępne) oraz trudności z definiowaniem poszczególnych kategorii podatków (w szczególności podział na *distortionary i non-distortionary*) i wydatków (w szczególności podział na produktywne i nieproduktywne) mogą często prowadzić do błędnych interpretacji. Tym bardziej że wyselekcjonowanie, spośród innych czynników, wpływu na wzrost gospodarczy tylko i wy-

[154] J. Agell, T. Lindh, H. Ohlsson, *Growth and the Public Sector. A Replay*, [w:] „Journal of Political Economy", No. 1/99, s. 356-366, cytat [za:] M. Markiewicz, J. Siwińska, *Reforma wydatków publicznych*, CASE- Centrum Analiz Społeczno-Ekonomicznych, Warszawa 2004, s. 16.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

łącznie podatków wydaje się wręcz niemożliwe[155]. Istotnym problemem, wpływającym na interpretację wyników, jest również okres badawczy. Według M. Bleaneya, N. Gemmela, R. Knellera, badania wpływu podatków na wzrost gospodarczy przeprowadzone na podstawie danych z kilku lat są niewystarczające. Aby właściwie ocenić oddziaływanie podatków, należy wziąć pod uwagę znacznie dłuższy okres badawczy, przyjęcie zbyt krótkiego okresu nie pozwala bowiem na zbadanie wpływu podatków w długim okresie (*long-run*) [156].

Innym problemem jest podział dochodów i wydatków publicznych, który został przedstawiony powyżej. Jak dotychczas jest to podział otwarty i niejednoznaczny. Powstało wiele prac empirycznych weryfikujących zwłaszcza wpływ poszczególnych wydatków na stopę wzrostu gospodarczego. Ich rezultaty, dość często, są ze sobą sprzeczne. Część ekonomistów na przykład twierdzi, że wydatki socjalne mogą być korzystne dla wzrostu, ponieważ przyczyniają się do zmniejszenia różnic majątkowych, a w związku z tym do zmniejszenia przestępczości i zachowania spokoju społecznego w danym kraju, co niewątpliwie korzystnie wpływa na wzrost dobrobytu społecznego. Zakładając, że przestępczość oddziałuje negatywnie na wzrost gospodarczy, dzięki właściwej wielkości transferów socjalnych, państwo może zwiększyć tempo wzrostu[157].

Analizując wskaźniki gospodarcze państw rozwiniętych z lat 1991-2001 (tabela 1.7.), można stwierdzić, że teza o braku wpływu podatków na rozwój danego kraju może nie być prawdziwa[158]. Proste porównanie wysokości obciążeń podatkowych i tempa wzrostu PKB w dłuższym okresie wskazuje na prawdopodobieństwo istnienia zależności pomiędzy wysokimi obciążeniami i niższym tempem wzrostu, i odwrotnie. Na podstawie danych zawartych w tabeli można zaobserwować, iż w latach 1991-2001 wyższe tempo rozwoju miały kraje o niskim udziale podatków w PKB, niższe – o wysokim. Nie oznacza to jednak, że na podstawie tylko i wyłącznie danych empirycznych i tak prostych obserwacji można jednoznacznie stwierdzić istnienie bezpośredniej zależności.

Reasumując, należy zauważyć, że zarówno struktura i wielkość dochodów podatkowych, jak i wydatków publicznych mają zapewne pewien wpływ na stopę wzrostu gospodarczego, jednakże problemem jest empiryczna weryfikacja modeli teoretycznych. Wobec tego większość ekonomistów zgadza się z konkluzjami zawar-

---

[155] Szerzej: W. Leibfritz, J. Thornton, A. Bibbee, *Taxation and Economic Performance*, Economics Department Working Papers, No. 176, OECD, Paris 1997.

[156] M. Bleaney, N. Gemmel, R. Kneller w swoich badaniach uwzględniają okres co najmniej 25 lat.

[157] Szerzej: X. Sala-I-Martin, *Transfers, Social Safety Nets, and Economic Growth*, Working Paper, Staff Papers IMF, No. 96/40.

[158] W badaniu, ze względu na występowanie nietypowych zjawisk gospodarczych, nie uwzględniono dwóch dużych gospodarek: Japonii i Niemiec. Gospodarka Japonii, na początku dekady, pomimo bardzo niskiego udziału podatków w PKB, charakteryzowała się bardzo niskim tempem wzrostu gospodarczego. Według autora raportu, przyczyną takiego stanu było między innymi występowanie deficytu budżetowego i deflacji. Niemcy pominięto przede wszystkim ze względu na proces zjednoczenia, który przyczynił się do tego, że pomimo średniego udziału podatków w PKB, tempo wzrostu było niskie.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

tymi w raporcie Fabiana Commission on Taxation[159], w którym autorzy stwierdzają wprawdzie, że doświadczenia części krajów europejskich nie wskazują na istnienie silnej korelacji pomiędzy wysokim udziałem podatków w PKB a niskim tempem wzrostu gospodarczego i odwrotnie, niemniej jednak, ze względu na to, iż:

- efekt oddziaływania niskich/wysokich podatków jest zazwyczaj opóźniony;
- skutki dyskrecjonalnej polityki podatkowej, wysokich obciążeń, są widoczne dopiero w wyższych stadiach rozwoju gospodarczego,

zależność ta może wystąpić i ujawnić się w późniejszym okresie. Tym bardziej że niektóre wyniki badań pozwalają sądzić, iż duży sektor publiczny, a zwłaszcza rozszerzenie różnych programów publicznych, które są bezpośrednią przyczyną podwyższania podatków, spowalnia tempo wzrostu gospodarczego. Potwierdzają to między innymi studia S. Fölstera i M. Henreksona[160], którzy w polemice z J. Agell dowodzą silnej zależności pomiędzy wzrostem gospodarczym a wielkością sektora publicznego.

Tezę o negatywnym wpływie dużego sektora publicznego na wzrost gospodarczy propagują także V. Tanzi i L. Schuknecht[161]. Na podstawie porównań statystycznych stwierdzają oni, iż kraje z dużym sektorem publicznym, absorbujące więcej podatków, osiągnęły prawdopodobnie próg efektywności ekonomicznej, określony w modelu Barro (1990) jako punkt optymalny. Ich zdaniem: „przegląd wielu wskaźników [...] wskazuje, że dostępne dowody, chociaż wstępne i ograniczone, sugerują, że kraje o małym sektorze rządowym nie wyprodukowały gorszych wskaźników socjoekonomicznych niż kraje o dużym sektorze publicznym. W dziedzinach, takich jak: efektywność ekonomiczna, rynek pracy, zadłużenie publiczne, zarządzanie i regulacje prawne, kraje posiadające małe rządy wydają się osiągać lepsze rezultaty niż pozostałe grupy państw. Rozwój społeczno-ekonomiczny, który byłby wynikiem zwiększonych wydatków publicznych, wydaje się więc mało prawdopodobny"[162]. Zdaniem V. Tanzi i L. Schuknechta, dzięki „inteligentnej polityce" państwo może osiągnąć te same cele społeczno-ekonomiczne przy niższym poziomie wydatków. Uważają oni przy tym, że zmniejszenie podatków (dochodów publicznych) i wydatków publicznych prowadzi do zwiększenia stopy wzrostu gospodarczego.

---

[159] Autorzy raportu stwierdzają, że podatki, zwłaszcza dochodowe, mogą ograniczać aktywność gospodarczą. Uważają, iż w przypadku braku indywidualnych podatków produkcja byłaby wyższa. Dlatego też wpływ podatków na gospodarkę powinien być, przy projektowaniu polityki fiskalnej, brany pod uwagę. Szerzej: *Paying for Progress – a new politics of tax for public spending*, Commission on Taxation and Citizenship, Fabian Society, 2000.

[160] Szerzej: S. Fölster, M. Henrekson, *Growth and the Public Sector: A Critique of the Critics*, [w:] „European Journal of Political Economy", No. 2/1999, s. 337-358 oraz S. Fölster, M. Henrekson, *Growth Effects of Government Expenditure and Taxation in Rich Countries*, [w:] „European Economic Review", No 8/2001, s. 1501-1520.

[161] Szerzej: V. Tanzi, L. Schuknecht, *Public Spending in the 20th Century: A Global Perspective*, Cambridge University Press, Cambridge - New York 2000.

[162] Ibidem, s. 119. Por. M. Markiewicz, J. Siwińska, *Reforma wydatków* [...], s.16.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

Tabela 1.7

Obciążenia podatkowe w wybranych krajach OECD i wzrost gospodarczy

Skumulowany wzrost PKB w latach 1991 – 2001	Udział podatków w 1991 (jako % PKB)	Udział podatków w 2001 (jako % PKB)	Cechy charakterystyczne
I grupa państw 46 % i większy wzrost PKB			Bardzo niski udział podatków na początku dekady albo
Irlandia	34	30	bardzo duży spadek udziału
Korea	19	26	podatków w trakcie trwania dekady
II grupa państw 31%- 45% wzrost PKB			Niski udział podatków na początku dekady
Australia	28	31	albo
USA	27	29	średni/wysoki udział po-
Nowa Zelandia	36	35	datków w trakcie trwania
Kanada	36	35	dekady
Norwegia	42	40	
III grupa państw 25 % - 45 % wzrost PKB			Średni (liniowy) udział podatków lub wzrastający albo
Hiszpania	34	35	bardzo wysoki udział po-
Wielka Brytania	35	39	datków, w trakcie dekady
Holandia	45	41	spadek do wysokiego,
Grecja	29	38	albo
Portugalia	30	35	bardzo duży wzrost udziału podatków w trakcie dekady (z niskiego do wysokiego)
IV grupa państw 15 % - 24 % PKB			
Dania	47	49	Bardzo wysoki udział po-
Austria	41	44	datków na początku i na
Szwecja	52	54	koniec dekady
Francja	43	45	albo
Belgia	43	46	wzrost udziału podatków
Włochy	39	42	

Źródło: Opracowanie na podstawie: *OECD Economic Outlook*, December 2002; *OECD Revenue Statistics 1965-2001*, OECD 2002 oraz G. Leach, *The Negative Impact* [...].

Nie oznacza to, że cytowani autorzy są zwolennikami całkowitej eliminacji lub ograniczenia do minimum ingerencji państwa w gospodarkę. Podsumowując swoje badania, stwierdzają, iż we wszystkich badanych krajach, włączając w to także kraje z małym sektorem publicznym, rola państwa była istotna, a poziom wydatków publicznych znacznie większy niż na początku wieku XX. Uważają jednak, że wzrost wydatków publicznych niekoniecznie musi być rozwiązaniem wszystkich problemów społeczno-ekonomicznych. „Inteligentna" polityka państwa pozwala osiągnąć zamierzone cele przy jednocześnie niższym poziomie wydatków publicznych, a tym

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

samym również przy niższym poziomie obciążeń podatkowych społeczeństwa. Dzięki temu w dyspozycji obywateli pozostają większe zasoby finansowe, które odpowiednio wykorzystane zwiększają dobrobyt społeczny. Część potrzeb społecznych, dotychczas zaspokajanych przez państwo, z powodzeniem może być dostarczana taniej przez sektor prywatny. Rola państwa zmienia się, jego oddziaływanie jest lepiej ukierunkowane i skuteczniejsze, co nie znaczy, że jest ono mniej ważne. W tym przypadku może ono poprzez odpowiedni dobór konstrukcji fiskalnych wpływać na kierunek zmian w gospodarce narodowej, co jest niezmiernie ważne np. w gospodarkach transformujących się.

Konkludując, można stwierdzić, że większość badań empirycznych dostarcza argumentów przemawiających za istotną rolą polityki fiskalnej, a w związku z tym także i podatkowej, w rozwoju gospodarczym i kształtowaniu rozwoju gospodarczego. Aby jednak interwencja państwa, poprzez odpowiednią politykę fiskalną, miała na gospodarkę wpływ pozytywny, polityka fiskalna powinna przede wszystkim spełniać określone warunki:

- tworzyć podstawy instytucjonalne, sprzyjające wzrostowi i stabilnym finansom publicznym;
- finansować działalność państwa poprzez efektywny i stabilny system podatkowy;
- ograniczać zaangażowanie państwa w dostarczanie dóbr i usług publicznych;
- poprzez właściwe konstrukcje odpowiednio motywować sektor prywatny i zachęcać do efektywnego wykorzystania publicznych zasobów;
- przyczyniać się do stabilności makroekonomicznej gospodarki.

Jeśli powyższe warunki są spełnione, polityka fiskalna może wspierać wzrost, przyczyniać się do wzrostu oszczędności/inwestycji czy zatrudnienia. Istotną rolę odgrywa w tym przypadku dobrze zdefiniowana struktura instytucjonalna, w tym także dobrze skonstruowany system podatkowy, która przyczyniając się do wysokiej „jakości finansów publicznych"[163], implikuje stabilizację makroekonomiczną, co w długim okresie przyczynia się do rozwoju gospodarczego. Zarówno badania teoretyczne, jak i empiryczne wskazują, że podatki sprzyjające wzrostowi nie powinny zniekształcać motywacji, powinny charakteryzować się niskimi stawkami marginalnymi, powinny być stabilne i niekonkurujące ze sobą. Wydaje się, że przynajmniej w teorii istnieje możliwość skonstruowania takiego systemu podatkowego, który pozwoli w sposób efektywny finansować dobra i usługi publiczne i w danych warunkach będzie systemem optymalnym, wspierającym rozwój gospodarczy danego kraju.

[163] Ocena wpływu polityki fiskalnej na wzrost gospodarczy może być dokonana w sposób pośredni, poprzez ocenę rezultatów wydatków publicznych i podatków, które mogą oddziaływać na wzrost, czyli przez oszacowanie efektywności sektora publicznego, lub bezpośredni, poprzez statystyczną/ekonometryczną analizę lub analizę przypadku. Pomiaru jakości finansów publicznych dokonać można oceniając: politykę wydatków publicznych i ich efektywność, politykę podatkową lub instytucje fiskalne.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

Rozdział 2.

TEORETYCZNE PODSTAWY KONSTRUKCJI OPTYMALNEGO SYSTEMU PODATKOWEGO

2.1. Kryteria oceny systemu podatkowego

Pojęcie **system podatkowy** jest często używane, jednocześnie jednak różnie rozumiane w literaturze przedmiotu. Z tego też powodu istotne wydaje się zdefiniowanie i sprecyzowanie, wielokrotnie już powoływanego w pierwszej części pracy, terminu. W uproszczeniu poglądy na ten temat można podzielić na dwie grupy, które różnią się odpowiedzią na pytanie: czy każdy zbiór podatków obowiązujących w danym czasie, w danym kraju można traktować jako system podatkowy, czy też systemem podatkowym jest tylko taki zbór podatków, który jest wewnętrznie uporządkowany i tworzy logiczną całość? Część autorów reprezentuje pogląd, że system podatkowy to ogół wszystkich podatków obowiązujących w danym państwie, w danym czasie, pobieranych obok siebie. Przyjmują oni, że o systemie podatkowym można mówić nawet wówczas, gdy nie stanowią one wewnętrznej, logicznej i spójnej całości[1]. Pozostali uważają, że system podatkowy to całokształt podatków obowiązujących jednocześnie, ale jest to zbór ściśle ze sobą powiązanych elementów. W tym przypadku o systemie podatkowym można mówić tylko wtedy, gdy zbiór obowiązujących podatków ma charakter uporządkowany i tworzy pewną całość

[1] Por. E. Tegler, *Funkcje systemu podatkowego i ocena jego sprawności*, [w:] *System podatkowy. Zagadnienia teoretycznoprawne*, Acta Universitatis Lodziensis, Folia Iuridica, s.102; S. Bolland, J. Wierzbicki, *Finanse*, t.2, PWN, Warszawa 1970; J. Głuchowski, *Polskie prawo podatkowe*, Wydawnictwa Prawnicze PWN, Warszawa 1998, s.13; W. Goronowski, *Systemy podatkowe (kryteria klasyfikacji)*, [w:] E. Chojna-Duch (red.) *Podstawowe zagadnienia prawa finansowego i polityki finansowej w Polsce w latach 1989-1997*, Wydawnictwo „KiK" Konieczny i Kruszewski, Warszawa 1998, s. 17.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

podporządkowaną jakiejś idei[2]. Problem pojawia się, gdy trzeba określić kryterium łączące poszczególne elementy zbioru. W literaturze brak jest odpowiedzi, czy mają to być czynniki prawne, ekonomiczne, czy też o innym charakterze[3].

Precyzyjne określenie „myśli przewodniej" jako ogniwa łączącego poszczególne podatki jest trudne. Na pewno istnieje taka możliwość wówczas, gdy buduje się system podatkowy od podstaw lub udoskonala się już istniejący, wykorzystując teorię opodatkowania (system racjonalny, naukowy). System racjonalny jest w pewnym sensie idealny, stanowi wyraz postulatów teorii (np. system oparty na koncepcji podatku jedynego), a nie praktyki. W przypadku gdy system podatkowy odzwierciedlający rozwój gospodarczy danego kraju ukształtowany został historycznie i podlegał wielu modyfikacjom i zmianom, nie zawsze można znaleźć to spoiwo. Dlatego też należy przyjąć za E. Teglerem, że bez względu na wewnętrzną konstrukcję: „podatki istniejące w danym kraju tworzą system podatkowy, który w zależności od jego budowy może być oceniany jako dobrze lub źle funkcjonujący, spójny lub niespójny"[4].

System podatkowy można zaliczyć do instytucji finansowo-prawnych. Mimo że w jego konstrukcji, zwłaszcza w konstrukcji poszczególnych podatków, występuje wiele elementów ekonomicznych, sam system podatkowy, w przeciwieństwie do podatku, nie jest zjawiskiem ekonomicznym. Jest natomiast rezultatem działalności prawotwórczej i tylko od podatków wchodzących w jego skład, od ich budowy, zastosowanych różnych rozwiązań konstrukcyjnych oraz rozwiązań prawnych regulujących ich pobór zależy jego kształt, skuteczność i wewnętrzna spójność. E. Tegler twierdzi – i można ten pogląd jak się wydaje podzielić – że: „system podatkowy będzie z reguły taki, jakie są poszczególne, wchodzące w jego skład podatki. Jeżeli każdy z nich zostanie wprowadzony wyłącznie w celu osiągnięcia doraźnych, fiskalnych efektów, a przy tym jego konstrukcja będzie wadliwa, to trudno oczekiwać, by sam system był spójny, przejrzysty, skuteczny itp."[5]. Można więc założyć, że stopień sprawności systemu podatkowego będzie wypadkową podatków wchodzących w jego skład. Dlatego też tylko na podstawie oceny poszczególnych konstrukcji

---

[2] Por. A. Majchrzycka-Guzowska, *Finanse i prawo finansowe*, Wydawnictwa Prawnicze PWN, Warszawa 2000, s. 110; A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo* [...], s. 83; E. Wojciechowski, *Systemy podatkowe*, [w:] M. Weralski (red.), *System instytucji prawno-finansowych*, t. III, Zakład Narodowy im. Ossolińskich Wydawnictwo Polskiej Akademii Nauk, Warszawa 1982, s. 115; J. Harasimowicz, *Finanse i prawo finansowe*, PWE, Warszawa 1988, s. 136; C. Kosikowski, *Potrzeba – zakres – warunki – metody polskiego systemu podatkowego*, [w:] A. Pomorska (red.), *Kierunki reformy polskiego systemu podatkowego*, Wydawnictwo UMCS, Lublin 2003, s. 13.

[3] Na przykład A. Majchrzycka-Guzowska do czynników prawnych zalicza między innymi:
- przejrzystość poszczególnych aktów prawnych;
- logiczną konstrukcję warunkującą realizację zamierzonego celu.

Natomiast do czynników ekonomicznych:
- wybór właściwych źródeł opodatkowania;
- właściwe ustalenie podmiotu opodatkowania;
- ustalenie wysokości podatku.

Szerzej: A. Majchrzycka-Guzowska, *Finanse i prawo finansowe*, Wydawnictwa Prawnicze PWN, Warszawa 1997, s. 108.

[4] E. Tegler, *Funkcje systemu podatkowego* [...], s.103.

[5] Ibidem.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

podatkowych[6] można stwierdzić, czy jest on z punktu widzenia realizowanych celów polityki fiskalnej skuteczny i efektywny. Z drugiej zaś strony prawidłowo funkcjonujący system podatkowy powinny tworzyć podatki, które nie są ze sobą sprzeczne. W związku z tym analiza nie powinna koncentrować się na pojedynczych tytułach, wręcz przeciwnie, konieczne jest również badanie interakcji danego podatku z innymi, wchodzącymi w skład systemu podatkowego[7]. Aby system podatkowy mógł więc właściwie wypełniać swoje funkcje, powinien być tworzony w sposób świadomy, czyli powinien być podporządkowany realizacji określonych celów i równocześnie powinien być racjonalny, czyli zgodny z określonymi zasadami o charakterze ekonomicznym, ustrojowym, historycznym i prawnym[8]. Z ekonomicznego punktu widzenia przy jego konstruowaniu nie można więc pominąć dorobku teorii opodatkowania, na którą składają się między innymi zasady podatkowe i bezpośrednio z nimi powiązane kryteria oceny.

Wielu ekonomistów na przestrzeni wieków podejmowało próby zdefiniowania tzw. dobrego systemu podatkowego, zapewniającego stabilizację makroekonomiczną, realizację założeń polityki gospodarczej i społecznej, oraz określenia konsekwencji złej polityki podatkowej. W zależności od uwarunkowań historycznych oraz obowiązującego i powszechnie akceptowanego nurtu ekonomii, zmieniał się *consensus* co do zasad opodatkowania i kryteriów oceny systemu podatkowego. W związku z tym w literaturze przedmiotu wyróżnić można trzy[9], różniące się między sobą, podejścia[10]:

1. **Tradycyjne** – polegające, po pierwsze na określeniu ogólnych zasad opodatkowania, po drugie na ocenie systemów podatkowych poprzez pryzmat tych zasad.
2. **Oparte na teorii optymalnego opodatkowania** – weryfikujące systemy podatkowe z punktu widzenia maksymalizacji funkcji dobrobytu.
3. **Oparte na założeniach ekonomii instytucjonalnej**, według której najlepszym systemem podatkowym jest ten, który pozwala na uzyskanie maksymalnych wpływów podatkowych.

Po raz pierwszy zasady podatkowe opisał Adam Smith[11], który stwierdził, że podatki powinny być: pewne, wygodne, tanie ale i równe (inaczej sprawiedliwe). Już wówczas dużym zainteresowaniem badaczy cieszyła się efektywność opodatkowania, natomiast najwięcej kontrowersji wzbudzała ostatnia z wymienionych powyżej

[6] Według C. Kosikowskiego, podatki stanowią jeden z elementów systemu podatkowego. Pozostałe dwa to organizacja wymiaru, poboru, kontroli i egzekucji podatków oraz prawo regulujące te dwa wyżej wymienione elementy. Zmiana w obrębie pierwszego nie musi pociągać zmian w zakresie drugiego elementu, natomiast jakiekolwiek zmiany dokonane w pierwszym i drugim zawsze muszą prowadzić do zmiany przepisów prawa. Zob. C. Kosikowski, *Potrzeba – zakres* […], s. 13 - 14.

[7] D. Kopcińska, *Regulacyjna rola państwa we współczesnej gospodarce*, Printgroup, Szczecin 2006, s. 205.

[8] C. Kosikowski, *Potrzeba – zakres* […], s. 14.

[9] W rozdziale 2. uwzględniono przede wszystkim podejście pierwsze i drugie, pominięto natomiast, ze względu na specyfikę pracy, podejście proponowane przez ekonomię instytucjonalną.

[10] Szerzej: F. Grądalski, *System podatkowy w świetle teorii optymalnego opodatkowania*, Szkoła Główna Handlowa w Warszawie, Warszawa 2006, s. 101 -103.

[11] Szerzej: A. Smith, *Badania nad naturą i przyczynami bogactwa narodów*, PWN, Warszawa 1954.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

zasad, podnosząca kwestię sprawiedliwości systemu podatkowego/podatków, nie do końca mieszcząca się w zbiorze kryteriów ekonomicznych[12]. Późniejsza teoria ekonomii wzbogaciła myśl A. Smitha, dodając szereg szczegółowych norm, dzieląc je na: fiskalne, gospodarcze, sprawiedliwości opodatkowania oraz techniki podatkowej[13]. Pomimo rożnych nazw, ich treść nie różniła się zbytnio od postulatów sformułowanych przez A. Smitha.

Współcześnie, oceniając system podatkowy (lub zaproponowane zmiany), najczęściej bierze się pod uwagę cztery podstawowe kwestie:

1) na ile jest on efektywny;
2) czy minimalizuje negatywne skutki opodatkowania w gospodarce;
3) czy minimalizuje koszty administracyjnego poboru podatków;
4) czy wypełnia warunki sprawiedliwości.

W większym zakresie zwraca się aktualnie uwagę na efektywność systemu podatkowego i to zarówno ekonomiczną, wyrażającą się najczęściej w postulacie neutralności podatków wobec mechanizmu rynkowego, jak i fiskalną, odzwierciedlającą wysokość dochodów podatkowych. Należy jednak zauważyć, że nie wszystkie przytoczone powyżej kwestie mają charakter ekonomiczny i poddają się łatwej weryfikacji. Ostatnie z przytoczonych kryteriów oceny systemu podatkowego nie jest jednoznacznie zdefiniowane i jednocześnie jego definicja w dużej mierze zależy od ogólnych uwarunkowań ustrojowych oraz od osoby dokonującej oceny. Dlatego też uwzględnienie w konstrukcjach podatkowych zarówno przesłanek efektywności, jak i sprawiedliwości, jest jednym z najistotniejszych problemów teorii optymalnego opodatkowania.

J.E. Stiglitz, definiując cechy tzw. „dobrego" systemu podatkowego, przytacza pięć norm, które jego zdaniem powinien on spełniać[14]:

1. **Zasadę ekonomicznej efektywności**: zgodnie z którą system podatkowy nie powinien kolidować z efektywną alokacją zasobów.
2. **Zasadę prostoty administrowania**: zgodnie z którą system podatkowy powinien być prosty i stosunkowo tani w zarządzaniu.
3. **Zasadę elastyczności**: zgodnie z którą system powinien szybko reagować (najlepiej automatycznie) na zmiany zachodzące w gospodarce.
4. **Zasadę politycznej odpowiedzialności**: zgodnie z którą system podatkowy powinien być przejrzysty, a faktyczne obciążenia fiskalne łatwe do identyfikacji. Zgodnie z tą zasadą nie powinno w nim być tzw. podatków ukrytych.
5. **Zasadę sprawiedliwości**: zgodnie z którą system podatkowy powinien w sposób sprawiedliwy traktować poszczególne jednostki.

Konstatując, można stwierdzić, że podatki (system podatkowy) możemy rozpatrywać biorąc pod uwagę przede wszystkim trzy aspekty. Po pierwsze - jako instru-

[12] Szerzej na ten temat w dalszej części rozdziału.

[13] Szerzej: A. Gomułowicz, *Zasady podatkowe wczoraj i dziś*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2001; A. Gomułowicz, *Zasada sprawiedliwości podatkowej*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2001; N. Gajl, *Teorie podatkowe* [...].

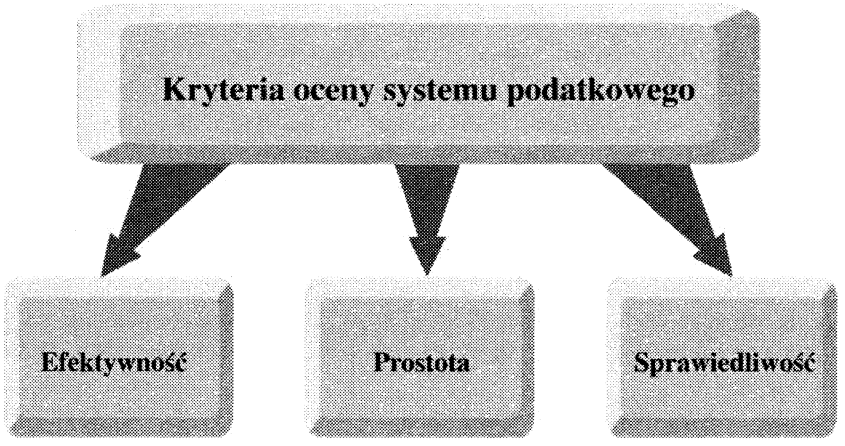
[14] J.E. Stiglitz, *Ekonomia sektora publicznego*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2004, s. 551.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

menty zniekształcające względne ceny produktów i usług i w ten sposób wpływające na alokację zasobów w gospodarce. Po drugie - jako narzędzie redystrybucji, za pomocą którego jest dokonywany transfer dochodów od podatnika do budżetu państwa, niezbędny do sfinansowania usług świadczonych przez szeroko rozumiane państwo. Po trzecie - jako administrację skarbową, niezbędną do naliczenia i poboru obciążeń podatkowych, ponieważ przymusowy charakter podatków implikuje wysokie koszty finansowe wprowadzenia i funkcjonowania każdego systemu podatkowego. Można w uproszczeniu przyjąć, że te trzy ujęcia korespondują z podstawowymi kryteriami oceny każdego systemu podatkowego, do których zaliczyć możemy: efektywność (podatkową i ekonomiczną), sprawiedliwość oraz prostotę (taniość zastosowanych rozwiązań) opodatkowania. Te trzy podstawowe normy mają, jak się wydaje, charakter uniwersalny, pozwalają na ocenę zarówno nowego, jak i istniejącego systemu podatkowego. Należy również zauważyć, że podejście tradycyjne, oparte na tzw. zasadach podatkowych, łączy się częściowo z oceną systemu podatkowego wynikającą z teorii optymalnego opodatkowania. Wprawdzie w tym drugim przypadku podatki weryfikuje się z punktu widzenia maksymalizacji funkcji dobrobytu społecznego, niemniej jednak zarówno ekonomiczna efektywność systemu podatkowego, jak i koszty egzekucji fiskalnej i jego sprawiedliwość są tu bardzo istotne.

Rysunek 2.1.

Kryteria oceny systemu podatkowego



Źródło: Opracowanie własne.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

2.2. Efektywność podatkowa a efektywność ekonomiczna opodatkowania

2.2.1. Pojęcie efektywności podatkowej i ekonomicznej efektywności opodatkowania

Ekonomiczna efektywność, mimo że jest kluczową kategorią ekonomiczną, nie została dotychczas jednoznacznie zdefiniowana. Ekonomiści rozpatrują efektywność najczęściej w trzech płaszczyznach, w odniesieniu do alokacji zasobów, dystrybucji dóbr i usług oraz funkcjonowania podmiotów gospodarczych. Ekonomiczna efektywność (*economic efficiency*, inaczej wydajność ekonomiczna) należy do najważniejszych kategorii wykorzystywanych przez ekonomistów, w ekonomii głównego nurtu jest ona podstawowym standardem wartościowania. Pojęcia **efektywność ekonomiczna** nie należy jednak utożsamiać ze skutecznością (w języku angielskim *effecitiveness*), którą można osiągnąć także za pomocą metod nieefektywnych[15]. Efektywność, inaczej ekonomiczna sprawność, najczęściej rozumiana jest jako relacja efektów i odpowiednich nakładów[16]. Efektywność ekonomiczna nie jest jednak pojęciem tak jednoznacznym, zwłaszcza gdy analizie poddajemy sektor publiczny, a w szczególności podatki i system podatkowy.

Nałożenie podatków w nowoczesnych gospodarkach jest nieuniknione. Państwo, aby realizować swoje cele, mające odbicie w polityce społeczno-gospodarczej, potrzebuje środków finansowych, których podstawowym źródłem są podatki. Generalnie podatki powinny wspierać realizację mikroekonomicznych celów społecznych: efektywną alokację i sprawiedliwą dystrybucję. Zazwyczaj jednak występuje naturalne napięcie między polityką podatkową a efektywną alokacją zasobów, którą większość podatków zakłóca. W związku z tym nieuchronne są straty w efektywności. W ogólnym rachunku ekonomicznym, przy budowaniu nowego systemu podatkowego lub jego reformowaniu, powinny być one oszacowane i wzięte pod uwagę. Wobec tego wskaźnik efektywności może stanowić istotną miarę oceny zarówno systemu podatkowego, jak i polityki fiskalnej. Analizując system podatkowy, należy jednak wyraźnie rozróżnić dwa pojęcia efektywności: **efektywność podatkową** (inaczej wydajność podatkową) oceniającą jakość poszczególnych źródeł dochodów podatkowych oraz **ekonomiczną efektywność opodatkowania**, powiązaną ze społecznymi kosztami opodatkowania.

Efektywność podatkowa (inaczej fiskalna) wiąże się przede wszystkim z realizacją funkcji fiskalnej podatków, jest to w uproszczeniu wydajność systemu podatkowego czy też poszczególnych podatków. Można ją zdefiniować jako stosunek zapłaconych podatków do podstawowych wielkości ekonomicznych, które mogą być traktowane jako nakłady i mogą decydować o tworzeniu dochodów podatkowych[17]. Efektywność podatkową można rozpatrywać w ujęciu szerszym, wówczas

[15] J. Wilkin (red.), *Efektywność a sprawiedliwość*, Wydawnictwo Key Text, Warszawa 1997, s. 25.

[16] K. Meredyk, *Wzrost gospodarki rolnej*, Wydawnictwo Filii Uniwersytetu Warszawskiego, Białystok 1995, s. 35.

[17] P. Kulawczuk, *Efektywność podatkowa małych i średnich przedsiębiorstw*, Wydawnictwo Uniwersytetu Gdańskiego, Gdańsk 2004, s. 70.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

odnosi się do wszystkich wpływów podatkowych, lub węższym, w odniesieniu do poszczególnych podatków (np. podatku od dochodów osobistych), czy też segmentów bazy podatkowej[18] (np. rolnictwa). W polskiej literaturze podatkowej pojęcie efektywności podatkowej częściej funkcjonuje w odniesieniu do danego segmentu bazy podatkowej lub podatku niż całego systemu podatkowego. Wskaźnik ten ma charakter technologiczny i pokazuje zazwyczaj, ile jednostek podatku uzyskano w danym segmencie bazy podatkowej z jednostki danego zasobu lub jego strumienia w danym okresie. Są to zazwyczaj wartości przeciętne dla danego segmentu bazy[19].

W Polsce pierwsze badania na temat wydajności fiskalnej przeprowadziła A. Krajewska[20], dotyczyły one efektywności podatkowej przedsiębiorstw. Wprawdzie nie użyła ona terminu efektywność podatkowa, ale jako pierwsza wyliczyła przeciętną wysokość podatków na jednego zatrudnionego w zależności od wielkości przedsiębiorstwa, określonej na podstawie liczby zatrudnionych, w podziale na przedsiębiorstwa sektora publicznego i prywatnego. Oznacza to, iż A. Krajewska po raz pierwszy w Polsce przedstawiła ważne miary efektywności podatkowej. Pojęcie **wydajność fiskalna przedsiębiorstwa**, które można utożsamiać z efektywnością podatkową, w odniesieniu do sektora przedsiębiorstw po raz pierwszy zdefiniował w polskiej literaturze W. Szczęsny[21]. Zauważył on, iż wydajność fiskalną przedsiębiorstwa można rozpatrywać w ujęciu szerszym, gdy bierze się pod uwagę ogólny strumień podatków, który trafia do urzędów skarbowych na podstawie obowiązujących przepisów prawa, oraz węższym, gdy analiza uwzględnia jedynie: „podatki, które istotnie wpływają na dochody budżetu państwa lub też oddziałują na skalę obrotów i rozwój przedsiębiorstw"[22].

Kompleksowe ujęcie efektywności podatkowej można znaleźć w pracy P. Kulawczuka, który poddaje analizie efektywność podatkową sektora małych i średnich przedsiębiorstw połączonych w segmenty bazy podatkowej o podobnych właściwościach. Przez efektywność podatkową poszczególnych segmentów bazy P. Kulawczuk rozumie: „stosunek, według którego przetwarzane są nakłady segmentu bazy podatkowej w efekty publiczne, czyli we wpływy podatkowe"[23]. Autor przeprowadza badania efektywności podatkowej MSP na tle przedsiębiorstw dużych. Bada wybrane, zagregowane nakłady poszczególnych grup przedsiębiorstw, ujęte w ich bilansach i rachunkach wyników, oraz zagregowane wartości zapłaconych podatków. Należy zaznaczyć, że P. Kulawczuk prezentuje nowe podejście

[18] Koncepcja bazy podatkowej będzie przedmiotem analizy w dalszej części rozdziału.

[19] P. Kulawczuk, *Efektywność podatkowa* […], s. 202.

[20] A. Krajewska, *Opodatkowanie sektora publicznego i prywatnego w Polsce*, [w:] „Gospodarka Narodowa", Nr 7-8/ 1994.

[21] W. Szczęsny w swojej pracy poddaje analizie wydajność fiskalną w ujęciu węższym, przyjmując za miary wydajności ogólne strumienie poszczególnych podatków, co w zasadzie odpowiada ujęciu stosowanemu przez finanse publiczne. Szerzej: W. Szczęsny, *Wydajność fiskalna przedsiębiorstwa*, Difin, Warszawa 1999.

[22] W. Szczęsny, *Wydajność fiskalna* […], s. 35.

[23] P. Kulawczuk, *Efektywność podatkowa* […], s. 72.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

badawcze, dotychczas niespotykane w literaturze przedmiotu, formułuje definicję efektywności podatkowej (w odniesieniu do MSP) oraz określa zasady jej pomiaru[24].

W przeciwieństwie do efektywności podatkowej, na podstawie której można ocenić wydajność systemu podatkowego, pojęcie **ekonomicznej efektywności opodatkowania** powiązane jest ściśle z poszukiwaniem optymalnego systemu podatkowego, w którym straty wynikające z nałożenia podatków są jak najmniejsze. W nowoczesnej gospodarce państwo, z ekonomicznego punktu widzenia, musi przede wszystkim dostarczać dobra i usługi publiczne, które zaspokoją potrzeby społeczeństwa, przy jednoczesnym ograniczeniu do minimum strat dobrobytu, oraz dążyć do takiej redystrybucji dochodów (wytworzonych na rynku), jaka byłaby pożądana i akceptowana przez społeczeństwo[25]. Pozyskanie dochodów budżetowych, zawsze wiąże się z kosztami, zwiększającymi wysokość obciążeń wynikających już z samego faktu nałożenia podatków, które dodatkowo prowadzą do zniekształceń w systemie rynkowym.

Wprawdzie teoretycznie istnieje możliwość realizacji głównych celów państwa bez narzucenia dodatkowych kosztów, to jednak wymagałoby bezpośredniego powiązania opodatkowania z korzyściami uzyskiwanymi z dystrybucji publicznych dóbr i usług i ustaleniem bezpośrednich odpłatności. Takie podatki, nazywane często w teorii opodatkowania korzyściami podatkowymi, oddziaływałyby podobnie jak ceny na rynku. Jeśli dobra publiczne miałyby takie same cechy, jak dobra prywatne, powyższe rozwiązanie można byłoby wprowadzić. Niestety, nie jest możliwe ustalenie popytu poszczególnych jednostek na usługi poszczególnych instytucji użyteczności publicznej, między innymi takich, jak np. policja czy wojsko. Zazwyczaj będą one dążyły, ze względu na bezpośrednie powiązanie z podatkami, do formalnego zminimalizowania swoich potrzeb, a tym samym płatności fiskalnych. Jednocześnie takie rozwiązanie wiąże się z relatywnie wysokim obciążeniem jednostek osiągających niższe dochody. Inna propozycja, tj. pobieranie podatków w postaci stałych uśrednionych kwot ryczałtowych, ustalonych na podstawie cech indywidualnych wszystkich obywateli, byłaby równie problematyczna. Należałoby bowiem wówczas założyć, że preferencje poszczególnych jednostek są stałe i nie ulegają zmianie, co nie jest zgodne z prawdą. Jednocześnie trzeba zauważyć, że ujednolicone, ryczałtowe podatki zazwyczaj postrzegane są przez społeczeństwo jako niesprawiedliwe, a w związku z tym nie są powszechnie akceptowane.

Konstatując, można stwierdzić, że państwo dostarcza dobra publiczne, które różnią się od dóbr prywatnych. Nie zawsze jest możliwe ich racjonowanie i wycena. Ich cechy wykluczają możliwość ustanowienia dobrowolnej odpłatności, w zależności od uzyskiwanych indywidualnych korzyści. Aby je sfinansować, niezbędne jest

[24] Zasady pomiaru efektywności ekonomicznej w odniesieniu do rolnictwa przedstawiono w rozdziale 6. Wykorzystując w części metodologię opracowaną przez P. Kulawczuka, poddano w nim analizie z jednej strony efektywność podatkową rolnictwa w Polsce rozumianego jako jeden z sektorów gospodarki narodowej, z drugiej natomiast efektywność podatkową gospodarstw rolnych, połączonych w segmenty bazy podatkowej charakteryzujące się podobnymi cechami.

[25] W. Hettich, S. L. Winer, *Rules, Politics and the Normative Analysis of Taxation*, Carleton Economic Paper, No. CEP 00-12/ 2000, Carleton University, Department of Economics, s. 3.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

przymusowe opodatkowanie, w którym związek między indywidualną konsumpcją dóbr publicznych dostarczanych przez państwo a odpłatnością mierzoną wysokością płaconych podatków jest raczej odległy. Poszczególne jednostki korzystają z tych dóbr, nawet wówczas, gdy ich obciążenia podatkowe są minimalne lub nawet zerowe. Natomiast konsumpcja dóbr publicznych nie wzrasta nawet wówczas, gdy poszczególni podatnicy płacą podatki znacznie przewyższające średnią. W wyniku takich obciążeń nieuniknione jest powstanie społecznych kosztów opodatkowania, w tym także związanych z nieefektywną alokacją zasobów.

Na podstawie przeglądu obszernej literatury można stwierdzić, że współczesne poglądy na temat ekonomicznej efektywności opodatkowania są konsekwencją rozwoju dwóch nurtów ekonomii sektora publicznego. Pierwszy z nich, za którego twórcę uważa się F. Ramseya (1927)[26], jako punkt wyjścia przyjmuje minimalizację zbędnego ciężaru opodatkowania (*excess burden of taxation,* inaczej bezpowrotnej straty społecznej dobrobytu), który powstaje w wyniku zmian zachowań ludzi spowodowanych nałożeniem podatków. Często występuje ono w literaturze pod nazwą **teoria optymalnego opodatkowania dóbr**. Drugie, nowsze podejście, tzw. **teoria optymalnego opodatkowania**[27] po raz pierwszy zaprezentowana przez J. Mirrleesa (1971)[28], zakłada natomiast, iż oceną efektywności opodatkowania jest maksymalizacja dobrobytu społecznego.

W **teorii optymalnego opodatkowania dóbr** miarą zniekształceń w gospodarce, a więc także efektywności opodatkowania, jest bezzwrotna strata społeczna (*excess burden of taxation*), natomiast w **teorii optymalnego opodatkowania** w analizie istotną rolę odgrywa maksymalizacja funkcji dobrobytu społecznego, zależnej od użyteczności poszczególnych jednostek przy spełnieniu przyjętych wcześniej warunków. Ze względu na to, iż ograniczając zbędny ciężar opodatkowania można osiągnąć wyższy dobrobyt społeczny, podobnie jak i w pierwszym przypadku koncepcja *excess burden of taxation* odgrywa tu istotną rolę.

W tym miejscu należy zaznaczyć, że przedstawione powyżej nurty prezentują raczej tzw. rozwiązania suboptymalne. Zarówno jedno, jak i drugie ujęcie nie dotyczy, pomimo zastosowania w tytułach takiego terminu, optymalnego opodatkowania. Sam fakt wprowadzenia podatku, który zawsze pociąga za sobą koszty wynikające ze zniekształceń zachowań konsumentów i producentów, wyklucza bowiem możliwość znalezienia wariantu optymalnego.

---

[26] F.P. Ramsey, *A Contribution to the Theory of Taxation*, [w:] „Economic Journal", No. 37/1927, s. 47 – 66 oraz J. Kudła, *Ekonomiczne problemy kosztów opodatkowania i nielegalnego unikania podatków*, Uniwersytet Warszawski Wydział Nauk Ekonomicznych, Warszawa 2004, s. 220 – 243.

[27] Intelektualnym i merytorycznym zapleczem teorii optymalnego opodatkowania jest dorobek ekonomii dobrobytu.

[28] J.A. Mirrlees, *An Exploration in the Theory of Optimum Income Taxation*, [w:] „Review of Economic Studies", No. 38/1927, s. 175 – 208.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

2.2.2. Koncepcja zbędnego ciężaru opodatkowania *(excess burden of taxation)*

Opodatkowanie prawie zawsze zniekształca decyzje ekonomiczne, powoduje powstanie kosztów[29] zarówno po stronie poszczególnych jednostek, konsumentów i producentów, jak i społeczeństwa. Na każdym etapie produkcji i podziału, podatki bezpośrednio lub pośrednio oddziałują na gospodarkę. Deformują relacje cen ukształtowane na rynku, a tym samym – jak twierdzi F. Grądalski - deformują rynkową racjonalność ekonomiczną[30]. W wyniku nałożenia podatku konsumenci tracą część konsumpcji, producenci zaś zmniejszają zatrudnienie i sprzedaż. Można uznać to za zbędny ciężar opodatkowania, który najkrócej definiuje się jako stratę dobrobytu wynikającą z nałożenia obciążeń podatkowych.

Zbędne koszty opodatkowania to inaczej koszty negatywnego (zniechęcającego) oddziaływania podatków, w wyniku którego podatnicy podejmują próby uchylania się od nałożonych ciężarów lub ich unikania[31]. Przyczyną powstania dodatkowych strat spowodowanych nałożeniem podatków jest konieczność dostosowania się podatników do zmian relacji cen będących wynikiem opodatkowania. W anglojęzycznej literaturze podatkowej do określenia dodatkowej straty dobrobytu (zbędnego kosztu opodatkowania) używa się zamiennie pojęć *excess burden (of taxation)* lub *deadweight loss of taxation*[32].

Teoria zbędnego ciężaru (*excess burden*) jest jednym z najstarszych tematów badawczych dotyczących finansów publicznych. Jej początki sięgają badań J. Dupuita (1844)[33], a współczesne rozwiązania wczesnych lat siedemdziesiątych, kiedy to na-

---

[29] Jako wyjątek, nie wywołujący zniekształceń w gospodarce, w literaturze przedmiotu podaje się ryczałt podatkowy. Należy jednak zauważyć, że opodatkowanie na podstawie tzw. sumy ryczałtowej nie uwzględnia zdolności podatkowej poszczególnych jednostek, co jest wyraźnie sprzeczne z zasadą sprawiedliwości, dlatego też jego przydatność w projektowaniu systemów podatkowych, nawet gdyby uznać, że jest to podatek neutralny, jest bardzo ograniczona.

[30] F. Grądalski, *System podatkowy* [...], s. 83.

[31] Uchylanie się od podatków nałożonych na podstawie przepisów prawa jest najczęściej rozumiane jako działanie całkowicie nielegalne, podlegające karze, bez względu na to, czy dana ustawa ma swoje umocowanie konstytucyjne i moralne. Natomiast unikanie płacenia podatków to działania całkowicie legalne, wykorzystujące możliwości stworzone przez obowiązujące przepisy. Często granica pomiędzy uchylaniem się a unikaniem płacenia podatków nie jest precyzyjnie zakreślona.

[32] W literaturze angielskiej nazwy *excess burden* lub *deadweight loss of taxation* używane są zamiennie. Dobrze odzwierciedlają one definiowane pojęcie. Podatki zmniejszają bowiem będące w dyspozycji podatników dochody, tym samym zmniejszają ich możliwości w zakresie konsumpcji, inwestycji i oszczędności, ale także zmniejszają dochody państwa. W niniejszej pracy pojęcia *excess burden* oraz *deadweight loss* będą używane zamiennie w odniesieniu do ich odpowiedników w języku polskim: dodatkowa strata dobrobytu, zbędny ciężar opodatkowania.

[33] Szerzej: J. Dupuit, *De la Mesure de l'Utilité des Travaux Publics, Annales des Ponte et Chaussées,* VIII, 1844 [tłumaczenie i przedruk: K. Arrow, T. Scitovsky, *Readings in Welfare Economics,* AEA Series of Republished Articles on Economics, London 1969, s. 255-283]. Współcześnie, przedstawiając poszczególne pojęcia, często pomija się wcześniejszą literaturę. Gdyby jednak sięgnąć głębiej do pracy Dupuita, to okazałoby się, że **krzywa Laffera** mogłaby nosić nazwę **krzywa Dupuita**. Dupuit stwierdził bowiem, iż: „Jeżeli podatek będzie stopniowo podnoszony od zerowego do punktu, w którym staje się prohibicyjny , jego dochód jest na początku

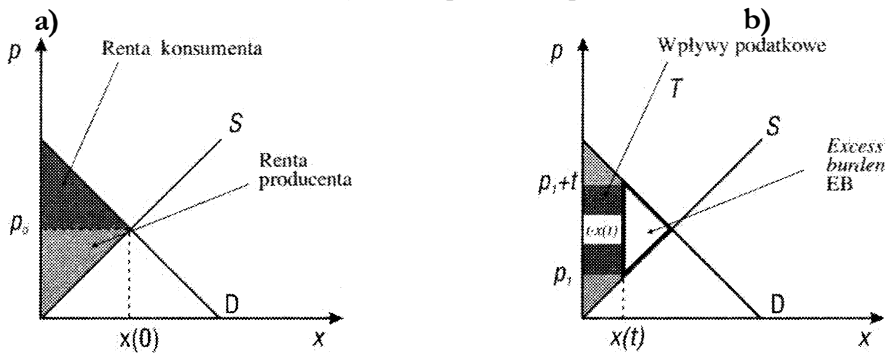
Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

stąpił powrót do dyskusji na temat roli państwa. Prawdopodobnie duży wpływ na jej rozwój miały badania na temat optymalnego opodatkowania F.P. Ramseya (1927), znane obecnie pod nazwą reguły Ramsey'a. Na podstawie przeprowadzonych badań F.P. Ramsey stwierdził, że nawet wówczas, gdy nie można wprowadzić podatku zryczałtowanego, można zbudować system podatkowy obciążający towary, który będzie minimalizował zniekształcenia i tylko w ograniczonym stopniu będzie zakłócał efektywność. Warunkiem jest to, aby podatki były proporcjonalne do odwrotności skompensowanej elastyczności popytu, przy założeniu doskonałej elastyczności podaży[34]. Badania F.P. Ramseya wykorzystali następnie A.C. Pigou (1947) oraz M. Boiteaux (1956).

Pojęcie *deadweight loss of taxation* (*excess burden*) rozpowszechnił w 1964 roku Arnold Harberger, który wniósł duży wkład w rozwój współczesnych finansów publicznych. Przed A. Harbergerem ekonomiści rzadko oceniali straty efektywności wynikające z wprowadzenia podatku. Nawiązując pośrednio do badań H. Hotellinga (1938) i J. Dupuit (1844)[35], jako pierwszy stwierdził on, że obserwując zmiany w konsumpcji spowodowane przez podatek, możliwe jest znalezienie wartości granicznej utraconej użyteczności, mnożąc zmiany w konsumpcji przez połowę wartości podatku[36]. Trójkąty Harbergera (często zmodyfikowane) są obecnie najczęściej używanym narzędziem umożliwiającym skalkulowanie straty wynikającej z opodatkowania, wprowadzenia nowych regulacji rządowych, w tym także podatków, praktyk monopolistycznych itp.

Rysunek 2.2.

Model rynku bez podatku i z podatkiem



gdzie: t = podatek

Źródło: S. Homburg, *Allgemeine Steuerlehre*, Verlag Vahlen, München 1997, s. 160, [za:] F. Grądalski, *System podatkowy* [...], s. 84.

żaden, następnie zwiększa się małymi krokami do czasu, gdy osiągnie maksimum, po czym stopniowo zmniejsza się, aż ponownie sięgnie zero. Wynika z tego, że kiedy państwo wymaga zwiększenia danej sumy przez podatki, są zawsze dwie stopy podatkowe, które spełniłyby wymogi, jedna powyżej i jedna poniżej, która przyniosłaby maksimum. Mogą być wielkie różnice pomiędzy ilością straty użyteczności poprzez te podatki, które dają ten sam dochód", [za:] A.J. Auerbach, *The Theory of Excess Burden and Optimal Taxation*, NBER Working Paper Series, No. 1025, s. 4.

[34] Dobra, na które popyt jest najmniej elastyczny, powinny być opodatkowane najwyżej, ponieważ niska elastyczność popytu zmniejsza zakłócenia efektywności.

[35] A. J. Auerbach, *The Theory of Excess* [...], s. 2-4.

[36] Ibidem.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

Zbędny ciężar opodatkowania może być interpretowany między innymi w oparciu o rentę konsumenta i producenta. Podatek stanowi klin, który zmienia zarówno cenę producenta (do p_1), jak i konsumenta (do $p_1 + t$) i ma istotny wpływ na dobrobyt społeczny. Należy zauważyć, iż cena i wielkość produkcji są funkcją podatku. Jeżeli podatek jest równy zeru (rys.2.2.a), to wówczas przy cenie jednostkowej p_0 wielkość produkcji równa się x (0). Wprowadzenie podatku (wyższego od 0) zmienia wielkość produkcji, która przy cenie konsumenta $p_1 + t$ spada z x (0) do x (t) (rys. 2.2. b). Następuje zmniejszenie zarówno renty konsumenta, jak i producenta. Nałożenie podatku przesuwa krzywą podaży w górę o wartość podatku. W wyniku opodatkowania nadwyżka konsumenta zmniejsza się, część tej straty stanowi dochód budżetu państwa i może (ale nie musi) stać się źródłem wzrostu użyteczności dla innych konsumentów, jeżeli zgromadzone w wyniku opodatkowania dochody zostaną przeznaczone na sfinansowanie wydatków państwa. Wpływy do budżetu wynoszące $t \bullet x(t)$ nie kompensują jednak w całości strat w dobrobycie wynikających z wprowadzenia podatku. Nawet, gdyby państwo dokonało ponownej redystrybucji całej kwoty pobranych podatków, co ze względu na dodatkowe koszty wymiaru i poboru nie jest możliwe, to i tak nie zrekompensowałoby to całkowitych strat renty konsumenta i producenta[37]. Dodatkowe straty w dobrobycie odzwierciedla trójkąt Harbergera (biały trójkąt oznaczony na rysunku jako EB). Zadaniem państwa jest konstrukcja takiego systemu podatkowego, który te straty zminimalizuje.

W przeciwieństwie do pozostałych kosztów nałożenia podatków, koszty *excess burden* są niewidoczne. W rzeczywistości dokładne wyliczenie strat w efektywności jest bardzo trudne, jednakże nawet oszacowanie zbędnego ciężaru opodatkowania dostarcza istotnych informacji. Pozwala przede wszystkim na porównanie prywatnych i publicznych kosztów różnych wariantów opodatkowania. Ze społecznego punktu widzenia pobór podatku tylko wówczas może być uzasadniony, gdy użyteczność dóbr publicznych i efekty redystrybucyjne są wyższe od strat sektora prywatnego, powstałych w wyniku nałożenia podatków[38].

2.2.3. Metody pomiaru zbędnego ciężaru opodatkowania (*excess burden)*

Pomiar *excess burden* budzi wiele kontrowersji, autorzy większości podręczników na temat finansów publicznych opisują co najmniej kilka metod pozwalających na jego obliczenie. Wprawdzie, tak jak wcześniej wspomniano, zbędny ciężar opodatkowania najkrócej można zdefiniować jako stratę dobrobytu wynikającą z nałożenia obciążeń podatkowych, to z tej definicji nie wynika jednak, w jaki sposób możemy dokonać jej pomiaru. Interesujący przegląd metod pomiaru *excess burden* przedstawiają, w pracy pt. *Will The Real Excess Burden Please Stand Up? (or, seven measures in search of*

[37] F. Grądalski, *System podatkowy* [...], s. 84 - 85.
[38] Ibidem.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

a concept), A. Auerbach i H. Rosen[39], którzy proponują wyliczenie strat między innymi w oparciu o: nadwyżkę konsumenta i producenta, kompensację dochodu, pomiar użyteczności czy też zebrane dochody podatkowe.

Według Auerbacha i Rosena, problemy z pomiarem zbędnego ciężaru opodatkowania wynikają przede wszystkim z różnych założeń badawczych. Twierdzą oni, iż niewielu badaczy w sposób jasny i jednoznaczny jest w stanie je sprecyzować. Rozbieżności mają swoje źródło także w przyjęciu różnych wysokości parametrów (np. dochodu czy też cen) przed lub po opodatkowaniu. Podsumowując swoje rozważania, podkreślają oni, iż wybór metody pomiaru zbędnego ciężaru w dużej mierze zależy od osoby prowadzącej badania. Największym, praktycznym problemem jest przede wszystkim duża liczba informacji, jakie musimy posiadać, aby wykorzystać dostępne metody pomiaru, z których większość jest zagregowana. Na podstawie przeprowadzonych badań Auerbach i Rosen stwierdzają, że niektóre zagregowane dane mogą jednak z powodzeniem być użyte przy ocenie *excess burden.*

Najprostszą metodą pomiaru jest obliczenie *excess burden* na podstawie koncepcji nadwyżki konsumenta, której postać graficzną przedstawia rysunek 2.3., natomiast algebraiczną równanie (1). Wyrażenie zmienia się w zależności od sposobu zdefiniowania podatku (jako części lub procentu wartości). W najprostszy sposób formułę można zapisać jako:

$$(1) \qquad EB = \frac{1}{2} p q \eta t^2,$$

gdzie: EB to zbędny ciężar opodatkowania, p i q - cena i ilość opodatkowanego dobra, η elastyczność cenowa popytu, t stawka podatku, przy założeniu doskonale elastycznej podaży.

Powyższa formuła wykorzystywana jest między innymi w pracach Rosena (1999)[40], Stiglitza (2000)[41] i Hymana (1999)[42].

Należy zauważyć, że postać geometryczna *excess burden* przedstawiona na rysunku 2.3., jak i algebraiczna (równanie 1) są identyczne[43]. Pokazują bezpośredni wpływ zmian w elastyczności popytu lub stawce podatkowej na wysokość zbędnego ciężaru opodatkowania. Wzór (1) wskazuje, że podwojenie elastyczności zwiększa dwukrotnie „stratę dobrobytu" będącą wynikiem opodatkowania, zaś podwojenie stawki podatku zwiększa ją czterokrotnie (rys.2.3.a i 2.3.b). Oznacza to, że podatek w większym stopniu wypacza decyzje konsumpcyjne i zwiększa nieodwracalną stratę podatkową.

Zbędny ciężar opodatkowania jest mniejszy wówczas, gdy popyt jest mało elastyczny. Gdy elastyczność popytu jest sztywna, *excess burden* wynosi zero. Im wyższa stawka podatku,

---

[39] Szerzej: A. J. Auerbach, H. S. Rosen, *Will The Real Excess Burden Please Stand Up? (or, seven measures in search of a concept),* NBER Working Paper Series, No. 495, Cambridge, June 1980.

[40] Szerzej: H. S. Rosen, *Public Finance,* McGraw-Hill/Irwin, Boston 1999.

[41] Szerzej: J. Stiglitz, *Economics of the Public Sector*, W.W. Norton & Company Ltd., New York 2000.

[42] Szerzej: D. N. Hyman, *Public Finance: A Contemporary Application of Theory to Policy*, Fort Worth, Tex.: Dryden/Harcourt Brace, 1999.

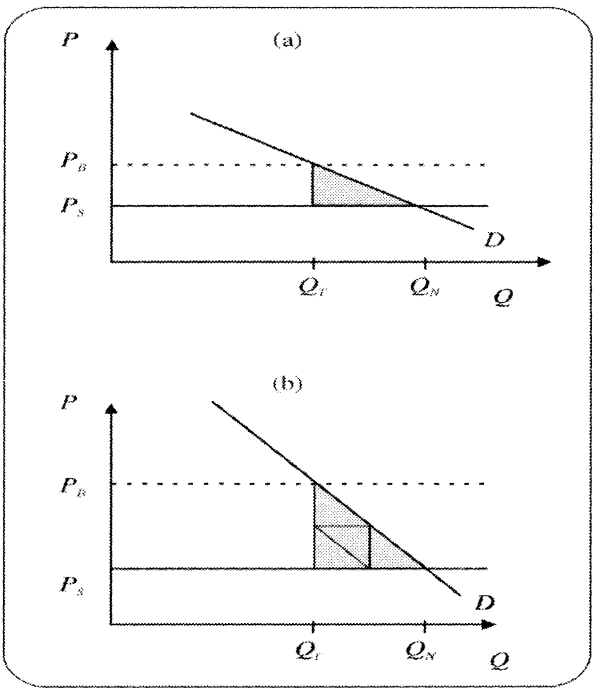
[43] Szerzej: G.A. Trandal, *Demonstrating the Equivalence Between Two Methods of Measuring Excess Burden*, [w:] „Journal of Economic Education", Vol. 34, No.1, Winter 2003, s. 54 – 59.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

tym większa strata. Wynikają z tego dosyć istotne wskazówki dla polityki podatkowej. Chcąc zmniejszyć stratę będącą skutkiem opodatkowania, powinno się zidentyfikować i opodatkować dobra o sztywnej lub małej elastyczności popytu. Niestety nie zawsze jest to możliwe, ponieważ większość dóbr o niskiej elastyczności popytu, takich jak np. żywność, stanowi podstawę utrzymania rodzin najuboższych. Stosując powyższą zasadę w praktyce, przyczyniono by się do niewłaściwej redystrybucji dochodów i regresywnego opodatkowania. W przypadku gdy krzywa popytu nie ma postaci liniowej, powyższa miara ma charakter przybliżony.

Rysunek 2.3.

Graficzna postać metody pomiaru *excess burden* według koncepcji nadwyżki konsumenta



Źródło: G.A. Trandal, *Demonstrating the Equivalence Between Two Methods of Measuring Excess Burden*, [w:] „Journal of Economic Education", Vol. 34, No.1, Winter 2003, s. 54 – 59.

Formuła (1) opiera się na założeniu, że poziom opodatkowania jest niski i nie wpływa na podaż danego dobra. Kiedy założy się, że podaż pod wpływem podatku ulega zmianie, trójkąt przedstawiający *excess burden* zawiera zarówno stratę konsumenta, jak i producenta. Wzór zbędnego ciężaru zależy wówczas zarówno od elastyczności popytu, jak i podaży. Co można zapisać jako[44]:

[44] H. S. Rosen, *Public Finance* [...], s. 294.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

$$(2) \qquad EB = \frac{1}{2} [(p \times q) / (\frac{1}{\eta} + \frac{1}{\varepsilon})] t^2,$$

gdzie: EB to zbędny ciężar opodatkowania, p i q - cena i ilość opodatkowanego dobra, η elastyczność cenowa popytu, ε elastyczność cenowa podaży, t stawka podatku, przy założeniu doskonale elastycznej podaży.

Podobną analizę można również przeprowadzić w odniesieniu do opodatkowania dochodu z pracy, który jest niczym innym jak ceną za pracę. Wówczas rozważania sprowadzają się do wpływu opodatkowania na wybór między czasem pracy a czasem wolnym. W wyniku opodatkowania płaca brutto wypłacana przez przedsiębiorstwo jest wyższa niż płaca netto otrzymywana przez pracowników. Pracownicy decydując o tym, ile swojej pracy zaoferować, porównują wysokość płacy netto z krańcową wartością swojego czasu wolnego (zakłada się, że popyt na pracę po opodatkowaniu nie zmienia się). Podatek częściowo obciąża pracowników, częściowo zaś pracodawców, w części stanowi dochód skarbowy, w części zaś nieodwracalną stratę społeczną będącą efektem opodatkowania pracy.

Trudno jest ustalić dokładny rozkład ciężaru opodatkowania. Podatki powodują zazwyczaj zmiany w cenie i ilości dóbr odpowiadających równowadze. Na podstawie powyższych rozważań można wyciągnąć jedynie wniosek ogólny: im mniej elastyczna jest krzywa podaży, a bardziej elastyczna krzywa popytu, w tym większym stopniu podatek obciąży sprzedawcę/pracodawcę, a nie nabywcę/pracownika. W skrajnym przypadku, gdy np. podaż pracy jest całkowicie nieelastyczna, przedsiębiorcy po opodatkowaniu wynagrodzeń będą zgłaszać popyt tylko na taką ilość pracy, która będzie odpowiadała podaży, tylko wówczas, gdy wysokość płacy brutto (przed opodatkowaniem) nie zmieni się. Cały podatek obciąży wówczas pracowników[45].

Szczególnym przypadkiem jest opodatkowanie ziemi, gdyż jest ona czynnikiem, którego podaż jest nieelastyczna. Opodatkowanie ziemi nie powoduje, zdaniem większości badaczy, powstania żadnego zbędnego ciężaru opodatkowania. Jest to jeden z powodów, dla którego niektórzy ekonomiści optują za opodatkowaniem ziemi, jako nie powodującym zakłóceń alokacyjnych w gospodarce[46]. Należy jednak pamiętać, że zakłócenia w alokacji inwestycji występują także wówczas, gdy dochód z zysku kapitałowego jest obciążony rożnymi stawkami w różnych działach i gałęziach gospodarki, np. gdy inne stawki podatku dochodowego obciążają przemysł, inne natomiast rolnictwo. W takiej sytuacji podatek powoduje przesunięcie inwestycji z sektora opodatkowanego do nieopodatkowanego, lub tam, gdzie występują niższe stawki, skutkiem czego jest zrównanie dochodów netto i bardziej równomierne rozłożenie ciężaru podatkowego.

Na podstawie relacji pomiędzy stawkami podatkowymi, dochodem skarbowym a *excess burden* można ocenić jakość systemu podatkowego[47]. Zależności te prezentuje rysunek 2.4. na podstawie którego można stwierdzić, że:

---

[45] D. Begg (i in.), *Ekonomia. Mikroekonomia*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2000, s. 473-475.

[46] Propagatorem opodatkowania ziemi, jako podatku jedynego, był w XIX wieku amerykański ekonomista Henry George. Jego poglądy zostaną szczegółowo omówione w rozdziale 3.

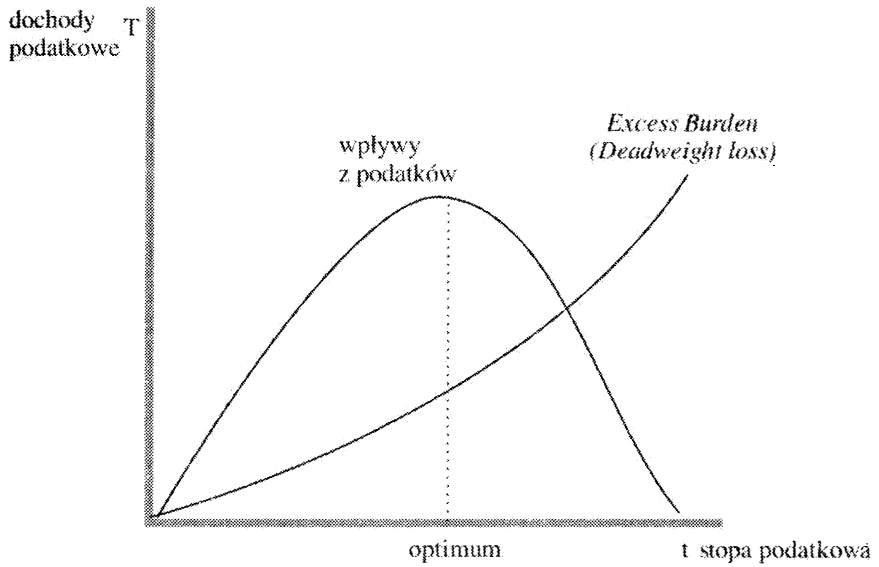
[47] R. Musgrave, P.B. Musgrave, *Public Finance* [...], s. 284-285.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

1) początkowo wraz ze wzrostem stawki podatkowej rosną wpływy podatkowe, jednakże po przekroczeniu pewnej jej wysokości, dochody skarbowe, mimo wzrostu stawki, maleją (zależność ta znana jest pod nazwą **krzywej Laffera**);
2) wraz ze wzrostem stawki podatku wzrasta strata podatkowa;
3) tempo wzrostu straty podatkowej ma charakter progresywny.

Rysunek 2.4.

Zależność pomiędzy wysokością podatków a stratą podatkową (*excess burden)*



Źródło: Opracowanie własne na podstawie: R. Musgrave, P. B. Musgrave, *Public Finance* [...], s. 285.

Jakość podatku, zdefiniowana przez R. Musgrave[48] jako stosunek dochodu skarbowego do straty podatkowej, spada wraz ze wzrostem stawki podatku. Biorąc pod uwagę to, że na system podatkowy składa się co najmniej kilka podatków, strukturę podatków należy tak zaprojektować, aby wyrównać straty marginalne, minimalizując całkowite obciążenia. Należy przy tym pamiętać, że wraz ze wzrostem stawki podatku, wpływy podatkowe najpierw rosną (do wartości optymalnej), a następnie spadają, natomiast dodatkowe straty w dobrobycie, będące efektem wprowadzenia podatków, rosną ciągle w tempie funkcji kwadratowej. Wprawdzie minimalizowanie straty podatkowej nie może być jedynym celem polityki podatkowej, jednakże koncepcja zbędnego ciężaru powinna odgrywać istotną rolę przy budowie racjonalnego systemu podatkowego. Dlatego też uzupełnienie skuteczności fiskalnej zobrazowanej przez krzywą Laffera, poprzez wprowadzenie kategorii kosztów fiskalizmu, może pomóc znaleźć taki system podatkowy, który pozwoli ograniczyć fiskalizm i jednocześnie przyczyni się do wyższych dochodów z podatków[49].

[48] R. Musgrave, P.B. Musgrave, *Public Finance* [...], s. 284.
[49] F. Grądalski, *System podatkowy* [...], s. 86 – 87.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

Podsumowując, można stwierdzić, że maksymalizowanie obciążeń podatkowych nie prowadzi zazwyczaj do uzyskania maksymalnych dochodów. Należy bowiem pamiętać o tym, że dodatkowa strata dobrobytu rośnie szybciej niż wzrasta stawka podatku, potrzebnego do sfinansowania wydatków budżetowych. Jest to szczególnie ważne w krajach, w których gospodarka rozwija się wolno, gdzie wzrost *deadweight losse of taxation* może opóźnić, a w ekstremalnych warunkach nawet zatrzymać, rozwój. Trzeba jednak zauważyć, że wielkość zbędnego ciężaru opodatkowania zmienia się w czasie i generalnie zależy od miejsca i formy opodatkowania, dlatego też w poszczególnych krajach będzie inna.

Sam fakt wygenerowania przez podatki *excess burden* nie oznacza, że podatek jest zły. Podatki bowiem pośrednio przynoszą także społeczeństwu korzyści. Ale aby te korzyści były wystarczająco duże i mogły usprawiedliwić poniesienie kosztów społecznych, polityka podatkowa powinna uwzględniać kalkulację *excess burden.* Niemniej jednak możliwość wykorzystania teorii *excess burden* w praktyce wymaga dodatkowych badań. Pomiar zbędnego ciężaru opodatkowania oparty na nadwyżce konsumenta, zaprezentowany graficznie za pomocą trójkąta Harbergera, ze względu na brak wielu informacji, może prowadzić do pewnych błędnych konkluzji. Aby zrozumieć jak powstaje strata będąca efektem nałożenia podatków, należy na wstępie określić warunki, jakie powinny być spełnione, aby alokacja zasobów była efektywna oraz znać elastyczność cenową dóbr podlegających opodatkowaniu, co nie jest sprawą prostą, biorąc pod uwagę ilość potrzebnych danych. Dlatego też w praktyce tę metodę można zastosować tylko w odniesieniu do niektórych podatków. Jednakże, pomimo trudności związanych z oszacowaniem *excess burden*, poznanie nawet przybliżonych wielkości pozwala na doskonalenie polityki podatkowej i wyraźne ograniczenie strat społecznych, będących wynikiem nałożenia podatków.

2.2.4. Podstawowe założenia teorii optymalnego opodatkowania

Teoria optymalnego opodatkowania wywodzi się bezpośrednio z normatywnej teorii podatku, opartej na założeniu, że:

1. Celem społeczeństwa jest maksymalizowanie dobrobytu.
2. Maksymalizacja społecznego dobrobytu następuje poprzez maksymalizację użyteczności poszczególnych jednostek.
3. Użyteczność jest zbiorem wymiernym[50].

Przedmiotem **teorii optymalnego opodatkowania** jest znalezienie takiego systemu podatkowego, który, przy danych wpływach podatkowych i uwzględnieniu ograniczeń ze strony efektywności i sprawiedliwości opodatkowania, maksymalizuje poziom dobrobytu społecznego, minimalizując przy tym koszty egzekucji fiskalnej, w tym także *excess burden of*

[50] Według założeń starej ekonomii dobrobytu, rozwiniętej przez Edgewortha (1897), Marshalla i Pigou (1920), użyteczność jest zbiorem wymiernym, przy czym dopuszczalne są interpersonalne porównania. Natomiast nowa ekonomia dobrobytu narzuca większe ograniczenia. Według jej założeń, dopuszczalny jest tylko pomiar indywidualnej użyteczności, niedopuszczalne zaś są porównania interpersonalne.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

taxation[51]. Za podstawę oceny dobrobytu przyjmuje się funkcję dobrobytu społecznego, rozumianego jako sumę użyteczności poszczególnych jednostek. Jego maksymalizacja następuje wówczas, gdy na rynku i w produkcji zostanie osiągnięta równowaga ogólna w *sensie Pareto.*

Ekonomiści uważają, że alokacja w rozumieniu Pareta jest efektywna, jeżeli niemożliwe jest przejście do innej alokacji, która polepszałaby położenie niektórych grup ludzi bez szkody dla innych. W prywatnym sektorze *optimum Pareta* osiąga się przy spełnieniu dwóch podstawowych warunków[52]:

- istnienia wolnej konkurencji;
- braku efektów zewnętrznych.

Oznacza to, iż prywatny sektor może osiągnąć optymalny poziom produkcji poprzez mechanizm rynkowy. Podstawowym warunkiem jest jednak niewystępowanie tzw. efektów zewnętrznych. Warunki doskonałej konkurencji zakładają, że cena równowagi kształtuje się na rynku i żadna firma nie jest wystarczająco duża, by wpływać na ceny rynkowe, po których sprzedaje swoje towary i usługi. Firmy, dążące do maksymalizacji dochodu, zmierzają do zwiększenia produkcji do momentu, gdy cena dobra zrówna się z kosztem krańcowym jego wytworzenia. Konsumenci zaś znajdują się w optymalnej sytuacji, jeżeli wiedzą, że ich wydatki przynoszą maksimum korzyści. Aby osiągnąć *optimum Pareta*, należałoby wyeliminować wpływy zewnętrzne. Niestety, na rynku występuje wiele zakłóceń, spowodowanych przez oddziaływania zewnętrzne, do których można zaliczyć także podatki. Podatki zniekształcają zarówno wybory konsumentów, jak i wybory producentów dokonujących alokacji zasobów (czynników produkcji). Narzucają tym samym dodatkowy ciężar społeczny.

Analizując wpływ podatków na decyzje konsumentów i producentów, należy wyraźnie rozróżnić dochodowy i substytucyjny efekt opodatkowania. W wyniku narzucenia podatku zmniejszają się dochody podatników, nie zawsze jednak oznacza to ekonomiczną nieefektywność. Należy bowiem pamiętać o tym, że w rezultacie opodatkowania następuje wprawdzie transfer części dochodów od podatników do budżetu państwa, ale w części, w wyniku redystrybucji, wracają one, zwiększając dochody pewnych grup podatników. Efekt substytucyjny powstaje wówczas, gdy w wyniku opodatkowania rosną ceny towarów i usług. Przy założeniu, że dochód jest stały, podatki zmniejszając możliwości konsumpcyjne podatników, wpływają też na ich indywidualne decyzje dotyczące zakupu poszczególnych dóbr. Opodatkowanie jednego towaru może prowadzić do zastąpienia go innym, nawet

[51] Kwota wpływów z tytułu podatków, dana z góry, została wynegocjowana poza modelem w wyniku uzgodnień pomiędzy państwem a obywatelami. F. Grądalski twierdzi, iż spoiwem tych negocjacji może być np. zasada ekwiwalentnej wymiany, w wyniku której sektor prywatny rezygnuje z wykorzystania części dóbr na swoje cele (konsumpcyjne lub produkcyjne), natomiast państwo (sektor publiczny) zobowiązuje się w zamian za podatki dostarczyć określoną ilość dóbr publicznych. Można przyjąć, że jest to swoista wymiana, która z jednej strony ma prowadzić do wzrostu dobrobytu społecznego, z drugiej zaś, tworząc ekonomiczne otoczenie, może również sprzyjać efektywności produkcji. W efekcie porozumienia pomiędzy państwem a obywatelami dąży się do osiągnięcia jak największego dobrobytu, warunkowanego określonym poziomem dochodów podatkowych. Jeżeli więc celem optymalnego opodatkowania jest maksymalizacja dobrobytu przy danym poziomie obciążeń podatkowych, to jedyną, możliwą drogą do osiągnięcia tego celu jest obniżenie kosztów procesu fiskalnego. Dlatego też w teorii opodatkowania uwaga jest skoncentrowana przede wszystkim na kosztach opodatkowania. Szerzej: F. Grądalski, *System podatkowy* [...], s. 101 – 204.

[52] S. James, C. Nobes, *The Economics of Taxation*, Prentice Hall, London 2000, s. 22.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

w sytuacji, gdyby przed wprowadzeniem podatku preferencje konsumenta były inne[53]. W tym przypadku podatek wyraźnie zniekształca decyzje konsumentów, co może prowadzić do ekonomicznej nieefektywności[54].

Odnosząc warunki osiągnięcia na rynku i w produkcji *optimum Pareto* do krzywej transformacji dóbr prywatnych przez dobra publiczne, każdy punkt na tej krzywej, aby warunki efektywności Pareto i równowagi ogólnej były spełnione, powinien charakteryzować się następującymi właściwościami[55]:

1) takimi samymi krańcowymi stopami substytucji dobra prywatnego przez dobro publiczne dla każdego konsumenta;
2) identycznymi krańcowymi stopami technicznej substytucji pracy przez kapitał w zastosowaniu do wytwarzania dobra prywatnego i publicznego;
3) równymi krańcowymi stopami substytucji dobra prywatnego przez dobro publiczne dla każdego konsumenta oraz krańcowymi stopami technicznymi substytucji pracy przez kapitał, wyznaczonymi przez relację cen dóbr prywatnych do cen dóbr publicznych.

Ilekroć żaden z wyżej wymienionych warunków nie jest spełniony, ekonomiczny dobrobyt może być osiągnięty tylko poprzez przeprojektowanie systemu podatkowego.

Teoria optymalnego opodatkowania zakłada, że za pomocą różnych podatków można osiągnąć identyczne wpływy podatkowe, które jednak wywołują różne straty w dobrobycie (*excess burden*). Dany system podatkowy mogą tworzyć podatki[56]:

1. **Neutralne**[57], z punktu widzenia teorii opodatkowania idealne, określane jako rozwiązanie pierwsze najlepsze (*first best*), które nie zmieniają relacji cen rynkowych, a w związku z tym są obojętne względem mechanizmu rynkowego i procesów alokacyjnych. Podatki neutralne dają jedynie efekt dochodowy, nie wywołują natomiast efektu substytucyjnego. W konsekwencji *excess burden* ma wartość zerową i maksymalizowana jest funkcja dobrobytu. Podatki neutralne mogą być

[53] Np. opodatkowanie margaryny może przyczynić się do podjęcia decyzji o zakupie masła, nawet wówczas, gdyby konsument przed opodatkowaniem wolał margarynę.

[54] James i Nobes podają, że w wyniku wprowadzonego w 1747 roku w Anglii podatku od budynków, którego wysokość uzależniona była od liczby okien, wielu podatników, aby uniknąć płacenia wysokiego podatku, zdecydowało się na ich zamurowanie. Rząd nie uzyskał zakładanych wyższych dochodów, natomiast podatnicy ponieśli dodatkowe koszty. Brak okien i wynikający z tego dyskomfort można uznać za zbędny ciężar wprowadzenia podatku. Szerzej: S. James, C. Nobes, *The Economics of Taxation.*[...], s. 23.

[55] R. Musgrave, P.B. Musgrave, *Public Finance* [...], s. 286 oraz F. Grądalski, *System podatkowy* [...], s. 105-106.

[56] F. Grądalski, *System podatkowy* [...], s. 106.

[57] Istnieją także opinie odmienne. Np. zdaniem J. Kudły, nie ma podatków neutralnych, które nie wywołują zmian zachowań podatników. Nawet wówczas, gdyby podatek był nakładany na wszystkie dobra rynkowe lub wszystkie dochody podatników, nieopodatkowanym dobrem pozostawałby czas wolny, a to powodowałoby zniekształcenie alokacji po opodatkowaniu. Włączenie do opodatkowania czasu wolnego oznacza natomiast konieczność jego subwencjonowania w takiej samej wysokości, w jakiej podlegałby opodatkowaniu dochód. W konsekwencji tego, nawet przy braku kosztów administracyjnych, dochody podatkowe netto byłyby równe zero. Szerzej: J. Kudła, *Ekonomiczne problemy* [...], s. 221.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

w najwyższym stopniu efektywne, ponieważ nie ogranicza ich postulat sprawiedliwości opodatkowania.

2. **Zniekształcające**, określane jako rozwiązanie drugie najlepsze (*second best*), generujące *excess burden*. Podatki zniekształcające zakłócają mechanizm rynkowy i przyczyniają się do powstania strat w dobrobycie. Skala strat jest jednak różna przy zastosowaniu różnych konstrukcji, w zależności od tego, w jakim stopniu podlegają one ograniczeniom ze względu na wprowadzenie postulatu sprawiedliwości opodatkowania.

Podatki *first best* są najlepsze z punktu widzenia ekonomicznej efektywności. Jednakże, zgodnie z teorią optymalnego opodatkowania, nie ma możliwości uzyskania określonego dochodu poprzez nałożenie tylko podatków neutralnych. Uniemożliwia to konieczność pogodzenia dwóch celów: efektywności i sprawiedliwości opodatkowania. Można więc założyć, że w rzeczywistości zbiór możliwych do zastosowania podatków jest ograniczony do rozwiązań *second best*, w których częściowo kosztem efektywności uwzględnia się kryterium sprawiedliwości opodatkowania. W tym przypadku rozwiązanie pierwsze najlepsze można traktować jako: „[...] referencyjny punkt odniesienia do weryfikacji wariantów z zakresu *second best* pod względem stopnia ich efektywności"[58]. Celem optymalizacji jest wówczas minimalizacja społecznych strat dobrobytu, ale przy uwzględnieniu ograniczeń wynikających z konieczności uwzględnienia postulatu sprawiedliwości opodatkowania. Można więc przyjąć, za F. Grądalskim, że uwzględnienie tego postulatu oznacza swoiste wyważenie społecznych strat, wynikających z zakłócenia mechanizmu rynkowego, społecznymi korzyściami wynikającymi z redystrybucji dochodów. Jeżeli rezultat „ważenia" jest dodatni, to można zastosować w systemie podatkowym rozwiązanie *second best*. Należy wyraźnie podkreślić, że w tym przypadku społeczna strata dobrobytu (*excess burden*) nigdy nie będzie równa zero.

Odpowiedni dobór struktury systemu podatkowego może przyczynić się do minimalizacji strat dobrobytu. Wysokość wpływów podatkowych jest dana egzogenicznie, celem optymalizacji jest natomiast pozyskanie dochodów przy jak najmniejszych kosztach. Według kryterium Pareto rząd powinien zgromadzić dany dochód tak, aby nie było możliwości uzyskania takiego samego dochodu za pomocą alternatywnych podatków, które jednocześnie poprawiłyby dobrobyt co najmniej jednego z konsumentów, nie obniżając jednocześnie dobrobytu innego konsumenta. Jeśli taka poprawa jest niemożliwa, polityka podatkowa spełnia kryterium Pareto w zakresie efektywności alokacyjnej, chociaż sytuacja ta, z konieczności, wygeneruje jakąś nieefektywność w porównaniu z brakiem opodatkowania. W praktyce współczynnik efektywności opodatkowania może ulegać pewnym modyfikacjom. Część ludzi bardziej zamożnych może polepszyć sytuację ludzi gorzej sytuowanych własnym kosztem, poprzez wyższe opodatkowanie, jednocześnie straty dobrobytu będą na tyle małe, że pozostaną oni nadal w grupie bardziej zamożnych. Odpowiedzi na pytanie, czy polepszenie sytuacji jednych kosztem drugich jest wystarczającym argumentem wprowadzenia określonych rozwiązań podatkowych (np. opodatkowania progresywnego),

[58] F. Grądalski, *System podatkowy* [...], s. 107.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

można szukać w rozstrzygnięciu problemu: efektywny czy sprawiedliwy system opodatkowania.

Podsumowując, można stwierdzić, że w teorii optymalnego opodatkowania nie eksponuje się, jako głównego, celu fiskalnego podatków. Ze względu na przyjęcie ogólnego założenia, że wpływy podatkowe są znane (dane z góry), w centrum zainteresowań badaczy pozostaje problem efektywności opodatkowania, a nie przede wszystkim wydajność fiskalna podatków/systemu podatkowego, chociaż niewątpliwie te kwestie są ściśle ze sobą połączone. Z głównej idei tej teorii wynika ewidentne praktyczne przesłanie: każdą reformę podatkową powinna poprzedzać analiza korzyści fiskalnych i strat wynikających z nałożenia nowych podatków lub wprowadzenia zmian w już istniejących. Istotna jest więc także analiza kosztów procesu fiskalnego.

2.3. Koszty procesu fiskalnego

2.3.1. Pojęcie i elementy kosztów procesu fiskalnego

Podatki wpływają na zachowania zarówno producentów, jak i konsumentów, które determinują ostateczne skutki opodatkowania. Podmiot, materialnie ponoszący ciężar opodatkowania, w ostateczności jest faktycznym źródłem dochodów budżetowych i jest najbardziej zainteresowany obniżeniem obciążeń fiskalnych. Motywy zachowań są podstawą identyfikacji skutków opodatkowania[59]. Z punktu widzenia racjonalnej polityki podatkowej, zwłaszcza gdy zamierza się zreformować istniejący system podatkowy, ważne jest zatem znalezienie odpowiedzi na pytania: kto będzie ponosił ciężar opodatkowania oraz jakie będą ostateczne koszty procesu fiskalnego. Z literatury podatkowej na ten temat wynika, że potencjalne koszty opodatkowania są wysokie, dlatego też warto skupić uwagę na ich obniżeniu. W prostych modelach obniżenie kosztu zmian systemowych jest jedynym celem, w modelach bardziej złożonych systemy podatkowe oceniane są nie tylko z punktu widzenia efektywności, ale i dystrybucji środków finansowych. Zwraca się tam szczególną uwagę na zbilansowanie efektywnych kosztów wprowadzenia podatków i implikacji wywołanych przez dystrybucję dobrobytu[60]. Analizując potencjalne zmiany w polityce podatkowej, należy więc zidentyfikować nie tylko te, które będą przynosiły korzyści, ale także i te, których wprowadzenie w efekcie końcowym przyniesie straty, oraz dokonać bilansu zysków i strat.

Państwo, prowadząc kompleksową politykę podatkową, powinno zatem zwracać uwagę na rachunek makroekonomiczny, zwłaszcza na relacje pomiędzy sumą społecznych korzyści, będących rezultatem jego aktywności, a sumą kosztów samego procesu fiskalnego, na które składają się bezpośrednie, łatwo wymierzalne obcią-

[59] F. Grądalski, *Wstęp do teorii opodatkowania*, Szkoła Główna Handlowa w Warszawie, Warszawa 2004, s. 59-61.

[60] Szerzej: J. Slemrod, *Optimal Taxation and Optimal Tax Systems*, NBER Working Paper Series, Cambridge, No. 3038 (February 1991).

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

żenia fiskalne oraz dodatkowe koszty towarzyszące zazwyczaj opodatkowaniu, nie zawsze proste do oszacowania. Ze zrozumiałych względów koszty procesu egzekucji fiskalnej nie powinny być wyższe, w przeciwnym wypadku gdy koszty przewyższają korzyści, cały proces fiskalny w skali makro traci swój ekonomiczny i społeczny sens. Koszty procesu fiskalnego są przedmiotem zainteresowań teorii opodatkowania, zaś korzyści społeczne, w tym także problem dostarczania dóbr publicznych i redystrybucji dochodów, innych działów finansów publicznych, które nie wchodzą w zakres niniejszej problematyki badawczej, dlatego też w dalszej części podrozdziału skoncentrowano się przede wszystkim na teoretycznej analizie ekonomicznych skutków opodatkowania.

W literaturze przedmiotu występują różne pojęcia kosztów opodatkowania. Po raz pierwszy próbował je sklasyfikować Adam Smith, wyodrębniając cztery części składowe, takie jak[61]:

- **koszty administracyjne**, związane z poborem podatków, ponoszone przez aparat skarbowy;
- **koszty substytucji**, wynikające ze zmian zachowań podatników dążących do zmniejszenia podstawy opodatkowania (np. społeczne koszty zmniejszenia aktywności zawodowej podatników);
- **koszty aktywnego niedostosowania**, polegające na podjęciu działań ograniczających wielkość płaconego podatku (np. związane z zatrudnieniem doradców podatkowych);
- **koszty biernego dostosowania**, związane z regulowaniem zobowiązań podatkowych (np. koszt czasu poświęconego na wypełnianie zeznań).

Pierwsza grupa kosztów (*tax administration costs*) dotyczy działań państwa i może być obliczona na podstawie danych makroekonomicznych. Pozostałe komponenty są bezpośrednio związane z działaniami podejmowanymi przez podatników, często występują pod nazwą kosztów dostosowania (*tax compilance costs*). Początkowo większą wagę przywiązywano do kosztów administracyjnych, istotnych zwłaszcza z punktu widzenia państwa i maksymalizacji dochodów podatkowych. W miarę ewolucji poglądów na temat roli państwa zauważono, że również koszty związane z dostosowaniem podatników do wymagań obowiązującego systemu podatkowego mogą mieć duży wpływ na wysokość dochodów budżetowych i dobrobyt społeczny, a pośrednio także na możliwość prowadzenia określonej polityki gospodarczej[62].

Podobną klasyfikację kosztów stosują J. Slemrod i S. Yitzhaki[63], którzy społeczne koszty procesu fiskalnego dzielą na: koszty administracyjne oraz koszty dostosowania podatników i bezzwrotną stratę społeczną (*excess burden*), wynikającą z mniejszej niż optymalna produkcji i konsumpcji dóbr, będącej wynikiem opodatkowania.

---

[61] A. Smith, *Badania nad naturą i przyczynami bogactwa narodów*, PWN, Warszawa 1954, t. II, s. 688 – 693 oraz J. Kudła, *Ekonomiczne* [...], s. 23-24.

[62] J. Kudła, *Ekonomiczne* [...], s. 24.

[63] Szerzej: J. Slemrod, S. Yitzhaki, *Tax Avoidance, Evasion, and Administration*, NBER Working Paper, No. 7473/ 2000 (January) oraz J. Slemrod, S. Yitzhaki, *The Cost of Taxation and the Marginal Efficiency Cost of Funds*, International Monetary Fund Staff Papers, Vol. 43, No. 1 (March, 1996), s. 172-198.

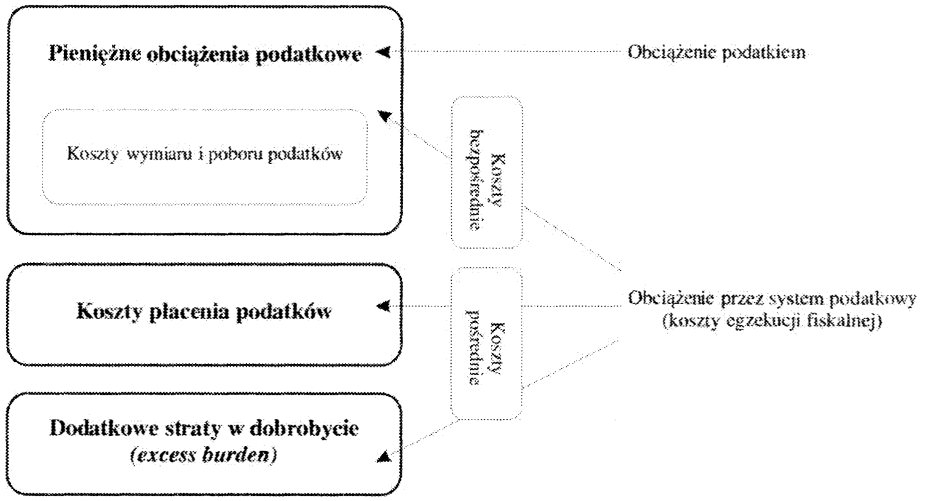
Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

Podsumowując, można, za F. Grądalskim[64], przyjąć, iż na ogólne obciążenia związane z nałożeniem podatków składają się cztery segmenty kosztów (rysunek 2.5.):

- pieniężne obciążenia podatkowe wynikające z obowiązujących ustaw podatkowych;
- administracyjne koszty wymiaru i poboru podatków;
- koszty płacenia podatków ponoszone przez podatników;
- dodatkowe straty w dobrobycie (*excess burden*).

Rysunek 2.5.

Struktura kosztów procesu fiskalnego



Źródło: F. Grądalski, *System podatkowy* [...], s. 80.

Pierwszą grupę stanowią koszty bezpośrednie, które zmieniają się w czasie i w różnym stopniu dotyczą różnych podmiotów. Nie zawsze podatki obciążają podmiot bezpośrednio wymieniony w ustawie (podmiot formalnie obciążony). Często, nawet wbrew założeniom ustawodawcy, rzeczywisty rozkład obciążeń podatkowych znacznie odbiega od zamierzeń i trudno jest ustalić, kto w ostateczności ponosi ciężar podatku. W wyniku skomplikowanych procesów związanych z przerzucaniem i unikaniem podatków oraz kosztami samego procesu fiskalnego, podmiot materialnie obciążony, ponoszący ciężar opodatkowania, może być inny, niż wynika to bezpośrednio z ustaw podatkowych.

Pieniężne obciążenia podatkowe zmniejszają możliwości realizacji potencjalnego dobrobytu w sektorze prywatnym. Mogą być łatwo oszacowane, wynikają bowiem bezpośrednio z zapisów ustawy, stanowią podstawowe źródło wpływów do budżetu państwa i podlegają ścisłej ewidencji. Niestety, jak pokazuje rysunek 2.5.,

[64] F. Grądalski, *System podatkowy* [...], s. 80.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

niecała kwota z tytułu wpływów podatkowych jest wykorzystywana do produkcji dóbr publicznych. Jest ona pomniejszona o nieuniknione koszty wymiaru i poboru podatków, które odpowiadają nakładom na legislację podatkową, utrzymanie aparatu skarbowego oraz system egzekucji i kontroli podatkowej. W związku z tym, aby zrekompensować ubytek dobrobytu w sektorze prywatnym, użyteczność dostarczanych przez państwo dóbr publicznych musi być wyższa, niż użyteczność stojącej do dyspozycji państwa kwoty fiskalnej[65].

Ustalenie wysokości całkowitych kosztów związanych z nałożeniem podatków jest z punktu widzenia polityki podatkowej bardzo ważne. Bez zestawienia ich z dochodami z podatków nie jest w zasadzie możliwa ocena efektywności i skuteczności systemu podatkowego. Przy czym efektywność systemu podatkowego należy rozumieć jako wypadkową fiskalnej efektywności podatków i kosztów związanych z ich poborem, które nie zawsze są widoczne i jednocześnie łatwe do ustalenia. Koszty procesu fiskalnego odgrywają istotną rolę zwłaszcza w teorii optymalnego opodatkowania, która zakłada jako kryterium optymalizacji systemu podatkowego ich minimalizację[66].

2.3.2. Administracyjne koszty wymiaru i poboru podatków

Administracyjne koszty opodatkowania można oszacować wykorzystując różne metody[67]. Najczęściej podaje się ogólną wielkość kosztów administracyjnych w stosunku do ogólnych przychodów podatkowych lub wpływów z poszczególnych rodzajów podatku. Analogiczną metodą jest określenie, ile dodatkowych kosztów generuje jednostka dochodu, co pozwala uwzględnić nie tylko koszty administracyjne opodatkowania, ale także koszty dostosowania podatnika i dzięki temu ustalić tzw. krańcowy koszt funduszy[68]. Koszty opodatkowania można także oszacować na podstawie danych dotyczących czasu i środków poświęconych na kontrolę podatkową dokonywaną przez administrację skarbową lub tylko w odniesieniu do poniesionych kosztów. Wyniki poszczególnych obliczeń, ze względu na zastosowanie rożnych metod, mogą być bardzo zróżnicowane i nie zawsze porównywalne.

---

[65] F. Grądalski, *Kierunki racjonalizacji systemu finansów publicznych w Polsce*, [w:] „Ekonomista", Nr 2/2002, s. 226.

[66] F. Grądalski, *System podatkowy* [...], s. 100.

[67] Szerzej: J. Kudła, *Ekonomiczne* [...].

[68] Szacunki kosztu funduszy nie są zbyt precyzyjne. Zależą zazwyczaj od wielu przyjętych założeń, których niedotrzymanie może spowodować zarówno wzrost, jak i spadek wielkości parametru. Na podstawie badań prowadzonych w USA i Szwecji można stwierdzić, że krańcowy koszt funduszy kształtuje się zazwyczaj w przedziale od 1,07 do 1,20 dla przeciętnych stóp podatkowych, wynoszących ok. 40%. Oznacza to, że jeden dodatkowy dolar wpływów generuje od 7 do 20 centów dodatkowych kosztów. Ze względu na niekompletność obliczeń - w opinii J. Kudły - są to raczej szacunki zaniżone. Szerzej: J. Kudła, *Ekonomiczne* [...], s. 33.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

Tabela 2.1.

Wysokość administracyjnych kosztów poboru podatków w wybranych krajach świata

Wyszczególnienie	Relacja kosztów administracyjnych do wpływów podatkowych	Relacja kosztów administracyjnych do PKB
Australia	1,20	0,32
Chorwacja	1,17	0,55
Czechy	1,49	0,45
Finlandia	0,50	0,23
Hiszpania	1,00	0,30
Holandia	1,80	0,73
Irlandia	0,80	0,24
Nowa Zelandia	0,90	0,39
Polska	**1,84**	**0,35**
Singapur	0,90	0,10
Słowenia	1,13	0,35
Stany Zjednoczone	0,74	0,13
Wielka Brytania	1,10	0,16

Źródło: J. Kudła, *Ekonomiczne* [...], s. 36.

W opinii J. Kudły wielkość kosztów administracyjnych w różnych krajach waha się od 0,5% do 1,8% całkowitych wpływów podatkowych (tabela 2.1.)[69]. Badania empiryczne nie wykazują znaczących różnic ze względu na wielkość kraju. Koszty bezpośredniego poboru są zazwyczaj silnie zróżnicowane ze względu na rodzaj podatku, jednocześnie można zaobserwować, że koszty podatków konsumpcyjnych są relatywnie niższe niż pozostałych. Najniższe koszty występują w przypadku podatku dochodowego od przedsiębiorstw i akcyz, najwyższe np. w podatkach od nieruchomości. Ogólnie można stwierdzić, że w dużych państwach, koszty poboru powszechnych podatków (np. od dochodów osobistych czy od towarów i usług), obliczone jako stosunek do wpływów podatkowych, są niższe niż w krajach małych. W przypadku kosztów dostosowania podatników można zaobserwować tendencję odwrotną [70].

Koszty administracyjne opodatkowania w Polsce ustalane są przede wszystkim na podstawie wysokości wydatków na administrację skarbową. W latach 2000-2002, w odniesieniu do osiąganych dochodów z podatków, stanowiły one ok. 1,8% wpływów (odpowiednio 0,35% PKB). Jak przytacza J. Kudła, ok. 73% tych kosztów stanowiły wydatki na wynagrodzenia, czyli tzw. wydatki sztywne. Jego zdaniem taka struktura kosztów tłumaczy małe zainteresowanie ze strony administracji skarbowej upraszczaniem systemu podatkowego, ponieważ ze względu na poziom i strukturę

[69] Dane te nie zawsze są porównywalne. W niektórych państwach do kosztów wymiaru i poboru podatków zaliczane są także koszty administracji celnej, w niektórych zaś są to tylko koszty administracyjne związane z obciążeniami podatkowymi.

[70] Kudła podaje, że koszty dostosowania w podatku VAT, obliczone na podstawie danych dla Wielkiej Brytanii i Nowej Zelandii, wynoszą od 3,7% do 9,3 %. Zob. J. Kudła, *Ekonomiczne* [...], s. 35-37.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

kosztów, stopień skomplikowania przepisów podatkowych nie ma z ich punktu widzenia dużego znaczenia. Dodatkowo, uproszczenie systemu podatkowego może dla części administracji oznaczać konieczność przekwalifikowania się[71].

Problemy ze znalezieniem odpowiedniej metody szacowania wysokości kosztów administracyjnych odzwierciedlają wyniki badań dotyczące kosztów wymiaru i poboru podatków w Polsce przytoczone przez F. Grądalskiego[72]. Autor, opierając się na długoletnich doświadczeniach, wiedzy teoretycznej oraz danych statystycznych, szacuje koszty wymiaru i poboru podatków w Polsce na ok. 5% wpływów podatkowych (tj. 6 406 mln zł w 2002 r.), co oznacza, że efektywne wpływy podatkowe, będące w dyspozycji budżetu, są znacznie niższe, niż wskazują na to ogólnokrajowe statystyki. Do ich oszacowania F. Grądalski stosuje autorską metodę, w której uwzględnia:

- liczbę etatów w administracji skarbowej;
- przeciętny koszt utrzymania jednego urzędnika aparatu skarbowego;
- odpowiednią strukturę kosztów;
- koszty inwestycyjne;
- koszty procesu legislacyjnego.

Administracyjne koszty poboru podatków wyliczone przez F. Grądalskiego są znacznie wyższe niż np. przytoczone przez J. Kudłę (tabela 2.1.). Różnice – w jego opinii - wynikają przede wszystkim z tego, że dane publikowane przez Ministerstwo Finansów są z różnych powodów znacznie zaniżone.

2.3.3. Koszty płacenia podatków (koszty dostosowania podatników)

Poza kosztami bezpośrednimi występują także koszty pośrednie procesu fiskalnego, do których zalicza się między innymi tzw. koszty płacenia podatków, inaczej koszty dostosowania. Koszty płacenia podatków są ponoszone bezpośrednio przez podatników, wynikają z ich obowiązków ustawowych i są dodatkowym obciążeniem. Ich obliczenie, ze względu na brak większości danych, jest bardzo trudne. Koszty dostosowania nie są jednoznacznie zdefiniowane, co często utrudnia ich pomiar. Zazwyczaj tylko w części można je oszacować, dotyczy to np. kosztów ponoszonych na usługi doradztwa podatkowego. Trudno mierzalne są natomiast tzw. koszty alternatywne utraconego bezproduktywnie czasu.

W przeciwieństwie do kosztów administracyjnych, oceniających w pewnym sensie sprawność aparatu skarbowego, koszty płacenia podatków przez długi okres były pomijane. Pierwszą próbę ich pomiaru odnotowano w literaturze w 1935 roku[73].

[71] Część administracji podatkowej czerpie w Polsce korzyści ze skomplikowania przepisów podatkowych. Ocenia się, że ok. 60 tys. osób w Polsce, w tym 42 tys. urzędników skarbowych, może doradzać w sprawach podatkowych. Zob. J. Kudła, *Ekonomiczne* [...], s. 37.

[72] Szerzej: F. Grądalski, *System podatkowy* [...], s. 91- 94.

[73] Szerzej: R. M. Haig,, *The Cost to Business Concerns of Compliance with Tax Laws*, [w:] „Management Review", No. 24/1935 (November), s. 323–33.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

W następnych latach powyższa problematyka była zazwyczaj pomijana. Powszechnie uważano, że koszty dostosowania są raczej niskie, nie było też jednolitego modelu, który by umożliwiał ich pomiar. Wzrost zainteresowania badaczy tą kategorią kosztów fiskalnych odnotowano dopiero w latach osiemdziesiątych i dziewięćdziesiątych XX wieku. Od tego czasu systematyczne badania na ten temat prowadzone są w niektórych krajach OECD, między innymi w: USA, Kanadzie, Wielkiej Brytanii, Australii i Nowej Zelandii[74].

Ze względu na brak większości informacji umożliwiających ustalenie całkowitych kosztów płacenia podatków, dostępne w literaturze przedmiotu szacunki ustalane są przede wszystkim w oparciu o badania ankietowe i najczęściej dotyczą powszechnego podatku od dochodów osobistych. Np. na przełomie lat sześćdziesiątych i siedemdziesiątych koszty dostosowania podatników w USA szacowano na poziomie ok. 11,5% wpływów z podatku od dochodów osobistych, natomiast w Wielkiej Brytanii od 1,9% do 3,4%. Zauważono wówczas, że najwyższe koszty z tego tytułu ponosiły osoby pracujące na własny rachunek oraz specjaliści[75]. W latach osiemdziesiątych badania przeprowadzone w USA określiły poziom kosztów płacenia podatku od dochodów osobistych na 5–7% wpływów z tego tytułu. Natomiast w latach dziewięćdziesiątych koszty dostosowania w USA oszacowano na poziomie ok. 9% wpływów[76]. Odpowiednio w Wielkiej Brytanii wynosiły one 3,8%, w Nowej Zelandii – 8,1%, w Australii od 6,8% do 10,8%[77].

W Polsce ocena kosztów płacenia podatków ponoszonych przez podatników jest mało precyzyjna. Zazwyczaj do ich wyliczenia wykorzystuje się dane dotyczące alternatywnego czasu poświęconego na wypełnienie poszczególnych deklaracji podatkowych. G. Leśniak uważa, że koszty płacenia podatku dochodowego od osób fizycznych w Polsce są pięciokrotnie wyższe od bezpośrednich administracyjnych kosztów poboru i wynoszą ok. 480 milionów złotych[78]. Na podobnym poziomie koszty płacenia podatków szacuje R. Gwiazdowski[79].

Interesującą metodę obliczenia kosztów dostosowania, odnoszącą się do głównych podatków w Polsce (PIT, CIT, VAT), określanych również przez autora jako koszty przestrzegania prawa, przedstawia F. Grądalski[80]. Zakłada on, iż do ich ustalenia potrzebne są informacje dotyczące:

- liczby złożonych w ciągu roku podatkowego deklaracji;
- czasu potrzebnego na przygotowanie, wypełnienie i dostarczenie do urzędu skarbowego jednej deklaracji;

---

[74] Szerzej: B. Tran-Nam, Chr. Evans, M. Walpole, *Tax Compliance Costs: Research Methodology and Empirical Evidence from Australia,* [w:] „National Tax Journal", Vol. 53, No. 2 (June 2000), s. 229-252.

[75] Na podstawie badań: M. Blumenthal, J. Slemrod, *The Compliance Cost of the U.S. Individual Income Tax System: A Second Look after Tax Reform,* [w:] „National Tax Journal", Vol. 54, No. 1/1992, s. 185 – 202.

[76] J. Kudła, *Ekonomiczne* [...], s. 39.

[77] Najnowsze badania przeprowadzone w Australii wskazują, iż koszty dostosowania podatników wynoszą ok. 12% wpływów z podatku dochodowego.

[78] J. Kudła, *Ekonomiczne* [...], s. 40.

[79] Ibidem.

[80] Szerzej: F. Grądalski, *Wstęp do teorii* [...], s. 94 – 98.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

- alternatywnego kosztu 1 godziny niezbędnej na wypełnienie wynikających z przepisów prawa obowiązków podatkowych;
- księgowych kosztów poniesionych na usługi doradztwa podatkowego.

F. Grądalski, przyjmując w swoim modelu szereg szczegółowych założeń oraz koszt usług doradczych na poziomie 5% ogólnych kosztów płacenia podatków, oszacował całkowite koszty płacenia podatków w Polsce w 2002 roku na kwotę 7 280 mln zł. Przy czym najwyższy koszt dotyczył podatku dochodowego od osób fizycznych i wynosił od 26,5% do 30% wpływów z tego tytułu.

2.3.4. Wysokość *excess burden* - implikacje dla polityki podatkowej

Najbardziej ukrytym elementem kosztów procesu fiskalnego, jak już wcześniej wspomniano, są tzw. dodatkowe straty w dobrobycie (inaczej zbędny ciężar opodatkowania - *excess burden,*), które powstają w wyniku samego faktu nałożenia podatku i jednocześnie braku akceptacji dla obowiązujących regulacji prawnych[81]. Wysokość *excess burden,* w poszczególnych krajach, nie jest przedmiotem systematycznych badań. Istnieją jednak szacunki, według których w nowoczesnych gospodarkach rynkowych dodatkowa strata dobrobytu stanowi więcej niż 100% wyegzekwowanego podatku. W studiach empirycznych na temat *deadweight loss of taxation* najczęściej przedmiotem badań jest gospodarka amerykańska i tam przede wszystkim teorię dodatkowej straty dobrobytu wykorzystuje się w praktyce.

Po raz pierwszy ekonomiści zaczęli szacować dodatkowe straty dobrobytu w latach sześćdziesiątych XX wieku. A. Harberger, którego, jak już wcześniej wspomniano, można nazwać pionierem badań nad pomiarem *deadweight loss taxation,* początkowo oceniał, że podatki dochodowe zmniejszyły gotowość Amerykanów do podejmowania pracy o 5 – 11%, a wynikająca z ich nałożenia dodatkowa strata dobrobytu wynosiła ok. 2,5% dochodów podatkowych z tego tytułu[82].

Na podstawie przeprowadzonych badań w 1964 roku A. Harberger stwierdził, że aby zmniejszyć dodatkowe straty wynikające z opodatkowania dochodów, należy w sposób istotny obniżyć stawki podatku dochodowego. Szacował, że zmniejszenie stawek podatkowych w każdym przedziale dochodowym o 30%, pozwoliłoby na zwiększenie dochodów skarbowych z tego tytułu o taki sam procent. Argumentował, że niższe stawki podatkowe zachęciłyby ludzi do pracy i osiągania wyższych

[81] F. Grądalski, *System podatkowy* [...], s. 82.

[82] Martin Feldstein twierdzi, że obliczenia *deadweight loss of taxation* na podstawie tradycyjnych metod pomiaru nie uwzględniają wszystkich parametrów. Stwierdza, że rzeczywista strata dobrobytu jest większa, ponieważ metody tradycyjne ignorują np. wpływ wzrostu stawek podatku dochodowego na unikanie podatku przez pracodawców (zmiany w formie wynagrodzenia, np. zamiast opodatkowanej podwyżki płac, nieopodatkowany pakiet ubezpieczenia zdrowotnego) oraz zmian w modelu konsumpcji. Feldstein konkluduje, że krańcowy przyrost dochodów podatkowych o jednego dolara, osiągnięty przez proporcjonalny wzrost wszystkich stawek w podatku dochodowym od osób fizycznych, powoduje stratę w wysokości dwóch dolarów. Szerzej: M. Feldstein, *Tax Avoidance and the Deadweight Loss of the Income Tax*, NBER, Working Paper Series, No. 5055/1995.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

dochodów podlegających opodatkowaniu, co równocześnie zwiększyłoby dochody budżetowe[83].

Tabela 2.2.

Przegląd badań dotyczących oszacowania *excess burden* z opodatkowania

Autor (rok)	Zakres badań	*Excess burden* (w % zebranego podatku)
Harberger (1964)	Podatki obciążające pracę (USA)	2-5
Browning (1976)	Podatki obciążające pracę (USA)	8-16
Hausman (1981)	Federalny podatek od dochodów osobistych (USA)	29
Findlay i Jones (1982)	Podatek dochodowy, podatek od sprzedaży, podatek akcyzowy (Australia)	11-160
Stuart (1984)	Podatek od płacy, podatek dochodowy, podatek akcyzowy (USA)	21-100
Ballad i inni (1985a)	Wszystkie główne podatki (USA)	17-56
Browning (1987 – powtórzenie badań z 1976)	Podatki obciążające pracę (USA)	32-47
Jorenson i Yun (1993)	Wszystkie główne podatki po reformie z 1986 r. (USA)	18 (średnio) 38 (krańcowo)
Feldstein (1995)	Podatek od dochodów osobistych (USA)	32
Feldstein (1996)	Wszystkie główne podatki (USA)	165
Gravelle i Smetters (2001)	Podatek od papierosów i podatek od energii (USA)	92-861
Slemrod (1992)	Koszty dostosowania (USA)	5-7
Standford (I in. 1996)	Koszty dostosowania (UK)	1,5 % PKB

Źródło: Opracowanie na podstawie: J. Saxton, *Hidden Costs of Government Spending*, Joint Economic Committee United States Congress, December 2001, http://www.house.gov/jec/, s. 9 oraz G. Leach, *The negative impact of taxation on economic growth*, September 2003, www.reformbritain.com/filedata/negative%20impact%20of%20taxation%20on%20economic%20growth.pdf.

Współczesne szacunki *excess burden* są znacznie wyższe i jednocześnie, w zależności od autora, bardzo zróżnicowane. Ekonomiści oceniają, że dodatkowe straty dobrobytu, wynikające z zastosowania podatku, są równe lub w niektórych przypadkach wyższe od dochodów z tego tytułu. Szczegółowy przegląd badań w tym zakresie przedstawia tabela 2.2. Na podstawie badań amerykańskich można stwierdzić, że szacunkowy udział *deadweight loss of taxation* w ogólnych dochodach podatkowych kształtuje się w granicach od ok.18% do ok. 24% (tabela 2.3.).

[83] W tym czasie stawka podatku federalnego w USA kształtowała się, w zależności od dochodów, w przedziale od 16% do 77%. Szerzej: A. C. Harberger, *Taxation, Resource Allocation, and Welfare*, [w:] A.C. Harberger (red.), *Taxation and Welfare*, University of Chicago Press, Chicago1978, s. 46 - 47.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

Tabela 2.3.

Szacunkowy udział *excess burden* w dochodach podatkowych ogółem w USA

Badanie/rok	Udział *deadweight loss* w %
Ballard i inni (1985)	23,8
Jorgenson, Yun (1990)	21,2
Jorgenson, Yun (1991)	18

Źródło: Opracowanie na podstawie: A. Robson, *The Costs of Taxation,* The Centre for Independent Studies, CIS Policy Monograph, No. 68/2005, s. 7.

Jak można zauważyć, szacunki dotyczą zazwyczaj pomiaru ogólnej wysokości *excess burden* (w tym przypadku badacze biorą pod uwagę podatki ogółem lub konkretny rodzaj podatku). Rzadziej w literaturze można spotkać pomiar marginalnej straty podatkowej, który pozwala obliczyć wzrost społecznych kosztów opodatkowania, wynikających z podwyższenia podatku o jednostkę, jednocześnie pozwala na uzyskanie istotnych informacji dla polityków i twórców polityki podatkowej oraz dokonanie porównań między poszczególnymi podatkami i wyboru podatków, których wzrost pociąga za sobą najniższe straty społeczne.

Na podstawie symulacji marginalnego zbędnego ciężaru opodatkowania, przeprowadzonej przez profesorów L. Gallawaya i R. Veddera z Uniwersytetu Ohio, Komisja Ekonomiczna amerykańskiego Kongresu sformułowała istotne wnioski dla bieżącej polityki podatkowej[84]. Zauważyli oni, że jeden dodatkowy dolar przeznaczony na wydatki rządowe kosztuje amerykańską gospodarkę więcej niż jednego dolara. W związku z tym transfery dochodów, dokonywane poprzez budżet państwa, bez uwzględnienia ekonomicznej efektywności opodatkowania, prowadzą do niższego wzrostu gospodarczego. I odwrotnie – redukcja podatku o jednego dolara generuje korzyści większe niż jeden dolar. Z badań L. Gallawaya i R. Veddera wynika, że zmniejszenie wydatków państwa i podatków o 1 dolara pozwoliłoby w okresie siedmioletnim na osiągnięcie korzyści w wysokości 2,09 dolarów[85]. Na tej podstawie komisja wnioskuje o obniżenie podatków federalnych, co automatycznie pozwoli na zmniejszenie strat i poprawę ekonomicznego dobrobytu. Wydaje się bardzo prawdopodobne, że wnioski te z powodzeniem można odnieść także do innych krajów.

F. Grądalski, wykorzystując częściowo badania amerykańskie[86], szacuje, że w Polsce nałożenie dodatkowej złotówki podatku pociąga za sobą stratę w sektorze prywatnym w wysokości 1,30 zł. Zakładając, że dostarczone dobra i usługi publicz-

[84] Szerzej: L. Gallaway, R. Vedder, *The Impact of the Welfare State on the American Economy*, Staff Report, Joint Economic Committee, Office of the Vice Chairman, December 1995 oraz J. Saxton, *Hidden Costs* [...].

[85] W 2001 roku, według szacunków z 1995 roku, strata wynosiła 2,45 dolara.

[86] F. Grądalski wykorzystuje badania C.L. Ballarda i współautorów, którzy przy danym poziomie fiskalizmu, wynoszącym w 1980 roku 30%, oszacowali, że wzrost podatku o 1 USD spowoduje dodatkową stratę o 0,33USD. Zakłada, że skala fiskalizmu w Polsce wynosi ok. 45%, natomiast dodatkowa strata w dobrobycie będąca wynikiem opodatkowania 0,30 zł. Zob. F. Grądalski, *System podatkowy* [...], s. 98-99 oraz C.L. Ballard, J.K. Shoven, J.B. Whalley, *General Equilibrium Computations of the Marginal Costs of Taxes in the United States,* [w:] „American Economic Review", No. 75/1985, s.128-138.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

ne przynajmniej częściowo kompensują straty w dobrobycie sektora prywatnego, stwierdza on, iż skala krańcowego ubytku dobrobytu netto w związku z każdą dodatkową złotówką podatku wynosi 0,30 zł. Według F. Grądalskiego, strata dobrobytu w Polsce w 2002 roku, będąca wynikiem wzrostu fiskalizmu o 10 000 mln zł, wynosiła 3 000 mln zł, stanowiło to ok. 2,4% całkowitych wpływów z podatków. Łączne koszty procesu fiskalnego F. Grądalski ocenił na ok.13% wpływów podatkowych[87].

2.3.5. Specyficzne koszty podatkowe - koncepcja *tax expenditures*

Termin *tax expenditures* (TEs) nie ma odpowiednika w języku polskim i polskiej literaturze przedmiotu. Jednoznaczne jego zdefiniowanie, ze względu na zróżnicowanie zastosowanych w poszczególnych krajach rozwiązań podatkowych, jest trudne i budzi zazwyczaj wiele kontrowersji. Najczęściej za TEs uznaje się specyficzne koszty podatkowe, które wprawdzie różnią się w sposób wyraźny od bezpośrednich wydatków budżetowych, ale są traktowane jako ich substytut.

Po raz pierwszy, na początku lat siedemdziesiątych XX wieku, nazwy *tax expenditures* użył Stanley S. Surrey[88], przygotowując listę preferencji i zwolnień w amerykańskim podatku dochodowym. Pojęcie *tax expenditures* (wydatki podatkowe) nie zostało przez S. Surreya wybrane przypadkowo, jego zamiarem było wyraźne podkreślenie podobieństwa niektórych ulg, zniżek i zwolnień podatkowych do bezpośrednich wydatków budżetu, realizujących określony cel polityczny. Zauważył on, że większość ulg podatkowych jest stałym elementem konstrukcji podatkowych, ma charakter ogólny, zależy od sytuacji osobistej podatnika (liczby dzieci, dochodu, stanu zdrowia itp.) i nie ma żadnego określonego celu politycznego. Natomiast natura TEs jest zupełnie inna, występują one tylko w określonych okolicznościach i mają zastosowanie tylko w odniesieniu do wybranych osób[89].

Podobnie TEs zdefiniowali J.Willis i P. Hardwick[90], którzy stwierdzili, że są to zwolnienia albo ulgi, nie wchodzące w skład podstawowej struktury określonego podatku, które zostały wprowadzone do systemu podatkowego z innego powodu. Według M. Wilkinsona[91], *tax expenditures* mają zachęcać pewne grupy podatników,

---

[87] Dane dotyczą roku 2002. Według F. Grądalskiego, są to szacunki zaniżone, ponieważ w kalkulacji nie uwzględniono szeregu czynności związanych z legalnym wywiązywaniem się z obowiązku podatkowego, np. związanych z gromadzeniem i przechowywaniem dokumentów finansowych, przygotowaniem procesu sprawozdawczego itp. Uwzględnienie pełnych kosztów procesu fiskalnego w Polsce oraz ich urealnienie (co będzie możliwe tylko wówczas, gdy będzie prowadzona ich ewidencja) może ten szacunek tylko podwyższyć.

[88] S. S. Surrey, *Pathways to Tax Reform: The Concept of Tax Expenditures*, Harvard University Press, Cambridge 1973.

[89] S. S. Surrey, P. R. McDaniel, *Tax Expenditurs*, Harvard University Press, Cambridge 1985, s. 3.

[90] P. Collier, R. Luther, *The Use of Tax Expenditures by the Thatcher The Use of Tax Expenditures by the Thatcher*, „Financial Accountability & Management", Vol.19/2003, s. 159-184.

[91] M. Wilkinson, *Taxation*, MacMillan, London 1992, s.95 i n.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

poprzez osiągnięcie korzyści podatkowych, do określonego działania. Jego zdaniem, główną przyczyną wprowadzenia odstępstw od ogólnych zasad opodatkowania są cele społeczne i gospodarcze. Zaś skutkiem ich zastosowania jest zazwyczaj zawężenie podstawy opodatkowania i jednocześnie zwiększenie dochodów korzystających z nich uprzywilejowanych podatników. Natomiast według definicji OECD[92], *tax expenditures* to odejście od ogólnie przyjętych zasad albo struktury podatku, które pozwalają na osiągnięcie korzyści podatkowych dla szczególnych typów działalności lub grup podatników. Jest to zatem odejście od tzw. „normalności", przy czym kryterium normalności stanowi zazwyczaj system podatkowy danego kraju, co niezmiernie utrudnia porównania międzynarodowe[93].

Tabela 2.4.

Rodzaje *tax expenditures*

Wyszczególnienie	Opis
Kredyt podatkowy	Stosowany po wstępnych kalkulacjach należnego podatku, redukuje podatek o kwotę kredytu
Zwolnienia od podatku, wyłączenia	Zwolnienie określonych kategorii dóbr lub usług od podatku, wyłączenie z opodatkowania niektórych sektorów, rodzajów produkcji
Ulgi lub potrącenie od dochodu lub podatku	Wydatki odliczone od dochodu podlegającemu opodatkowaniu, ulgi podatkowe zmniejszające podatek
Redukcja stopy podatkowej	Obniżenie stopy opodatkowania, w stosunku do powszechnie obowiązującej, zmniejsza obciążenia podatkowe

Źródło: Opracowanie własne.

Reasumując, można stwierdzić, że za *tax expenditures* uznaje się takie rozwiązania podatkowe, które:

- są odstępstwem od ogólnych zasad opodatkowania i stanowią swoisty wyjątek;
- są alternatywą dla ewentualnego programu wydatków budżetowych, który mógłby osiągnąć taki sam cel.

TEs mogą występować w różnych formach, zazwyczaj odnoszą się do podstawowych elementów konstrukcyjnych podatku, takich jak: ulgi, zwolnienia, zniżki (tab.2.4.).

Wprawdzie zastosowanie *tax expenditurs* może mieć taki sam skutek jak programy wydatków budżetowych, jednakże pomiędzy nimi a „wydatkami podatkowymi" występują wyraźne różnice, do których zaliczyć można:

- sposób prezentacji TEs i wydatków w budżecie;

[92] *Tax Expenditures: A Review of the Issues and Country Practices*, Organisation for Economic Co-operation and Development, Paris 1984.

[93] Porównania międzynarodowe w zakresie TEs nie są sprawą prostą. Np. w kraju, w którym występuje podatek majątkowy, zwolnienie rolnictwa oznacza przywilej i wsparcie dochodu. Natomiast w kraju, w którym nie ma takiego podatku, nie można mówić o występowaniu TEs. Dlatego też należy być świadomym różnic występujących w poszczególnych systemach, niemniej jednak, jeżeli celem ma być np. ocena wsparcia rolnictwa poprzez system podatkowy, pomimo trudności, takie porównania powinny być dokonywane.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

- zaangażowanie służb skarbowych w przypadku TEs (np. przy zwrocie nadpłaconego podatku po zakończeniu roku podatkowego, kontrola podatkowa);
- transparentność - zarządzanie bezpośrednimi wydatkami jest bardziej transparentne niż TEs, ponieważ koszty wydatków bezpośrednich w przeciwieństwie do TEs są jawne;
- okres rozliczeń - w przypadku TEs zazwyczaj jest to rok podatkowy, co znacznie ogranicza długoterminowe planowanie, sprzyja podejmowaniu decyzji nie zawsze efektywnych ekonomicznie.

Nie ma jednolitej metodologii pozwalającej oszacować *tax expenditures*. Jeżeli TEs, zgodnie z definicją, są odstępstwem od „normalnej" konstrukcji podatku, to powstaje pytanie: jak określić tę normalność? Dotychczas nie opracowano metody, która pozwoliłaby na ich jednoznaczną wycenę. W praktyce najczęściej stosuje się pomiar TEs w oparciu o[94]:

- **metodę kasową** (ocena *ex-post*),

lub

- **metodę memoriałową** (ocena *ex-ante*).

W zależności od szczegółowej konstrukcji raportu narodowego na temat TEs, który jest zazwyczaj częścią budżetu, szacowany jest:

- utracony dochód skarbowy;
- potencjalny wzrost dochodu skarbowego;
- ekwiwalentny koszt wydatków.

Utracony dochód, obliczany *ex-post*, odzwierciedla rzeczywiste straty budżetu, będące wynikiem wprowadzenia odstępstw od obowiązujących reguł podatkowych. Szacunek w tym przypadku nie pokazuje potencjalnych zachowań podatników, ale rzeczywisty efekt wprowadzonych, szczególnych rozwiązań podatkowych (np. kosztem zastosowania kredytu podatkowego będzie np. wysokość wykorzystanych kredytów). Natomiast oszacowanie wzrostu dochodu skarbowego następuje zazwyczaj metodą *ex-ante*. Jego celem jest obliczenie, o ile wzrosłyby dochody budżetu państwa, gdyby zrezygnowano ze specjalnych reguł podatkowych. W tym przypadku szacuje się raczej potencjalne niż rzeczywiste zachowania podatników, co niestety nie jest zadaniem łatwym. Oszacowanie ekwiwalentnych kosztów wydatków wymaga zaś obliczenia kosztów wydatków, które przynosiłyby podatnikom podobne korzyści, jak zastosowane rozwiązania podatkowe.

Każde z przedstawionych powyżej rozwiązań może dawać odmienne rezultaty, co w przypadku zastosowania innych metod w różnych krajach utrudnia, lub czasami nawet uniemożliwia, porównania międzynarodowe. Ze względu na brak jednolitego systemu wyceny TEs, różni autorzy odmiennie oceniają skalę opisywanego zjawiska. Na przykład S. Surrey i P. McDaniel[95] sądzą, że w USA latach 1967 – 1982 udział *tax expendinture* w PKB wyraźnie zwiększył się, jednocześnie tempo wzrostu

[94] H. Polackova Brixi (red.), *Tax Expenditures: Shedding Light on Government Spending through the Tax System. Lessons from Developed and Transition Economies*, The World Bank, Washington 2004, s. 7.

[95] S. S. Surrey, P. R. McDaniel, *Tax Expenditurs* [...], s. 35.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

TEs było większe niż bezpośrednich wydatków finansowych budżetu. Natomiast E. Toder[96] twierdzi, że w latach osiemdziesiątych udział TEs w PKB USA wzrósł tylko nieznacznie.

Występowanie *tax expenditurs* w systemie podatkowym wpływa na jego efektywność, sprawiedliwość i prostotę. System podatkowy jest mniej efektywny, ponieważ, zwiększając opłacalność niektórych uprzywilejowanych działalności (niższe opodatkowanie, zwolnienia, wyłączenia itp.), ustawodawca przyczynia się do nieefektywnej alokacji zasobów. Mniej sprawiedliwy, gdyż ze względu na selektywne zastosowanie TEs część podatników płaci niższe podatki niż pozostali o tym samym dochodzie. Dodatkowo, w przypadku wprowadzenia do konstrukcji podatku specjalnych rozwiązań, zazwyczaj większe korzyści uzyskują osoby i firmy osiągające wyższe dochody. Bezpośrednie wydatki budżetowe zazwyczaj działają odwrotnie. Ponadto, zbyt szczegółowe przepisy, wymagające dodatkowych interpretacji, zwiększają koszty związane z pozyskiwaniem podatków. Wprawdzie TEs są postrzegane jako mniej biurokratyczna alternatywa dla wydatków, to jednak komplikują system podatkowy, czyniąc pobór podatków droższym.

W związku z tym użycie *tax expenditures* w systemie podatkowym jest przedmiotem wielu sporów. Zwolennicy ich stosowania twierdzą, że jest to działanie bardziej skuteczne niż bezpośrednich wydatków, ponieważ wymuszają określone zachowania podatników i skuteczniej wspomagają wyznaczone przez państwo cele. Przeciwnicy kontrargumentują, że efekty zastosowania *tax expenditures* są zbyt małe, aby mogły usprawiedliwić wprowadzenie do systemu podatkowego specjalnych zwolnień lub wyłączeń podatkowych. Twierdzą ponadto, że ich oddziaływanie wprawdzie zwiększa dochód pozostający do dyspozycji podatnika, ale prawdopodobnie także zwiększa jego elastyczność, a tym samym zbędny ciężar opodatkowania *(excess burden)*[97], co prowadzi do zmniejszenia efektywności ekonomicznej opodatkowania.

Zdaniem M. Wilkinsona[98], fakt, iż TEs nie są tak widoczne, jak bezpośrednie wydatki rządowe i zazwyczaj nie są też zintegrowane z budżetem, może prowadzić do dublowania celów polityki ekonomicznej lub społecznej. Np. wydatki związane z zaspokojeniem potrzeb mieszkaniowych społeczeństwa mogą mieć charakter dotacji, ulgi w podatku majątkowym lub zwolnienia niektórych grup podatników z podatku od zysków kapitałowych przy sprzedaży domu. Aby ocenić wysokość wsparcia, należałoby wziąć pod uwagę te trzy formy, co nie jest zadaniem prostym. Dodatkowo TEs mogą zniekształcać zachowanie poszczególnych jednostek oraz prowadzić do zniekształcenia cen. Np. ulga związana z możliwością odliczenia odsetek od kredytu hipotecznego może zachęcać do zakupu większego domu niż wynikałby to z potrzeb bytowych rodziny, bezpośrednie odpisy poniesionych wydatków inwestycyjnych - do nieprzemyślanych inwestycji. TEs mogą zniechęcać do podejmowania określonych działań, jeżeli miałoby to skutkować wzrostem opodat-

[96] L. E. Burman, *Is the Tax Expenditure Concept Still Relevant?,* [w:] „National Tax Journal", September 2003, s. 613-627.

[97] E. Saez, *The optimal treatment of tax expenditures*, [w:] „Journal of Public Economics", No. 2004/ 88, s. 2657– 2684.

[98] M. Wilkinson, *Taxation* [...], s.95 i n.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

kowania. Dodatkowe bonifikaty podatkowe mają także raczej regresywny charakter, większe korzyści odnoszą ludzie opłacający podatki według wyższych stawek, co czyni system podatkowy mniej sprawiedliwym.

Podsumowując tę część rozważań, należy zauważyć, że ukryte w *tax expendintures* wydatki pozwalają wprawdzie na pozorne zmniejszenie bezpośrednich wydatków budżetowych, sprawiają jednak, że system podatkowy jest mniej efektywny, mniej sprawiedliwy (regresywny charakter *tax expendintures*) oraz bardziej skomplikowany. Użycie motywacji podatkowych łączy się więc z większą odpowiedzialnością polityczną. Dlatego też ujawnienie informacji dotyczących TEs jest niezwykle istotne, pozwala uzmysłowić społeczeństwu, jakie są rzeczywiste koszty odstępstw od ogólnych zasad opodatkowania, a parlamentowi umożliwia, przynajmniej częściową, kontrolę tych wydatków. Ujawnienie w budżecie *tax expenditures* powinno przyczynić się do podejmowania efektywnych decyzji publicznych oraz większej przejrzystości polityki, jasnego podziału pomiędzy polityką wydatkową państwa a polityką dochodową.

Po raz pierwszy o „wydatkach podatkowych" pod koniec lat sześćdziesiątych XX wieku zaczęły informować Niemcy i USA. Pod koniec lat siedemdziesiątych i na początku osiemdziesiątych dołączyły do nich inne kraje[99]. Większość państw nie informuje jednak swoich obywateli o wartości zastosowanych w systemie podatkowym *tax expenditures*. Tylko w połowie badanych przez OECD[100] w najbardziej rozwiniętych krajach istnieje obowiązek wykazywania TEs w sprawozdaniach dotyczących wydatków, jedynie w pięciu jest to obowiązek dołączenia wraz ze sprawozdaniem z wykonania budżetu jawnego raportu na ten temat. W pozostałych przypadkach przygotowywane są oddzielne dokumenty, nie zawsze mające charakter jawny. Dlatego też w części państw informacje na temat „wydatków podatkowych", wspierających wiele działalności, nadal pozostają ukryte przed badaniami i kontrolą. Należy jednak podkreślić, że obowiązek informowania o TEs zmienia się, coraz więcej państw widzi potrzebę analizowania i publikowania danych na ten temat (tabela 2.5.).

[99] Na przykład Wielka Brytania włączyła do zestawienia budżetowego tabelę *Public Expenditure White Paper,* dotyczącą TEs, w roku podatkowym 1979/1980. Wprawdzie tabela ta nie jest oficjalnym podatkowym rachunkiem, ponieważ ulgi podatkowe i TEs nie podlegają kontroli budżetowej, jednakże dostarcza istotnych informacji Parlamentowi i społeczeństwu na temat całkowitych wydatków budżetowych.

[100] *Tax Expenditures: Recent* [...].

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

Tabela 2.5.

Zasady przygotowania raportów dotyczących zastosowania *tax expenditures* (na przykładzie wybranych państw OECD)

Kraj	Uzasadnienie przygotowania raportu	Wymagania prawne	Stosunek do budżetu	Częstotliwość publikacji	Metoda oszacowania
Australia	Ułatwienie oszacowania pośrednich wydatków budżetu i porównania ich z bezpośrednimi wydatkami; informacje do przeprowadzenia reformy podatkowej	Obowiązek ustawowy	Oddzielny dokument	Raz w roku	Dochód utracony, jako część planowanego dochodu
Kanada	Dostarczenie informacji na temat kosztów poszczególnych rozwiązań podatkowych	Brak obowiązku ustawowego	Brak bezpośrednich powiązań z budżetem, dodatkowa informacja	Raz w roku	Dochód utracony, jako część osiągniętego dochodu
Francja	Ułatwienie procedury budżetowej	Obowiązek ustawowy	Aneks do budżetu	Raz w roku	Dochód utracony, jako część osiągniętego dochodu
Niemcy	Planowana redukcja subsydiów i wydatków budżetowych	Obowiązek ustawowy	Część budżetu pod nazwą raport subwencji	Raz na 2 lata	Dochód utracony, jako część osiągniętego dochodu
Włochy	Oszacowanie zastosowania *tax expenditures* i ich konsekwencje dla budżetu i poszczególnych sektorów	Obowiązek prawny	Niezależny dokument, brak powiązań z budżetem	Sporadycznie	Dochód utracony, jako część planowanego dochodu
Wielka Brytania	Przygotowanie informacji do dyskusji i debaty budżetowej	Brak obowiązku ustawowego, zalecenie Expenditure Committee	Część statystycznego suplementu do rocznego bilansu dochodów, nie powiązany z budżetem	Raz w roku	Dochód utracony, jako część planowanego dochodu
USA	Dostarczenie informacji do przeprowadzenia reformy podatków i zmniejszenia deficytu budżetowego	Obowiązek ustawowy	Część rocznego dokumentu budżetowego	Raz w roku	Dochód utracony, jako ekwiwalent wydatku wyliczony na podstawie osiągniętego dochodu

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: B.H. Polackova, *Tax Expenditures* [...], s.11.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

2.4. Efektywność a sprawiedliwość opodatkowania

Współcześnie, idea sprawiedliwego systemu podatkowego nadal jest przedmiotem zainteresowania zarówno teoretyków, jak i praktyków. Najistotniejszą kwestią jest wprawdzie efektywność systemu podatkowego/podatków, niemniej jednak nie oznacza to, że problem sprawiedliwości jest całkowicie przez ekonomistów marginalizowany. Sprawiedliwość opodatkowania jest jedną z klasycznych zasad podatkowych. Podatki, na co wskazywał już Adam Smith, powinny być sprawiedliwe (równomierne). Nie ma jednak zgody co do tego, co w tym przypadku oznacza ten termin. Sprawiedliwość jest raczej pojęciem intuicyjnym, funkcjonującym w wielu obszarach dyskusji naukowych i stanowi często jedno z kluczowych pojęć, stale obecnych w komunikacji społecznej. Jego znaczenie jest inne w zależności od obszaru badawczego. Co innego zazwyczaj oznacza, gdy mówi się o sprawiedliwym człowieku, sprawiedliwym państwie, sprawiedliwym wyroku czy też sprawiedliwym systemie podatkowym lub podatku. Można więc stwierdzić, że termin sprawiedliwość zmienia swoje znaczenie w zależności od tego, co podlega ocenie i kto dokonuje oceny. Wieloznaczność pojmowania implikuje wielość pojęć sprawiedliwości[101].

Istnieje zatem wiele wymiarów sprawiedliwości, jednakże te, które dotyczą ekonomii, koncentrują się na dystrybucji dochodów i dobrobytu[102]. Niemniej jednak pojęcie sprawiedliwości w ekonomii, nawet w tak wąskim znaczeniu, nie jest jednoznacznie zdefiniowane. Jak twierdzi J. Wilkin[103], ekonomiści zazwyczaj unikają tej kategorii, nie wiadomo jak ją zmierzyć i zestawić z kategoriami typowo ekonomicznymi. Sprawiedliwość ma charakter normatywny i jako norma może być akceptowana lub nie, w zależności od oceny idei, na której została oparta[104]. Nie oznacza to jednak, że zarówno ekonomiści, jak i teoria ekonomii, zwłaszcza we współczesnym świecie, mogą uciec od zajmowania się tą problematyką.

Początkowo, gdy ekonomię traktowano jako naukę moralną, ekonomiści często zestawiali efekty ekonomiczne z zasadami społecznymi czy też moralnymi. W późniejszym okresie podchodzili to tego bardziej ostrożnie. Dla ekonomisty poruszającego się w obrębie dominującego paradygmatu teorii ekonomii, wyznaczonego przez mikroekonomiczną teorię neoklasyczną, centralną kategorią stała się efektywność, a głównym celem maksymalizowanie efektu ekonomicznego. W związku z tym sprawiedliwość znalazła się poza obszarem zainteresowań ekonomisty. Uznając efektywność za główne kryterium wartościowania, ekonomiści starali się oddzielić niezmienne „prawa produkcji" od zmiennych „praw dystrybucji", co pozwoliłoby uwolnić się od problemów związanych z podziałem i dystrybucją. Czy rzeczywiście ekonomista może uciec od problemu sprawiedliwości? J. Wilkin twierdzi, że biorąc pod uwagę fakt, że pole zainteresowań ekonomisty obejmuje trzy pytania: co, jak

[101] K. Ajdukiewicz, *O sprawiedliwości*, [w:] *Języki i poznanie*, t.I, PWN, Warszawa 1960, s. 365.

[102] J.M. Buchanan, R. A. Musgrave, *Finanse publiczne* [...], s. 51.

[103] J. Wilkin (red.), *Efektywność a sprawiedliwość*, Wydawnictwo Key Text, Warszawa 1997, s. 23.

[104] Stanowiska poszczególnych teoretyków na temat sprawiedliwości są bardzo zróżnicowane. Interesujący przegląd koncepcji sprawiedliwości znaleźć można między innymi, [w:] R. Gwiazdowski, *Sprawiedliwość a efektywność opodatkowania. Pomiędzy progresją a podatkiem liniowym*, Centrum im. Adama Smitha, Warszawa 2001 oraz T. Sommer, *Czy można usprawiedliwić podatki*, 2S Media Sp. z o.o., Warszawa 2006.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

i dla kogo produkować, odpowiedź na trzecie z nich wymaga uwzględnienia problematyki sprawiedliwości także w analizie ekonomicznej[105]. „Wiara w to, że efektywność i równość można jakoś od siebie oddzielić – pisze M. Blaug - jest jednym z najstarszych marzeń ekonomii"[106]. W rzeczywistości jest to często niemożliwe.

Podobnie jest ze sprawiedliwością opodatkowania, która, obok efektywności i prostoty, stanowi jedno z głównych kryteriów oceny systemu podatkowego. Istotną kwestią jest zatem zdefiniowanie pojęcia sprawiedliwości w teorii opodatkowania. Etymologicznie wywodzi się ono od terminu sprawiedliwość społeczna, który jest kategorią etyczno-społeczną o historycznie zmiennej treści[107]. Oznacza zazwyczaj przeniesienie pewnych idei etyczno-prawnych w sferę stosunków społeczno-gospodarczych i może być pojmowana zarówno jako cecha ustroju politycznego wraz z istniejącym w nim porządkiem prawnym, jak i cecha stosunków społecznych, realizująca się poprzez sposób traktowania rożnych grup społecznych[108]. A. Gomułowicz wskazuje, że etyczna norma sprawiedliwości wprawdzie nawiązuje do idealnych wartości najwyższych i ma bardzo silne zabarwienie emocjonalne, niemniej jednak, pomimo wielu komplikacji, jest często podstawą legitymizacji sprawowania władzy, w tym także stanowienia prawa podatkowego[109].

Konkretyzacją postulatu sprawiedliwości opodatkowania są zasady podatkowe i odpowiedni system prawny, który je uwzględnia. Zdaniem A. Gomułowicza, system podatkowy, który nawiązuje do filozoficznych reguł sprawiedliwości[110], powinien uwzględniać określone prawidłowości, przede wszystkim zaś powinien nawiązywać do zasady równego traktowania podmiotów znajdujących się w podobnej sytuacji ekonomicznej. W uzupełnieniu C. Kosikowski stwierdza, że o sprawiedliwości opodatkowania można mówić tylko

---

[105] J. Wilkin (red.), *Efektywność* [...], s. 23–24.

[106] M. Blaug, *Teoria ekonomii. Ujęcie retrospektywne*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2000, s. 609-610.

[107] Pojęcie **sprawiedliwość podatkowa** było różnie rozumiane w zależności od okresu historycznego, ale także i ustroju. W feudalizmie głoszono, iż wysokość obciążeń podatkowych zależy od przynależności do określonego stanu. W późniejszych czasach uważano, że sprawiedliwość podatkowa polega na tym, że wszyscy płacą podatki w równej wysokości, następnie przyjęto, że podatki powinno się płacić zgodnie ze zdolnością płatniczą, uwzględniającą np. sytuację materialną lub rodzinną zobowiązanego.

[108] E. Tegler, *Wybrane aspekty teoretyczne i praktyczne sprawiedliwości podatkowej*, [w:] E. Chojna-Duch (red.), *Podstawowe zagadnienia prawa finansowego i polityki finansowej w Polsce w latach 1989-1997*, Wydawnictwo „KiK" Konieczny i Kruszewski, Warszawa 1998, s. 52.

[109] A. Gomułowicz, *Zasada sprawiedliwości podatkowej a prawodawstwo podatkowe*, [w:] H. Dzwonkowski, J. Głuchowski, A. Pomorska i in. (red.), *W kręgu prawa podatkowego i finansów publicznych*, Wydawnictwo Uniwersytetu Marii Curie-Skłodowskiej, Lublin 2005, s. 149-151.

[110] Filozoficzne formuły sprawiedliwości łączą się z wartościowaniem prawa w kategoriach moralnych. W odniesieniu do podatków można ująć je formułując trzy proste zasady:

- **każdemu zapewnić swoje** – zasada zbyt ogólna, nie znajdująca zastosowania w technice prawodawczej;
- **każdemu równo** – zasada nakazująca wszystkie podmioty traktować tak samo, jednakże pozwalająca na znaczną swobodę interpretacji tego, co można uznać za równe opodatkowanie wszystkich;
- **każdemu według jego potrzeb** – zasada, której zastosowanie w prawie podatkowym może prowadzić do konfliktu pomiędzy potrzebami publicznymi a prywatnymi, a w związku z tym raczej nie znajdująca praktycznego zastosowania.

Szerzej: A. Gomułowicz, *Zasada sprawiedliwości podatkowej a prawodawstwo* [...], s. 151-152.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

wówczas, gdy dodatkowo, oprócz równości, będzie obowiązywać powszechność opodatkowania[111]. Jest to jednak przede wszystkim ujęcie prawne. Z ekonomicznego punktu widzenia poprzez podatki państwo realizuje swoją funkcję redystrybucyjną, dokonuje bardziej równomiernego, zgodnego z oczekiwaniami społecznymi, podziału dochodów niż ten, który dokonał się na rynku. Dla ekonomisty problemem jest zatem ustalenie obiektywnych kryteriów sprawiedliwości opodatkowania, które raczej należą do zakresu wyborów politycznych niż ekonomicznych i są oparte na z góry przyjętym systemie wartości. Pozwoli to na poszukiwanie takich konstrukcji podatkowych, które przynajmniej w części będą mogły godzić, w zasadzie sprzeczne, interesy efektywności i sprawiedliwości opodatkowania.

Należy jednak wyraźnie podkreślić, że dokonywana przez ekonomistę ocena sprawiedliwości opodatkowania jest bardzo trudna. Nieuniknione jest pomieszanie dyscyplin i pojęć[112], zwłaszcza gdy niezbędnym będzie określenie konkretnego systemu etycznego, stanowiącego podstawę sądów wartościujących. W tym przypadku ekonomista często występuje z pozycji etyka, który korzysta tylko z pewnych narzędzi nauk ekonomicznych. Perspektywa ekonomiczna daje jednak możliwość oceny sprawiedliwości opodatkowania tzw. oceny utylitarnej, która nie jest do końca oceną etyczną, ale pośrednio pozwala stwierdzić, czy dany system podatkowy jest sprawiedliwy. Ekonomista może ocenić, czy dany podatek jest np. wydajniejszy i jednocześnie mniej dolegliwy niż inny. Nie przesądza to wprawdzie o „sprawiedliwości opodatkowania", gdyby jednak z badania wynikało, iż porównywane podatki są w takim samym stopniu „sprawiedliwe", wówczas lepszy będzie podatek bardziej wydajny i jednocześnie mniej dolegliwy dla podatników[113].

Podstawą nałożenia i poboru podatków, jak już wcześniej wspomniano, jest między innymi konieczność realizowania redystrybucyjnej funkcji państwa, związanej z produkcją dóbr publicznych i redystrybucją dochodów. Należy jednak zauważyć, że realizacja funkcji redystrybucyjnej, która jest wyrazem bardziej sprawiedliwego podziału dochodów, narusza niewątpliwie podstawy ekonomicznej efektywności. Podatkom prawie zawsze towarzyszą efekty zewnętrzne, wpływające na rynkowe decyzje podmiotów i zmniejszające ich ekonomiczną efektywność. Żaden ekonomista nie będzie dzisiaj zaprzeczał, iż nałożenie podatków i transferowanie poprzez nie części dochodów, nieuchronnie pociąga za sobą straty

---

[111] C. Kosikowski, *Finanse publiczne w świetle Konstytucji RP oraz orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego (na tle porównawczym)*, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2004, s. 201.

[112] „Kłopoty zaczynają się – pisze M.N. Rothbard, gdy ekonomiści są proszeni o wygłoszenie stwierdzeń wartościujących, np. że polityka A jest »dobra«, a polityka B jest »zła«. Ekonomista może udzielić odpowiedzi na to pytanie na dwa sposoby. Po pierwsze więc, zawrzeć w niej arbitralną ocenę i bronić danej polityki na jej podstawie. Po drugie, określić koherentny system etyczny, w oparciu o który dopiero będzie mógł formułować ocenę. Tylko tyle, że w tym drugim przypadku będzie mówił nie tyle z pozycji ekonomisty, co raczej z pozycji etyka, który korzysta z pewnych elementów nauki ekonomicznej. W dodatku, dokonując takiej etycznej oceny, ekonomista musi wierzyć w jakiś konkretny system etyczny i w ogóle uznać etykę za naukę obiektywną – co dla wielu ekonomistów jest trudnością zupełnie podstawową. Tak więc ekonomiście w większości przypadków pozostaje tylko pierwsza możliwość. Tyle, że korzystając z niej, stawia się w pozycji prywatnego obywatela dokonującego swojej własnej arbitralnej oceny w oparciu o wybrany *ad hoc* system wartościowania". Szerzej: M. N. Rothbard, *Praxeology, Value Judgments, and Public Policy*, [w:] Edwin G. Dolan (red.), *The Foundations of Modern Austrian Economics*, Institute for Humane, Kansas City 1976, tłumaczenie: T. Sommer, *Czy można* […], s. 24-25.

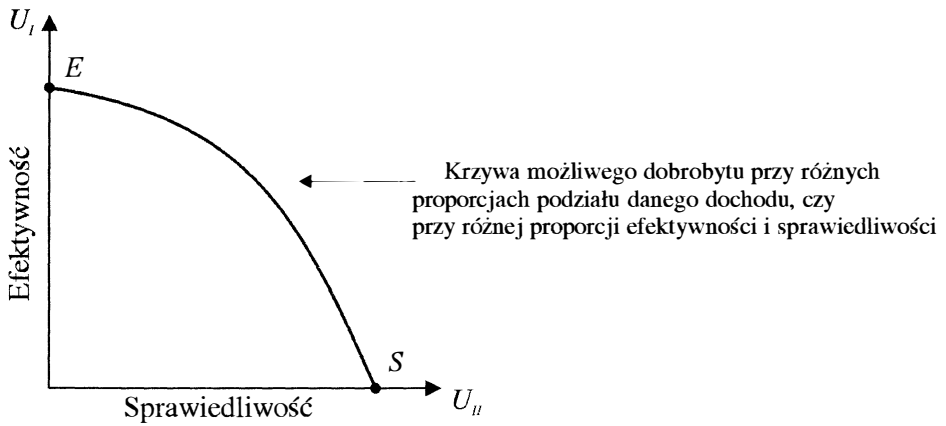
[113] T. Sommer, *Czy można* […], s. 25-26.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

w efektywności gospodarowania i w związku z tym straty w ogólnej wysokości dochodu narodowego. A. M. Okun, porównując metaforycznie straty wynikające z pozarynkowej redystrybucji do efektu „dziurawego wiadra", stwierdza, że konflikt pomiędzy efektywnością a sprawiedliwością jest nieunikniony, a transfer jednego dolara od osoby bogatej do biednej nigdy nie spowoduje wzrostu dochodów tej ostatniej o pełnego dolara[114]. A. M. Okun identyfikuje cztery przyczyny strat w efektywności: koszty administracyjne, zmiany w natężeniu pracy wywołane przez redystrybucję, zmiany w oszczędnościach i zachowaniu inwestorów oraz zmiany w motywacjach poszczególnych jednostek. W rezultacie, rząd usiłując, poprzez nałożenie podatków, osiągnąć sprawiedliwszy podział, przyczynia się do zmniejszenia dochodu i nie zawsze efektywnego wykorzystania zasobów.

Rysunek 2.6.

Krzywa wymienialności między ekonomiczną efektywnością a sprawiedliwością



Źródło: F. Grądalski, *Wstęp do teorii opodatkowania*, Szkoła Główna Handlowa w Warszawie, Warszawa 2004, s. 36.

W związku z tym należy stwierdzić, że zazwyczaj ekonomiści są zgodni, że system podatkowy może być sprawiedliwy, ale odbywa się to kosztem efektywności, a zatem także kosztem całej gospodarki i przyszłego dobrobytu. *Trade-off* (czyli coś za coś) pomiędzy efektywnością a sprawiedliwością jest jednym z głównych problemów polityki podatkowej. Dyskusja dotycząca tej problematyki sprowadza się w zasadzie do dwóch zagadnień. Po pierwsze, dotyczy sporu o charakter wymienialności pomiędzy efektywnością a sprawiedliwością. Czy każde zmniejszenie nierówności pociąga za sobą straty w efektywności? Po drugie dotyczy sporu, co do względnej wielkości tych strat.

Niektórzy twierdzą, że nierówność jest głównym problemem społecznym i w związku z tym społeczeństwo powinno dążyć do jej zmniejszenia, bez względu na straty w efektywności. Inni twierdzą, że efektywność ekonomiczna jest najważniejsza. Argumentują przy tym, że jeśli nawet chcemy pomóc biednym i wyrównywać różnice społeczne, to w długim

[114] A.M. Okun, *Equality and Efficiency: The Big Tradeoff*, The Brookings Institution, Washington 1975, s. 120.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

okresie nie należy: „martwić się jak placek zostanie podzielony, ale powiększyć rozmiar placka, zrobić wszystko, by rósł możliwie jak najszybciej, żeby było więcej dóbr dla każdego"[115]. Istota sporu sprowadza się w zasadzie do społecznego wyboru między efektywnością a sprawiedliwością. Kryteria tego wyboru są różne w zależności od kraju, opcji politycznej itp. W zależności od tego, jakie kryterium przyjmiemy, takiego pojęcia sprawiedliwości będziemy używali.

Według J. Rawlsa, sprawiedliwość jest pierwszą cnotą społecznych instytucji. Prawa i społeczne instytucje, podobnie jak i teorię, trzeba odpowiednio zrewidować i zreformować. Nieuniknionym skutkiem opodatkowania jest zmniejszenie siły nabywczej podatników, w konsekwencji czego zostają oni objęci rządowym programem redystrybucji. Rząd chce, aby podatki przyczyniały się do sprawiedliwej redystrybucji dochodów, ale przeszkodą są dwie istotne trudności. Po pierwsze teoria redystrybucji w teorii opodatkowania jest w pewnej sprzeczności z ogólną teorią redystrybucji. Ekonomiści zajmujący się teorią opodatkowania od dawna zastanawiają się, jak pogodzić te dwa podstawowe kryteria dobrej polityki podatkowej: efektywność i sprawiedliwość. Po drugie ekonomiści nie są zgodni, co do tego, na jakie ustępstwa w efektywności powinno się pójść, aby uzyskać bardziej sprawiedliwą redystrybucję. Należy pamiętać o tym, że zwiększenie redystrybucji wymaga zazwyczaj podwyższenia stawek podatkowych, zwłaszcza dla ludzi więcej zarabiających, zaś wyższe stawki podatkowe zwiększają alokacyjną nieefektywność. Opodatkowanie poszczególnych dóbr może być pożądane z punktu widzenia redystrybucji dochodów, ale niekoniecznie z punktu widzenia efektywności i *vice versa*. Zrozumienie natury zależności pomiędzy efektywnością a sprawiedliwością jest podstawowym celem normatywnej teorii opodatkowania[116].

Uwaga ekonomistów, zajmujących się opodatkowaniem, *excess burden* czy kosztami transferów rządowych, skupia się jednak przede wszystkim na efektywności, w ograniczonym stopniu na sprawiedliwości. Większość z nich twierdzi, że efektywny system podatkowy nie może być jednocześnie systemem w pełni sprawiedliwym, ponieważ większa sprawiedliwość pociąga za sobą nieuniknione koszty, które powodują straty w efektywności. Pojawia się zatem pytanie, czy możliwe jest skonstruowanie systemu podatkowego, który, spełniając kryteria sprawiedliwości, nie będzie jednocześnie prowadził do dużych strat w efektywności, pozwoli na zmniejszenie kosztów opodatkowania. Odpowiedzi na nie udziela między innymi Rebecca M. Blank[117], która sugeruje, że można ograniczyć efekt tzw. „dziurawego wiadra". Twierdzi, że wymienialność (*trade-off*) pomiędzy efektywnością a sprawiedliwością może być mała, jeżeli: pomoc publiczna będzie kierowana do wyselekcjonowanych grup społecznych, co pozwoli na zmianę ich zachowań; wybrane transfery będą powiązane z wysokością podatku; subwencjonowanie dotyczyć będzie towarów, które funkcjonują jako długoterminowe inwestycje. Według R.M. Blank, można znacznie ograniczyć straty efektywności, stosując odpowiednie,

[115] J. E. Stiglitz, *Economics of the Public Sector*, W. W. Norton &Company, New York/London 2000, s. 94.

[116] R.W. Trasch, *Public Finance. A Normative Theory*, Academic Press, San Diego 2002, s. 23-24.

[117] R. M. Blank, *Can Equity and Efficiency Complement Each Other?,* NBER, Working Paper Series, No. 8820/2002, s. 25-26.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

indywidualne programy transferów, wymuszające określone zachowanie ich odbiorców[118]. W tym przypadku jednak wymagania, co do polityki podatkowej, polityki publicznej czy też polityki społecznej są bardzo duże. Przygotowanie indywidualnych programów, ograniczających straty w efektywności opodatkowania, jest trudne, wymaga nie tylko znajomości teorii, ale także często rezygnacji z krótkofalowych korzyści politycznych na rzecz korzyści w dłuższym okresie. W polityce jednak czas odgrywa istotną rolę, dlatego też trudno się oprzeć wrażeniu, że wypracowane przez teorię opodatkowania narzędzia rzadko są wykorzystywane w praktyce.

2.5. Zasady konstrukcji optymalnego systemu podatkowego

Projektowanie systemu podatkowego jest zadaniem skomplikowanym. Sprowadza się to do znalezienia odpowiedzi na wiele pytań. Najważniejsze z nich to: Jak zaprojektować instrumenty podatkowe, by zrealizować zakładane cele? Jaki wygenerują one dochód? W jaki sposób będą wpływały na gospodarkę? Jakie będą koszty społeczne zaproponowanych rozwiązań? Optymalne opodatkowanie, czy inaczej jak piszą A. Auerbach i J. Hines[119] perfekcyjne, doskonałe opodatkowanie, to konstrukcje, które uwzględniają zarówno zasadę efektywności, jak i sprawiedliwości. Czy w rzeczywistości pogodzenie tych dwóch zasad jest możliwe? Podatki pozwalają na zebranie niezbędnych środków, umożliwiających realizację poszczególnych funkcji państwa. Jednocześnie jednak, co jest konsekwencją funkcji fiskalnej podatku, wywierają one bezpośredni wpływ na alokację zasobów w gospodarce. Wraz z zapłaceniem podatku następuje przepływ dochodów od podatnika do budżetu państwa. Zmniejszają się dochody gospodarstw domowych i przedsiębiorców, a w związku z tym także ich możliwości konsumowania, oszczędzania i inwestowania. Wprawdzie dzięki tym dochodom możliwe jest dostarczanie dóbr publicznych i społecznych, jednak taka redystrybucja środków finansowych zazwyczaj prowadzi do realizacji innych niż fiskalne celów, powoduje jednocześnie zakłócenia w gospodarce, a zwłaszcza w alokacji zasobów[120].

Projektowanie optymalnego systemu podatkowego oznacza zatem poszukiwanie takiego systemu, który ogranicza do minimum negatywne oddziaływanie podatków, prowadzi do zmniejszenia zbędnego ciężaru opodatkowania (*excess burden*), ale także do wzrostu dobrobytu społecznego. Efektywny ekonomicznie system podatkowy próbuje minimalizować straty wynikające z nałożenia podatku, w tym także w podaży czynników produkcji. Dodatkowo, projektując racjonalny system podatkowy, badacze starają się uwzględnić kryterium sprawiedliwości. I tu pojawiają się problemy. Powszechnie akceptowanym przez ekonomistów narzędziem analizy, w przypadku badania efektywności, są modele równowagi ogólnej. Kontrowersje pojawiają się, gdy próbuje się je wykorzystać do badania sprawie-

[118] Strona wydatkowa polityki fiskalnej nie jest przedmiotem niniejszej pracy i związku z tym została pominięta.

[119] A. J. Auerbach, J. R. Hines Jr., *Perfect Taxation with Imperfect Competition*, NBER, Working Paper No. 8138/2001, s. 1.

[120] S. Owsiak, *Finanse publiczne. Teoria* [...], s. 170-171.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

dliwej dystrybucji. Wiąże się to z faktem, iż ograniczenia nałożone w modelach na poziomy użyteczności jednostek mają charakter arbitralny. Przyjmując więc różne poziomy użyteczności, można uzyskać wiele rozwiązań spełniających warunki *optimum Pareta*. Można więc wyciągnąć wniosek, że warunki optymalności Pareta są zbyt słabe, aby na ich podstawie można było rozstrzygnąć problem optymalnego opodatkowania czy optymalnego systemu podatkowego. Ze względu na istnienie różnych norm dotyczących sprawiedliwości społecznej, społeczeństwo nie jest neutralne wobec dystrybucji dochodu[121].

Zakładając jednak, że celem optymalnego opodatkowania jest maksymalizacja społecznego dobrobytu, optymalny system podatkowy (czy optymalny podatek) powinien spełniać zarówno warunki efektywności alokacyjnej, jak i sprawiedliwości. Wówczas, gdy przy jego ocenie bierze się pod uwagę zarówno efektywność, jak i sprawiedliwość opodatkowania, w analizie wykorzystywany jest model ilustrujący postać funkcji dobrobytu społecznego, narzędzie podporządkowujące ocenom indywidualnym ocenę społeczną[122].

A. Sandmo[123] podaje trzy kryteria oceny optymalnego systemu podatkowego:

1) po pierwsze - dobry system podatkowy powinien minimalizować koszty naliczania, poboru i płacenia podatków, przede wszystkim zaś koszty administracji podatkowej;
2) po drugie - nie ma jasnej i jednoznacznej definicji sprawiedliwości podatkowej, dlatego też tylko alternatywne systemy podatkowe mogą być ocenione jako mniej lub bardziej sprawiedliwe;
3) po trzecie - system podatkowy powinien spełniać kryterium efektywności ekonomicznej.

Trzecie kryterium jest punktem wyjścia ekonomicznej teorii optymalnego opodatkowania, według której za optymalne opodatkowanie (czy optymalny system podatkowy) można uznać system, który dla jakiegoś określonego poziomu dochodów skarbowych minimalizuje zbędny ciężar opodatkowania (*excess burden*).

Podobnie C. Heady[124] wskazuje na trzy podstawowe kryteria oceny optymalnego podatku:

1) minimalizację efektów negatywnych;
2) sprawiedliwość;

---

[121] E. Nojszewska, *Podatek dochodowy jako narzędzie polityki gospodarczej*, Szkoła Główna Handlowa, Warszawa 2002, s. 22.

[122] Ibidem. Funkcja społecznego dobrobytu wymaga wprowadzenia zewnętrznej skali wartości, zdefiniowanej przez zewnętrznego obserwatora. W związku z tym Buchanan twierdzi, że współczesna teoria fiskalna, między innymi prezentowana przez Musgravea, zawiera w sobie paradoks. Kryteria efektywności wyprowadzane są bowiem z preferencji indywidualnych, zaś kryteria sprawiedliwości ze źródeł zewnętrznych. W takim ujęciu, wg Buchanana, efektywność i sprawiedliwość reprezentują dwa przeciwstawne cele, wywodzące się z różnych zbiorów wartości. Rozwiązaniem problemu jest uznanie, zgodne z podejściem instytucjonalnym, że efektywna instytucja fiskalna jest sprawiedliwa, i odwrotnie. Szerzej: J. M. Buchanan, *Finanse publiczne w warunkach demokracji*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1997, s. 345 – 348. Funkcję dobrobytu oraz kontrowersje z nią związane przedstawia: E. Czarny, E. Nojszewska, *Mikroekonomia,* PWE, Warszawa 2000, s. 337 -347.

[123] A. Sandmo, *Optimal Taxation: An Introduction to the Literature*, [w:] „Journal of Public Economics" (1976), Vol. 6, s. 37.

[124] C. Heady, *Optimal Taxation as a Guide to Tax, Policy: A Survey*, [w:] „Fiscal Studies" (1993), Vol. 14, No. 1, s.17.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

3) minimalizację kosztów administracyjnych.

Należy jednak zauważyć, że równoczesne spełnienie wyżej wymienionych kryteriów jest bardzo trudne, zwłaszcza jeśli chodzi o kryterium pierwsze i drugie. Jak już wspomniano, efektywny podatek nie zawsze będzie sprawiedliwy, i odwrotnie, dlatego też pewne rozwiązania będą spełniały jedno z wyżej podanych kryteriów, ale jednocześnie mogą być sprzeczne z pozostałymi.

Według C. Heady, w teorii optymalnego opodatkowania próbuje się łączyć trzy wymienione powyżej warunki w jeden, wprowadzając pośrednie wagi odnoszące się do wszystkich trzech kryteriów. Jest to możliwe poprzez użycie kategorii indywidualnej użyteczności oraz społecznego dobrobytu, gdzie społeczny dobrobyt jest rozumiany jako miernik pomyślności społeczeństwa i zależy od użyteczności jednostek. Podkreślenia wymaga fakt, iż społeczny dobrobyt nie jest tu rozumiany jako prosta suma indywidualnych użyteczności, ponieważ zależy także od indywidualnej dystrybucji dochodu w społeczeństwie. W tym przypadku społeczny dobrobyt odzwierciedla ideę sprawiedliwości opodatkowania. Zakłada się, że podatki są sprawiedliwe wówczas, gdy zmniejszają występujące w społeczeństwie nierówności. Jednocześnie podatki, zniechęcając do większego wysiłku (pracy) osoby osiągające wyższe dochody, zakłócają gospodarkę, zmniejszają użyteczność osób o niższych dochodach, a tym samym dobrobyt społeczny. W związku z tym można stwierdzić, że maksymalizacja dobrobytu społecznego zapewnia realizację pierwszego z wymienionych przez C. Heady´a kryteriów optymalności podatku. W społecznym dobrobycie ma również swoje odzwierciedlenie drugie kryterium. Każdorazowy wzrost kosztów poboru podatków, redukujący dochód skarbowy, prowadzi jednocześnie do zmniejszenia użyteczności poszczególnych jednostek. Wyższe koszty administracyjne zmniejszają ilość środków przeznaczonych na sfinansowanie szeroko rozumianych usług świadczonych przez państwo, ograniczają redystrybucję, a więc zmniejszają dobrobyt poszczególnych jednostek, korzystających z tych usług[125].

Przyjmując więc za C. Heady, wymienione wyżej kryteria optymalności są współmierne, a ich wspólną jednostką miary jest poziom dobrobytu społecznego[126]. Polityka podatkowa prowadząca do maksymalizacji dobrobytu spełnia kryteria optymalności. Jednym z głównych mankamentów teorii optymalnego opodatkowania jest częściowe pomijanie

---

[125] C. Heady, *Optimal Taxation* [...], s.17 - 18.

[126] Wspólna miarą dobrobytu może być suma realnych dochodów po opodatkowaniu, jednakże w teorii optymalnego opodatkowania do pomiaru dobrobytu najczęściej używa się pojęcia użyteczności. Według Ch. Headey, teoria optymalnego opodatkowania bazuje na użyteczności, ponieważ:

1. Często reakcją na wzrost stawek podatkowych, zwłaszcza w podatku dochodowym, jest zwiększenie aktywności, aby zmniejszyć obniżkę dochodu po opodatkowaniu. W tym przypadku zwiększony wysiłek jest kosztem. Aby ustalić całkowity koszt zwiększenia opodatkowania, należy zsumować koszt zwiększonego wysiłku i zmniejszania realnych dochodów po opodatkowaniu. Suma kosztów pozwala na ustalenie strat użyteczności, będących wynikiem wzrostu opodatkowania.
2. Biorąc pod uwagę rozmiar nierówności, realny dochód po opodatkowaniu może wprowadzać w błąd, zwłaszcza przy zróżnicowanych wynagrodzeniach wynikających z większego wysiłku, a nie płacy za przepracowaną godzinę. Użycie użyteczności umożliwia częściowe wyeliminowanie błędu.
3. Zmiana podatków obciążających konsumpcję, wywołująca zmianę cen, wpływa zazwyczaj na zmianę modelu konsumpcji., wówczas niemożliwe jest, bez znajomości preferencji konsumenta, ustalenie relacji między nominalnym a realnym dochodem.

Zob. C. Heady, *Optimal Taxation* [...], s.18-22.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

w analizie kosztów opodatkowania. W praktyce bardzo trudno jest bowiem znaleźć zależność pomiędzy wysokością stawki podatkowej a wysokością kosztów administracyjnych, związanych z poborem podatków, w związku z tym ekonomiści skoncentrowali swoją uwagę przede wszystkim na znalezieniu kompromisu pomiędzy sprawiedliwością a efektywnością systemu podatkowego, pomijając w swojej analizie koszty wymiaru i poboru podatków.

Analogiczne kryteria można odnieść do oceny reformy systemu podatkowego, której celem ma być w efekcie wzrost dobrobytu społecznego. Jeżeli reforma pociąga za sobą wzrost dobrobytu, system podatkowy zbliża się do optymalności. Można stwierdzić, że optymalny w danych warunkach system podatkowy, to taki system, w którym niemożliwe są żadne zmiany zwiększające dobrobyt społeczeństwa. Należy jednak wyraźnie podkreślić, że częste zmiany podatków mogą pociągać za sobą niepożądane skutki gospodarcze.

Literatura na temat optymalnego opodatkowania jest bardzo obszerna. Są to zazwyczaj studia wieloaspektowe, które dostarczają zarówno informacji ogólnych, jak i szczegółowych, dotyczących konkretnych konstrukcji podatkowych[127]. Należy jednak zauważyć, że skupia się ona przede wszystkim na osobistych podatkach dochodowych i podatkach konsumpcyjnych (od towarów i usług), rzadko natomiast zajmuje się podatkami od spółek, zysków kapitałowych czy też związanych z dziedziczeniem i podatkami majątkowymi. Okazuje się, iż oddziaływanie tych ostatnich na zachowanie podatników jest dla ekonomistów mniej zrozumiałe. Brak szczegółowych analiz, dotyczących skutków wprowadzenia wyżej wymienionych podatków, znacznie ogranicza możliwości przygotowania teoretycznego wzoru optymalnego systemu podatkowego, który jest zazwyczaj systemem mieszanym.

Pierwszą szczegółową teoretyczną analizę optymalnego opodatkowania dochodów znaleźć można w pracy J.A. Mirrleesa z 1971[128], w której prezentuje on model często w literaturze występujący po nazwą model Mirrleesa. Jest to model optymalnego nieliniowego opodatkowania dochodu, w którym przeciętna stawka podatku może zmieniać się w takim samym stopniu, jak wzrasta dochód, a marginalna stawka podatku jest stała. J.A. Mirrlees uważa, że by sfinansować ubytki dochodu spowodowane przez ulgi i bonifikaty, należy podwyższyć marginalne stawki podatku dochodowego tam, gdzie występują najmniejsze straty efektywności. Najwięcej ludzi otrzymuje średnie dochody, w związku z tym opodatkowanie tych dochodów według wyższych marginalnych stawek doprowadziłoby do największych strat. Jego zdaniem, średnie dochody powinny być opodatkowane niższymi marginalnymi stawkami podatkowymi. J.A. Mirrlees próbuje połączyć opodatkowanie progresywne z tzw. ujemnym podatkiem dochodowym (*progressive flat tax*), gdzie marginalna stawka podatku jest stała, a przeciętna stawka podatku rośnie wraz ze wzrostem dochodu, natomiast osoby o niższych niż wyznaczony poziom dochodach,

---

[127] Szerzej: A.B. Atkinson, *Optimal Taxation and the Direct Versus Indirect tax controversy*, [w:] „Canadian Journal of Economics", Vol. X, No. 4/1977; P.A. Dimaond, J.A. Mirrlees, *Optimal Taxation and Public Production: I and II,* [w:] „American Economic Review", Vol. 61/1971; P.A. Samuelson, *Theory of Optimal Taxation,* [w:] „Journal of Public Economics", Vol. 30/1986; A.B. Atkinson, J.E. Stiglitz, *Lectures on Public Economics*, McGraw-Hill, London1980.

[128] Szerzej: J.A. Mirrlees, *An Exploration in the theory of Optimum Income Taxation*, [w:] „Review of Economic Studies" (1971), Vol. 38, s.175-208 oraz E. Nojszewska, *Podatek dochodowy* [...], s. 25 -31.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

otrzymują rządowe subsydia. Obydwa skutki, progresywność opodatkowania i ujemny podatek, znoszą się i w związku z tym opodatkowanie jest optymalne.

J.A. Mirrlees dodatkowo oszacował taryfy podatkowe, jakie mogłyby być zastosowane w konkretnych przedziałach liczbowych oraz przedstawił, w jaki sposób, w różnych przedziałach dochodowych, zmiana stawki marginalnej wpływa na zachowanie podatników. Stwierdził, że w przypadku osób osiągających niskie dochody zmiana marginalnej stawki podatku nie ma żadnego wpływu. Analizując podatników, których dochody znajdują się w przedziale objętym podwyższoną marginalną stawką podatku, można zauważyć występowanie zarówno efektu dochodowego, powodującego wzrost podaży pracy, jak i efektu substytucyjnego, powodującego zmniejszenie podaży pracy na skutek zmniejszenia się wynagrodzenia za dodatkową pracę[129]. W konsekwencji wzrost stawki podatku będzie dotyczył małej części dochodu i spowoduje tylko niewielkie jego zmniejszenie. Ogólny efekt dochodowy będzie mniejszy niż efekt substytucyjny. W rezultacie tego, w tym przedziale dochodowym, następuje ograniczenie indywidualnej podaży pracy oraz zmniejszenie płatności podatkowych.

Natomiast w przypadku podatników o wyższych dochodach, zaliczanych do przedziału objętego podwyżką, ważny jest jedynie efekt dochodowy. Wprawdzie marginalna stawka ich podatku nie ulega zmianie, ale podatnicy będą zmuszeni płacić wyższy podatek, gdyż część ich dochodów obciążona będzie wyższymi stawkami przeciętnymi. Wpłynie to na zwiększenie podaży pracy w tym przedziale dochodowym. Zwiększenie stawki podatkowej spowoduje w konsekwencji zmianę przychodów podatkowych i dobrobytu. Przychody podatkowe od osób objętych podwyżkami najprawdopodobniej zmniejszą się, zaś osób, których dochody są wyższe niż objęte podwyżką stawki podatku, zwiększą się, w rezultacie społeczny dobrobyt zmieni się. W zależności od wyników podwyżek stawek podatkowych mogą wystąpić dodatnie lub ujemne efekty[130].

Uogólniając, można stwierdzić, że podatek/system podatkowy można zdefiniować jako „doskonały", jeżeli przyczynia się do zmniejszenia zakłóceń alokacyjnych, zmniejszenia ciężaru opodatkowania oraz prowadzi do maksymalizacji ekonomicznej efektywności przedsięwzięć podejmowanych przez rząd. W przypadku gospodarek już zniekształconych przez wadliwą konkurencję, optymalne opodatkowanie warunkuje poprawę współczynnika efektywności prywatnej alokacji zasobów. Najbardziej oczywistym sposobem ograniczenia zakłóceń mogłoby być wprowadzenie podatku pogłównego, płaconego przez wszystkich podatników, niezależnie od ich dochodów, majątku i aktywności. Pozwoliłoby to na uniknięcie zbędnych ciężarów opodatkowania, niestety byłoby sprzeczne z zasadą sprawiedliwości, która według A. Smitha oznacza, że podatki powinny być oparte na tzw. zdolności podatkowej, uzależnionej od ekonomicznych wskaźników, takich jak: dochód, wielkość konsumpcji lub majątek. Sprawiedliwość opodatkowania jest zazwyczaj negatywnie powiązana z ekonomiczną aktywnością, zniekształca ekonomiczny wybór, często prowadzi też do ograniczenia aktywności gospodarczej. W praktyce więc nie zawsze pogodzenie kryterium efektywności i sprawiedliwości jest możliwe. Każda zmiana systemu opodatkowania, jak już wcześniej zaznaczono, wpływa zarówno na efektywność gospodarowania w rozumieniu

[129] E. Nojszewska, *Podatek dochodowy* [...], s.28.
[130] Szerzej: Ibidem, s. 25-31.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

Pareta, jak i na sprawiedliwą dystrybucję dochodu. Może się więc okazać, że poprawa efektywności systemu podatkowego prowadzi do niesprawiedliwej redystrybucji dochodu, lub odwrotnie – dążenie do spełnienia kryterium sprawiedliwości prowadzi do nieefektywności. Pomimo tych sprzeczności, uogólniając można stwierdzić, że poziom dobrobytu społecznego maleje, gdy podatki powodują nieefektywność gospodarowania[131], rośnie zaś, gdy niesprawiedliwość maleje, ale jednocześnie wzrasta efektywność.

Należy podkreślić, że w polityce podatkowej tkwią duże możliwości, jednakże, aby je wykorzystać, politycy muszą po pierwsze mieć wizję i dostrzegać kierunek zmian, po drugie muszą przy budowie nowych systemów chcieć i być w stanie skorzystać z dostępnych instrumentów podatkowych, w tym także osiągnięć teorii opodatkowania. Z ekonomicznego punktu widzenia, jeżeli można zastosować dwa różne podatki, identycznie sprawiedliwe w ocenie, powinno się zastosować ten podatek, który jest efektywniejszy pod względem podatkowym i ekonomicznym. W rzeczywistości, biorąc pod uwagę uwarunkowania polityczne, może się okazać, że podatek mniej efektywny jest lepszy.

Na koniec należy jednak wyraźnie zaznaczyć, że teoria optymalnego opodatkowania, mimo że do jej rozwoju przyczynili się tak znakomici naukowcy i profesorowie, jak: C. Heady, A. J. Auerbach, J. Slemrod, J.E. Stiglitz, J. Mireless, M. Feldstein, J. Hines, R. Barro, P.A. Daimond, A.B. Atkinson, nie znajduje dzisiaj powszechnej aprobaty środowisk ekonomicznych[132]. Nie prowadzi ona, co podkreślają A.B. Atkinson i J.E. Stiglitz[133], do jednoznacznych wniosków. Skutki opodatkowania zależą zazwyczaj od zróżnicowanych relacji ekonomicznych, a dostęp do szczegółowych danych empirycznych w poszczególnych krajach jest znacznie ograniczony, często uniemożliwia to wykorzystanie poszczególnych modeli w praktyce. Dodatkowo, praktyczne zastosowanie utrudnia skomplikowany aparat matematyczny. Przedstawiciele nurtu *public choice,* krytykując klasyczną teorię opodatkowania, twierdzą między innymi, że analiza tradycyjna jest analizą instytucjonalnej pustki[134], a literatura na ten temat prawie wyłącznie dotyczy czynników, które następnie pomija się w modelach opisujących optymalny system podatkowy[135].

Brak pełnej akceptacji nie oznacza jednak, że ekonomiści nie powinni zajmować się studiowaniem tej problematyki. Wręcz przeciwnie, wydaje się, że poznanie fundamentalnych podstaw teorii opodatkowania może stanowić warunek niezbędny do znalezienia optymalnych rozwiązań podatkowych w danym kraju. Normatywna teoria optymalnego opodatkowania w ciągu ostatnich czterech dekad wypracowała wiele użytecznych narzędzi, które w praktyce mogą wykorzystywać politycy podatkowi. Wobec powyższego, należy zgodzić się z J. Slemrod[136], że teoria optymalnego opodatkowania nie

---

131 Użyteczność jednostek maleje, a w związku z tym poziom dobrobytu społecznego zmniejsza się.

132 P. Kulawczuk, *Efektywność podatkowa* […], s. 35-48.

133 Szerzej: A.B. Atkinson, J.E. Stiglitz, *Lectures on Public Economic*, McGraw-Hill, New York 1980.

134 G. Brennan, J.M. Buchannan, *Towards a Tax Constitution for Leviathan*, [w:] „Journal of Public Economics", No. 8/1977, s. 255 -274.

135 Zob. M. Ricketts, *Tax theory and tax policy*, [w:] A.T. Peacock, F. Forte (red.), *The political economy of taxation*, Basil Blackwell, Oxford 1981, s. 29-46; J. Broome, *An Important Theorem of Income Tax*, [w:] „Review of Economic Studies", Vol. 42/ 1975, s.648-652.

136 J. Slemrod, *Optimal Taxation and Optimal Tax System*, NBER, Working Paper Series, No. 3038, July 1989.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

jest wprawdzie w chwili obecnej kompletna i w związku z tym nie może stanowić typowego przewodnika do podejmowania decyzji podatkowych, niemniej jednak formułując konkretne zalecenia dla praktyki, może przyczynić się do zmniejszenia zakłóceń wywołanych przez podatki.

2.6. Koncepcja optymalizacji bazy podatkowej i możliwości jej wykorzystania przy budowie systemu podatkowego

W literaturze przedmiotu znaleźć można dwa podejścia do terminu **baza podatkowa**[137]:

1) pierwsze, charakterystyczne dla finansów publicznych, wówczas baza podatkowa rozumiana jest jako podstawa opodatkowania;
2) drugie, typowo ekonomiczne, wówczas baza podatkowa rozumiana jest jako system źródeł, z których władze publiczne czerpią dochody.

W pierwszym przypadku, gdy poprzez bazę podatkową rozumiemy podstawę opodatkowania, jej zdefiniowanie i pomiar jest prosty. Podstawą opodatkowania jest zazwyczaj przedmiot opodatkowania określony wartościowo[138], który szczegółowo definiują obowiązujące przepisy prawne (ustawy podatkowe). Biorąc pod uwagę drugie podejście, sprawa wydaje się bardziej skomplikowana, nie ma bowiem precyzyjnej definicji bazy podatkowej w ujęciu typowo ekonomicznym. Wprawdzie w literaturze przedmiotu znajdujemy szereg badań na ten temat, jednakże ekonomiści zajmujący się teorią opodatkowania nie są zgodni, co do definicji bazy i jej pomiaru.

Państwo może otrzymywać dochody z różnych źródeł. Bazę podatkową mogą stanowić: dochody osób fizycznych, dochody korporacyjne, konsumpcja, w mniejszym zakresie majątek, w tym także ziemia. Za najszersze źródła uznaje się podatki dochodowe i konsumpcyjne. Większość badaczy jest jednak zdania, że im szersza baza podatkowa oraz niższe przeciętne obciążenie podatkowe, tym mniejszy może być negatywny wpływ podatku/systemu podatkowego na gospodarkę. J.M. Potreba, A.A. Samwick[139], M. Feldstein[140], W.M. Gentry, R.G. Hibbard[141] utrzymują, że warunki te spełnia na przykład podatek konsumpcyjny, który mógłby zastąpić podatek dochodowy. Wówczas bazą podatkową byłaby konsumpcja.

---

[137] P. Kulawczuk, *Efektywność podatkowa* [...], s. 65.

[138] S. Owsiak, *Finanse publiczne* [...], s. 160.

[139] Por. J.M. Poterba, A.A. Samwick, *Taxation and Household Portfolio Consumption: U.S. Evidence from the 1980s and 1990s*., NBER, Working Paper, No. 7393/1999.

[140] M. Feldstein, *The Effect of a Consumption Tax on the Rate of Interest*, NBER, Working Paper No. 5393/1995.

[141] W.M. Gentry, R.G. Hibbard, *Distributional Implications of Introducing a Broad – Based Consumption Tax*, NBER, Working Paper, No. 5832/1996.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

Szerszą definicję bazy podatkowej proponują J. Piggott i J. Whaley[142]. Wskazują, iż wprowadzenie VAT, zamiast innych podatków od sprzedaży lub wąskich podatków pośrednich (np. przemysłowych), zwiększa bazę podatkową nawet o część szarej strefy gospodarki. Jednakże takie poszerzenie bazy, przy jednoczesnym funkcjonowaniu podatku dochodowego - zdaniem autorów - ogranicza dobrobyt społeczny krajów rozwiniętych (OECD).

Miarą bazy podatkowej może być np. dochód osób fizycznych i prawnych, podlegający opodatkowaniu. W tym przypadku analizie podlega najczęściej transfer bazy z jednego systemu opodatkowania dochodów do drugiego, który ze względu na odrębność konstrukcji poszczególnych systemów ma istotny wpływ zarówno na wysokość obciążeń podatkowych poszczególnych podmiotów, jak i wysokość dochodów budżetu państwa. Skutki przenoszenia bazy z segmentu CIT do segmentu PIT w USA rozważali: R.H. Gordon i J. Slemrod[143]. Poddając analizie dane z lat 1964 -1993, zauważyli oni wzrastającą koncentrację dochodów osobistych i zmniejszanie się dochodów firm. Jedną z przyczyn takich zmian, w poszczególnych segmentach podatku dochodowego, była prawdopodobnie reforma systemu podatkowego, a zwłaszcza obniżenie stawek marginalnych podatku od dochodów osobistych w stosunku do dochodów firm, co doprowadziło do większego zainteresowania PIT.

E. Talvi i C.A. Vegh, prowadząc badania na temat zmienności bazy podatkowej i procykliczności polityki fiskalnej, przyjmują, że miarą bazy podatkowej w odniesieniu do krajów rozwijających się może być konsumpcja lub PKB[144].

Według M. Desai[145], który analizował bazę podatkową amerykańskich przedsiębiorstw w latach 1982-2000, na zmiany bazy istotny wpływ mają nie tylko stawki podatkowe, ale wbudowane bodźce w system podatkowy. Zauważa on, iż w latach 1982-2000 w wyniku zmiany sposobu wynagradzania pracowników (wprowadzono wówczas opcje kapitałowe odliczane od dochodu przed opodatkowaniem) oraz wzrostu reinwestycji dochodów za granicą (odliczanych od dochodu przed opodatkowaniem), dochody podatkowe firm uległy radykalnemu zmniejszeniu. Silną reak-

---

[142] Por. J. Piggott, J. Whalley, *VAT Base Broadening, Self Supply and the Informal Sector*, NBER, Working Paper, No. 6349/1998 oraz P. Kulawczuk, *Efektywność podatkowa* [...], s.67.

[143] Por. R.H. Gordon, J. Slemrod, *Are „Real" Responses to Taxes Simply Income Shifting Between Corporate and Personal Taxes Base*, NBER, Working Paper, No. 6576/1998.

[144] Analizując dane 56 krajów, w tym 36 rozwijających się, dochodzą oni do wniosku, iż produkcja w krajach rozwijających się jest dwa razy bardziej zmienna niż w krajach rozwiniętych (G-7), zaś konsumpcja trzy razy bardziej zmienna. Systemy podatkowe w krajach rozwijających się oparte są zazwyczaj na podatkach konsumpcyjnych, zaś w rozwiniętych na dochodowych. W krajach rozwijających się prowadzona jest polityka fiskalna prokykliczna. W okresie ożywienia rządy tych krajów obniżają podatki i zwiększają wydatki, zaś w okresie recesji odwrotnie. W badanych krajach rozwiniętych (G-7), gdzie zmienność bazy podatkowej jest znacznie mniejsza, prowadzona jest polityka fiskalna antycykliczna. Przyczyn odmiennego podejścia do polityki fiskalnej autorzy upatrują w zmienności bazy podatkowej. Por. E. Talgiv, C.A. Vegh, *Tax Base Variability and Procyclical Fiscal Policy*, NBER, Working Paper, No. 7499/2000 oraz P. Kulawczuk, *Efektywność podatkowa* [...], s. 65-66.

[145] Por. M.A. Desai, *The Corporate Profit Base, Tax Sheltering Activity, and the Changing Nature of Employee Compensation,* NBER, Working Paper, No. 8866/2002.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

cję bazy podatkowej na bodźce podatkowe potwierdzają także badania J. Slemrod[146], który zajmował się zmianą bazy podatkowej, będącej wynikiem reformy amerykańskiego systemu podatkowego, przeprowadzonej w latach osiemdziesiątych XX wieku. W wyniku obniżenia marginalnych stawek podatkowych, w latach 1978-1990, realny przyrost dochodów zgłoszonych do opodatkowania z 1% deklaracji podatników, osiągających najwyższe dochody, wzrósł o 91,6%, zaś przeciętny (we wszystkich przedziałach podatkowych) tylko o 18,9%. Konstatując, autor stwierdza, że w wyniku obniżenia stawek podatku dochodowego nastąpił wyraźny wzrost deklarowanych dochodów do opodatkowania w górnych przedziałach dochodowych, co oznacza silną reakcję bazy podatkowej na bodźce podatkowe[147].

W literaturze polskiej, w oparciu o prace teoretyczno-empiryczne i własne obserwacje, precyzyjną definicję bazy podatkowej formułuje P. Kulawczuk[148]: „Baza podatkowa jest to wyznaczona przez władze publiczne, ale funkcjonująca z dużym poziomem autonomii, zróżnicowana i zmieniająca się struktura źródeł dochodów podatkowych, charakteryzująca się możliwością przenoszenia w kierunku źródeł zapewniających mniejsze ciężary podatkowe, reagującej na bodźce podatkowe oraz podlegająca większym lub mniejszym zmianom wraz z przebiegiem cyklu koniunkturalnego"[149]. Zdaniem P. Kulawczuka, źródłami dochodów podatkowych, podobnie jak wcześniej wspomniano, mogą być: dochody, wytworzona wartość dodana, konsumpcja, majątek jednolitych grup podatkowych, które określa się segmentami bazy podatkowej oraz inne źródła, które mogą stanowić podstawę opodatkowania. Tak określone źródła podatkowe nie mają, w przeciwieństwie do ujęcia techniczno-prawnego, charakteru jednostkowego, występują masowo i można je ująć w statystyczne wielkości. Mogą one występować w określonych proporcjach w poszczególnych segmentach bazy podatkowej. Podlegają zmianom, pod wpływem własnej dynamiki lub zewnętrznych bodźców podatkowych, mogą zwiększać się, zmniejszać się lub znikać[150].

Z tak sformułowanej definicji wynikają następujące właściwości bazy podatkowej[151]:

1) **wyznaczenie przez władze publiczne**, jest to niezbędne dla powstania bazy podatkowej, bez decyzji władz publicznych realna baza podatkowa nie istnieje;
2) **duży poziom autonomii**, ukonstytuowanie bazy podatkowej powołuje ją do życia, jednakże władze publiczne nie są w stanie przewidzieć jak będzie funkcjonowała, czy w całości podda się regulacjom prawnym, czy też jej część będzie funkcjonowała w szarej strefie;

---

[146] Por. J. Slemrod, *High Income Families and the Tax Changes of the 1980s: The Anatomy of Behavioral Response,* NBER, Working Paper, No. 5218/1995.

[147] Szerzej: P. Kulawczuk, *Efektywność podatkowa* [...], s. 65-71.

[148] W pracy przyjęto definicję bazy podatkowej sformułowaną przez P. Kulawczuka.

[149] P. Kulawczuk, *Efektywność podatkowa* [...], s. 68.

[150] Ibidem.

[151] Ibidem, s. 68-71.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

3) **zróżnicowanie w obrębie segmentów**, wprawdzie baza podatkowa jest zróżnicowana, składa się z wielu indywidualnych i niezależnych podmiotów, jednakże do badań wystarczającym założeniem jest przyjęcie, iż w jej obrębie funkcjonuje ograniczona liczba zróżnicowanych segmentów, które jednak w obrębie segmentu charakteryzują się podobnymi cechami i można je modelować w ramach jednolitych kategorii[152];
4) **zmienność**, baza podatkowa pod wpływem bodźców wewnętrznych i zewnętrznych podlega zmianom, zmienia wielkość źródeł dochodów podatkowych w poszczególnych segmentach bazy, część z nich znika, część powstaje np. w wyniku objęcia opodatkowaniem rolników;
5) **przenośność w kierunku źródeł zapewniających niższe obciążenia podatkowe**, jeżeli tylko jest to zgodne z prawem, przemiany są zazwyczaj rozłożone w czasie;
6) **reagowanie na bodźce**, baza podatkowa silnie reaguje na bodźce podatkowe zarówno te bezpośrednie (np. stawki podatkowe), jak i pośrednie wbudowane w konstrukcje podatkowe, zakres i głębokość reakcji nie zawsze może być przewidywalna;
7) **poddawanie się cyklowi koniunkturalnemu**;
8) **zróżnicowanie efektywności podatkowej poszczególnych segmentów bazy,** wynika to bezpośrednio ze zróżnicowania bazy podatkowej; efektywność jest tu rozumiana jako stosunek zapłaconych przez dany segment bazy podatków do podstawowych wielkości ekonomicznych, charakteryzujących ten segment, które mogą być traktowane jako nakłady i wpływają na tworzenie wpływów podatkowych.

Tabela 2.6.

Wzrost stawek podatkowych a baza podatkowa i dochód skarbowy

	$\varepsilon < -1$	$-1 < \varepsilon < 0$	$\varepsilon > 0$
Baza podatkowa	↓	↓	↑
Dochód skarbowy	↓	↑	↑

Źródło: Opracowanie własne.

Wyniki prac wielu ekonomistów wskazują, że baza podatkowa silnie reaguje na bodźce podatkowe, co oznacza, że za ich pomocą można ją zmieniać[153]. W zależności od

[152] Na przykład kryterium wyodrębnienia poszczególnych segmentów bazy gospodarstw rolnych może być: wielkość gospodarstwa, wielkość produkcji sprzedanej, wielkość wpływów podatkowych itp.

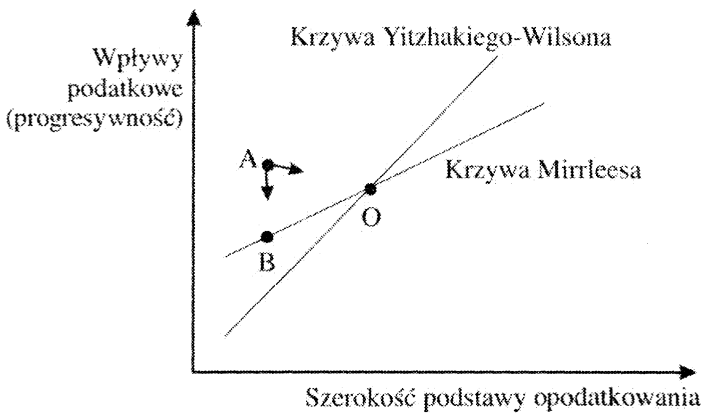
[153] Szerzej: J. Slemrod, *High Income Families and the Tax Changes of the 1980s: The Anatomy of Behavioral Response,* NBER, Working Paper, No. 5218, Cambridge, August 1995; M. A. Desai, *The Corporate Profit Base, Tax Sheltering Activity, and the Changing Nature of Employee Compensation*, NBER, Working Paper, No. 8866, Cambridge, April 2002; W. Kopczuk, *Tax Bases, Tax Rates and the Elasticity of Reported Income*, NBER, Working Paper, No. 10044, Cambridge, October 2003; R. H. Gordon, J. Slemrod, *Are "Real" Responses to Taxes Simply Income Shifting Between Corporate and Personal Tax Bases?,* NBER, Working Paper, No. 6576, Cambridge, May 1998.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

elastyczności podatku (ε)[154], rozumianej jako relacja zmiany wartości bazy podatkowej (np. dochodu do podatkowania) do zmiany dochodów z tytułu opodatkowania, poprzez zmianę stawek podatkowych można osiągnąć: zmniejszenie bazy podatkowej i dochodów skarbowych, zmniejszenie bazy i wzrost dochodów budżetu państwa lub rozszerzenie bazy i wzrost dochodów. Rozszerzenie bazy podatkowej (źródeł opodatkowania), któremu towarzyszy zmniejszenie stawek podatkowych, prowadzi zazwyczaj do spadku kosztów fiskalnych zarówno administracyjnych, jak i kosztów ponoszonych przez podatnika, zwiększa efektywność systemu podatkowego. Wśród ekonomistów dominuje przekonanie, że szersza baza podatkowa oraz niższe przeciętne obciążenie podatkowe zmniejszają zakłócenia wywołane przez podatki w gospodarce. W związku z tym stopień obciążenia podatkami powinien spadać wraz z rozszerzeniem bazy podatkowej. Jednocześnie szersza podstawa opodatkowania, która zmniejsza możliwości substytucji zachowań podatników polegające na zamianie aktywności opodatkowanej na wolną od podatku, a tym samym ogranicza zniekształcenia wywołane przez podatki, pozwala na osiągnięcie wyższych dochodów budżetowych. Wraz z rozszerzeniem bazy podatkowej (podstawy opodatkowania), jeżeli jest to powiązane z uproszczeniem systemu podatkowego, mogą jednak rosnąć koszty wymiaru i poboru podatków.

Rysunek 2.7.

Optymalna progresywność i podstawa opodatkowania



Źródło: J. Kudła, *Ekonomiczne* [...], s. 238.

W opinii J. Kudły, koncentrowanie się jedynie na optymalności poszczególnych konstrukcji podatkowych nie jest właściwe, jeżeli nie uwzględnia się przy tym kosztów opodatkowania[155]. Zależność pomiędzy progresywnością systemu podatkowego a wielkością podstawy opodatkowania prezentuje rysunek 2.7. Krzywa Mirrleesa przedstawia poziom dochodów podatkowych przy założeniu maksymalizacji funkcji dobrobytu społecznego, natomiast krzywa Yitzhakiego-Wilsona uwzględnia dodatkowo poziom progresywności sys-

[154] Pojęcie elastyczności podatku jest często wykorzystywane przy ocenie efektywności systemu podatkowego.
[155] Szerzej: J. Kudła, *Ekonomiczne* [...], s. 237 – 240.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

temu. Równowaga następuje w punkcie O, gdzie jest punkt przecięcia jednej i drugiej krzywej. Krzywa Mirrleesa przesuwa się w górę wraz ze wzrostem przekonania, iż opodatkowanie powinno być sprawiedliwsze. Oznacza to, że progresywność opodatkowania i szerokość podstawy opodatkowania powinny być wyższe w bardziej egalitarnych społeczeństwach. Równocześnie elastyczność skompensowanej podstawy, ze względu na mniejsze możliwości unikania opodatkowania, jest tam niższa. Natomiast krzywa Yitzhakiego-Wilsona przesuwa się w górę wraz ze wzrostem kosztów poszerzenia bazy podatkowej. Zakłada się przy tym, że uzyskanie takich samych wpływów z podatków przy danej podstawie podatkowej wymaga większego ciężaru opodatkowania. Zwiększenie ciężaru opodatkowania natomiast pociąga za sobą poszerzenie bazy podatkowej[156].

Według R.W. Trescha, podatki oparte na szerokiej bazie podatkowej *(broad-based taxes)* powinny realizować pięć podstawowych celów[157]:

1) zmniejszać koszty procesu fiskalnego poprzez wygodę i łatwość poboru podatków;
2) zmniejszać zbędny ciężar opodatkowania (*dead-weight loss*);
3) w długim okresie czasu wspierać wzrost gospodarczy;
4) umożliwiać dostosowanie się podatników;
5) honorować społeczne normy (charakterystyczne dla danego kraju) dotyczące sprawiedliwości.

Pierwszy z wyżej wymienionych celów ma pierwszeństwo nad pozostałymi. Jest bezpośrednio powiązany z zasadami taniości i dogodności podatków, sformułowanymi przez A. Smitha. Jak już wcześniej wspomniano, administracja skarbowa nie powinna być kosztowna. Wysokie koszty realizacji podatku nadmiernie uszczuplają dochody skarbowe, zmniejszają efektywność podatku i powodują konieczność wzrostu obciążeń podatkowych, co stawia pod znakiem zapytania sens istnienia takiego obciążenia. Koszty poboru są niskie wówczas, gdy podatki są proste i pozwalają podatnikowi na wywiązanie się z obowiązku podatkowego przy minimalnym nakładzie. Oczywiście zastosowanie określonych konstrukcji podatkowych w poszczególnych krajach zależy od poziomu wykształcenia nie tylko administracji podatkowej, ale także podatników. Podatki bazujące na szerokiej bazie, takie jak np. podatek dochodowy, nie mogą być użyte w kraju, w którym większość podatników nie umie czytać i pisać.

Cel drugi i trzeci odnosi się bezpośrednio do efektywności podatków. Ekonomiści są zgodni, że rozszerzenie bazy podatkowej jest podstawą reformy systemu podatkowego, przy odpowiedniej konstrukcji pozwala na obniżenie krańcowych stawek podatku, kosztów fiskalnych i prowadzi w konsekwencji do wzrostu efektywności systemu podatkowego i całej gospodarki. Niższe krańcowe stawki podatku zmniejszają bowiem straty wynikające z opodatkowania oraz ograniczają aktywność podatników zmierzającą do unikania podatków. Niestety, zasada szerokiej bazy podatkowej często koliduje z innymi celami polityki podatkowej, zwłaszcza społecznymi, dlatego też w praktyce często niektóre grupy podatników lub niektóre wydatki korzystają ze specjalnych, uprzywilejowanych zasad podatkowych. W przypadku gdy rząd źle ocenia poszczególne segmenty niesprawności rynku, decyzje podatników podejmowane pod wpływem możliwości skorzystania z przywilejów podat-

156 Ibidem, s. 238-239.

157 R.W. Trasch, *Public Finance. A Normative Theory*, Academic Press, San Diego 2002, s. 332.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

kowych są zniekształcone. Nie wpływa to korzystnie na efektywność danego podatku, a tym samym całego systemu podatkowego oraz efektywność ekonomiczną. Jednocześnie istnienie w systemie podatkowym tzw. przywilejów podatkowych przyczynia się zazwyczaj do wzrostu kosztów procesu fiskalnego, zarówno administracyjnych, związanych z kontrolą podatników korzystających z ulg, jaki i dostosowania się podatników (doradztwo podatkowe).

Jedną z prób zastosowania teorii optymalizacji opodatkowania (przedstawionej w punkcie 2.2.4.) w praktyce jest koncepcja bazy podatkowej, w której zastosowano szereg dotychczasowych badań. Niemniej jednak różni się ona w zasadniczy sposób od tradycyjnej teorii optymalnego opodatkowania (tabela 2.7.). Koncepcja bazy podatkowej zakłada, że[158]:

1. Funkcjonuje jednolity liniowy podatek obciążający działalność gospodarczą, który przywiązuje podatników tego segmentu bazy do preferencyjnego opodatkowania.
2. Istnieje jasny, charakteryzujący się jawnymi kryteriami przyznawania, układ bodźców podatkowych (obniżek podatkowych), które generują dodatkowe wpływy podatkowe.
3. Podaż pracy najbardziej wydajnych podatników (mierzoną np. dochodem do opodatkowania na 1 zatrudnionego) silnie reaguje na zmianę stawek podatkowych.
4. Rząd poprzez podatki wspiera tylko te działania, które dają szybkie efekty.
5. Wskaźniki efektywności podatkowej z roku na rok są stabilne, co oznacza, że bodźce podatkowe dają efekty według niezmiennej, istniejącej efektywności podatkowej.

Koncepcja optymalizacji bazy podatkowej zakłada, że prowadząc działalność gospodarczą, dąży się do maksymalizacji zysku oraz minimalizacji obciążeń podatkowych. Optymalizując obciążenia fiskalne, podatnicy podejmują działania preferowane przez rząd, a wyrażone w systemie ulg podatkowych. Optymalizacja bazy podatkowej (lub danego segmentu bazy) realizowana jest poprzez takie kształtowanie struktury podatników, aby osiągnąć wzrost liczby podatników charakteryzujących się wysoką efektywnością podatkową. Chodzi przede wszystkim o stworzenie takich warunków, które najbardziej sprzyjałyby rozwojowi segmentów bazy podatkowej wysoce efektywnych ekonomicznie i w wyniku osiągania coraz wyższej efektywności płacących coraz wyższe podatki. Zdaniem P. Kulawczuka, takie podejście zmienia kierunek zainteresowania rządu, który dąży przede wszystkim do wspierania rozwoju ekonomicznej efektywności przedsięwzięć, a nie osiągnięcia wyższych dochodów budżetowych poprzez zmianę stawek podatkowych[159].

Konstatując, można stwierdzić, że państwo, wykorzystując bodźce podatkowe, może odpowiednio kształtować bazę podatkową i wspierać rozwój jej najbardziej efektywnych segmentów. Takie działania zarówno w krótkim, jak i w długim okresie sprzyjają zwiększeniu efektywności podatkowej i ogólnej efektywności gospodarowania. Oznacza to, że zwiększenie wpływów podatkowych można osiągnąć nie tylko poprzez zwiększenie stawek podatkowych, ale także poprzez polepszenie efektywności bazy podatkowej. Ponieważ, jak

[158] P. Kulawczuk, *Efektywność podatkowa* [...], s. 200–203.
[159] Szerzej: P. Kulawczuk, *Efektywność podatkowa* [...], s. 201-207.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

już wcześniej stwierdzono, ulgi i inne bodźce podatkowe mogą być traktowane jako forma wsparcia publicznego, wdrażanie takiego systemu powinno być poprzedzone szczegółowym rachunkiem ekonomicznym. Przedstawiona powyżej metoda optymalizacji wymaga jednocześnie stabilnej i opartej na jasnych regułach polityki podatkowej.

Tabela 2.7.

Różnice w podejściu do optymalnego opodatkowania według teorii optymalnego opodatkowania i koncepcji optymalizacji bazy podatkowej

Przedmiot porównania	Teoria optymalnego opodatkowania	Koncepcja optymalizacji bazy podatkowej
Założenia podstawowe	Rząd gromadzi stały przychód podatkowy (Ramsey 1927)	Rząd maksymalizuje przychód podatkowy
Cel rządu	Rząd dąży do maksymalizacji dobrobytu konsumentów (Diamond, Mireless 1971, Stiglitz, Atkinson 1980)	Rząd dąży do maksymalizacji wydatków budżetowych, a pośrednio podatków
Technika działania	Określenie optymalnych stawek podatkowych w zależności od podaży pracy (Stiglitz 1980)	Oddziaływanie na strukturę bazy podatkowej, w zależności od efektywności podatkowej elementów tej struktury
Oddziaływanie na podatników	Minimalizacja zakłóceń powodowanych przez opodatkowanie (większość ekonomistów)	Maksymalizacja ekonomicznej i podatkowej efektywności bazy podatkowej
Postępowanie w przypadku zmiany elastyczności[a] podaży pracy	Zmiana stawek podatkowych. Obniżenie stawek w przypadku wzrostu elastyczności podaży pracy (Slemrod, Kopczuk 2001)	Dostosowanie bodźców podatkowych do zmiennej podaży pracy. Zwiększenie bodźców podatkowych (nagród) za zwiększenie elastyczności pracy i efektywności podatkowej
Rezultat techniczny poprzedniego działania w wielu okresach	Ciągłe zmiany stawek podatkowych	Obniżenie stawek podatkowych dla najbardziej efektywnych jednostek, współzawodnictwo o jak największe obniżki stawek, trwałe obniżenie stawek dla najbardziej efektywnych podatników. Obniżenie wartości bodźców w przypadku spadku elastyczności podaży pracy
Przychód podatkowy	Stały (założenia podstawowe)	Rosnący
Wnioski w zakresie opodatkowania podatników o zróżnicowanych dochodach	Opodatkowanie regresywne (Gruber i Saez) lub liniowe (Heady)	Opodatkowanie liniowe traktowane jako dane z góry

[a]zakłada się, że wzrost elastyczności podaży pracy wobec dochodu przekłada się na wzrost efektywności podatkowej.

Źródło: P. Kulawczuk, *Efektywność podatkowa* [...], s. 203.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

Rozdział 3.

TEORETYCZNE PODSTAWY OPODATKOWANIA ROLNICTWA

3.1. Transformacja rolnictwa a jego opodatkowanie

3.1.1. Fazy rozwoju rolnictwa

Rolnictwo[1] w literaturze przedmiotu postrzegane jest, zwłaszcza przez ekonomistów rolnictwa, jako dział gospodarki charakteryzujący się pewną specyfiką[2] warunkującą jego funkcjonowanie[3]. To co je wyróżnia, to zarówno sfera podejmowania decyzji ściśle związana z formą gospodarowania, jak i cechy produkcji rolnej, takie

[1] Według T. Hunka, w nowoczesnej gospodarce wyodrębnienie rolnictwa jest coraz bardziej złożone, a nawet wręcz anarchiczne i stwarza wiele problemów. Wyodrębnia on rolnictwo w znaczeniu wąskim, tzw. *farming*, przez co rozumie całokształt procesów produkcyjnych w polu i zagrodzie rolnika, oraz rolnictwo w znaczeniu szerokim, rozumiane jako sektor rolno-żywnościowy, czyli obejmujące także przetwórstwo rolno-żywnościowe oraz wytwarzanie środków dla rolnictwa. Pisząc o opodatkowaniu rolnictwa, rolnictwo będziemy traktować w ujęciu węższym, czyli w rozumieniu farmingu.

[2] Do najistotniejszych elementów specyfiki rolnictwa zalicza się zazwyczaj: specyficzne cechy żywności jako towaru, który ma z jednej strony charakter produktu strategicznego, z drugiej zaś charakteryzuje się malejącą, dążącą do zera, dochodową elastycznością popytu; ryzyko procesu produkcji rolniczej, warunkowane niezależnością czynników produkcyjnych od człowieka, co poprzez wpływ na wielkość produkcji może w istotny sposób przyczynić się do zakłóceń na rynku rolnym; daleko posuniętą integrację produkcji rolniczej, gospodarowania rolniczego, ze sposobem życia producentów rolnych, warsztat rolnika określa jego styl życia. Zob. T. Hunek, *Uwarunkowania strategii rozwoju wsi i rolnictwa w Polsce*, Polska Akademia Nauk Instytut Rozwoju Wsi i Rolnictwa, Warszawa 1991, s. 19.

[3] Ze specyfiką rolnictwa jest bezpośrednio związana kwestia agrarna, której istotą jest szeroko rozumiane niedostosowanie rolnictwa do pozostałych działów gospodarki narodowej. Ze względu na to, że tematem tej publikacji jest opodatkowanie rolnictwa, a nie problemy związane z rozwojem i funkcjonowaniem rolnictwa w skali gospodarki narodowej czy też globalnej, w pracy ograniczono tę problematykę do niezbędnego minimum, stanowiącego tło tematyki głównej. Szerokie ujęcie współczesnej kwestii rolnej znaleźć można w książce: J. Wilkin, *Współczesna kwestia agrarna*, PWN, Warszawa 1986.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

jak: sezonowość, przestrzenność, podwyższone ryzyko i niepewność, warunkowane czynnikami biologicznymi i przyrodniczymi, oraz łączne występowanie funkcji producenta i konsumenta, charakterystyczne dla rodzinnej formy gospodarowania[4]. W związku z tym część ekonomistów zakłada, że polityka ekonomiczna stosowana wobec rolnictwa, a mająca na celu wywołanie w nim przemian strukturalnych, powinna przede wszystkim uwzględniać[5]:

- skutki ekonomiczne długich cykli produkcyjnych w rolnictwie, które decydują o wolniejszym obrocie kapitałem;
- silne uzależnienie produkcji od warunków przyrodniczych (jakość ziemi, klimat), co wiąże się z obiektywizacją kosztów ponoszonego ryzyka;
- wpływ czynnika rozproszenia przestrzennego produkcji na koszty infrastruktury produkcyjnej.

Oznacza to wyeksponowanie specyfiki rolnictwa, co prowadzi zazwyczaj do stwierdzenia, że w przypadku tego sektora z jednej strony istnieje istotna trudność w zastosowaniu ogólnych teorii wzrostu gospodarczego, a w związku z tym także np. teorii optymalnego opodatkowania, z drugiej zaś stanowi to podstawową przesłankę uzasadniającą odrębność traktowania tych problemów i kreowania rozwiązań specyficznych.

Coraz częściej jednak, zgodnie z założeniami większości współczesnych teorii, rolnictwo jest uważane za integralny element jednolitego procesu wzrostu gospodarczego[6]. Nie oznacza to jednak, że produkcja rolna w wyniku postępu technicznego przestała charakteryzować się określoną specyfiką. Wręcz przeciwnie i dzisiaj: „podobnie jak w przeszłości, produkcja rolna dokonuje się dzięki wykorzystaniu przez człowieka na własny pożytek procesu biologicznego wzrostu niektórych zwierząt i roślin"[7]. Niemniej jednak współcześnie rolnictwo nie jest już traktowane jako sektor wyodrębniony ze struktury gospodarki narodowej, ale jako jeden z jej działów, tworzących z pozostałymi całość. Przyjmuje się zatem, że jego siły napędowe są takie same, jak dla całej gospodarki. Dlatego też – jak twierdzi T. Hunek – „specyfika rolnictwa, określona jego suwerenność działowa, uprzednio szeroko podkreślana, przestaje obecnie odgrywać istotną rolę w stymulowaniu gospodarowania rolniczego. Rolę tę przejmuje ogólna koniunktura całej gospodarki narodowej. Rolnictwo reaguje i rozwija się według reguł gry ekonomicznej, w sposób typowy dla sektorów pozarolniczych. Syntetycznym wyrazem tej tendencji jest dążenie do wyrównania się stopy opłacalności poszczególnych czynników wytwórczych – zarówno w rolnictwie, jak i w sektorach pozarolniczych"[8].

---

[4] A. Czyżewski, *Makroekonomiczne zależności w procesie transformacji rolnictwa*, [w:] „Wieś i Rolnictwo", Nr ¾ / 1994, s. 85.

[5] Ibidem..

[6] Szerzej: F. Tomczak, *Gospodarka rodzinna w rolnictwie: uwarunkowania i mechanizmy rozwoju*, Instytut Rozwoju Wsi i Rolnictwa, Warszawa 2005.

[7] C. Setvolin, *Gospodarka rolna – między polityką a ekonomią*, [w:] „Wieś i Rolnictwo", Nr 4 (129)/2005, s. 13.

[8] T. Hunek (red.), *Dylematy polityki rolnej. Integracja polskiej wsi i rolnictwa z UE*, FAPA, Warszawa 2000, s. 11.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

Oczywiście, pisząc o współczesnym rolnictwie zazwyczaj bierze się pod uwagę rolnictwo krajów rozwiniętych, rolnictwo, które przeszło poszczególne etapy rozwoju i dzisiaj stanowi sektor nowoczesny. Należy jednak pamiętać, że poziom rozwoju rolnictwa na świecie jest zróżnicowany i zależy w bezpośredni sposób od dwóch podstawowych parametrów ekonomicznych: poziomu rozwoju danego kraju, wyrażonego wskaźnikiem produktu krajowego brutto na jednego mieszkańca i poziomem wydajności pracy w rolnictwie (wartość dodana wytworzona w rolnictwie w przeliczeniu na jednego zatrudnionego)[9].

Literatura na temat transformacji rolnictwa i jego roli w procesie rozwoju gospodarczego jest obszerna. Poza pracami klasyków: A. Smitha, D. Ricardo czy T. Malthusa, znajdujemy także pozycje współczesne, do których zaliczyć można między innymi studia: B. Johnstona i J. Mellora (1961)[10], S. Kuznetsa (1966)[11], Y. Hayami i V.W. Ruttana (1970, 1985)[12], P. Timmera (1988, 2002)[13], B. L. Gardnera (2002)[14]. W polskiej literaturze przedmiotu, ze względu na interesujący dorobek, na szczególną uwagę zasługują prace opublikowane przez T. Hunka[15], F. Tomczaka[16] i A. Wosia[17]. Większość współczesnych opracowań dotyczy krajów rozwijających się i jest inspirowana przez fakt, iż rola rolnictwa w tworzeniu PKB jest tam nadal istotna. Nie oznacza to jednak, że rolnictwo, jego dynamizm i wkład do rozwoju innych sektorów, nie jest przedmiotem badań w krajach rozwiniętych (np. studia B. L. Gardnera[18]) czy też kompleksowych opracowań (np. P. Timmera[19]).

Analizując rolę rolnictwa w procesie rozwoju gospodarczego, należy wziąć pod uwagę dwa aspekty, chociaż zazwyczaj bardzo trudno jest je od siebie oddzielić. Po pierwsze wkład rolnictwa w ogólny rozwój gospodarczy i jego transformację warunkowaną przede wszystkim siłami zewnętrznymi. Po drugie rozwój (transformację) samego rolnictwa, a w zasadzie gospodarstw rolnych, będącą wynikiem przede wszystkim sił wewnętrznych. Czynniki zewnętrzne, takie jak: poziom rozwoju gospodarczego danego kraju, udział rolnictwa w tworzeniu PKB ogółem, możliwości

[9] F. Tomczak, *Gospodarka rodzinna* [...], s. 15.

[10] B. Johnston, J. Mellor, *The role of Agriculture in Economic Development*, [w:] „American Economic Review", No. 51(4)/ 1960, s. 566-593.

[11] S. Kuznets, *Modern Economic growth*, Yale University Press, New Haven 1966.

[12] Y. Hayami, V. W. Ruttan, *Agricultural Productivity Differences among Countries*, [w:] „American Economic Review", No. 60(5)/1970, s. 895-911; Y. Hayami, V.W. Ruttan, *Agricultural Development: an International Perspective*, Johns Hopkins University Press, Baltimore/London 1985.

[13] P.C. Timmer, *The Agricultural Transformation*, [w:] H. Chenery, T.N. Srinivasan (red.), *Handbook of Development Economics*, Vol. I. Elsevier Science, Amsterdam 1988; P.C. Timmer, *Agriculture and Economic Development*, [w:] B.Gardner, G. Rausser (red.), *Handbook of Agricultural Economics*, Vol. 2, Amsterdam 2002.

[14] B.L. Gardner, *American Agriculture in the Twentieth Century: How it flourished and what it cost*, Harvard University Press, Cambridge, Massachusetts 2002.

[15] Szerzej: T. Hunek (red.), *Dylematy polityki* [...].

[16] Szerzej: F. Tomczak, *Gospodarka rodzinna* [...]; F. Tomczak, *Rozwój rolnictwa światowego. Uwarunkowania i konsekwencje dochodowe*, Instytut Rozwoju Wsi i Rolnictwa, Warszawa 2000.

[17] Szerzej: A. Woś, *W poszukiwaniu modelu rozwoju polskiego rolnictwa*, Instytut Ekonomiki Rolnictwa i Gospodarki Żywnościowej, Warszawa 2004.

[18] Szerzej: B.L. Gardner, *American Agriculture* [...].

[19] Szerzej: P. Timmer, *Agriculture and Economic* [...].

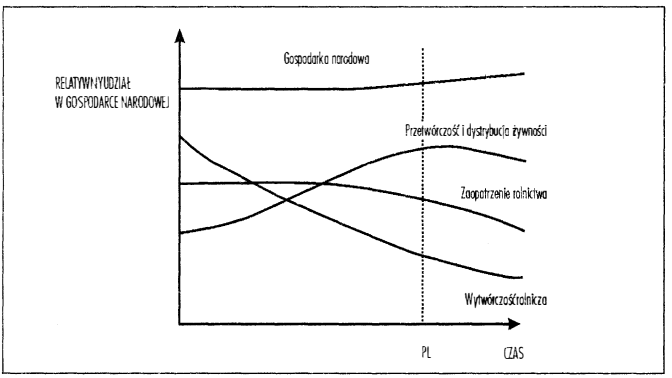
Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

zatrudnienia poza rolnictwem, poziom popytu, poziom handlu zagranicznego w przeliczeniu na 1 zatrudnionego, określają drogę transformacji rolnictwa i stanowią zewnętrzne uwarunkowania ewolucji gospodarstw rolnych. Natomiast czynniki wewnętrzne, między innymi takie jak: wydajność pracy w rolnictwie w przeliczeniu na jednego zatrudnionego, zatrudnienie w rolnictwie w % ogółu zatrudnionych, rozmiar i struktura gospodarstw, skala produkcji, poziom dochodu rolniczego na 1 zatrudnionego w rolnictwie, wyposażenie i równowaga czynników produkcji, udział produkcji towarowej, są wewnętrznym uwarunkowaniem przeobrażania się gospodarstw rolnych[20].

Rolnictwo w trakcie rozwoju ekonomicznego ulega ciągłym przeobrażeniom. Systematycznie spada jego udział w tworzeniu PKB i zatrudnieniu, następuje przesunięcie zasobów pracy do sektora charakteryzującego się wyższą wydajnością, jednocześnie wzrasta kapitałochłonność zarówno w sektorze nierolniczym, jak i w rolnictwie[21]. Tendencja ta została dobrze udokumentowana w badaniach empirycznych opartych na doświadczeniach wielu krajów, między innymi przez S. Kuznetsa oraz H. Chenerya, M. Syrquina[22].

Rysunek 3.1.

Schematyczne, długoterminowe trajektorie podstawowych parametrów sektora rolnego



Źródło: T. Hunek (red.), *Dylematy polityki* [...], s.12.

H. Chenery i M. Syrquin[23] przedstawili klasyczną ścieżkę ewolucji rolnictwa w długookresowym rozwoju społeczno-gospodarczym. Zgodnie z jej założeniami,

[20] F. Tomczak, *Gospodarka rodzinna* [...], s. 57.

[21] Szerzej: N. Stern, *Growth Theories, Old and New, and the Role of Agriculture in Economic Development*, FAO Economic & Social Development Papers, FAO, Rome 1996.

[22] Szerzej między innymi: S. Kuznets, *Modern Economic Growth*, Yale University Press, New Haven 1966; H. Chenery, M. Syrquin, *Patterns of Development, 1950 – 1970*, The World Bank, Oxford University Press, London 1975.

[23] Ibidem.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

w trakcie rozwoju społecznego występują następujące tendencje w zachowaniu sektora rolnego[24]:

1. Zmniejszanie się areału ziemi uprawnej i potencjału siły roboczej, w wyniku czego następuje stałe kurczenie się sektora rolnego. Ziemia i praca są zastępowane przez czynnik kapitału, w efekcie czego poprawia się sprawność rolniczego gospodarowania.
2. Zaopatrzenie produkcyjne, które początkowo wykazuje tendencję wzrostową, następnie przechodzi poprzez fazę stagnacji do spadku, oraz przetwórstwo żywności, wykazujące podobne tendencje, przejmuje z produkcji rolniczej kolejne fazy produkcyjne i operacje. Wpływa to na poprawę wskaźników sprawności technicznej i ekonomicznej w produkcji żywności, co w efekcie kreuje pozarolnicze źródła rozwoju ekonomicznego obszarów wiejskich.
3. Kurczeniu się rolnictwa towarzyszy tendencja do zmniejszenia się udziału wartości dodanej wytwarzanej przez ten sektor oraz udziału producentów rolnych w cenie żywności, co ma istotny wpływ na zmniejszenie społecznej rangi rolnictwa, a często jego marginalizację.

H. Chenery i M. Syrquin w swoim modelu wskazują na trwałą skłonność do relatywnego kurczenia się rolnictwa w sensie bezwzględnym oraz w sensie dezagraryzacji gospodarki narodowej, co oznacza relatywne zmniejszanie się udziału rolnictwa w społecznym procesie produkcyjnym[25]. Podstawowe tendencje rozwojowe współczesnego rolnictwa odzwierciedla rysunek 3.1.

Potwierdzają to także badania F. Tomczaka[26] przeprowadzone w oparciu o materiał statystyczny Banku Światowego, a przede wszystkim dane dotyczące produktu krajowego brutto *per capita* i wydajności pracy w rolnictwie, które to wskaźniki - jego zdaniem - pozwalają zdefiniować model rozwoju rolnictwa oraz zilustrować ogólny kierunek i sekwencje prawidłowości rozwojowych gospodarstw rolnych. F. Tomczak na podstawie konkluzji, wynikających z analizy podstawowych prawidłowości rozwoju światowej gospodarki rolnej, sformułował koncepcje 5-fazowej, jednolitej drogi rozwoju gospodarstw rolnych oraz określił kierunek i sekwencje tych prawidłowości[27]. Analizując kształtowanie się różnorodnych ekonomicznych prawi-

[24] T. Hunek (red.), *Dylematy polityki* [...], s. 12.

[25] T. Hunek (red.), *Dylematy polityki* [...], s. 12. Szerzej: H. Chenery, M. Syrquin, *Patterns of Development* [...].

[26] Szerzej: F. Tomczak, *Gospodarka rodzinna* [...].

[27] F. Tomczak na podstawie doświadczeń rolnictwa światowego, a przede wszystkim na podstawie poziomu PKB na jednego mieszkańca, wydajności pracy w rolnictwie, poziomu zatrudnienia w rolnictwie oraz towarowości gospodarstw, sformułował koncepcję rozwoju rolnictwa. Wyodrębnił 5 modeli ekonomicznych gospodarstw rolnych:

A. Kraje najniżej rozwinięte (do 2 tys. USD GNP PPP *per capita*) z dominacją tradycyjnej, słabo rozwiniętej gospodarki chłopskiej, o niskiej produktywności i dochodowości, charakteryzujące się niskim poziomem PKB, dużym udziałem rolnictwa w PKB, niską wydajnością pracy w rolnictwie i wysokim poziomem zatrudnienia w tym sektorze.

B. Kraje średnio rozwinięte, grupa niższa (od 2 do 5 tys. USD GNP PPP *per capita*) z dominacją gospodarstw o charakterze chłopsko-rolniczym, z rozwijającą się produkcją towarową, du-

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

dłowości i współzależności występujących we współczesnym rolnictwie, zauważył, że[28]:

1. Wraz ze wzrostem poziomu gospodarczego poszczególnych krajów, mierzonego poziomem PKB na jednego mieszkańca, zmniejszeniu ulega udział rolnictwa w tworzeniu PKB. W procesie transformacji kluczowe znaczenie ma zwiększenie poziomu PKB *per capita* do 5 tys. USD i więcej oraz zmniejszenie zatrudnienia w rolnictwie (co najmniej) poniżej 25% ogółu zatrudnionych.
2. W miarę wzrostu poziomu gospodarczego zmniejsza się odsetek zatrudnionych w rolnictwie, który określa stopień dezagraryzacji danego kraju.
3. W miarę wzrostu poziomu gospodarczego (mierzonego PKB *per capita*) zwiększa się wydajność pracy w rolnictwie w przeliczeniu na jednego zatrudnionego, co umożliwia wzrost dochodów w rolnictwie.

Droga do transformacji rolnictwa w procesie rozwoju gospodarczego może być jednak bardzo różna. Najbardziej upowszechniona jest koncepcja industrializacji, w której rozwój rolnictwa wiąże się bezpośrednio z procesem uprzemysłowienia i w związku z tym przejęciem przez rolnictwo wzorców przemysłowych[29]. Podobny charakter ma koncepcja faz technizacji rolnictwa, w której szczególną rolę w rozwoju tego sektora odgrywają relacje pomiędzy czynnikami produkcji oraz techniki wytwarzania. Uznaje ona, że istotne znaczenie w rozwoju rolnictwa ma ogólny rozwój ekonomiczny danego kraju. Podobne założenia ma koncepcja podkreślająca proces urynkowienia rolnictwa, która określa kierunek jego przekształceń jako przechodzenie od rolnictwa naturalnego do komercyjnego (handlowego), uznając jednocześnie cały proces za nieodwracalny i bezpośrednio zależny od ogólnego poziomu rozwoju gospodarczego[30]. Teoria modelu indukowanego rozwoju rolnictwa Y. Hayami i V.W. Ruttana[31] wskazuje na możliwość zastosowania w jego transformacji nowo-

żym udziałem spożycia własnego, relatywnie niską wydajnością pracy i wysokim zatrudnieniem w rolnictwie.

C. Kraje średnio rozwinięte, grupa wyższa (od 5 do 10 tys. USD GNP PPP *per capita*) z dominacją gospodarstw rolników (gospodarstwa chłopskie z pewnym udziałem produkcji towarowej) oraz farm rodzinnych z relatywnie niskim udziałem produkcji towarowej, charakteryzujące się rosnącą wydajnością pracy i zmniejszającym się zatrudnieniem w rolnictwie.

D. Kraje wysoko rozwinięte, grupa niższa (od 10 do 20 tys. USD GNP PPP *per capita*) z dominacją farm rodzinnych i towarowych farm rodzinnych w pełni powiązanych z rynkiem.

E. Kraje wysoko rozwinięte, grupa wyższa (powyżej 20 tys. USD GNP PPP *per capita*) z dominacją rolniczych farm i przedsiębiorstw agrobiznesu, charakteryzujące się bardzo wysokim poziomem wydajności pracy, niskim zatrudnieniem w rolnictwie, integracją z przemysłem i globalizacją gospodarki rolnej.

Podział ten nawiązuje do typologii farm w Wielkiej Brytanii, przedstawionej przez R. Gassona i A. Erringtona. Zob. F. Tomczak, *Gospodarka rodzinna* [...], s. 56-71 oraz R. Gasson, A. Errington, *The Farm Family Business*, CAB International, Wallingford 1993.

[28] F. Tomczak, *Gospodarka rodzinna* [...], s. 49-56.

[29] J. Turowski, *Przemiany wsi i rolnictwa koncepcje teoretyczne*, [w:] „Wieś Współczesna", Nr 10/ 1985.

[30] F. Tomczak, *Gospodarka rodzinna* [...], s. 42-43.

[31] Szerzej: Y. Hayami, V.W. Ruttan, *Agricultural Development: an International Perspective*, Johns Hopkins University Press, Baltimore/London 1985.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

czesnych czynników rozwojowych, takich jak: innowacje, postęp techniczny i przemiany instytucjonalne.

Interesującą koncepcję rozwoju rolnictwa, zwłaszcza z punktu widzenia polityki podatkowej, przedstawia P.C. Timmer[32]. Według niego, współczesne rolnictwo powinno być docelowo traktowane jako jeden z przemysłów, niemniej jednak zmiana podejścia do rolnictwa powinna być stopniowa. Wyróżnia on cztery fazy transformacji rolnictwa charakteryzujące warunki jego uczestnictwa w ogólnym wzroście gospodarczym:

1. **I faza** - rozpoczyna się wraz ze wzrostem wydajności produkcji rolnej na jednostkę obszaru lub jednego zatrudnionego. Wówczas rolnictwo tworzy nadwyżki: żywności, czynnika pracy i środków finansowych (oszczędności), które mogą być wykorzystane w następnej fazie rozwoju, w tym także w działach pozarolniczych. W fazie I rolnictwo jest najważniejszym działem gospodarki narodowej i głównym źródłem wzrostu. Jest to jednocześnie początek procesu tworzenia podstaw instytucjonalnych, umożliwiających transformację rolnictwa.
2. **II faza** – nadwyżki wytworzone w fazie I są wykorzystywane przez przemysł i sektor usług nierolniczych, umożliwiają przyśpieszenie ich rozwoju. Rolnictwo, jako źródło wzrostu, ma zdecydowanie mniejsze znaczenie, ale nadal jest jego współtwórcą. Rośnie rola przemysłu jako głównego czynnika wzrostu. Wzrost rolnictwa nie jest uważany za podstawę rozwoju gospodarczego. Następuje stopniowa stabilizacja przepływów pomiędzy rolnictwem a przemysłem. Rozwój technologii oraz odpowiednie działania motywujące są podstawą alokacji z rolnictwa zbędnych zasobów czynników produkcji (np. pracy).
3. **III faza** – oznacza lepszą, poprzez rynek i infrastrukturę, integrację rolnictwa z całą gospodarka narodową. Następuje stopniowe wtapianie się, poprzez wyrównywanie stopy opłacalności czynników wytwórczych w rolnictwie i działach pozarolniczych, rolnictwa w gospodarkę. Malejący udział wydatków na żywność w budżetach domowych wymusza działania zmierzające do podnoszenia efektywności produkcji w rolnictwie i przesunięć, zwłaszcza czynnika pracy, z rolnictwa do innych sektorów.
4. **IV faza** – następuje proces homologacji (zgodności rozwoju) rolnictwa z gospodarką narodową, pełny proces jego integracji. Rolnictwo można nazwać uprzemysłowionym. Znikają różnice w produktywności czynników wytwórczych, rolnictwo nie różni się od innych sektorów gospodarki narodowej. Wzrasta wydajność pracy. Interwencja państwa ma w tej fazie rozwoju charakter korygujący, programowa modernizacja rolnictwa została bowiem zakończona.

Transformacja rolnictwa i jego uprzemysłowienie – zdaniem P. Timmera - nie będzie możliwa bez stworzenia odpowiednich warunków instytucjonalnych, umożliwiających przede wszystkim wdrożenie nowych inwestycji i postępu technologicz-

[32] Szerzej: P. C Timmer, *The Agricultural Transformation* [...].

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

nego. Wymaga to wprowadzenia rozwiązań, które pozwolą rolnikom dostosować się do nowych warunków ekonomicznych. Zaliczyć do nich można także rozwiązania podatkowe, zwłaszcza te, które prowadzą do wzrostu dochodów rolnictwa, a tym samym jego siły nabywczej, oraz motywują do podejmowania przedsięwzięć prorozwojowych. Działania na rzecz stworzenia odpowiednich warunków instytucjonalnych powinny być podejmowane już we wczesnej fazie rozwoju, w przeciwnym wypadku pełny proces integracji rolnictwa z gospodarką może nie nastąpić, a koszty utrzymania zacofanego rolnictwa będą ponosić inne sektory.

Koncepcja rozwoju rolnictwa P. Timmera opiera się na wyraźnie następujących po sobie etapach, których nie można pominąć. Jednym z głównych problemów rozwoju gospodarczego jest więc przyśpieszenie tego procesu, a zwłaszcza przechodzenia z jednej fazy do drugiej. P. Timmer proponuje trzy ewentualne, jednakże bardzo różniące się w szczegółach, drogi przyśpieszenia transformacji rolnictwa:

- poprzez rynek i dostosowanie się do jego sygnałów, aby przyśpieszyć naturalną tendencję relatywnego zmniejszania się produkcji rolnej i zatrudnionych w rolnictwie potrzebne są szybkie zmiany technologiczne, co wymaga niewielkiej ingerencji państwa;
- poprzez rozwój nie tylko rolnictwa, ale także obszarów wiejskich, promowanie wzrostu dochodów i zmian w strukturze konsumpcji, co wymaga istotnej interwencji państwa w zakresie inwestycji w kapitał ludzki;
- poprzez „ceny i politykę marketingową", w związku z czym interwencja państwa potrzebna jest wszędzie tam, gdzie rynek rolny jest niedoskonały.

We wszystkich wymienionych wyżej wariantach polityki stosowanej wobec rolnictwa, rola państwa w transformacji rolnictwa jest istotna, zwłaszcza w zakresie tworzenia infrastruktury technicznej i instytucjonalnej, lecz zakres interwencji jest jednak wyraźnie różny. W przypadku opcji pierwszej państwo uczestniczy przede wszystkim w badaniach pozwalających przyśpieszyć naturalne tendencje rozwojowe, w drugiej istotny jest udział państwa w inwestycje w kapitał ludzki, w trzeciej państwo tworzy infrastrukturę pozwalającą obniżyć tzw. koszty marketingowe. Podsumowując, można stwierdzić, że właściwie te trzy drogi nie wykluczają się wzajemnie i wszystkie powinny być częścią przemyślanej strategii rozwoju rolnictwa. Istotnym problemem do rozwiązania jest jednak, ze względu na ograniczone możliwości, znalezienie odpowiedzi na pytanie: gdzie (w rolnictwie), aby osiągnąć dane tempo wzrostu, powinny być zainwestowane ograniczone zasoby finansowe i jakie priorytety powinny być w poszczególnych stadiach rozwoju.

Na wewnętrzne uwarunkowania rozwoju rolnictwa zwraca uwagę T. Hunek, któremu jako punkt wyjścia do przemyśleń posłużyły rozważania W.W. Rostowa[33],

[33] Tzw. **teoria stadiów Rostowa** jest jednym z głównych historycznych modeli rozwoju gospodarczego. Model ten zakłada, iż rozwój gospodarczy następuje w pięciu fazach o różnej długości:

1) społeczeństwa tradycyjnego, której zasoby są skoncentrowane w rolnictwie i nie występuje zjawisko mobilności społecznej;
2) przesłanek do startu, w której część ludności ponosi ryzyko działalności i pobudza w ten sposób proces przemian;

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

nad ogólnym rozwojem gospodarczym i ewolucją konsumpcji. Analizując tendencje rozwojowe rolnictwa, wskazuje on na tzw. punkty zwrotne w ewolucji podstawowych czynników wytwórczych w rolnictwie: zasobów pracy, ziemi i kapitału.

W procesie rozwoju rolnictwa czynnik pracy osiąga pierwszy punkt zwrotny wówczas, gdy wielkość zasobów pracy jest najwyższa, po czym zaczyna się proces względnego i bezwzględnego ich zmniejszania. Następnie, poprzez mechanizm substytucji pracy kapitałem, następuje otwarcie rolnictwa na ekspansję sektorów pozarolniczych i tym samym proces integrowania rolnictwa z gospodarka narodową. Jednocześnie rolnictwo, korzystając z nowych technologii, uwalnia część swoich zasobów pracy i umożliwia ich wykorzystanie w innych gałęziach gospodarki narodowej. Rachunek ekonomiczny staje się główną przesłanką podejmowania decyzji gospodarczych.

W przypadku ziemi punkt zwrotny występuje w sytuacji zaprzestania poszerzania obszarów uprawnych, nie tylko ze względu na ograniczone zasoby ziemi, ale także ze względu na rachunek ekonomiczny, większą opłacalność produkcji wówczas, gdy proces powiększania areału produkcyjnego staje się mniej opłacalny niż zastąpienie ziemi kapitałem (wykorzystanie postępu technicznego). Ziemia staje się towarem. Według T. Hunka: „[...] traci walory wartości nadrzędnej, samej w sobie, które przez długi czas kreowały stratyfikację społeczną rolniczych społeczności lokalnych"[34]. Punkt zwrotny oznacza jednocześnie większą mobilność pracy w gospodarstwie, otwarcie rolnictwa na ekspansję innych działów gospodarki, stopniowe przesuwanie się wytwarzania żywności poza rolnictwo.

Punkt zwrotny w ewolucji kapitału jako czynnika produkcji oznacza sytuację, w której następuje wyrównanie się opłacalności kapitału w rolnictwie i działach pozarolniczych, co daje podstawy rolnictwu subsydiarnemu. Oznacza to otwarcie rolnictwa na dopływ kapitału i jednocześnie stwarza możliwości wyrównania określonych parytetów (dochodowego, socjalnego i kulturalnego). Długookresowe ścieżki transformacji wyrażają się w konkretnych strukturach, które są raczej efektem procesów ewolucji, rozwoju, entropii, niż czynnikiem kreującym te procesy[35]. Zdaniem T. Hunka, proces rozwoju i transformacji rolnictwa, przechodzenie od rolnictwa naturalnego do rynkowego, od tradycyjnego do zmodernizowanego, dynamicz-

3) startu, w której przemiany społeczno-ekonomiczne ulegają ogromnemu przyśpieszeniu, następujący szybko proces uprzemysłowienia wywołuje zmiany obyczajów i instytucji;
4) osiągania dojrzałości gospodarczej, w której rośnie PNB na jednego mieszkańca, a wzrost gospodarczy stymulowany jest przez dodatnie sprzężenie zwrotne;
5) wielkiej konsumpcji masowej, w której większość społeczeństwa osiąga wysoki standard życia.

Czynnikami wzrostu według Rostowa są: kapitał ludzki, rzeczowy i finansowy, zasoby naturalne, technologia, czynniki kulturowe, które mogą stymulować lub hamować rozwój gospodarczy. Rostow ustalił szereg warunków, które powinny wystąpić w poszczególnych fazach oraz szereg okresów przejściowych, które mogą wystąpić, różniących się długością w poszczególnych krajach, a nawet regionach. Rostow uważał, że wyrównanie różnic dzielących poszczególne społeczeństwa (kraje) jest tylko kwestią czasu. Szerzej: W.W. Rostow, *The Stages of Economic Growth: A Non-Communist Manifesto*, 3rd. ed. Cambridge University Press, Cambridge 1992.

[34] T. Hunek (red.), *Dylematy polityki* [...], s. 32.

[35] Ibidem, s. 33.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

nego, od chłopskiego do farmerskiego, ma swoją „żelazną logikę", określone trendy, które można sprowadzić do uniwersalnych prawidłowości, wyraźnych sekwencji opisanych koncepcją punktów zwrotnych[36].

Zastanawiając się nad rachunkiem strat i zysków będących efektem przytoczonych wyżej zmian strukturalnych zachodzących w rolnictwie, stwierdza on, iż rolnictwo, w ich wyniku, wprawdzie zmniejsza swoją skalę, ale jednocześnie zwiększa sprawność produkcyjną, zyskuje więc wzrost potencjału produkcyjnego i poprawę parytetu dochodowego. Jest to, według niego, proces korzystny dla rolnictwa i producentów rolnych. W wyniku zmian strukturalnych korzystają także konsumenci żywności, zyskując dużą różnorodność i stabilność podaży. Żywność relatywnie, w stosunku do dochodów rodzin, tanieje. Z dezagraryzacji korzyści odnosi także gospodarka narodowa, zyskując większy potencjał wytwórczy, sprawność produkcji materialnej, a także wzrost skali i efektywności wytwarzanego dochodu narodowego. T. Hunek konstatuje jednak, że nierozważna polityka subsydiowania rolnictwa może znacznie te korzyści zmniejszyć lub wyraźnie odsunąć w czasie.

Podsumowując tę część rozważań, można stwierdzić, że stan i poziom rozwoju gospodarki narodowej warunkują rozwój rolnictwa, który odbywa się według pewnych etapów, podlegając pewnym przekształceniom, zmianom strukturalnym i zmianom jego roli w całej gospodarce. W okresie transformacji, przez którą należy rozumieć przejście do wyższych etapów rozwoju, charakteryzujących się przede wszystkim wyższym poziomem PKB *per capita* i wyższą wydajnością pracy w rolnictwie, gospodarka rodzinna, najbardziej rozpowszechniona na świecie, przechodzi pięć etapów rozwojowych, od gospodarstwa chłopskiego poprzez gospodarstwa chłopo-rolników, farmy rodzinne, farmy handlowe do gospodarstw (przedsiębiorstw) agrobiznesowych o charakterze całkowicie towarowym. Wraz z przejściem od niższych do wyższych poziomów rozwoju zmienia się struktura gospodarstw, relacje czynników produkcji oraz następuje wzrost produkcji rolno-żywnościowej. Według F. Tomczaka: „długoterminowy model rozwoju rolnictwa w warunkach wzrostu gospodarczego może mieć realną wartość dla określenia prognozy rozwoju rolnictwa np. krajów przechodzących okres transformacji rynkowej (nie mówiąc o krajach znajdujących się na niższych etapach rozwoju)[37]".

Rolnictwo świata znajduje się „na różnych skrzyżowaniach drogi historycznej i ekonomicznej"[38]. Wprawdzie w każdym kraju, niezależnie od jego poziomu gospodarczego, mogą występować różne typy gospodarstw i różne formy gospodarowania, jednakże podstawową prawidłowością jest tendencja do zmniejszania się gospodarki rolnej (co charakteryzuje udział rolnictwa w PKB) w miarę rozwoju gospodarczego, spadku liczby zatrudnionych oraz wzrostu wydajności pracy w rolnictwie. Procesy te można niewątpliwie uznać za podstawowe prawidłowości ekonomiczne, które pozwalają określić drogę rozwoju rolnictwa zarówno każdego kraju, jak i wszystkich krajów łącznie oraz przewidzieć kierunki i tendencje ich rozwoju

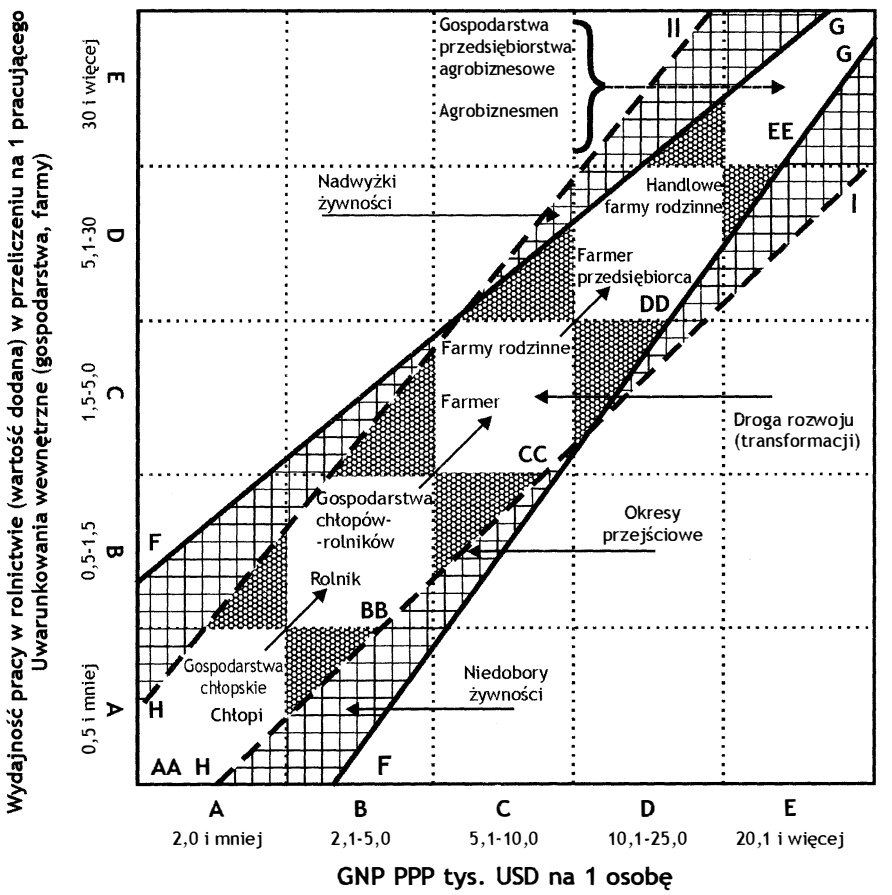
[36] Ibidem, s. 31.
[37] F. Tomczak, *Gospodarka rodzinna* [...], s. 65.
[38] Ibidem, s. 58.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

w przyszłości[39]. Zdaniem F. Tomczaka, istota ewolucji na tej drodze, która jest jednocześnie przejściem od krajów najbiedniejszych do bogatych, polega na ciągłej redukcji zatrudnienia i liczby jednostek produkcyjnych w rolnictwie. Najczęściej są to procesy warunkowane przez tempo i poziom rozwoju pozarolniczych działów gospodarki narodowej, które mają jednak tendencję do opóźnień, przede wszystkim w zakresie zmian ilościowych i strukturalnych, wynikających z charakteru rolnictwa[40].

Rysunek 3.2.

Droga rozwoju rolnictwa światowego i jej fazy



Źródło: F. Tomczak, *Gospodarka rodzinna* [...], s. 61.

[39] Ibidem, s. 54.
[40] Ibidem, s. 63.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

Na podstawie wskaźników poziomu rozwoju gospodarczego, publikowanych przez Bank Światowy[41], można sformułować tezę, że większość ludności świata (119 krajów, ponad 4,7 mld ludności) w 2004 roku osiągnęła mniej niż 3.256 USD PKB *per capita* i ma ograniczone możliwości przejścia do wyższych grup dochodowych, co oznaczałoby przyśpieszenie rozwoju gospodarczego, a tym samym transformacji rolnictwa (tabela 3.1.).

Tabela 3.1.

Podstawowe wskaźniki gospodarcze wg Banku Światowego w 2004 r.

Poziom dochodów na jednego mieszkańca w USD	Liczba krajów	GNP ogółem w mld USD	Ludność w mln	Średni poziom GNP na 1 mieszkańca w USD	Średni udział rolnictwa w GNP (w %)
Niski (825 i mniej)	59	1.188	2.343	507	23
Średnio niski (826-3.255)	60	4.116	2.442	1.686	12
Średnio wysoki (3.256-10.065)	40	2.748	576	4.769	6
Wysoki (powyżej 10.066)	54	32.245	1.004	32.112	2

Źródło: Opracowanie na podstawie: *2006 World Development Indicators*, World Bank, Washington 2006.

Gospodarka polska nie jest wyizolowana, przeciwnie, znajduje się w nurcie głównych gospodarczych procesów światowych, a ogólne prawidłowości rozwojowe dotyczą zarówno całej gospodarki narodowej, jak i rolnictwa. Polska, osiągając w 2004 roku 6.100[42] USD GNP *per capita* (12.730 USD GNP PPP[43] *per capita*)[44], ulokowała się w grupie państw średnio rozwiniętych, z bliską perspektywą przejścia do krajów o wysokim poziomie rozwoju. W związku z przystąpieniem Polski do UE istnieje wyraźna potrzeba przyśpieszenia procesów wyrównawczych (konwergencji), a to oznacza konieczność przybliżenia obecnych średnich wskaźników GNP PPP UE (ok. 24.000 USD), czyli konieczność podwojenia obecnego poziomu GNP PPP. Można to zrealizować jedynie poprzez maksymalne wykorzystanie wszelkich możliwości wzrostu gospodarczego i wydajności pracy w całej gospodarce narodowej, w tym także w rolnictwie. Oznacza to dążenie do efektywnego wykorzystania szans

[41] W 2004 r., 213 przebadanych przez Bank Światowy krajów świata, zamieszkałych przez 6.365 mln ludności, wytworzyło 40.297 mld USD GNP, średni poziom GNP na jednego mieszkańca wynosił 6.329 USD, zob. *2006 World Development* [...].

[42] *2006 World Development* [...].

[43] PPP (*Purchasing Power Parity*), GNP przeliczany jest na dolary międzynarodowe według parytetu siły nabywczej (międzynarodowy dolar ma taką samą wartość siły nabywczej w stosunku do GNP, jak amerykański dolar w USA). GNP PPP bardziej odpowiada realnej wartości dolara w danym kraju.

[44] Polska z 12.730 USD klasyfikowana jest na 64. pozycji według GNP PPP *per capita*. Według tej klasyfikacji, Polska zaliczana jest do państw wysoko rozwiniętych z grupy niższej.10 najbogatszych krajów świata osiąga wskaźniki powyżej 31.000 USD, 10 najbiedniejszych poniżej 800 USD.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

i możliwości rozwoju rolnictwa, warunkowanych poprzez tzw. siły zewnętrzne oraz siły wewnętrzne transformacji, tj. tempo wydajności pracy, zmiany strukturalne itp. W opinii F. Tomczaka, w obecnych warunkach rozwoju gospodarczego kraju, rolnictwo polskie znalazło się: „na rozdrożu i pod presją otoczenia rynkowego i społecznego wymagającego przyśpieszenia zmian przystosowawczych do tych warunków"[45]. Jednym z instrumentów umożliwiających to przyśpieszenie może być właściwie skonstruowany system podatkowy, motywujący z jednej strony do wzrostu aktywności gospodarczej poza rolnictwem, prowadzący konsekwentnie do wzrostu gospodarczego, natomiast z drugiej strony motywujący rolników do podejmowania działań prorozwojowych.

Doświadczenia rozwoju rolnictwa światowego z pewnością umożliwiają również poznanie i kształtowanie (przynajmniej w jakimś zakresie) drogi rozwojowej polskiego rolnictwa i warunków poruszania się do przodu (przechodzenia na wyższe etapy rozwojowe). „Jest to droga zmian i stałej restrukturyzacji, ewolucji i gradualizmu. A jej uwarunkowaniem jest przymus ekonomiczny i technologiczny wynikający z konkurencyjności, efektywności i fascynacji światowymi tendencjami rozwojowymi odnoszącymi się do krajów najwyżej rozwiniętych. Droga ta stanowi o istocie jednolitego procesu rozwojowego składającego się z różnych etapów, przy czym nie ma i nie może być zdefiniowanych granic tych etapów (występowanie różnych form gospodarki agrarnej, różny stopień rozwoju poszczególnych gospodarstw i przedsiębiorstw kraju, zróżnicowanie regionalne, różne systemy rolne itp.)[46]".

Zmiany strukturalne następujące w sektorze rolnym, poprzez swoisty mechanizm mnożnikowy, mogą również stanowić istotny czynnik motoryczny rozwoju gospodarczego danego kraju. Przed takim wyzwaniem stanęło rolnictwo większości krajów Europy Środkowej i Wschodniej, w tym także polskie, gdzie w wyniku systemu socjalistycznego: „powstał i funkcjonował odrębny, swoisty model produkcji rolniczej oraz rozwoju obszarów wiejskich, a także szczególnej roli konsumpcji żywności w koncepcji dobrobytu społecznego"[47]. Transformacja systemowa spowodowała odwrócenie trendów rozwojowych podstawowych struktur rolnictwa i skierowała je ku wzorcom charakterystycznym dla gospodarki rynkowej. Realizacja klasycznego wzorca rozwoju rolnictwa, prowadząca do wzrostu produkcji oraz stałej poprawy sprawności rolnictwa, nie bazuje głównie na strumieniach środków do rolnictwa, a wykorzystuje przede wszystkim postęp techniczny i organizacyjny. Oznacza to jednocześnie, twierdzi T. Hunek, realną szansę na rozstrzygnięcie problemu pozytywnej czy też negatywnej roli rolnictwa we wzroście gospodarczym, a tym samym dylematu pozytywnej czy też negatywnej polityki agrarnej[48].

---

[45] F. Tomczak, *Gospodarka rodzinna* [...], s. 430.

[46] F. Tomczak, *Doświadczenia światowe rozwoju rolnictwa: konkluzje dla Polski*, [w:] „Roczniki Naukowe SERiA", Tom II, Zeszyt 1, Warszawa-Poznań-Zamość 2000, s. 21.

[47] T. Hunek (red.), *Dylematy polityki* [...], s. 14.

[48] W sferze ekonomii o pozytywnym ułożeniu rolnictwa w gospodarce narodowej mówimy wówczas, gdy rolnictwo wytwarza ekonomiczną nadwyżkę, oznacza to, iż czynniki wytwórcze zaangażowane w procesie produkcji rolnej osiągnęły określony poziom sprawności i generują co najmniej dochód przeciętny, wytwarzany w gospodarce narodowej. Jeżeli dochód generowany jest przede wszystkim przez transfery z działów pozarolniczych, wprowadzone do rolnictwa w wyniku określonej polityki

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

Współczesne rolnictwo jest niewątpliwie produktem wielu polityk, nie tylko polityki rolnej, ale także polityki fiskalnej, i będącej jej integralną częścią, polityki podatkowej. Oddziałują one na sektor rolny w sposób bezpośredni (odnoszący się przede wszystkim do rolnictwa) poprzez takie instrumenty, jak: podatki, różnego rodzaju subsydia, transfery socjalne, ceny kontrolowane, cła zaporowe, lub pośredni (odnoszące się do całej gospodarki) poprzez: stopy procentowe kredytów, kursy walut, podejmowane działania wobec sektora nierolniczego itp.[49] Wprawdzie w efekcie, poprzez wpływ na rolnictwo, są one często istotnym czynnikiem decydującym o jego uplasowaniu się w gospodarce narodowej, najistotniejszą kwestią wydaje się jednak wyznaczenie granic realizowanej w danym kraju polityki rolnej, czyli znalezienie odpowiedzi na pytanie, czy rolnictwo, jako dział gospodarki narodowej, jest zdolne do wytworzenia nadwyżki netto z korzyścią dla producentów, konsumentów i podatników, czy też musi być wspierane poprzez odpowiednią politykę państwa, w tym także poprzez system podatkowy. Odpowiedź pozytywna na pierwsze z pytań oznacza minimalizację działań państwa podejmowanych wobec rolnictwa, negatywna w zasadzie rozbudowaną politykę rolną, co w krańcowej sytuacji prowadzi do upolitycznienia rolnictwa, które: „[...] w swym kształcie modelowym, staje się produktem ideologii i instrumentarium określonej polityki"[50].

W związku z powyższym i główną problematyką podejmowaną w tej pracy nasuwają się podstawowe pytania: czy rzeczywiście specyfika rolnictwa może uzasadniać jego specjalne traktowanie i uprzywilejowane, w stosunku do pozostałych gałęzi gospodarki narodowej, opodatkowanie? Czy interwencjonizm państwa w tym zakresie ma swoje uzasadnienie? Czy system opodatkowania rolnictwa w poszczególnych fazach jego rozwoju powinien być taki sam, czy też powinien dostosowywać się do bieżących potrzeb rolnictwa i gospodarki narodowej?

3.1.2. Transformacja rolnictwa a wysokość obciążeń podatkowych

Przejście z gospodarki pierwotnej, w dużej mierze opartej na rolnictwie, do gospodarki z dominującym sektorem nierolniczym jest nierozerwalnie związane ze wzrostem sektora publicznego. Ponieważ wraz z rozwojem ekonomicznym zwiększa się zapotrzebowanie na dobra publiczne, takie jak: infrastruktura, obrona wewnętrzna i zewnętrzna, edukacja itp., finansujące ten rozwój, państwo musi zdobywać środki w sposób bezpośredni (poprzez podatki) lub pośredni (np. poprzez warunki

rolnej, występuje stan określany jako negatywne ułożenie rolnictwa w gospodarce narodowej. Skala transferów określa rolę rolnictwa we wzroście gospodarczym kraju. Za granicę pozytywnego ułożenia rolnictwa w gospodarce narodowej przyjmuje się zrównanie się poziomu transferów z wielkością wartości dodanej wytwarzanej przez rolnictwo. Zob. J. Szomburg (red.), *Rolnictwo i wieś. Wyzwania regionalne i integracyjne*, Instytut Badań Nad Gospodarką Rynkową, Warszawa 2000, s. 33.

[49] T. Hunek, *Uwarunkowania strategii rozwoju wsi i rolnictwa w Polsce*, Polska Akademia Nauk Instytut Rozwoju Wsi i Rolnictwa, Warszawa 1991, s. 55.

[50] J. Szomburg (red.), *Rolnictwo i wieś* [...], s. 37.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

wymiany). Głównym problemem, budzącym nadal wiele kontrowersji, jest znalezienie właściwego modelu opodatkowania rolnictwa, pozwalającego nie tylko na rozwój działów pozarolniczych, ale także na przebudowę tego sektora. W związku z tym nasuwa się pytanie o wysokość obciążeń fiskalnych rolnictwa w poszczególnych fazach jego rozwoju.

W początkowym okresie, rozwój następuje kosztem rolnictwa, które wytwarza większość dochodów i tworzy większość miejsc pracy. Jedną z dróg wypracowania nadwyżek pozwalających na rozwój sektorów nierolniczych jest jego silne opodatkowanie. Głównymi czynnikami wzrostu są wówczas przede wszystkim zmiany endogeniczne, w tym także czynniki fiskalne, prowadzące do zwiększenia wydajności produkcji rolnej i pracy w rolnictwie. Model ten w zamkniętej gospodarce, w początkowym okresie, powoduje wzrost zarówno produkcji artykułów żywnościowych, jak i dochodów, które systematycznie zwiększają popyt na produkty przemysłowe, kreują popyt na kapitał i pracę w działach pozarolniczych, jak również popyt na surowce potrzebne do produkcji rolnej, pozwalające zwiększyć jej wydajność. Większe zapotrzebowanie na kapitał w działach pozarolniczych może być sfinansowane nadwyżkami wypracowanymi przez rolnictwo, tzw. „oszczędnościami rolniczymi", które powstają bądź dzięki wykorzystaniu postępu technicznego prowadzącego do wzrostu wydajności, bądź dzięki wyższemu opodatkowaniu rolnictwa. Warunkiem rozwoju rolnictwa, w fazach późniejszych, jest jednak powtórne zainwestowanie w rolnictwo części środków finansowych zarówno w infrastrukturę, jak i w inwestycje technologiczne, poprawiające wydajność pracy w gospodarstwach rolnych[51].

Wyższe opodatkowanie rolnictwa w okresie szybkiego wzrostu, także poprzez gorsze warunki wymiany (*terms of trade*), zdaniem D. Newbery[52], jest uznawane za właściwe, ponieważ przemawiają za tym następujące fakty:

1. Zagregowana podaż produkcji rolnej jest relatywnie nieelastyczna, w związku z tym wysokie obciążenia fiskalne nie spowodują zmniejszenia produkcji.
2. Inwestycje przemysłowe pozwalają na osiągnięcie wyższej stopy wzrostu gospodarczego niż inwestowanie w rolnictwo, a zatem uzasadnionym jest transfer nadwyżki z rolnictwa do przemysłu.
3. Głównymi beneficjantami wyższych cen produktów rolnych są duże gospodarstwa, co nie jest zgodne z realizacją zasady sprawiedliwości podatkowej. Jest to istotny argument przemawiający za obniżeniem cen i opodatkowaniem rolnictwa.
4. Subsydiowanie rolnictwa, w tym także poprzez specjalne rozwiązania podatkowe, a więc ukryte wsparcie, prowadzi do utrzymania cen na produkty rolne powyżej światowych poziomów rynkowych, co dodatkowo obciąża biedniejszych konsumentów w miastach i na wsiach.

Nie wszyscy ekonomiści zgadzają się z powyższą argumentacją, zwłaszcza w odniesieniu do krajów rozwijających się. Potwierdzają wprawdzie, iż rzeczywiście cenowa elastyczność podaży produkcji rolnej jest szacowana w krótkim okresie od

[51] A.H. Sarris, *Agricultural Taxation under Structural Adjustment*, FAO, Rome 1994, s. 5-6.

[52] D. Newbery, N. Stern (red.), *The Theory of Taxation for Developing Countries*, Oxford University Press, The World Bank, Washington 1987, s. 376.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

0,1 do 0,25 (w długim okresie te wartości są niewiele wyższe)[53], jednakże produkcja rolna jest bardzo wrażliwa na inwestycje w infrastrukturę[54]. Natomiast wysokie opodatkowanie rolnictwa, bez wtórnego przesunięcia środków do rolnictwa, może je znacznie ograniczyć. Z drugim argumentem zmierzyli się między innymi S. Haggblande i P. Hazell, którzy zauważyli, że inwestycje rolnicze tworzą popyt na dobra pozarolnicze, co poprzez tworzenie efektów mnożnikowych, prowadzi do wzrostu produkcji przemysłowej, a w konsekwencji także i dochodów w rolnictwie[55]. Zaś argument sprawiedliwości wyższego opodatkowania w głównej mierze zależy od struktury rolnictwa w danym kraju.

Niewątpliwie, w początkowym okresie rozwoju, rolnictwo jest jednym z największych sektorów, a jego „wyciskanie", zdaniem R. Birda[56], było istotnym elementem rozwoju poszczególnych gospodarek rozwiniętych. R. Bird uważa, że jeżeli poprzez opodatkowanie nie zostaną przejęte nadwyżki wypracowane przez sektor rolny, rozwój pozostałych sektorów może być zdecydowanie wolniejszy. Pod sformułowaniem „wyciskanie rolnictwa" rozumie on nie tylko podatki jako przymusowe, nieekwiwalentne i bezzwrotne świadczenia pieniężne, ale także podatki w naturze, przymusową sprzedaż, niższe ceny na produkty rolne, mniej korzystne warunki wymiany itp. W opinii R. Birda przede wszystkim jednak system podatkowy, a nie na przykład pogorszenie warunków wymiany między sektorami, może być najważniejszym, w tym okresie, instrumentem polityki gospodarczej. Dzięki odpowiednio zaprojektowanemu systemowi motywacyjnemu i redystrybucyjnemu podatki mogą bowiem zachęcać do efektywnego wykorzystania ziemi, korzystnych zmian własnościowych, mogą promować inwestycje pozwalające na zwiększenie produktywności rolnictwa oraz przyśpieszyć przejęcia nadwyżek pracy w rolnictwie przez inne sektory. W ten sposób opodatkowanie rolnictwa staje się instrumentem obarczonym ważnymi zadaniami: transformacji nadwyżek żywności, pracy i kapitału do sektora nierolniczego oraz, by zwiększyć wypracowaną nadwyżkę, realokacji środków finansowych w obrębie samego rolnictwa. Opodatkowanie rolnictwa pozwala również opanować (powstrzymać) wzrost konsumpcji produktów rolnych w gospodarstwach, co może zmniejszyć nacisk na wzrost cen produktów rolnych i tym samym ograniczyć wzrost inflacji[57].

Obciążenia fiskalne rolnictwa, na poszczególnych etapach rozwoju, mogą być jednak bardzo zróżnicowane. Zazwyczaj jednym z głównych argumentów przema-

---

[53] Szerzej: H. Binswanger, *The Policy Response of Agricultural Proceedings of the World Bank Annual Conference on Development Economics,* Supplement to the World Bank Economic Review and the World Bank Research Observer 1989.

[54] Szerzej: H. Binswanger (i in.), *Estimates of Aggregate Agricultural Support Response from Time Series of Cross-Country Data. World Bank EPDCS*, Working Paper, Nr 3/1985, Washington D.C.

[55] S. Haggblande, P. Hazell twierdzą, iż wartość mnożnika inwestycyjnego wynosi 1,8. Szerzej: S. Haggblande, P. Hazell, *Agricultural Technology and Farm – Nonfarm Growth Linkages*, [w:] „Agricultural Economics", Vol. 3/ 1989, s. 345-364.

[56] R. M. Bird, *Taxing Agricultural Land in Developing Countries*, Harvard University Press, Cambridge, Massachusetts 1974, s. 3.

[57] R.M. Bird, *Taxing Agricultural Land* [...], s. 4 oraz R.F. Kahn, *The Place of Development* [w:] *The Challenge of Development*, Oxford University Press, Bombay 1958, s. 102.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

wiających za wysokim opodatkowaniem rolnictwa w początkowych fazach rozwoju, jak już wcześniej wspomniano, jest konieczność uzyskania dochodów budżetowych, oszczędności i umożliwienie powstania kapitału warunkującego wzrost i rozwój gospodarczy. Zdaniem wielu ekonomistów, wyższe podatki rolne są w tym okresie koniecznością, ponieważ relatywnie wyższe opodatkowanie sektorów nierolniczych, ze względu na ich mniejsze rozmiary i wyższe tempo wzrostu, może ograniczyć rozwój. W. A. Lewis twierdzi, że: „Jeżeli istnieje potrzeba przyśpieszenia tworzenia kapitału w czasie, gdy dochody sektorów nierolniczych stanowią mały odsetek dochodu krajowego, w praktyce nie ma innego sposobu, jak nałożenie wysokiego podatku na rolnictwo, zarówno dlatego, że z rolnictwa pochodzi 50-60, lub więcej, procent dochodu narodowego, ale również dlatego, że nakładanie wyższych podatków na inne sektory jest utrudnione przez fakt, iż pożądany jest rozwój tych sektorów jako część procesu wzrostu gospodarczego"[58].

Podobnie argumentują inni autorzy[59], zwracają przy tym uwagę na potrójną funkcję podatków rolnych, które mają prowadzić do: wzrostu oszczędności, wzrostu produkcji żywności przeznaczonej na sprzedaż oraz efektywniejszego wykorzystania zasobów w sektorze rolnym. Dowodzą przy tym, że zwiększenie obciążeń podatkowych rolnictwa jest jedyną drogą pozwalającą zabezpieczyć środki na rozwój, ale także prowadzącą do modernizacji tego sektora. W zasadzie ekonomiści będący zwolennikami teorii wyższego opodatkowania rolnictwa, są zgodni co do tego, że jeżeli system opodatkowania rolnictwa będzie właściwie zaprojektowany, to osiągnięcie wyżej wymienionych celów będzie możliwe.

Niezależnie od przytoczonych wyżej argumentów, część ekonomistów podaje jeszcze jeden powód przemawiający za wyższym opodatkowaniem rolnictwa. Twierdzą oni, iż niskie podatki naruszają zasadę sprawiedliwości podatkowej i są sprzeczne z zasadą zdolności opodatkowania. Natomiast wyższe podatki prowadzą do wyższego opodatkowania gospodarstw większych, osiągających stosunkowo wysokie dochody, co jest nie tylko zgodne z zasadą sprawiedliwości podatkowej, ale także pozwala na efektywniejsze wykorzystanie ziemi rolniczej. W tym przypadku jednak wszystko zależy od struktury gospodarstw rolnych w danym kraju, jeżeli dominują gospodarstwa małe i biedne, wyższe obciążenia fiskalne rolnictwa nie są zgodne z zasadą sprawiedliwości podatkowej.

Większość autorów, propagujących wyższe opodatkowanie rolnictwa, zakłada, że ze względu na podobny przebieg procesów rozwoju gospodarczego we wszystkich gospodarkach, w tym także w rolnictwie, system podatkowy może stanowić istotny instrument oddziaływania i rozwoju. Przemawia za tym to, że po pierwsze podstawą wzrostu gospodarczego jest powiększenie kapitału inwestycyjnego, co

[58] W.A. Lewis, *The Theory of Economic Growth*, Unwin Hyman, London 1955, s. 231, cytat [za:] R.M. Bird, *Taxing Agricultural* [...], s. 4.

[59] Szerzej: H.P. Wald, *Taxation of Agricultural Land in Underdeveloped Countries: A Survey and Guide to Policy*, Harvard University Press, Cambridge 1959; R.M. Bird, *Taxing Agricultural Land* [...]; V.P. Gandhi, O. Oldman, *Tax Burden on Indian Agriculture*, Harvard University Harvard Law School, Cambridge 1966; E.T. Mathew, *Agricultural Taxation and Economic Development in India*, Asia Publishing House, New York 1968.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

pociąga za sobą konieczność powiększenia oszczędności, a wyższe podatki zaspakajają te potrzeby, po drugie ekspansja sektora przemysłowego wymaga transferu środków finansowych, a jedyną możliwością we wczesnych fazach rozwoju jest ich transfer z sektora rolnego. Transfer nadwyżek (kapitału, produkcji, pracy) z rolnictwa do przemysłu nie ogranicza, jak się zazwyczaj dowodzi, wzrostu produktywności rolnictwa. Przeciwnie, może nawet ją pobudzić. Rozwój przemysłu, zwiększenie atrakcyjności towarów przemysłowych, zwiększa popyt sektora rolnego na produkty przemysłowe, co prowadzi do wzrostu produktywności rolnictwa. Uważa się również, że rolnicy dysponują określonymi nadwyżkami, jednakże tylko potrzeba uzyskania dodatkowego dochodu pozwalającego pokryć obciążenia podatkowe wymusza zwiększenie sprzedaży produktów rolnych i jednocześnie zwiększa produktywność. Tradycyjnie przyjmuje się, że rola polityki podatkowej w rozwoju gospodarczym jest istotna, a relatywnie wyższe opodatkowanie rolnictwa, zwłaszcza ziemi, jest podstawą transformacji tego sektora i całej gospodarki.

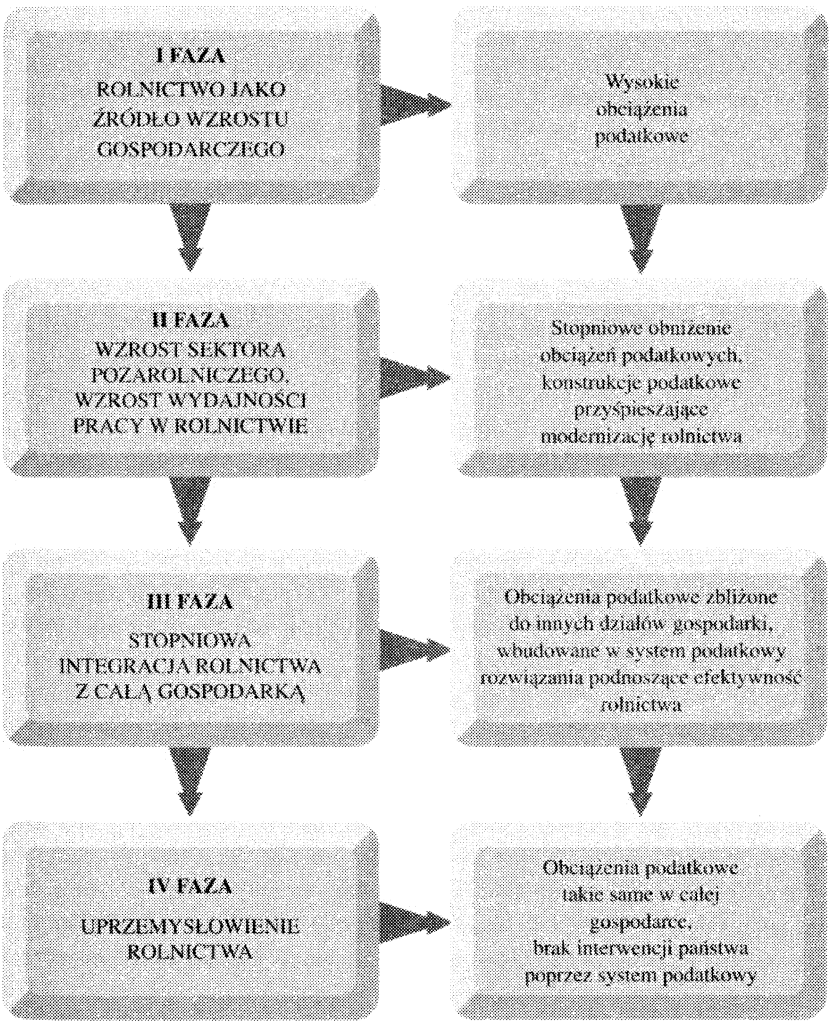
Praktyka jednak wskazuje, że system podatkowy może wprawdzie ułatwiać wygospodarowanie środków finansowych, ale nimi nie dysponuje. We wczesnych fazach rozwoju strumień transferów z rolnictwa do przemysłu jest wprawdzie nieunikniony, jednakże w dłuższym okresie wiara w to, iż rolnictwo może się transformować bez dodatkowego transferu środków finansowych z działów pozarolniczych wydaje się błędem. Istotny zatem jest odpowiedni podział środków publicznych, jeżeli większość z nich przeznaczona jest na bieżącą konsumpcję, a niewiele na inwestycje, może to być przyczyną zahamowania rozwoju nie tylko rolnictwa, ale także i całej gospodarki.

Podsumowując tę część rozważań, można stwierdzić, że opodatkowywanie rolnictwa we wczesnych fazach rozwoju jest koniecznością, rolnictwo stanowi wówczas podstawę uzyskiwania większości dochodów budżetowych, tworzy większość miejsc pracy, państwo nie ma wówczas innych, alternatywnych źródeł dochodu. Jednocześnie rolnictwo jest źródłem rozwoju działów pozarolniczych. W II fazie transformacji, według P. Timmera, sektor pozarolniczy wyraźnie rozrasta się. Wzrasta popyt na artykuły produkcji rolnej, co skłania rolników do wprowadzania zmian technologicznych (innowacyjności) zwiększających wydajność rolnictwa, w tym także pracy, co pozwala również na zwiększenie produkcji w działach pozarolniczych.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

Rysunek 3.3.

Transformacja rolnictwa a jego obciążenia fiskalne



Źródło: Opracowanie własne.

Jednak, już począwszy od II fazy rozwoju, wiele państw staje przed problemem obniżenia podatków rolnych i znalezienia alternatywnych źródeł wzrostu dochodów publicznych. Zasadnicze znaczenie, począwszy od tego etapu transformacji, ma inwestowanie części nadwyżek wypracowanych przez rolnictwo w otoczenie rolnictwa, przede wszystkim w infrastrukturę, ale również także w przedsięwzięcia poprawiające jego wydajność. Jeżeli reinwestycje w rolnictwo nie będą występowały, może okazać się, że nie nastąpi również wzrost wydajności w rolnictwie, co w konsekwencji może doprowadzić do opodatkowania nie zwiększonych zysków, ale dochodów

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

stagnacyjnych, wydłużając tym samym proces transformacji rolnictwa. Na podstawie doświadczeń wielu państw rozwijających się można stwierdzić, że wyższe opodatkowanie rolnictwa, w sytuacji gdy nie następuje jego techniczna i strukturalna przebudowa prowadząca jednocześnie do wzrostu wydajności pracy, prowadzi zazwyczaj do kryzysu, chociaż nie oznacza to, że podatki obciążające gospodarstwa rolne powinny być całkowicie zniesione[60]. Istotnym jest raczej znalezienie konstrukcji, które pozwolą dostosować opodatkowanie rolnictwa do konkretnych warunków rozwoju zarówno całej gospodarki narodowej, jak i potrzeb rozwojowych tego sektora.

W III fazie rozwoju istotne jest wymuszenie działań zmierzających do podnoszenia efektywności produkcji rolnej, zwłaszcza poprzez zmianę relacji pomiędzy poszczególnymi czynnikami produkcji. Tutaj także pomocny może być system podatkowy, który dzięki odpowiedniej konstrukcji poszczególnych podatków motywuje do podejmowania określonych decyzji. Dopiero przejście do IV fazy transformacji, w której następuje pełny proces integracji rolnictwa z całą gospodarką, gdy znikają różnice w produktywności poszczególnych czynników produkcji, a programowa modernizacja rolnictwa została zakończona, wysokość opodatkowania rolnictwa i pozostałych działów gospodarki narodowej może być wyrównana. Na tym etapie, gdy mamy do czynienia z tzw. rolnictwem uprzemysłowionym, interwencja państwa poprzez system podatkowy może mieć jedynie charakter korygujący.

Ekonomiści, przygotowując szczegółowe rozwiązania fiskalne, powinni opierać się nie tylko na teorii opodatkowania, ale również na teorii rozwoju. Niedocenianie roli rolnictwa w poszczególnych fazach rozwoju, niezauważanie zmian strukturalnych w nim zachodzących czy też traktowanie tego sektora tylko jak dostawcy nadwyżki może prowadzić do przygotowania rozwiązań, które mogą zahamować jego transformację. Dlatego też budując nowy system podatkowy, powinno się analizować ewentualne skutki zaproponowanych rozwiązań i ich zgodność z celami realizowanej polityki, nie tylko podatkowej. W związku z tym można założyć, że w przypadku wystąpienia konieczności modernizacji rolnictwa, przebudowy jego struktury agrarnej, sprzyjającej rozwojowi efektywnego rolnictwa farmerskiego, cechującego się dużą skalą produkcji oraz wysoką wydajnością, mogą istnieć pewne przesłanki do zastosowania rozwiązań fiskalnych sprzyjających takim przeobrażeniom. Dlatego też, w krajach transformujących gospodarkę, szczególnego znaczenia nabiera zakres i forma opodatkowania rolnictwa. W okresie przejściowym, zwłaszcza w okresie transformacji gospodarki, można zastosować konstrukcje, wbudowane w poszczególne podatki, przyśpieszające te przeobrażenia. Niemniej jednak nie oznacza to, że uzasadnione byłoby stworzenie odrębnego systemu opodatkowania rolnictwa. W dłuższym okresie decyzja o utrzymaniu specjalnych przywilejów podatkowych w rolnictwie powinna być poprzedzona wnikliwym rachunkiem ekonomicznym, analizą efektywności podatkowej i ekonomicznej zarówno w obrębie rolnictwa, jak i całej gospodarki. Należy bowiem pamiętać, iż ograniczenie lub całkowite wyłączenie z opodatkowania rolnictwa, a zwłaszcza dochodów rolniczych, przyczynia się do powstania zakłóceń alokacyjnych, przede wszystkim w zakresie czynnika pracy

[60] Szerzej: A.H. Sarris, *Agricultural Taxation* [...].

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

i ogranicza lub nawet, w niektórych wypadkach, hamuje przeobrażenia strukturalne. Natomiast właściwie zaprojektowany system podatkowy może przyczynić się do ich przyśpieszenia oraz zmniejszyć negatywne oddziaływanie podatków na pracę, oszczędności i inwestycje w całej gospodarce.

Podatki zawsze postrzegane są jako uciążliwe obciążenie, tym bardziej w takim sektorze jak rolnictwo. Wprawdzie wiele argumentów przemawia za traktowaniem rolnictwa w sposób szczególny, zwłaszcza w okresie transformacji systemu, nie oznacza to, że rolnictwo nie powinno ponosić ciężarów podatkowych i korzystać z całkowitego zwolnienia. Zwolnienie rolnictwa z opodatkowania powoduje, że inni podatnicy, w pozostałych sektorach, ponoszą wyższe obciążenia. Podstawą reform podatkowych jest możliwie szeroka baza podatkowa, która pozwala na utrzymanie stawek na niskim poziomie, jednocześnie jednak zmotywowanie poszczególnych uczestników rynku do podejmowania efektywnych decyzji. Świadczy o tym, że rolnictwo musi być także częścią tej bazy i wraz z innymi działami gospodarki narodowej ponosić ciężary fiskalne. Na podstawie przedstawionych w poprzednim rozdziale ogólnych zasad opodatkowania, a zwłaszcza cech optymalnego systemu podatkowego oraz zaprezentowanej powyżej ścieżki rozwoju rolnictwa, można stwierdzić, iż system podatkowy powinien być taki sam we wszystkich sektorach gospodarki. Jeżeli następuje jakieś odstępstwo od tej zasady, wówczas powinno się w sposób precyzyjny wyjaśnić przyczyny i cele wprowadzenia specjalnych rozwiązań lub odrębnego systemu opodatkowania. Tym bardziej że zazwyczaj wiąże się to z wyraźnym zwiększeniem obciążeń w innych działach i obniżeniem efektywności całej gospodarki.

Rolnictwo, od wieków, było przez państwo traktowane w inny sposób niż pozostałe sektory. Początkowo, w okresie przedindustrialnym, wynikało to niewątpliwie z tego, iż było ono największym i najważniejszym działem gospodarki narodowej, od którego zależała potęga państwa (a w zasadzie władcy) oraz położenie społeczno-ekonomiczne jego obywateli. Szczególne traktowanie rolnictwa, jako działu wytwarzającego produkty o istotnym znaczeniu strategicznym, miało więc swoje uzasadnienie. W miarę rozwoju gospodarczego sektor rolniczy uległ radykalnym zmianom. Jego znaczenie jest różne w poszczególnych krajach. Samowystarczalność, czy też inaczej bezpieczeństwo żywnościowe danego kraju, przestaje być, zwłaszcza w krajach rozwiniętych, przesłanką uzasadniającą jego szczególne traktowanie[61], w tym także w zakresie opodatkowania. Jednakże podatki mogą być ważnym instrumentem polityki rolnej. Szczególnie w krajach rozwijających się i transformujących gospodarkę mogą być wykorzystane do przyśpieszenia przemian strukturalnych, zachęcania do efektywniejszego wykorzystania ziemi rolniczej, mogą przyśpieszać przemiany własnościowe, motywować do nowych produkcyjnych inwestycji oraz przyśpieszać alokację ludzi dotychczas zatrudnionych w rolnictwie do działów pozarolniczych, zwiększając tym samym wydajność pracy. Dlatego też, gdy istnieje możliwość przyśpieszenia zmian jakościowych w sektorze rolnym, użycie konstrukcji podatkowych może być w pełni uzasadnione. Jednakże nie ma w tym względzie

[61] J. Wilkin, *Interwencjonizm państwowy w rolnictwie: dlaczego był, jest i będzie*, Agencja Rynku Rolnego, Biuletyn Informacyjny, Nr 9/2002, s.19-24.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

uniwersalnych rozwiązań. Polityka podatkowa wobec rolnictwa powinna zależeć od: konkretnych warunków istniejących w danym kraju, konkretnych uwarunkowań społeczno-ekonomicznych, struktury instytucjonalnej czy też relacji między sektorem rolniczym i pozostałymi. W każdym przypadku istotnym jest, aby była ona zgodna z polityką rolną i pozwalała zrealizować zamierzone cele.

Niemniej jednak polityka państwa, wspierająca przekształcenie rolnictwa, powinna być przemyślana. Ważny jest odpowiedni wybór instrumentów, jak i właściwa ich konstrukcja. T. Hunek twierdzi, że rolnictwo: „[...] kształtowane przez politykę protekcjonistyczną stopniowo zatraca motywacje gospodarowania, opierające się na podstawach *homo economicus*, sprowadzających się do zwiększania potencjału gospodarstwa, rentowności produkcji, dochodu producenta. Wiele mechanizmów protekcjonistycznych opiera się na przeciwstawnych logice założeniach [...]. Praktyka, choćby w Unii Europejskiej, pokazuje, że długookresowe działania mechanizmów protekcjonistycznych, jako produktu rynku polityki, muszą pociągać za sobą destrukcyjne konsekwencje w dziedzinie jakości kapitału ludzkiego w procesie produkcji rolniczej, podminowując takie jego walory, jak przedsiębiorczość czy dynamiczność. Oznaczać to może, iż rolnictwo staje przed groźbą wejścia na ścieżkę generacyjnej reprodukcji niesprawności ekonomicznej i niewydolności społecznej znacznej części społeczności rolniczej"[62].

Podsumowując, należy podkreślić, iż kwestia jak traktować rolnictwo, w sposób uprzywilejowany, czy też taki sam jak pozostałe działy gospodarki narodowej, w praktyce nie znajduje jednoznacznego rozstrzygnięcia. Często rozwiązania zastosowane w danym kraju nie mają uzasadnienia w innym, gdzie poziom rozwoju rolnictwa jest inny. Zdarza się też, że rozwiązania te nie mają podstaw ekonomicznych, a jedynie umocowanie polityczne. W przypadku rolnictwa polityka ma bowiem istotny wpływ na zakres działań podejmowanych przez państwo. Należy pamiętać również o tym, iż rolnictwo w poszczególnych krajach, a nawet w poszczególnych regionach w danym kraju, jest bardzo zróżnicowane. Inny poziom rozwoju może więc uzasadniać jego odmienne traktowanie, umożliwiające realizację założonych celów społeczno-gospodarczych. Ważną sprawą jest więc poznanie, przedstawionego powyżej, modelu rozwoju rolnictwa, co ułatwi zidentyfikowanie fazy rozwoju rolnictwa badanego kraju i jednocześnie ułatwi dostosowanie odpowiedniej polityki fiskalnej do bieżącej polityki agrarnej.

[62] J. Szomburg (red.), *Rolnictwo i wieś* [...], s. 38.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

3.2. Modele opodatkowania rolnictwa

Od dawna w literaturze przedmiotu prowadzona jest dyskusja na temat, co powinno być podstawą opodatkowania w rolnictwie: ziemia lub szerzej majątek produkcyjny, lub dochód, czy też powinien to być zestaw podatków. Kontrowersje związane z konstrukcją systemu opodatkowania rolnictwa wynikają przede wszystkim z różnego podejścia teoretyków do renty gruntowej i renty różniczkowej w rolnictwie. W literaturze przedmiotu[63] prezentowane są dwa przeciwstawne poglądy na ten temat. Część ekonomistów rolnictwa, w związku z malejącym udziałem rolnictwa w gospodarce narodowej, podkreśla spadającą wartość renty gruntowej, inni zaś są nadal przekonani o jej istotnym znaczeniu. Bez wątpienia rola rolnictwa we współczesnej gospodarce zmniejsza się. Maleje również, w porównaniu z innymi czynnikami produkcji, znaczenie ziemi w procesie technologicznym. Jednakże spadek znaczenia ekonomicznego ziemi, ze względu na jej szczególną rolę w procesie produkcji rolnej, jest raczej symboliczny[64]. Ziemia w rolnictwie przyczynia się do powstania tzw. dochodów fundowanych (czyli renty gruntowej), będących formą dochodu właściciela ziemi wykorzystywanej do celów produkcyjnych. Dodatkowo, ziemia charakteryzuje się różną przydatnością do celów produkcyjnych, jest zróżnicowana pod względem jakościowym i ekonomicznym (warunki jej położenia), co w konsekwencji jest źródłem powstania dodatkowych korzyści, czyli tzw. renty różniczkowej. Warunkiem istnienia renty różniczkowej jest jednoczesne użytkowanie ziemi jakościowo lepszej i korzystniej położonej wobec rynków zbytu oraz ziemi o niższej urodzajności i gorzej usytuowanej. Rentę różniczkową można określić więc jako: „względną różnicę dochodu czystego pomiędzy działkami różniącymi się naturalnymi i ekonomicznymi warunkami produkcji. Przy założeniu, że udział innych czynników kształtujących poziom tego dochodu jest taki sam"[65]. Nakłady w gospodarstwach mogą być różne, pomimo osiągnięcia takich samych efektów końcowych. Dobre warunki glebowe, klimatyczne i ekonomiczne, podobnie jak wyższe nakłady na ziemi słabej, w istotny sposób wpływają na efektywność gospodarowania w rolnictwie.

Reasumując, można stwierdzić, że dochody rolników rzeczywiście zależą w dużej mierze od warunków produkcji, na które dany wytwórca nie ma wpływu, które są dane z zewnątrz i są uzależnione od żyzności uprawianej ziemi, jej ukształtowania, agroklimatu i stosunków wodnych. Grunty o lepszej jakości, korzystniej usytuowane sprzyjają zazwyczaj osiąganiu wyższych dochodów. Niestety, specyfika produkcji rolnej powoduje, że trudno jest ustalić, w jakim zakresie produkcja jest efektem zaangażowania ziemi, czy też innych czynników produkcji, a w jakim ekwiwa-

[63] Szerzej: M. Podstawka, *Opodatkowanie rolnictwa i perspektywy jego zmian w Polsce*, Wydawnictwo SGGW, Warszawa 1995, s. 33-39; M. Podstawka, *System podatkowy w rolnictwie*, Wydawnictwo SGGW, Warszawa 2000, s. 20-35; M. Podstawka, *Finanse w rolnictwie*, Wydawnictwo „Wieś Jutra", Warszawa 2000, s. 89-92.

[64] M. Podstawka, *System podatkowy* [...], s. 21.

[65] M. Podstawka, *Opodatkowanie rolnictwa* [...], s. 38.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

lentem pracy. Tworząc system podatkowy, spełniający warunki dobrego systemu, nie można pominąć tych zagadnień. W sensie ekonomicznym, źródłem podatków rolniczych może być zatem zarówno dochód fundowany (kapitałowy), jak i dochód wynikający z zaangażowania rolnika i jego rodziny (opłata pracy). Oznacza to, że renta może być źródłem części obciążeń fiskalnych rolnictwa, przede wszystkim podatku majątkowego, zaś dochód rolniczy – podatku dochodowego.

W związku z powyższą dyskusją, w literaturze przedmiotu spotykamy trzy podstawowe koncepcje[66] tworzenia systemu opodatkowania rolnictwa, które zakładają:

1) opodatkowanie wyłącznie ziemi rolniczej (stosowane zazwyczaj w krajach rozwijających się i postkomunistycznych);
2) opodatkowanie wyłącznie wyników działalności gospodarstw rolnych, przede wszystkim dochodu (stosowane w niektórych państwach OECD);
3) opodatkowanie zarówno ziemi, jak i dochodów rolniczych (stosowane np. w krajach UE i USA).

Punktem wyjścia do badań źródeł opodatkowania są najczęściej czynniki decydujące o powstaniu dochodu rolniczego: ziemia, kapitał i praca. Pierwsza koncepcja za podstawę opodatkowania rolnictwa przyjmuje czynnik produkcji mający istotny wpływ na efekty gospodarowania – ziemię. W tym przypadku opodatkowanie rolnictwa ma charakter podatku majątkowego, zwłaszcza gdy podstawę naliczenia podatku określa się w oparciu o wartość majątku (ziemi lub czasami ziemi i budynków). Zgodnie z założeniami tego modelu, opodatkowaniu podlegają raczej możliwości dochodowe, a nie konkretne dochody danego gospodarstwa[67], co z jednej strony może przyczynić się do lepszego wykorzystania ziemi, z drugiej zaś do zwiększenia obciążeń fiskalnych gospodarstw słabszych ekonomicznie. Opodatkowanie ziemi rolniczej, przy odpowiednio ustalonej stawce, może wyrównać warunki gospodarowania w poszczególnych gospodarstwach rolnych. W sytuacji gdy stawka jest wyższa, opodatkowaniu może podlegać również ta część dochodów rolnika, która jest efektem zaangażowania innych niż ziemia czynników produkcji.

Słabą stroną tej koncepcji, zdaniem M. Podstawki, jest to, iż po pierwsze dochody o różnej wysokości będą obciążone tą samą stawką, po drugie używa się takiej samej stawki do dwóch różnych podstaw opodatkowania (renty i wartości dodanej), co czyni system mało precyzyjnym i nieczytelnym dla podatników[68]. Dyskusyjny jest przede wszystkim pierwszy z przytoczonych argumentów. Jeżeli porównamy gospodarstwo rolne do małego przedsiębiorstwa, wówczas zróżnicowanie stawki podatku, uzależnione od wysokości dochodu (np. progresywne), zmniejsza zdolność akumulacji środków finansowych, umożliwiających finansowanie inwestycji. W takiej sytuacji użycie takiej samej stawki podatku do opodatkowania różnych dochodów, podobnie jak w przypadku podatku dochodowego od osób prawnych,

[66] Szerzej: W. J. Ciechomski, *Interwencjonizm państwowy w rolnictwie i obrocie rolnym*, Akademia Ekonomiczna w Poznaniu, Poznań 1997, s. 105 – 106; M. Podstawka, *Opodatkowanie rolnictwa* [...], s. 26-29.

[67] M. Podstawka, *System podatkowy* [...], s. 29.

[68] M. Podstawka, *Finanse w rolnictwie*, Wydawnictwo „Wieś Jutra", Warszawa 2000, s. 90.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

jest korzystne, zwłaszcza gdy koszt pozyskania kapitału, pozwalającego na rozwój gospodarstwa, jest wysoki[69].

Druga koncepcja zakłada oparcie systemu opodatkowania rolnictwa na wynikach działalności gospodarstw rolnych (szacunkowych lub rzeczywistych): przychodzie, dochodzie lub np. wielkości produkcji towarowej. Najczęściej opodatkowaniu podlega dochód, rozumiany jako dodatnia różnica pomiędzy przychodami a kosztami jego uzyskania. Uzależnienie obciążeń podatkowych wyłącznie od efektów produkcyjnych oznacza, że nie uwzględnia się w tym modelu, przy naliczeniu podatku, warunków funkcjonowania poszczególnych gospodarstw rolnych, wartości majątku produkcyjnego, zwłaszcza ziemi, jej jakości i położenia. Podatek dochodowy nie bierze pod uwagę tzw. obiektywnych czynników zewnętrznych[70], będących jedną z istotnych przyczyn zróżnicowania dochodów w rolnictwie. Jeżeli np. dwa gospodarstwa, posiadające ziemię o różnej ilości i jakości, osiągają takie same dochody, ich obciążenia podatkowe będą w tym przypadku identyczne. Nie rozwiązuje tego problemu wprowadzenie progresywności w opodatkowaniu dochodów rolniczych[71]. Wówczas wprawdzie różnej wysokości dochody byłyby obciążone odmiennymi stawkami, jednakże nadal nie pozwala to na uwzględnienie niejednorodnych warunków gospodarowania.

Trzeci model zakłada opodatkowanie zarówno majątku (np. ziemi), jak i dochodów z produkcji rolniczej[72]. Taka konstrukcja systemu pozwala jednocześnie na uwzględnienie renty różniczkowej, wynikającej z różnej naturalnej żyzności ziemi i odmiennych warunków klimatycznych, ekonomicznych, wynikających z jej położenia, oraz efektów pracy rolnika. W tym modelu podatek majątkowy (gruntowy) powinien częściowo niwelować wpływ renty różniczkowej na dochody z produkcji rolnej[73]. W opinii M. Podstawki, jego wysokość powinna być niższa od wysokości tej renty, w przeciwnym wypadku podatek mógłby zniechęcać do użytkowania gruntów lepszych, korzystniej położonych, o niższych kosztach produkcji[74]. Według niektórych ekonomistów, konstrukcja podatku majątkowego, obciążającego gospodarstwa rolne, powinna obejmować również opodatkowanie budynków i innych składników majątku[75]. Nasuwa to jednak wiele zastrzeżeń, związanych przede wszystkim z naruszeniem zasady podwójnego opodatkowania oraz zasady nienaruszania substancji przedmiotu opodatkowania. Należy pamiętać o tym, że składniki majątku produkcyjnego stanowią część zakumulowanego dochodu, już raz opodat-

[69] Szerzej na ten temat w dalszej części rozdziału.

[70] Wprawdzie dochód rolniczy jest w części efektem działania tzw. czynników obiektywnych, zewnętrznych, w części rezultatem działania pozostałych czynników, pracy i kapitału, jednakże wyselekcjonowanie poszczególnych zależności jest praktycznie niemożliwe, dlatego też racjonalny system podatkowy powinien uwzględniać, przynajmniej w części, również czynniki obiektywne.

[71] Wprowadzenie progresywnej skali podatkowej dodatkowo może ograniczyć poziom inwestycji w gospodarstwie.

[72] Taki model opodatkowania rolnictwa obowiązuje w krajach Unii Europejskiej.

[73] M. Podstawka, *Opodatkowanie rolnictwa* [...], s. 41.

[74] Ibidem.

[75] Szerzej na ten temat w dalszej części rozdziału.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

kowanego. Ich ponowne obciążenie podatkiem może zniechęcać do ponoszenia nakładów inwestycyjnych.

Według K. Hoff[76], użycie zestawu podatków rolnych jest lepszym rozwiązaniem, niż opodatkowanie ziemi i dochodu oddzielnie, zmniejsza bowiem ryzyko produkcji. Podatek dochodowy najbardziej obciąża rolnika, kiedy jego dochód jest najwyższy, najmniej, kiedy jego dochód jest najniższy, co ma istotne znaczenie w przypadku nieurodzaju lub klęsk żywiołowych. Stanowi to dla rolnika pewne zabezpieczenie od ryzyka produkcji. Zastosowanie zestawu podatków łagodzi również niedoskonałości rynku, zwłaszcza rynku ubezpieczeń. Rząd, wprowadzając podatek ściśle powiązany z wysokością produkcji, w pewnym sensie zastępuje rynek ubezpieczeń, którego działanie na obszarach wiejskich, ze względu na wysokie koszty i niską opłacalność, jest ograniczone. Zdaniem K. Hoff, opodatkowanie dochodu jest łatwiejsze do wprowadzenia niż obowiązkowy program ubezpieczeń. Jest jednocześnie, ze względu na konieczność monitorowania zbiorów przy ubezpieczeniu, znacznie mniej kosztowne. Dodatkowo – stwierdza K. Hoff - wprowadzenie opodatkowania produkcji kosztem opodatkowania ziemi prowadzi zazwyczaj do utrzymania na niezmienionym poziomie wartości majątku rolnika i jednocześnie do wzrostu podaży pracy.

Przedstawione koncepcje opodatkowania rolnictwa mają swoich zwolenników i przeciwników. Wybór jednej z nich zależy od potrzeb danego kraju i realizowanej polityki zarówno podatkowej, jak i rolnej. Skalę oddziaływania systemu determinują zaś: konkretne konstrukcje poszczególnych podatków, zasady ustalania podstawy opodatkowania, stawki i skale podatkowe, zastosowane ulgi i odliczenia.

3.3. Podatki obciążające rolnictwo

3.3.1. Klasyfikacja podatków rolnych

Tradycyjne definicje podatku, formułowane przez poszczególnych autorów, różnią się między sobą, na ogół jednak zawierają pewne cechy powtarzające się. Najczęściej podatek definiuje się jako świadczenie, na rzecz podmiotów publicznych, o charakterze przymusowym, powszechnym, bezzwrotnym i nieodpłatnym, pobieranym na podstawie przepisów prawa, które określają warunki, wysokość, formy i technikę jego poboru[77]. Ta definicja ma bardziej charakter prawny niż ekonomiczny[78]. Należy jednak pamiętać o tym, że podatek jest kategorią złożoną, ma

[76] K. Hoff, *Introduction: Agricultural Taxation and Land Rights Systems*, The World Bank Economic Review, Vol. 5/1991, s.85-91.

[77] N. Gajl, *Modele podatkowe. Podatki obrotowe i inne formy obciążeń fiskalnych*, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 1995, s. 11.

[78] Według W. Modzelewskiego, podatki, mimo że są kategorią ekonomiczną, jednocześnie są wyłącznie tworem prawa publicznego (finansowego) i poza prawem finansowym nie mają samoistnego bytu ekonomicznego. Zob. W. Modzelewski, *Wstęp do nauki polskiego prawa podatkowego,* Instytut Studiów Podatkowych, Warszawa 2003, s. 15.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

nie tylko wymiar prawny, ale także fiskalny, ekonomiczny, polityczny i społeczny, a w związku z tym wymaga wieloaspektowych rozważań[79]. I chociaż aspekty te są ze sobą ściśle powiązane, to ze względu na różne rozłożenie punktów ciężkości, celowe jest ich koncepcyjne oddzielenie[80].

Niewątpliwie, z racji problematyki niniejszej publikacji, najistotniejsza jest treść ekonomiczna podatku. Z ekonomicznego punktu widzenia podatek, który jest przymusowym pobieraniem dokonywanym przez władze publiczne, za które nic bezpośrednio nie otrzymuje się w zamian, jest jednocześnie przewłaszczeniem części dochodów sektora prywatnego na rzecz państwa lub innego związku publiczno-prawnego. Podatki można zatem określić jako przymusowe przeniesienie własności uzasadnione potrzebą finansowania instytucji państwa[81]. Oznacza to, że są one bezzwrotnymi transferami środków pieniężnych z sektora prywatnego do sektora publicznego, a ich pobór powoduje zmianę alokacji zasobów w gospodarce. Tak opisanych cech nie mają ani operacje kredytowe, ani bezpośrednie płatności dokonywane za dostarczone przez państwo dobra i usługi publiczne, ani płatności, za które w zamian otrzymuje się jakieś świadczenie. Zgodnie z tak przyjętą definicją, za podatek nie można więc uznać płatności ponoszonych w zamian za teraźniejsze i przyszłe świadczenia bezpośrednie, np. składek na ubezpieczenie społeczne[82].

W literaturze przedmiotu spotykamy także odrębną definicję podatków rolnych, zgodnie z którą **podatkami rolnymi** nazywamy obciążenia przymusowe o charakterze bezzwrotnym, nieekwiwalentnym, które wchodzą w skład rolniczego systemu obciążeń finansowych oraz są bezpośrednio związane z produkcją rolną i prowadzeniem gospodarstwa rolnego[83]. I w tym przypadku, z ekonomicznego punktu widzenia, następuje przymusowe przeniesienie własności z sektora rolnego do sektora publicznego. Czy zatem podatki obciążające rolnictwo (podatki rolne) są odrębną kategorią podatków? Wydaje się, że nie. Podatki rolne charakteryzują się takimi samymi cechami stałymi - przymusowością, bezzwrotnością, nieekwiwalentnością, jak inne obciążające pozostałe sektory gospodarki. Zazwyczaj, poza pewnymi wyjątkami[84], takie same podatki obciążają rolnictwo i inne działy. Przedstawione powyżej pojęcie nie różni się więc zasadniczo od tradycyjnej definicji podatku, ogranicza jedynie podatki rolne do obciążeń dotyczących produkcji rolnej i gospodarstwa rolnego, co jest w pełni uzasadnione, jeżeli wyraźnie wyodrębniamy produkcję rolną spoza innych działalności, natomiast nie ma uzasadnienia wówczas, gdy rolnictwo traktowane jest jako jeden z integralnych sektorów gospodarki narodowej.

[79] S. Owsiak, *Finanse publiczne* [...], s. 155.

[80] Szerzej: A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo* [...], s.56-64.

[81] T. Sommer, *Czy można usprawiedliwić podatki?,* Biblioteka Wolności, Warszawa 2006, s. 37.

[82] W związku z tym składki na ubezpieczenie społeczne rolników, chociaż przez różnych autorów różnie klasyfikowane, nie są przedmiotem zainteresowań tej rozprawy.

[83] W skład systemu obciążeń finansowych rolnictwa wchodzą: obciążenia z tytułu dochodów rolniczych, przychodów, gruntów, budynków, ubezpieczeń społecznych i majątkowych, różnego rodzaju usług itp. Nie wszystkie z nich, ze względu na charakter i przeznaczenie, są podatkiem. Szerzej: M. Podstawka, *Opodatkowanie rolnictwa* [...], s. 24-26.

[84] Wyjątkiem jest podatek rolny obowiązujący w Polsce, który dotyczy tylko i wyłącznie rolnictwa, nie obciąża zaś innej działalności. Szerzej na ten temat w rozdziale 5.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

W związku z tym nie jest zasadne odrębne definiowanie podatków rolnych, podobnie zresztą jak i podatków przemysłowych. W dalszej części pracy, analizując obciążenia fiskalne rolnictwa, będziemy się posługiwali, przyjętą w literaturze przedmiotu, ogólną definicją podatku.

Całokształt podatków obowiązujących jednocześnie w danym państwie tworzy system podatkowy, czyli uporządkowany zbiór obowiązujących w danym czasie podatków, które można w określony sposób sklasyfikować, uwzględniając przy tym zróżnicowane kryteria podziału[85]. System podatkowy powinien być zbiorem wewnętrznie spójnych elementów, które łączy pewna „myśl przewodnia". Bez tego spoiwa, jak twierdzi R. Mastalski, mamy do czynienia z „konglomeratem" podatkowym, a nie z systemem[86]. Jego zdaniem, przesłanki tworzenia systemu podatkowego, lub ewentualnie wprowadzenia zmian w poszczególnych podatkach wchodzących w jego skład, nie mają zazwyczaj tylko i wyłącznie charakteru fiskalnego. Często poprzez system podatkowy państwo realizuje także inne cele ekonomiczne, np. związane z polityką wzrostu gospodarczego, zmianami strukturalnymi, lub też społeczne, związane np. z realizacją zasady sprawiedliwości podatkowej. Dlatego też jego konstrukcja powinna uwzględniać uwarunkowania zewnętrzne danego systemu podatkowego, a zwłaszcza to, w jakich warunkach społeczno-gospodarczych on powstaje. Analogicznie definiuje się, jeżeli zachodzi konieczność wyodrębnienia, system opodatkowania rolnictwa (inaczej gospodarstw rolnych), poprzez który rozumiemy zbiór podatków obowiązujących równocześnie, które z jednej strony obciążają rolnictwo jako sektor, z drugiej zaś poprzez sam fakt istnienia, lub specjalne konstrukcje, mają wpływ na decyzje podejmowane przez właścicieli lub użytkowników gospodarstw rolnych. Podobnie jak w przypadku definicji podatku, zakładamy, że system opodatkowania rolnictwa jest częścią ogólnego systemu podatkowego, jest jego subsystemem i nie stanowi odrębnej całości.

Kryteria podziału podatków[87], w tym także obciążających rolnictwo, są bardzo zróżnicowane, nawiązują najczęściej do cech istotnych z punktu widzenia ekonomicznego lub prawnego. Poszczególne klasyfikacje pozwalają podkreślić różnice pomiędzy poszczególnymi konstrukcjami. Biorąc pod uwagę główny cel wprowadzenia podatków, można je podzielić na[88]:

- podatki efektywne fiskalnie

oraz

- podatki nieefektywne fiskalnie.

---

[85] R. Dziemianowicz, *System podatkowy*, [w:] J. Zarzecki (red.), *Finanse*, Wydawnictwo Wyższej Szkoły Ekonomicznej w Białymstoku, Białystok 2003, s. 137.

[86] R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, C.H. Beck, Warszawa 2000, s. 28-29.

[87] W teorii podatków stosowane są różne klasyfikacje dokonujące podziału podatków. Por. S. Owsiak, *Finanse publiczne* [...], s. 155-162; N. Gajl, *Modele podatkowe. Podatki obrotowe* [...], s. 18-32; A. Majchrzycka-Guzowska, *Finanse i prawo* [...], s.98-108; A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo* [...], s.76-80; G. Szczodrowski, *Polski system podatkowy. Strategia transformacji*, Wydawnictwo Uniwersytetu Gdańskiego, Gdańsk 2001, s. 10-25.

[88] W. Modzelewski, *Wstęp do nauki polskiego prawa podatkowego*, Instytut Studiów Podatkowych, Warszawa 2003, s. 90-91.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

Według W. Modzelewskiego, jest to podział najprostszy i najważniejszy. Rzeczywiście zakładając, że podatki realizują tylko cel fiskalny, taka klasyfikacja pozwalałaby na wyeliminowanie z systemu podatkowego tytułów, które nie przynoszą dochodów i jednocześnie są kosztowne zarówno z punktu widzenia państwa, jak i podatnika. Niestety, obiektywna ocena, czy dany podatek jest efektywnym źródłem dochodów, może zazwyczaj nastąpić po pewnym czasie jego funkcjonowania w systemie, gdy jego obecność zostanie przez podatników zaakceptowana, co utrudnia jego zniesienie. W. Modzelewski twierdzi, że ze względu na pewne uwarunkowania polityczne, do których można zaliczyć przede wszystkim:

- obawę przed utratą popularności przez polityków (wprowadzenie istotnych reform podatkowych traktowane jest zazwyczaj jako swoiste „samobójstwo polityczne");

oraz

- ograniczoną wiedzę polityków na temat teorii opodatkowania (zniesienie nawet nieefektywnego podatku, przynoszącego więcej szkody niż pożytku, odbierane jest przez nich jako zamach na finanse publiczne państwa);

żywotność nieefektywnych konstrukcji jest bardzo długa. Przeprowadzenie nawet drobnych reform podatkowych napotyka zazwyczaj na wyraźny opór polityków i społeczeństwa, w rezultacie czego w systemie pozostają konstrukcje przestarzałe, nieefektywne i drogie.

Biorąc pod uwagę inne kryteria, podatki najczęściej dzieli się ze względu na:

- treść zjawisk ekonomicznych, których dotyczą - **klasyfikacja przedmiotowa**;
- stosunek opodatkowania do źródła podatku – **na podatki bezpośrednie i pośrednie**;
- beneficjanta dochodów podatkowych – **na podatki centralne i lokalne**.

Pierwsze kryterium podziału jest najczęściej używane, jednocześnie wydaje się najbardziej przydatne także z racji problematyki tej pracy. Klasyfikacja przedmiotowa nawiązuje do ekonomicznego procesu powstawania i rozdysponowania dochodu. „W procesie gospodarczym najpierw kształtuje się dochód (przychód), następnie zostaje on ustalony (przychód minus koszty) i w końcu zostaje zużyty (konsumpcja)"[89]. Ze względu na treści zjawisk ekonomicznych podatki można podzielić na: dochodowe, w tym także przychodowe, majątkowe i od wydatków[90].

---

[89] A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo* [...], s. 76.

[90] Niektórzy autorzy używają nazwy **podatki konsumpcyjne**, chociaż nie do końca odzwierciedla ona charakter ekonomiczny tej grupy podatków. Podatek konsumpcyjny jest zawsze podatkiem od wydatków, natomiast nie każdy podatek od wydatków jest podatkiem konsumpcyjnym. Jako przykład można podać opodatkowanie zakupu (obrotu) dóbr inwestycyjnych. Obciążenia z tego tytułu niewątpliwie możemy zaliczyć do podatków od wydatków, ale będzie to raczej podatek obrotowy niż konsumpcyjny. Problem pojawia się przy VAT, który jest podatkiem od wydatków, obciąża zarówno dobra konsumpcyjne, jak i inwestycyjne, które przejściowo obciążane są VAT w poszczególnych fazach obrotu. Często więc nie jest możliwe odrębne potraktowanie VAT jako podatku konsumpcyjnego i obrotowego. Ze względu na to, że VAT jest w UE powszechnym podatkiem obciążającym sprzedaż (zarówno dóbr konsumpcyjnych, jak i inwestycyjnych), w dalszej części pracy, przyjmując pewne

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

Podatki dochodowe nawiązują bezpośrednio do nadwyżki ekonomicznej wypracowanej przez podmioty, za ich pomocą: „następuje dzielenie się dochodem podatnika z państwem, co oznacza bezpośrednią redystrybucję dochodów w gospodarce i społeczeństwie"[91]. Podatki od dochodów, ze względu na bezpośredni związek z rentownością i nieprzewidywalność potencjalnych dochodów są, zdaniem S. Owsiaka, bardziej korzystne dla podatników niż władz publicznych. W związku z tym mogą być one narzędziem realizacji zarówno zasady powszechności, jak i sprawiedliwości opodatkowania, mogą także poprzez system zwolnień i ulg realizować inne cele pozafiskalne.

Dla konstrukcji podatku dochodowego od osób fizycznych najważniejsze znaczenie ma przedmiot opodatkowania, budowa skali podatkowej, zestaw ulg i zwolnień. Przedmiotem opodatkowania w podatkach dochodowych jest dochód osiągany przez podatnika, który jest najczęściej rozumiany jako dodatnia różnica osiągniętych przychodów i kosztów poniesionych w celu ich uzyskania. W ekonomii kategoria dochodu jest jednoznaczna. Natomiast w sensie prawnym jest to kategoria umowna, sformułowana przez ustawodawcę, ściśle dostosowana do potrzeb podatkowych, co może prowadzić do zawężenia (poprzez ograniczenie pojęcia dochodu) lub rozszerzenia (poprzez rozszerzenie pojęcia dochodu) obowiązku podatkowego. W doktrynie podkreśla się, iż przedmiotem opodatkowania, zarówno w znaczeniu podmiotowym, jak i przedmiotowym, powinien być dochód czysty[92]. Z punktu widzenia podmiotu oznacza to, że opodatkowaniu nie powinien podlegać dochód stanowiący tzw. minimum egzystencji. Natomiast w znaczeniu przedmiotowym oznacza to, że opodatkowaniu powinien podlegać dochód rozumiany jako nadwyżka przychodów nad kosztami jego uzyskania. Przy tak zdefiniowanym dochodzie pojawiają się problemy z określeniem katalogu tzw. podatkowych kosztów uzyskania, które mogą być potrącone i od których zależy wysokość dochodu do opodatkowania. W rolnictwie zasady użycia dochodu jako podstawy opodatkowania są takie same, jak w innych sektorach gospodarki, jedynym problemem jest sposób obliczenia dochodu rolniczego. Niestety, w gospodarstwach rolnych często ze względu na brak, nawet uproszczonych, zapisów księgowych trudno jest ustalić dochód faktyczny. W konsekwencji prowadzi to do wyboru jako podstawy naliczania podatku dochodu szacunkowego, co nie jest w pełni zgodne z założeniami podatku dochodowego i w związku z tym budzi sprzeciw wielu teoretyków. Problemem jest również wskazanie właściwej metody oszacowania dochodu[93].

Podatki przychodowe stanowią uproszczoną formę opodatkowania dochodu, podstawą opodatkowania jest w tym przypadku przychód, bez uwzględniania kosztów jego uzyskania i wyników ekonomicznych aktywności. W rzeczywistości podatki przychodowe (poza sytuacją, gdy towary lub usługi nie zostaną sprzedane) zaspoka-

uproszczenie, pod pojęciem podatek konsumpcyjny będziemy rozumieć obciążenia fiskalne z tytułu sprzedaży dóbr i usług, w tym także inwestycyjnych.

[91] S. Owsiak, *Finanse publiczne* [...], s. 157.

[92] R. Gwiazdowski, *Sprawiedliwość a efektywność opodatkowania. Pomiędzy progresją a podatkiem liniowym*, Centrum im. Adama Smitha, Warszawa 2001, s. 11.

[93] Szerzej na ten temat w dalszej części rozdziału.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

jane są z dochodu podatnika. Gwarantują one budżetom, państwa lub lokalnym, dochody bez względu na ostateczny efekt ekonomiczny (wynik finansowy) działalności. Są prymitywnym, ale jednocześnie wygodnym instrumentem fiskalnym, gdyż: „pomagają zaspokoić popyt państwa na dochód (pieniądz), uniezależniając wpływy z tego podatku od sytuacji dochodowej podatnika"[94]. Równocześnie ułatwiają ukrycie rzeczywistych ciężarów podatkowych. Nie ma znaczenia, w przypadku opodatkowania przychodu, czy dana działalność przynosi dochód, czy stratę. Wysokość podatku przychodowego nie ma bezpośredniego związku z rzeczywiście osiągniętym przez podatnika wynikiem ekonomicznym. Zakłada się, że podatnik, dokonując wyboru formy opodatkowania, wybierze opodatkowanie przychodu tylko w sytuacji, gdy będzie wypracowywał dochód. Aby mogło to nastąpić, niezbędna jest jednak pełna fakultatywność opodatkowania przychodu.

Podatki majątkowe mają bardzo niejednolity charakter. Generalnie, można je podzielić na podatki: od posiadania majątku lub jego części, np. podatek od nieruchomości, rolny, oraz od przyrostu wartości majątku, np. podatek od spadków i darowizn. W sensie ekonomicznym podatek ma charakter majątkowy, jeżeli źródłem jego zapłaty jest majątek. Podatki majątkowe można podzielić, ze względu na źródło pokrycia podatku, na: podatki realne i nominalne oraz, ze względu na sposób użytkowania majątku, na: obciążające majątek nie przynoszący dochodu oraz przynoszący dochód[95]. Podatek nominalny płacony jest z dochodu uzyskiwanego z majątku, jego pobór nie zmniejsza substancji majątku, zaś podatek realny płacony jest bezpośrednio z majątku i zazwyczaj uszczupla jego substancję. Podatki majątkowe mogą mieć charakter: stały, okresowy lub jednorazowy. We współczesnych systemach podatkowych rola podatków majątkowych, zarówno z punktu widzenia funkcji fiskalnej, jak i stymulacyjnej, jest mała. Stanowią one najczęściej element uzupełniający w stosunku do pozostałych tytułów.

Oddziaływanie stymulacyjne podatków majątkowych na producentów zależy od[96]:

- wysokości stawki podatku i konstrukcji podstawy opodatkowania;
- możliwości zaliczenia podatku w koszty.

Przyjęcie podstawy brutto, w opodatkowaniu majątku produkcyjnego, skłania podatników np. do wyłączenia przestarzałych środków produkcji, natomiast oparcie podstawy opodatkowania na wartości netto przyczynia się do wykorzystywania w procesie produkcji urządzeń w znacznym stopniu już zamortyzowanych. Zwolnienie lub czasowe wyłączenie wydatków podnoszących wartość nieruchomości motywuje do podejmowania decyzji inwestycyjnych, i odwrotnie. Ma to istotne znaczenie wówczas, gdy stawki podatku są wysokie. Natomiast, gdy stawki są niskie, realizacja funkcji pozafiskalnych podatków majątkowych jest bardzo ograniczona. Oddziaływanie stymulacyjne jest również uzależnione od tego, czy dany podatek jest wliczany w koszty uzyskania przychodu, czy też stanowi element zysku. W pierwszym przypadku jego oddziaływanie jest małe (podatek może być poprzez cenę

[94] S. Owsiak, *Finanse publiczne* [...], s. 156.
[95] N. Gajl, *Modele podatkowe. Podatki majątkowe*, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 1996, s. 34.
[96] A. Majchrzycka-Guzowska, *Finanse i prawo* [...], s. 99-100.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

przerzucony na nabywcę), w drugim przypadku, w zależności od wysokości stawek podatkowych, raczej duże.

Podatki obciążające ziemię rolniczą zazwyczaj wchodzą w skład podatków majątkowych. Niemniej jednak, jeżeli weźmiemy pod uwagę podstawę opodatkowania i metody jej ustalenia, taka klasyfikacja nie wydaje się już tak oczywista. W niektórych przypadkach podatek od ziemi rolniczej może być bardzo zbliżony do podatku dochodowego, zwłaszcza wówczas, gdy podstawa opodatkowania ustalana jest w oparciu o wartości szacunkowe. Ziemia rolnicza jest bowiem, w przeciwieństwie do gruntów przeznaczonych pod zabudowę mieszkalną, czynnikiem produkcji. Jeżeli w podstawie opodatkowania zostanie odzwierciedlona jej jakość, bezpośrednio wpływająca na wielkość produkcji, nie można takiego podatku jednoznacznie zaliczyć do określonej grupy.

Źródłem ekonomicznym opodatkowania wydatków jest dochód wydatkowany. W tej kategorii mieszczą się zarówno podatki obrotowe, jak i konsumpcyjne. Kwota podatku zazwyczaj zawarta jest w cenie towaru lub usługi, a pełny ciężar opodatkowania ponosi konsument. Podatki od wydatków są zawsze mniej widoczne niż na przykład dochodowe, ponieważ na ogół, płacąc cenę za towar lub usługę, rzadko sobie uświadamiamy, że ponosimy ciężar ekonomiczny jego opodatkowania. Niemniej jednak mogą pośrednio oddziaływać na decyzje podatników. Typowym przykładem podatku od wydatków jest podatek od wartości dodanej (VAT), który w założeniach teoretycznych, ze względu na możliwość odliczenia w każdej fazie obrotu podatku naliczonego przy zakupie towarów i usług od podatku należnego, jest obciążeniem neutralnym. Gdy wszyscy są jego podatnikami, w zasadzie nie powinien zniekształcać relacji cen na rynku. W rzeczywistości tylko dla producentów podatek ten, przy pewnych założeniach, jest względnie neutralny. Natomiast dla konsumentów, dla których ze względu na swój cenotwórczy charakter zmniejsza atrakcyjność nabywanych towarów, przestaje być neutralny. VAT w istotny sposób może kształtować popyt na dany towar, zwłaszcza wówczas, gdy popyt jest elastyczny. Może poprzez niższe stawki (np. w rolnictwie) wspierać rozwój określonych sektorów lub mieć charakter socjalny.

Podział na podatki bezpośrednie i pośrednie utożsamiany jest często w literaturze przedmiotu z przerzucalnością podatku. Zgodnie z tym kryterium, w podatkach bezpośrednich ekonomiczny ciężar opodatkowania ponosi osoba, która z prawnego punktu widzenia jest podatnikiem (np. podatek dochodowy). W przypadku podatku pośredniego inna osoba ponosi ekonomiczny ciężar opodatkowania, a inna jest podmiotem opodatkowania. Jak pokazuje praktyka opodatkowania, to kryterium nie jest zbyt precyzyjne. Przerzucalność może bowiem dotyczyć także podatków bezpośrednich. Zależy to zarówno od intencji podatnika, jak i czynników niezależnych, do których zaliczyć można między innymi: cenową elastyczność popytu na oferowane dobra, konkurencyjność rynku, ilość dóbr o charakterze substytucyjnym, istniejące ograniczenia prawne dotyczące np.: płac, ceł importu, eksportu itp[97]. Typowym

[97] W. Modzelewski, *Wstęp do nauki* [...], s. 23.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

przykładem podatku o charakterze pośrednim jest podatek od wartości dodanej i akcyzowy.

Podatki bezpośrednie, ze względu na bezpośredni związek opodatkowania ze źródłem, które zostaje podatkiem obciążone: dochodem, przychodem czy też majątkiem, stwarzają przesłanki do respektowania zdolności podatkowej. Umożliwiają, poprzez bezpośrednio powiązany z osobą podatnika system ulg i zwolnień, zindywidualizowane podejście. Podatkami o charakterze pośrednim są te, które pośrednio, poprzez wydatki, obciążają przedmiot podatku, pośrednio za pośrednictwem obrotu ujawniają zdolność płatniczą podatnika[98].

Zdaniem N. Gajl[99], podział ten ma wiele zalet, pozwala na stosunkowo ostrą segregację podatków, konstrukcji podatkowych i procedur postępowania. Umożliwia wyodrębnienie poszczególnych konstrukcji i form opodatkowania, jednocześnie pozwala na powiązanie ich oddziaływania z odpowiednio dobranymi elementami konstrukcyjnymi. Niemniej jednak N. Gajl podkreśla, że to dobre i przydatne kryterium podziału budzi dzisiaj wiele kontrowersji. Współczesne systemy podatkowe są rozbudowane, składają się z wielu tytułów o skomplikowanej konstrukcji, których jednoznaczna klasyfikacja jest utrudniona. Przykładem może być tu jednokrotny podatek obrotowy, który jej zdaniem, ze względu na szczególną konstrukcję nawiązującą do jednokrotnego opodatkowania nadwyżki, nie mieści się ani w ramach grupowania pośredniego, ani w ramach bezpośredniego[100].

U podstaw trzeciego podziału nie leży charakter ekonomiczny podatków, ale rozróżnienie prawne oparte na podmiotowych prawach własności[101]. Podatki są pobierane na rzecz podmiotów publicznoprawnych. Ze względu na różnorodność tych podmiotów mogą mieć inny charakter. Biorąc pod uwagę beneficjanta dochodów podatkowych, podatki dzieli się zazwyczaj na państwowe (centralne, federalne) i lokalne (samorządowe). Do grupy podatków centralnych zalicza się głównie podatki dochodowe. Typowym podatkiem lokalnym są podatki pobierane przez władze samorządowe, w niektórych krajach także miejskie, np. w Polsce podatek od nieruchomości, rolny, leśny.

Analogiczne podziały klasyfikacyjne dokonywane są w obrębie tzw. podatków rolniczych, czyli dotyczących gospodarstw rolnych, które, o czym już wcześniej wspomniano, mają takie same cechy stałe, jak inne podatki. Na tym tle nie ma w zasadzie polemik. Dyskusja dotyczy przede wszystkim rozstrzygnięcia problemu, czy podatki obciążające rolnictwo wraz z podatkami funkcjonującymi w działach pozarolniczych powinny stanowić całość, czy też powinien to być system odrębny. Problemem są również szczegółowe rozwiązania konstrukcyjne, funkcjonujące w ramach jednego systemu (podatku), które mogą mieć cechy subwencji przekazywanych poprzez system podatkowy.

---

[98] H. Kuzińska, *Rola podatków pośrednich w Polsce*, Wydawnictwo Wyższej Szkoły Przedsiębiorczości i Zarządzania im. Leona Koźmińskiego, Warszawa 2002, s. 8.

[99] N. Gajl, *Modele podatkowe. Podatki obrotowe i inne formy obciążeń fiskalnych*, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 1995, s. 22.

[100] Ibidem, s. 23.

[101] N. Gajl, *Modele podatkowe. Podatki lokalne*, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 1995, s. 23.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

Przytoczone klasyfikacje podatków mają raczej charakter teoretyczny, w praktyce nie zawsze można dokonać jednoznacznej kwalifikacji do określonej grupy[102]. Przykładem może być VAT, który z punktu widzenia producenta jest podatkiem przychodowym, zaś z punktu widzenia nabywcy – podatkiem konsumpcyjnym. Podobny problem klasyfikacyjny istnieje w przypadku podatku rolnego w Polsce, który może być kwalifikowany zarówno do podatków majątkowych, jak i przychodowych (ze względu na specyficznie ustalaną podstawę opodatkowania). Istotne problemy pojawiają się, gdy chcemy porównać systemy podatkowe kilku krajów. Dlatego też w porównaniach międzynarodowych coraz częściej wykorzystuje się tzw. klasyfikacje praktyczne, pozwalające na pogrupowanie podatków według kryteriów przyjętych przez OECD lub Eurostat[103].

3.3.2. Opodatkowanie ziemi rolniczej

3.3.2.1. Opodatkowanie ziemi – główne nurty teoretyczne

Podstawą budowy każdego podatku jest zazwyczaj określone podejście teoretyczne. W zależności od przyjętych założeń, inne są konstrukcje podatkowe, a w związku z tym także inne skutki ekonomiczne poszczególnych podatków. W przypadku opodatkowania ziemi możemy wyodrębnić trzy główne nurty teoretyczne, które mogą wpływać na kształt podatku majątkowego, w tym także opodatkowania ziemi w rolnictwie: klasyczny, tzw. nową teorię (*New View*) oraz teorię korzyści (*Benefit View*)[104].

W ujęciu klasycznym podatek majątkowy obciążający rolnictwo łączy w sobie dwa rodzaje obciążeń: od dochodów z ziemi oraz od używanego w trakcie produkcji majątku trwałego i ruchomego, do którego zaliczyć można między innymi: budynki, budowle, maszyny. Zgodnie z założeniami klasycznej teorii, podatek obciążający ziemię rolniczą powinien mieć charakter progresywny o takiej konstrukcji, która uwzględnia jej jakość i położenie. Pozwoli to na wyrównanie warunków produkcji. Ziemia jest czynnikiem stałym, niemobilnym, położonym w określonym miejscu. Jej właściciele nie mogą, w odpowiedzi na wzrost podatku, przenieść się do innej miejscowości. W związku z tym można stwierdzić, że wzrost opodatkowania ziemi nie wpływa w sposób zasadniczy na jej podaż, jednak w wyniku tego zmniejszają się dochody właścicieli z ziemi, co wpływa na jej wartość. Skoro produkcja rolna jest bezpośrednio uzależniona od ziemi, rolnicy płacąc wyższe podatki, stają się właścicielami ziemi o niższej wartości.

---

[102] Praktyczne klasyfikacje zastosowane przez OECD i Eurostat, pozwalające na dokonywanie porównań międzynarodowych, przytoczono w rozdziale 4.

[103] Szerzej: K. Wach, *Systemy podatkowe krajów Unii Europejskiej*, Oficyna Ekonomiczna Oddział Polskich Wydawnictw Profesjonalnych, Kraków 2005, s. 20.

[104] Szerzej: H.J. Aaron, *Who Pays the Property Tax. A New View*, The Brookings Institution, Washington 1975.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

Zgodnie z podejściem tradycyjnym właściciele ziemi, w tym także rolnicy, ponoszą pełny koszt podwyższonego podatku, bez przerzucania go na konsumentów. Wzrost obciążeń wpływa na zmniejszenie dochodów z posiadanego majątku (ziemi), nie wpływa jednak na ograniczenie działalności. Podatek od ziemi nie zniekształca cen produkowanych dóbr. Rolnicy otrzymują pełną cenę od swoich zbiorów i dlatego dążą do maksymalizowania dochodów, podejmując działania mające na celu wzrost produkcyjności. Jednocześnie jednak podatek obciążający ziemię rolniczą zwiększa ryzyko związane z produkcją rolną. Jest płacony niezależnie od osiąganych przez rolnika dochodów, na które istotny wpływ mają warunki pogodowe. Zmniejsza zatem dochody producentów rolnych, zwłaszcza w latach nieurodzaju, ograniczając ich możliwości inwestycyjne.

Inaczej traktowane jest opodatkowanie pozostałego majątku wykorzystywanego w produkcji rolnej. W ujęciu klasycznym uważa się, że majątek produkcyjny, w przeciwieństwie do ziemi, jest mobilny. Oczywiście nie oznacza to, że budynki czy budowle mogą się przemieszczać, ale że inwestorzy na wzrost opodatkowania mogą reagować zmianą decyzji o wyborze miejsca inwestycji, kierując się przesłanką osiągnięcia założonych dochodów. Wówczas, gdy wzrasta podatek, inwestycje o małej zyskowności stają się nieopłacalne i nie są podejmowane. W jaki sposób wzrost takiego podatku wpływa na konsumenta? Ponieważ po opodatkowaniu kapitał i jednocześnie możliwości inwestycyjne zmniejszają się, zmniejsza się też podaż kapitału w długim okresie, właściciele podnoszą ceny i większość podatków przerzucają na konsumentów. W związku z tym podatek od pozostałego majątku wykorzystywanego w procesie produkcji prawdopodobnie będzie mieć cechy podatku regresywnego.

Podsumowując, można stwierdzić, że podatek majątkowy zgodnie z klasycznym nurtem ma podwójną naturę, zawiera w sobie progresywny podatek od ziemi i regresywny podatek od innego majątku wykorzystywanego w produkcji. Badacze twierdzą, że podatek od ziemi ma mniejszy wpływ na wartość całkowitą majątku i w związku z tym, w klasycznym podejściu, podatek majątkowy w dużej mierze będzie mieć charakter regresywny[105].

W nowoczesnym ujęciu (*New View*), zaproponowanym po raz pierwszy przez P. Mieszkowskiego[106], w przeciwieństwie do podejścia klasycznego, nie rozdziela się podatku majątkowego na dwa komponenty. W tym przypadku: ziemię, budynki, maszyny, wyposażenie itp. traktuje się jako całość, a podatek majątkowy jako podatek od kapitału. Według P. Mieszkowskiego, wyższe obciążenia bezpośrednio powinny dotykać właściciela/producenta dóbr, im większy majątek/kapitał, tym wyższy powinien być podatek. Ze względu na to, iż wzrost majątku powiązany jest ze wzrostem dochodu, podatek powinien w większym stopniu obciążać bogatszych i mieć raczej charakter progresywny.

Trzecim nurtem teoretycznym, wyjaśniającym funkcjonowanie i ekonomiczne skutki podatków majątkowych, jest teoria korzyści (*Benefit Theory*), po raz pierwszy

[105] H.J. Aaron, *Who Pays* [...], s. 23-25.

[106] P. Mieszkowski, *The Property Tax: An Excise Tax or a Profits Tax,* [w:] „Journal of Public Economics", No. 1/1972, s. 73-96.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

przedstawiona przez Ch.Tiebouta w 1956 roku[107]. Ch. Tiebout stwierdził, że podatek majątkowy jest kosztem dostarczania społeczności lokalnej dóbr i usług. Każdy obywatel stając przed problemem wyboru społeczności, które proponują określony, ale zróżnicowany poziom zaspokojenia potrzeb społecznych, wybierze społeczność, która w jak największym stopniu zaspokaja jego preferencje. Obywatele ujawniają swoje preferencje „głosując stopami". Zgłaszając popyt na dane dobra publiczne, wybierają regiony charakteryzujące się wysokim poziomem inwestycji publicznych, oraz wysokimi podatkami, i odwrotnie. Według W. Oatesa[108], wartość majątku wzrasta wraz ze wzrostem jakości usług publicznych i maleje wraz ze wzrostem podatków. Właściciele majątku są jednak skłonni zapłacić wyższy podatek za lepszą jakość usług, dlatego też wzrost podatków jest możliwy, ale tylko wówczas, gdy następuje wzrost jakości, oferowanych przez władze lokalne, usług. W. Oates zauważa jednak, iż większość tzw. usług publicznych służy podatnikom o niższych dochodach, płacących zazwyczaj niższe podatki. Może to być powodem ucieczki osób, płacących więcej, z miejsc charakteryzujących się wyższymi obciążeniami do miejsc z niższymi podatkami.

W literaturze[109] istnieje spór na temat, czy rzeczywiście wyższe podatki są powiązane z wyższą jakością usług. Według teorii korzyści, podatek majątkowy powinien być proporcjonalny, a jego koszt zrównoważony przez optymalny poziom korzyści. W przeciwnym wypadku wzrost opodatkowania oznaczać będzie dla właścicieli ograniczenie konsumpcji i inwestycji, a czasami nawet migrację w poszukiwaniu miejsc bardziej przyjaznych podatkowo. Migracja jednak w bardzo ograniczonym stopniu dotyczyć będzie rolników. Teoria korzyści może być wykorzystana zwłaszcza w państwie federalnym o zróżnicowanym opodatkowaniu w poszczególnych jego częściach. Ma niewielkie znaczenie w państwach o jednolitej strukturze i jednolitym systemie podatkowym, w którym podatkowe władztwo samorządów lokalnych jest ograniczone do minimum.

Uogólniając, można stwierdzić, że przedstawione wyżej teorie w zasadzie wzajemnie się nie wykluczają. Wszystkie wymienione ekonomiczne efekty opodatkowania mogą w rzeczywistości wystąpić. Jednakże w czystej postaci żadna z teorii nie znalazła praktycznego zastosowania. Być może jedną z przyczyn braku odzwierciedlenia teorii w praktyce opodatkowania rolnictwa jest duży wpływ polityki i strach poszczególnych ekip rządzących przed wprowadzeniem rozwiązań wprawdzie efektywnych pod względem ekonomicznym, ale mogących doprowadzić do niechęci wyborców. W praktyce można zauważyć pewną dominację proporcjonalnego opodatkowania majątku, bez rozdzielenia obciążeń na ziemię i pozostały majątek. Z punktu widzenia neutralności systemu jest to rozwiązanie korzystniejsze. Opodat-

[107] Ch. M. Tiebout, *A Pure Theory of Local Expenditures*, [w:] „Journal of Political Economy", No. 64/1956, s. 416-424.

[108] W. E. Oates, *The Effects of Property Taxes and Local Public Spending on Property Values: An Empirical Study of Tax Capitalization and the Tiebout Hypothesis*, [w:] „Journal of Political Economy", No. 77/1969, s. 957-971.

[109] Szerzej: R.S. Hederman, *Report Card on American Education: A State by State Analysis, 1976–2000*, American Legislative Exchange Council, Washington 2001.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

kowanie takie w mniejszym stopniu zniekształca decyzje podatników, zwłaszcza dotyczące nowych inwestycji lub ich modernizacji. Jednocześnie jednak jest to rozwiązanie mniej sprawiedliwe, niż oddzielne opodatkowanie budynków i ziemi, czy też system progresywny.

3.3.2.2. Ziemia rolnicza jako podstawa opodatkowania

Rolniczy system opodatkowania ziemi jest jednym z najstarszych na świecie. Podatek, w którym ziemia stanowi podstawę opodatkowania (często nazywanym także podatkiem od nieruchomości lub podatkiem majątkowym) można bowiem uznać za najstarszy, bezpośredni podatek, stanowiący główne źródło dochodów państwa w starożytnych Chinach i Egipcie. W przeciągu ponad czterech tysięcy lat jego istota i metody opodatkowania zmieniły się. Początkowo podatek pobierany był w naturze, z czasem zaczęły dominować formy pieniężne.

Opodatkowanie ziemi, jako atrakcyjny sposób uzyskania dochodów przez rząd, było jedną z podstawowych zasad fizjokratów, rozwiniętych w latach 50-tych i 60-tych XVIII wieku przez Francois Qesneya i jego zwolenników. W pracy pt. *General Maxims for the Government of an Agricultural Kingdom* (1756) F. Quesnay pisze, że podatki nie powinny oddziaływać destrukcyjnie na gospodarkę i nie powinny być nieproporcjonalnie wysokie w stosunku do dochodu narodowego. Wzrost podatków może nastąpić jedynie wówczas, gdy wzrasta dochód narodowy[110]. Według F. Qesneya, wysokie podatki destrukcyjnie wpływają na handel, powodują wzrost kosztów poboru, przez co niweczą część bogactwa narodów. W związku z tym opodatkowany powinien być przede wszystkim dochód netto, czyli wartość produkcji pomniejszona o wartość poniesionych nakładów, osiągnięty z własności ziemskich. Podkreślany przez F. Qesneya szkodliwy wpływ podatków na handel można dzisiaj porównać do straty podatkowej (*dead-weight loss taxation*). Fizjokraci utrzymywali, że wszystkie podatki powinny być zastąpione pojedynczym podatkiem od ziemi. Niemniej jednak dopuszczali możliwość innego opodatkowania, ale tylko w przypadku, gdyby wszystkie nakłady były doskonale elastyczne. Należy podkreślić, że fizjokraci po raz pierwszy zauważyli, że opodatkowanie ziemi przynosi dochody budżetowe i jednocześnie nie niszczy gospodarki. Ich poglądy zapoczątkowały badania klasyków ekonomii nad opodatkowaniem ziemi. Klasycy ekonomii, w tym także A. Smith, uznali prawdziwość twierdzenia F. Qesneya, mówiącego, że opodatkowanie ziemi, w przeciwieństwie do innych podatków, nie działa destrukcyjnie na handel i nie powoduje straty podatkowej.

Współcześnie, ziemia rolnicza nadal podlega opodatkowaniu, jednakże jego zakres został, w miarę rozwoju gospodarczego, wyraźnie zawężony. Znaczenie tego podatku jest bardzo zróżnicowane, inną rolę opodatkowanie ziemi rolniczej odgrywa dzisiaj w krajach rozwiniętych, gdzie wszystkie podatki majątkowe stanowią średnio około 5% całości. Inną zaś w krajach rozwijających się, zwłaszcza afrykańskich,

[110] N. Tideman (red.), *Land and Taxation,* Shepheard-Walwyn Ltd., London 1994, s. 103.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

gdzie udział dochodów z tego tytułu przekracza często 50% wpływów. Ale nawet w gospodarkach rozwiniętych, w których obciążenia z tego tytułu nie stanowią istotnego źródła dochodów państwa, opodatkowanie majątku (w tym ziemi rolniczej) ma duży wpływ na poziom dochodów lokalnych oraz pośrednio na wykorzystanie ziemi.

Tabela 3.2.

Struktura podatków w krajach OECD (w %)

Wyszczególnienie	Lata				
	1965	1975	1985	1995	2000
PIT	26	30	30	27	26
CIT	9	8	8	8	10
Podatek majątkowy (w tym opodatkowanie ziemi)	8	6	5	5	5
Powszechne podatki konsumpcyjne	12	13	16	18	18
Specjalne podatki konsumpcyjne	24	18	16	13	12
Inne podatki	3	3	3	4	4
Składki na ubezpieczenia społeczne	18	22	22	25	25
Razem	100	100	100	100	100

Źródło: Opracowanie na podstawie: *Revenue Statistics 1965 -2000*, OECD.

Aktualnie tematowi opodatkowania ziemi rolniczej, ze względu na inną rangę tego podatku, poświęca się znacznie więcej uwagi w krajach rozwijających się. Ale nawet w tym przypadku nie można znaleźć uniwersalnych rozwiązań, autorzy poszczególnych opracowań nie formułują zazwyczaj ogólnych wniosków, które mogłyby mieć zastosowanie do wszystkich gospodarek. Raczej, jak ma to miejsce w pracach R. Birda, J. Skinnera czy też K. Hoff, podkreślają specyfikę opodatkowania ziemi w poszczególnych krajach, specyfikę regionalną i w związku z tym konieczność odrębnych badań. Badacze stwierdzają, że opodatkowanie ziemi rolniczej może być w wielu przypadkach korzystne, ale zróżnicowanie konstrukcji i lokalne uwarunkowania nie pozwalają jednoznacznie wypowiedzieć się, co do przyszłego modelu opodatkowania rolnictwa.

Współczesne modele opodatkowania ziemi rolniczej różnią się przede wszystkim zasadami ustalania podstawy opodatkowania, która w głównej mierze determinuje ekonomiczne skutki wprowadzenia określonych obciążeń fiskalnych i jednocześnie jest podstawowym kryterium klasyfikacji. Według P. H. Walda[111], podstawę opodatkowania ziemi można określić w oparciu o obszar, wartość czynszową lub dochód. Nie zawsze jednak ten podział jest tak jednoznaczny, często dany podatek zawiera w sobie cechy kilku, np. podstawę opodatkowania oblicza się w oparciu o obszar i oszacowaną produktywność, a wówczas jest on bardzo zbliżony do podatku dochodowego, obliczanego na podstawie miar szacunkowych.

[111] H. P. Wald, *Taxation of Agricultural Land in Underdeveloped Economies*, Harvard University Press, Cambridge 1959.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

Podobnie twierdzi J. Skinner, który wyróżnia trzy metody pozwalające obliczyć podstawę naliczenia podatku[112]:

1) bazującą na obszarze ziemi;
2) bazującą na miarach obiektywnych, takich jak: jakość ziemi, odległość od rynków zbytu itp., które pośrednio odzwierciedlają produktywność ziemi i są ściśle powiązane z szacunkowym dochodem;
3) bazującą na wartości rynkowej ziemi lub dochodzie z ziemi.

Proste podatki gruntowe, bazujące na obszarze ziemi (nie uwzględniające cech jakościowych ziemi), są w zasadzie stosunkowo nieskomplikowane. W tym przypadku nie występuje potrzeba szacowania jakości ziemi, koszt opodatkowania ze względu na minimalną ilość informacji jest niski. W najprostszej formie podatki ustalane w oparciu o powierzchnię mają charakter liniowy, stawki są takie same dla wszystkich podatników, bez względu na powierzchnię gospodarstwa. Obciążenia z tego tytułu są niewysokie, w związku z tym nawet wówczas, gdy rejestry są niekompletne, rolnicy wolą ujawnić tytuł własności i zapłacić podatek. W związku z tym podatek jest łatwo ściągalny. W Europie metoda ta nie jest stosowana.

Podatek oparty na obszarze ziemi rolniczej ma jednak kilka poważnych wad. Jest podatkiem wygodnym, ale nie spełnia wymogów sprawiedliwości pionowej i poziomej[113]. Ciężar podatkowy przypadający na jednostkę powierzchni wylicza się na podstawie najmniej wydajnej, najgorszej jakościowo ziemi, gdzie jest on relatywnie najwyższy. Zakładając, że biedni rolnicy posiadają ziemię o niskiej produktywności, wówczas podatek ma charakter regresywny. Właściciele większych gospodarstw, osiągający wyższe dochody, płacą relatywnie niższe podatki. Rozwiązaniem tej kwestii mogłoby być opodatkowanie progresywne. Należy jednak zauważyć, że wprowadzenie w podatku gruntowym progresji, może prowadzić do fikcyjnych podziałów i transferów ziemi.

Cechą charakterystyczną tzw. systemów powierzchniowych jest także uprzywilejowane opodatkowanie ziemi rolniczej, którego celem jest złagodzenie obciążeń podatkowych rolników w stosunku do innych działów. Często prowadzi to do nadużywania systemu przez podmioty nie mające nic wspólnego z prowadzeniem działalności rolniczej i spekulacyjnego przetrzymywania ziemi rolniczej[114]. Powierzchnia gruntów, stanowiąca podstawę opodatkowania, w odróżnieniu od ich wartości, nie może wzrosnąć. Taka konstrukcja podatku ogranicza więc możliwości uzyskania wyższych dochodów lokalnych, a tym samym rozwój terenów wiejskich.

Metoda bazująca na tzw. miarach obiektywnych, uwzględniająca cechy jakościowe ziemi i jej produktywność, nie jest typowym podatkiem od wartości nieru-

---

[112] J. Skinner, *Prospects for Agricultural Land Taxation in Developing Countries*, World Bank Economic Review, Vol. 5, No. 3/ 1991, s. 493-511.

[113] Sprawiedliwość pionowa wymaga, aby osoby znajdujące się w różnym położeniu były traktowane odmiennie. Sprawiedliwość pozioma wymaga, aby osoby znajdujące się w takim samym położeniu były traktowane jednakowo. Relacje między sprawiedliwością poziomą i pionową omawia Atkinson i Stiglitz. Szerzej: A.B Atkinson, J.E. Stiglitz, *Lectures on Public Economic,* McGraw-Hill, New York 1980, s. 354-355.

[114] L. Etel, *Europejskie systemy opodatkowania nieruchomości*, Kancelaria Sejmu Biuro Studiów i Ekspertyz, Warszawa 2003, s. 7- 23.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

chomości, ani tzw. podatkiem powierzchniowym. Wprawdzie podstawą opodatkowania jest tu powierzchnia ziemi rolniczej, ale w konstrukcji podatku można dostrzec pewne rozwiązania nawiązujące do wartości ziemi. Metoda ta najczęściej jest stosowana w krajach rozwijających się i postkomunistycznych. Zaletą tego systemu są niskie koszty i jego obiektywność. Nie wymaga on zbyt rozbudowanej administracji skarbowej. Zazwyczaj, aby oszacować podatek, potrzebna jest znajomość czterech faktów: powierzchni ziemi, jej położenia, jakości oraz nazwiska właściciela. W modelu tym można dostrzec pewne podobieństwa systemu opartego na wartości ziemi i podatku dochodowego. Uwzględnienie jakości ziemi, a w związku z tym także jej produktywności, oznacza pośrednią wycenę, w której bierze się pod uwagę dochód z produkcji, niewątpliwie uzależniony od klasy bonitacyjnej ziemi. Zazwyczaj jednak największy wpływ na wysokość tak ustalonych obciążeń ma powierzchnia gruntów, dlatego również i w tym przypadku wadą jest regresywny charakter podatku[115].

Alternatywną propozycją, rozwiązującą większość wymienionych powyżej problemów, może być wyliczenie podstawy opodatkowania w oparciu o wartość ziemi. Przy zastosowaniu tak zdefiniowanego podatku ważną sprawą jest ustalenie metody wyceny podstawy opodatkowania. Wartość ziemi można ustalić wykorzystując:

- cenę rynkową;
- dochody osiągane z produkcji rolnej;
- cenę dzierżawy.

Chociaż można mówić o zaletach i wadach poszczególnych metod wyceny, w każdym przypadku opodatkowanie ziemi w oparciu o jej wartość jest systemem kosztownym. Wymaga nakładów na sprawnie działającą administrację skarbową i prowadzenie rejestrów katastralnych. W rozwiniętych gospodarkach preferuje się metodę opartą na wartości rynkowej ziemi, uwzględniającą poniesione, w trakcie jej użytkowania, nakłady.

Obowiązujące dzisiaj podatki od wartości ziemi mają swoje początki w koncepcji pojedynczego podatku Henrego George, amerykańskiego ekonomisty z XIX w., który był zwolennikiem wysokiego opodatkowania ziemi[116]. Uważał, że podatek od rzeczywistej wartości ziemi pozwoli na zmniejszenie, a nawet wyeliminowanie innych obciążeń fiskalnych, dostarczając przy tym motywacji do efektywniejszego wykorzystania ziemi rolniczej, ograniczy także jej spekulacyjny obrót i pozwoli na rozwój rynku ziemi. Koncepcja podatku jedynego, lansowana przez H. Georga, nie została w praktyce szerzej zastosowana[117], mimo że w czasach, gdy została przedstawiona, wydatki państwa czy też samorządu lokalnego stanowiły niewielką część obecnych i teoretycznie dochody podatkowe z tego tytułu mogłyby je pokryć. Współcześnie wysokość wydatków państwa uniemożliwia w zasadzie wprowadzenie

[115] Szerzej: R. Dziemianowicz, R. Przygodzka, *Funkcje podatków i ocena* [...], s. 443 – 449.

[116] Szerzej: J.M. Youngman, *Henry George, Property Rights, and Taxation*, [w:] H.J. Brown (red.), *Land Use & Taxation*, Lincoln Institute of Land Policy, Cambridge 1997, s. 91-103.

[117] Wprawdzie pod koniec XIX wieku w Australii, Nowej Zelandii i Południowej Afryce, wówczas krajach rozwijających się o nieutrwalonym systemie podatkowym, koncepcja Georga odniosła pewne sukcesy, ale szybko od niej odstąpiono.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

takiego podatku. Nawet stawki konfiskacyjne nie byłby bowiem w stanie zagwarantować odpowiedniego poziomu dochodów budżetowych.

Opodatkowanie ziemi rolniczej na podstawie wartości jest cechą charakterystyczną nowoczesnej gospodarki, ma większe znaczenie w krajach rozwiniętych niż w krajach rozwijających się i postkomunistycznych[118]. Podatek z tego tytułu nie występuje samodzielnie, ale jest jednym z obowiązujących w danym państwie. Podstawą opodatkowania jest wartość rynkowa lub czynszowa nieruchomości, ustalona przez rzeczoznawców, w niektórych przypadkach wskazana przez samego podatnika[119]. Zazwyczaj zaliczane są do niej także poniesione w trakcie gospodarowania nakłady, co może w znacznym stopniu wpłynąć na motywacje rolników, chcących inwestować w gospodarstwo rolne. Może to prowadzić do ograniczenia inwestycji rolnych. Niestety, oszacowanie wartości pociąga za sobą duże trudności i wymaga sprawnej administracji skarbowej (co zmniejsza możliwości unikania podatku i minimalizuje *rent-seeking*). Dlatego też przejście z systemu opodatkowania powierzchniowego (lub mieszanego) na oparty na wartości ziemi jest bardzo trudne.

Jednocześnie nie można jednoznacznie stwierdzić, że wyliczenie podstawy opodatkowania w oparciu o wartość jest rozwiązaniem lepszym niż system powierzchniowy lub mieszany. W każdym przypadku zmiana zasad opodatkowania ziemi wymaga szczegółowej analizy i dostosowania do warunków występujących w danym kraju. Doświadczenia krajów rozwijających się, w których zmieniono metodę obliczania podstawy opodatkowania, nie są zbyt zadawalające. Wprowadzenie nowych zasad opodatkowania ziemi było kosztowne. Dochody budżetowe nie tylko nie wzrosły, ale nawet w pierwszych latach wyraźnie zmniejszyły się. Dodatkowo, wycena nieruchomości doprowadziła do wielu nadużyć. Dlatego też w większości krajów rozwijających się dominują systemy powierzchniowe, dodatkowo uwzględniające cechy jakościowe ziemi i jej położenie. Podobnie jest w większości krajów postkomunistycznych.

Podjęcie decyzji o zmianie zasad opodatkowania ziemi wymaga szczegółowych wyliczeń, uwzględniających koszty wprowadzenia nowych rozwiązań, zwłaszcza wyceny majątku. Niemożliwe jest oszacowanie każdego majątku indywidualnie. Dokładność wyceny podstawy opodatkowania nie może być celem samym w sobie, jednocześnie należy pamiętać, że decyduje ona o sprawiedliwości podatku. Wysokość obciążeń podatkowych będzie w tym przypadku uzależniona od dokładności wyceny i wysokości stawek podatku. Dlatego też im wyższa stawka podatku, tym dokładniejsza powinna być wycena, i odwrotnie.

---

[118] Np. podatek od wartości ziemi stanowi: 4,1% PKB w Kanadzie, 2,9% w USA, 2,5% w Australii. Odpowiednio: 0,9% w Argentynie, 0,6% w Chile i 0,31% w Meksyku. Na podstawie: R.M. Bird, E. Snack, *Land and Property Taxation: A Review*, World Bank, Washington 2002.

[119] Np. w Irlandii, gdy obowiązywał podatek majątkowy (*Residential Property Tax*) zniesiony w 1997 r., podatnik sam określał wartość swojej nieruchomości, jednakże przy sprzedaży jej wartość nie mogła przekroczyć 110% wartości wskazanej. Niemniej jednak samodzielne oszacowanie wartości jest rzadko stosowane (chociaż mogłoby być tanim systemem) ponieważ, jeżeli system wyceny nie przewiduje szeregu kar, prowadzi zazwyczaj do niedoszacowania posiadanego przez podatników majątku. Szerzej: L. Etel, *Europejskie systemy* [...], s. 7- 23.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

Do głównych wad wyboru modelu opodatkowania ziemi rolniczej, opartego na wartości ziemi rolniczej jako jedynego podatku obciążającego tę działalność, zaliczyć można:

1) wysoki koszt jego wprowadzenia;
2) uniezależnienie opodatkowania ziemi od wyników ekonomicznych gospodarstwa (na które wpływ mają także warunki pogodowe) zwiększa ryzyko produkcji rolnej.

3.3.2.3. Argumenty za i przeciw opodatkowaniu ziemi rolniczej

W większości systemów podatkowych, zwłaszcza w krajach rozwijających się i postkomunistycznych, ziemia rolnicza jest częściej przedmiotem opodatkowania niż np. dochód czy produkcja. Przemawia za tym wiele argumentów, fiskalnych i pozafiskalnych. Ziemię łatwo jest opodatkować, zwłaszcza na poziomie lokalnym, gdzie z jednej strony istnieje możliwość zastosowania zróżnicowanych stawek podatkowych czy też ulg indywidualnych, dostosowanych do lokalnych możliwości rolników, z drugiej zaś strony widoczne są korzyści płynące z opodatkowania (drogi, infrastruktura lokalna itp.). Dochody samorządów lokalnych z tego tytułu, które teoretycznie powinny wspierać rozwój demokracji, pozwalają jednocześnie na uzyskanie pewnej autonomii władz lokalnych.

Opodatkowanie ziemi ogranicza lub nawet przeciwdziała unikaniu opodatkowania. Łatwo jest w tym przypadku zidentyfikować przedmiot i podmiot opodatkowania. Nieruchomość rolna zwykle nie może być sprzedana bez uregulowania należności podatkowych. Unikanie zapłacenia podatku jest trudne, niemożliwe jest bowiem przeniesienie przedmiotu opodatkowania do innej jurysdykcji, cechującej się niższymi obciążeniami.

Do istotnych argumentów przemawiających za opodatkowaniem ziemi rolniczej, przytaczanym przez większość ekonomistów, można zaliczyć fakt, iż ziemia w miastach podlega zazwyczaj opodatkowaniu. Nie ma więc żadnego racjonalnego uzasadnienia, żeby ziemia uprawna była z tego opodatkowania wyłączona. Tym bardziej że opodatkowanie ziemi nie zniekształca alokacji zasobów. Pomimo pewnych różnic konstrukcyjnych w opodatkowaniu ziemi w miastach i na wsi, wiedza i doświadczenie administracji skarbowej zdobyte przy opodatkowaniu nieruchomości miejskich mogą być użyte do opodatkowania rolnictwa.

Na wysokość ciężarów podatkowych, jak już wcześniej podkreślano, istotny wpływ ma podstawa opodatkowania (czyli np. rynkowa wartość ziemi), którą determinuje wysokość podatku od ziemi. Podatek od ziemi obciąża przede wszystkim aktualnych właścicieli ziemi rolniczej. Zbyt wysoki podatek przyczynia się zazwyczaj do spadku cen ziemi, ponieważ nabywcy przy jej zakupie biorą także pod uwagę wysokość przyszłych obciążeń fiskalnych. Ciężar przyszłych podatków jest w części wynagrodzony poprzez niższą cenę. Określenie tej zależności może być podstawą kształtowania polityki państwa dotyczącej wykorzystania i redystrybucji ziemi rolni-

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

czej, zwłaszcza w krajach rozwijających się lub tam, gdzie następuje zmiana struktury własnościowej. W przypadku wywłaszczenia, wysokie opodatkowanie ziemi powoduje zazwyczaj spadek cen ziemi i przyczynia się do obniżenia kosztów wywłaszczenia ponoszonych przez państwo. Z podatkiem od ziemi rolniczej ściśle powiązane są również inne podatki majątkowe, a przede wszystkim podatek od transferu ziemi (dziedziczenia, darowizny, sprzedaży) wówczas, gdy następuje konieczność ich zapłacenia.

Tabela 3.3.

Różnice pomiędzy opodatkowaniem ziemi a innymi podatkami

Cechy odróżniające	Opis
Widoczność	Źródło podatków – majątek, zazwyczaj nieruchomy, jest bardzo widoczne, przez to podatki majątkowe, w przeciwieństwie do podatków dochodowych, są trudne do unikania i mniej popularne politycznie.
Nieelastyczność	Wzrost dochodów podatkowych wymaga zazwyczaj wzrostu stawek podatku (podstawa opodatkowania jest nieelastyczna, jej waloryzacja jest dokonywana nieregularnie) lub rezygnacji ze zwolnień i innych przywilejów. Wzrost opodatkowania budzi duży opór podatników.
Arbitralność	Podatek obliczany jest zazwyczaj na podstawie wartości majątku, co wymaga oszacowania lub określenia wartości, na podstawie cech tego majątku, przez urzędników (niebezpieczeństwo subiektywnych decyzji i korupcji). Podatnik nie ma w zasadzie wpływu na określenie wartości podstawy opodatkowania. Podatek od wartości ziemi jest podatkiem kosztownym.

Źródło: Opracowanie własne.

Reasumując, można stwierdzić, że zastosowanie opodatkowania ziemi rolniczej ma wiele zalet:

1) jest stosunkowo neutralne, nie zniekształca decyzji ekonomicznych rolnika, wzrost produkcji, pociągający za sobą wzrost dochodów, nie prowadzi do zwiększenia ciężarów podatkowych;
2) pobór podatku może być w 100% skuteczny, w przypadku braku płatności podatnik zazwyczaj nie może swobodnie dysponować swoją własnością;
3) może zachęcić rolników do lepszego wykorzystania ziemi;
4) jest dobrym podatkiem lokalnym, który łatwo można, poprzez zróżnicowanie podstawy opodatkowania, stawek i zastosowanych ulg, dostosować do lokalnych warunków, występujących w danym regionie.

Przeciwnicy opodatkowania ziemi rolniczej twierdzą jednak, że:

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

1) jest on pobierany tylko od jednej formy majątku, zgodnie z zasadą zdolności podatkowej należałoby przyjąć, że cały majątek, a zwłaszcza wszystkie nakłady kapitałowe w rolnictwie powinny być opodatkowane;
2) jest to podatek widoczny i w związku z tym politycznie niepopularny, wymaga regularnej waloryzacji podstawy opodatkowania, co prowadzi do wzrostu ciężarów podatkowych, a tym samym – do braku jego społecznej akceptacji;
3) wiele gospodarstw rolnych funkcjonujących na granicy egzystencji (bez produkcji towarowej) w większym stopniu odczuje ciężar opodatkowania, a w związku z tym podatek ten jest niesprawiedliwy;
4) opodatkowanie ziemi zwiększa ryzyko finansowe produkcji rolnej, które w tym przypadku nie zmienia się wraz z dochodem, w związku z tym istotne jest z jednej strony przygotowanie zasad przyznawania podatnikom ulg, z drugiej zaś mechanizmu wyrównywania dochodów samorządów lokalnych (zmniejszonych w wyniku zastosowania ulg), co znacznie komplikuje system podatkowy;
5) wprowadzenie efektywnego opodatkowania ziemi opartego na wartości wymaga dobrze przygotowanej administracji, wypracowania procedur i zasad wyceny ziemi, co czyni system relatywnie drogim;
6) przedmiot opodatkowania (ziemia) musi być oszacowany, niezbędne są również jego regularne aktualizacje, szacunkowa wycena wartości ziemi ma zazwyczaj charakter subiektywny, co czyni opodatkowanie ziemi wrażliwym na korupcję;
7) istnieją poważne wątpliwości co do tego, czy opodatkowanie ziemi może być efektywnym źródłem dochodów podatkowych.

Pomimo przytoczonych powyżej licznych argumentów przeciw opodatkowaniu ziemi, wielu ekonomistów nadal uważa, że jeżeli taki podatek pod względem administracyjnym jest możliwy do zrealizowania, powinien być użyty jako jedyny w rolnictwie[120]. Według nich, opodatkowanie ziemi, w tym także oparte na tzw. sumach ryczałtowych, do których zaliczyć można systemy opodatkowania bazujące na miarach obiektywnych (np. powierzchni i cechach jakościowych), jest idealnym rozwiązaniem zwiększającym efektywność jej wykorzystania, ponieważ:

- przyczynia się do dostosowania produkcji do wymagań ekologicznych i lepszego rozwoju poszczególnych regionów;
- zachęca do ponoszenia nakładów na utrzymanie walorów przyrodniczych ziemi i modernizację budynków (ale tylko w przypadku wyłączenia z opodatkowania tzw. ulepszeń);
- ogranicza spekulację, w przypadku wyższego opodatkowania ziemi wyłączonej z produkcji rolnej;
- poprzez korzystne opodatkowanie ziemi rolniczej, przy optymalnej stawce podatku, może przyczyniać się do zachowania areału ziemi wykorzystywanej do produkcji rolnej, jednocześnie jednak niższe opodatkowanie ziemi

[120] Szerzej K. Hoff, *Introduction: Agricultural Taxation* [...].

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

rolniczej może prowadzić do obrotu spekulacyjnego i wzrostu cen ziemi przeznaczonej na cele nierolnicze.

Przeciwnego zdania jest K. Hoff[121], która stwierdza, że taki system opodatkowania rolnictwa, oparty tylko na jednym podatku od ziemi, dodatkowo zwiększa ryzyko produkcji, zwłaszcza w przypadku wadliwie funkcjonujących instytucji ubezpieczeniowych. K. Hoff argumentuje, iż w przypadku występowania podwyższonego ryzyka (co jest w produkcji rolnej nieuniknione) powinno się zastosować nie jeden wysoki podatek, ale zestaw podatków, zawierający również niskie podatki zależne od poziomu produkcji, a więc także dochodowe.

Rząd wprowadzając inne podatki, ściśle powiązane z produkcją, w pewnym sensie zastępuje rynek ubezpieczeń, którego działanie na obszarach wiejskich ze względu na niską opłacalność jest znacznie ograniczone. Podatek dochodowy najbardziej obciąża rolnika, kiedy jego dochód jest najwyższy, najmniej, kiedy jego dochód jest najniższy. Stanowi to dla rolnika pewne zabezpieczenie od ryzyka produkcji. Zdaniem K. Hoff, niskie opodatkowanie dochodu jest łatwiejsze do wprowadzenia niż obowiązkowy program ubezpieczeń. Jest to jednocześnie rozwiązanie, ze względu na konieczność monitorowania zbiorów przy ubezpieczeniu, znacznie mniej kosztowne. Dodatkowo – konstatuje K. Hoff - wprowadzenie opodatkowania dochodu (pośrednio produkcji), częściowo kosztem opodatkowania ziemi, prowadzi zazwyczaj do utrzymania na niezmienionym poziomie wartości majątku rolnika i jednocześnie do wzrostu podaży pracy, którą można wykorzystać w innych sektorach.

Niestety – jak stwierdza K. Hoff - rzeczywistość nie potwierdziła dotychczasowych twierdzeń ekonomistów, przekonanych o wyższości opodatkowania ziemi rolniczej nad innymi formami opodatkowania. W opinii K. Hoff, zastosowanie zestawu podatków można uznać za „drugie najlepsze" rozwiązanie, które jednocześnie łagodzi niedoskonałości rynku ubezpieczeń. Potwierdzają to doświadczenia państw rozwijających się, gdzie jednym z głównych zaleceń, które miało prowadzić do wzrostu efektywności i dobrobytu, było zastosowanie w rolnictwie wyłącznie opodatkowania ziemi, co niestety nie doprowadziło do poprawy sytuacji ani w rolnictwie, ani w całej gospodarce.

W miarę rozwoju gospodarczego (przykład krajów OECD) znaczenie podatków majątkowych, do których zalicza się także opodatkowanie ziemi rolniczej, maleje. Stanowią one drugorzędne źródło dochodów centralnych budżetów, chociaż często są ważnym źródłem dochodów samorządów lokalnych, równocześnie pozwalającym skutecznie oddziaływać na efektywne wykorzystanie ziemi. Chociaż ziemia tradycyjnie może stanowić atrakcyjną, w stosunku do mobilnego kapitału, podstawę opodatkowania, to jednak z punktu widzenia polityków, a przede wszystkim ze względu na brak możliwości ukrycia podatku i, w czystej postaci (w przypadku modeli powierzchniowych), jego niesprawiedliwość, nie jest to podatek popularny. Niemniej jednak dla części krajów podatek od ziemi może stanowić ważny element systemu podatkowego, zwłaszcza w odniesieniu do rolnictwa. Opodatko-

[121] Ibidem, s. 85-91.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

wanie ziemi rolniczej może uzupełniać podatek dochodowy lub, przy odpowiedniej konstrukcji[122], całkowicie go zastępować. Zazwyczaj jednak dodatkowym argumentem, przemawiającym przeciwko tej formie opodatkowania rolnictwa, zwłaszcza w krajach transformujących gospodarkę, są trudności w ustaleniu rzeczywistego dochodu stanowiącego podstawę opodatkowania podatkiem dochodowym. Podjęcie decyzji o wprowadzeniu obowiązkowych, uproszczonych zapisów księgowych ma niewątpliwie bardziej charakter polityczny niż ekonomiczny.

Podsumowując, można stwierdzić, że w zależności od założeń, podatki majątkowe, w tym podatek od ziemi rolniczej, mogą stanowić element efektywnej, skutecznej i sprawiedliwej polityki podatkowej lub być regresywną i niepożądaną częścią systemu podatkowego. Proste wnioski, możliwe do zastosowania we wszystkich krajach, nie pojawiają się nawet po przeglądzie rozwiązań zastosowanych w rożnych jurysdykcjach.

W większości krajów podatki od majątku, w tym także od ziemi rolniczej, są najstarszymi formami opodatkowania. W tym przypadku stwierdzenie „stary podatek – dobry podatek" nie zawsze jest jednak prawdziwe. Zdolność podatków majątkowych do zwiększania dochodów fiskalnych, czyli ich efektywność podatkowa, w dużej mierze zależy od cech podatku (np. podstawy opodatkowania, taryf podatkowych, zastosowanych ulg i zwolnień) oraz skuteczności administracji podatkowej. Niestety, przez lata ich konstrukcję nadmiernie skomplikowano np. poprzez dodawanie ulg, zwolnień, poprze nowe elementy konstrukcyjne[123]. Jednocześnie trudno jest je, ze względu na uwarunkowania polityczne i społeczne, zlikwidować i zastąpić innym podatkiem[124] lub wprowadzić do systemu podatkowego inne, dodatkowe obciążenie.

3.3.3. Opodatkowanie dochodu rolniczego

3.3.3.1. Dochód jako podstawa opodatkowania

Podatek dochodowy w rolnictwie może być obliczany w oparciu o dochody faktyczne lub szacunkowe. W zależności od konstrukcji podatku i określenia pod-

[122] Problemem dyskusyjnym jest wówczas jednoznaczna klasyfikacja takiego podatku. Jak już wcześniej wspomniano, wykorzystanie przy jego budowie miar odzwierciedlających produktywność ziemi bardziej zbliża go do podatków dochodowych niż majątkowych. Teoretycznie można zbudować podatek łączący cechy opodatkowania dochodu i majątku, chociaż konstrukcyjnie jest to bardzo trudne zadanie.

[123] Jako przykład skomplikowanych rozwiązań można podać Niemcy, gdzie stosuje się dwa warianty podatku od ziemi, z podziałem na rolniczą i nierolniczą, i jednocześnie cztery różne podstawy opodatkowania i pięć stawek bazowych, które mogą być modyfikowane przez władze lokalne. System jest skomplikowany i drogi, dochody z tego tytułu są niskie. Szerzej na temat rozwiązań niemieckich w rozdziale 4.

[124] Czego przykładem są występujące w Polsce trudności zastąpienia podatków od nieruchomości, rolnego i leśnego, opartych częściowo na systemie powierzchniowym, podatkiem katastralnym, obliczanym na podstawie wartości.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

stawy opodatkowania, jego oddziaływanie ekonomiczne na racjonalną gospodarczo działalność podatnika może być bardzo zróżnicowane. Przy ustalaniu norm szacunkowych brane są pod uwagę różnorodne czynniki o charakterze biologicznym i ekonomicznym, wpływające na osiągane przychody. W przypadku wyboru dochodu szacunkowego, podatek ten przypomina w zasadzie podatek majątkowy, obciążający ziemię rolniczą, w którym podstawę opodatkowania (wartość ziemi) wylicza się w oparciu o potencjalne przychody/dochody z jednostki produkcji.

Przyjęcie jako podstawy potencjalnej przychodowości oznacza w rzeczywistości opodatkowanie dochodu przeciętnego, bez uwzględnienia faktycznych kosztów jego uzyskania, co bardzo zawęża pole oddziaływania tego podatku. Niemniej jednak poprzez właściwe ustalenie norm szacunkowych można osiągnąć pewien wpływ na decyzje podatnika. Na ogół przyjęcie norm szacunkowych, na poziomie przeciętnym, premiuje warunki gospodarowania lepsze niż przyjęte do ustalenia podstawy opodatkowania. Przy ustalaniu przeciętnej przychodowości poszczególnych rodzajów użytków rolnych, z uwzględnieniem klasy i rodzaju gruntu, jego położenia i innych warunków ekonomicznych, następuje również uwzględnienie kosztów przeciętnych. Niegospodarne działanie, ponoszenie wyższych niż przeciętne kosztów uzyskania przychodu, zazwyczaj pociąga za sobą wyższe obciążenia podatkowe. Natomiast ustalenie norm wyższych od poziomu przeciętnego zagraża egzystencji części gospodarstw rolnych, których dochody będą niższe od oszacowanych, może bowiem przyczynić się do osłabienia ich kondycji ekonomicznej.

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

Ustalenie podstawy opodatkowania w oparciu o dochody faktyczne oznacza w rzeczywistości przyjęcie jako podstawy tzw. dochodu podatkowego, wyliczonego w oparciu o ewidencje podatkowe. Różnice pomiędzy dochodem faktycznym (rachunkowym) a podatkowym, ze względu na określony normatywnie przez ustawodawcę katalog kosztów podatkowych, które mogą być potrącane od przychodu, mogą być dosyć istotne. Jednakże odpowiednie kształtowanie podstawy opodatkowania (dochodu podatkowego) daje ustawodawcy duże możliwości oddziaływania

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

zarówno gospodarczego, jak i społecznego i stanowi ważny instrument polityki podatkowej. Dzięki odpowiedniej konstrukcji podstawy wymiaru podatku można niewątpliwie uzyskać istotny wpływ na określone działanie podatnika.

Konstatując tę część rozważań, można stwierdzić, że zasady użycia dochodu jako podstawy opodatkowania w rolnictwie są takie same jak w innych sektorach gospodarki. Jedynym problemem jest obliczenie dochodu rolniczego. Przede wszystkim, ze względów politycznych, wprowadzenie obowiązkowych zapisów księgowych w gospodarstwach rolnych jest trudne. W konsekwencji prowadzi to najczęściej do wyboru, jako podstawy naliczania podatku, nie dochodu faktycznego (podatkowego), ale hipotetycznego (szacunkowego). Nie wszyscy ekonomiści klasyfikują taką konstrukcję do podatków dochodowych. Rzeczywiście rzadko taki podatek nawiązuje bezpośrednio do nadwyżki ekonomicznej wypracowanej przez podmioty, częściej przy ustaleniu podstawy opodatkowania uwzględniana jest jakość ziemi i jej potencjalna produktywność. Jednak wówczas - zdaniem R. Birda - jest to raczej podatek oparty na wartości czynszowej ziemi, a nie na dochodzie z produkcji rolnej[125], a związku z tym nie jest to podatek dochodowy, ale podatek od ziemi uprawnej. Dlatego też z punktu widzenia teorii - w opinii R. Birda - taki podatek powinien być zaliczany do podatków majątkowych, a nie dochodowych.

3.3.3.2. Wpływ podatku dochodowego na gospodarstwa rolne

Podatek dochodowy, wyliczony na podstawie faktycznego dochodu, może w istotny sposób determinować strukturę agrarną rolnictwa, wpływać na liczbę gospodarstw, ich podział lub konsolidację, ich organizację oraz na formy organizacyjno-prawne prowadzenia produkcji rolnej. Oczywiście ważna jest w tym przypadku konstrukcja podatku. Inaczej oddziałuje podatek liniowy, a inaczej progresywny czy też regresywny, niebagatelną sprawą jest też liczba progów podatkowych i ich rozpiętość oraz wszelkiego rodzaju ulgi i odliczenia podatkowe. Z punktu widzenia teorii opodatkowania najlepszym rozwiązaniem byłoby opodatkowanie rolniczego dochodu faktycznego w oparciu o niskie stawki podatku, z pominięciem szeregu przywilejów i zwolnień. Niestety nie zawsze, z różnych względów, jest to możliwe. Utrzymanie wysokich, minimalnych stawek podatku dochodowego nie sprzyja zwiększaniu produkcji, ogranicza inwestycje i rozwój gospodarstw rolnych. Dlatego też istotne jest, zwłaszcza w okresie transformacji rolnictwa, wbudowanie w system podatkowy rozwiązań, które umożliwiłyby jego rozwój i modernizację.

Podstawowe znaczenie w konstrukcji podatku dochodowego ma wysokość stawki i konstrukcja skali podatkowej. Determinują one nie tylko wysokość obciążeń fiskalnych gospodarstw rolnych, ale także wysokość dochodów budżetowych i nie jest to, biorąc pod uwagę krzywą Laffera, prosta zależność. M. Podstawka stwierdza, że: „dla zachowania zasady sprawiedliwości podatkowej, podatek dochodowy od

[125] R.M. Bird, *Taxing Agricultural Land* [...], s. 147 – 150.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

dochodów rolniczych powinien być naliczany według metody progresywnej"[126]. Argumentuje przy tym, że przyjęcie stawek progresywnych wynika ze sformułowanej przez J.S. Milla, zasady równości ofiary, której istota nawiązuje do powszechnej w czasach bliblijnych sentencji „bogaty powinien dawać więcej, biedny nie mniej niż pół szekli". Według J.S. Milla sam fakt życia w społeczeństwie zobowiązuje do ponoszenia swojej (ustalonej w oparciu o określoną zasadę) części ofiary, każdy powinien więc wyzbyć się jednakowej użyteczności. Ludzie bogaci powinni płacić wyższe podatki, ponieważ w mniejszym stopniu odczuwają obciążenia z nimi związane. Zasada zrównania krańcowych użyteczności dochodów oznacza więc opodatkowanie progresywne, zgodne z podatkową zdolnością płatniczą. Zdaniem M. Podstawki, tylko skala progresywna zapewnia sprawiedliwe rozłożenie ciężarów podatkowych pomiędzy poszczególnymi podatnikami, w tym przypadku pomiędzy poszczególnymi jednostkami produkcyjnymi, jakimi są niewątpliwie gospodarstwa rolne.

Kwestia wyboru skali podatkowej wydaje się jednak bardziej skomplikowana. W literaturze przedmiotu brak jest jednolitych opinii, co do zalet i wad zastosowania progresywnych czy też liniowych stawek opodatkowania. Jest to jeden z najbardziej kontrowersyjnych problemów teorii opodatkowania. Na podstawie piśmiennictwa można jednak sformułować tezę, że opodatkowanie progresywne w większym stopniu służy realizacji zasady redystrybucji dochodów poprzez system podatkowy, a więc realizacji polityki społecznej państwa niż gospodarczej. Progresywny system opodatkowania nie tylko może zniechęcać do osiągania wyższych dochodów, ale ogranicza przede wszystkim możliwości rozwojowe, w tym przypadku gospodarstw rolnych. Nie bez przyczyny opodatkowanie przedsiębiorstw ma zazwyczaj charakter liniowy. Wprawdzie rolnik, osiągając dochody, przeznacza je w części na własną i rodziny konsumpcję, i tę część dochodów można traktować jako dochód osobisty, niemniej jednak w części finansują one rozwój warsztatu pracy rolnika, jakim jest gospodarstwo rolne. Pojawia się więc dylemat, co powinno przeważyć: zasada sprawiedliwości opodatkowania czy też efektywności ekonomicznej. Oczywiście – jak twierdzi N. Gajl[127]- znalezienie właściwych proporcji opodatkowania nie jest łatwe. Zależy od wielu czynników ekonomicznych i społecznych, realizowanych celów gospodarczych i społecznych, które muszą być przedmiotem wszechstronnej analizy, związanej z oceną działania i skutkami opodatkowania. Jeżeli jednak celem jest rozwój rolnictwa, gospodarstw rolnych, wówczas opodatkowanie powinno mieć raczej charakter liniowy.

G.W. Dean i O. Carter[128] wykazali, że zmniejszenie obciążeń z tytułu podatku dochodowego może sprzyjać zwiększeniu powierzchni gospodarstwa i podwyższeniu inwestycji finansowanych kapitałem pożyczkowym. Jednocześnie jednak ta zależność pomiędzy wysokością stawki podatkowej a wielkością gospodarstwa rolnego nie jest prosta, skutki ekonomiczne zależą od szczegółowej konstrukcji podat-

[126] M. Podstawka, *Opodatkowanie rolnictwa* [...], s. 41.

[127] N. Gajl, *Modele podatkowe. Podatki dochodowe*, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 1995, s. 30-31.

[128] G.W. Dean, O. Carter, *Some Effects of Income Taxes on Large Scale Agriculture*, [w:] „Journal of Farm Economics", No. 44/1962, s. 754-768.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

ku dochodowego. G.W. Dean i O. Carter[129] po przeanalizowaniu wpływu progresywnego podatku na wielkość gospodarstwa rolnego[130] stwierdzili, że:

1. Jeżeli wszystkie koszty poniesione w procesie produkcji rolnej są traktowane jako koszty podatkowe (czyli są odliczane od przychodów), progresywny podatek dochodowy nie wpływa na skalę produkcji, a tym samym na wielkość gospodarstwa.
2. Jeżeli koszty poniesione w procesie produkcji są wyższe od kosztów podatkowych (które mogą być odliczone), wówczas progresywny podatek dochodowy wpływa na zmniejszenie skali produkcji i wielkości gospodarstwa.

Teoretycznie, progresywny podatek dochodowy prowadzić powinien do zmniejszenia optymalnej wielkości gospodarstwa (wyższe dochody są opodatkowane wyższą stawką), jednakże przywileje i ulgi podatkowe mogą zneutralizować to oddziaływanie. Zgodnie z założeniami teoretycznymi, podatek dochodowy ma charakter progresywny, jeżeli wyższe dochody obciążone są wyższymi stawkami podatkowymi, a w związku z tym stawki marginalne i przeciętne (czyli udział zapłaconych podatków w dochodach podlegających opodatkowaniu) rosną wraz ze wzrostem dochodów podatników. Oznacza to, że o progresywności systemu świadczy nie tylko wzrost stawek marginalnych, ale przede wszystkim, następujący wraz ze wzrostem dochodu, wzrost stawek przeciętnych. Wprawdzie powszechnie uważa się, iż o progresywności systemu można mówić wówczas, gdy stawki podatku w poszczególnych przedziałach dochodowych rosną, jednak należy zauważyć, że w rzeczywistości taki system może być nawet systemem regresywnym. Ma to miejsce, w sytuacji gdy podatnicy z wyższymi dochodami, mający większe możliwości, częściej wykorzystują system legalnych odliczeń, ulg i kredytów podatkowych oraz wyłączeń[131]. N. Harl[132] utrzymuje, że wprawdzie przepisy podatkowe nie różnicują gospodarstw rolnych pod względem ich obszaru, ale ulgi podatkowe mogą wpływać na ich wielkość i strukturę. Podobnie zauważa B. Gardner[133], który twierdzi, że progresywny podatek dochodowy może ograniczać wielkość gospodarstw i w związku z tym tłumić efekt skali, ale odliczenia i specjalne ulgi podatkowe prawdopodobnie częściowo lub całkowicie wyeliminują progresywność systemu, ponieważ ich głównymi beneficjentami są gospodarstwa większe, osiągające zazwyczaj wyższe dochody. Aby ocenić progresywność danego podatku, niezbędna jest znajomość kwot faktycznie zapłaconego podatku i wysokości wykorzystanych ulg podatkowych w poszczególnych

[129] Ibidem.

[130] Badania przeprowadzono w oparciu o bazę empiryczną Kalifornii.

[131] Potwierdzają to dane statystyczne wielu państwa, w tym także Polski. Na podstawie szczegółowych informacji, dotyczących rozliczenia podatku dochodowego od osób fizycznych, w Polsce można stwierdzić, że ulgi w większym stopniu są wykorzystywane przez podatników osiągających wyższe dochody, co relatywnie obniża ich obciążenia podatkowe z tego tytułu. Szerzej: dane Ministerstwa Finansów.

[132] N. Harl, *Do Legal Land Tax Rules Favor Large Scale Agricultural Firms*, [w:] „American Journal of Agricultural Economics", No. 51/1969, s. 1381-1392.

[133] B.L. Gardner, *Public Policy and the Control Agricultural Production*, [w:] „American Journal of Agricultural Economics", No. 60/1978, s. 836-846.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

grupach gospodarstw. Nie zawsze w praktyce jest to możliwe. Istotne trudności pojawiają się zwłaszcza przy dokonywaniu porównań międzynarodowych[134].

Budowa podatku dochodowego może wpływać również na ceny ziemi rolnej i jej dostępność na rynku. Wiele badań na ten temat znaleźć można w literaturze amerykańskiej[135]. Większość z nich odnosi się wprawdzie do amerykańskiego systemu podatkowego, co nie oznacza, że w innych warunkach konkluzje z nich wynikające były całkowicie odmiennie. Niemniej jednak wymagają one potwierdzenia. Część autorów twierdzi, iż w zależności od budowy podatku, zwłaszcza liczby progów podatkowych, wysokości stawek, ewentualnych ulg i odliczeń, może on wspierać rozwój małych lub dużych gospodarstw, ewentualnie spółek rolnych. Jednak dokładne zależności pomiędzy marginalnymi stawkami podatku, optymalną wielkością gospodarstwa czy też strukturą produkcji, jak dotychczas, nie zostały dowiedzione.

W związku z tym, iż dochód podatkowy zazwyczaj nie pokrywa się z dochodem rzeczywistym, podatek dochodowy nie jest neutralny. Jeżeli w jego konstrukcji występują odliczenia lub część wydatków nie jest traktowana jako koszty podatkowe, podatek dochodowy może przyczynić się do nieefektywnej alokacji zasobów. Źródłem tych zniekształceń mogą być dodatkowo:

- specjalne plany amortyzacyjne dla rolnictwa;
- specjalne zachęty do inwestowania, np. częściowe zwolnienie z podatku dochodów przeznaczonych na inwestycje.

Podatki mogą być bodźcem zachęcającym lub zniechęcającym do inwestowania. J. Stiglitz[136] twierdzi, że zarówno skala podatku (proporcjonalna lub progresywna), jak i częściowa lub całkowita możliwość odliczeń wydatków od podstawy opodatkowania sprzyjają mniej lub bardziej ryzykownym inwestycjom finansowanym kapitałem obcym[137]. Przy zwiększonym ryzyku (wysokie obciążenia fiskalne) wpływ bodźców podatkowych wzrasta. Tarcza podatkowa, w wyniku której właściciele gospodarstw rolnych mogą bezpośrednio odliczyć część lub całość poniesionych wydatków, z jednej strony może pobudzać inwestycje, z drugiej zaś może sprzyjać podejmowaniu nieefektywnych decyzji (np. w wyniku zastosowania bezpośrednich limitowanych odliczeń wydatków, rolnicy mogą podejmować decyzje o zakupie wyposażenia, a nie środków trwałych, natomiast przyśpieszona amortyzacja zwiększa wymienialność urządzeń, nie zawsze mającą ekonomiczne uzasadnienie).

---

[134] Często także nie prowadzi się odrębnych statystyk podatkowych dla rolnictwa, co całkowicie uniemożliwia ocenę systemu opodatkowania rolnictwa czy też obciążeń fiskalnych z danego tytułu. Tutaj niestety niechlubnym przykładem może być Polska, gdzie nie ma odrębnej statystyki wpływów z opodatkowania działów specjalnych produkcji rolnej, VAT płaconego przez rolników czy też ulg podatkowych przez nich wykorzystywanych.

[135] Szerzej: H.F. Carman, *U.S. Agricultural Response to Income Taxation,* Iowa State University Press, Ames 1997.

[136] J. E. Stiglitz, *Effects of Wealth, Income and Capital Gains Taxation on Risk -- Taking,* [w:] „Quarterly Journal of Economics", No. 83/1969, s. 274.

[137] Co potwierdzają także badania F. Modiglianiego i M. Millera. Szerzej: F. Modigliani, M. Miller, *Corporate Income Tax and the Cost of Capital: A Correction,* [w:] „American Economic Review", Vol. 53, No. 3/1963, s. 433-443.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

Podsumowując, można stwierdzić, że opodatkowanie dochodu rolniczego może być alternatywnym lub uzupełniającym rozwiązaniem w stosunku do opodatkowania ziemi. Wprawdzie przeciwnicy wprowadzenia podatku dochodowego w rolnictwie twierdzą, że wartość ziemi może być obliczona także w oparciu o szacunkowy lub hipotetyczny dochód z produkcji rolnej, co bardzo zbliża opodatkowanie ziemi do opodatkowania dochodu, jednakże takie rozwiązanie zazwyczaj prowadzi do naruszenia zasady sprawiedliwości. Wówczas bowiem dochód szacunkowy obliczany jest na podstawie najniższej lub najwyższej produktywności z hektara, a w takiej sytuacji dochodzi do regresji lub bardzo dużej progresji obciążeń podatkowych. Najlepszym rozwiązaniem jest więc opodatkowanie dochodu faktycznego w oparciu o niskie stawki, eliminujące cały system przywilejów i zwolnień. Niestety, w rolnictwie, ze względu na brak, nawet uproszczonych, zapisów księgowych, nie zawsze jest to możliwe. Jeżeli zaś opodatkowanie ziemi rolniczej i dochodu funkcjonuje obok siebie, wówczas należy rozważyć możliwość potraktowania zapłaconego podatku majątkowego jako kosztu uzyskania przychodu w podatku dochodowym lub jako kredytu podatkowego, o który można zmniejszyć wyliczony podatek dochodowy. Przy zastosowaniu takiego rozwiązania opodatkowanie ziemi można potraktować jako minimalny podatek dochodowy, którego oszacowanie w rolnictwie jest bardzo trudne.

Tabela 3.4.

Wpływ opodatkowania rolnictwa na decyzje rolników i ceny ziemi rolniczej

Rodzaj podatku	Konsekwencje opodatkowania
Podatki majątkowe	
Podatek majątkowy (wyliczony na podstawie wartości rynkowej ziemi/majątku lub czynszowej)	Ustalenie podstawy opodatkowania w oparciu o wartość rynkową lub czynszową nie zniekształca rynku nieruchomości, pod warunkiem że zakres zwolnień jest ograniczony. Tak ustalony podatek wpływa na obniżenie ceny sprzedaży, ziemia staje się bardziej dostępna.
Podatek od zysków kapitałowych	Może wpływać na decyzje inwestycyjne. Jeżeli nie jest zbyt wysoki, ma niewielki wpływ na rynek nieruchomości i ceny ziemi.
Podatek od sprzedaży ziemi/majątku	Jeżeli jest zbyt wysoki, może prowadzić do pozornego obniżenia wartości transakcji sprzedaży.
Podatek od spadków i darowizn	Opodatkowanie spadków może przyczynić się do większej ilości ziemi na rynku nieruchomości.
Podatki dochodowe	
Podatek dochodowy od dochodów osobistych	W zależności od wysokości i wewnętrznej konstrukcji, oddziałuje na decyzje inwestorów, ceny ziemi i jej dostęp na rynku nieruchomości.
Podatek korporacyjny	Ze względu na liniowy (zazwyczaj) charakter i mały katalog ulg i zwolnień w znacznie mniejszym stopniu wpływa na decyzje podatników i rynek nieruchomości.
Podatki konsumpcyjne	
Podatek od wartości dodanej	Nie wpływa na rynek nieruchomości i decyzje inwestycyjne, jeżeli wszystkie składniki majątku podlegają opodatkowaniu, a zwolnienia nie występują. W przeciwnym wypadku może zniekształcać rynek środków produkcji dla rolnictwa i rynek nieruchomości.

Źródło: Opracowanie na podstawie: *Rural Property Tax Systems in Central and Eastern Europe*, FAO, Rome 2002.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

Biorąc pod uwagę zasadę efektywności ekonomicznej, zasadę sprawiedliwości podatkowej, ale także i realizację funkcji fiskalnej, zwłaszcza wówczas, gdy populacja rolników jest duża, producenci rolni powinni od swoich rzeczywistych dochodów płacić podatek dochodowy. Należy jednak zauważyć, iż opodatkowanie dochodu rolniczego, ze względu na bardzo silny lobbing rolniczy, jest raczej problemem politycznym a nie ekonomicznym. Zarówno rolnicy, jak i politycy są w pewnym sensie „uczuleni" na opodatkowanie dochodów z rolnictwa. Wynika to przede wszystkim z utrzymywanego przez długi okres uprzywilejowanego opodatkowania rolnictwa, uzasadnianego najczęściej jego specyfiką. Niestety, wyłączenie z opodatkowania dochodów rolników prowadzi zazwyczaj do zniekształcenia alokacji zasobów, niskich dochodów państwa z tego tytułu, ale również i niesprawiedliwego rozłożenia ciężarów podatkowych pomiędzy poszczególnymi sektorami oraz w samym rolnictwie. Dążenie do zmiany tych zależności, poprzez wprowadzenie do systemu rozwiązań nowych, jest wprawdzie zadaniem trudnym, ale możliwym.

3.4. Uprzywilejowane opodatkowanie jako forma wsparcia rolnictwa

Uprzywilejowane traktowanie rolnictwa przez system podatkowy jest powszechne i odnosi się do wszystkich rodzajów podatków. Celem ich wprowadzenia do konstrukcji poszczególnych potrąceń jest najczęściej dążenie do rozwiązania problemów sektora rolnego (zmienność i poziom dochodów, problemy strukturalne itp.). Zgodnie z zaleceniami WTO, potencjalne dochody budżetowe, których pobór poprzez zastosowanie specjalnych rozwiązań podatkowych został zaniechany, należy traktować jako subwencje[138], które powinno się włączyć do obliczenia wskaźnika PSE[139], monitorującego wsparcie rolnictwa. Niestety, w praktyce wielu państw, z różnych względów, zarówno politycznych, jak i technicznych, „podatkowe" dofinansowanie rolnictwa nie jest traktowane jako alternatywna, dla bezpośrednich wydatków budżetowych, forma wsparcia, dlatego też wykazywany poziom publicznego subsydiowania rolnictwa jest zazwyczaj zaniżony. Wprawdzie większość krajów, zwłaszcza europejskich, od kilkunastu lat dąży do stopniowego włączenia rolnictwa do powszechnego systemu opodatkowania i wyeliminowania jego subwencjonowania poprzez system podatkowy, z badań OECD wynika jednak, że przywileje podatkowe stosowane wobec rolnictwa nadal występują w prawie każdym kraju. Niestety, informacje na ten temat są zazwyczaj niekompletne. Ze względu na słabe udoku-

[138] Zgodnie z definicją OECD, przez subwencję rozumie się korzyści, dla osób fizycznych lub biznesu, powstałe w wyniku działań rządu, prowadzące do wzrostu dochodów lub zmniejszenia kosztów, które jednocześnie wpływają na konkurencję, konsumpcję, handel i środowisko. Subwencje mogą występować w różnej formie, mogą to być bezpośrednie płatności budżetu lub obniżki stopy procentowej kredytów, czy też zmniejszenie podatków, w tym także poprzez system ulg. Zob. L. Portugal, *OECD Work on Defining and Measuring Subsidies in Agriculture*, OECD, Paris 2002, s.3.

[139] PSE (ang. *Producer Subsidy Estimate*) służy do pomiaru wielkości transferu środków pieniężnych od konsumentów i podatników do producentów rolnych, wynikającego z określonej polityki rolnej. Wyrażony w % umożliwia porównanie poziomów wsparcia producentów rolnych w rożnych krajach.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

mentowanie i niedoszacowanie TEs, wskaźniki PSE w poszczególnych krajach nie odzwierciedlają rzeczywistego wsparcia rolnictwa[140].

Problemem dyskusyjnym jest również to, co może być traktowane jako wsparcie rolnictwa, a jakie rozwiązania podatkowe nie powinny być do niego zaliczane. W praktyce rozstrzygniecie tego, ze względu na duże różnice konstrukcyjne w poszczególnych systemach podatkowych, jest trudne. Mimo że nie wszystkie przywileje podatkowe mogą być traktowane jako subwencjonowanie rolnictwa, nie oznacza to, że powinno się całkowicie zaniechać ich wyliczenia, co niewątpliwie prowadziłoby do zaniżenia wskaźnika monitorującego wsparcie rolnictwa.

Ze względu na dominację w rolnictwie światowym gospodarstw rodzinnych, specjalne konstrukcje dotyczą przede wszystkim podatków od dochodów osobistych. W podatku dochodowym *tax expenditures* (TEs) realizują zazwyczaj dwa podstawowe cele. Po pierwsze poprzez niższe opodatkowanie, możliwe przy zastosowaniu np. obniżonej podstawy opodatkowania obliczonej w oparciu o dochód szacunkowy, niższych stawek, ulg i zwolnień, wspierają one finansowo gospodarstwa rolne. Po drugie stanowią ekonomiczną motywację zachęcającą rolników do podejmowania określonych działań, zgodnych z głównymi celami polityki rolnej, pod warunkiem że istnieje harmonia pomiędzy polityką rolną a podatkową.

Najczęściej w podatku dochodowym TEs występują w formie:

- możliwości prowadzenia uproszczonej ewidencji podatkowej i księgowej;
- możliwości obliczania dochodu na podstawie średniej z kilku lat;
- specjalnych metod szacowania dochodu;
- specjalnego traktowania dochodów w naturze;
- obniżonych stawek podatku;
- ulg inwestycyjnych;
- zwolnień i wyłączeń z opodatkowania.

Uprzywilejowanie w opodatkowaniu dochodu ma też swoje wady. W jego efekcie może nastąpić zahamowanie wymiany pokoleniowej w gospodarstwach rolnych lub, ze względu na atrakcyjniejsze opodatkowanie dochodów z rolnictwa, może wzrosnąć liczba gospodarstw traktowanych przez podatników jako hobby[141].

W podatkach majątkowych TEs najczęściej występują w formie:

- specjalnych zasad ustalania wartości majątku rolniczego, prowadzących najczęściej do obniżenia podstawy opodatkowania;
- niższych stawek podatku dla rolnictwa;
- specjalnych stawek, lub całkowitych zwolnień, przy transferze pokoleniowym gospodarstw rolnych (podatek od spadków i darowizn).

Wyżej wymienione przywileje podatkowe nie tylko wspierają dochody rolnicze, ale przede wszystkim realizują konkretny cel. Dzięki niskiemu opodatkowaniu lub całkowitemu zwolnieniu z opodatkowania spadków i darowizn zachęcają rolników

[140] Szerzej: *Taxation and Social Security in Agriculture*, OECD 2005.

[141] Dobrym przykładem, potwierdzającym tę tezę, mogą być doświadczenia amerykańskie. Szerzej na ten temat: R.I. Dziemianowicz, *Mechanizm oddziaływania podatków na rolnictwo (na przykładzie USA)*, [w:] „Zagadnienia Ekonomiki Rolnej", Nr 1/2005, s. 62-82.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

do zmiany pokoleniowej, co często prowadzi także do polepszenia struktury produkcji czy też struktury obszarowej. Ponadto, zwolnienie lub niższe opodatkowanie ziemi rolniczej przyczynia się do wzrostu opłacalności produkcji rolnej, jednocześnie jednak może prowadzić do jej spekulacyjnego przetrzymywania.

W przypadku opodatkowania obrotu, w zależności od konstrukcji podatku, ulgowe opodatkowanie produkcji rolnej przy nieelastycznym lub mało elastycznym popycie zwiększa zazwyczaj cenę wytwórcy. Natomiast niższe opodatkowanie nakładów – obniża koszty produkcji. Np. zwroty VAT, zwłaszcza przy stawce 0%, stanowią zauważalną ulgę. Zwrot podatku naliczonego przy zakupach można bowiem wówczas traktować jako formę dochodu, finansowanego z budżetu państwa. Dlatego też w krótkim okresie obniżony podatek VAT może zachęcać do wzrostu produkcji na określone towary, mimo braku popytu.

Nie ma wątpliwości, że podatki, poza podstawową funkcją fiskalną, realizują w rolnictwie inne, pozafiskalne cele. Pojawia się jednak pytanie, czy rzeczywiście jest to najlepsze narzędzie do rozwiązywania problemów tego sektora. Z pewnością włączenie rolnictwa do „normalnego" systemu opodatkowania, zwłaszcza do opodatkowania dochodów, nie jest możliwe bez okresów przejściowych. Przykładem mogą być doświadczenia Wielkiej Brytanii, gdzie aktualnie istnieje powszechny obowiązek prowadzenia rachunkowości rolnej, a dochody z produkcji rolnej są opodatkowane tak samo, jak z innych działalności, rolnicy nie korzystają z żadnych uproszczonych lub szacunkowych form obliczania dochodu do opodatkowania. Należy jednak wspomnieć, że system zachęcający do prowadzenia księgowości w brytyjskich gospodarstwach rolnych wprowadzono jeszcze przed II wojną światową, stawki podatku wzrastały stopniowo, a pełne obciążenia dochodów wprowadzono dopiero wówczas, gdy dochody rolnicze znacznie wzrosły. Niezaprzeczalnie, w krótkim okresie niższe opodatkowanie motywuje do wzrostu produkcji. W dłuższym – może jednak wpływać na relacje pomiędzy poszczególnymi czynnikami produkcji, a zwłaszcza na ziemię i pracę. W wyniku niższych obciążeń podatkowych rolnictwa zarówno ziemia, jak i praca mogą być, ze względu na potencjalne korzyści podatkowe, zatrzymane w rolnictwie. To wszystko nie zawsze musi prowadzić do wzrostu efektywności.

Reasumując, można stwierdzić, że rolnicze TEs to potencjalne dochody podatkowe, z których państwo rezygnuje, stosując szereg rozwiązań podatkowych, takich jak: ulgi, odliczenia, wyłączenia, zwolnienia, kredyty podatkowe czy prolongaty w terminach płatności. Wszystko to przyczynia się z jednej strony do zmniejszenia dochodów budżetu, z drugiej (przynajmniej powinno) do zmniejszenia jego bezpośrednich wydatków na rzecz rolnictwa. Zadaniem TEs jest zazwyczaj wsparcie określonych działań podatników, w tym przypadku rolników, co jednak zmniejsza fundusze dostępne dla innych programów rządowych. Efekt finansowy jest taki sam, jak gdyby rząd dokonywał bezpośredniego wydatku. Skutkiem zastosowania TEs jest zazwyczaj zawężenie bazy podatkowej i podwyższenie stawek podatków, co

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

pozwala pokryć utracone dochody budżetu[142] i prowadzi zazwyczaj do błędnej alokacji zasobów. Ich zastosowanie w systemie podatkowym w niektórych przypadkach może być bardziej kosztowne niż bezpośrednie wsparcie poprzez wydatki budżetowe, realizujące określony program rządowy.

TEs zniekształcają zachowania podatników. Wyłączając z opodatkowania określony sektor, np. rolnictwo, państwo przyczynia się do wzrostu opodatkowania w innych sektorach, obciążając w większym stopniu pozostałych podatników. Zmniejszenie TEs w systemie podatkowym prowadzi zazwyczaj do sytuacji odwrotnej, zmniejsza obciążenia podatników i pozytywnie wpływa na wzrost gospodarczy. Wprawdzie TEs można traktować, w niektórych okolicznościach, jako podatkowe wsparcie wybranych działalności, lecz każdy przypadek ich zastosowania powinien być przedmiotem oceny z punktu widzenia korzyści ekonomicznych. Tym bardziej że obraz zaciemniają nigdzie nie ujawniane administracyjne koszty związane z obsługą TEs, które przyczyniają się do zwiększenia kosztów procesu fiskalnego i zmniejszenia efektywności podatków.

W ostatnich latach zaobserwować można coraz większe zainteresowanie wykorzystaniem instrumentów podatkowych do promowania celów gospodarczych czy społecznych, w tym także w rolnictwie. Ukryte w *tax expendintures* wydatki pozwalają na pozorne zmniejszenie bezpośrednich wydatków budżetowych na rolnictwo, sprawiają jednak, jak już wcześniej wspomniano, że system podatkowy jest mniej efektywny, mniej sprawiedliwy (ze względu na regresywny charakter TEs) oraz bardziej skomplikowany. Nie podlega dyskusji, iż zastosowanie tzw. „motywacji podatkowych" łączy się więc z większą odpowiedzialnością polityczną. W związku z tym niezwykle istotne jest informowanie społeczeństwa o kosztach odstępstw od ogólnych zasad opodatkowania, co umożliwia, przynajmniej częściową, kontrolę tych „wydatków". Wykazywanie w budżecie *tax expenditures*, które można uznać za swoisty substytut wydatków państwa, pozwoli nie tylko, jak już wcześniej wspomniano, na pewną przejrzystość polityki, jasny podział pomiędzy polityką wydatkową państwa a polityką dochodową, ale także powinno przyczynić się do podejmowania efektywnych decyzji publicznych. Niestety, Polska nie należy do grupy krajów, które dokonują gruntownej analizy „kosztów podatkowych". Taki obowiązek nie wynika wprawdzie z ustawy budżetowej, jednakże sam fakt istnienia TEs w polskim systemie podatkowym i brak jakichkolwiek szacunków oznacza, że informacje na temat całkowitych wydatków budżetu państwa są niepełne. Oszacowanie TEs, zwłaszcza w przypadku rolnictwa, ma istotne znaczenie. Może się bowiem okazać, iż rzeczywiste jego wsparcie w Polsce jest znacznie większe niż podają to oficjalne statystyki.

Podsumowując, należy zauważyć, że użycie TEs w systemie podatkowym budzi wiele kontrowersji, zwłaszcza wówczas, gdy ich zastosowanie trudno jest usprawiedliwić względami gospodarczymi czy społecznymi. Pomimo to bodźce podatkowe, które można traktować jako substytut wydatków np. na rolnictwo, są coraz częściej

[142] Charakterystycznym przykładem TEs w Polsce jest wyłączenie z opodatkowania podatkiem dochodowym dochodów z produkcji rolnej. Pozwala to wprawdzie na zmniejszenie obciążeń rolnictwa, ale jednocześnie w sposób niejawny wyraźnie zwiększa jego wsparcie. W konsekwencji prowadzi także do podwyższenia stawek podatku dochodowego w pozostałych działach gospodarki narodowej.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

wykorzystywane. Służą przede wszystkim politykom, zwłaszcza w okresie burzliwych dyskusji na temat ewentualnych cięć budżetowych. Pozwalają na pozorne zmniejszenie wydatków bezpośrednich (deficytu budżetowego) oraz obniżenie obciążeń podatkowych, określonych grup podatników (np. rolników). W praktyce, oddziaływanie „wydatków podatkowych" rzadko jest jednak powiązane z programami wydatków rządowych i nie stanowi elementu przemyślanej strategii, wprowadzenie ich do systemu pozwala jednak zdobyć głosy wyborców.

Jednocześnie *tax expenditures* mogą prowadzić do wyraźnego konfliktu między celami polityki podatkowej a np. polityki rolnej oraz do wykorzystania nieefektywnych motywacji podatkowych. TEs, zachęcając rolników do podejmowania określonych działań, często zastępują jawne programy rządowe, finansowane bezpośrednio z budżetu, jednakże często są od nich mniej efektywne i bardziej kosztowne, a ponadto zazwyczaj nie podlegają żadnej kontroli.

3.5. Cechy dobrego systemu opodatkowania rolnictwa

Proces transformacji rolnictwa odbywa się, jak już wcześniej zauważono, według pewnych etapów, podlegając przekształceniom, zmianom strukturalnym i zmianom jego roli w całej gospodarce. Jego ścieżkę rozwoju warunkuje wiele czynników zewnętrznych i wewnętrznych. Istotny wpływ na tempo transformacji mogą mieć także instytucje, do których zaliczamy system podatkowy. Aby rzeczywiście podatki odegrały istotną rolę w rozwoju rolnictwa, z ich konstrukcji powinno się wyeliminować wszystkie elementy prowadzące do nieefektywnego gospodarowania i zastąpić je nowymi konstrukcjami, które przyczynią się do rozwoju tego sektora i całej gospodarki.

Rolnictwo należy do działów gospodarki narodowej, które najtrudniej jest opodatkować. Składa się na to wiele przyczyn. Do najistotniejszych zaliczyć można: jego przestrzenne i regionalne zróżnicowanie, uzależnienie produkcji od warunków przyrodniczych i pogodowych oraz brak zapisów księgowych i w związku z tym np. trudności z weryfikacją zadeklarowanych dochodów. Dlatego też zazwyczaj rządy unikają opodatkowania rolnictwa lub stosują istotne przywileje podatkowe, często odbywa się to kosztem błędnej alokacji zasobów i strat w efektywności. Trudności z opodatkowaniem rolnictwa mają mniejsze znaczenie w krajach rozwiniętych, gdzie udział rolnictwa w tworzeniu PKB jest niewielki, znacznie większe w krajach rozwijających się oraz transformujących swoją gospodarkę, w których system podatkowy, poza celami fiskalnymi w zasadzie marginalizowanymi w przypadku rolnictwa, może w istotny sposób wpływać na przekształcenia strukturalne.

Dobry system podatkowy, o czym była mowa w rozdziale drugim, powinien charakteryzować się:

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

1) efektywnością ekonomiczną;
2) efektywnością podatkową;
3) prostotą;
4) sprawiedliwością;
5) taniością.

Podatki zawsze są ciężarem tym większym, gdy produkcja obciążona jest dodatkowym ryzykiem, ale czy w związku z tym rolniczy sektor powinien korzystać z uprzywilejowanego, w stosunku do innych sektorów, opodatkowania? Jeżeli tak, to przez cały czas, czy tylko w niektórych fazach rozwoju? Na tak postawione pytania podjęto próbę odpowiedzi w pierwszej części rozdziału, analizującej zależności rozwojowe rolnictwa. Sprzężenie pomiędzy konstrukcją systemu podatkowego a poziomem rozwoju rolnictwa w danym kraju wydaje się istotne. Na etapie rolnictwa uprzemysłowionego, po zakończeniu procesów modernizacyjnych, konstrukcje podatków obciążających rolnictwo nie powinny różnić się od pozostałych. Ze względu na to, że interwencja państwa ma wówczas tylko charakter korygujący i nie następuje poprzez podatki, z systemu podatkowego powinno się wyeliminować większość ulg, zwolnień i wyłączeń. Te, które pozostaną powinny dotyczyć wszystkich działalności, a nie tylko rolnictwa. Oznacza to rezygnację ze wsparcia rolnictwa poprzez system podatkowy. Inaczej sytuacja wygląda we wcześniejszych fazach rozwoju rolnictwa. Tutaj interwencja poprzez system podatkowy, która jednocześnie jest niejawnym wsparciem rolnictwa, wydaje się niezbędna, jednakże większość zastosowanych konstrukcji powinna być przemyślana i poprzedzona stosownymi symulacjami. Wprowadzenie do systemu konstrukcji podatkowych, negatywnie wpływających na efektywność rolnictwa i jego modernizację, nie przyczyni się na pewno do przyśpieszenia jego rozwoju.

Rozpatrując system opodatkowania rolnictwa, należy wyraźnie zidentyfikować i oddzielić od siebie dwa wiążące się z tym zagadnienia. Po pierwsze kwestię międzysektorowego transferu środków finansowych z rolnictwa do innych sektorów poprzez podatki. W tym przypadku mamy do czynienia z całym sektorem rolnym i jednocześnie efektywnością podatkową całego systemu lub poszczególnych podatków. Wysokość transferu podatkowego z rolnictwa może determinować rozwój tego sektora, ale także i sektorów pozarolniczych (np. wyłączenie z opodatkowania rolnictwa może przyczynić się do wzrostu obciążeń innych sektorów i zahamować ich rozwój). Po drugie kwestię obciążeń fiskalnych rolników, czyli opodatkowania wypracowanego przez nich dochodu i ich majątku, od których może zależeć rozwój poszczególnych gospodarstw i ich modernizacja.

Ze względu na prostotę i powoływaną przez wielu ekonomistów sprawiedliwość opodatkowania w obrębie sektora (często, jak wskazują dane empiryczne, dyskusyjną), najczęściej przedmiotem opodatkowania w rolnictwie jest ziemia. Jednakże, jak już wcześniej wspomniano, podatki od ziemi, aby mogły przynajmniej w części spełniać postulat sprawiedliwości, wymagają rzetelnych rejestrów i powiązania podstawy opodatkowania (często określonej w jednostkach miary) ze zróżnicowaną produktywnością ziemi, czyli w zasadzie ustalenia jej na podstawie szacunkowego dochodu z jednostki powierzchni, zróżnicowanej pod względem

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

jakości i położenia. W praktyce pomiędzy tak skonstruowanym podatkiem od ziemi a podatkiem dochodowym różnica jest niewielka i wynika raczej z przyjęcia szacunkowych, a nie rzeczywistych wartości. Podatek ten ma małe znaczenie fiskalne i w ograniczonym stopniu można go wykorzystać jako element oddziaływania na decyzje właścicieli gospodarstw rolnych.

Inaczej jest, gdy opodatkowaniu podlega dochód rolniczy. Wymiar podatku dochodowego, poprzez uwzględnienie społecznych i ekonomicznych aspektów opodatkowania, przede wszystkim zaś osobistej sytuacji podatnika, pozwala na ustalenie podatku w sposób dużo sprawiedliwszy niż innych podatków. Dodatkowo, poprzez opodatkowanie dochodu łatwiej jest kształtować politykę fiskalną. Siła oddziaływania podatku dochodowego na poszczególnych podatników, w tym także gospodarstwa rolne jest większa niż pozostałych obciążeń. Opodatkowanie dochodu nie uwzględnia jednak, tak jak ma to miejsce przy opodatkowaniu ziemi, tzw. czynników zewnętrznych (biologicznych, klimatycznych i ekonomicznych), niezależnych od producenta, które mają wpływ na kształtowanie dochodów rolniczych.

Podsumowując, można stwierdzić, iż zarówno podatek dochodowy, jak i majątkowy, które bezpośrednio obciążają podstawę opodatkowania (dochód lub majątek), zastosowane razem mogą zapewnić właściwe opodatkowanie rolnictwa. Skala oddziaływania systemu podatkowego oraz jego wpływ na przeobrażenie i rozwój rolnictwa w poszczególnych krajach jest jednak uzależniona od zastosowania szczegółowych konstrukcji podatkowych. Wprawdzie można przedstawić wiele argumentów przemawiających za zwolnieniem rolnictwa z opodatkowania, lub za specjalnym, uprzywilejowanym systemem w czasie transformacji, jednakże należy pamiętać, że zwolnienia prowadzą do tego, że inni podatnicy muszą zapłacić wyższe podatki, by odrobić straty w dochodach budżetu państwa lub lokalnych. Główną zasadą podatkowych reform - które są tak ważną częścią procesu transformacji - jest oparcie podstawy opodatkowania na możliwie jak najszerszej bazie, co pozwala na utrzymanie niskich stawek podatkowych. Oznacza to, iż sektor rolniczy powinien być częścią tej podatkowej podstawy i ponosić odpowiednie ciężary podatkowe, oparte najczęściej na trzech podstawach opodatkowania, tj.: dochodzie, konsumpcji i majątku. Współczesne rolnictwo powinno więc, podobnie jako reszta gospodarki, płacić podatek dochodowy, podatek od sprzedaży lub podatek od wartości dodanej (VAT) oraz podatek majątkowy. Szczegółowe rozwiązania powinny być jednak dostosowane do warunków społeczno-ekonomicznych występujących w danym kraju i uwzględniać poziom rozwoju sektora rolnego.

Koszty przebudowy (rozwoju) rolnictwa i jego dostosowania do gospodarki rynkowej, co można obserwować chociażby na przykładzie Polski, są bardzo wysokie. Czy w tym okresie rolnictwo może być pozostawione bez pomocy? Zdaniem A. Czyżewskiego, zastosowanie w okresie transformacji ogólnych reguł makroekonomicznych uwypukla słabość rolnictwa jako partnera dla innych, pozarolniczych działów gospodarki. Kontynuacja w rolnictwie, w okresie transformacji, strategii liberalnej oznacza: „świadomą zgodę na uczynienie z rolnictwa swoistego rezerwatu, w którym liczne gospodarstwa o ujemnej akumulacji będą postrzegane wyłącznie

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

jako zasób ziemi, coraz gorzej wykwalifikowanej i cywilizacyjnie zacofanej siły roboczej oraz zdekapitalizowanego majątku" [143].

Tabela 3.5.

Podatki obciążające rolnictwo a zasady podatkowe

Zasady podatkowe	Podatek od ziemi	Podatek od dochodu rolniczego	Ogólny podatek od sprzedaży (VAT)
EFEKTYWNOŚĆ EKONOMICZNA	Minimalne zniekształcenia w przypadku podatków opartych na wartości rynkowej (lub czynszu dzierżawnego) wzrastają wówczas, gdy podstawa opodatkowania oparta jest na wartościach szacunkowych, uwzględniających jakość i położenie ziemi.	W zależności od konstrukcji, może zniekształcać alokację zasobów, ograniczać podaż pracy i oszczędności.	W ograniczonym stopniu wpływa na alokację zasobów.
SPRAWIEDLIWOŚĆ	Wysoce prawdopodobne, że w przypadku podatków opartych na wartości rynkowej, podatek będzie promował sprawiedliwe rozłożenie ciężarów fiskalnych. W przypadku systemów powierzchniowych lub mieszanych, w zależności od konstrukcji, ciężary podatkowe nie rozkładają się równomiernie do posiadanego majątku.	Powinien zredukować uchylanie się i unikanie od opodatkowania przez inne sektory. Progresywny zapewnia rozłożenie ciężarów podatkowych zgodnie ze zdolnością podatkową.	Trudny do zastosowania przy realizacji zasady redystrybucji dochodów. Niższe opodatkowanie towarów żywnościowych i niektórych usług może złagodzić jego regresywny charakter.
POTENCJALNE DOCHODY I KOSZTY ADMINISTRACYJNE	Wąska podstawa opodatkowania, której nie można poszerzyć. Przynosi raczej niskie dochody. Niskie koszty opodatkowania, kiedy podatek jest naliczany od powierzchni. Koszty wzrastają, w miarę jak brana pod uwagę jest jakość i inne cechy ziemi.	Znacznie szersza podstawa wymiaru podatku niż podatek od ziemi. Wysokie koszty w przypadku faktycznego opodatkowania dochodów. Niższe przy oszacowaniu podstawy opodatkowania.	Dochody wysokie, jeżeli nie ma wyłączeń z opodatkowania. Wysokie koszty egzekwowania zarówno podatników, jak i administracji skarbowej. Może być użyty jako wstęp do opodatkowania dochodów z rolnictwa.

Źródło: Opracowanie własne.

Pozostawienie rolnictwa bez wsparcia w okresie jego modernizacji prowadzi zazwyczaj do: dekapitalizacji majątku rolniczego, wzrostu naturalizacji spożycia, bierności i braku przedsiębiorczości, co w konsekwencji hamuje przemiany strukturalne na wsi i w rolnictwie oraz może mieć negatywny wpływ na całą gospodarkę, pamiętajmy bowiem, że rolnictwo jest jednym z najważniejszych rynków zbytu dla działów nierolniczych. Niski popyt na środki produkcji dla rolnictwa może blokować rozwój całej gospodarki, zwłaszcza w krajach, gdzie rolnictwo ma tak rozległe wpływy.

[143] A. Czyżewski, *Makroekonomiczne* [...], s. 89.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

Należy więc zaproponować rolnictwu, przede wszystkim poprzez oddziaływanie na poziom dochodów rolniczych, warunkujących skalę reprodukcji majątku trwałego, strategie przechodzenia do wyższych stadiów rozwoju, w których bilans przepływów między gospodarką a rolnictwem staje się bardziej korzystny. Zanim jednak to nastąpi, niezbędny jest niewątpliwie transfer środków do rolnictwa z pozostałych działów gospodarki zarówno za pośrednictwem budżetu, jak i mechanizmu rynkowego[144], który powinien być nie tyle wsparciem socjalnym, co impulsem do pobudzenia rozwoju i postępu w rolnictwie.

Jedną z form takich działań może być transfer środków poprzez system podatkowy, który wprawdzie jest odstępstwem od optymalnych rozwiązań podatkowych, opartych na zasadzie efektywności, sprawiedliwości i prostocie, jednakże bilans końcowy takich działań może okazać się korzystny, nie tylko dla rolnictwa, ale i całej gospodarki. Jeżeli konstrukcje podatkowe będą przemyślane i będą częścią ogólnej strategii rozwoju, rolnictwo, po okresie transformacji technicznej, może stać się działem przyśpieszającym rozwój ogólny, w przeciwnym wypadku koszty jego stagnacyjnego utrzymania mogą być coraz wyższe[145]. Należy także pamiętać, że im efektywniejsze jest rolnictwo, tym mniejsze są obciążenia całej gospodarki wynikające z jego rozwoju[146]. W związku z tym można postawić tezę, iż w zależności od poziomu gospodarczego danego kraju, rolnictwo może znajdować się w innej fazie rozwoju, a tym samym, ze względu na realizację innych celów, mogą być wobec niego stosowane, przynajmniej w okresie transformacji, specyficzne konstrukcje podatkowe wspomagające jego przebudowę. Istotnym zatem jest określenie ścieżki rozwoju tego sektora, opartej na przesłankach ekonomicznych i zidentyfikowanie fazy, w której znajduje się rolnictwo, a zatem zidentyfikowanie podstawowych zjawisk strukturalnych, występujących w ewolucji rolnictwa światowego, oraz sformułowanie konkluzji odnoszących się do miejsca rolnictwa danego kraju, w tym rozwoju, oraz sformułowanie wniosków dotyczących kierunków i charakteru procesów restrukturyzacyjnych. F. Tomczak twierdzi, iż: „drogi rozwojowe rolnictwa poszczególnych krajów coraz wyraźniej są i będą tożsame z drogami rozwojowymi współczesnego świata. A zrozumienie i wykorzystanie związanych z tym doświadczeń krajów, które znajdują się na wyższych szczeblach drabiny rozwoju społeczno-gospodarczego, jest istotną i mało kosztowną inwestycją rozwojową"[147]. Jednocześnie może to umożliwi uniknięcie, dzięki wykorzystaniu doświadczeń innych, błędów przy prognozowaniu transformacji rolnictwa. Odnosi się to także do Polski. Dlatego też analiza światowych tendencji i doświadczeń rozwojowych pozwoli nie tylko na ustalenie właściwej dla danego kraju polityki rolnej, ale także na ustalenie właściwej polityki podatkowej, dostosowanej do potrzeb gospodarki narodowej i ściśle powiązanej z aktualnie realizowaną polityką gospodarczą, co umożliwi bardziej optymalne dostosowanie systemu opodatkowania rolnictwa do potrzeb i okre-

[144] A. Woś, *Interakcje między rolnictwem a gospodarką narodową*, [w:] „Ekonomista", Nr 5-6/ 1992, s. 659 i n.

[145] Ibidem.

[146] A. Woś, *W poszukiwaniu* [...], s. 22.

[147] F. Tomczak, *Gospodarka rodzinna* [...], s. 41.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

ślonego poziomu rozwoju kraju i rolnictwa. Przygotowując poszczególne rozwiązania podatkowe, należy pamiętać jednak o podstawowej zasadzie, transfer środków poprzez system podatkowy ma wspierać rozwój tego sektora, a nie utrwalać procesy stagnacyjne. W przeciwnym wypadku zastosowanie specjalnych konstrukcji podatkowych, które jest zawsze kosztowne, nie znajduje uzasadnienia ekonomicznego.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

Rozdział 4.

OPODATKOWANIE ROLNICTWA - DOŚWIADCZENIA KRAJÓW UNII EUROPEJSKIEJ I USA

4.1. Uwagi metodologiczne

W rozdziale 4. wykorzystując metodę analizy porównawczej, przedstawiono doświadczenia związane z opodatkowaniem rolnictwa w wybranych krajach Unii Europejskiej oraz USA. Poszukiwano przede wszystkim podobieństw i ewentualnych różnic w rozwiązaniach systemowych dotyczących opodatkowania rolnictwa. Badano pewne prawidłowości zastosowanych rozwiązań, które mogłyby być wykorzystane przy konstruowaniu innych systemów podatkowych, w tym także opodatkowania rolnictwa w Polsce. Celem badania było pokazanie państw, które poprzez swoje konstrukcje podatkowe w różny sposób wspierają rodzime rolnictwo oraz porównanie skutków fiskalnych zastosowanych rozwiązań. Wybór analizowanych systemów nie był przypadkowy. Zaprezentowano dwie grupy wybranych krajów dawnej piętnastki UE[1], które reprezentują różne typy rolnictwa i zróżnicowane zasady opodatkowania, oraz system amerykański. Wprawdzie różnice pomiędzy rolnictwem UE a USA są bardzo duże[2] i jak twierdzi J. Wilkin: „Rolnicza Ameryka to naprawdę inny świat w porównaniu z rolniczą Europą", niemniej jednak systemy polityki rolnej (cele, narzędzia i poziom wsparcia) są do siebie bardzo zbliżone (tab. 4.1.). Amerykańska ustawa *Farm Security and Rural Investment Act of 2002* pod wieloma względami

[1] Jako przykład wybrano systemy podatkowe: Niemiec, Francji i Włoch oraz Wielkiej Brytanii i Irlandii, gdzie opodatkowanie rolnictwa oparte jest na różnych założeniach.

[2] Podkreślić należy, że rolnictwo w analizowanych krajach znajduje się na różnych etapach rozwoju. Biorąc pod uwagę opisany w poprzednim rozdziale model F. Tomczaka – rolnictwo USA znajduje się na najwyższym etapie rozwoju dominacji tzw. gospodarstw agrobiznesowych, natomiast w UE – dominuje model farmy rodzinnej. Według modelu Timmera jest to odpowiednio IV (USA) i III faza rozwoju rolnictwa (UE).

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

upodobniła bowiem politykę rolną USA do realizowanej przez UE[3]. Podobne stwierdzenie można odnieść do rozwiązań zastosowanych w amerykańskim systemie podatkowym, który w dużym zakresie jest także instrumentem wspierającym rolnictwo. Pewnym ograniczeniem był niewątpliwie dostęp do wszechstronnych i bieżących informacji na temat konstrukcji poszczególnych systemów podatkowych oraz skutków budżetowych rozwiązań stosowanych w poszczególnych krajach[4].

Tabela 4.1.

Porównanie wybranych cech i poziomu wsparcia rolnictwa w UE i w USA w 2000 r.

Wyszczególnienie	USA	UE
Wartość produkcji rolnej (mld USD)	190	197
Liczba gospodarstw	2058000	7370000
Powierzchnia gruntów rolnych (mln ha)	425	134
Powierzchnia gruntów rolnych na 1 mieszkańca (ha)	1,54	0,36
Powierzchnia przeciętnego gospodarstwa (ha)	207	18
TSE (mld USD)	92,3	103,5
TSE *per capita* (USD)	338	276
TSE w % PKB	0,92	1,32
PSE (mld USD)	49,0	90,2
PSE w przeliczeniu na 1 pełnozatrudnionego rolnika (USD)	20000	14000

TSE – Total Support Estimate
PSE - Producer Support Estimate

Źródło: J. Wilkin, *Polityka rolna Stanów Zjednoczonych i Unii Europejskiej* [...], s. 400.

W rozdziale przyjęto praktyczny, umożliwiający międzynarodowe porównania, podział podatków. Warto podkreślić, iż klasyfikacja teoretyczna przedstawiona w poprzedniej części pracy nie zawsze może być wykorzystana w praktyce, zwłaszcza gdy dokonuje się porównań międzynarodowych. W tym przypadku różne konstrukcje podatków uniemożliwiają jednoznaczną klasyfikację i jednocześnie jej praktyczne zastosowanie. Dlatego też do celów porównawczych wykorzystuje się najczęściej klasyfikację ujednoliconą, pomijającą pewne kwestie merytoryczne. Jedną z najczęściej stosowanych jest klasyfikacja opracowana przez Organizację Współ-

[3] Konwergencja polityki rolnej UE i USA wynika przede wszystkim z tego, iż rolnictwo jest działem strategicznym i jednocześnie wielofunkcyjnym, poprzez który realizuje się szereg wartości, z których nie można zrezygnować na rzecz efektywności rynkowej. Fakt upodabniania się polityki rolnej w tych krajach wskazuje – twierdzi J. Wilkin – na istnienie: „obiektywnych i dość uniwersalnych przesłanek uzasadniających ochronę rolnictwa i udzielania wsparcia publicznego". Zob. J. Wilkin, *Polityka rolna Stanów Zjednoczonych i Unii Europejskiej – przyczyny niespodziewanej konwergencji,* [w:] W. Bieńkowski, M.J. Radło (red.), *Amerykański model rozwoju gospodarczego. Istota, efektywność i możliwości zastosowania*, Szkoła Główna Handlowa, Warszawa 2006, s. 398 – 405.

[4] Dostęp do informacji na temat poszczególnych podatków w wybranych krajach jest w znacznym stopniu ograniczony, dlatego też część prezentowanych danych pochodzi z różnych okresów badawczych. Warto również zauważyć, że dokonując porównań, zwłaszcza międzynarodowych, należy być świadomym tkwiących w tym niebezpieczeństw. W niektórych przypadkach identyczne terminy zapisane w ustawach różnych państw mogą mieć inne znaczenie, zaś różne terminy mogą się odnosić do tych samych kwestii.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

pracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD), która umożliwia proste porównanie różnych systemów podatkowych i jednocześnie jest najbardziej zbliżona do założeń teoretycznych[5]. Klasyfikacja ta częściowo wykorzystuje teoretyczny podział podatków uwzględniający treści zjawisk ekonomicznych, których dotyczą, czyli klasyfikację przedmiotową.

Tabela 4.2.

Klasyfikacja podatków według OECD

Grupa podatków	Podgrupy podatków
1000: **Podatki od dochodów, zysków i kapitału**	1100: Opodatkowanie osób fizycznych w zakresie dochodów, zysków i kapitału 1110: Podatek od dochodów i zysków *(income tax)* 1120: Podatek od zysków kapitałowych *(capital gains)* 1200: Opodatkowanie osób prawnych 1210: Podatek od dochodów i zysków *(Corporation income tax)* 1220: Podatek od zysków kapitałowych *(capital gains)* 1300: Pozostałe nie mieszczące się w grupowaniu 1100 i 1200
2000: **Składki na ubezpieczenia społeczne**	2100: Składki płacone przez pracowników 2200: Składki płacone przez pracodawców 2300: Składki płacone przez osoby samozatrudnione i niezatrudnione 2400: Pozostałe składki nie mieszczące się w grupowaniu 2100, 2200 i 2300
3000: **Podatki od wynagrodzeń płacone przez pracodawcę**	3000: *payroll tax*
4000: **Podatki majątkowe**	4100: Podatki od nieruchomości 4110: Podatek od mieszkań i budynków mieszkalnych 4120: Podatek od pozostałych nieruchomości (np. *land tax*) 4200: Podatek od zysków z nieruchomości 4210: od osób fizycznych 4220: od osób prawnych 4300: Podatek od spadków i darowizn 4310: Podatek od spadków *(estate tax, inheritance tax)* 4320: Podatek od darowizn *(gift tax)* 4400: Podatek od transakcji finansowych i kapitałowych 4500: Pozostałe okresowe podatki od własności

[5] K. Wach, *Systemy podatkowe krajów Unii Europejskiej*, Oficyna Ekonomiczna Oddział Polskich Wydawnictw Profesjonalnych, Kraków 2005, s. 21.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

cdn. Tabeli 4.2.

5000: **Podatki od dóbr i usług**	5100: Podatki od produkcji, sprzedaży, transferu, leasingu i usług 5110: Ogólne podatki konsumpcyjne 5111: Podatek od wartości dodanej (*value added taxs*) 5112: Podatek od sprzedaży *(sales taxs)* 5113: Pozostałe ogólne podatki od dóbr i usług 5120: Podatki od specjalnych dóbr i usług 5121: Akcyzy 5122: Zyski z monopoli fiskalnych 5123: Cło importowe 5124: Podatki eksportowe 5125: Podatki od dóbr inwestycyjnych 5126: Podatki od specjalnych usług 5127: Pozostałe podatki międzynarodowe 5128: Pozostałe podatki specjalne 5200: Podatki od użytkowania wybranych dóbr 5210: Podatki powtarzające się 5211: Podatki od pojazdów osób fizycznych 5212: Podatki od pojazdów przedsiębiorstw 5213: Pozostałe od użytkowania 5220: Podatki jednorazowe 5300: Pozostałe podatki od dóbr i usług
6000: **Pozostałe podatki**	6100: Podatki od działalności gospodarczej 6200: Pozostałe podatki

Źródło: Opracowanie na podstawie: *The OECD Classification of Taxes* [...].

Należy zauważyć, że klasyfikacja OECD nie jest jedynym praktycznym podziałem podatków. Podobną klasyfikację przygotował Urząd Statystyczny Unii Europejskiej (czyli Eurostat) oraz Międzynarodowy Fundusz Walutowy[6]. Trzeba jednak podkreślić, że klasyfikacje te nie zawsze są przydatne przy porównywaniu różnych systemów podatkowych. Służą zazwyczaj ściśle określonym celom statystycznym, nie odnoszącym się najczęściej do systemów podatkowych. Na przykład podatek od gruntów, budynków i innych nieruchomości zaliczany jest według Eurostat do grupy obejmującej podatki od produkcji i importu, a nie jak w przypadku OECD do podatków majątkowych, co komplikuje analizę porównawczą, zwłaszcza gdy dokonujemy porównań pomiędzy krajami Unii Europejskiej i pozostałymi.

Uwzględniając pewne założenia teoretyczne oraz klasyfikację OECD, w rozdziale podatki podzielono na trzy grupy:

[6] Szerzej: *The OECD Classification of Taxes and Interpretative Guide*, www.oecdwash.org /PUBS/ELECTRONIC/ SAMPLES/revenue_methodology2004.pdf , s. 22-24.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

- **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**[7]: ogólne – od wartości dodanej oraz od sprzedaży[8].

Pozostałe tytuły nie odgrywają istotnej roli w systemie obciążeń podatkowych rolnictwa, dlatego też zostały opisane w sposób bardzo skrótowy.

Tabela 4.3.

Struktura dochodów podatkowych w wybranych krajach OECD w 2002 r. (w %)

Kraj	Podatek dochodowy od osób fizycznych (*personal income*)	Podatek dochodowy od przedsiębiorstw (*corporate income*)	Podatki majątkowe (*property tax*)	Podatki od towarów i usług		Składki na ubezpieczenia społeczne
				Ogółem	W tym powszechne podatki	
Francja	17,3	6,6	7,5	25,4	16,7	39,5
Niemcy	25,1	2,9	2,3	29,2	18	40,3
Irlandia	26,2	13,1	5,3	39,5	25	15,8
Włochy	25,5	7,6	5,1	26,9	15	29,4
Polska	22,9	6,3	4,3	36,9	22,6	29,6
Wielka Brytania	29,8	8,1	12,0	32,7	19,4	17,0
USA	37,7	6,7	11,9	17,6	8,2	26,1
Średnia OECD	25,7	9,4	5,5	31,9	18,9	26,3
Średnia EU-15	25,3	8,7	4,9	30,7	18,9	29,0

Źródło: Opracowanie na podstawie: J. Owens, *Fundamental Tax Reform: The Experience of OECD Countries*, The Centre for Tax Policy and Administration, OECD Paris, DRAFT: November 2004, No. 47, s. 11.

Przyjęcie powyższej klasyfikacji[9] jest pewnym, zamierzonym uroszczeniem, które ma na celu ograniczenie zestawu analizowanych podatków do tych, które w zasadniczy sposób wpływają na obciążenia makro- (całego sektora) i mikroekonomiczne (grup gospodarstw rolnych) rolnictwa. Dzięki temu z analizy wyeliminowano obciążenia, które w tym systemie odgrywają znikomą rolę zarówno z punktu widzenia funkcji fiskalnej, jak i pozostałych funkcji, np. podatki od wyna-

[7] Pod pojęciem podatków konsumpcyjnych będziemy rozumieli nie tylko obciążenia fiskalne zawarte w cenie artykułu, dobra materialnego i usługi, podlegające powszechnej konsumpcji, ale także obciążenia zawarte w cenie dobra inwestycyjnego.

[8] Celowo pominięto akcyzy, które nie odgrywają istotnej roli w rolnictwie.

[9] Przyjęta klasyfikacja, chociaż nie jest doskonała, pozwala na w miarę uporządkowane przedstawienie różnorodnych konstrukcji opodatkowania rolnictwa, ze wskazaniem podobieństw i różnic występujących w poszczególnych systemach (krajach).

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

grodzeń płacone przez pracodawcę[10]. Jednocześnie taki podział umożliwił przeprowadzenie porównań międzynarodowych. Skoncentrowano się przede wszystkim na zasadach opodatkowania dochodu rolniczego, majątku rolniczego oraz towarów i usług, czyli najistotniejszych obciążeniach nie tylko z punktu widzenia sektora rolnego, ale także całej gospodarki. Potwierdzają to dane statystyczne OECD (tabela 4.3.). W krajach zrzeszonych w OECD ponad 70% dochodów podatkowych (jeżeli zgodnie z klasyfikacją OECD uwzględnimy także składki na ubezpieczenia społeczne) pochodzi z tych trzech źródeł. Podobne tendencje występują w Unii Europejskiej. Najniższy udział w tworzeniu dochodów podatkowych mają podatki majątkowe (zazwyczaj o charakterze lokalnym), najwyższy podatki konsumpcyjne obciążające sprzedaż towarów i usług (powszechne i akcyzy razem).

Ze względu na charakter opracowania, w dalszych rozważaniach, pominięto składki związane z systemem zabezpieczenia społecznego płacone przez rolników. Wprawdzie, zgodnie z klasyfikacją OECD[11], są one zaliczane do podatków (tabela 4.2.), jednakże nie zawsze jest to zgodne z ogólnymi założeniami teoretycznymi i definicją podatku[12]. Z punktu widzenia teorii o zakwalifikowaniu danej należności do podatków nie decyduje wystąpienie nazwy podatek, ale przypisanie tej należności określonych cech stałych charakteryzujących podatek, a więc także braku ekwiwalentności świadczenia. W rzeczywistości składki na obowiązkowe ubezpieczenia społeczne trudno jest jednoznacznie sklasyfikować, a zaliczenie ich do kategorii podatek, bez szczegółowej analizy systemu, jest raczej dyskusyjne. Zasadnicza część składki jest płacona bezpośrednio po to, żeby otrzymać w przyszłości korzyść w postaci emerytury, to wyklucza zaliczenie jej do podatków, które charakteryzują się brakiem ekwiwalentności. Taka płatność nie powinna być traktowana jako podatek tak długo, jak długo występuje rzeczywista relacja między składką i emeryturą. Druga część składki jest zazwyczaj ubezpieczeniem od choroby, leczenia, pobytów w szpitalu itp., w przypadku tej części żaden bezpośredni związek między składką a świadczeniem nie istnieje i dlatego może być ona traktowana jako podatek. W praktyce nie zawsze jednak istnieje możliwość wyodrębnienia tych dwóch elementów. Wprawdzie w przypadku rolnictwa w większości opisywanych systemów zależność między składką a świadczeniem jest bardzo ograniczona, ale w większym lub mniejszym stopniu występuje. Ze względu na przytaczaną wcześniej definicję podatku oraz przejrzystość porównań, którą utrudniają zróżnicowane konstrukcje

[10] Ze względu na zakres opracowania, obejmujący jedynie gospodarstwa rodzinne, w analizie poszczególnych państw celowo pominięto zasady opodatkowania zysku oraz zysków kapitałowych, odnoszące się zazwyczaj do spółek i holdingów. W opracowaniu pominięto również podatek od płac i zatrudnienia, ponieważ w badanych krajach w tym zakresie nie ma specjalnych reguł dla rolników, a ponadto zatrudnienie w gospodarstwach rolnych ma charakter sporadyczny.

[11] *The OECD Classification of Taxes* [...].

[12] Problem jest dyskusyjny i wszystko zależy od konstrukcji systemu zabezpieczenia społecznego w danym kraju. Bez szczegółowej analizy nie jest w zasadzie możliwe prawidłowe sklasyfikowanie tych obciążeń. Ze względu na to, że przedmiotem tej pracy są podatki, definiowane w literaturze jako świadczenia przymusowe, bezzwrotne, nieodpłatne, o charakterze pieniężnym, na rzecz podmiotów publiczno-prawnych, składki na ubezpieczenia społeczne znalazły się poza zakresem zainteresowań autorki pracy.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

systemów ubezpieczeń społecznych występujące w opisywanych krajach, zagadnienie to zostało pominięte.

4.2. Zasady opodatkowania rolnictwa w wybranych krajach UE[13]

4.2.1. Ogólna charakterystyka systemów podatkowych w krajach UE

W wysoko rozwiniętych krajach Unii Europejskiej rolnictwo podlega opodatkowaniu na równi z innymi sektorami gospodarki, niemniej jednak podejście do podmiotów opodatkowania istotnie różni się w zależności od poziomu otrzymywanego dochodu lub form organizacyjno-prawnych, co zresztą dotyczy nie tylko rolnictwa, ale także innych działalności. Wprawdzie sektor rolny tradycyjnie korzysta z określonych ulg podatkowych, często też ze szczególnego trybu opodatkowania wynikającego ze specyfiki produkcji rolnej (tj. sezonowości, zależności od czynników klimatycznych, niższej efektywności), jednakże są to jedynie rozwiązania szczegółowe, funkcjonujące w ramach jednolitych systemów, które obejmują także sektory pozarolnicze.

Współczesne systemy opodatkowania rolnictwa w UE kształtowały się głównie w okresie powojennym. Poczynając od końca lat 80-tych, praktycznie we wszystkich krajach wysoko rozwiniętych przeprowadzono reformy podatkowe mające na celu dostosowanie ustawodawstwa do współczesnego poziomu rozwoju gospodarczego tych krajów. W większości krajów ewolucja systemów podatkowych miała na celu przede wszystkim: uproszczenie i ograniczenie ilości obowiązujących podatków, obniżenie poziomu stawek, zwłaszcza w podatkach bezpośrednich, i poszerzenie bazy podatkowej. Zmiany systemowe dotyczyły również sektora rolnego. Wówczas zmieniono zasady opodatkowania rolnictwa, które potraktowano podobnie jak inne działy gospodarki. Konstruując szczegółowe zasady opodatkowania, uwzględniono jednak w pewnym stopniu specyfikę rolnictwa (np.: strukturę zatrudnienia ludności, konieczność utrzymania i wyrównywania dochodów w rolnictwie z innymi działami gospodarki, zapewnienie stabilnego zaopatrzenia ludności w żywność, konieczność modernizacji drobnych gospodarstw rolnych) i dostosowano je do potrzeb tego sektora. Można zauważyć, że w ostatnich 10-15 latach wyraźnie zmniejszono progresywność podatków dochodowych, w zamian zaś rozciągnięto podstawę opodatkowania, jednocześnie jednak wprowadzono różne sposoby łagodzenia podatku dla wybranych grup podatników, w tym także rolnictwa. Wysokie

[13] Podrozdział ten jest w części efektem badań przeprowadzonych przez autorkę wspólnie z R. Przygodzką, których wyniki zostały opublikowane w takich artykułach, jak: R.I. Dziemianowicz, R. Przygodzka, *Systemy opodatkowania gospodarstw rolnych w wybranych krajach Unii Europejskiej – wnioski dla Polski*, [w:] A. Pomorska (red.), *Polski system podatkowy, założenia i praktyka*, Wydawnictwo UMCS, Lublin 2004; R.I. Dziemianowicz, R. Przygodzka, *Zasady opodatkowania gospodarstw rolnych w wybranych krajach Unii Europejskiej i w Polsce – analiza porównawcza,* [w:] J. Sikorski (red.), *Polityka podatkowa po wejściu Polski do Unii Europejskiej,* Wydawnictwo Uniwersytetu w Białymstoku, Białystok 2004; R.I. Dziemianowicz, R. Przygodzka, *Zasady opodatkowania gospodarstw rolnych w Unii Europejskiej i możliwości ich adaptacji w Polsce,* [w:] „Wieś i Rolnictwo", Nr 2 (131), 2006.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

minimalne stawki podatku dochodowego, szczególnie w rolnictwie, nie sprzyjałyby bowiem zwiększaniu produkcji, wręcz odwrotnie, zachęcały raczej do jej ograniczenia lub przejścia do szarej strefy gospodarki. Obniżenie stawek podatkowych i objęcie opodatkowaniem rolnictwa spowodowało zwiększenie bazy opodatkowania i niewielki wzrost globalnych obciążeń podatkowych tego sektora, chociaż rozkład obciążeń nie jest nadal jednolity.

Ulgi podatkowe w większym zakresie zostały zachowane w krajach, gdzie w strukturze dominują stosunkowo drobne jednostki produkcyjne. Aktualnie obowiązujące w krajach UE systemy podatkowe są bardzo zróżnicowane, niemniej można podzielić je na dwie grupy:

- państwa, w których w konstrukcji podatków, zwłaszcza podatków dochodowych, zastosowano szereg ulg, które łagodzą ich fiskalizm (np.: Niemcy, Francja, Włochy);
- państwa, w których zestaw ulg dla rolnictwa ograniczono do minimum (np.: Wielka Brytania, Irlandia).

Polityka podatkowa w sektorze rolnym silnie reaguje na lobbing, co jest szczególnie widoczne w krajach wysoko rozwiniętych, gdzie lobby rolnicze posiada istotne wpływy. Dlatego ulgi podatkowe i inne przywileje podatkowe stają się tam, pod wpływem nacisku, swoistą formą subsydiowania rolnictwa.

Tabela 4.4.

Podstawowe rodzaje podatków w rolnictwie w niektórych krajach UE i USA

Rodzaje podatków	Francja	Włochy	Wielka Brytania	Irlandia	Niemcy	USA
Podatek dochodowy	+	+	+	+	+	+
Podatek korporacyjny	+	+	+	+	+	+
Podatek majątkowy	+	-	+	+	-[aa]	-
Podatek gruntowy	+	-[a]	-	-	+	-
Podatki lokalne (z wyjątkiem gruntowego)	+	+	+	+	+	+
VAT	+	+	+	+	+	-
Podatek od sprzedaży	-	-	-	-	-	+
Składki socjalne	+	+	+	+	+	+

[a] - włączony do podatku dochodowego
[aa] - włączony do podatku gruntowego

Źródło: Opracowanie na podstawie: F.G. Andersen, L.J. Asheim, K. Mittenzwei, F. Veggeland, *Taxation of Agriculture in Selected Countries,* Norwegian Agricultural Economics Research Institute, Oslo 2002; E. Serova, I. Khramova, V. Maslenkova, *Taxation in Agriculture*, Institute for the Economy in Transition, Moscow 2000.

Generalnie, rolnicy w krajach UE nie są zobowiązani do prowadzenia rachunkowości, chociaż w takich krajach, jak Francja czy Niemcy, aby ich do tego zachęcić, umożliwia się właścicielom gospodarstw rolnych odliczenie kosztów związanych z obsługą księgową. Podstawą opodatkowania jest dochód netto, rozumiany jako

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

dochód z działalności rolnej, otrzymany po odjęciu od przychodów kosztów związanych z produkcją. Do podstawy opodatkowania zazwyczaj włączone są zarówno subsydia państwowe, jak i te pochodzące z funduszy unijnych.

O wysokości obciążeń podatkowych w istotny sposób decydują jednak zasady ustalania podstawy opodatkowania, które różnicują systemy poszczególnych krajów. Zazwyczaj podstawę opodatkowania stanowi dochód netto obliczony w oparciu o księgi podatkowe, jednakże w wielu wypadkach ustawodawcy umożliwiają ustalenie podstawy w sposób uproszczony, np. w oparciu o przeciętny dochód z kilku lat. Jest to korzystne w rolnictwie 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 tzw. wartości szacunkowej. Do rozliczenia podatku dochodowego w rolnictwie przyjmuje się najczęściej okres dwunastu miesięcy, nie zawsze jednak jest to rok kalendarzowy[14].

Podatki obciążające rolnictwo dzielą się na krajowe (centralne) i lokalne, przy czym jeśli konstrukcje podatkowe na poziomie centralnym są najczęściej jednolite, to podatki lokalne są zazwyczaj bardzo zróżnicowane, dostosowane do określonych planów rozwoju poszczególnych regionów, specyfiki położenia geograficznego czy też stanu budżetu lokalnego. Wpływy z podatków centralnych są w zasadzie dzielone między budżet krajowy i lokalny. Na przykład, w Niemczech z ogólnej sumy podatku dochodowego otrzymanego z rolnictwa: 42,5% wpływa do budżetu federalnego, 42,5% do budżetu landów, 15% - do budżetów jednostek lokalnych (tabela 4.5.). Natomiast dochody z podatków lokalnych pozostają w gestii samorządów lokalnych.

Tabela 4.5.

Podział wpływów z podatków pomiędzy budżetem centralnym, budżetem landów i budżetem lokalnym w Niemczech (w %)

Wyszczególnienie	Federacja	Landy	Samorządy lokalne
Podatek dochodowy	42,5	42,5	15,0
Podatek korporacyjny	50,0	50,0	-
Podatek gruntowy			100
VAT	65	35	-

Źródło: Opracowanie na podstawie: E. Serowa, I. Khramova, V. Maslenkova, *Taxation* [...].

Praktycznie, we wszystkich badanych krajach UE podatek dochodowy (podatek od dochodów osób fizycznych) i podatek korporacyjny (podatek od dochodów osób prawnych) oraz VAT są podatkami centralnymi (federalnymi). Pozostałe podatki mogą mieć charakter zarówno krajowy, jak i lokalny. W znacznym stopniu zależy to

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

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

od: uwarunkowań historycznych, tradycji danego kraju, stanu budżetów lokalnych, wysokości środków otrzymywanych z budżetu centralnego, prawa władz lokalnych do podejmowania inicjatyw ustawodawczych (władztwa podatkowego). Podatek majątkowy, tradycyjnie obciążający ziemię rolniczą (często występujący pod nazwą gruntowy), jest podatkiem lokalnym i w całości stanowi dochód budżetów lokalnych. Pozostałe podatki lokalne mają małe znaczenie zarówno jako obciążenie rolnictwa, jak i dochód podatkowy. Ich konstrukcja jest w poszczególnych krajach bardzo zróżnicowana.

Reasumując, można stwierdzić, że polityka podatkowa w rolnictwie krajów UE jest wykorzystywana do rozwiązywania różnorodnych problemów, w tym także do pośredniego, często ukrytego, subsydiowania sektora. Za pomocą podatków poszczególne państwa stymulują lub ograniczają określone rodzaje działalności, oddziałują na strukturę sektora rolnego, pobudzają inwestycje (np. poprzez ulgi inwestycyjne lub fundusze inwestycyjne).

4.2.2. Opodatkowanie dochodu

4.2.2.1. Podatek od dochodów osobistych

W rolnictwie UE dominują gospodarstwa rodzinne, liczba osób prawnych prowadzących produkcję rolną jest niewielka. W dużym stopniu przyczynia się do tego obowiązujący system podatkowy, który poprzez szereg szczególnych rozwiązań preferuje działalność prowadzoną w formie gospodarstw rodzinnych. W związku z tym jednym z najważniejszych podatków, obciążających rolnictwo krajów członkowskich Unii Europejskiej, jest podatek od dochodów osobistych.

Tabela 4.6.

Stawki podatku dochodowego w wybranych krajach UE w 2005 r. (w %)

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

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: K. Wach, *Systemy podatkowe* [...].

We wszystkich analizowanych krajach stosuje się zasadę niewyłączania z opodatkowania dochodów uzyskiwanych z produkcji rolnej. Dochody osób fizycznych, uzyskiwane z rolnictwa, są traktowane na równi z pozostałymi dochodami i podlegają progresji podatkowej. Obowiązuje je taka sama skala podatkowa, jak w przypadku pozostałych działalności (tabela 4.6.), zróżnicowane są natomiast poszczególne konstrukcje. Szczegółowe rozwiązania ustawodawcze, różnicujące bada-

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

ne systemy, dotyczą przede wszystkim zasad ustalania podstawy opodatkowania, której wysokość w sposób istotny wpływa na wielkość obciążeń podatkowych, oraz zakresu ulg i zwolnień. Na przykład w Niemczech, Francji i we Włoszech stosuje się specjalne reguły obliczania dochodu z rolnictwa, zaś w Wielkiej Brytanii i Irlandii dochody z rolnictwa nie są kategorią wyodrębnioną.

System opodatkowania rolnictwa w Niemczech pozwala na osiągnięcie specjalnych korzyści w stosunku do systemu opodatkowania pozostałej działalności[15]. Niemiecki podatek dochodowy jest podatkiem osobistym i federalnym. Ustawa wymienia siedem kategorii dochodów podlegających opodatkowaniu, w jednej z nich kwalifikowane są dochody z rolnictwa i leśnictwa:

- rolnictwo i leśnictwo,
- handel lub biznes,
- niezależne prywatne usługi,
- praca,
- inwestycje kapitałowe,
- wynajem i honoraria,
- inne dochody.

Każda z wymienionych wyżej kategorii ma własne zasady, na podstawie których ustala się podstawę opodatkowania i oblicza podatek dochodowy. W ramach dochodów z rolnictwa opodatkowaniu podlegają również dochody ze sprzedaży całości lub części majątku gospodarstwa rolnego. Rok podatkowy dla dochodów z rolnictwa trwa od 1 lipca do 30 czerwca roku następnego, dochody osiągnięte w danym roku podatkowym są proporcjonalnie rozliczane w roku kalendarzowym.

Tabela 4.7.

Stawki podatku dochodowego w Niemczech w 2005 roku

Dochód podlegający opodatkowaniu (w euro)	Stawka podatku w %
(a) podatnicy rozliczający się samodzielnie	
do 7.664	0
7.665 - 12.739	15
12.740 - 52.151	23,99
od 52.152	42
(b) małżeństwa rozliczające się wspólnie	
do 15.328	0
15.329 - 25.478	15
25.479 - 104.302	23,99
od 104.303	42

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: *Taxation Fact Sheet 2005*, German Embassy Press Department.

[15] *Taxation of Agriculture in Europe – A Guide to Agriculture Income tax, European Federation of Agricultural Consultancy*, Kluwer, Deventer, the Netherlands 2000, s.110; F.G. Andersen, A. Leif, J. Asheim, K. Mittenzwei, F. Veggeland, *Taxation of Agriculture* [...], s. 61.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

W podatku zastosowano skalę progresywną. Stawki w 2005 roku, w zależności od wysokości dochodu, kształtowały się w przedziale pomiędzy 15% a 42%. Nie wszystkie dochody uzyskiwane przez podatników podlegają opodatkowaniu. W 2005 roku, w zależności od kategorii podatnika, z podatku od dochodów osobistych zwolniony był dochód w wysokości do 7.664 euro (uzyskiwany przez osobę samotną) lub 15.328 euro (uzyskiwany przez małżeństwo).

Tabela. 4.8.

Wysokość dochodu zwolnionego z opodatkowania w Niemczech (w euro)

Rok podatkowy	Kategoria podatnika	
	Osoba samotna	Małżeństwo
2003	7.235	14.471
2004	7.664	15.328
2005	7.664	15.328

Źródło: Opracowanie na podstawie: J. Kesti, *Taxation of Individuals in Europe*, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam 2004 oraz *Taxation Fact* [...].

W konstrukcji podatku dochodowego płaconego przez właścicieli niemieckich gospodarstw rolnych zastosowano szereg korzystnych dla nich rozwiązań, związanych przede wszystkim z zasadami ustalania podstawy obliczenia podatku i katalogiem ulg. Rolniczy dochód w Niemczech może być obliczony przy zastosowaniu czterech metod:

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

Dochód na podstawie ksiąg rachunkowych ustalają gospodarstwa prowadzące zapisy księgowe, tj. w 2005 r. rolnicy, którzy w 2004 r.[16]:

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

Liczba gospodarstw rolnych, prowadzących księgowość, systematycznie rośnie, w 2005 r. ok. 35% niemieckich rolników było zobowiązanych do prowadzenia pełnej rachunkowości, dodatkowo 15% z nich prowadziło księgowość uproszczoną[17]. Niemniej jednak nadal ponad połowa gospodarstw stosuje tzw. metodę liniową, według której dochód wylicza się w oparciu o tzw. ekonomiczną wartość ziemi. Do 1999 r. wartość ta była określona na podstawie danych z 1964 r. Począwszy od 1999 r., w ramach reformy podatkowej, obliczanie wartości ekonomicznej zostało uproszczone. Obecnie dochód z 1 hektara jest bezpośrednio powiązany z tzw. „wartością jednostkową", która jest miarą potencjalnej jakości ziemi. Podlegający opo-

[16] Na podstawie: J. Kesti, *Taxation of Individuals* [...].
[17] *Taxation and Social* [...], s. 79.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

datkowaniu dochód rolniczy, obliczony na podstawie metody liniowej, jest zwykle niższy niż księgowy. Administracja skarbowa dokonuje wyceny tylko wówczas, gdy gospodarstwo rolne nie oblicza dochodu według jednej z trzech wyżej wymienionych metod. Do końca 2000 r. rolnicy, którzy obliczali dochód według metody uproszczonej, mogli częściowo zredukować swój podatek dochodowy. Podatkowy schemat redukcji został zniesiony w 2001 r. Należy podkreślić, że wyżej wymienione metody obliczania dochodu rolniczego nie dotyczą spółek. Dochód z rolniczej działalności, wypracowany przez spółki, zawsze jest definiowany jako dochód z pozostałej działalności, a nie jako dochód z rolnictwa. Spółki są zazwyczaj zobowiązane do prowadzenia pełnej księgowości, bez względu na wysokość obrotów i osiągane dochody.

Rolnicy w Niemczech, tak jak inni podatnicy, mogą korzystać ze standardowych obniżek dochodu do opodatkowania i odliczeń podatkowych, między innymi[18]:

- 154 euro miesięcznie na pierwsze i drugie oraz 179 euro na każde następne dziecko (do 18 roku życia lub 27, w przypadku gdy studiuje), będące na utrzymaniu[19];
- 1.308 euro, jeżeli przynajmniej jedno dziecko, będące na utrzymaniu podatnika, mieszka we wspólnym gospodarstwie domowym;
- 40% dochodu (z wyłączeniem emerytury), maksymalnie 1. 908 euro, w przypadku gdy podatnik skończył 64 lata i osiąga dodatkowo, poza emeryturą, inne dochody, np. z rolnictwa.

W 2004 roku dodatkowo wszystkie osoby osiągające dochody z rolnictwa mogły obniżyć podstawę opodatkowania, o ile ich całkowity dochód był niższy niż 30.700 euro (osoby samotne) albo 61.400 euro (małżeństwa), a dochód rolniczy był wyższy niż bonifikata. Obniżka w 2004 r. wynosi odpowiednio 670 EUR lub 1.340 euro[20].

Rolnicy w Niemczech mogą korzystać z ogólnych zasad amortyzacji, jednakże jako prowadzący działalność w tzw. sektorze wrażliwym są oni wyłączeni z możliwości tworzenia tzw. funduszy inwestycyjnych (50% amortyzacji w trakcie roku podatkowego na poczet przyszłych zakupów do wysokości określonego limitu, np. w 2004 r. 154.000 euro).

We Francji rolnicy podlegają takim samym zasadom opodatkowania jak prowadzący samodzielnie działalność gospodarczą, jednakże w konstrukcji podatku dochodowego występują specjalne rozwiązania dotyczące tylko rolnictwa, zwłaszcza w zakresie ustalenia dochodu do opodatkowania. Opodatkowaniu podlega dochód osiągnięty przez właściciela gospodarstwa rolnego, w przypadku gdy samodzielnie prowadzi produkcję rolną, lub dzierżawcę, jeżeli gospodarstwo jest dzierżawione.

[18] Limity obowiązujące w 2004 roku.

[19] Podatnicy, jeżeli nie korzystali z odliczeń w trakcie roku podatkowego, mogą w tym przypadku skorzystać z odliczeń ryczałtowych w wysokości 1.824 EURO (lub 3.648 w przypadku małżeństw). Jeżeli jednak rzeczywista kwota wydatków w ramach ulg przysługujących z tytułu wychowywania dzieci jest wyższa, mogą oni korzystać z tzw. odliczeń indywidualnych.

[20] Na podstawie: J. Kesti, *Taxation of Individuals* [...].

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

Podobnie jak w Niemczech, dochód z rolnictwa jest jednym ze źródeł podlegających opodatkowaniu i może być obliczony według jednej z niżej wymienionych metod[21]:

1) zwykłej księgowości *(reél normal),*
2) uproszczonej księgowości *(réel simplifié),*
3) uproszczonego schematu obliczania dochodu *(forfait collectif).*

Wybór metody zależy od wysokości rocznego dochodu. Najprostszą metodą obliczenia dochodu rolniczego jest uproszczony schemat wyliczenia dochodu, który można zastosować wówczas, gdy przez okres dwóch lat dochody osiągnięte w trakcie roku podatkowego są niższe od 76.300 euro (limit obowiązujący w 2004 r.). Podstawa opodatkowania składa się wtedy z sumy dwóch elementów, ustalana jest w oparciu o corocznie określony, jednostkowy dochód szacunkowy podawany przez Ministerstwo Finansów (od sztuki bydła, jednego ha ziemi itp.) oraz w części odzwierciedla faktyczne dochody ustalone na podstawie powierzchni gruntów, liczby zwierząt hodowlanych, produkcji z 1 ha. W przypadku wystąpienia klęski żywiołowej, rolnik może prosić o obniżenie szacunkowej podstawy opodatkowania. We Francji ok. 60%, gospodarstw rolnych oblicza dochód do opodatkowania, stosując ten uproszczony schemat. Rolnicy, których roczny dochód przez dwa ostatnie lata przewyższa kwotę 76.300 euro, mogą ustalać podstawę opodatkowania na podstawie uproszczonej księgowości podatkowej, w oparciu o dochody faktycznie uzyskane. Metodę kasową (*réel simplifié*) stosuje we Francji ok. 20% gospodarstw rolnych. Jeżeli roczny obrót jest wyższy niż 350.000 euro[22], rolnicy ustalają dochód podlegający opodatkowaniu na zasadach ogólnych, jednocześnie mają obowiązek prowadzenia pełnej księgowości[23]. W 2004 roku ok. 20% francuskich gospodarstw rolnych było zobowiązanych do prowadzenia pełnej księgowości.

Należy podkreślić, że rolnik zawsze może dobrowolnie zdecydować o prowadzeniu księgowości, bez względu na wysokość obrotów. Jest to niewątpliwie rozwiązanie korzystne, z punktu widzenia budżetu państwa, a czasami także i samego rolnika (np. gdy występują wysokie koszty produkcji). Aby do tego zachęcić, ustawodawca wprowadził specjalne bonifikaty, np. prowadzący księgowość może obniżyć dochód rolniczy podlegający opodatkowaniu o 20% oraz ma możliwość zaliczenia kosztów prowadzenia ksiąg rachunkowych do kosztów podatkowych. W zależności od wielkości, typu gospodarstwa rolnego oraz udziału ziemi dzierżawionej, dochód obliczony w sposób uproszczony może być niższy lub wyższy od obliczonego na podstawie zapisów księgowych. Zdaniem R. Porsche, dochód rolniczy obliczony według uproszczonych zasad może być nawet o 50% niższy od dochodu księgowego[24].

---

[21] Ibidem.

[22] Limit dotyczy 2004 r.

[23] *Taxation and Social Security* [...], s. 75.

[24] R. Parsche, P. Haug, A. Marcelo, C. Woon Nam, B. Reichl, *Internationaler Vergleich der Systeme zur Besteuerung der Land- und Forstwirtschaft*, Ifo-Institut für Wirtschaftsforschung, München 2000, s. 17; F.G. Andersen, L. J. Asheim, K. Mittenzwei, F.Veggeland, *Taxation* [...], s. 82.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

Tabela 4.9.

Współczynniki rodzinne określające typy gospodarstw domowych we Francji

Typ gospodarstwa domowego	Współczynnik
Osoba samotna, rozwiedziona lub owdowiała (bez osób na utrzymaniu)	1
Osoba samotna, rozwiedziona lub owdowiała z 1 dzieckiem na utrzymaniu powyżej 18 roku życia; osoby samotne lub rozwiedzione mieszkające razem, z 1 dzieckiem	1,5
Małżeństwa bezdzietne; osoby samotne lub rozwiedzione nie mieszkające razem, z 1 dzieckiem; osoby samotne lub rozwiedzione mieszkające razem, z 2 dzieci	2
Małżeństwa lub osoby owdowiałe z 1 dzieckiem; osoby samotne lub rozwiedzione nie mieszkające razem, z 2 dzieci	2,5
Małżeństwa lub osoby owdowiałe z 2 dzieci; osoby samotne lub rozwiedzione mieszkające razem, z 3 dzieci	3
Osoby samotne lub rozwiedzione nie mieszkające razem, z 3 dzieci	3,5
Małżeństwa lub osoby owdowiałe z 3 dzieci; osoby samotne lub rozwiedzione mieszkające razem, z 4 dzieci	4
Osoby samotne lub rozwiedzione nie mieszkające razem, z 4 dzieci	4,5
Małżeństwa lub osoby owdowiałe z 4 dzieci; osoby samotne lub rozwiedzione mieszkające razem, z 5 dzieci	5
Osoby samotne lub rozwiedzione nie mieszkające razem, z 5 dzieci	5,5
Małżeństwa lub osoby owdowiałe z 5 dzieci; osoby samotne lub rozwiedzione mieszkające razem, z 6 dzieci	6

Źródło: Opracowanie na podstawie: J. Kesti, *Taxation of Individuals* [...].

Francja jest krajem, w którym podatek dochodowy ma charakter prorodzinny. Podmiotem podatku dochodowego jest gospodarstwo rodzinne. Reguły obliczenia podatku są złożone i w dużej mierze zależą od sytuacji rodzinnej podatnika (tzw. system *quotient familia* - współczynników rodzinnych). Aby obliczyć podatek, dochód rodziny dzieli się przez odpowiedni współczynnik (tabela 4.8.), od dochodu cząstkowego nalicza się podatek według skali i następnie kwotę podatku mnoży się przez współczynnik. Współczynniki rodzinne uwzględniają stan cywilny podatnika oraz liczbę dzieci na utrzymaniu, co skutecznie zmniejsza rzeczywistą progresję podatkową francuskiego podatku. Zamiast współczynników, rodzice mogą skorzystać z ulgi podatkowej, która np. w 2004 r. wynosiła 2.086 euro na każde dziecko. Rolnicy, podobnie jak pozostałe grupy podatników, mogą korzystać ze standardowych i osobistych odliczeń. Dodatkowo, młodzi rolnicy przez okres pierwszych pięciu lat mogą korzystać z możliwości obniżenia dochodu do opodatkowania nawet o 50% rocznie, pod warunkiem prowadzenia księgowości (pełnej lub uproszczonej).

Stawki w podatku dochodowym we Francji w 2005 r. kształtowały się, w zależności od osiągniętego dochodu, w przedziale od 6,83% do 48,09%.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

Tabela 4.10.

Stawki osobistego podatku dochodowego we Francji w 2005 roku

Stawka podatku w %	Dochód w euro
0	do 4.434
6,83	4.434 – 8.524
19,14	8.524 – 15.004
28,26	15.004 – 24.294
37,38	24.294 – 39.529
42,62	39.529 – 48.747
48,09	48.747 i więcej

Źródło: *French Tax Rates and Rules for 2005*, www.frenchentree.com.

W 2002 r., na podstawie *Loi de finances,* do konstrukcji podatku dochodowego została wprowadzona pewna forma mechanizmu wyrównującego (*dispositif d'épargne défiscalisée- DPA*) różne, w poszczególnych latach, warunki produkcji w rolnictwie lub przypadki losowe. Rolnik opodatkowany w oparciu o faktyczne dochody (księgowość pełna lub uproszczona) może odliczyć od podatku oszczędności, maksymalnie kwotę 21.300 euro rocznie. Pozwala to farmerom na zdeponowanie na kontach oszczędności kwot, które mogą być użyte w przypadku wystąpienia nieprzewidywalnych sytuacji, jak np.: klęski żywiołowe, rodzinne przypadki losowe czy gwałtowny spadek dochodów. Kwoty odpisanych oszczędności podlegają jednak opodatkowaniu w momencie ich użycia, dlatego też jest to relatywnie małe udogodnienie fiskalne. Mechanizm ten uzupełnia istniejący program inwestycyjny (odpisy inwestycyjne – *DPI*), który pozwalał farmerom, podlegającym pod reżim księgowości, odpisywać przez pięć lat, pod koniec każdego roku fiskalnego, części zysków, które mogą być przeznaczone na dofinansowanie zapasów, aktywów podlegających amortyzacji, lub udziałów w spółkach rolnych. Jednakże kwota odpisów amortyzacyjnych od inwestycji (które również podlegają odliczeniu), finansowanych z tego funduszu, musi być odpowiednio zmniejszona, w wyniku czego następuje stopniowe ponowne nałożenie podatku[25].

Tabela 4.11.

Stawki osobistego podatku dochodowego we Włoszech w 2005 r.

Stawka podatku w %	Dochód w euro
23	do 26.000
33	26.000 – 33.500
39	Powyżej 33.500

Źródło: *Italy Income Taxes*, http://www.worldwide-tax.com/italy.

We Włoszech 96% gospodarstw rolnych ma charakter rodzinny i w związku z tym podlega osobistemu podatkowi dochodowemu. Włoski podatek od docho-

[25] *Taxation and Social* [...], s. 76.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

dów osobistych (IRPEF) ma konstrukcję progresywną i jest w zasadzie podatkiem centralnym, chociaż z dochodów z tego tytułu korzystają także władze lokalne. Jego cechą charakterystyczną jest powszechne stosowanie norm szacunkowych do ustalenia podstawy opodatkowania. Stawki obowiązujące w 2005 roku zawierają się, w zależności od osiąganych dochodów, w przedziale od 23% do 39% (tabela 4.11.).

Ustawa o osobistym podatku dochodowym wymienia sześć kategorii dochodów podlegających opodatkowaniu:

1) dochód z posiadania nieruchomości (dochody z rolnictwa, leśnictwa i inne, np. (wynajmu budynków);
2) dochody z inwestycji kapitałowych;
3) dochody z pracy zarobkowej;
4) dochody z wykonywania profesjonalnych i niezależnych usług;
5) dochody z handlu i przemysłu;
6) dochody z innych źródeł.

Każda z kategorii ma własne reguły ustalania dochodu. Dochody z rolnictwa zdefiniowano jako dochody z posiadania nieruchomości rolnych i umieszczono w kategorii pierwszej. Opodatkowanie rolnictwa różni się od opodatkowania innych kategorii dochodu. Podstawą obliczenia podatku jest tzw. wartość katastralna ziemi i dochodu, która obejmuje[26]:

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

Obciążenia fiskalne rolnictwa są niższe niż w pozostałych branżach. Do produkcji rolnej ustawodawca zalicza: uprawę ziemi, grzybów, hodowlę i produkcję drewna, jeżeli stanowią one co najmniej 25% produkcji oraz co najmniej 50% przychodów rolniczych. Rolnik posiadający gospodarstwo rolne uzyskuje zarówno dochód z produkcji rolnej, jak i dochód gruntowy. Jeżeli ziemia rolnicza jest dzierżawiona, dochód z działalności rolniczej doliczany jest do dochodu dzierżawcy. W przypadku gdy w danym roku podatkowym ziemia nie jest uprawiana, a dochód do opodatkowania na koniec roku stanowi mniej niż 30% dochodu szacunkowego, dla celów podatkowych dochód wynosi zero. Stawki katastralne wykorzystywane do obliczenia dochodu z produkcji rolnej, stanowiącego podstawę obliczenia podatku dochodowego, zostały ustalone kilka dziesięcioleci temu i nie odzwierciedlają aktualnej wartości ziemi, są wyraźnie zaniżone[27]. Opodatkowanie na podstawie wartości szacunkowych, a nie rzeczywistych, ma we Włoszech długą tradycję. Do 1998 roku szacunkowe wartości były podstawą wyliczenia obciążeń podatkowych w przypadku 45 rodzajów działalności, od 2001 już w 120. Pierwotnie system uproszczony przeznaczony był do opodatkowania tylko małych przedsięwzięć, aktualnie w niektórych przypadkach limit ograniczający jego zastosowanie wynosi aż 35 mln euro[28].

[26] R. Parsche, P. Haug, A. Marcelo, C. Woon Nam, B. Reichl, *Internationaler* [...], s. 72; F.G. Andersen, L.J. Asheim, K. Mittenzwei, F. Veggeland, *Taxation.* [...], s. 84-85.

[27] F. G. Andersen, L. J. Asheim, K. Mittenzwei, F. Veggeland, *Taxation* [...], s. 85.

[28] *Taxation and Social* [...], s. 85.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

Każdy podatnik, bez względu na rodzaj aktywności zarobkowej, mógł w 2004 r. odliczyć od dochodu 3.000 euro, dodatkowe bonifikaty zależą od kategorii i wysokości dochodu. Rolnicy, podobnie jak inni przedsiębiorcy, mogą od dochodu do opodatkowania odliczyć ulgi związane z utrzymaniem członków rodziny (żony i małoletnich dzieci) oraz kwotę tzw. minimum życiowego (ustalanego na podstawie statystyki narodowej). Wysokość kredytu podatkowego na małżonka, będącego na utrzymaniu, uzależniona jest od dochodów podatnika i maleje wraz ze wzrostem dochodów[29]. Na każde dziecko na utrzymaniu, w 2004 r. przysługiwało rolnikowi odliczenie w wysokości 285,08 euro[30], które mogło być dodatkowo powiększone o 123,95 euro, jeżeli dziecko miało mniej niż 3 lata. Odliczenia mogły być zastosowanie tylko wówczas, gdy osoby będące na utrzymaniu osiągały dochody niższe niż 2.840,51 euro. Każdy podatnik, w tym także prowadzący gospodarstwo rolne, ma również prawo odliczyć od ogólnego dochodu 19% udokumentowanych wydatków poniesionych na: leczenie (w 2004 r. jeżeli kwota wydatków przekroczyła 129,11 euro), odsetki od kredytów hipotecznych (korzyści podatkowe nie mogły w 2004 r. przekroczyć 3.615,20 euro), na kształcenie (nie więcej jednak niż poniesione opłaty), darowizny na rzecz organizacji charytatywnych (nie mogą przekroczyć 2% zadeklarowanych dochodów).

Reasumując, można stwierdzić, że włoski system opodatkowania dochodów z produkcji rolnej łączy w sobie dwa reżimy rozliczeń: standardowy, obowiązujący wszystkich podatników podatku dochodowego, oraz specjalny, oparty na wartościach szacunkowych i katastralnych, obowiązujący właścicieli gospodarstw rolnych. Konstrukcja podatku sprzyja łagodniejszemu, w stosunku do innych działów, opodatkowaniu rolnictwa. Ustalone kilkadziesiąt lat temu normy i wartości katastralne nie uwzględniają zarówno poniesionych nakładów inwestycyjnych, aktualnych wydatków oraz zysków osiągniętych w wyniku podejmowanych działań produkcyjnych. Taka konstrukcja podatku umożliwia wprawdzie znaczne obniżenie obciążeń fiskalnych rolnictwa, ale jednocześnie hamuje strukturalną przebudowę rolnictwa. Stosunek między dochodem obliczonym na podstawie norm szacunkowych i wartości katastralnych a dochodem realnym, pod koniec lat osiemdziesiątych, kształtował się jak 1:10[31].

System opodatkowania dochodu w Wielkiej Brytanii funkcjonuje z pewnymi modyfikacjami począwszy od 1803 roku. W angielskiej legislacji podatkowej nie ma dokładnej definicji dochodu. Poszczególne rodzaje przychodów ujęte są w sześć ceduł (od A do F). Najważniejszymi cedułami są: cedula E, która obejmuje dochód z pracy, i D, która obejmuje: dochód z handlu, wolnych zawodów, biznesu i własności[32]. Dochód dla różnych ceduł podatkowych ustala się oddzielnie. Po

[29] W 2004 r., jeżeli dochody były niższe od 15.494 eurokredyt wynosił 546,18 euro, w przedziale od 15.494 do 30.987 euro odpowiednio 496,60 euro, od 30.987 do 51.646 euro – 459,42 euro, przy dochodach wyższych od 51.646 kredyt wynosił 422,23 euro.

[30] W niektórych przypadkach kwoty odliczeń mogą być podwojone, np. gdy podatnik uprawniony jest do zniżki na małżonka będącego na utrzymaniu, gdy jest wdową lub wdowcem, ma na utrzymaniu dzieci adoptowane.

[31] E. Servowa, I. Khramova, V. Maslenkova, *Taxation in Agriculture* [...], s. 11.

[32] S. James, C. Nobes, *The Economics of Taxation* [...], s. 156.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

odliczeniach, w ramach ceduł, dochody sumuje się i dopiero wówczas dokonuje się dalszych potrąceń. Wstępnie (w trakcie roku podatkowego) dochody opodatkowane są podatkiem proporcjonalnym, następnie przy rozliczeniu rocznym podatkiem progresywnym. Stawki brytyjskiego podatku od dochodów osobistych, w zależności od osiągniętego dochodu, kształtują się w przedziale od 10% do 40%. Jego charakterystyczną cechą jest minimalna ilość ulg i odliczeń.

Podmiotem opodatkowania są poszczególne jednostki, w ustawie nie występuje kategoria gospodarstwo domowe, chociaż małżonkowie mogą korzystać ze wspólnego rozliczenia. Część osiągniętego w danym roku podatkowym dochodu nie podlega opodatkowaniu. Wysokość dochodu zwolnionego z podatku dochodowego jest w Wielkiej Brytanii zróżnicowana i zależy od stanu cywilnego oraz wieku podatnika. Dodatkowo kwoty, wymienione w tabeli 4.13. mogą być podwyższone w przypadku osób niepełnosprawnych. W brytyjskim podatku dochodowym nie ma aktualnie ulg w związku z wydatkami medycznymi podatnika, czy też zakupem domu lub mieszkania.

Tabela 4.12.

Stawki podatku dochodowego w Wielkiej Brytanii w roku podatkowym 2005/2006

Wysokość dochodu w funtach	Stawka w %
1 – 2.090	10
2.021 – 32.400	22
Powyżej 32.400	40

Źródło: *UK Income Tax*, http://www.netaccountants.com/income.html.

Tabela 4.13.

Dochód nie podlegający opodatkowaniu w Wielkiej Brytanii w roku podatkowym 2005/2006 (w funtach)

Kategoria podatnika	Wiek	Wysokość ulgi
Osoba samotna	Do 65 lat	4.895
	Od 65 do 74 lat	7.090
	Powyżej 75 roku	7.220
Małżeństwa	Od 65 do 74 lat	5.905*
	Powyżej 75 roku	5.975*
	Minimalna ulga	2.280

* możliwość korzystania z odliczenia przy ograniczonym limicie, maksymalnie 10% dochodu.

Źródło: *UK Income Tax* [...].

W Wielkiej Brytanii nie ma specjalnych reguł dotyczących opodatkowania rolnictwa. Rolnicy, podobnie jak inni podatnicy, mają prawo do zmniejszenia dochodu o kwoty wynikające z ustawy, na przykład w roku podatkowym 2005/2006 osoba

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

w wieku do 65 lat, rozliczająca się samodzielnie, mogła odliczyć od dochodu kwotę 4.895 funtów[33] (tabela 4.13.).

Wszyscy rolnicy, podobnie jako inni przedsiębiorcy, zobowiązani są do prowadzenia rachunkowości, która jest podstawową formą obliczenia zobowiązań podatkowych[34]. W ograniczonych przypadkach istnieje możliwość obliczenia dochodu na podstawie średniej z dwóch lat. Rolnicy mogą korzystać ze specjalnych odpisów amortyzacyjnych.

Generalnie, podstawą opodatkowania dochodów osiąganych z rolnictwa jest dochód netto, po uwzględnieniu kosztów związanych z prowadzeniem produkcji rolnej. Nie wszystkie jednak koszty poniesione w związku z prowadzeniem farmy są uznawane za koszty uzyskania przychodów. W podatkowej księgowości nie uwzględnia się między innymi: odpisów amortyzacyjnych, zakupu budynków i innych trwałych inwestycji. Zamiast amortyzacji farmerzy mogą jednak korzystać z odliczenia od dochodu przed opodatkowaniem części poniesionych nakładów (*Writing Down Allowance*). Wysokość odpisu w danym roku może wynosić nawet 40% poniesionych kosztów[35]. Rolnicy mają również możliwość skorzystania z odpisu na tzw. fundusz inwestycyjny, w wysokości 25% dochodu rocznie. Straty są zazwyczaj rozliczane w ciągu pięciu lat, specjalne przepisy stosuje się tylko dla tzw. farmerów „hobbystów", którzy są w stanie pokryć straty w swoim gospodarstwie z dochodów innych, nierolniczych źródeł.

W Irlandii 47% gospodarstw ma powierzchnię mniejszą niż 20 ha, większość farm ma charakter rodzinny. Dochód z rolnictwa ustalany jest na podobnych zasadach jak w przypadku innych działalności. Podatek od dochodów osobistych ma charakter progresywny.

Tabela 4.14.

Kwoty dochodu zwolnionego z podatku dochodowego w Irlandii w 2005 r. (w euro)

Kategoria podatnika	Wiek do 65 lat	Wiek powyżej 65 lat
Osoba samotna	5.210	17.000
Małżeństwo	10.420	34.000
Na każde dziecko na utrzymaniu:		
do 2	575	575
Każde następne	830	830

Źródło: Opracowanie na podstawie: *Help with Low Pay in Ireland*, http://www.oasis.gov.ie.

W podatku dochodowym występują cztery kategorie dochodu (C,D,E,F), do jednej z nich są zaliczane dochody z rolnictwa i ogrodnictwa. Podatek dochodowy od osób fizycznych ma charakter progresywny. W 2005 r., w zależności od kategorii

[33] *UK Income Tax* [...].

[34] A. Shipwright, E. Keeling, *Textbook on Revenue Law*, Blackstone Press Limited, London 1998, s. 136-152.

[35] Tak wysoki odpis dotyczy wprawdzie przedsiębiorstw zaliczanych do małych i średnich, jednakże większość rodzinnych gospodarstw w Wielkiej Brytanii ma wielkość, która kwalifikuje je do tej obniżki. Na podstawie: F.G. Andersen, L.J. Asheim, K. Mittenzwei, F. Veggeland, *Taxation* [...], s. 66.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

podatnika, z opodatkowania był zwolniony dochód w wysokości od 5.210 do 34.000 euro (tabela 4.14.). Dodatkowo, podatnicy mogą odliczyć od opodatkowania ulgi związane z wychowywaniem dzieci, w 2005 r. kwoty ulg wynosiły od 575 do 830 euro na jedno dziecko.

Tabela 4.15.

Stawki podatku dochodowego w Irlandii w 2005 r.

Kategoria podatnika	Wysokość dochodów w euro	Stawka podatku w %
Osoba samotna/ wdowa	do 28.000	20
	powyżej 28.000	42
Osoba samotna/wdowa (mająca na utrzymaniu dziecko)	do 32.000	20
	powyżej 32.000	42
Małżeństwo (jedna osoba z dochodem)	do 37.000	20
	powyżej 37.000	42
Małżeństwo (dwie osoby osiągające dochód)	do 56.000*	20
	powyżej 37.000	42

* dochód powyżej 37.000 EURO nie może być przenoszony na drugiego małżonka.

Źródło: *Irish Taxation 2005*, http://www.finfacts.ie.

Dochód po odliczeniach, w zależności od wysokości, podlega opodatkowaniu albo według stawki 20%, albo według maksymalnej, wynoszącej 42%. W 2005 r. dochód do 28.000 euro, w przypadku osób samotnych, obciążony był stawką 20%. Większość dochodów była jednak opodatkowana stawką 42%. W Irlandii istnieje także możliwość obniżenia obliczonego podatku. Standardowa kwota odliczeń od podatku wynosiła w 2005 r. 1.520 euro (w przypadku małżeństw 3.040 euro). Zazwyczaj podstawą skorzystania z obniżek indywidualnych może być np.: niski dochód, stan zdrowia, stan cywilny, wiek podatnika. Podatnicy, w tym także rolnicy, mogą korzystać z ulg w związku z wydatkami na leczenie, zakupem domu lub przekazaniem, na ściśle określone cele charytatywne, darowizn.

W Irlandii pełnoetatowi rolnicy mogą obliczyć dochód do opodatkowania na podstawie zapisów księgowych z 12 miesięcy[36], albo przeciętnego dochodu z ostatnich trzech lat[37]. Jeżeli jednak rolnik wybrał uproszczony sposób obliczania dochodu, to musi z niego korzystać przez okres trzech lat. Rolnicy mogą obniżyć dochód do opodatkowania np. o wysokość poniesionych kosztów na nabycie budynków gospodarczych (z wyjątkiem budynków mieszkalnych). Wysokość obniżki wynosi rocznie 15% całkowitych wydatków przez okres sześciu lat, pozostałe 10% odliczane jest w siódmym roku. Począwszy od 1999 roku, rolnicy mogą dodatkowo obniżyć dochód o poniesione wydatki w ramach programu *The Wast Scheme* promującego

[36] Począwszy od 2003 roku, rok podatkowy w Irlandii pokrywa się z rokiem kalendarzowym.

[37] Z oszacowania dochodu na podstawie średniej z trzech lat nie mogą skorzystać rolnicy, którzy wykonują (lub ich małżonek wykonuje) równocześnie inny zawód lub uzyskują dochody z innych źródeł. To zastrzeżenie nie dotyczy działalności związanej z prowadzeniem wiejskich domków letniskowych.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

zmniejszenie zanieczyszczeń w gospodarstwie[38]. W 2004 roku maksymalna bonifikata z tego tytułu wynosiła 63.500 euro (nie więcej jednak niż 50% poniesionych wydatków) [39]. Pozostała kwota podlega ustawowej amortyzacji.

W Irlandii istnieje także kilka ulg podatkowych, których celem jest zachęcanie do przekazywania ziemi młodym rolnikom. Obejmują one[40]:

- 100% ulgę inwentarzową dla młodych rolników przez okres 4 lat po transferze ziemi;
- zwolnienia z podatku czynszów dzierżawnych od ziemi dzierżawionej[41] przez rolników osobom, które nie są członkami rodziny;
- możliwość odliczenia od dochodów z czynszów kwoty 7.500 euro, jeżeli czas dzierżawy wynosi od pięciu do siedmiu lat lub 10.000 euro, lub gdy umowę dzierżawną podpisano na dłużej niż siedem lat, a rolnik ma powyżej 40 lat (lub bez względu na wiek, jeżeli rolnik jest chory, a choroba jest wynikiem prowadzenia uprawy gospodarstwa).

4.2.2.2. Podatek korporacyjny

Podatek korporacyjny, odpowiednik w Polsce podatku dochodowego od osób prawnych, ze względu na formę organizacyjno-prawną większości gospodarstw rolnych i ich rodzinny charakter, ma w krajach Unii Europejskiej niewielki zasięg. Opodatkowaniu podatkiem korporacyjnym podlegają gospodarstwa rolne prowadzone w formie spółek. Przedmiotem opodatkowania jest zysk netto otrzymywany przez osobę prawną ze wszystkich rodzajów działalności, w tym także z operacji majątkowych. W opodatkowaniu spółek prowadzących działalność rolniczą, poza określonymi wyjątkami dotyczącymi np. spółdzielni farmerskich czy też specjalnych zasad amortyzacji[42], nie stosuje się żadnych specjalnych ulg podatkowych. Podstawowe stawki podatku korporacyjnego, obowiązujące w poszczególnych krajach, nie zawsze odzwierciedlają realne obciążenie przedsiębiorstw. Poszczególne systemy są bardzo zróżnicowane, osoby prawne często poza CIT płacą również podatki i opłaty lokalne, które zwiększają ich obciążenia podatkowe[43]. Ze względu jednak na niewielkie znaczenie podatku korporacyjnego w obciążeniu rolnictwa, wynikające przede wszystkim ze struktury własnościowej i form organizacyjno-prawnych go-

[38] *Annual Review and Outlook for Agriculture 2001/2002,* Department of Agriculture, Food & Rural Development, Dublin 2002.

[39] J. Kesti, *Taxation of Individuals* [...].

[40] *Taxation and Social* [...], s. 82.

[41] Dotyczy to umów wieloletnich, podpisanych na okres dłuższy niż 40 lat.

[42] Np. we Francji po zainstalowaniu rolniczych urządzeń produkcyjnych, spełniających wymogi dotyczące ochrony środowiska, wynikające z innych przepisów, spółka ma prawo do zaliczenia w koszty danego roku podatkowego 100% poniesionych wydatków.

[43] Np. w Niemczech osoby prawne, prowadzące działalność rolniczą, płacą dodatkowo 5,5% tzw. podatku solidarnościowego, w związku z czym stawka efektywna podatku wynosi 26,38%.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

spodarstw rolnych, szczegóły dotyczące podatków lokalnych zostały w pracy pominięte.

Tabela 4.16.

Podstawowe stawki* podatku korporacyjnego w wybranych krajach UE w 2005 r. (w %)

Kraj	W rolnictwie	Poza rolnictwem
Niemcy	25	25
Francja	15/33,33	15/33,33
Włochy	33	33
Wielka Brytania	0/19/30	0/19/30
Irlandia	0/12,5/25	0/12,5/25

*podstawowe stawki nie obejmują podatków lokalnych i innych dodatkowych opłat, których stawki także mogą być zróżnicowane w zależności od wielkości osiąganych zysków.

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: http://www.netaccountants.com; http:// www.diw.de; http: //www.idaireland.com, Corporate Tax System In Italy, ITP, Turin 2004, www.frenchentree.com.

W niektórych krajach Unii Europejskiej małe korporacje, w zależności od wysokości osiąganego zysku, mogą być opodatkowane w oparciu o niższe stawki podatku, np. w Wielkiej Brytanii spółki farmerskie mogą korzystać z niższych stawek podatku, w zależności od osiąganego dochodu. Od 2002 r. w ich opodatkowaniu obowiązują trzy stawki: 0%, 19% i 30%[44]. Stawka startowa 0% dotyczy spółek osiągających dochody do 10.000 funtów. 19% obowiązuje wówczas, gdy ich dochody nie przekraczają 300.000 funtów. Natomiast spółki, które osiągają dochody w przedziale od 300.000 do 1.500.000 funtów mogą korzystać ze specjalnych ulg.

Obowiązujące w krajach UE konstrukcje podatku korporacyjnego nie sprzyjają przekształceniom organizacyjno-prawnym w rolnictwie. Osoby prawne prowadzące działalność rolniczą są zazwyczaj bardziej obciążone podatkiem dochodowym niż osoby fizyczne. Udziałowcy spółek muszą bowiem, po zapłaceniu podatku korporacyjnego, zapłacić także osobisty podatek dochodowy (od dochodów z udziałów w zyskach osób prawnych). Konieczność zapłaty dwóch podatków (CIT i PIT) i dodatkowo wyższe koszty związane z opodatkowaniem wyjaśniają niewątpliwie dominację rodzinnych form prowadzenia gospodarstw rolnych w Unii Europejskiej i nie tylko.

4.2.3. Opodatkowanie majątku

Fiskalne znaczenie podatków majątkowych ocenić można na podstawie:

1) udziału dochodów z tego tytułu w całkowitych dochodach podatkowych danego kraju;

[44] Stawki dotyczą wszystkich korporacji, bez względu na profil prowadzonej działalności.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

2) udziału dochodów z tego tytułu w PKB;
3) udziału dochodów z tego tytułu w dochodach z podatków lokalnych ogółem.

Pierwsza z miar pozwala na ocenę roli określonego podatku w systemie podatkowym danego kraju, jednocześnie umożliwia porównanie obciążeń w czasie i przestrzeni (pomiędzy poszczególnymi krajami). Udział dochodów z tytułu podatków majątkowych w całkowitych dochodach podatkowych może być uzupełniony o ich udział w PKB, co pozwala spojrzeć na podatki majątkowe jako część gospodarki i porównać pośrednio rozwój danego kraju oraz poszczególnych państw. Należy jednak pamiętać, że w wielu krajach PKB jest szacowany i w związku z tym ostrożnie wyciągać wnioski.

Trzecia z przedstawionych powyżej miar pozwala na określenie roli podatków majątkowych w kształtowaniu dochodów samorządów lokalnych, umożliwia dokonanie porównań między poszczególnymi krajami. Podatki majątkowe odgrywają różną rolę w poszczególnych państwach. Decyduje o tym nie tylko poziom rozwoju, ale ich struktura i tradycje. Owo zróżnicowanie prezentuje tabela 4.17. W krajach OECD średni udział podatków majątkowych w ogólnej sumie podatków w 1997 roku wynosił 2,9%, w PKB - 1,0%, w lokalnych dochodach podatkowych - 34%[45].

Tabela 4.17.

Znaczenie fiskalne podatków majątkowych w wybranych krajach OECD w 1997 r.

Kraj	Udział w %		
	Dochodach podatkowych ogółem	PKB	Dochodach z podatków lokalnych
Niemcy	1,2	0,4	15
Francja	4,2	1,9	23
Włochy	1,8	0,8	33
Wielka Brytania	8,4	3,1	99
Irlandia	1,9	0,6	100
USA	9,2	2,6	73
Średnia OECD	2,9	1,0	34

Źródło: Opracowanie na podstawie: A. Müller, *Importance of the Recurrent Property Tax in Public Finance*, Tax Policy and Fiscal Decentralisation. Maszynopis referatu prezentowanego na konferencji: *Property and Land Tax Reform*, Tallin 2003, udostępniony przez autora.

Podatki majątkowe nie są w krajach Unii Europejskiej ujednolicone. Zazwyczaj opodatkowaniu podlega posiadanie majątku (ziemi, budynków), jak i obrót nim (sprzedaż, darowizna, dziedziczenie). Obowiązujące regulacje różnią się między sobą przede wszystkim zasadami obliczania podstawy opodatkowania i wysokością stawek podatku. W badanych krajach podatki majątkowe mają zazwyczaj charakter lokalny. Cechą wspólną, łączącą poszczególne jurysdykcje, jest ustalenie podstawy opodatkowania w oparciu o wartość rzeczywistą (rynkową), chociaż w każdym

[45] Dane z 1997 r.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

przypadku szczegółowe zasady dotyczące jej ustalenia determinują wysokość obciążeń podatkowych. Podatki od nieruchomości obciążają wszystkie typy nieruchomości: mieszkalne, handlowe, przemysłowe, jak również nieruchomości rolne. Niekiedy różne kategorie własności traktowane są w sposób odmienny, czasami część z nich jest wyłączona z opodatkowania, w niektórych przypadkach opodatkowana jest tylko ziemia.

Największe znaczenie fiskalne spośród wyżej wymienionych podatków majątkowych, z punktu widzenia gospodarstwa rolnego, ma opodatkowanie ziemi rolniczej. W większości krajów nieruchomości rolne korzystają z przywilejów podatkowych. W części analizowanych przykładów ziemia rolnicza jest zwolniona z opodatkowania lub jest traktowana w sposób szczególny poprzez zastosowanie specjalnych metod wyceny wartości i stawek, w pozostałych podobnie jak pozostałe nieruchomości.

Opodatkowanie ziemi jest jedną z form opodatkowania rolnictwa, która przez większość ekonomistów uważana jest za efektywną, ponieważ nie zakłóca względnych cen produktów rolnych oraz w minimalnym stopniu wpływa na podejmowanie decyzji gospodarczych. We współczesnych gospodarkach opodatkowanie ziemi rolniczej funkcjonuje obok innych podatków i jest jednym z elementów systemu podatkowego. Od XIX wieku, od czasu, gdy Henry George[46] lansował swoją teorię pojedynczego podatku od wartości ziemi, który miał stanowić główne źródło dochodów fiskalnych, potrzeby dochodowe państwa znacznie wzrosły. Współcześnie nie jest możliwe stworzenie systemu podatkowego opartego na jednym podatku, ponieważ musiałby on mieć charakter konfiskacyjny. Aktualnie przychody z tego tytułu mają małe znaczenie fiskalne, ale często są istotnym źródłem dochodów samorządów lokalnych, zaś konstrukcja podatku i wysokość obciążeń może stanowić skuteczny instrument polityki rolnej.

Podatek gruntowy od wartości nieruchomości rolnej obciąża właściciela (lub posiadacza nieruchomości) i jest zazwyczaj naliczany od wartości brutto[47] (bez potrącania długów). Za podstawę obliczania podatku przyjmuje się wartość nieruchomości rolnej (rynkową lub szacunkową). Należy podkreślić, iż wartość ta, ze względu na zastosowanie specjalnych metod wyceny, jest na ogół znacznie niższa niż wartość nieruchomości nierolniczych.

[46] Obowiązujące dzisiaj podatki od wartości ziemi mają swoje początki w koncepcji pojedynczego opodatkowania ziemi Henrego George, amerykańskiego ekonomisty z XIX w. George był zwolennikiem wysokiego opodatkowania ziemi. Uważał, że taki podatek pozwoli na zmniejszenie, a nawet wyeliminowanie innych obciążeń podatkowych, dostarczając przy tym motywacji do efektywniejszego wykorzystania ziemi rolniczej.

[47] Wyjątkiem była Irlandia, która stosowała do 1997 r. opodatkowanie od wartości netto. Od 5 kwietnia 1997 r. podatek od nieruchomości w Irlandii został uchylony.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

Tabela 4.18.

Podatki od nieruchomości w wybranych krajach Unii Europejskiej

Kraj	Nazwa podatku	Przedmiot opodatkowania			Podmiot opodatkowania		Podstawa opodatkowania		Ustawowa waloryzacja podstawy
		Ziemia	Budynki	Rośliny	Właściciel	Użytkownik	Wartość czynszowa	Wartość	
Niemcy	Grundsteurer	√	√		√			√	Co 6 lat, ale nie waloryzowano wartości od 1964 r.
Francja	Taxe d'habitation -Taxe sur le foncier bati - Taxe professionelle	√	√ √ √	√	√	√ √	√ √	√	Co 3 lata, jednakże tymczasowo zastąpiono waloryzację coroczną indeksacją
Włochy	Imposta comunale sugli immobilia	√	√	√	√		√		Nie określono
Wielka Brytania	Council Tax Non domestic rates	√	√ √	√		√ √	√	√	Nie określono 5 lat
Irlandia	Brak								

Źródło: Opracowanie na podstawie: P.K. Brown, M.A. Hepworth, *A Study of European Land Tax Systems, Second Year Report,* Lincoln Institute of Land Policy, Working Paper 2002, s. 34-39 oraz www.revenue.ie/.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn. Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku, dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

W Niemczech opodatkowanie majątków rolniczych i nierolniczych regulują te same przepisy, niemniej jednak sektor gospodarstw rolnych korzysta z pewnych przywilejów, które w konsekwencji powodują niższe obciążenia podatkowe. Podatek obciąża zarówno osoby fizyczne, jak i prawne. Ziemia rolnicza podlega opodatkowaniu podatkiem gruntowym. W niemieckim prawie podatkowym występują dwie kategorie podatku gruntowego:

- A – obciążający grunty rolne i leśne;
- B – obciążający pozostałe grunty.

Tabela 4.19.

Lokalne współczynniki przeliczeniowe stosowane w niemieckim podatku gruntowym w % (2000 r.)

Państwo federalne	Podatek gruntowy A	Podatek gruntowy B
Baden-Wurttemberg	320	332
Bawaria	323	333
Berlin	150	600
Brandenburg	229	342
Bremen	248	530
Hamburg	225	490
Hesse	263	320
Lower-Saxony	315	358
Mecklenburg-West Pommerania	233	343
North Rhine-Westphalia	202	401
Rhineland- Palatinate	277	328
Saarland	244	332
Saxony	280	385
Saxony-Anhalt	272	354
Schleswig-Holstein	250	303
Thuringia	227	324
Średni współczynnik	278	367

Źródło: Opracowanie na podstawie: R.M. Bird, E. Slack, *Land Taxation in Practice: Selected Case Studies*, World Bank, Toronto 2002, s. 37.

Podział podatku na dwie kategorie pozwala na zastosowanie odrębnych, dla każdego wariantu, metod oszacowania wartości oraz lokalnych współczynników przeliczeniowych. Podstawowa, ustalona przez prawo federalne, stawka podatku dla

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

ziemi rolniczej wynosi 0,6%[48]. Lokalne współczynniki przeliczeniowe, w oparciu o które oblicza się ostateczną wartość opodatkowania, w przypadku *Land Tax A* są niższe niż dla pozostałych gruntów (tabela 4.19.)[49]. Jako podstawę naliczenia podatku przyjmuje się wartość rynkową gospodarstwa z 1964 roku[50]. W przypadku pozostałych gruntów bierze się pod uwagę dane z 1974 r. Jest to bardzo korzystne rozwiązanie, biorąc pod uwagę fakt, że średnia wartość 1 ha ziemi w 1964 r. wynosiła 1.231 DM[51], zaś w 1996 r. – 32.852 DM. Efektywne stawki podatku gruntowego w Niemczech wynoszą od 0,98 do 2,1%, w zależności od rodzaju i położenia nieruchomości. Średnia stawka, obejmująca grunty kategorii A i B, wynosiła w 2004 r. 1,5%[52].

Wartość majątku rolnego ustala się w Niemczech odrębnie od części mieszkalnej i od części związanej z prowadzoną działalnością, do której zalicza się także dobra trwale związane z gospodarstwem[53].Wycena części gospodarczej majątku rolnego opiera się na przeciętnej przychodowości, odpowiadającej przychodom osiąganym przez przeciętne gospodarstwo rolne. Niemiecki podatek gruntowy nie uwzględnia sytuacji osobistej podatnika.

Znaczenie fiskalne podatku gruntowego w Niemczech jest niewielkie[54]. Udział dochodów z opodatkowania ziemi w stosunku do dochodów lokalnych w ostatnich pięćdziesięciu latach wyraźnie się obniżył, z 34,8% w 1951 r. do 15,5% w 2000 r.[55]. Przyczyna tego prawdopodobnie tkwi w niedoszacowaniu podstawy opodatkowania, zwłaszcza wartości ziemi rolniczej.

We Francji podatek majątkowy płacą tylko osoby fizyczne, jednakże obejmuje on także majątek związany z prowadzeniem działalności gospodarczej. W ustawodawstwie francuskim występują dwa rodzaje podatków obciążających majątek nieruchomy:

- od nieruchomości niezabudowanych,
- od nieruchomości zabudowanych.

Metody oszacowania wartości ziemi ustalono w dekrecie z 1989 roku. Opodatkowanie nieruchomości opiera się na wartości czynszowej, przez którą rozumie się hipotetyczny roczny dochód z wynajęcia nieruchomości zabudowanej lub niezabudowa-

---

[48] Podstawowa stawka dla ziemi rolniczej i lasów jest, w stosunku do pozostałych rodzajów nieruchomości, najwyższa. Przykładowo dla domów jednorodzinnych w zależności od wartości wynosi 0,26 % lub 0,35 %.

[49] Przykład obliczenia podatku: wartość ziemi = 30.000 euro, stawka podstawowa dla ziemi rolniczej=0,6%, wskaźnik lokalny = 320%; naliczony podatek wynosi 576 euro.

[50] R.M. Bird, E. Slack, *Land Taxation in Practice: Selected Case Studies*, World Bank, Toronto 2002, s. 35.

[51] DM - marka niemiecka obowiązująca w Niemczech przed wprowadzeniem euro.

[52] K. Wach, *Systemy podatkowe* [...], s. 263.

[53] Inna procedura obowiązuje w Niemczech Wschodnich, gdzie ze względu na istotne braki w katastrze przyjęto tzw. zastępczą wartość, wartość ziemi ustala się na podstawie danych z 1935 r., natomiast dla budynków wybudowanych w latach 1935-1991 - na podstawie wartości szacunkowej ustalonej poprzez pomnożenie metrów kwadratowych przez odpowiednie współczynniki. Zob. R.M. Bird, E. Slack, *Land Taxation in Practice: Selected Case Studies*, World Bank, Toronto 2002, s. 36.

[54] L. Etel, *Reforma opodatkowania nieruchomości w Polsce*, Temida 2, Białystok 1998, s. 215.

[55] R.M. Bird, E. Slack, *Land Taxation in Practice* [...], s. 37.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

nej na warunkach przeciętnych[56], jej wyliczenie jest dosyć skomplikowane. Wartość czynszowa nieruchomości równa się zatem potencjalnej wartości dochodu brutto, jaką może przynieść dana nieruchomość w ciągu jednego roku[57]. Wycena wartości czynszowej jest dokonywana przy zastosowaniu jednej z czterech metod[58]:

- porównawczej;
- na podstawie ksiąg rachunkowych;
- na podstawie czynszu rzeczywistego;
- oszacowania bezpośredniego.

Największe zastosowanie ma oszacowanie wartości na podstawie metody porównawczej oraz w oparciu o księgi rachunkowe, pozostałe metody mają charakter uzupełniający. Ziemia rolnicza podzielona jest na siedem kategorii, w obrębie których Ministerstwo Finansów ustala wartość tzw. działek wzorcowych. Wartość ziemi szacowana jest wg jej produkcyjnego przeznaczenia oraz według kultur rolnych.

Podstawa opodatkowania w podatku gruntowym od nieruchomości zabudowanych wynosi 50% wartości czynszowej katastralnej[59]. Przyjmując jako podstawę obniżoną wartość nieruchomości, ustawodawca francuski uwzględnia fakt ponoszenia przez właścicieli kosztów związanych z utrzymaniem danej nieruchomości (konserwacja, remonty itp.). W rezultacie opodatkowaniu podlega tzw. czysty dochód, jaki przynosi nieruchomość. Nie wszystkie nieruchomości zabudowane podlegają opodatkowaniu, część z nich objęta jest przedmiotowym zwolnieniem. Z opodatkowania wyłączone są między innymi budynki gospodarstw rolnych, takie jak: stodoły, stajnie, chlewnie, spichlerze itp.

Podstawę opodatkowania nieruchomości niezabudowanych stanowi 80% wartości czynszowej katastralnej danej nieruchomości. Ziemia rolnicza w zasadzie nie korzysta ze specjalnych przywilejów, chociaż nowi rolnicy mogą uzyskać decyzję o zwolnieniu z opodatkowania na okres 2 lat. Dodatkowo, rolnicy mogą ubiegać się o ulgi w podatku w sytuacji wystąpienia klęsk żywiołowych lub strat w stadzie powstałych w wyniku chorób zwierząt.

---

[56] L. Etel, *Reforma opodatkowania* [...], s. 46.

[57] M. Bouvier, *Wprowadzenie do prawa podatkowego i teorii podatku*, Wydawnictwo „KiK" Konieczny i Kruszewski, Warszawa 2000, s. 106.

[58] Szerzej: G. Nowecki, *Systemy opodatkowania nieruchomości w wybranych państwach Unii Europejskiej*, [w:] L. Etel (red.), *Europejskie systemy opodatkowania nieruchomości*, Kancelaria Sejmu, Biuro Studiów i Ekspertyz, Warszawa 2003, s. 47.

[59] K. Karpus, *Systemy podatków lokalnych* [...], s. 84.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

Tabela 4.20.

Maksymalne stawki podatku od nieruchomości we Francji w 2002 r.

Rodzaj podatku	Średnia stawka krajowa	Mnożnik ustawowy	Stawka maksymalna
Podatek od nieruchomości zabudowanych	17,28%	2,5	43,20%
Podatek od nieruchomości niezabudowanych	41,29%	2,5	103,23%

Źródło: K. Karpus, *Systemy podatków lokalnych w wybranych krajach europejskich*, Wydawnictwo Adam Marszałek, Toruń 2002, s. 96.

We Francji podatki od nieruchomości stanowią źródło dochodów samorządów lokalnych, dlatego też ustalenie wysokości ostatecznych obciążeń z tego tytułu leży w gestii władz lokalnych. Niemniej jednak wysokość stawek podatkowych jest w poszczególnych latach limitowana przez władze centralne. Maksymalne stawki podatku od nieruchomości nie mogą być zazwyczaj wyższe niż 2,5 średniej stawki krajowej.

We Włoszech podstawą do naliczenia podatku od nieruchomości (ICI), w tym także rolnych, jest katastralna wartość ziemi. Wysokość podatku jest obliczana w oparciu o tzw. *rendita catastrale*, która jest oficjalną wartością wpisaną do ogólnokrajowego rejestru obejmującego wszystkie posiadłości we Włoszech. Do niedawna wartości wpisane do rejestrów były bardzo niskie, w ostatnich latach rząd włoski podjął jednak działania zmierzające do ich urealnienia. Wartość katastralna jest korygowana przez zastosowanie odpowiednich współczynników. W przypadku posiadłości rolnych współczynnik wynosi 75, w porównaniu dla małych przedsiębiorstw - 34, biur i budynków przemysłowych - 50, domów i mieszkań - 100[60]. Stawki podatku kształtują się w przedziale od 0,4% do 0,7% wartości nieruchomości[61]. Ostateczna wysokość stawek jest ustalana przez samorządy lokalne i jest uzależniona od wielkości nieruchomości, jej położenia, kategorii i jakości ziemi. Obowiązek podatkowy istnieje bez względu na fakt użytkowania danej nieruchomości. Władze lokalne mogą stosować zniżki, nawet do 50% wartości podatku (np. wówczas, gdy nieruchomość mieszkalna nie nadaje się do zamieszkania). Niektóre kategorie nieruchomości rolnych są zwolnione z opodatkowania, np.[62]:

- posiadłości rolne położone na obszarach górskich i pagórkowatych;
- ziemia uprawna stanowiąca część gospodarstw rolnych prowadzonych przez rodziny;
- budynki mieszkalne właścicieli farm.

Pełnoetatowi rolnicy mogą korzystać z odliczeń od wartości nieruchomości, maksymalnie do 25.823 euro oraz związanych z sytuacją osobistą podatnika, od 103 do 258 euro.

[60] F.G. Andersen, L.J. Asheim, K. Mittenzwei, F. Veggeland, *Taxation* [...], s. 85.
[61] *Taxation of Italian Property*, http://www.properties-in-europe.com.
[62] R. Parsche, P. Haug, A. Marcelo, C. Woon Nam, B. Reichl, *Internationaler* [...], s. 86.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

W Wielkiej Brytanii występują dwa rodzaje podatku od nieruchomości o charakterze lokalnym:

- *council tax* – płacony przez osoby fizyczne;
- *non – domestic tax (business rate)* – płacony przez podmioty prowadzące działalność gospodarczą.

Council tax obowiązuje od kwietnia 1993 r., kiedy to zastąpił tzw. podatek pogłówny, ma charakter lokalny. Podstawę opodatkowania stanowi tu wartość ustalona na dzień 1 kwietnia 1991 r., zaktualizowana na dzień 1 kwietnia 1993 r., co oznacza, że jest to wartość zaniżona. Przepisy nie przewidują terminów aktualizacji wartości nieruchomości, decyzje w tym zakresie może podjąć rząd. Podmiotem zobowiązanym do zapłaty podatku są osoby fizyczne, które ukończyły 18 lat i są wyłącznymi lub głównymi mieszkańcami danej nieruchomości. Ustawa przewiduje wystawienie tylko jednego rachunku podatkowego (*tax bill*) dla danej nieruchomości, nawet wówczas, gdy zamieszkuje ją więcej osób. W przypadku nieruchomości zamieszkałych, do zapłacenia podatku zobowiązany jest użytkownik, zaś nieruchomości niezamieszkałych – właściciel[63].

Tabela 4.21.

Konstrukcja podatku lokalnego (*council tax)* w Wielkiej Brytanii

Przedział wartości	Wartość nieruchomości w tys. funtów			Współczynnik do ustalania wymiaru	Odsetek nieruchomości w danej klasie
	Anglia	**Szkocja**	**Walia**		
A	do 40	do 27	do 30	6/9	26
B	40– 52	27 – 35	30 – 39	7/9	19
C	52 – 68	35 – 45	39 – 51	8/9	22
D	68 – 88	45 – 58	51 – 66	1	15
E	88 – 120	58 – 80	66 – 90	11/9	9
F	120 – 160	80 – 106	90 – 120	13/9	5
G	160 – 320	106 – 212	120 – 240	15/9	4
H	Powyżej 320	Powyżej 212	Powyżej 240	2	1

Źródło: Opracowanie na podstawie: R.M. Bird, E. Slack, *Land Taxation in Practice* [...], s. 18 oraz P. Swianiewicz, *Finanse lokalne – teoria i praktyka,* Municypium S.A., Warszawa 2004, s. 49.

Przedmiotem opodatkowania jest nieruchomość mieszkalna, za którą uznaje się każdy budynek lub jego część, który został wybudowany lub przystosowany do samodzielnego mieszkania. O zaliczeniu nieruchomości do kategorii nieruchomości mieszkalnych decyduje urzędnik katastralny. Opodatkowanie mieszkalnych nieruchomości rolnych regulują takie same przepisy, jak w przypadku pozostałych nieruchomości mieszkalnych.

W konstrukcji podatku połączono dwa elementy: materialny i osobowy, co ma zapewnić możliwie optymalne opodatkowanie majątku, ale z uwzględnieniem zdolności podatkowej podatników. Podatek jest oparty na wartości nieruchomości

[63] L. Etel (red.), *Europejskie systemy* [...], s. 88.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

i liczbie mieszkańców. Ustawodawca uznał, że sytuacją typową jest, gdy dwie osoby dorosłe mieszkają w jednej nieruchomości[64]. Wysokość podatku w 50 % zależy od cech nieruchomości i w 50 % od tzw. czynnika ludzkiego. Jeżeli mieszkanie lub dom zajęte jest tylko przez jedną osobę dorosłą, podatek zmniejsza się o 25 %, gdy jest to drugi dom - o 50%[65]. Wysokość *council tax* jest corocznie określana przez władze lokalne, oddzielnie dla każdego mieszkańca domu, mieszkania, domu letniego, domu ruchomego albo łodzi mieszkalnej. Lokalizacja danej nieruchomości ma bezpośredni wpływ na wysokość podatku.

Nieruchomości mieszkalne podzielone są na osiem kategorii wyceny, od A do H. Kwalifikacja do określonej kategorii decyduje o wysokości podatku, który ma być zapłacony. Przedziały wartości są zróżnicowane w zależności od położenia nieruchomości mieszkalnej (tabela 4.21.). Główną kategorią jest przedział D, który jest odniesieniem dla pozostałych. Podatek nalicza się, biorąc pod uwagę przedział wartości oraz proporcje między przedziałami. Samorząd ustala wysokość podatku tylko dla klasy D. Podatek dla poszczególnych nieruchomości oblicza się, mnożąc wysokość bazową przez odpowiedni współczynnik[66]. Średnia stawka podatku dla nieruchomości zaliczanej do przedziału środkowego (■) wynosi 1% wartości, przeciętny podatek określony dla klasy D wynosi nieco ponad 500 funtów, jednakże w poszczególnych gminach występuje duże zróżnicowanie[67].

Zabudowania gospodarstw rolnych, domy i zagrody połączone z gospodarstwami rolnymi korzystają z pewnych przywilejów. Zakłada się, że na takie nieruchomości jest mniejszy popyt i w związku z tym do ich wyceny przyjmuje się niższą wartość rynkową, niż wynikałoby to ze standardowej klasyfikacji.

Inaczej traktowana jest ziemia rolnicza i budynki produkcyjne gospodarstw rolnych, które zalicza się do nieruchomości niemieszkalnych, związanych z działalnością biznesową. Nieruchomości biznesowe są na podstawie ustanowionego w 1990 r. *non – domestic tax* (zwanego także jako *bussines rate)* opodatkowane wyższymi stawkami. Wysokość podatku zależy od rocznej wysokości czynszu i położenia nieruchomości, stanowi iloczyn wysokości czynszu netto i odpowiedniego współczynnika. Listy wartości czynszowych są waloryzowane co 5 lat[68]. *Bussines rate* nie jest podatkiem lokalnym, samorządy terytorialne, poza przejmowaniem dochodów z tego tytułu, nie mają w stosunku do niego żadnych uprawnień. Stawki podatku ustalane są centralnie, co roku przez parlament, oddzielnie dla Anglii, Walii i Szkocji i są dużo wyższe niż stawki *council tax* (tabela 4.22.). Ich coroczny wzrost nie może być jednak wyższy niż stopa inflacji w danym roku. Władze lokalne w wyjątkowych okoliczno-

[64] Nie uwzględnia się przy tym osób w wieku powyżej 18 lat: uczęszczających do szkół, chorych, przebywających w szpitalu, domu opieki itp.; osób powyżej 18 roku życia, na które przysługuje zasiłek rodzinny; członków niektórych wspólnot religijnych, osób niepełnosprawnych.

[65] L. Etel (red.), *Europejskie systemy* [...], s. 97.

[66] Np. jeżeli podatek dla nieruchomości położonej w Anglii z kategorii D wynosi 180 £, to dla kategorii A wynosiłby 120 £ (6/9x180=120), zaś z kategorii H 360 £ (2x180=360).

[67] P. Swianiewicz, *Finanse lokalne* [...], s. 49.

[68] Aktualna obowiązuje do 1 kwietnia 2005 r. Szerzej: P.K. Brown, M.A. Hepworth, *A Study of European Land Tax Systems, Second Year Report,* Lincoln Institute of Land Policy, Working Paper 2002, s. 331-345.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

ściach mają uprawnienia do ich obniżenia. Podatek obciąża posiadacza nieruchomości, który nie musi być jej właścicielem. Dochody z tytułu *non – domestic tax* wpływają do budżetu centralnego, a następnie są rozdzielane do samorządów lokalnych, według populacji podatników.

Tabela 4.22.

Średnie stawki *non – domestis tax* w Anglii w latach 1990-2004

Rok podatkowy	Stawka	Rok podatkowy	Stawka
1990/1991	0,347	1997/1998	0,458
1991/1992	0,386	1998/1999	0,474
1992/1993	0,402	1999/2000	0,489
1993/1994	0,416	2000/2001	0,416
1994/1995	0,424	2001/2002	0,430
1995/1996	0,432	2002/2003	0,437
1996/1997	0,449	2003/2004	0,444

Źródło: Opracowanie na podstawie: P.K. Brown, M.A. Hepworth, *A Study of European Land Tax Systems, Second Year Report,* Lincoln Institute of Land Policy, Working Paper, 2002, s. 341 oraz *Surrey Heath Borough Council*, www. Surreyheath.gov.uk.

Ziemia rolnicza i związane z nią budynki gospodarcze są objęte w tym przypadku przywilejami i wyłącza się je z podatku. Muszą jednak być użyte wyłącznie na cele produkcji rolnej. Ze względu na to, że często trudno jest oddzielić działalność rolniczą od innej, rodzi to wiele problemów interpretacyjnych. Zwolnieniu nie podlega ziemia wraz z domem rolnika, parki, ogrody, ziemia wykorzystywana na cele rekreacyjne, tory wyścigowe itp.

Interesującym przypadkiem wśród analizowanych systemów jest Irlandia, gdzie nie funkcjonuje typowy podatek związany z posiadaniem nieruchomości, opodatkowany jest jedynie obrót nimi (sprzedaż, dziedziczenie, darowizna). Podatek majątkowy obciążający właścicieli nieruchomości *(Residential property tax)* został zniesiony 5 kwietnia 1997 r. Podstawą jego naliczenia była wartość rynkowa netto, stawka podatku wynosiła 1,5% wartości nieruchomości. Aby wyegzekwować zaległości z tytułu *Residential property tax,* ustawodawca irlandzki wprowadził do systemu specjalne zezwolenia na sprzedaż nieruchomości, tzw. *Residential property tax Certificate of Clearance.* Sprzedawca powinien posiadać certyfikat urzędu skarbowego, z którego wynika, że cały należny *Residential property tax* (obowiązujący do 5 kwietnia 1997 r.) został zapłacony, jeżeli wartość nieruchomości jest wyższa od 1.389.000 euro[69].

Wszystkie badane kraje zazwyczaj stosują opodatkowanie transferu nieruchomości rolnych w związku z darowiznami, dziedziczeniem czy sprzedażą. W badanych systemach występują różne zasady opodatkowania spadków i darowizn. Także i w tym przypadku wysokość podatku zależy przede wszystkim od przyjęcia metody obliczania wartości nieruchomości rolnej. Zazwyczaj uznaje się, że nieruchomości rolne mają niższą wartość rynkową, a w związku z tym podstawa opodatkowania jest

[69] www.revenue.ie.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

niższa (np. w Niemczech, Wielkiej Brytanii). Pewne rodzaje transferów (np. przekazywanie gospodarstwa młodym rolnikom) są opodatkowane łagodniej (np. w Irlandii, gdzie wartość nieruchomości rolnej może być, pod pewnymi warunkami, zredukowana nawet o 90%), a w niektórych przypadkach całkowicie zwolnione z opodatkowania (np. spadki przekazane dzieciom w Wielkiej Brytanii).

4.2.4. Opodatkowanie konsumpcji – podatek od wartości dodanej

Powszechnie obowiązującym w Unii Europejskiej podatkiem obciążającym konsumpcję jest wielofazowy podatek obrotowy netto, od wartości dodanej[70] (VAT). Podstawą opodatkowania jest tu wartość dodana, czyli wartość powstała w wyniku nakładów poczynionych np. przez rolnika. Istota podatku od wartości dodanej polega na zapewnieniu względnej neutralności podatkowej producentom i pośrednikom, ale jednocześnie na obciążeniu podatkiem finalnych odbiorców, którzy są jego bezpośrednimi płatnikami.

Przepisy dotyczące opodatkowania towarów i usług, w przeciwieństwie do wyżej zaprezentowanych podatków dochodowych i majątkowych, są w UE ujednolicone. We wszystkich państwach obowiązują takie same, oparte na normach Szóstej Dyrektywy Rady z 17 maja 1977 roku (Dyrektywa 77/388/EEC)[71], zasady opodatkowania.

Szósta Dyrektywa stanowi systemową regulację ogólnego podatku obrotowego funkcjonującego w Unii Europejskiej. Podstawową zasadą obowiązującą przy opodatkowaniu obrotu jest powszechność, która oznacza, że wszystkie podmioty, w tym także producenci rolni, są traktowani pod względem podatkowym w jednakowy sposób. Brak wyłączenia z opodatkowania podatkiem VAT rolników nie oznacza jednak, że obowiązujące przepisy nie uwzględniają specyfiki rolnictwa. Opodatkowanie rolnictwa realizowane jest poprzez ogólny model opodatkowania lub tzw. zasady ryczałtowe. Część rolników opodatkowana jest w oparciu o zasady ogólne. Pozostali, ze względu na szczególny charakter tej działalności, podobnie jak drobni przedsiębiorcy i biura podróży, mogą korzystać ze specjalnego, uproszczonego systemu wymiaru i poboru podatku od wartości dodanej. Poszczególne systemy różnią się jednak między sobą wysokością stawek (tabela 4.23.) oraz limitów obrotu określających obowiązek rejestracyjny podatników. Szczegółowe zasady korzystania przez rolników z zasad ogólnych opodatkowania lub systemu ryczałtowego, w opar-

[70] Za twórcę podatku od wartości dodanej uznaje się niemieckiego uczonego Carla Fridricha von Simensa, który w 1919 roku, wskazując na „niszczący" charakter podatku obrotowego od wartości brutto, opracował koncepcję podatku od wartości dodanej, eliminującą wady podatku pobieranego od obrotu brutto. Po raz pierwszy wprowadzono go do systemu podatkowego w 1954 roku we Francji.

[71] 1 stycznia 2007 r. Szóstą Dyrektywę Rady z 17 maja 1977 r. zastąpi Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej. W związku z tym ogólne zasady opodatkowania rolnictwa podatkiem od wartości dodanej nie ulegną jednak zasadniczej zmianie.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

ciu o regulacje zawarte w Szóstej Dyrektywie Rady, określają ustawodawcy w poszczególnych krajach.

Tabela 4.23.

Stawki VAT w wybranych krajach UE w 2005 r. (w %)

Kraj	Stawka standardowa	Stawka zredukowana	Stawka ryczałtowa dla rolników
Niemcy	16	7	9
Francja	19,6	2,1/5,5	4 /3,05
Włochy	20	4/10	4
Irlandia	21	4,4/13,5	4,4
Wielka Brytania	17,5	5	4

Źródło: *VAT Rates Applied in the Member States of the European Community*, European Commission DOC/1636/2005-EN.

Zgodnie z art. 4 Dyrektywy 77/88/EEC podatnikiem jest każda osoba prowadząca niezależnie, w jakimkolwiek miejscu, jakąkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na jej cel lub wyniki[72]. Do działalności gospodarczej ustawodawca zalicza również działalność rolniczą, co oznacza, że przynajmniej część rolników może być objęta zasadami ogólnymi opodatkowania. Podatek dotyczy dostawy towarów[73] oraz świadczenia usług wykonywanych za wynagrodzeniem. Zgodnie z zasadami ogólnymi opodatkowania, podstawą jego wymiaru jest wszystko, co stanowi wynagrodzenie, które rolnik otrzymał lub ma otrzymać od nabywcy, klienta lub osoby trzeciej z tytułu tych czynności, włączając subwencje bezpośrednio związane z ich ceną. Do tak zdefiniowanej podstawy ustawodawcy poszczególnych krajów członkowskich UE zobligowani są zastosować stawkę nie niższą niż 5%[74]. Opodatkowanie w oparciu o zasady ogólne VAT umożliwia rolnikom, ze względu na niższe stawki podatku nakładanego na nieprzetworzone produkty rolne, zwrot podatku naliczonego, w przypadku gdy podatek naliczony jest wyższy od podatku należnego. Może to pozytywnie oddziaływać na rozwój gospodarstw rolnych, które w znacznym stopniu będą odczuwać obciążenia wynikające z poniesionych nakładów inwestycyjnych. Wadą poboru w rolnictwie podatku VAT, według zasad ogólnych, jest wymóg wystawiania i przechowywania faktur oraz prowadzenia szczegółowej dokumentacji podatkowej, który nie występuje w przypadku zastosowania systemu ryczałtowego dla rolników.

[72] Szósta Dyrektywa Rady UE 77/388/EEC w tłumaczeniu R. Giedrojć i zespołu VAT ERNST & YOUNG, stan prawny styczeń 2005 r.

[73] Zgodnie z art. 5 Szóstej Dyrektywy, „dostawa towarów" oznacza przeniesienie prawa do dysponowania rzeczą jak właściciel, natomiast „świadczenie usług" oznacza każdą transakcję, która nie jest dostawą towarów w rozumieniu artykułu 5.

[74] Taka wysokość stawki wynika z przepisów Dyrektywy 92/77/EEC, regulującej między innymi opodatkowanie produktów spożywczych przeznaczonych bezpośrednio do konsumpcji oraz produktów rolnych stosowanych jako dodatki lub substytuty wyrobów spożywczych. Stawka może być niższa niż 5%, jeżeli wynika to z ustaleń będących wynikiem negocjacji.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

Efektem uwzględnienia specyfiki rolnictwa w podatku VAT są postanowienia art. 25 Szóstej Dyrektywy Rady, która normuje wspólny ryczałtowy system opodatkowania rolników. Zgodnie z ust. 1 art. 25 Szóstej Dyrektywy, jeżeli zastosowanie do rozliczania działalności rolniczej ogólnych zasad podatku od wartości dodanej lub zasad uproszczonych przewidzianych w artykule 24, przeznaczonych dla małych przedsiębiorstw, mogłoby powodować trudności, państwa członkowskie mogą zastosować w stosunku do rolników zryczałtowany system opodatkowania, umożliwiający odzyskanie przynajmniej w części podatku od wartości dodanej od zakupów towarów i usług dokonanych przez rolników w związku z produkcją rolną. Celem systemu ryczałtowego jest więc:

1) wyeliminowanie trudności, jakie mogłyby powstać przy objęciu części producentów rolnych zasadami ogólnymi;
2) zapewnienie rolnikom przynajmniej częściowej refundacji podatku wartości od wartości dodanej, zapłaconego w związku z nabyciem środków produkcji.

Istota uproszczonego opodatkowania rolników sprowadza się do zwolnienia ich z uciążliwych obciążeń administracyjnych i jednoczesnego stworzenia nieskomplikowanego systemu zwrotu podatku. Taka konstrukcja umożliwia rolnikom odzyskanie przynajmniej części podatku VAT, zapłaconego w związku z zakupem środków produkcji, przy zredukowanych obowiązkach dokumentacyjnych. Wysokość zwrotu zależy od relacji pomiędzy stawką ryczałtową a stawkami obciążającymi środki produkcji. Stawki na środki produkcji dla rolnictwa obowiązujące w wybranych państwach UE przedstawia tabela 4.23.

Stosowanie systemu ryczałtowego nie jest obligatoryjne. Jednocześnie jednak, jeżeli dane państwo członkowskie zdecyduje się na jego wprowadzenie, ma obowiązek umożliwienia rolnikom wyboru pomiędzy schematem uproszczonym a zasadami ogólnymi rozliczenia podatku od wartości dodanej. Dodatkowo, ust. 9 art. 25 daje możliwość całkowitego wyłączenia przez dane państwo członkowskie pewnych wybranych kategorii rolników, w stosunku do których zastosowanie ogólnych zasad opodatkowania podatkiem od wartości dodanej lub zasad uproszczonych przewidzianych dla małych firm nie spowoduje trudności natury administracyjnej. Należy przypuszczać, iż ustawodawca miał tu przede wszystkim na myśli dużych producentów rolnych, których skala działalności jest tak duża, że mogą pod każdym względem być traktowani jak pozostali podatnicy podatku VAT.

Tabela 4.24.

Stawki VAT na rolnicze środki produkcji w wybranych krajach UE w 2005 r.

Kraj	Stawka w %
Niemcy	7
Francja	5,5
Włochy	4/10/20
Irlandia	13,5
Wielka Brytania	17,5

Źródło: *VAT Rates Applied* [...].

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

System ryczałtowy (*flat rate scheme*) jest systemem uproszczonym, skierowanym do rolników, dla których przyjęcie zasad ogólnych byłoby zbyt trudne. Oparty jest na tzw. zwrocie ryczałtowym według określonej stawki. Zgodnie z postanowieniami ust. 3 art. 25 Szóstej Dyrektywy, stawki ryczałtowe powinny być wyliczone na podstawie makroekonomicznej statystyki prowadzonej dla rolników ryczałtowych przez okres 3 lat, określającej statystyczną wartość naliczonego VAT zawartego w cenie środków produkcji nabywanych przez statystyczne gospodarstwo rolne. Wysokość stawki ustalają samodzielnie poszczególne państwa członkowskie UE, jednak nie mogą być one ustalone w oderwaniu od realiów ekonomicznych danego kraju oraz faktycznych kosztów ponoszonych przez rolników. Zryczałtowany zwrot doliczony do ceny towarów i usług sprzedawanych przez rolników ryczałtowych powinien rekompensować im kwoty podatku naliczonego, którego nie mogą odzyskać w inny sposób (chyba, że wybiorą rozliczenie na zasadach ogólnych). Dyrektywa wyraźnie zabrania krajom członkowskim ustalania stopy zwrotu na zbyt wysokim poziomie. Z założenia, stawki nie powinny być używane jako instrument subwencjonowania rolnictwa (wysokość zwrotu ryczałtowego nie powinna być wyższa niż potencjalny VAT naliczony). Dyrektywa zezwala jednak na zróżnicowanie stopy zwrotu w różnych działach produkcji rolnej (np.: leśnictwie, rybołówstwie, hodowli), zgodnie z ich strukturą kosztów i charakterystyczną dla poszczególnych działów wysokością kosztu naliczonego VAT. Państwa członkowskie, zgodnie z ust. 3 art. 25 Szóstej Dyrektywy, zachowują prawo do zredukowania stawki ryczałtowej do 0%, wówczas jedyną korzyścią z zastosowania systemu byłoby zredukowanie obowiązków administracyjnych.

Na podstawie ust. 6 art. 25 poszczególne państwa członkowskie mogą wprowadzić przepisy, zgodnie z którymi wypłata zryczałtowanego zwrotu podatku dokonywana będzie bezpośrednio przez nabywcę produktów rolnych i usług lub władze publiczne. W przypadku gdy wypłaty dokonuje nabywca, rolnik do ceny sprzedawanych produktów rolnych dolicza określony procentowy ryczałt. Ryczałt dla nabywcy stanowi podatek naliczony, podlegający odliczeniu na zasadach ogólnych, natomiast dla rolnika jest rekompensatą podatku naliczonego, zawartego w cenie nabywanych przez niego środków produkcji (maszyn, nasion, nawozów, pasz itp.). W drugim przypadku wypłaty zryczałtowanej rekompensaty dokonują właściwe instytucje publiczne. Wybór metody zwrotu pozostawiono w gestii danego państwa. Niemniej jednak, jeżeli zwrotu będą dokonywać instytucje publiczne, należy się liczyć ze znacznie wyższymi kosztami administracyjnymi.

Poszczególne państwa członkowskie mogą zwolnić rolników ryczałtowych z obowiązku rejestracji VAT, odprowadzania podatku i prowadzenia dokumentacji VAT. Jednak ze względu na treść ust. 4 art. 25 Dyrektywy, jest to prawo, a nie obowiązek. Może więc okazać się, że w niektórych państwach, pomimo wprowadzenia do rodzimych ustaw systemu ryczałtowego, objęto rolników pewnymi obowiązkami wynikającymi z systemu podatku od wartości dodanej.

W Niemczech, obok stawki standardowej wynoszącej 16%, wstępuje 7% stawka zredukowana. Ryczałtowy, uproszczony system zwrotu VAT obejmuje rolnictwo i leśnictwo, lecz stawki ryczałtowego zwrotu dla tych działalności są różne. Rolnicy

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

nie muszą składać żadnych deklaracji, aby korzystać z uproszczonego systemu. Stawka ryczałtowa w rolnictwie jest wyliczona w oparciu o makroekonomiczną statystykę i wynosi 9%[75]. Większość niemieckich rolników korzysta z uproszczonych rozliczeń VAT, wyjątkowo wybierają oni zasady ogólne, gdy kwota podatku VAT naliczonego (wynikającego z zakupów środków produkcji) jest wyższa od kwoty podatku należnego (wynikającego ze sprzedaży produktów rolnych). Jeżeli rolnik wybierze zasady ogólne, musi z nich korzystać przez pięć lat. Jeżeli rolnik ryczałtowy, oprócz działalności rolniczej, prowadzi także inną działalność, w tym zakresie podlega on ogólnym zasadom VAT. W przypadku trudności z ustaleniem wysokości podatku naliczonego związanego z działalnością opodatkowaną, niemiecka ustawa przewiduje szacunek na podstawie struktury sprzedaży. Około 90% niemieckich rolników korzysta z uproszczonego systemu zwrotu VAT.

We Francji wszyscy podatnicy, prowadzący działalność, podlegają rejestracji VAT. Obowiązują trzy stawki: 2,1%, 5,5% oraz 19,6%. Z uproszczonego systemu rozliczenia mogą skorzystać podatnicy, których wartość rocznych obrotów jest niższa niż[76]:

- 76.300 euro – w przypadku sprzedaży towarów,
- 27.000 euro – w przypadku sprzedaży usług.

Ogólne reguły opodatkowania VAT nie dotyczą rolników, działalność rolnicza z punktu widzenia francuskiej ustawy nie podlega opodatkowaniu. Rolnicy mogą jednak, po złożeniu deklaracji, korzystać z systemu ryczałtowego bez ograniczeń wynikających z powyższych limitów. Francja, w przeciwieństwie do pozostałych krajów członkowskich UE, wybrała system wypłat zryczałtowanego zwrotu VAT dokonywanych przez państwo, a nie przez nabywcę produktów rolnych. Rolnicy ryczałtowi mają prawo do zwrotu VAT obliczonego jako procent od kwoty łącznej sprzedaży z poprzedniego roku, obejmującej także eksport do krajów spoza UE. Podstawowa stawka zryczałtowanego zwrotu wynosi 4% przy sprzedaży produktów rolnych, takich jak: mleko, zboża, rośliny oleiste, mięso (drób, trzoda chlewna, wołowina, króliki) oraz 3,05% w przypadku pozostałych produktów i usług.

Ryczałtowy zwrot we Francji jest zazwyczaj niższy niż rzeczywista wysokość podatku naliczonego VAT, stawka ustalona jest bowiem poniżej granicy wynikającej ze statystyki państwowej. Rolnik ryczałtowy, aby otrzymać zwrot VAT, musi przedstawić dokumenty potwierdzające wysokość sprzedaży[77]. Rolnicy francuscy, mimo że nie są w świetle ustawy o VAT podatnikami, są zobowiązani do wystawiania faktur sprzedaży. W przeciwieństwie do większości krajów członkowskich, nie wykazują oni jednak kwoty ryczałtowego zwrotu na fakturze.

Jeżeli zasady ogólne rozliczenia VAT są korzystniejsze, rolnicy we Francji mogą zrezygnować z systemu uproszczonego, bez względu na wysokość osiąganych obrotów. Mają jednak obowiązek korzystania z zasad ogólnych przez okres co najmniej

---

[75] A. Otte, *Implementing Provisions of Directive 77/388/EEC Regarding Common Flat Rate Scheme for Farmers Practical Solutions*, Approaches and Legal Measures Applied in Three Sample Member States - Review and Summary, Brussels 2003.

[76] *VAT in the European Community*, Brussels, 1 July 2002, TAXUD/C/3/TH D(2002).

[77] A. Otte, *Implementing* [...].

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

trzech lat. W niektórych przypadkach działalność rolnicza podlega jednak obowiązkowi VAT, dotyczy to przede wszystkim hodowców bydła i większości spółdzielni rolniczych. Przedsiębiorcy rolni mogą wówczas wybrać specjalne zasady rozliczenia VAT dla małych firm (ustanowione w oparciu o art. 24 Szóstej Dyrektywy) lub zarejestrować się jako podatnicy podlegający zasadom ogólnym[78].

We Włoszech wszyscy podatnicy prowadzący działalność podlegają rejestracji VAT. Nie wszyscy jednak są zobowiązani do płacenia podatku. Z takiego obowiązku są np. wyłączeni rolnicy, jeżeli ich obroty, w danym roku podatkowym, są niższe niż 2.582,28 euro. Włoska ustawa o podatku od wartości dodanej przewiduje trzy stawki podatkowe: standardową wynoszącą 20% oraz dwie zredukowane 10% i 4%. Produkty rolne są zazwyczaj opodatkowane na podstawie stawki zredukowanej wynoszącej 4%. Podobnie jak w pozostałych krajach Unii Europejskiej, rolnicy mogą korzystać z uproszczonego systemu rozliczeń, ryczałtowa stawka zwrotu wynosi 4%, lub wybrać zasady ogólne.

W Wielkiej Brytanii występują trzy różne stawki VAT[79]:

- standardowa - 17,5%,
- obniżona - 5,0%,
- zerowa - 0%.

Zerową stawką VAT objęte są:

- konsumpcyjne produkty żywnościowe,
- zwierzęta przeznaczone do uboju i żywnościowe produkty zwierzęce,
- zwierzęta hodowlane,
- nasiona i rośliny.

Obowiązek rejestracji dla celów VAT dotyczy podatników, których roczny obrót, podlegający opodatkowaniu, wynosi powyżej 58.000 funtów[80]. Rolnicy „ryczałtowi" nie podlegają rejestracji VAT, bez względu na osiągane przychody ze sprzedaży produktów rolnych.

Specjalne zasady opodatkowania rolnictwa obowiązują w Wielkiej Brytanii od 1993 roku. Przed ich wprowadzeniem rolników obowiązywały zasady ogólne. Brytyjscy rolnicy nie są automatycznie włączeni do uproszczonego systemu, aby z niego korzystać muszą złożyć odpowiednią deklarację, jednakże nie jest to ograniczone żadnym limitem przychodów. Uproszczony system rozliczeń VAT dla rolników (*flat rate scheme for farmers)*, przeznaczony jest dla małych gospodarstw rolnych, które wprawdzie mogą prowadzić inną działalność, ale w bardzo ograniczonym zakresie. Stawka ryczałtowa wynosi 4% i nie pokrywa pełnego zwrotu VAT naliczonego w zakupach[81]. Rolnik nie może wybrać systemu ryczałtowego, jeśli wartość jego sprzedaży z nierolniczej działalności przekracza próg rejestracji VAT. Zwrot ryczał-

---

[78] Szerzej: *Value Added Taxation in Europe*, Ernst & Young Tax Advisers, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam 2004.

[79] *VAT Rates Applied in the Member States of the European Community* Amserdam, European Commission, DOC/2908/2003 - EN

[80] W 2004 r., na podstawie: *Supplement to notices 700/1 and 700/11*, HM Customs and Excise, June 2004.

[81] *VAT-notice 700/46 Agricultural flat scheme*, HM Customs and Excise, UK 2002.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

towy możliwy jest tylko wówczas, gdy sprzedaż następuje dla zarejestrowanego podatnika. Rolnik może zrezygnować z *flat rate scheme* i wybrać zasady ogólne, jednak powrót do uproszczonych rozliczeń może nastąpić dopiero po 3 latach. System ryczałtowy nie cieszy się w Wielkiej Brytanii dużym zainteresowaniem rolników. W związku z tym, że większość produktów rolnych zaopatrzeniowych dla rolnictwa w Wielkiej Brytanii obciążonych jest stawką zero, rozwiązaniem korzystniejszym niż ryczałt są zasady ogólne, pozwalające na uzyskanie wymiernych korzyści podatkowych (pełny zwrot zapłaconego podatku naliczonego).

W Irlandii osoby fizyczne i prawne zobowiązane są do rejestracji w systemie VAT wówczas, gdy ich obrót roczny wynosi powyżej[82]:

- 51.000 euro w przypadku sprzedaży towarów,
- 25.500 euro w przypadku świadczenia usług.

Obok stawki standardowej wynoszącej 21%, występują trzy stawki obniżone: 0%, 4,4%, 13,5%[83]. Produkty spożywcze oraz część środków produkcji dla rolnictwa objętych jest stawką 0%, zwierzęta hodowlane – 4,4%, usługi rolnicze – 13,5%. Usługi transportowe, dzierżawa oraz przechowywanie produktów objęte są stawką podstawową. W Irlandii rolnicy nie podlegają obowiązkowej rejestracji VAT. Aby zrekompensować im VAT zapłacony w związku z zakupem środków produkcji, stosuje się zryczałtowany system zwrotu. Stawka zwrotu ryczałtowego wynosi 4,4%. Rolnik może w sposób uproszczony skompensować sobie VAT zapłacony w zakupach, jeżeli transakcji sprzedaży dokonuje z osobą zarejestrowaną w systemie VAT.

4.2.5. Obciążenia podatkowe rolnictwa w UE

Obciążenia fiskalne rolnictwa w krajach UE są znacznie niższe niż w pozostałych działach gospodarki. Jedną z przyczyn tego stanu jest zastosowanie w ogólnych konstrukcjach podatkowych specjalnych rozwiązań uwzględniających specyfikę rolnictwa, ale także względy polityczne. W wyniku takich działań rolnictwo większości krajów UE otrzymuje dodatkowe wsparcie, które oficjalnie nie ma charakteru limitowanej pomocy publicznej, rzadko też podlega formalnej kontroli. Można postawić nawet tezę, że są to rozwiązania bardzo korzystne z punktu widzenia polityki rolnej poszczególnych państw. Oficjalne wsparcie unijnego rolnictwa podlega ścisłej kontroli, natomiast *tax expenditures*, które nie są ujmowane w żadnej unijnej statystyce, pozwalają na dodatkowe wsparcie poza systemem.

[82] http://www.revenue.ie/services/tax_info/taxes9.htm.

[83] Zmiana od 2003 roku, zgodnie z Dyrektywą UE 2002/92/EC z 3 grudnia 2002 r.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

Tabela 4.25.

Skutki budżetowe zastosowania w Niemczech specjalnych rozwiązań podatkowych w opodatkowaniu dochodu rolniczego w latach 1999 – 2002 (w mln euro)

Wyszczególnienie	1999	2000	2001	2002
Obniżka (bonifikata) dochodu rolniczego	87,0	87,0	76,4	76,4
Redukcja podatku przy zastosowaniu uproszczonego schematu obliczania dochodu	38,2	38,2	0,0	0,0
Uproszczenie obliczania dochodu rolniczego	31,8	28,6	21,2	21,2
Zwolnienie od podatku od środków transportowych	92,3	92,3	92,3	92,3
Bonifikata w podatku od zakupu oleju napędowego	459,2	475,9	452,9	315,2

Źródło: Opracowanie na podstawie: danych Bundesministerium für Verbraucherschutz, Ernährung und Landwirtschaft.

Konsekwencją stosowania w Niemczech specjalnych rozwiązań w opodatkowaniu dochodów rolniczych jest zmniejszenie wpływów budżetowych (tabela 4.25.). Według szacunków niemieckiego Ministerstwa Finansów, w wyniku zastosowania w podatku dochodowym specjalnych rozwiązań dla rolników, dochody budżetowe w 2002 r. zmniejszyły się o 97,6 mln euro[84]. Jednocześnie kwota ta stanowi pośrednie, ukryte wsparcie niemieckiego rolnictwa. Obowiązująca w UE wspólna polityka nie pozwala na dodatkowe bezpośrednie dotowanie rolnictwa na poziomie krajowym, dlatego też odpowiednia konstrukcja podatku umożliwia ominięcie obowiązujących przepisów i, pośrednio, dodatkowe wsparcie rolnictwa. Z danych tabeli 4.25. wynika, iż począwszy od 1999 roku powoli (aczkolwiek systematycznie) zmniejsza się wielkość pośredniego wsparcia niemieckiego rolnictwa.

Tabela 4.26.

Dochody z opodatkowania ziemi w Niemczech (w mln euro)

Wyszczególnienie	1997	1998	1999	2000
Dochody z podatku gruntowego A	328,7	326,7	327,9	332,8
Dochody z podatku gruntowego B	7.597,8	7.970,5	8.307,8	8.516,1
Całkowite dochody lokalne	48.273,1	53.749,5	56.333,9	57.136,2
Udział podatku gruntowego (A i B) w całkowitych dochodach lokalnych w %	16,4	15,4	15,3	15,5
Udział podatku gruntowego A w całkowitych dochodach lokalnych w %	0,68	0,61	0,58	0,58
Udział dochodów z podatku gruntowego (A i B) w PKB w %	0,42	0,43	0,44	0,44

Źródło: Opracowanie na podstawie: R.M. Bird, E. Slack, *Land Taxation in Practice* [...], s. 38.

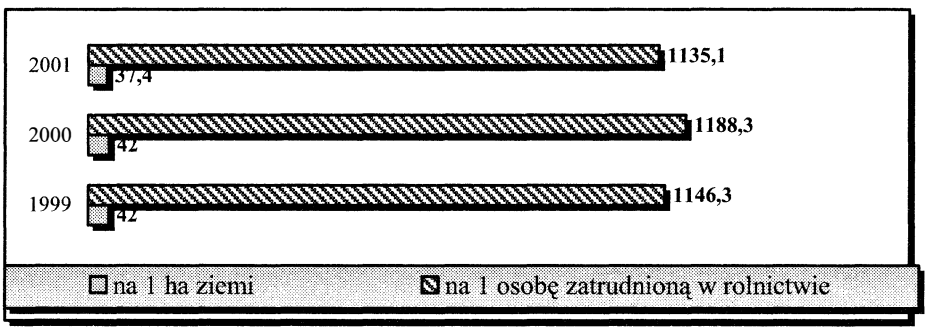
[84] Na podstawie: Bundesministerium für Verbraucherschutz, Ernährung und Landwirtschaft, http://www.verbraucherministeriumde.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

Podobnie jak w podatku dochodowym, wpływy z tytułu podatku gruntowego obciążającego niemieckie rolnictwo także były niższe niż z opodatkowania innych gruntów. Udział podatku gruntowego, obciążającego wszystkie grunty w Niemczech, w budżetach lokalnych kształtował się w latach 1997–2000 w przedziale od 15,3% do 16,4%, natomiast udział podatku obciążającego grunty rolne w przedziale od 0,58% do 0,68%. Z perspektywy dochodów lokalnych podatek ten ma w Niemczech niewielkie znaczenie fiskalne.

Wykres 4.1.

Budżetowe skutki zastosowania specjalnych rozwiązań podatkowych w niemieckim rolnictwie (po wyłączeniu systemu społecznego zabezpieczenia) w euro



Źródło: Opracowanie na podstawie: F.G., Andersen, L.J. Asheim, K. Mittenzwei, F. Veggeland, *Taxation* […], s. 63 oraz Bundesministerium für Verbraucherschutz, Ernährung und Landwirtschaft.

Rolnictwo francuskie również korzysta z ukrytego wsparcia poprzez system podatkowy. Według szacunków francuskiego Ministerstwa Gospodarki, Finansów i Przemysłu wartość rolniczych *tax expenditures* w 2000 r. wynosiła 1.760 mln euro.

Tabela 4.27.

Szacunek rolniczych *tax expenditures* we Francji w 2000 r.

Rodzaj *tax expendintures*	Wartość (w mln euro)
Obniżka podatku na olej napędowy	984
Zniesienie lokalnych podatków majątkowych	304
Odliczenia wydatków na inwestycje	282
Zwolnienia dotyczące opodatkowania majątków wiejskich	91
Ulgi w innych podatkach majątkowych	26
Uproszczone formy obliczania dochodu	15
VAT	58
Razem	1 760

Źródło: Opracowanie na podstawie: *Taxation and Social Security* […], s. 78.

Zastosowanie rolniczych, specjalnych rozwiązań podatkowych w Irlandii kosztuje budżet państwa ok. 20 mln euro rocznie. Jednocześnie wpływy podatkowe

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

z sektora rolnego są zazwyczaj niższe niż z pozostałych, np. z tytułu podatku dochodowego w 2000 r. rolnicy zapłacili ok. 110 mln euro, natomiast osoby pracujące poza rolnictwem 173 mln euro (tabela 4.28.).

Większość podatników podatku dochodowego w Irlandii płaci podatek według systemu *PAYE (*system obciążający wynagrodzenia - *pay-as-you-earn).* W 2002 roku uzyskano z tego systemu ok. 83% ogółu wpływów z podatku dochodowego, odpowiednio od prowadzących samodzielnie działalność gospodarczą ok. 16% i z rolnictwa ok. 1%. Średni podatek dochodowy zapłacony przez prowadzących gospodarstwo rolne w 2002 roku wynosił 1.271 euro, zaś przez pracowników zatrudnionych w przedsiębiorstwach poza rolnictwem 8.802 euro (wykres 4.2.).

Tabela 4.28.

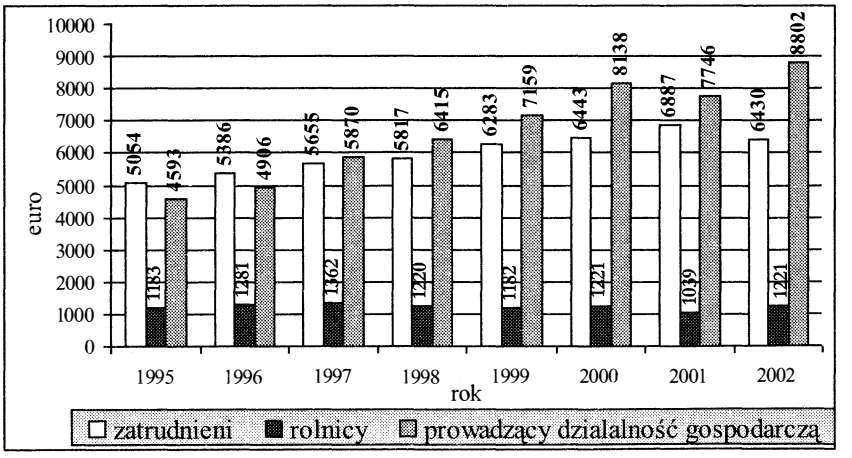
Wysokość podatku dochodowego zapłaconego przez rolników i osoby pracujące poza rolnictwem w latach 1995 – 2002 w Irlandii (w mln euro)

Rok	Podatek dochodowy zapłacony przez rolników	Podatek dochodowy zapłacony przez osoby pracujące poza rolnictwem
1995	89	99
1996	99	117
1997	108	132
1998	99	146
1999	105	160
2000	110	173
2001	107	b.d.
2002	126	b.d.

Źródło: *Annual Review and Outlook* […].

Wykres 4.2.

Średni podatek dochodowy w Irlandii w latach 1995 – 2002 (w euro)



Źródło: *Annual Review and Outlook* […].

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

Przeciętne obciążenie dochodu gospodarstw domowych (wszystkich osób wchodzących w jego skład razem) w Irlandii z tytułu podatków bezpośrednich jest najniższe w gospodarstwach rolnych, najwyższe w gospodarstwach miejskich. W 2000 r. wysokość bezpośrednich podatków płaconych przez gospodarstwa rolne była niższa o ok. 32,5% od średniej krajowej.

Tabela 4.29.

Przeciętny dochód gospodarstw domowych w Irlandii i jego opodatkowanie w 2000 r. (w euro)

Wyszczególnienie	Gospodarstwa rolne	Gospodarstwa domowe wiejskie	Gospodarstwa domowe miejskie	Średnia wszystkich gospodarstw w Irlandii
Dochód z gospodarstwa rolnego	13.445	306	17	1.070
Dochód spoza gospodarstwa	14.339	21.026	29.650	26.075
Pozostały dochód	1.809	2.779	3.816	3.375
Transfery państwowe	3.518	4.559	4.178	4.240
Dochód brutto	33.111	28.670	37.661	34.760
Bezpośrednie obciążenia podatkowe dochodu	3.454	4.136	7.123	6.003
Dochód netto do dyspozycji	29.657	24.534	30.538	28.757
Liczba osób przypadająca na gospodarstwo	3,56	3,16	3,00	3,08
Dochód brutto na osobę	9.301	9.073	12.554	11.286
Dochód netto na osobę	8.331	7.764	10.179	9.337

Źródło: *Annual Review and Outlook* [...].

Podsumowując, można zauważyć, że w wyniku zastosowania specjalnych konstrukcji, pomimo włączenia do ogólnego systemu opodatkowania, rolnictwo krajów wchodzących w skład UE jest w mniejszym stopniu obciążone niż pozostałe działy gospodarki. We wszystkich analizowanych systemach podatkowych odnaleźć można elementy stanowiące, zgodnie z przytoczoną wcześniej definicją, *tax expenditures*. Niestety, ze względu na brak jednolitej statystyki i różne rozwiązania konstrukcyjne, nie jest możliwe ustalenie wartości wsparcia rolnictwa UE poprzez system podatkowy. Rządy poszczególnych państw niechętnie publikują szczegółowe dane na ten temat, co jest zresztą, z ich punktu widzenia, rozwiązaniem racjonalnym. Bezpośrednie dotowanie rolnictwa, poza systemem unijnym, nie jest dozwolone, dlatego też z dużym prawdopodobieństwem można stwierdzić, że rolnicze *tax expenditures* nadal pozostaną w systemach podatkowych większości państw członkowskich UE.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

4.3. Mechanizm oddziaływania podatków na rolnictwo (na przykładzie USA)[85]

4.3.1. Ogólne zasady opodatkowania rolnictwa w USA

Z przeprowadzonych wcześniej rozważań wynika, że podatki, dzięki swojej konstrukcji, mogą być wykorzystywane nie tylko do celów fiskalnych, ale także do realizacji określonych celów polityki rolnej. Mogą w istotny sposób oddziaływać na: wysokość dochodów rolników, liczbę i wielkość gospodarstw rolnych, strukturę czynników produkcji, czy też na decyzje inwestycyjne. Mogą również wpływać na ceny ziemi i ceny produktów rolnych. W zależności od konstrukcji, podatki i polityka podatkowa mogą mieć pozytywne lub negatywne następstwa gospodarcze.

Dobrym przykładem wykorzystania podatków do celów innych niż fiskalne może być amerykański system opodatkowania rolnictwa, który poprzez wbudowane, specjalne elementy konstrukcyjne jest korzystny dla farmerów i często realizuje określone cele polityki rolnej. Od lat amerykańscy farmerzy mogą stosować korzystne rozwiązania podatkowe. Wprawdzie system opodatkowania rolnictwa w USA nie stanowi odrębnej całości, jednakże przywileje podatkowe, jako wbudowane elementy konstrukcyjne, są częścią składową poszczególnych podatków. Amerykańscy rolnicy, podobnie jak inni podatnicy, są zobowiązani do płacenia różnorodnych podatków w ramach jednolitych, obowiązujących wszystkich przepisów.

System podatkowy USA, ze względu na strukturę organizacyjną państwa, nie jest na całym terytorium jednolity. W jego skład wchodzi wiele podatków, jest systemem wielopoziomowym. Pobór podatków w USA odbywa się na trzech poziomach:

- **federalnym**, na którym obowiązują przepisy jednolite dla wszystkich stanów Ameryki Północnej;
- **stanowym**, na którym obowiązują przepisy stanowe, zróżnicowane w poszczególnych stanach;
- **lokalnym**, na którym obowiązuje lokalna polityka podatkowa, zwłaszcza w zakresie określania stawek podatkowych, ulg lub wyłączeń, uwzględniająca potrzeby lokalnych społeczności, ale także ogólnostanową politykę podatkową (władze lokalne nie mogą np. ustalić stawki podatku wyższej niż maksymalna stawka zapisana w ustawie stanowej).

Rolnicy płacą: podatki dochodowe na poziomie federalnym, stanowym i lokalnym, podatki majątkowe na poziomie stanowym i lokalnym oraz podatki obrotowe/konsumpcyjne[86] o charakterze stanowym i lokalnym.

---

[85] Podrozdział jest efektem badań prowadzonych przez autorkę, które częściowo zostały opublikowane w takich artykułach, jak: R. Dziemianowicz, *Mechanizm oddziaływania podatków na rolnictwo (na przykładzie USA),* [w:] „Zagadnienia Ekonomiki Rolnej", Nr 1/2005; R. Dziemianowicz, *Wpływ podatku dochodowego na rolnictwo (na przykładzie USA),* [w:] „Roczniki Naukowe SERiA", Warszawa – Poznań – Warszawa 2005, Tom VII, Zeszyt 4.

[86] Nie wszystkie podatki konsumpcyjne będą przedmiotem analizy. Większość z nich, jak np. podatek zawarty w cenie paliwa, ze względu na zwolnienie z opodatkowania środków produkcji

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

O charakterze płaconego podatku, zwłaszcza dochodowego, decyduje często forma organizacyjno-prawna gospodarstwa. Począwszy od 1998 r., w USA obowiązuje nowy podział farm, uwzględniający zróżnicowanie celów, zasobów i podstawowych źródeł utrzymania oraz formy organizacyjno-prawne[87]. Farmy dzieli się na:

- **małe farmy rodzinne** (sprzedaż produkcji rolnej do 250 tys. USD);
- **inne farmy rodzinne** (sprzedaż produkcji rolnej powyżej 250 tys. USD);
- **farmy nierodzinne** (zorganizowane jako korporacje, spółdzielnie czy też farmy zarządzane przez najemnych menadżerów, posiadające osobowość prawną).

Większość farm w USA ma charakter rodzinny i jest własnością jednej osoby. W ramach grupy małych farm rodzinnych można wydzielić:

- Farmy o ograniczonych zasobach, czyli małe gospodarstwa charakteryzujące się niskim poziomem sprzedaży, dochodów i nakładów kapitałowych, o sprzedaży poniżej 100 tys. USD, wartości majątku poniżej 150 tys. USD i dochodach rodziny farmera poniżej 20 tys. USD.
- Farmy emerytalne, których użytkownicy utrzymują się z emerytur, ale są jednocześnie zaangażowani w produkcję rolną. Wartość produkcji rolnej musi w tym przypadku wynosić co najmniej 1000 USD.
- Farmy rezydencjalne, których użytkownicy określają swój główny zawód jako inny niż rolniczy, często traktują gospodarstwo rolne jako miejsce zamieszkania lub hobby.
- Farmy, gdzie rolnictwo jest głównym zajęciem właściciela:
  - niskotowarowe, o wartości sprzedaży produktów rolnych poniżej 100 tys. USD;
  - wysokotowarowe, o wartości sprzedaży produktów rolnych od 100 tys. do 250 tys. USD.

wykorzystywanych w rolnictwie, w znikomym stopniu obciąża farmy i ma niewielki wpływ na funkcjonowanie gospodarstw rolnych.

[87] Szerzej: *Farm Structure: Glossary*, USDA, Washington 2002, www.ers.usda oraz F. Tomczak, *Od rolnictwa do agrobiznesu. Transformacja gospodarki rolniczo-żywnościowej Stanów Zjednoczonych Ameryki Północnej*, Szkoła Główna Handlowa, Warszawa 2004.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

Tabela 4.30.

Farmy rodzinne w USA w 1996[88] r. (dane IRS[89])

Wyszczególnienie	Małe farmy rodzinne					Duże farmy rodzinne	Farmy ogółem
	O ograniczonych zasobach	Emerytalne	Rezydencjalne i inne	Główne zajęcie Sprzedaż w tys. USD			
				<100	100 -250		
Liczba farm	218.383	261.926	1.167.321	336.498	151.970	82.865	2.218.963
Średni dochód netto na gospodarstwo rolne w USD	- 730	783	-6.191	5.192	16.914	31.572	-111
Średni dochód netto na gospodarstwo domowe w USD[a]	- 97	73.333	69.398	27.744	31.616	94.069	55.040
Udział w dochodzie netto gospodarstwa domowego dochodów spoza rolnictwa w %[aa]	-	98,9	108,9	81,3	46,5	66,4	100,2

[a] zawiera zarówno dochód podlegający opodatkowaniu, jak i nie podlegajacy;
[aa] udział dochodu netto spoza rolnictwa może być wyższy niż 100 wówczas, gdy dochód z farmy jest ujemny.

Źródło: Opracowanie na podstawie: R.Durst, J.Monke, *Effects of Federal Tax Policy on Agriculture*, U.S. Department of Agriculture, Agricultural Economic Report, No. 800, Washington, April 2001.

[88] Rok 1996 jest ostatnim rokiem, dla którego dostępne są kompletne dane na temat obciążeń podatkowych w rolnictwie USA.
[89] *Internal Revenue Service*, U.S. Department of the Treasury, Washington.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn. „Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku, dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

4.3.2. Opodatkowanie dochodu

4.3.2.1. Federalny i lokalny podatek dochodowy od osób fizycznych *(individual income tax)*

System opodatkowania dochodów farm w USA jest dosyć skomplikowany. Podatek dochodowy od osób fizycznych pobierany jest na poziomie federalnym, na poziomie stanów oraz lokalnym. Największe znaczenie zarówno z punktu widzenia obciążeń gospodarstwa rolnego, jak i dochodów budżetu, ma federalny podatek dochodowy, jednolity na terytorium całego obszaru USA. Podatki stanowe z reguły bazują na dochodzie do opodatkowania wykazanym w zeznaniu dotyczącym podatku federalnego i są bardzo zróżnicowane. Wprawdzie odgrywają one mniejszą rolę w amerykańskim systemie podatkowym, ale różnicując obciążenia podatkowe farmerów, mają często istotny wpływ na podejmowanie decyzji inwestycyjnych i ceny ziemi, ponadto kształtują dochody stanowe i lokalne.

Farmerzy w USA (z wyłączeniem korporacji typu C), w tym także zorganizowani w małe spółki partnerskie czy spółki z ograniczoną odpowiedzialnością (np. korporacje rolne typu S), mogą wybrać opodatkowanie dochodu na podstawie federalnego podatku od osób fizycznych lub podatku od przedsiębiorstw (korporacyjnego), jednakże nie mogą zmienić swoich decyzji przez okres 5 lat. Większość farm w USA jest własnością osób fizycznych[90] i w związku z tym ich właściciele wybierają raczej osobisty, a nie korporacyjny podatek dochodowy. Ok. 92% wszystkich farm oraz ok. 80% farm, wykazujących sprzedaż produktów rolnych, opodatkowana jest na podstawie tego podatku.

Podstawowym podmiotem opodatkowania podatkiem dochodowym w USA jest rodzina. Oznacza to, że w przypadku dochodów z rolnictwa, gospodarstwo domowe jest typową jednostką opodatkowania, w której dochód z farmy i dochód spoza rolnictwa ulegają wymieszaniu, a straty z farmy mogą być pokryte z innych dochodów. Dochód z produkcji rolnej nie stanowi odrębnej kategorii. Aby ustalić wysokość dochodu podlegającego opodatkowaniu, podatnicy od przychodu brutto odejmują koszty oraz inne wydatki (normatywnie określone w ustawie). Od tak ustalonej podstawy opodatkowania dokonują odliczeń i ustalają podstawę naliczania podatku (*taxable income*)[91]. Odliczenia obejmują tzw. kwoty standardowe lub odlicze-

[90] W 1997 r. ok. 86% ogółu farm stanowiło własność jednej osoby, ich produkcja stanowiła ok. 52% całkowitej produkcji rolnej.

[91] Aby ograniczyć możliwość korzystania z ulg podatkowych, amerykańskie przepisy podatkowe przewidują tzw. alternatywny podatek minimalny (AMT), który dotyczy przede wszystkim podatników osiągających dochody w wyższych przedziałach podatkowych. AMT ma zapewnić to, że osoby o najwyższych dochodach zapłacą podatek wynoszący co najmniej 26% dochodu. AMT, ze względu na osiąganie niskich dochodów, w małym stopniu dotyczy rolników. W 1996 roku ok. 0,8% farmerów zapłaciło AMT (najwięcej, 2,79%, w grupie dużych farm rodzinnych), dla porównania, odpowiednio AMT zapłaciło ok. 8% właścicieli innych podmiotów pozarolniczych.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

nia szczegółowe (czyli rzeczywiste kwoty wyszczególnionych w ustawie i udokumentowanych wydatków[92]) oraz kwoty zwolnień osobistych.

Kwota odliczeń standardowych zależy od statusu podatnika i jest co roku waloryzowana. Przysługująca łączna kwota zwolnień osobistych (na podatnika, współmałżonka czy też na każdego członka rodziny[93] będącego na utrzymaniu) zależy od sytuacji podatnika i stopniowo wygasa wraz ze wzrostem dochodu[94]. Większość właścicieli farm korzysta z odliczeń standardowych, tylko 30% z nich dokonuje odliczeń na podstawie wydatków rzeczywistych[95]. Obowiązujące w 2006 roku limity odliczeń standardowych przedstawia tabela 4.31.

Tabela 4.31.

Limity standardowych odliczeń w dochodowym podatku federalnym w USA w 2006 r. (w USD)

Kategorie podatników	Kwoty odliczeń
Osoby samotne	5.150
Małżeństwa składające wspólne zeznanie	10.300
Małżeństwa składające odrębne zeznania	5.150
Jedyny żywiciel rodziny	7.550

Źródło: Opracowanie na podstawie: *Internal Revenue Service (IRS),* U.S. Department of the Treasury. www.irs.gov.

Farmerzy amerykańscy nie korzystają z ulgowej stawki podatku. Są opodatkowani na podstawie tej samej skali podatkowej, która obowiązuje innych płatników federalnego podatku dochodowego (tabela 4.32.). Wysokość stawki zależy od statusu podatnika i dochodu podlegającego opodatkowaniu.

[92] W zależności od sytuacji farmerzy mogą dokonać odliczeń według określonych w ustawie kwot standardowych wówczas, gdy ich rzeczywiste wydatki są niższe od tych kwot, lub na podstawie wydatków rzeczywistych, gdy kwoty odliczeń standardowych są niższe. Odliczeniu od dochodu podlegają np.: wydatki medyczne, odsetki od kredytów hipotecznych, wydatki na opiekę nad dziećmi, na cele dobroczynne, podatki stanowe i lokalne (z wyłączeniem podatku od sprzedaży).

[93] Np. podatnik, w ramach ulg osobistych, mógł w 2004 r. odliczyć od podstawy do opodatkowania kwotę w wysokości 3.100 USD na małżonka (jeżeli pozostawał on na jego utrzymaniu i składał wspólne zeznanie) oraz na każde dziecko do 19 roku życia lub 24, jeżeli studiowało ono w systemie dziennym, pozostając na jego utrzymaniu. W przypadku osiągania wyższych dochodów, przekraczających określone w ustawie limity, kwota ulgi podlegała redukcji lub całkowitemu wyłączeniu.

[94] Kwota wolna od podatku jest pomniejszana o 2% od każdych kolejnych 2.500 USD skorygowanego dochodu brutto powyżej określonego poziomu dochodów (np. w 2004 r. w przypadku małżeństw rozliczających się wspólnie – od 214.050 USD, osób samotnych – 142.700 USD).

[95] R. Durst, J. Monke, *Effects of Federal Tax* [...].

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

Tabela 4.32.

Stawki podatku federalnego dochodowego w USA w 2006 r.

Stawka podatku	Dochód do opodatkowania (w USD)			
	Osoba samotna	Małżeństwa, wspólnie opodatkowane wdowy/wdowcy	Małżeństwa oddzielnie opodatkowane	Jedyny żywiciel rodziny
10%	do 7.550	do 15.100	do 7.550	do 10.750
15%	7.151 – 30.650	15.100 – 61.300	7.550 – 30.650	10.750 – 41.050
25%	30.650 – 74.200	63.300 – 123.700	30.650 – 61.850	41.050 - 106.000
28%	74.200 – 154.800	123.700 – 188.450	61.850 – 94.225	106.000 – 171.650
33%	154.800 – 336.550	188.450 – 336.550	94.225 – 168.275	171.650 -336.550
35%	336.550 i więcej	336.550 i więcej	168.275 i więcej	336.550 i więcej

Źródło: Opracowanie na podstawie: *Internal Revenue Service (IRS),* U.S. Department of the Treasury, www. irs.gov.

Ustawa dzieli podatników na cztery kategorie:

1) podatników nie pozostających w związku małżeńskim (osoba samotna);
2) podatników pozostających w związku małżeńskim i składających wspólne zeznanie podatkowe;
3) podatników pozostających w związku małżeńskim i składających odrębne zeznania podatkowe;
4) jedynych żywicieli rodziny, tj. osoby utrzymujące gospodarstwo domowe, które stanowi zasadnicze miejsce pobytu dzieci i innych osób pozostających na ich utrzymaniu, przez co najmniej połowę roku podatkowego.

Amerykańscy rolnicy, opodatkowując swoje dochody, od lat korzystają ze specjalnych rozwiązań. W konstrukcji federalnego podatku dochodowego, oprócz odliczeń dostępnych dla wszystkich podatników, zawarto odrębne przepisy dla farmerów, do których zaliczyć można[96]:

- uproszczoną metodę księgowania (*cash accounting for agriculture*);
- specjalne bodźce inwestycyjne (wyłączenie z opodatkowania części dochodu przeznaczonego na niektóre inwestycje, przyśpieszona amortyzacja, możliwość odliczenia części wydatków inwestycyjnych w danym roku podatkowym);
- możliwość obliczenia podatku na podstawie średniego dochodu (*income averaging*);
- pięcioletni okres na rozliczenie straty z produkcji rolnej.

Uproszczoną metodę księgową (*cash accounting*) wprowadzono do federalnego podatku dochodowego już w 1916 r. Miała ona za zadanie ułatwić farmerom rozliczenia podatkowe. Stosując uproszczoną księgowość, farmer zalicza do przychodów tylko kwoty otrzymane w danym roku, zaś do kosztów tylko wydatki zapłacone i dotyczące danego roku podatkowego. Zapłacenie np. ubezpieczenia za kilka lat z góry nie upoważnia do zaliczenia wszystkich wydatków do kosztów podatkowych. Księgowość gotówkowa, poprzez przesunięcie w czasie dochodów podlegających opodatkowaniu, umożliwia osiągnięcie oszczędności podatkowych. Jednocześnie zastosowanie uproszczonej księgowości pozwala farmerom na istotne obniżenie kosztów związanych z obsługą księgową.

Około 85% właścicieli farm rodzinnych opłaca podatek na podstawie zapisów księgowych, 98% z nich stosuje metodę kasową. Opodatkowaniu podlegają wszystkie rodzaje dochodów, które farmer otrzymuje w danym roku podatkowym, w tym także dochody pochodzące spoza rolnictwa oraz dochód otrzymany w naturze, który dolicza się do ogólnego dochodu na podstawie oszacowania według tzw. *fair market value* dla określonego rodzaju towarów lub usług. Na przykład, jeśli farmer pomaga sąsiadowi i w ramach zapłaty za usługę dostaje krowę, to jest on zobowiązany uwzględnić w deklaracji dochód równy wartości rynkowej tej krowy. Z opodatkowania wyłączona jest część subsydiów państwowych (np. związanych z ochroną środowiska) oraz wartość skonsumowanych przez rodzinę

[96] *Farmers Tax Guide (2004)*, Publication: 225, IRS, www.irs.gov.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

farmera produktów gospodarstwa rolnego, jednak koszty związane z tą częścią produkcji nie podlegają odliczeniu od przychodów[97].

Wartość zakupionych środków trwałych (budynki, maszyny, inwentarz żywy, środki transportu itp.), związanych z produkcją rolną, nie jest bezpośrednio kwalifikowana do kosztów podatkowych, natomiast kosztem jest amortyzacja. Obowiązujący od 1987 roku system amortyzacji MACRS (*Modified Accelerated Cost Recovery System*) przewiduje krótsze od ekonomicznego okresy całkowitego pokrycia poniesionych kosztów inwestycyjnych. W ramach MACRS można stosować dwie różne metody amortyzacji, GDS (*General Depreciation System*) i ADS (*Alternative Depreciation System*), które umożliwiają szybszy lub wolniejszy zwrot nakładów. Np. stosując GDS - okres amortyzacji budynków rolniczych wynosi 20 lat, przy ADS – 25. Odpowiednio: suszarnie 15 i 20, traktory 3 i 4 lata, maszyny do zbioru bawełny 7 i 12, maszyny i urządzenia rolnicze 7 i 10, bydło hodowlane i mleczne 5 i 7 lat. W większości przypadków przepisy z góry nie narzucają metody odpisów amortyzacyjnych, co umożliwia wybór rozwiązań korzystniejszych z punktu widzenia danego farmera oraz zastosowanej strategii podatkowej.

Tabela 4.33.

Amortyzacja wybranych rolniczych środków trwałych w USA

Wyszczególnienie	Okres amortyzacji w latach	
	GDS	ADS
Budynki rolnicze	20	25
Budynki komercyjne	39	40
Suszarnie	15	20
Traktory	3	4
Ciężarówki	5	6
Maszyny do zbioru bawełny	7	12
Maszyny i urządzenia rolnicze, ogrodzenia pastwisk	7	10
Owce	5	5
Świnie	3	3
Konie hodowlane i pociągowe (poniżej 12 lat)	7	10
Konie hodowlane i pociągowe (starsze niż 12 lat)	3	10
Konie wyścigowe (powyżej 2 lat)	3	12
Bydło (hodowlane i mleczne)	5	7
Drzewa owocowe i winorośle	10	20
Wyposażenie biura, meble	7	10
Komputery	5	5

Źródło: *Depreciation, Depletion, and Amortization, Farmer's Tax Guide(2004)*, Publication: 225, IRS, www.irs.gov.

Farmerzy mogą również korzystać z odliczenia na bieżąco, w roku zakupu, a nie w roku eksploatacji, określonych wydatków poniesionych na zakup środków obrotowych i niektórych środków trwałych, związanych z produkcją. Dotyczy to np.: nabycia inwentarza żywego, inwestycji związanych z pastwiskiem, budynkami

[97] F.G Andersen, L.J. Asheim, K. Mittenzwei, F. Veggeland, *Taxation* […].

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

produkcyjnymi, stajnią, szklarnią, zakupu maszyn. Wartość jednorazowej amortyzacji jest limitowana, np. w 2004 r. maksymalna całkowita kwota bezpośrednich odliczeń wynosiła 102.000 USD. Oznacza to, że większe gospodarstwa rolne, ponoszące wyższe nakłady inwestycyjne, nie mogą jednorazowo odliczyć swoich wydatków. Wydatki ponad ustawowy limit, w przypadku środków trwałych, podlegają amortyzacji.

Farmerzy mogą również wyłączyć z opodatkowania część swojego dochodu, który przeznaczyli na ulepszenie ziemi uprawnej (np. na konserwację i modernizację urządzeń melioracyjnych, ochronę środowiska, restaurację ziemi). Wyłączeniu nie podlegają jednak wydatki, które w trakcie roku podatkowego zostały zaliczone do kosztów uzyskania przychodów. Wysokość odliczeń jest limitowana. Farmer nie może odliczyć więcej niż 10% średniego dochodu z trzech ostatnich lat uzyskiwanego z produkcji rolnej przed ulepszeniem, np. w 2004 r. maksymalnie 2,5 USD na jeden ulepszony akr[98].

Przepisy podatkowe mają istotny wpływ na decyzje inwestycyjne farmerów, wpływają przede wszystkim na rodzaj i poziom inwestycji oraz wybór źródeł ich finansowania. Wysokie stawki podatku ograniczają zazwyczaj wielkość inwestycji, zaś ulgi inwestycyjne i przyśpieszona amortyzacja działają odwrotnie. Podatki dochodowe zwiększają koszty pracy, dlatego też podatkowe motywacje inwestycyjne zazwyczaj przyczyniają się do przyśpieszenia substytucji pracy kapitałem w rolnictwie. Bodźce podatkowe mogą też wyraźnie zwiększyć korzyści z inwestycji. Efekty finansowe rosną wraz ze wzrostem dochodu do opodatkowania, w zależności od poziomu dochodu, nawet do 70%[99].

Podatkowe ulgi inwestycyjne przyśpieszają wymianę maszyn i urządzeń, która w wyniku bodźców podatkowych, w tym także przyśpieszonej amortyzacji, następuje szybciej niż ich zużycie fizyczne. Należy jednak pamiętać o tym, że amortyzacja podatkowa, nie związana bezpośrednio ze zużyciem fizycznym środków trwałych, może prowadzić również do błędnych decyzji, a tym samym błędnej alokacji zasobów. Np. przyśpieszona amortyzacja lub bieżące odliczenia wybranych wydatków kapitałowych mogą sprzyjać zakupowi szybko zużywającego się wyposażenia, a nie środków trwałych podlegających długoterminowej amortyzacji.

W konstrukcji federalnego podatku dochodowego uwzględniono także ryzyko wynikające ze specyfiki produkcji rolnej (ryzyko biologiczne, uzależnienie od warunków pogodowych, cykl produkcji zazwyczaj dłuższy niż rok, itp.), umożliwiając farmerom wyliczenie dochodu do opodatkowania na podstawie średniej z trzech lat podatkowych (*income averaging for farmers*)[100]. Wybór metody wyliczenia dochodu nie jest automatyczny, farmerzy muszą samodzielnie podjąć decyzję, w zależności od konkretnej sytuacji ekonomicznej wówczas, gdy dochód z produkcji rolnej podlega

[98] *Farmers Tax Guide (2004)*, Publication: 225, IRS, www.irs.gov.

[99] H. F. Carman, *U.S. Agricultural Response to Income Taxation*, Iowa State University Press, Ames 1997, s. 68-69.

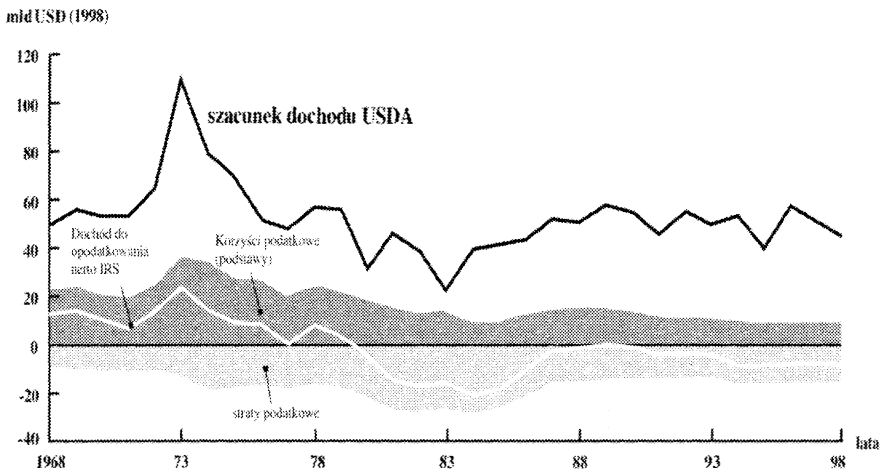
[100] Uśrednieniu nie podlegają dochody ze sprzedaży ziemi. Z ustalania dochodu na podstawie średniej z trzech ostatnich lat nie mogą również korzystać między innymi: spółki partnerskie, spółki posiadające osobowość prawną, posiadłości wiejskie o charakterze mieszkalnym.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

dużym wahaniom. Wybór obliczenia dochodu na podstawie średniego dochodu z trzech lat podatkowych jest korzystny tylko wtedy, kiedy w co najmniej jednym roku dochód był niższy. Pierwotnie, farmerzy do obliczenia średniej nie mogli uwzględniać tzw. dochodów negatywnych (strat). Począwszy od 2000 r. istnieje możliwość obliczenia średniego dochodu z uwzględnieniem strat. Farmer może wybrać metodę obliczania dochodu w dniu składania zeznania podatkowego lub w terminie dwóch lat od daty zapłacenia podatku. Uśrednienie dochodów pozwala obniżyć podstawę opodatkowania i zapłacić niższy podatek dochodowy.

Wykres 4.3.

Podlegający opodatkowaniu dochód netto według IRS i oszacowany dochód według USDA, w latach 1968 – 1998 (w mld USD)



Źródło: Opracowanie na podstawie: R. Durst, J. Monke, *Effects of Federal Tax* […].

Generalnie, należy stwierdzić, że dochód z farmy jest opodatkowany korzystniej, niż w przypadku pozostałych podatników. Federalny podatek dochodowy zachęca do inwestowania w rolnictwo, zwłaszcza w niektóre typy gospodarstw. Preferencje podatkowe sprzyjają jednak przede wszystkim maksymalizowaniu korzyści podatkowych, co nie zawsze prowadzi do podejmowania decyzji korzystnych ekonomicznie. W efekcie specjalnego traktowania rolników, większość gospodarstw, z punktu widzenia przepisów podatkowych, wykazuje straty[101], co wcale nie oznacza, że produkcja rolna jest niedochodowa. Widać to wyraźnie, gdy porównamy dane IRS z danymi narodowej statystyki rolnej i szacunkami Ministerstwa Rolnictwa. Na podstawie danych IRS można stwierdzić, że właściciele farm, jako cała popula-

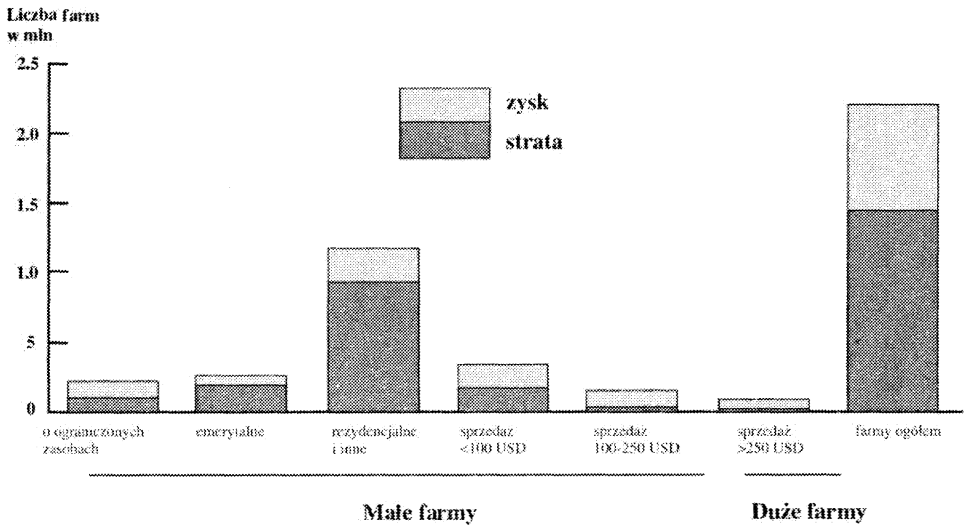
[101] W 1996 roku 75% farm rodzinnych prowadzących produkcję rolną i osiągających ponad 25.000 USD dochodu, dla celów podatkowych wykazało stratę. Średnia strata wynosiła ok. 8.100 USD. Szerzej: R. Durst, J. Monke, *Effects of Federal Tax* […].

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

cja, od 1980 roku, dla celów federalnego podatku dochodowego wykazują stratę z działalności rolniczej. Przykładowo, w 1996 r. 66% farmerów, dla których dochody z farmy były głównym źródłem dochodów, odnotowało stratę podatkową. Wykazane straty z produkcji rolnej uśredniają łączne dochody podlegające opodatkowaniu i zmniejszają ogólne obciążenia podatkowe farmerów.

Wykres 4.4.

Liczba farm według wykazywanych dochodów/strat podatkowych w USA w 1996 r.



Źródło: Opracowanie na podstawie: *Federal Taxes: Taxes Paid by Farmers*, ERS, US Department of Agriculture, Washington 2004.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

Tabela 4.34.

Struktura federalnego podatku dochodowego oraz stawki marginalne w USA w 1996 r. (według typów farm)

Wyszczególnienie	Małe farmy rodzinne					Duże farmy rodzinne	Farmy ogółem
	O ograniczonych zasobach	Emerytalne	Rezydencjalne i inne	Stanowiące główne zajęcie Sprzedaż w tys. USD			
				<100	100 -250		
Liczba farm[a]	218.383	261.926	1.167.321	336.498	151.970	82.865	2.218.963
Udział farm w %	9,8	11,8	52,6	15,2	6,8	3,7	100,0
Farmy według stawek marginalnych w poszczególnych grupach (%):							
1) bez dochodu podlegającego opodatkowaniu	82,9	21,9	10,0	31,2	30,7	21,5	23,7
2) 15 %	17,1	45,0	56,1	65,2	58,0	41,8	51,9
3) 28 %	0	27,4	26,5	3,3	10,0	23,9	19,2
4) 31 %	0	3,0	4,1	0,1	1,1	7,5	2,9
5) 36 %	0	1,6	1,8	0,1	0,1	2,9	1,2
6) 39,6 %	0	1,1	1,6	0,1	0	2,4	1,1
Ogółem	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
Wysokość zapłaconego federalnego podatku dochodowego ogółem[aa]:	7.736	2.789.597	13.560.209	865.727	466.087	1.560.277	19.249.632
w tys. USD w %	0	14,5	70,4	4,5	2,4	8,1	100,0
Średni podatek na farmę w USD	35	10.650	11.617	2.573	3.067	18.829	8.675
Średnia kwota zwrotu na farmę w USD	201	-	50	110	99	40	73

[a] Z wyłączeniem farm zorganizowanych w spółki partnerskie, korporacje typu S oraz typu C.

[aa] Całkowity podatek po odliczeniach, z wyłączeniem przysługujących odliczeń, które zmniejszają podatek ze źródeł innych niż rolnicze.

Źródło: Opracowanie na podstawie: R.Durst, J.Monke, *Effects of Federal Tax* [...].

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn. Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku, dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

Federalny podatek dochodowy jest podatkiem progresywnym, jego stawki rosną wraz ze wzrostem dochodów podlegających opodatkowaniu i są jednakowe we wszystkich stanach. Stawki stanowego oraz lokalnego podatku dochodowego są zróżnicowane i ustalane w zależności od potrzeb poszczególnych budżetów i kierunków polityki podatkowej na danym terenie. Na przykład w stanie New York stawki stanowego podatku dochodowego kształtują się w przedziale od 4% do 7%, w zależności od osiąganego dochodu (przy 7 przedziałach dochodowych), w stanie Illinois podatek ma charakter liniowy, stawka wynosi 3%, a między innymi w stanach: Floryda, Alaska, Nevada, Południowa Dakota władze stanowe całkowicie zrezygnowały z jego poboru[102]. Wprawdzie stawki podatku stanowego nie są wysokie, ale dodatkowo zwiększają obciążenia amerykańskich farmerów i różnicują je w poszczególnych stanach.

4.3.2.2. Podatek dochodowy od przedsiębiorstw (*corporation income tax*)

Podatek korporacyjny dotyczy tylko niewielkiej liczby farm amerykańskich. Wprawdzie w latach 1974 – 1997 liczba farm zarejestrowanych jako spółki z osobowością prawną (w tym także o charakterze rodzinnym) wzrosła z 28.442 do 84.002, jednakże ta forma gospodarowania nie cieszy się zbyt dużą popularnością. Według F. Tomczaka[103], rodzinne spółki korporacyjne i inne, nie mające charakteru rodzinnego, stanowią ok. 5,2% ogółu farm w USA[104], można więc stwierdzić, że podatek korporacyjny, stanowiący w polskim systemie podatkowym odpowiednik podatku od osób prawnych, odgrywa w rolnictwie amerykańskim niewielka rolę.

Podatek dochodowy od przedsiębiorstw pobierany jest na poziomie federalnym i stanowym. Nie wyodrębnia się w nim dochodów z rolnictwa. Podstawę opodatkowania stanowi całkowity dochód brutto spółki, który jest sumą: dochodów ze sprzedaży, otrzymanych dywidend, dochodów z udziałów w innych spółkach, dochodów z najmu, honorariów itp. Poszczególne źródła dochodów traktowane są w sposób różny, jednakże wysokość obciążenia zależy nie od rodzaju dochodu, ale od formy i rodzaju przedsiębiorstwa.

---

[102] Dane z 2004 roku, na podstawie: *The Federation of Tax Administrators*, www.taxadmin.org.

[103] F. Tomczak, *Od rolnictwa do agrobiznesu* [...], s.181.

[104] Statystyka narodowa nie zawsze pokrywa się z danymi IRS. Różnice klasyfikacyjne wynikają z konstrukcji przepisów podatkowych, w tym przypadku oznaczają mniejszą liczbę farm objętych podatkiem dochodowym od przedsiębiorstw. Większość spółek z osobowością prawną, prowadzących produkcję rolną, opodatkowana jest na podstawie skali podatkowej obowiązującej w korporacyjnym podatku dochodowym, jednakże część z nich, między innymi korporacje typu S oraz spółdzielnie farmerskie, mogą korzystać z przywilejów podatkowych i w związku z tym wybrać korzystniejsze opodatkowanie na podstawie podatku dochodowego od osób fizycznych.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

Tabela 4.35.

Skala podatkowa i przeciętne stopy podatku od dochodów przedsiębiorstw w USA w 2006 r.

Przedział dochodów w USD		Wysokość podatku w USD	Przeciętna stawka w %
od	do		
0	50.000	15 %	15%
50.000	75.000	7.500 + 25 % nadwyżki ponad 50.000	15% - 18,3%
75.000	100.000	13.750 + 34 % nadwyżki ponad 75.000	18,3% -22,25%
100.000	335.000	22.250 + 39 % nadwyżki ponad 100.000	22,25% - 34%
335.000	10.000.000	113.900 + 34 % nadwyżki ponad 335.000	34%
10.000.000	15.000.000	3.400.000 + 35 % nadwyżki ponad 10.000.000	34% - 34,3%
15.000.000	18.333.333	5.150.000 + 38 % nadwyżki ponad 15.000.000	34,3% - 35%
18.333.333		35 %	35 %

Źródło: Opracowanie na podstawie: U.S. Department of the Treasury www. irs.gov.

W federalnym podatku dochodowym od przedsiębiorstw obowiązuje jednolita dla całego obszaru USA skala podatkowa (tabela 4.35.), w której w odróżnieniu np. od większości krajów członkowskich Unii Europejskiej stawki mają w zasadzie charakter progresywny. Według N. Gajl, zastosowanie progresji w opodatkowaniu osób prawnych pozwala dostosować obciążenia do realnych możliwości poszczególnych grup i rodzajów przedsiębiorstw, pozwala również regulować wysokość obciążeń podatkowych nie tylko w zależności od podmiotu i przedmiotu opodatkowania, ale także od wysokości osiąganego dochodu[105].

Spółki osiągające przychody w wysokości co najmniej 1.000.000 USD zobowiązane są do prowadzenia pełnej księgowości, pozostałe mogą prowadzić księgowość metodą kasową. W przypadku farm prowadzonych jako tzw. spółki rodzinne, limit ten wynosi 25.000.000 USD. Farmy opodatkowane na podstawie podatku korporacyjnego nie mogą korzystać z uprzywilejowanego sposobu obliczania dochodu z gospodarstwa rolnego jako średniej z trzech ostatnich lat.

Dochody spółek w rzeczywistości są opodatkowane podwójnie, raz jako dochód firmy, a następnie w momencie przekazywania ich w postaci dywidendy gospodarstwom domowym. Nie sprzyja to przekształceniom farm rodzinnych w spółki kapitałowe, tym bardziej że stawki w podatku od przedsiębiorstw są wysokie, a możliwości korzystania z odliczeń i ulg znacznie ograniczone.

Dodatkowo, przedsiębiorstwa w USA mogą być obciążone podatkiem dochodowym pobieranym przez poszczególne stany. Stawki tego podatku są zróżnicowa-

[105] N. Gajl, *Modele podatkowe. Podatki dochodowe*, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 1995, s. 44.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

ne, zależą od decyzji władz stanowych i często stanowią element przetargowy w kampaniach wyborczych. Dlatego też wysokość stawek i ich fiskalny charakter są ciągłym przedmiotem krytyki. Mimo że w ostatnich latach uległy one znacznemu obniżeniu, ich poziom nadal jest wysoki. W 2004 roku maksymalne stawki kształtowały się w przedziale od 4% do 12%[106]. Niektóre stany, między innymi Texas i Wyoming, całkowicie zrezygnowały z poboru tego podatku.

W 2001 roku dochody ze stanowego podatku od osób prawnych stanowiły 5,7% całkowitych dochodów podatkowych i 2,7% całkowitych dochodów stanowych[107]. Z badań J. Slemrod i M. Blumenthal[108] wynika, że pobór stanowego podatku od przedsiębiorstw jest dwa razy droższy od poboru podatku korporacyjnego na poziomie federalnym, zaś dochody są pięć razy niższe. Jednocześnie duże zróżnicowanie stawek i zasad opodatkowania wpływa na zwiększenie kosztów opodatkowania ponoszonych przez poszczególnych podatników. Przedsiębiorstwa dążąc do optymalizacji swoich obciążeń podatkowych, w poszukiwaniu niższych podatków, przenoszą swoją działalność (np. siedzibę spółki) na terytorium tych stanów, gdzie obowiązują niższe podatki lub nie ma ich wcale, zatrudniają przy tym drogich doradców (przepisy regulujące opodatkowanie podatkiem stanowym są bardziej skomplikowane niż jednolite regulacje federalne), co powoduje wzrost kosztów poboru podatków i zmniejsza ich efektywność. Przy stosunkowo wysokich kosztach poboru, dochody z tego tytułu są relatywnie niskie i począwszy od lat siedemdziesiątych systematycznie maleją. Zdaniem Chrisa Edwardsa, dyrektora Fiscal Policy Cato Institute w Washingtonie, stanowy podatek dochodowy od przedsiębiorstw, ze względu na niską efektywność, powinien być zlikwidowany.

4.3.2.3. Podatek od zysków (dochodów) kapitałowych - *tax on capital gains*

Ważnym źródłem dochodów rolników są zyski kapitałowe, do których w amerykańskim systemie podatkowym zalicza się również sprzedaż majątku. Według danych IRS około 40% rolników uzyskuje dochody, które można zakwalifikować jako zyski kapitałowe. To oznacza, że farmerzy dwa razy częściej niż wszyscy podatnicy ogółem osiągają dochody z tego tytułu. Ich średni zysk kapitałowy jest o 50% wyższy niż pozostałych podatników[109]. Największe dochody kapitałowe uzyskują właściciele tzw. farm emerytalnych oraz wysokotowarowych o sprzedaży powyżej 250 tys. dolarów.

---

[106] *State Finance*, Tax Fundation, www.taxfundation.org/corporateincometaxrates.html.

[107] Ch. Edwards, *State Corporate Income Taxes Should Be Repealed*, [w:] (red.) *Tax & Budget Bulletin*, Cato Institute, Nr 19, April 2004, s. 1.

[108] J. Slemrod, M. Blumenthal, *The Income Tax Compliance Cost of Big Business*, [w:] „Public Finance Quarterly", October 1996, 24(4), s. 411-438.

[109] *Federal taxes: impact on farm households of the JGTRRA of 2003*, U.S. Department of Agriculture, Agricultural Economic, Washington 2003.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

Aktualnie, wysokość podatku uzależniona jest od rodzaju i wysokości osiąganych dochodów ogółem. Do 5 maja 2003 r. obowiązywały stawki: 8%, 10%, 20%, 25% lub 28%, od 6 maja 2003 r. zniesiono stawkę 8%, stawkę 10% obniżono do 5%, natomiast stawkę 20% do 15%. Dla części dochodów kapitałowych pozostawiono stawki 25% (np. zyski z obrotu akcjami) i 28% (np. zyski ze sprzedaży dzieł sztuki, klejnotów itp.)[110].

Zgodnie z obowiązującymi przepisami, stawka podatku od zysków kapitałowych danego podatnika, poza wyjątkami określonymi w ustawie, nie może być wyższa od zastosowanej w federalnym podatku dochodowym dla danego przedziału dochodów. Farmerzy, ze względu na niższe dochody, płacą zazwyczaj podatek od zysków kapitałowych według 5% stawki. Dotyczy to zysków uzyskiwanych w dłuższym okresie. Zyski kapitałowe wypracowane w krótkim okresie (do roku) są traktowane jako dochód danego roku i opodatkowane według stawek obowiązujących w federalnym podatku dochodowym. Szacuje się, że obniżenie stawek podatku pozwoliło w 2003 r. zaoszczędzić rolnikom ok. 500 mln dolarów, zaś w 2004 roku – ok. 750 mln.

4.3.3. Opodatkowanie majątku

4.3.3.1. *Property tax* – zasady ogólne opodatkowania

Polityka podatkowa w zakresie opodatkowania majątku może w istotny sposób wpływać na rozwój rolnictwa. Opodatkowanie ziemi i jej transferów bezpośrednio oddziałuje na: strukturę własności, inwestycje w rolnictwie oraz ceny ziemi. Np. ulgi i odroczone płatności w podatku od spadków mogą sprzyjać zatrzymaniu ziemi w rodzinie, ale jednocześnie ograniczać powstawanie nowych farm. Ziemia i majątek rolniczy w USA są przedmiotem opodatkowania kilku podatków:

- od wartości majątku - *property tax*, o opodatkowaniu decyduje sam fakt posiadania majątku;
- od transferu majątku w wyniku sprzedaży - *tax on capital gains*[111];
- od transferu majątku w wyniku spadku lub darowizny - *federal estate and gift taxes*.

Podatek majątkowy - *property tax* - jest pobierany na poziomie stanów lub lokalnym, ewentualnie w obu przypadkach. Łączne wpływy, z tego tytułu, w 2001 roku wynosiły 256 miliardów USD, z tego około 95% zasilało budżety lokalne[112]. Obciążenia z tytułu *property tax*, w zależności od stanu, są bardzo zróżnicowane. Ze względu na to, że jest on pobierany przez władze 50 stanów i 87.000 zarządów lokalnych,

[110] *Farmers Tax Guide (2003),* Publication: 225, IRS.

[111] Historycznie sprzedaż majątku, pomimo odmiennej kwalifikacji, w amerykańskim systemie podatkowym traktowana jest jako zysk/dochód z kapitału i podlega opodatkowaniu *tax on capital gains*, który został opisany w części dotyczącej podatków dochodowych. Dwa pozostałe, wymienione wyżej, podatki są przedmiotem rozważań w części charakteryzującej podatki majątkowe.

[112] *State and Local Property Taxes. Special Report,* Tax Foundation, August 2001, No. 106, s. 3.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

nie jest możliwe dokładne przeanalizowanie wszystkich regulacji, a zwłaszcza szczegółowych zasad opodatkowania dotyczących ustalania podstawy naliczania podatku, stawek czy też ulg zastosowanych w poszczególnych jurysdykcjach. Dlatego też rozważania w dalszej części rozdziału ograniczone zostaną do podania kilku charakterystycznych przykładów.

W większości stanów Ameryki Północnej, jednym z głównych celów polityki rolnej jest zachowanie potencjału ziemi rolniczej i ograniczenie strat wynikających ze zmiany jej przeznaczenia na cele inne niż produkcja rolna. Ważnym narzędziem, umożliwiających realizację powyższego celu, są: instrumenty podatkowe, odpowiednia konstrukcja *property tax,* przede wszystkim zaś specjalne zasady ustalania podstawy opodatkowania, oparte nie na wartości rynkowej ziemi, ale wartości szacunkowej powiązanej z uzyskiwanymi dochodami z produkcji rolnej, niższe stawki podatku oraz, często stosowane, zwolnienie z opodatkowania majątku trwałego i ruchomego związanego z produkcją rolną. Wychodząc z założenia, że wysokie podatki podwyższają koszty utrzymania farm, zmniejszają dostępne środki na inwestycje, prowadzą do zmniejszenia efektywności i w konsekwencji rezygnacji z produkcji rolnej, większość stanów traktuje rolnictwo w szczególny sposób. Uprzywilejowane podejście do opodatkowania rolnictwa to przede wszystkim umożliwienie wyboru metody ustalenia wartości ziemi lub, ewentualnie automatycznie, przyjęcie niższej wartości szacunkowej. Pozytywny efekt można uzyskać jedynie wówczas, gdy przyjmie się optymalną wysokość podstawy opodatkowania, co nie jest sprawą prostą.

Tabela 4.36.

Dochody z *property tax* w latach 1990 – 2001

Rok	Property tax w mln USD		
	Ogółem	Dochody stanów	Dochody lokalne
1990	197.147	7.409	189.738
1991	205.361	7.612	197.749
1992	212.913	7.868	204.930
1993	219.707	8.219	210.621
1994	225.045	9.573	215,471
1995	227.301	10.634	216.667
1996	229.546	10.931	218.616
1997	235.247	11.202	224.046
1998	242.900	11.836	231.048
1999	248.866	12.458	236.383
2000	252.924	13.045	239.853
2001	256.275	13.644	242.625

Źródło: Opracowanie na podstawie: *State and Local Property Taxes. Special Report*, Tax Foundation, August 2001, No.106, s. 2.

Spośród stanów, które jako podstawę wyliczenia podatku przyjmują wartość szacunkową, 13 daje farmerom możliwość wyboru metody wyliczenia podstawy opodatkowania, 29 nakłada kary, odpowiadające uzyskanym korzyściom podatkowym w przypadku zmiany przeznaczenia ziemi, co zdaniem niektórych ekonomi-

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

stów może przyczynić się do wyboru przez część farmerów metody wyliczenia podstawy opodatkowania opartej na wartości rynkowej ziemi, zwłaszcza wówczas, gdy zamierzają oni w bliskiej przyszłości zrezygnować z produkcji rolnej[113].

Użycie w *property tax* do ustalenia podstawy opodatkowania wartości szacunkowych nie jest pozbawione wad. Największy problem stwarza wybór metody oszacowania podstawy obliczania podatku. Najczęściej stosowane metody to: kosztowa, dochodowa lub księgowa (podstawę można także ustalić w oparciu o: rzeczywiste dochody z gospodarstwa rolnego z kilku lat, informacji na temat jakości ziemi lub np. danych pochodzących od reprezentatywnej grupy gospodarstw itp.). Należy zauważyć, że wartość szacunkowa ziemi rolniczej dla danej farmy może być inna, w zależności od przyjętej metody szacunku, skutkiem czego może być różna wysokość podatku i tym samym inny efekt opodatkowania.

Przykładem rozwiązań, w których podstawę opodatkowania wylicza się w oparciu o wartość rynkową ziemi[114], wyższą zazwyczaj niż wartość szacunkowa, jest między innymi stan Michigan. Dane empiryczne wskazują, że farmerzy zamieszkujący na terenie tego obszaru płacą od 50% do 150% podatku więcej niż w innych środkowo-zachodnich stanach Ameryki Północnej. Czy wpływa to na obszar ziemi rolniczej w tym stanie? Rezultaty badań na temat wpływu metody ustalania podstawy opodatkowania na utrzymanie określonego areału ziemi rolniczej nie są jednoznaczne. Według J.E. Anderson[115] oraz E.M. Tavernier i F. Li[116], użycie oszacowanej wartości może ograniczyć zmianę przeznaczenia ziemi rolniczej na inne cele, zwłaszcza na terenach peryferyjnych miast, gdzie różnice pomiędzy wartością użytkową a wartością rynkową są duże. Odmiennego zdania są J.L. Knapp i B.K. Johnson[117] oraz P. Marshall[118], którzy twierdzą, że oszacowanie podstawy opodatkowania może przyczynić się do ograniczenia strat ziemi rolniczej tylko wówczas, gdy użyje się tego instrumentu w połączeniu z innymi, takimi jak: podział na strefy, restrykcje w związku ze zmianą przeznaczenia ziemi, czy też odpowiednią wysokością kar.

Również badania przeprowadzone przez naukowców z Department of Agricultural Economics Michigan State University (tabela 4.37.) nie potwierdzają bezpo-

[113] Np. w stanach: Oregon, Montana i Wisconsin, gdzie automatycznie przyjmuje się jako podstawę wartość użytkową, właściciele muszą zwrócić część korzyści podatkowych, jeżeli zmienią przeznaczenie ziemi.

[114] Wyceny wartości rynkowej dokonuje się na podstawie publikacji przygotowanej przez United States Department of Agriculture pt. *Agricultural Land Values and Markets*. Wprawdzie wartość rynkowa ziemi rolniczej jest zazwyczaj wyższa niż szacunkowa, ale ze względu na niższą efektywność produkcji rolnej jest ona niższa niż cena rynkowa ziemi przeznaczonej na cele nierolnicze. W związku z tym rolnicy płacą od ziemi niższy podatek w porównaniu z inną działalnością.

[115] J.E. Anderson, *Use-Value Property Tax Assessment: Effects on Land Development*, [w:] „Land Economics", 69 (1993), s. 263-269.

[116] E.M Tavernier, F. Li, *Effectiveness of Use-Value Assessment in Preserving Farmland: A Search-theoretic Approach,* [w:] „Journal of Agricultural and Applied Economics", No. 27(1995), s. 626-635.

[117] J.L Knapp, B.K. Johnson, *Use-Value Taxation in Virginia*, [w:] *Land: Issues and Problems*, Virginia Cooperative Extension Service, Blacksburg, VA. 1983.

[118] P. Marshall, *Achieving Mutual Goals by Adjusting Use-Value Taxation*, [w:] *Land: Issues and Problems*, Virginia Cooperative Extension Service, Blacksburg, VA. 1995.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

średniego związku metody ustalania podstawy opodatkowania ze zmniejszeniem się powierzchni ziemi rolniczej[119]. Stwierdzają oni, że wprawdzie, zgodnie z przyjętą teorią, wyższe podatki zwiększają ogólne koszty prowadzenia produkcji rolnej, prowadzą jednak zazwyczaj do obniżenia ceny ziemi. Natomiast niższe podatki, obliczone na podstawie wartości szacunkowych, a nie rynkowych, mogą skutkować wzrostem cen ziemi rolnej i zachowania jej pierwotnego przeznaczenia. Warte podkreślenia jest to, że taki sam efekt można uzyskać bez zmiany zasad wyliczenia podstawy opodatkowania, obniżając jedynie stawki podatkowe i upraszczając zasady, co pozwala dodatkowo zmniejszyć administracyjne koszty wynikające z opodatkowania.

Wysokość stawek podatkowych w *property tax* i wynikających z tego obciążeń w poszczególnych stanach jest zróżnicowana (tabela 4.37.). Obciążenie 1 hektara ziemi w 1997 r. kształtowało się w przedziale od 0,39 USD (New Mexico) do 118,02 USD (Rohde Island). Udział podatku w 100 USD wartości ziemi rolniczej był wówczas najniższy w stanie Hawai (0,15), najwyższy w stanie New York (1,42).

[119] Szerzej: P. E. Morris, L. R. Harvey, B. J. Deaton, M. A. Savard, *Can Use Value Assessment for Property Taxation of Agricultural Land Protect Environmental Amenities?,* Final Report Submitted to Michigan Department of Environmental Quality, Great Lakes Protection Fund, Department of Agricultural Economics Michigan State University, May 8, Aun Arbor 2002.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

Tabela 4.37.

Property tax na 1ha oraz na 100 USD wartości ziemi rolniczej - klasyfikacja według stanów (w 1997 r.)

Lp.	Stan	*Property tax* na 1 ha ziemi w USD	*Property tax* na 100 USD wartości ziemi rolniczej	Miejsce stanu (kolejność - od najniższych obciążeń)	Powierzchnia ziemi użytkowanej rolniczo w ha	Miejsce stanu	Zmniejszenie areału powierzchni ziemi rolniczej w latach 1974-1997 w %	Miejsce stanu
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1.	New Mexico	0,39	0,20	5	18.537.290	4	2,58	43
2.	Wyoming	1,36	0,25	7	13.801.089	8	0,53	48
3.	Arizona	1,85	0,19	4	10.877.215	15	29,19	5
4.	Alaska	2,69	0,36	21	356.698	44	46,05	1
5.	Nevada	3,11	0,33	16	2.594.853	37	40,73	2
6.	Utah	3,26	0,24	6	4.868.284	24	+13,33	50
7.	Montana	3,78	0,53	35	23.727.845	2	5,71	37
8.	Colorado	4,12	0,27	8	13.212.235	10	9,10	29
9.	North Dakota	4,40	0,45	28	15.934.957	7	7,14	34
10.	Texas	4,72	0,32	13	53.161.249	1	2,14	44
11.	Louisiana	4,74	0,17	2	3.188.878	34	13,84	23
12.	Oklahoma	5,36	0,36	22	13.448.857	8	+0,41	49
13.	South Dakota	5,46	0,64	40	17.957.441	6	3,53	41
14.	Kansas	6,13	0,43	27	18.659.622	3	3,87	40
15.	Alabama	6,22	0,18	3	3.524.043	32	26,56	6
16.	West Virginia	7,29	0,27	9	1.399.001	39	1,17	47
17.	Arkansas	8,32	0,30	12	5.815.771	21	1,89	45
18.	Mississippi	8,47	0,33	17	4.099.118	29	29,20	4
19.	Missouri	8,74	0,33	18	11.670.521	12	3,27	42
20.	Oregon	8,79	0,38	25	7.064.491	17	4,34	39
21.	Hawaii	8,92	0,15	1	586.620	41	32,09	3
22.	South Carolina	10,30	0,29	11	1.859.697	38	25,66	7
23.	Kentucky	11,09	0,32	14	5.398.475	23	7,60	33
24.	Idaho	11,51	0,46	30	4.789.541	25	16,97	18

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn. Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku, dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

cdn. Tabeli 4.37.

1	2	3	4	5	6	7	8	9
25.	Nebraska	11,83	0,75	43	18.431.341	5	1,40	46
26.	Tennessee	14,25	0,32	15	4.502.981	26	15,12	20
27.	Washington	15,71	0,52	33	15.111.022	18	8,90	30
28.	Minnesota	15,96	0,56	37	10.524.139	16	5,83	36
29.	Virginia	17,07	0,36	23	3.331.266	33	14,98	21
30.	Illinois	17,98	0,35	19	11.1014.080	14	6,50	35
31.	Delaware	18,02	0,28	10	234.634	46	8,10	32
32.	Ohio	18,15	0,36	24	5.709.751	22	9,99	26
33.	Georgia	18,60	0,51	32	4.320.343	27	23,11	9
34.	Iowa	19,19	0,47	31	12.618.096	11	5,68	38
35.	North Carolina	19,49	0,39	26	3.693.271	31	18,87	13
36.	Indiana	22,63	0,45	29	6.117.823	19	9,97	27
37.	Maryland	27,24	0,35	20	827.419	40	18,20	15
38.	Michigan	28,53	0,69	42	3.997.090	30	8,86	31
39.	California	32,13	0,52	34	11.014.080	13	17,03	17
40.	Florida	32,23	0,59	39	4.320.343	28	20,80	11
41.	Maine	32,63	1,10	47	490.546	43	20,48	12
42.	Wisconsin	36,11	1,18	48	6.032.472	20	15,46	19
43.	Vermont	37,82	1,03	46	510.994	42	24,31	8
44.	Pennsylvania	39,52	0,68	41	2.901.986	36	12,44	25
45.	New York	43,99	1,42	50	2.938.247	35	22,88	10
46.	New Hampshire	71,06	1,26	49	168.029	48	18,05	16
47.	Connecticut	79,19	0,55	36	145.471	49	18,35	14
48.	New Jersey	89,49	0,56	38	337.085	45	13,40	24
49.	Massachusetts	94,90	0,79	44	209.838	47	13,84	22
50.	Rhode Island	118,02	0,81	45	22.371	50	9,52	28

Źródło: Opracowanie i obliczenia własne na podstawie: P. E. Morris, L. R. Harvey, B. J. Deaton, M. A. Savard, *Can Use Value Assessment for Property Taxation of Agricultural Land Protect Environmental Amenities?,* Final Report Submitted to Michigan Department of Environmental Quality, Great Lakes Protection Fund, Department of Agricultural Economics Michigan State University, May, Aun Arbor 2002, s. 14-17.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn. Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku, dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

4.3.3.2. Charakterystyczne rozwiązania podatkowe zastosowane w *property tax* na przykładzie stanu: Południowa Karolina, Minnesota, Texas i Colorado

Południowa Karolina jest jednym z 38 stanów, w których *property tax* pobierany jest równocześnie na poziomie stanu oraz władz lokalnych, dla których podatek ten jest jednym z najważniejszych źródeł dochodów. W 2000 r. z tego tytułu władze lokalne uzyskały ok. 2.667 mln USD dochodów, zaś stan ok. 12,7 mln USD. Biorąc pod uwagę łączne dochody z tego tytułu, na jednego mieszkańca stanu Południowa Karolina w 2000 r. przypadało 670 dolarów, co pod względem obciążeń z tego tytułu sytuowało ten stan na 36. miejscu w USA[120]. W Południowej Karolinie na 100 dolarów wartości ziemi wykorzystywanej rolniczo w 1997 r. przypadało 0,29 dolara *property tax*.

Tabela 4.38.

Przykładowe stawki *property tax* w stanie Południowa Karolina w 2004 r.

Przedmiot opodatkowania	Podstawa opodatkowania	Stawka w %
Nieruchomości rolne (własność prywatna)	Wartość użytkowa	4,0 %
Nieruchomości rolne (własność spółek)	Wartość użytkowa	6,0 %
Budynki mieszkalne	Wartość rynkowa	4,0 %
Inne nieruchomości	Wartość rynkowa	6,0 %
Majątek produkcyjny	Wartość rynkowa	10,5 %

Źródło: South Carolina Department of Revenue, http://www.sctax.org /default.htm.

Nieruchomości rolne w Karolinie Południowej są traktowane w sposób uprzywilejowany. Podstawą opodatkowania nieruchomości rolnych jest wartość użytkowa, która jest zazwyczaj niższa od wartości rynkowej. W odniesieniu do tych nieruchomości obowiązują niższe stawki podatku. Stawki mają charakter liniowy, niemniej jednak są zróżnicowane ze względu na formę organizacyjno-prawną. Wyżej opodatkowane są farmy prowadzone przez spółki, co wyraźnie wskazuje, że wspierane są przede wszystkim farmy rodzinne. Opodatkowaniu podlega tylko ziemia i budynki związane z produkcją rolną, inwentarz żywy, zapasy i majątek produkcyjny są zwolnione z podatku.

Aby zapobiec fikcyjnemu rejestrowaniu ziemi rolniczej, bez prowadzenia na niej produkcji rolnej, co pozwala na obniżenie obciążeń podatkowych, w stanie Południowa Karolina wprowadzono w 1990 r. ustawowe ograniczenia[121]. Ziemia rejestrowana jako rolnicza powinna mieć powierzchnię co najmniej 10 akrów (w przy-

[120] Na podstawie: *South Carolina*, Tax Foundation, Washington DC, www.taxfundation. org.

[121] *South Carolina Code of Laws 2003*, Title 12 – Taxation, Chapter 43, County Equalization And Reassessment, Article 3, Programs; Uniform Assessment Ratios.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

padku produkcji drewna 5 akrów) lub właściciel przez okres od 3 do 5 lat powinien wykazywać dochód brutto w wysokości co najmniej 1.000 dolarów.

Stan Minnesota z tytułu podatków majątkowych w 2000 r. uzyskał dochody w wysokości 9,4 mln dolarów, władze lokalne ok. 4.556 mln. Jeden mieszkaniec stanu zapłacił średnio 931 dolarów, co pod względem obciążeń z tego tytułu lokowało Minnesotę na 17. miejscu w USA[122]. Od 1 ha ziemi w 1997 r. płacono średnio 15,96 dolarów podatku.

W Minnesocie wysokość *property tax* zależy od rodzaju przedmiotu opodatkowania i jego wartości. Stawki mają charakter progresywny, ich wysokość zależy od wartości nieruchomości (tabela 4.39.).

Tabela 4.39.

Stawki *property tax* w stanie Minnesota w latach 2001 – 2004

Przedmiot opodatkowania	Stawki w %		
	2001	2002-2003	2004
Nieruchomości zamieszkałe			
1) do 500.000 USD wartości rynkowej	1,0	1,0	1,0
2) powyżej 500.000 UDS wartości rynkowej	1,65	1,25	1,25
Nieruchomości niezamieszkałe (każda oddzielnie)			
• do 500.000[a] USD wartości rynkowej	1,2	1,0	1,0
• powyżej 500.000[a] USD wartości rynkowej	1,65	1,25	1,25
Nieruchomości handlowo-przemysłowe			
• do 150.000 USD wartości rynkowej	2,4	1,5	1,5
• powyżej 150.000 USD wartości rynkowej	3,4	2,0	2,0
Farmy zamieszkałe			
• dom, garaż, 1 akr ziemi (ok.0,40 ha)	Tak jak nieruchomości zamieszkałe		
• ziemia o wartości do 115.000 USD	0,35	0,55	0,55
• ziemia o wartości od 115.000 do 600.000 USD	0,8	0,55	0,55
• ziemia o wartości powyżej 600.000 USD	1,0	1,0	1,0
Farmy niezamieszkałe			
• dom, garaż, 1 akr ziemi (ok.0,40 ha)	Tak jak nieruchomości zamieszkałe		
• ziemia	1,2	1,0	1,0
Apartamenty			
• 2-3 częściowe	1,65	1,5/1,25	1,25
• 4 i więcej	2,4	1,8/1,5	1,25
Domy letniskowe			
• do 500.000 USD wartości rynkowej	1,2	1,0	1,0
• powyżej 500.000 USD wartości rynkowej	1,65	1,25	1,25

[a] w 2001 r. do 75.000 USD i powyżej 75.000 USD wartości rynkowej

Źródło: Opracowanie na podstawie: *Understanding Your Property Taxes 2003,* Minnesota Center for Public Finance Research, s.41, www.mntax.org.

[122] Na podstawie: *Minnesota, Tax Foundation*, Washington DC, www.taxfundation.org.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

Texas należy do grupy 12 stanów, które pobierają *property tax* tylko na poziomie lokalnym. W 2000 roku władze lokalne uzyskały z tego tytułu dochody w wysokości ok. 19.817 dolarów, 950 na jednego mieszkańca (11. miejsce pod względem obciążeń z tego tytułu w USA). Stawki w poszczególnych częściach stanu są bardzo zróżnicowane, a sposób ich wyliczenia dosyć skomplikowany. Zależą one od tzw. efektywnej stawki podatku, bezpośrednio związanej z wysokością dochodów z tytułu *property tax* z poprzedniego roku. Z założenia przyjmuje się w miarę stały poziom dochodów, jeżeli dochody podatkowe maleją w stosunku do poprzedniego roku, stawki podatkowe rosną, jeżeli zaś wzrasta wartość majątku, będąca podstawą wyliczenia podatku, stawki podatku spadają[123].

Generalną zasadą, obowiązującą we wszystkich miejscowościach stanu Texas, jest zwolnienie z opodatkowania pierwszych 15.000 dolarów wartości nieruchomości oraz dodatkowo 10.000, w przypadku gdy właściciel skończył 65 lat. Ponadto rolnictwo korzysta z pewnych przywilejów. Wartość ziemi rolniczej, będącej podstawą opodatkowania, ustala się w oparciu o przeciętną wydajność, na podstawie średniego skapitalizowanego dochodu z produkcji rolnej z pięciu lat. Jeżeli jednak tak ustalona wartość jest wyższa od wartości rynkowej, ziemia wyceniana jest według innych metod. Dom i ziemia bezpośrednio związana z domem mieszkalnym oraz wszystkie urządzenia i maszyny rolnicze wyceniane są na podstawie wartości rynkowej. Aby móc korzystać z uprzywilejowanego ustalania podstawy opodatkowania, ziemia musi być używana przede wszystkim do produkcji rolnej, a głównym zajęciem zarobkowym jej właściciela powinno być rolnictwo[124].

W stanie Colorado, podobnie jak w Texasie, *property tax* płaci się tylko na poziomie lokalnym. W 2000 r. dochody władz lokalnych z tego tytułu wynosiły ok. 3.680 mln dolarów. Średnie obciążenie na jednego mieszkańca wynosiło 860 dolarów, co pozwalało zaliczyć stan Colorado do stanów o średnim ciężarze podatkowym (17. miejsce na 50 stanów Ameryki Północnej), na 1 ha ziemi 4,16 dolarów. Podstawą opodatkowania jest wartość szacunkowa majątku, która zgodnie z obowiązującymi przepisami stanowi tylko ułamek faktycznej wartości, obliczany w oparciu o tzw. stawkę oszacowania. Wartość faktyczna, będąca podstawą wyliczenia podatku, może być wyliczona w oparciu o jedną z trzech metod: kosztową, dochodową lub np. wartości rynkowej. Aktualnie obowiązująca stawka oszacowania wynosi dla większości majątku 29%, dla domów mieszkalnych 7,96%[125].

Rolnictwo w stanie Colorado odgrywa istotną rolę zarówno w tworzeniu miejsc pracy, jak i generowaniu dochodu, dlatego też majątek rolniczy traktowany jest tam w sposób szczególny. Podstawą wyliczenia szacunkowej wartości ziemi jest skapitalizowany dochód netto wyliczony jako różnica przychodów i dopuszczalnych ustawowo wydatków właściciela ziemi. Wysokość przychodów oszacowana jest na podstawie zdolności produkcyjnej ziemi i średnich zbiorów z ostatnich 10 lat, z poszczególnych obszarów, z uwzględnieniem jakości ziemi. Wyposażenie gospodarstwa rolnego, wykorzystywane do produkcji, oraz inwentarz żywy są zwolnione

[123] *Texas Property Tax Code*, 2004 Edition, www.window.state.tx.us/taxinfo/proptax/tc04/index.htm.
[124] Ibidem.
[125] *Understanding Property Tax in Colorado*, www.dola.state.co.us/propertytax.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

z opodatkowania. Budynki produkcyjne podlegają opodatkowaniu, podstawą w tym przypadku jest wartość faktyczna, wyliczona w oparciu o tzw. metodę kosztową przy uwzględnieniu odpisów amortyzacyjnych[126]. Wysokość *property tax* określa się co roku na podstawie planowanych wydatków budżetowych i w związku z tym potrzebnych dochodów budżetów lokalnych. Stawkę podatku na dany rok podatkowy oblicza się dzieląc planowany dochód z *property tax* przez oszacowaną wartość[127]. Taki sposób wyliczenia stawki podatku, a tym samym obciążeń podatkowych poszczególnych podatników, wydaje się skomplikowany i nie spełniający wymogów zasady prostoty i pewności opodatkowania. Wysokość podatku w stanie Colorado z roku na rok, w zależności od potrzeb budżetu, mimo pewnych ustawowych ograniczeń, może być wyższa. Podatnicy mają na to ograniczony wpływ, wprawdzie mogą dzięki swoim przedstawicielom współuczestniczyć w tworzeniu budżetu lokalnego, ale nie oni podejmują decyzje.

Badania przeprowadzone przez *Institute on Taxation and Economic Policy* w Washingtonie wskazują, że w 2002 r. w Colorado najniższe średnie obciążenie dochodu z tytułu podatków lokalnych (4,4% dochodu po odliczeniach), w tym także z *property tax,* (1,0% dochodu po odliczeniach) mieli podatnicy osiągający najwyższe dochody (powyżej 692.000 USD rocznie). Najwyższe, podatnicy osiągający najniższe dochody - poniżej 17.000 USD rocznie (odpowiednio wszystkie podatki lokalne - 9,9%, w tym *property tax* - 2,9%)[128]. Zamiarem lokalnego ustawodawcy w Colorado było wprowadzenie systemu podatków opartego na zasadzie ekwiwalentności i zbliżeniu wysokości obciążeń podatkowych do wartości dóbr i usług oferowanych przez daną lokalną społeczność. W związku z tym, że w większym stopniu z tego rodzaju dóbr i usług korzystają podatnicy o niższych dochodach, ich relatywne obciążenie podatkami lokalnymi jest wyższe, a cały system ma wyraźnie regresywny charakter.

4.3.3.3. Podatek od spadków i darowizn (*federal estate and gift taxes*)

Podatek obciążający transfer majątku, w tym także nieruchomości rolnych, w wyniku spadków lub darowizn, został ustanowiony w USA w 1916 r. Jest to podatek federalny, ma on stosunkowo niski udział w ogólnej kwocie podatków płaconych przez farmerów, w związku z czym jego rola fiskalna w ogólnym opodatkowaniu rolnictwa jest mała. Niemniej jednak *federal estate and gift taxes* może mieć istotny wpływ na wysokość obciążeń podatkowych poszczególnych jednostek, zwłaszcza

---

[126] *How Agricultural Property is Valued In Colorado*, Colorado Division of Property Taxation, www.dola.state.co.us/propertytax.

[127] Na przykład, jeżeli członkowie komisji budżetowej danego hrabstwa ocenią, że wymagane dochody z tytułu podatku majątkowego powinny wynosić 1.392.000 dolary, a wartość szacunkowa majątku w hrabstwie wynosi 100.000.000 dolarów, to stawka *property tax* w danym roku podatkowym wynosi 1,392%.

[128] R.S. McIntyre (i in.), *Who Pays? A Distributional Analysis of the Tax Systems in All 50 States*, Institute on Taxation and Economic Policy, Washington 2003, s. 26.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

gdy dotyczy małych i średnich farm. Największe obciążenie rolnictwa z tego tytułu wystąpiło w latach siedemdziesiątych, wówczas istotnie wzrosła wartość ziemi rolniczej i, w wyniku procesów inwestycyjnych, wartość wyposażenia farm. Szybko jednak zauważono, że zbyt duże obciążenie podatkowe z tytułu spadków i darowizn prowadzi do ograniczenia transferów gospodarstw w obrębie rodziny. W konsekwencji tego, Kongres USA wprowadził specjalne rozwiązania dotyczące wyceny farmy i umożliwił rozłożenie płatności podatku na raty. W 1997 roku przepisy dotyczące dziedziczenia gospodarstw rodzinnych dodatkowo złagodzono[129], tzn.:

- zwiększono wartość majątku niepodlegającego opodatkowaniu;
- wprowadzono specjalne obniżki dla posiadłości rodzinnych;
- obniżono stopę procentową przy rozłożeniu podatku na raty.

Niestety, przy okazji nowelizacji bardzo skomplikowano konstrukcję podatku.

Ze względu na możliwość obniżenia podatku, poprzez odliczenie tzw. kredytu podatkowego, zwolnieniu z opodatkowania podlega majątek o dosyć wysokiej wartości. W 2004 r. darowizny o wartości do 1 miliona USD oraz spadki o wartości 1,5 miliona USD nie były objęte podatkiem (tabela 4.40.). Kwota kredytu podatkowego jest przez ustawodawcę limitowana. Poszczególne darowizny i spadki są sumowane, wartość majątku przekraczająca limit podlega opodatkowaniu. Limitowane są również roczne kwoty darowizn. W 2004 r. na jedną osobę limit wynosił 11.000 USD, nadwyżka ponad limit podlegała opodatkowaniu.

Tabela 4.40.

***Federal estate* oraz *gift tax* - kredyt podatkowy i kwoty wyłączeń (w USD)**

Rok	Gift tax		Estate tax	
	Kredyt podatkowy	Wartość wyłączonej z opodatkowania darowizny	Kredyt podatkowy	Wartość wyłączonego z opodatkowania spadku
2002 -2003	345.800	1.000.000	345.800	1.000.000
2004 -2005	345.800	1.000.000	555.800	1.500.000
2006 -2008	345.800	1.000.000	780.800	2.000.000
2009	345.800	1.000.000	1.455.800	3.500.000

Źródło: Opracowanie na podstawie: *Introduction to Estate and Gift Taxes (2004),* Publication 950, IRS.

Obowiązujące stawki mają charakter progresywny, rosną wraz ze wzrostem wartości spadku/darowizny. W 2004 r. kształtowały się w przedziale od 18% do 48% (tabela 4.41.). W *Tax Relief Reconciliation Act of 2001* założono, że w latach 2007 – 2009 najwyższa stawka podatku zostanie obniżona do 45%, a w 2010 r. obowiązywać będzie tylko podatek od darowizn, a federalny podatek od spadków zostanie

[129] J. Monke, R. Durst, *The Taxpayer Relief Act of 1997: Provisions for Farmers and Rural Communities*, Food and Rural Economics Division, Economic Research Service, U.S. Department of Agriculture, Agricultural Economic Report, No. 764, Washington, 1998.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

na rok zniesiony (będzie to dotyczyło jedynie spadków nabytych pomiędzy 1 stycznia a 31 grudnia 2010 r.).

Generalnie, wartość spadku dla celów podatkowych ustala się na podstawie wartości rynkowej w dniu śmierci spadkodawcy, jednakże nie dotyczy to farm, dla których obowiązują specjalne reguły. Wartość ziemi rolniczej i wyposażenia farmy ustala się dzieląc wartość sprzedaży brutto (lub wartość czynszu) z 5 lat, pomniejszoną o federalne i stanowe podatki od nieruchomości, przez średnioroczną efektywną stopę kredytu udzielanego przez *Federal Land Bank,* obowiązującą w roku śmierci spadkodawcy. Aby móc skorzystać ze specjalnych rozwiązań gospodarstwo rolne:

1) powinno być przekazane spadkobiercy posiadającemu odpowiednie kwalifikacje;
2) przez okres co najmniej 5 lat w ostatnich 8 latach życia właściciela powinno być użytkowane rolniczo;
3) zmarły lub członek jego rodziny powinien samodzielnie zajmować się produkcją rolną;
4) wartość kwalifikowanej nieruchomości rolnej powinna stanowić co najmniej 25% spadku;
5) łączna wartość nieruchomości i majątku związanego z prowadzeniem działalności powinna stanowić co najmniej 50% spadku.

Tabela 4.41.

Przedziały podatkowe w podatku od spadków i darowizn w USA w 2004 r.

Wartość podlegająca opodatkowaniu		**Kwota podatku od wartości w kolumnie A w USD**	**Marginalne stawki podatku w**
Od	**Do**		
A	B	C	D
	10.000	0	18
10.001	20.000	1.800	20
20.001	40.000	3.800	22
40.001	60.000	8.200	24
60.001	80.000	13.000	26
80.001	100.000	18.200	28
100.001	150.000	23.800	30
150.001	250.000	38.800	32
250.001	500.000	70.800	34
500.001	750.000	155.800	37
750.001	1.000.000	248.300	39
1.000.001	1.250.000	345.800	41
1.250.001	1.500.000	448.300	43
1.500.001	2.000.000	555.800	45
2.000.001		780.800	48

Źródło: Opracowanie na podstawie: *Farmers Tax Guide (2003),* Publication:225, IRS.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

Warunkiem uzyskania korzyści podatkowych jest pozostawienie farmy w rękach rodziny przez okres co najmniej 10 lat[130]. Jeżeli nastąpi zmiana przeznaczenia ziemi z rolniczego na inne, ulgi podatkowe podlegają zwrotowi. Wartość nieruchomości rolnej nie może być zredukowana o więcej niż 850.000 dolarów[131]. Zastosowana metoda pozwala zmniejszyć wartość spadku podlegającą opodatkowaniu o 40-70% [132].

Farmerom zagwarantowano również możliwość rozłożenia podatku na raty. Generalnie, płatność podatku spadkowego powinna nastąpić w ciągu dziewięciu miesięcy od śmierci właściciela farmy. Jeżeli jednak co najmniej 35% wartości spadku stanowią nieruchomości rolne (lub powiązane z działalnością rolną), podatek może być rozłożony na 14 lat. Od tej kwoty farmerzy przez pierwsze pięć lat są zobowiązani zapłacić odsetki w wysokości 2% od wartości spadku rozłożonego na raty. W następnych latach, w związku z przesunięciem terminu płatności podatku, spadkobiercy nie ponoszą żadnych kosztów.

Federalne rozwiązania, pozwalające zmniejszyć obciążenia podatkowe, poprzez specjalne zasady ustalenia podstawy opodatkowania lub rozłożenie podatku na raty, są dla rolników korzystne. Przyśpieszają zmianę pokoleniową w rolnictwie, pozwalają na zatrzymanie, po śmierci właściciela, farm rodzinnych w rękach rodziny. Przed ich wprowadzeniem, często, aby zapłacić podatek od spadku, rodzina była zmuszona sprzedać farmę będącą jej własnością od pokoleń. Jednocześnie rozwiązania te mogą mieć także negatywne konsekwencje gospodarcze, mogą ograniczyć dostępność i obrót ziemią (chęć skorzystania z obniżki podatku zmniejszy podaż ziemi i ograniczy obrót ziemią) oraz doprowadzić do spekulacyjnego wzrostu cen ziemi.

4.3.4. Podatek konsumpcyjny (od sprzedaży detalicznej)

W USA nie występuje, znany w Europie, podatek od wartości dodanej VAT, sprzedaż większości towarów i usług obciążona jest tzw. jednorazowym podatkiem obrotowym. Podatek obrotowy ma w USA charakter lokalny. Dotyczy zazwyczaj wszystkich transakcji związanych ze sprzedażą dóbr i usług, umów najmu i czynszów. Pobierany jest na poziomie stanów i lokalnym. Zasady poboru i stawki różnią się pomiędzy poszczególnymi stanami. Stawki podatku stanowego wahają się od 2,9% do 7,0%, całkowite maksymalne obciążenie z tego tytułu (podatek stanowy i lokalny) kształtuje się w przedziale od 4% do 10,625%. Władze lokalne mogą na swoim terenie ustalić stawki niższe od maksymalnych. Część stanów zrezygnowało

[130] R. Durst, J. Monke, *Effects of Federal Tax* [...], s. 32.
[131] Limit obowiązujący w 2004 r.
[132] F. G. Andersen, L.J. Asheim, K. Mittenzwei, F. Veggeland, *Taxation* [...], s. 35.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

z poboru podatku na poziomie stanu i lokalnym (np. New Hampshire), część tylko na poziomie stanu (np. Alaska) lub lokalnym (np. Indiana)[133].

W większości stanów USA dobra i usługi wykorzystywane w rolnictwie nie są przedmiotem opodatkowania w podatku obrotowym. Pozwala to na obniżenie kosztów produkcji i ogranicza kumulację podatków.

Tabela 4.42.

Porównanie stanowych i lokalnych podatków obrotowych od sprzedaży detalicznej w USA w 2004 r.

Lp.	Stan	Stawka podatku stanowego w %	Maksymalna stawka podatku lokalnego w %	Maksymalna łączna stawka w %
1	2	3	4	5
1.	Alabama	4,0	7,0	11,0
2.	Alaska	----	7,0	7,0
3.	Arizona	5,6	4,5	10,1
4.	Arkansas	5,125	5,5	10,625
5.	Colorado	2,9	7,0	9,9
6.	Connecticut	6,0	---	6,0
7.	Florida	6,0	1,5	7,5
8.	Georgia	4,0	3,0	7,0
9.	Hawaii	4,0	---	4,0
10.	Idaho	6,0	3,0	9,0
11.	Illinois	6,25	3,0	9,25
12.	Indiana	6,0	---	6,0
13.	Iowa	5,0	2,0	7,0
14.	California	6,0	2,75	8,75
15.	Kansas	5,3	3,0	8,3
16.	Kentucky	6,0	---	6,0
17.	Louisiana	4,0	6,25	10,25
18.	Maine	5,0	---	5,0
19.	Maryland	5,0	---	5,0
20.	Massachusetts	5,0	---	5,0
21.	Michigan	6,0	---	6,0
22.	Minnesota	6,5	1,0	7,5
23.	Mississippi	7,0	0,25	7,25
24.	Missouri	4,225	4,5	8,725
25.	Montana	----	---	---
26.	Nebraska	5,5	1,5	7,0
27.	Nevada	6,5	1,0	7,5
28.	New Hampshire	----	---	---
29.	New Jersey	6,0	---	6,0
30.	New Mexico	5,0	2,25	7,25
31.	New York	4,25	4,5	8,75

[133] Szerzej: *Comparison of State and Local Retail Sales Taxes*, Federation of Tax Administrators, January 2004, www.taxadmin.org/fta/rate/tax_stru.html.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

Cdn. Tabeli 4.42.

1	2	3	4	5
32.	North Carolina	4,5	3,0	7,5
33.	North Dakota	5,0	2,5	7,5
34.	Ohio	6,0	2,0	8,0
35.	Oklahoma	4,5	6,0	10,5
36.	Oregon	----	---	---
37.	Pennsylvania	6,0	1,0	7,0
38.	Rhode Island	7,0	---	7,0
39.	South Carolina	5,0	2,0	7,0
40.	South Dakota	4,0	2,0	6,0
41.	Tennessee	7,0	2,75	9,75
42.	Texas	6,25	2,0	8,25
43.	Utah	4,75	2,25	7,0
44.	Vermont	6,0	1,0	7,0
45.	Washington	6,5	2,4	8,9
46.	Wyoming	4,0	2,0	6,0
47.	West Virginia	6,0	---	6,0
48.	Virginia	3,5	1,0	4,5
49.	Wisconsin	5,0	0,6	5,6
50.	Delaware	----	---	---

Źródło: *Comparison of State and Local Retail Sales Taxes*, Federation of Tax Administrators, January 2004, www.taxadmin.org /fta/rate/tax_ stru.html.

4.3.5. Wysokość obciążeń podatkowych i ich wpływ na amerykańskie rolnictwo

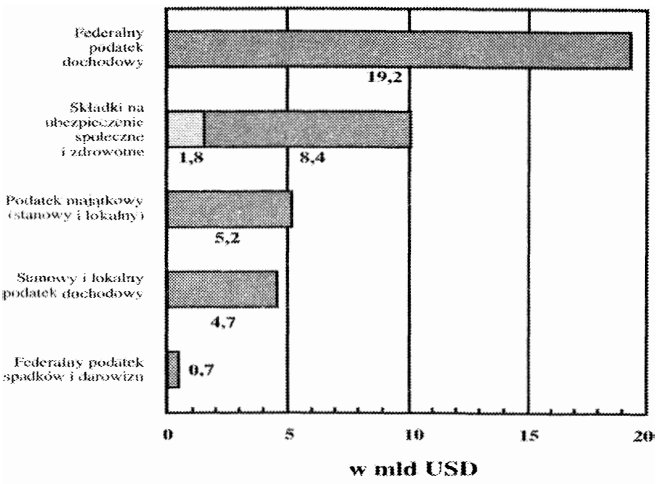
Amerykański system podatkowy, w tym także system opodatkowania rolnictwa, nie jest jednolity. Różnice dotyczą przede wszystkim podatków pobieranych na poziomie stanów i lokalnym. Odrębność systemów, różne polityki stanowe i ich liczba oraz brak szczegółowych informacji nie pozwalają na gruntowną analizę podatków obciążających rolnictwo w ramach poszczególnych jurysdykcji. Dlatego też ocena wpływu polityki podatkowej na rolnictwo USA może dotyczyć przede wszystkim jednolitego dla wszystkich systemu federalnego.

Największym obciążeniem podatkowym amerykańskiego rolnictwa, na poziomie federalnym, jest podatek dochodowy od osób fizycznych (wykres 4.5.). Federalny podatek dochodowy, ze względu na swoją konstrukcję, nie jest podatkiem neutralnym i w istotny sposób oddziałuje na rolnictwo. Zawiera wiele rozwiązań, które można traktować jako niejawne, pozabudżetowe wsparcie rolnictwa (w literaturze występujące pod pojęciem *tax expenditures*).

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

Wykres 4.5.

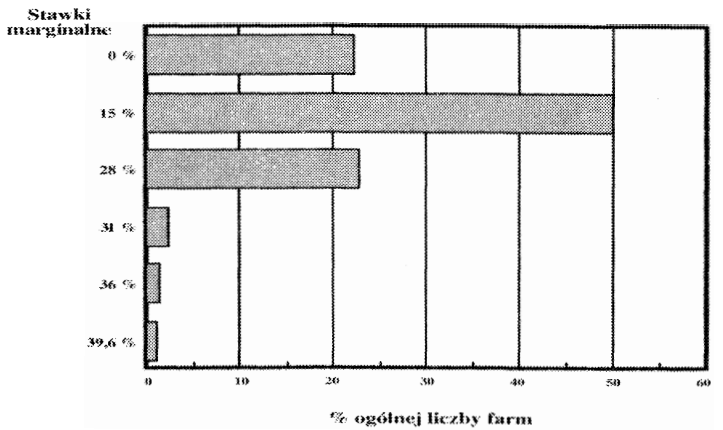
Obciążenia fiskalne właścicieli farm rodzinnych w USA w 1996 r.



Źródło: Opracowanie na podstawie: *Federal Taxes: Taxes Paid by Farmers*, ERS, US Department of Agriculture, Washington 2004.

Wykres 4.6.

Stawki marginalne w federalnym podatku dochodowym płaconym przez farmerów w USA w 1996 r.



Źródło: Opracowanie na podstawie: *Federal Taxes: Taxes Paid* […].

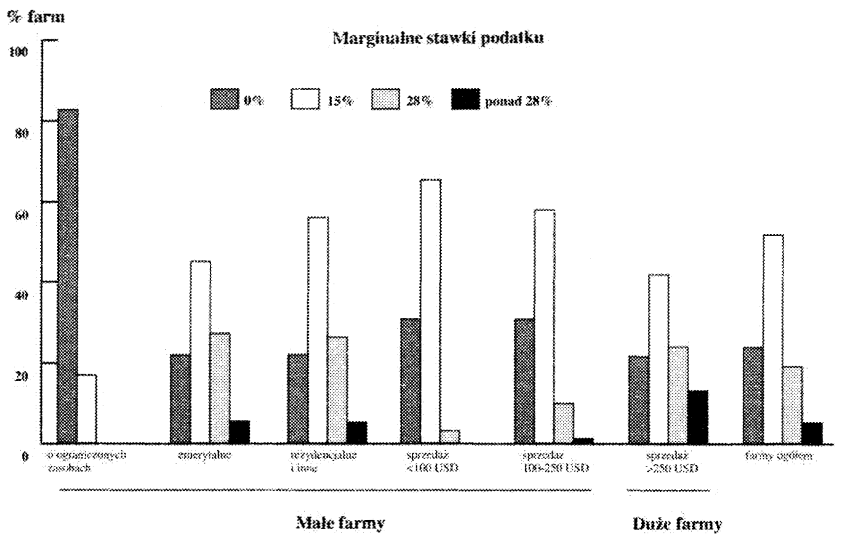
W 1996 roku właściciele farm rodzinnych, od dochodów rolniczych i nierolniczych, zapłacili 19,2 miliardów USD podatku. Według danych IRS, większość opodatkowanych dochodów pochodziła spoza gospodarstwa rolnego, najwyższy podatek zapłacili właściciele farm, którzy wykonywali inny zawód.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

Większość farmerów, w porównaniu z podatnikami prowadzącymi inną działalność lub zatrudnionymi poza rolnictwem, osiąga niskie dochody, a w związku z tym płaci podatek według najniższej, 15% stawki marginalnej (wykres 4.6.). W 1996 roku 53% farmerów wykazywało dochód klasyfikujący się do najniższego przedziału[134] i płaciło najniższy podatek. Wpływy z tego tytułu stanowiły ok. 20% ogółu dochodów z federalnego podatku dochodowego z rolnictwa, w porównaniu – 5% płacących podatek, obciążonych najwyższymi stawkami marginalnymi (31%, 36%, 39,6%) było źródłem 54% dochodów z tego tytułu[135]. Prawie 70% dochodów z federalnego podatku dochodowego od dochodów osobistych pochodziło z tzw. farm rezydencjalnych, stanowiących ok. 53% ogółu farm rodzinnych. Ta kategoria ma też najwyższy odsetek farmerów (spośród małych farm rodzinnych) płacących podatki w wyższych przedziałach (wykres 4.7.).

Wykres 4.7.

Marginalne stawki federalnego podatku dochodowego płaconego przez farmerów w 1996 r. (według typów farm)



Źródło: Opracowanie na podstawie: *Federal Taxes: Taxes Paid* [...].

Najniższe obciążenia fiskalne z tytułu federalnego podatku dochodowego występowały w farmach emerytalnych i o ograniczonych zasobach , najwyższe w farmach dużych o wysokości sprzedaży powyżej 250 tys. dolarów.

W 1996 roku 75% farm rodzinnych, prowadzących produkcję rolną i osiągających ponad 25.000 USD dochodu, dla celów podatkowych wykazało stratę.

[134] Udział podatku dochodowego zapłaconego przez farmy w federalnym budżecie wynosił w 1996 roku ok. 2%, a średnia efektywna stawka podatku wynosiła ok. 9%.

[135] R Durst., J. Monke, *Effects of Federal Tax Policy on Agriculture*, U.S. Department of Agriculture, Agricultural Economic Report, No. 800, Washington, April 2001.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

Średnia strata wynosiła ok. 8.100 USD. Gospodarstwa te osiągnęły przeciętnie 59.000 USD dochodu spoza rolnictwa. Konstrukcja podatku federalnego pozwalająca na pokrycie strat z gospodarstwa rolnego dochodami z innych źródeł w całości, w danym roku podatkowym, w konsekwencji oznacza obniżenie ogólnych obciążeń podatkowych właścicieli farm. Dla porównania – 62% farm opodatkowanych na podstawie podatku korporacyjnego odnotowało dochód do opodatkowania, wynoszący średnio w 1996 roku 21.000 USD[136].

Federalny podatek dochodowy w istotny sposób wpływa na decyzje gospodarcze, inwestycje i zarządzanie w sektorze rolnym. Zmiany w jego konstrukcji, które wprowadzono w ciągu ostatnich dwóch dekad, doprowadziły do poszerzenia bazy podatkowej i obniżenia marginalnych stawek podatku, zmniejszyły też motywację podatników do ucieczki przed opodatkowaniem. Jednak, jak wynika z badań E. Serovej, ogólne obciążenia produkcji rolnej w latach 1990-1998, obejmujące podatki federalne, stanowe i lokalne, zmniejszyły się w minimalnym stopniu (tabela 4.43.). Może to oznaczać, że podatki stanowe i lokalne, przynajmniej w części stanów, wzrosły i częściowo zniwelowały korzyści wynikające ze zmiany przepisów federalnych.

Tabela 4.43.

Obciążenia podatkowe produkcji rolnej w USA (w %)

Wyszczególnienie	1990	1993	1994	1995	1996	1997	1998
Udział podatków w produkcji końcowej (uwzględniając dotacje)	8,8	9,0	9,0	8,1	9,1	9,0	8,6
Udział podatków w produkcji końcowej (bez dotacji)	10,1	10,2	10,0	9,1	10,1	9,9	9,6

Źródło: Opracowanie na podstawie: E. Serova, I. Khramova, V. Maslenkova, *Taxation in Agriculture* [...], s.27.

Aktualne rozwiązania w zakresie federalnego podatku dochodowego wyraźnie faworyzują rolników, którzy mogą korzystać zarówno z przepisów dotyczących wszystkich podatników, jak i specjalnych rozwiązań dla farmerów. Dochód z farmy jest opodatkowany korzystniej, niż w przypadku pozostałych podatników. Uprzywilejowane traktowanie rolnictwa rodzinnego zachęca do inwestowania w rolnictwo, wpływa na strukturę organizacyjną farm, ich dochodowość, w konsekwencji także na ceny ziemi rolniczej. Taka polityka podatkowa sprzyja przede wszystkim wzrostowi liczby dużych gospodarstw.

Federalne przepisy podatkowe, promujące inwestycje, w ostatnich latach przyczyniły się do przyśpieszenia substytucji pracy kapitałem, zniechęciły, ze względu na wysokie obciążenie podatkowe pracy najemnej, do wykorzystywania jej w gospodarstwie. Oczywiście na powyższe zjawisko duży wpływ miały również inne czynniki, ale polityka podatkowa dodatkowo wzmacniała trendy wywołane głównie przez bodźce pozafiskalne, takie jak np. rozwój techniki.

[136] R. Durst, J. Monke, *Effects of Federal Tax* [...], s. 36-45.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

Nie ma jednak żadnych empirycznych dowodów na to, że uprzywilejowany, specjalny system opodatkowania rolnictwa zapewnia sprawiedliwy podział dochodów. Wprawdzie rolnicy korzystają ze specjalnych ulg i odliczeń, co wyraźnie zmniejsza progresywność systemu[137], lecz nie zawsze prowadzi to do zmniejszenia obciążeń gospodarstw ekonomicznie słabszych, czy też utrzymujących się tylko i wyłącznie z rolnictwa. Największe korzyści podatkowe odnoszą farmy duże, osiągające wysoki dochód z gospodarstwa rolnego oraz farmy bardzo małe osiągające wysoki poziom dochodów spoza rolnictwa. Równocześnie wielu właścicieli farm, mimo że farma stanowiła ich główne zajęcie, nie jest w stanie wygenerować wystarczająco dużych dochodów (ani z rolnictwa, ani spoza rolnictwa) i w związku z tym nie mogą oni w pełni spożytkować dostępnych korzyści podatkowych.

Federalna polityka podatkowa w zakresie opodatkowania spadków i darowizn nieruchomości rolnych przyczyniła się do koncentracji ziemi w farmach osiągających wysokie dochody z rolnictwa oraz w farmach, które w zasadzie nie prowadziły działalności rolniczej lub prowadziły ją w bardzo ograniczonym zakresie. W konsekwencji spowodowało to wystąpienie tzw. efektu zamknięcia, czyli ograniczenia dostępu do ziemi rolniczej dla osób planujących rozpoczęcie produkcji rolnej. Gospodarstwa rolne stały się raczej ucieczką od wysokich podatków. Głównym bodźcem do inwestowania była nie chęć zwiększenia efektywności gospodarowania, ale dążenie do minimalizacji obciążeń podatkowych oraz wzrostu liczby farm bardzo małych i bardzo dużych.

Polityka podatkowa pobudziła produkcję rolną i przyczyniła się do spadku cen żywności w USA. Nie wszystkie kategorie farm w jednakowym stopniu odbierały bodźce podatkowe. W mniejszych gospodarstwach rolnych, w związku z pojawieniem się bariery cenowej (ceny niższe niż koszty produkcji), mógł nastąpić spadek produkcji. Według T. Hertel i M. Tsigas[138], zniesienie uprzywilejowanego opodatkowania rolnictwa mogłoby jednak doprowadzić w USA do wzrostu cen żywności o 2 - 4%, co w konsekwencji przyczyniłoby się zapewne do zmniejszenia popytu i produkcji rolnej.

Podsumowując, należy stwierdzić, że aktualnie obowiązująca polityka podatkowa ma duży wpływ na ekonomikę gospodarstw rolnych i jest korzystna dla rolników. Federalne przepisy podatkowe, z licznymi zwolnieniami, odliczeniami i specjalnymi ulgami, pozwalają wyraźnie obniżyć efektywną stawkę podatku, a tym samym zmniejszyć obciążenia podatkowe farmerów. Większość amerykańskich rolników wykazuje stratę podatkową, co pozwala na zmniejszenie podatku dochodowego także z pozostałych źródeł. Analizując dane IRS, można stwierdzić, że obciążenia farmerów w stosunku do całej populacji podatników, a zwłaszcza do osób, które nie zajmowały się produkcją rolną były niższe i różnica ta powiększała się wraz ze wzrostem dochodów. Według danych IRS, w 1997 roku właściciele farm,

[137] Średnia efektywna stawka podatkowa farmerów jest o 2 punkty procentowe niższa niż całej populacji podatników w USA.

[138] T. Hertel, M. Tsigas, *Tax Policy and U.S. Agriculture: A General Equilibrium Analysis*, [w:] „American Journal of Agricultural Economics", Vol. 70, May 1988, s. 289-302.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

dla których były one głównym źródłem dochodów, zaoszczędzili z tego tytułu ok. 6.000 dolarów[139].

Niewątpliwie, co potwierdza C. Davenport[140], amerykański federalny system opodatkowania rolnictwa jest istotnym źródłem dochodów rolników, na które składają się dochody z produkcji rolnej i dochody będące wynikiem optymalizacji opodatkowania. Dążenie do maksymalizacji dochodów wymaga jednak od farmerów wiedzy i umiejętnego zarządzania. Często podejmują oni decyzje prowadzące do zmniejszenia kosztów podatkowych, opłacalne z punktu widzenia obciążeń podatkowych, ale nie zawsze korzystne ekonomicznie z punktu widzenia produkcji rolnej. Farmerzy, którzy nie posiadają takich umiejętności i nie są w stanie, poprzez odpowiednie zarządzanie podatkami, doprowadzić do wzrostu całkowitego dochodu, muszą liczyć tylko na dochody z farmy i często nie wytrzymują konkurencji z pozostałymi.

Specjalne rozwiązania, zastosowane w opodatkowaniu amerykańskiego rolnictwa, stanowią istotne jego wsparcie. Według szacunków przygotowywanych na zlecenie OECD, niezbędnych do obliczenia PSE, udział *tax expenditures* w amerykańskim rolnictwie w 2002 r. wynosił ok. 12% ogólnego wsparcia producentów rolnych. Wartości te są raczej niedoszacowane. Należy zauważyć, iż nie wszystkie konstrukcje podatkowe zostały w tych obliczeniach ujęte. Poza częścią rozwiązań zastosowanych w dochodowym osobistym podatku federalnym, całkowicie pominięto w nich specjalne rozwiązania zastosowane w podatkach majątkowych oraz pozostałych podatkach, o charakterze stanowym i lokalnym.

Tabela. 4.44.

Szacunek rolniczych *tax expenditures* w USA (na podstawie danych PSE OECD w mln USD)

Typ ulgi	1997	1998	1999	2000	2001	2002
A. Ulgi w podatku dochodowym	1.026	1.252	1.585	1.877	2.364	2.489
B. Dopłata do paliwa	2.385	2.385	2.385	2.385	2.385	2.385
Suma A i B	3.411	3.637	3.970	4.262	4 .749	4.874
Wsparcie dla producentów (PSE)	30.539	48.272	55.932	49.637	51.683	39.559
Udział wsparcia podatkowego (% PSE)	11,17	7,53	7,10	8,58	9,19	12,32

Źródło: Opracowanie na podstawie: *Taxation and social* [...], s.118.

Bardziej wiarygodnym i jednocześnie bardziej kompletnym źródłem danych na temat rolniczych *tax expenditures* wydaje się raport przygotowywany przez *Joint Committee on Taxation*[141], oparty na danych zawartych w amerykańskim budżecie. Według szacunków *Joint Committee on Taxation,* wartość wsparcia rolnictwa poprzez system

[139] P. Canning, M. E. Tsigas, *Current Tax Policy vs. a Flat Tax: Effects on U.S. Agriculture*, Economic Research Service USDA, Agricultural Outlook , October 2000, s. 19.

[140] C. Davenport, M. Boehlje, D. Martin, *The Effects of Tax Policy on American Agriculture*, AER-480, Economic Research Service, USDA, February 1982.

[141] *Estimates of Federal* [...].

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

podatkowy w USA, w okresie od 2004 do 2008 roku, wyniesie ok. 3,4 mld USD (tabela 4.45.). Także i w tym przypadku dane nie zawierają wyliczeń związanych z podatkami majątkowymi oraz innymi obowiązującymi lokalnie, a w związku z tym również i te szacunki są raczej zaniżone.

Tabela. 4.45.

Oszacowana wartość rolniczych *tax expenditures* w USA w latach 2004-2008

Rodzaj *tax expenditures*	Wartość w mld USD
Opodatkowanie na podstawie średniego dochodu rolniczego z 3 lat	0,1
Uproszczona metoda księgowania *cash accounting*	1,9
Pięcioletni zwrot strat operacyjnych netto	0,2
Bezpośrednio odliczane wydatki inwestycyjne	1,2
Razem rolnicze *tax expenditures*	3,4

Źródło: Opracowanie na podstawie: *Estimates of Federal Tax Expenditures For Fiscal Years 2004–2008*, Joint Committee On Taxation, U.S. Government Printing Office, Washington 2003.

Amerykańskie rolnictwo na poziomie federalnym, jak wynika z badań, jest najlżej opodatkowanym działem gospodarki USA. Należy jednak pamiętać, że obciążenia podatkowe, ze względu na wielowymiarowość amerykańskiego systemu podatkowego, są w poszczególnych regionach bardzo zróżnicowane i trudne do oszacowania. Może to wpływać na rozwój poszczególnych farm i alokację zasobów, zwłaszcza kapitału, cen ziemi oraz konkurencyjność poszczególnych regionów. Według M.E. Tsigas i P. Canninga[142], na poziomie stanów i lokalnym rolnictwo jest opodatkowane ciężej niż pozostałe działy. Dlatego też może okazać się, że pozytywny wpływ na rolnictwo federalnej polityki podatkowej jest osłabiony lub nawet zniwelowany przez lokalne decyzje podatkowe, które nie zawsze są zgodne z założeniami polityki federalnej.

[142] M. E. Tsigas, P. *Canning, Implications of tax policies for U.S. food and agriculture: a multiregional*, Economy-wide approach. Referat na konferencję międzynarodową pt. *Policy Modeling*, Bruksela, 4-6 lipiec 2002, www.ecomod.net/conferences/ ecomod2002 /ecomod2002_program.htm.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

Rozdział 5.

KONSTRUKCJA SYSTEMU OPODATKOWANIA ROLNICTWA W POLSCE

5.1. Ogólna charakterystyka polskiego systemu podatkowego

Reformę systemu podatkowego, której celem było przede wszystkim dostosowanie go do potrzeb gospodarki rynkowej, rozpoczęto w Polsce na przełomie lat osiemdziesiątych i dziewięćdziesiątych XX wieku. Wprowadzone wówczas zmiany przyczyniły się przede wszystkim do[1]:

- szybkiego realnego wzrostu dochodów budżetu państwa;
- wzrostu dochodów podatkowych w strukturze dochodów budżetu państwa;
- wzrostu udziału podatków pośrednich w podatkowych dochodach budżetu państwa.

Początkiem przebudowy polskiego systemu podatkowego było niewątpliwie wprowadzenie w 1989 roku jednolitego podatku od osób prawnych, który zmienił dotychczasową zasadę zróżnicowania opodatkowania podmiotów gospodarczych, uwzględniającą kryterium uspołecznienia. Zasadnicza reforma została jednak przeprowadzona w latach 1992-1993.

W 1992 roku wprowadzono w Polsce powszechny podatek dochodowy od osób fizycznych i jednocześnie nową konstrukcję podatku dochodowego od osób prawnych, ujednolicając tym samym zasady opodatkowania dochodów. W kolejnych latach konstrukcja prawna podatku dochodowego od osób fizycznych i prawnych poddawana była wielu nowelizacjom i korektom. W okresie od 1992 do 2006 roku do pierwotnych tekstów ustaw wprowadzono szereg zmian, znacznie je kompliku-

[1] W. Modzelewski, *Legislacja podatkowa lat 1997–2000 – próba oceny*, [w:] R. Mastalski (red.), *Studia z dziedziny prawa finansowego, prawa konstytucyjnego i ochrony środowiska,* Oficyna Wydawnicza „Unimex", Wrocław 2001, s. 292.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

jąc. Stopniowo obniżano marginalne stawki podatku zarówno od dochodów osobistych, jak i od dochodów przedsiębiorstw, zlikwidowano szereg ulg i uszczelniono system odliczeń (w tym także kosztów uznawanych za koszty podatkowe). Nie wszystkie zmiany były podporządkowane zasadzie zmniejszania fiskalności systemu podatkowego, część nich była efektem bieżącej polityki poszczególnych ekip rządzących, część zaś miała charakter formalny, likwidowała luki prawne i niejasne przepisy. Jednocześnie w latach 1997- 2005 znacznie poszerzono podstawę opodatkowania PIT, rezygnując ze zwolnienia opodatkowania zysków z dochodów kapitałowych, eliminując ulgi inwestycyjne oraz ograniczając do minimum katalog innych ulg i odliczeń podatkowych o charakterze osobistym.

Od 1993 roku zaczął obowiązywać podatek od towarów i usług (VAT) oraz podatek akcyzowy, które zastąpiły dotychczas obowiązujące i powszechnie krytykowane podatki obrotowe od wartości brutto. Oba podatki od początku stały się istotnym źródłem dochodów budżetu centralnego, zwłaszcza akcyza, która jest często nadmiernie wykorzystywana do ich generowania. Należy również zauważyć, że w Polsce obowiązuje jedna z najwyższych podstawowych stawek VAT w krajach UE.

Najsłabszym elementem obowiązującego systemu podatkowego są bez wątpienia podatki majątkowe, które w niewielkim stopniu różnią się od obowiązujących jeszcze przed 1989 r. i nadal czekają na generalną przebudowę. Wprawdzie w latach 1994–1996 opracowano koncepcję powszechnego podatku od wartości nieruchomości, który miał stanowić podstawowe źródło dochodów samorządów lokalnych, jednakże jej założenia nie zostały, jak dotychczas, wprowadzone w życie. Opodatkowanie nieruchomości w oparciu o ich wartość nie jest możliwe bez dobrze funkcjonującego ich rejestru (katastru), w tym także fiskalnego.

Podsumowując, można stwierdzić, że aktualnie obowiązujący w Polsce system podatkowy charakteryzuje się dużą liczbą obciążeń fiskalnych oraz, ze względu na złożoną konstrukcję większości podatków, dużym stopniem skomplikowania. Składa się z dwunastu tytułów (tabela 5.1.), które w części stanowią dochody budżetu centralnego, w części zaś dochody samorządów lokalnych. Zastosowane podatki obejmują pełny zakres przedmiotów i podmiotów opodatkowania, co pozwala niewątpliwie stosować szeroką bazę podatkową, a tym samym zwiększyć dochody z opodatkowania. Różnica pomiędzy poszczególnymi daninami polega na odmiennym rozłożeniu akcentów i ich roli w kształtowaniu dochodów budżetu państwa lub jednostek samorządu terytorialnego. Poszczególne tytuły różnią się efektywnością opodatkowania. Największe znaczenie dla budżetu państwa mają podatki pośrednie, obciążające konsumpcję (podatek od towarów i usług - VAT i podatek akcyzowy) oraz podatki bezpośrednie – dochodowe (podatek dochodowy od osób fizycznych - PIT i podatek dochodowy od osób prawnych - CIT), wśród podatków lokalnych - podatek od nieruchomości i rolny, które jednak nie są tak efektywne pod względem fiskalnym jak podatki centralne.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

Tabela 5.1.

Podatki wchodzące w skład polskiego systemu podatkowego

Kryterium podziału	Nazwa podatku
Ze względu na przedmiot opodatkowania (kryterium przedmiotowe)	Podatki dochodowe: • Podatek dochodowy od osób fizycznych • Podatek dochodowy od osób prawnych Podatki majątkowe: • Podatek od spadków i darowizn • Podatek od czynności cywilnoprawnych • Podatek rolny • Podatek leśny • Podatek od nieruchomości • Podatek od środków transportowych • Podatek od posiadania psów Podatki od wydatków (konsumpcyjne): • Podatek od towarów i usług (VAT) • Podatek akcyzowy • Podatek od gier
Ze względu na stosunek do źródła podatku (podatki bezpośrednie i pośrednie)	Podatki bezpośrednie: • Podatek dochodowy od osób fizycznych • Podatek dochodowy od osób prawnych • Podatek od spadków i darowizn • Podatek od czynności cywilnoprawnych • Podatek rolny • Podatek leśny • Podatek od nieruchomości • Podatek od środków transportowych • Podatek od posiadania psów Podatki pośrednie: • Podatek od towarów i usług (VAT) • Podatek akcyzowy • Podatek od gier
Ze względu na beneficjanta dochodów (podatki centralne i lokalne)	Podatki centralne: • Podatek dochodowy od osób fizycznych • Podatek dochodowy od osób prawnych • Podatek od towarów i usług (VAT) • Podatek akcyzowy • Podatek od gier Podatki o charakterze lokalnym: • Podatek od nieruchomości • Podatek od środków transportowych • Podatek od posiadania psów • Podatek rolny • Podatek leśny • Podatek od spadków i darowizn • Podatek od czynności cywilnoprawnych

Źródło: Opracowanie własne.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

Największy udział w tworzeniu dochodów polskiego budżetu mają podatki pośrednie - VAT i podatek akcyzowy. Zgodnie z aktualnymi trendami można założyć, że tendencja ta nadal się utrzyma. Według europejskiego urzędu statystycznego Eurostat, w Polsce udział VAT i podatku akcyzowego w ogólnym obciążeniu fiskalnym[2] należy do najwyższych w UE, w 2003 roku wynosił 41,8%. Wyższy udział miał Cypr (49,4%), Węgry (42,3%) i Portugalia (41,9%). Udział podatków pośrednich jest najniższy w Belgii (28,8%) i Niemczech (29,7%). Średnia europejska wynosi 33,8%.

Polskę zaliczyć można do grupy państw o średnim stopniu fiskalizmu (mierzonym jako udział dochodów podatkowych w PKB). Należy jednak zauważyć, że w rzeczywistości wskaźnik ten może być o kilka punktów procentowych wyższy, zwłaszcza wówczas, gdy uwzględnieni się wydatki sektora publicznego (w stosunku do PKB). Różnica finansowana jest poprzez deficyt budżetowy, a to niestety może oznaczać wzrost obciążeń podatkowych w przyszłości[3].

Tabela 5.2.

Dochody podatkowe jako % PKB w Polsce w latach 1995 – 2003

Wyszczególnienie	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003
Obciążenia fiskalne jako % PKB:	40,3	39,1	38,6	37,6	38,2	37,6	36,6	36,0	36,6
1. Podatki pośrednie:	15,8	16,0	15,4	15,0	15,5	14,8	14,4	14,7	15,3
- VAT	7,1	7,6	8,3	8,2	8,5	8,2	8,0	8,0	8,2
- podatek akcyzowy	4,9	4,9	3,8	3,9	4,1	3,8	3,8	4,2	4,4
- pozostałe podatki	3,8	3,5	3,4	2,9	2,9	2,8	2,5	2,5	2,7
2. Podatki bezpośrednie:	12,8	11,1	11,1	10,6	7,4	7,5	6,9	6,6	7,2
- PIT	8,5	8,1	7,7	7,7	4,7	4,6	4,4	4,4	4,1
- CIT	3,3	2,9	3,1	2,8	2,5	2,4	1,8	1,8	2,2
- pozostałe podatki	1,0	0,1	0,3	0,1	0,2	0,5	0,7	0,5	0,9
3. Składki na ubezpieczenia społeczne (w tym także zdrowotne)	11,7	12,0	12,1	12,0	15,3	14,0	15,3	14,7	14,1
Udział dochodów podatkowych w budżetach (% PKB):									
1. Centralnym	24,8	23,6	22,5	21,3	19,0	18,6	17,9	17,8	18,8
2. Lokalnych	3,8	3,6	4,1	4,3	4,0	3,6	3,6	3,6	3,8

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: *Structures of the taxation systems in the European Union*, Office for Official Publications of the European Communities, Luxembourg 2005, s. 178.

Równocześnie Polska należy do krajów o najniższym udziale podatków bezpośrednich (PIT, CIT) w ogólnym ciężarze podatkowym, których udział w latach

[2] Eurostat do obciążeń podatkowych zalicza także obciążenia z tytułu składek na ubezpieczenia społeczne.

[3] Zob. J. Neneman, R. Piwowarski, *Jaki system podatkowy*, CASE -- Centrum Analiz Społeczno-Ekonomicznych, Warszawa 2004, s. 13.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

1995-2003 systematycznie spadał. Podatki bezpośrednie w Polsce stanowiły w 1995 r. ok. 38,6% ogólnego obciążenia fiskalnego, natomiast w 2003 r. już tylko 19,7%. Jednym z głównych powodów zmniejszenia się udziału podatków dochodowych w dochodach budżetu państwa była przeprowadzona w 1999 roku reforma ubezpieczeń zdrowotnych i w związku z tym przesunięcie części wpływów z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych bezpośrednio do budżetu NFZ. Wpływy budżetowe z tego tytułu zmniejszyły się, chociaż w tym czasie wysokość nominalnych stawek podatku dochodowego od osób fizycznych nie uległa zasadniczej zmianie. Podobny poziom opodatkowania bezpośredniego był w 2003 r. w Słowenii - 20,8%. Najwyższy udział podatki bezpośrednie w PKB miały w Danii i Wielkiej Brytanii, odpowiednio 59,6% i 42%. Równocześnie ogólne obciążenie fiskalne, łącznie ze składkami na ubezpieczenia społeczne, wynosiło w Polsce w 2003 roku 36,6% PKB (bez składek na ubezpieczenie społeczne 22,5% PKB) i było wyższe od roku 2002 o 0,6 punktu procentowego (średnia UE wynosiła 41,5% PKB). Wśród 25 krajów Unii Europejskiej najniższy udział obciążeń fiskalnych był na Litwie (28,7%) i Łotwie (29,1%), najwyższy w Szwecji (51,4%) i Danii (49,8%).

Większość dochodów podatkowych w Polsce zasila bezpośrednio budżet centralny. Dochody podatkowe samorządów lokalnych stanowiły w 2003 roku tylko 3,8% PKB, przy średniej w Unii Europejskiej wynoszącej 4,4%.

Tabela 5.3.

Struktura dochodów budżetowych w Polsce w latach 1995-2004 (w %)

Wyszczególnienie	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004
VAT	24,69	28,11	30,82	33,87	38,76	38,15	37,64	40,16	39,68	39,84
Podatek akcyzowy	14,50	15,57	14,94	16,65	20,02	20,13	20,54	21,93	22,61	24,29
CIT	10,56	10,77	11,07	11,70	11,96	12,43	9,41	10,42	9,27	8,36
PIT	28,08	26,26	25,00	27,39	18,36	17,02	16,68	16,78	16,88	13,76
Pozostałe dochody	17,61	15,86	17,60	9,96	10,44	11,81	15,25	10,25	11,01	13,75

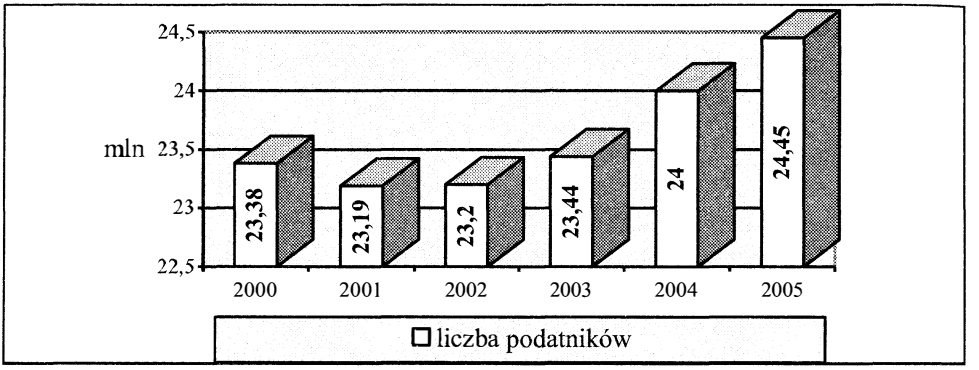
Źródło: Opracowanie własne na podstawie sprawozdań z wykonania budżetu państwa.

Najbardziej powszechnym, ze względu na liczbę podatników, podatkiem w Polsce jest podatek dochodowy od osób fizycznych. W 2005 roku liczba podatników podatku dochodowego od osób fizycznych wynosiła ponad 24,45 mln (wykres 5.1.).

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

Wykres 5.1.

Liczba podatników opłacających podatek dochodowy na podstawie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w latach 2000-2005 (w mln)



Źródło: Opracowanie własne na podstawie informacji Departamentu Podatków Bezpośrednich Ministerstwa Finansów.

W 2006 w opodatkowaniu osób fizycznych obowiązywały, w zależności od osiąganych dochodów, trzy stawki podatku: 19%, 30% i 40%, jednocześnie osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą mogły wybrać 19% podatek liniowy lub dostępne, uproszczone formy opodatkowania dochodów (ryczałt od przychodów ewidencjonowanych lub kartę podatkową). Natomiast przedsiębiorstwa posiadające osobowość prawną były opodatkowane 19% podatkiem liniowym.

Tabela 5.4.

Stawki w podatku dochodowym od osób fizycznych obowiązujące w latach 1992-2006 (w %)

Przedział skali podatkowej	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998 - 2006
I	20	20	21	21	21	20	19
II	30	30	33	33	33	32	30
III	40	40	45	45	45	44	40

Źródło: Opracowanie własne na podstawie ustawy z dnia 26 lipca 1992 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, Dz. U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 z późn. zm.

Większość z podatników podatku dochodowego od osób fizycznych, ok. 23,9 mln, w 2005 r. rozliczało się na zasadach ogólnych (według progresywnej skali podatkowej), niewiele ponad 260 tys. podmiotów prowadzących działalność gospodar-

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

czą opłacało podatek według 19% stawki liniowej[4]. Ok. 95% podatników PIT osiąga dochody znajdujące się w pierwszym przedziale skali podatkowej, obciążone 19% stawką marginalną.

Tabela 5.5.

Efektywne stawki podatku dochodowego od osób fizycznych w latach 2000-2004 (w %)

Rok podatkowy	Stawka efektywna	Stawki nominalne i efektywne w przedziałach podatkowych					
		Przedział I		Przedział II		Przedział III	
		Nom	Efek	Nom	Efek	Nom	Efek
2000	15,67	15,04	13,49	20,60	17,27	32,21	26,70
2001	15,61	14,86	13,30	20,61	17,39	33,05	29,14
2002	15,85	14,69	13,22	20,58	17,99	32,61	30,10
2003	15,35	14,62	13,11	20,63	18,11	31,23	27,98
2004	15,34	14,74	13,52	20,37	18,57	30,61	28,74
2005	15,55	14,77	13,55	20,47	18,70	31,03	29,66

Źródło: Opracowanie własne na podstawie informacji Departamentu Podatków Bezpośrednich Ministerstwa Finansów.

W latach 2000 – 2005 efektywne obciążenia podatkowe z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych były znacznie niższe, niż wynikałoby to z wysokości stawek marginalnych (tabela 5.4.). Podatnicy, korzystając z dostępnych ulg i odliczeń podatkowych, w istotny sposób zmniejszali swoje podatki. Wykorzystanie ulg, w poszczególnych przedziałach skali podatkowej, nie było równomierne. W większym stopniu z możliwości odliczenia ulg korzystali podatnicy z drugiego i trzeciego przedziału skali (tabela 5.6.).

Tabela 5.6.

Wykorzystanie odliczeń i ulg podatkowych w poszczególnych przedziałach podatkowych w latach 2000-2005

Rok podatkowy	Liczba podatników korzystających z odliczeń (w %)			Przeciętna kwota odliczeń od dochodu (w zł)			Przeciętna kwota odliczeń od podatku (w zł)		
	Przedział skali podatkowej								
	I	II	III	I	II	III	I	II	III
2000	44,56	84,28	88,03	366	1.407	12.415	319	1.237	3.246
2001	47,49	86,66	85,41	288	1.143	9.389	353	1.425	2.712
2002	45,83	81,93	76,49	271	695	3.135	356	1.264	2.877
2003	45,00	83,03	80,99	278	742	5.728	383	1.183	2.327
2004	40,44	76,49	80,64	253	277	606	343	908	1.394
2005	42,78	81,19	79,93	283	380	925	321	712	1.135

Źródło: Opracowanie własne na podstawie informacji Departamentu Podatków Bezpośrednich Ministerstwa Finansów.

[4] Na podstawie, informacji dotyczącej rozliczenia podatku dochodowego za 2005 r., Ministerstwo Finansów, Departament Podatków Bezpośrednich.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

W związku z tym można zadać pytanie, czy obowiązujący w Polsce system ulg i odliczeń w podatku dochodowym od osób fizycznych motywuje podatników do preferowanych przez ustawodawcę zachowań lub, ewentualnie, realizuje funkcję redystrybucji podatkowej. Okazuje się, że nie zawsze wydatki dokonywane w ramach ulg podatkowych mają swoje uzasadnienie ekonomiczne. Pomijając fakt, iż w systemie przez wiele lat funkcjonowały obok siebie rozwiązania sprzeczne[5], można przyjąć, że ulgi służą raczej obniżeniu obciążeń podatkowych podatników, którzy najpierw podejmują decyzję o kierunku wydatków, a dopiero później korzystają z możliwości odliczenia wydatków od podstawy opodatkowania czy też podatku[6]. Wniosek ten, jak twierdzi E. Nojszewska, jest wprawdzie trudny do skwantyfikowania i udowodnienia, a teza opiera się w dużym stopniu na subiektywnej percepcji rzeczywistości. Jeżeli jednak jest prawdziwa, można założyć, że dla zwiększenia efektywności systemu podatkowego i całej gospodarki, korzystniejsza jest rezygnacja z ulg podatkowych i jednoczesne obniżenie stawek podatku[7].

Straty budżetu wynikające z wykorzystania przez podatników dostępnych ulg i odliczeń przedstawia tabela 5.7. W latach 2000-2005, w wyniku zmian ustawowych eliminujących większość ulg, udział „niezapłaconego" (potencjalnego) podatku systematycznie malał. W obliczeniach nie uwzględniono wyłączenia z opodatkowania podatkiem dochodowym rolników prowadzących gospodarstwa rolne, co w znacznym stopniu ograniczyło bazę podatkową oraz prawdopodobnie, przyjmując tezę głoszoną przez N. Sterna: „im szerszą bazę podatkową uda się zbudować, tym mniej będzie szkód po stronie efektywności systemu podatkowego"[8], obniżyło wysokość dochodów budżetowych i efektywność podatku dochodowego od osób fizycznych, a tym samym polskiego systemu podatkowego. Należy zauważyć, że szeroka baza podatkowa pozwala na wprowadzenie niższych stawek podatku, natomiast każde jej ograniczenie, poprzez zwolnienia, wyłączenia lub ulgi, prowadzi nie tylko do niższej efektywności systemu podatkowego, ale także zniekształceń w samej gospodarce. Potwierdzają to doświadczenia światowe, na podstawie których można stwierdzić, że poszerzenie bazy podatkowej i obniżenie stawek podatku w istotny sposób przyczy-

[5] Na przykład z jednej strony progresywny system opodatkowania realizuje funkcję redystrybucyjną podatku, z drugiej zaś ulga na odpłatne kształcenie w szkołach prywatnych lub społecznych kierowana jest przede wszystkim do ludzi o wyższych dochodach i ma na celu raczej stymulowanie rozwoju oświaty niż zmniejszenie obciążeń podatkowych podatników dysponujących wyższymi dochodami. Podobnie oddziałuje ulga na usługi zdrowotne. Trudno znaleźć uzasadnienie ekonomiczne dla tego typu rozwiązań. W takim kształcie ulgi nie realizują raczej ani funkcji redystrybucyjnej podatku, ani też stymulacyjnej.

[6] E. Nojszewska, *Podatek dochodowy jako narzędzie polityki gospodarczej*, Szkoła Główna Handlowa, Warszawa 2002, s. 93-115.

[7] W latach 1997-2005 w Polsce wprawdzie wyraźnie ograniczono katalog ulg i odliczeń w podatku dochodowym, ale jednocześnie utrzymano wysokość stawek podatku i progów podatkowych na niezmienionym poziomie. Chociaż w krótkim okresie może to zwiększyć efektywność systemu podatkowego, a zwłaszcza efektywność podatku dochodowego od osób fizycznych, to w dłuższym okresie może jednak przyczynić się do wzrostu fiskalizmu i obniżenia wskaźników wzrostu gospodarczego.

[8] N. Stern, *Jaka reforma podatkowa jest potrzebna do szybkiego wzrostu gospodarczego?*, Fundacja Naukowa CASE – Centrum Analiz Społeczno-Ekonomicznych, Zeszyty BRE Bank – CASE, Nr 41/ 1999, s. 14.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

niają się do stabilizacji gospodarki i często wzrostu dochodów z tytułu podatków[9]. Zdaniem N. Sterna, poszerzenie bazy podatkowej jest najistotniejszym czynnikiem mającym wpływ na wzrost dochodów budżetowych. Według wyników powszechnego spisu rolnego przeprowadzonego w 2002 roku, liczba gospodarstw rolnych wynosiła w Polsce 2933,2 tys., z tego 1951,7 tys. gospodarstw o powierzchni powyżej 1 ha użytków rolnych stanowiły gospodarstwa indywidualne. Oznacza to, że ok. 2 mln potencjalnych podatników korzystało ze zwolnienia z podatku dochodowego (włączenie rolników do systemu opodatkowania dochodów pozwoliłoby na poszerzenie bazy podatku dochodowego od osób fizycznych z 2005 roku o ok. 8,2%).

Tabela 5.7.

Szacunkowe straty budżetu państwa z tytułu zastosowanych ulg w podatku dochodowym od osób fizycznych w latach 2000-2004

Rok podatkowy	Stawka efektywna w %	Kwota odliczeń od dochodu brutto w tys. zł	Niezapłacony podatek z tytułu odliczeń od dochodu w tys. zł	Kwota odliczeń od podatku w tys. zł	Zmniejszenie dochodów budżetowych z tytułu odliczeń i ulg podatkowych razem w tys. zł	Udział „niezapłaconego" podatku w dochodzie do opodatkowania po odliczeniu składek na ubezpieczenie społeczne w %
2000	15,67	8.069.562	1.264.500	4.991.975	6.256.475	1,93
2001	15,61	5.694.616	888.930	5.289.759	6.178.689	1,80
2002	15,85	3.842.988	697.961	5.048.438	5.746.399	1,65
2003	15,35	4.601.766	706.371	5.250.943	5.957.314	1,70
2004	15,34	2.607.680	400.018	4.041.185	4.441.203	1,26
2005	15,55	3.201.583	497.846	3.899.021	4.396.867	1,22

Źródło: Opracowanie własne na podstawie informacji Departamentu Podatków Bezpośrednich Ministerstwa Finansów.

Krytyka obecnie obowiązującego systemu podatkowego jest powszechna. Uważa się, iż polski system podatkowy cechuje znaczny fiskalizm ograniczający wzrost gospodarczy i wyraźne podporządkowanie przesłankom politycznym. W latach 1997–2006 przeprowadzono wprawdzie w obowiązujących ustawach podatkowych szereg doraźnych zmian, nie zawsze jednak zmierzały one do uporządkowania i uproszczenia przepisów, częściej miały charakter profiskalny, wynikający z bieżących potrzeb budżetu państwa. Jednocześnie nie podjęto działań zmierzających do objęcia podatkiem dochodowym dochodów z produkcji rolnej czy też zmian w zakresie opodatkowania nieruchomości. W związku z tym przebudowa polskiego systemu podatkowego wydaje się w najbliższej przyszłości nieunikniona. Istotne jest jednak, aby nowo ukształtowany system podatkowy umożliwiał rozwój gospodar-

[9] Szerzej: S. Bond, L. Chennells, *Corporate Income Taxes and Investment: A comparative Study*, The Institute for Fiscal Studies, London, February 2000.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

czy, nie niszczył źródeł opodatkowania i jednocześnie był systemem relatywnie tanim, efektywnym i spójnym. Jego twórcy powinni więc mieć wyraźną wizję skutków ekonomicznych zastosowanych rozwiązań i ich wpływu na gospodarkę. Powinni, tworząc nowy system podatkowy, w pierwszej kolejności kierować się zasadą, że podatki nie mogą szkodzić[10].

5.2. Podatki obciążające gospodarstwa rolne w Polsce

5.2.1. Ogólna charakterystyka systemu opodatkowania rolnictwa w Polsce

Współcześnie obowiązujący system opodatkowania gospodarstw rolnych w Polsce ostatecznie ukształtował się w latach osiemdziesiątych i dziewięćdziesiątych XX wieku. Wprawdzie w trakcie rozwoju opodatkowania rolnictwa, począwszy od 1945 roku, wyróżnić można co najmniej kilka etapów, pokrywających się w zasadzie z głównymi fazami polityki rolnej wymienianymi w literaturze przedmiotu[11], jednakże w pracy przyjęto umowny podział na dwa okresy: 1945 – 1989 r. oraz po 1989 r. Jako główne kryterium periodyzacji uznano rok 1989, w którym zapoczątkowana została reforma polskiego systemu podatkowego w III RP. Aczkolwiek podatek rolny, będący współcześnie głównym filarem systemu opodatkowania polskiego rolnictwa, wprowadzono w życie w 1984 roku, na kilka lat przed umownym rokiem 1989, a do 2006 r. podlegał on tylko niewielkim modyfikacjom, to jednak pozostałe obciążenia podatkowe zaczęły obowiązywać dopiero w okresie transformacji gospodarki. Taki podział ma swoje uzasadnienie, umożliwia bowiem porównanie systemu opodatkowania rolnictwa z ogólnym systemem podatkowym, obciążającym pozostałe działy gospodarki narodowej.

Aktualnie na system opodatkowania gospodarstw rolnych w Polsce składają się następujące podatki:

1) **dochodowe**, do których zaliczyć można:
   - podatek dochodowy od dochodów z działów specjalnych produkcji rolnej - funkcjonujący na podstawie ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych;

[10] Szerzej: R. Mastalski, *Jak zreformować polski system podatkowy*, [w:] „Przegląd Podatkowy", Nr 3/2003.

[11] A. Hanusz wyróżnia pięć takich etapów, dzieląc rozwój systemu opodatkowania rolnictwa w Polsce na okresy: 1944-1946, 1950-1956, 1957-1971, 1972-1984 oraz 1985-1995, który w zasadzie trwa do dzisiaj. Taki podział ma swoje uzasadnienie, gdy rozpatrywany jest poziom obciążeń podatkowych gospodarstw rolnych w ujęciu historycznym. Ze względu na to, iż głównym celem pracy jest analiza aktualnie obowiązującego systemu opodatkowania rolnictwa i wskazanie rozwiązań, które by zwiększyły efektywność tego systemu zarówno podatkową, jak i ekonomiczną, okres do 1989 roku stanowi jedynie tło historyczne. Dlatego też w pracy główny nacisk położono na rozwiązania aktualnie obowiązujące, pamiętając o tym, że rozwiązania dotyczące podatku rolnego, obecnie nieco zmodyfikowane, wprowadzono w 1984 roku, pięć lat przed umowną datą 1989, którą można uznać za początek reformy polskiego systemu podatkowego. Szerzej: A. Hanusz, *Polityka podatkowa w zakresie różnicowania obciążeń dochodów rolniczych w Polsce,* Wydawnictwo Uniwersytetu Marii Curii-Skłodowskiej, Lublin 1996.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

2) **majątkowe**, do których zaliczyć można:
   - podatek rolny - funkcjonujący na podstawie ustawy z dnia 15 listopada 1984 roku o podatku rolnym,
   - podatek od nieruchomości - funkcjonujący na podstawie ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych,
   - podatek leśny - funkcjonujący na podstawie ustawy z dnia 30 października 2002 r. o podatku leśnym,
   - podatek od środków transportowych - funkcjonujący na podstawie ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych,
   - podatek od spadków i darowizn – funkcjonujący na podstawie ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn;
   - podatek od czynności cywilnoprawnych – funkcjonujący na podstawie ustawy z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych.
3) **konsumpcyjne**, do których zaliczyć można:
   - podatek od towarów i usług - funkcjonujący na podstawie ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (zmiany dotyczące opodatkowania rolnictwa wprowadzono ustawą z dnia 20 lipca 2000 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym i ustawy o opłacie skarbowej).

Większość z wymienionych danin ma charakter marginalny zarówno z punktu widzenia wpływów do budżetów lokalnych i budżetu państwa, jak i obciążeń fiskalnych gospodarstw rolnych. Największe znaczenie w systemie opodatkowania rolnictwa w Polsce ma, obowiązujący od 1984 r. (z pewnymi zmianami), podatek rolny.

5.2.2. Obciążenia podatkowe rolnictwa w latach 1945 – 1989

W Polsce powojennej można wyróżnić kilka okresów ewolucji systemu opodatkowania rolnictwa[12]:
- od 1945 do 1949 roku, charakteryzujący się relatywnie niskimi obciążeniami podatkowymi;
- od 1950 do 1956 roku, charakteryzujący się nadmiernymi obciążeniami podatkowymi;
- od 1957 do 1962 roku, charakteryzujący się okresowym obniżeniem obciążeń podatkowych w latach 1957-1958 i niewielkim ich wzrostem w okresie od 1958 do 1962 roku;
- od 1963 do 1983 roku, charakteryzujący się stosunkowo małymi i stabilnymi obciążeniami podatkowymi;

[12] E. Grzelak, *Polityka agrarna PRL*, PWN, Warszawa 1980, s. 265 oraz W. J. Ciechomski, *Interwencjonizm państwowy w rolnictwie i obrocie rolnym,* Akademia Ekonomiczna w Poznaniu, Poznań 1997, s. 106.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

- od 1984 do 1989 roku, charakteryzujący się stosunkowo niskimi obciążeniami z tytułu podatku rolnego oraz wysokimi z działów specjalnych rolnictwa.

W 1944 r. oraz na początku 1945 r. podstawową formą danin fiskalnych obciążających gospodarstwa rolne były świadczenia rzeczowe. Dekret, regulujący między innymi zasady opodatkowania podatkiem gruntowym, wydano dopiero 13 kwietnia 1945 r.[13] Nowe przepisy zunifikowały na terenie całego kraju zasady wymiaru i poboru podatku gruntowego, które przed wojną, na ziemiach dawnych Królestwa Kongresowego, zaboru pruskiego i austriackiego, były zróżnicowane. Przedmiotem opodatkowania w ustanowionym podatku gruntowym były wszelkie grunty rolnicze, z wyjątkiem wyraźnie wyłączonych na podstawie przepisów dekretu. Wpływy z tego tytułu przekazano jednostkom samorządu terytorialnego.

Na podstawie analizy przepisów można stwierdzić, iż w 1945 r. podatek gruntowy miał prostą konstrukcję i realizował przede wszystkim cel fiskalny, nie był natomiast aktywnie wykorzystywany w przebudowie struktury polskiego rolnictwa. Za podstawę opodatkowania przyjęto wówczas powierzchnię gospodarstwa rolnego. Wymiaru podatku dokonywano dwuetapowo, w pierwszej kolejności zarządy gminy określały wstępny wymiar podatku w formie tzw. kontyngentu podatkowego, następnie miała miejsce repartycja podatku na poszczególnych podatników[14]. O wysokości indywidualnych obciążeń decydowała przede wszystkim powierzchnia gospodarstwa określona w hektarach, w mniejszym stopniu zaś inne czynniki, takie jak: rodzaj upraw, urodzajność gruntów, stan ich zagospodarowania oraz stopień zniszczeń wojennych, które uwzględniano tylko na etapie repartycji kontyngentu podatkowego, nie zaś na etapie określania jego wysokości.

Stawki podatku miały charakter kwotowy, w 1945 roku zostały ustalone w jednakowej wysokości 50 zł od 1 ha gruntów ornych, łąk, ogrodów i sadów oraz 5 zł od 1 ha pozostałych gruntów, z wyłączeniem nieużytków. Jednocześnie jednak dekret przewidywał opodatkowanie progresywne większych obszarowo gospodarstw rolnych. Progresja zamykała się w granicach od 10 do 50% i prowadziła do istotnego zróżnicowania obciążeń podatkowych w poszczególnych grupach gospodarstw. W zależności od obszaru gospodarstwa, podatek ulegał podwyższeniu:

- dla gospodarstw o powierzchni od 10 do 20 ha o 10%;
- dla gospodarstw o powierzchni od 20 do 30 ha o 25%;
- dla gospodarstw o powierzchni powyżej 30 ha o 50%.

Zamiarem ustawodawcy było przede wszystkim osłabienie ekonomicznych podstaw funkcjonowania gospodarstw dużych obszarowo, co miało wyraźne podłoże polityczne. Wyższe opodatkowanie miało doprowadzić do ograniczenia liczby gospodarstw o dużej powierzchni, których istnienie nie było zgodne z ideą nowego państwa, ale także miało realizować cel fiskalny. Natomiast gospodarstwa małe, o powierzchni do 5 ha, korzystały ze specjalnej ochrony podatkowej i płaciły poda-

[13] Dekret o reformie samorządowego systemu podatkowego, Dz. U. z 1945 r. Nr 13, poz. 73. Kwietniowy dekret zmienił obowiązujący przed wojną Dekret Prezydenta RP z 4 listopada 1936 r. o zmianie przepisów o państwowym podatku gruntowym, Dz. U. Nr 85, poz. 593.

[14] A. Hanusz, *Polityka podatkowa* [...], s. 8-13.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

tek gruntowy niższy o 30%. Ze względu jednak na to, że obowiązujące w 1945 roku stawki podatku były relatywnie niskie[15], podatek gruntowy w praktyce miał znaczenie drugorzędne i nie realizował żadnej z wymienionych wyżej funkcji.

Oparcie wymiaru podatku na tzw. zewnętrznych znamionach przedmiotu opodatkowania, oznaczało, że ustawodawca nie uwzględnił w nim ani faktycznej zdolności płatniczej gospodarstwa, ani też jego potencjalnej rentowności. Ze względu na to, iż grunty o bardzo różnej jakości były podobnie obciążone podatkiem, prowadziło to niewątpliwie do naruszenia zasady sprawiedliwości podatkowej. Jednocześnie jednak taki sposób wymiaru sprzyjał zwiększaniu produkcji rolnej. Niezależnie od uzyskiwanych dochodów, rolnik płacił taki sam, zależny od powierzchni gruntów, podatek, co mogło zachęcać do intensyfikacji produkcji.

Przepisy z 13 kwietnia 1945 r. zmieniono 20 marca 1946 r., wydając dekret o podatkach komunalnych, który można uznać za początek przebudowy systemu opodatkowania ludności rolniczej[16]. Zmieniono w nim całkowicie formułę podatku gruntowego, od tej pory miał on charakter mieszany, przychodowo-dochodowy. Wprowadzone w systemie opodatkowania rolnictwa zmiany były bezpośrednio powiązane z zapoczątkowaną przebudową społeczno-gospodarczą polskiego rolnictwa i miały za zadanie ją ułatwić. Zmieniono definicję przedmiotu opodatkowania, rezygnując z zapisu, iż przedmiotem opodatkowania są wszelkie grunty rolnicze na rzecz opodatkowania gospodarstwa rolnego, za które uznano ogólny obszar gruntów położonych w obrębie jednej gminy i znajdujących się w posiadaniu jednego podatnika bądź dwóch lub więcej osób. Tak zdefiniowany przedmiot nie ograniczył jednak fikcyjnych podziałów gospodarstw, mających na celu uniknięcie wyższych obciążeń wynikających z progresywnego charakteru podatku. Dlatego też, począwszy od 1949 r., do definicji gospodarstwa rolnego wprowadzono także kryterium ekonomiczne, rozszerzając ją o wspólnie prowadzoną gospodarkę w ramach gospodarstwa domowego. Opodatkowaniem objęto wówczas grunty stanowiące własność grupy osób, a nie jak dotychczas ich ułamkowe części.

Przy ustalaniu wysokości podatku brano pod uwagę cały obszar gruntów gospodarstwa, a więc zarówno ziemie wykorzystywane rolniczo, jak i tzw. grunty nieproduktywne, nie wykorzystywane z przyczyn leżących po stronie podatnika[17]. Było to szczególnie dotkliwie odczuwane przez gospodarstwa, w których udział nieużytków był stosunkowo wysoki. Wysokość podatku przypadająca na jednostkę powierzchni w takich gospodarstwach była wyższa niż w jednostkach nie posiadających nieużytków lub posiadających ich niewiele. Taka konstrukcja podatku zmuszała podatników do intensywnego wykorzystania użytków rolnych, ograniczania powierzchni gruntów nieproduktywnych lub ich całkowitej eliminacji.

---

[15] Podstawowa stawka podatku gruntowego od 1 ha gruntów ornych, łąk, ogrodów i sadów wynosiła 50 zł, zaś np. za 1 kwintal pszenicy w 1945 roku płacono 1779 zł, żyta 983 zł, ziemniaków 191 zł. Szerzej: A. Hanusz, *Polityka podatkowa* [...], s. 33.

[16] Ibidem, s. 33-34.

[17] Z opodatkowania w sposób trwały i bezwarunkowy wyłączono grunty, których nieużytkowanie wynikało z tzw. przyczyn obiektywnych, niezależnych od podatnika.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

Konstatując, można stwierdzić, że w dekrecie z 1946 r. stosunkowo prostą, kontyngentowo-repartycyjną konstrukcję podatku, ściśle powiązaną z powierzchnią gospodarstwa rolnego, zastąpiono wymiarem opartym na przychodzie szacunkowym. Wymiar podatku nie uwzględniał rzeczywistych dochodów rolniczych gospodarstwa, czy też rzeczywistych przychodów. Jedną z głównych przyczyn przyjęcia za podstawę naliczenia podatku tzw. norm szacunkowych był brak w gospodarstwach rolnych zapisów księgowych, umożliwiających obliczenie podatku na podstawie danych rzeczywistych. Jak się okazuje problem zapisów księgowych prowadzonych przez rolników zajmujących się produkcją, po prawie 60 latach, nadal pozostaje aktualny i jest jedną z głównych barier wprowadzenia podatku dochodowego w rolnictwie. W rzeczywistości nigdy nie podjęto próby wprowadzenia prostych zapisów księgowych w gospodarstwach rolnych, mimo że nawet małe zakłady rzemieślnicze, w pewnym sensie porównywalne z warsztatem produkcyjnym rolnika, przez wiele lat były do tego zobligowane.

Począwszy od 1947 r.[18] podstawę wymiaru stanowił przychód szacunkowy brutto wyrażony w kwintalach żyta, który obejmował ogół pożytków z gospodarstwa rolnego z roku poprzedzającego rok podatkowy. Przychody poszczególnych jednostek ustalano w oparciu o podstawowe normy przychodowości oraz cenę jednego kwintala żyta[19].

Norma szacunkowa nosiła cechy ryczałtu przychodów osiąganego z typowej produkcji roślinnej i zwierzęcej przy przeciętnych warunkach gospodarowania, wyrażała przeciętny, a nie faktyczny przychód z 1 ha użytków rolnych[20]. Normy były zróżnicowane w zależności od powiatów, stref ekonomicznych, grup gospodarstw, obejmujących obszar gminy, oraz rodzaju użytków rolnych. Najmniejszym okręgiem podatkowym był obszar gromady. Przy ustalaniu szacunkowej przychodowości brano pod uwagę przede wszystkim jakość gruntów rolnych przeważających w całej gromadzie, nie uwzględniano żadnych indywidualnych cech gospodarstwa, mimo że przeciętna jakość gruntów w wielu przypadkach nie pokrywała się ze stanem faktycznym występującym w poszczególnych jednostkach produkcyjnych. W efekcie tego często wymiar podatku był nieadekwatny do istniejących warunków, zwłaszcza wówczas, gdy w gromadzie zaliczanej do tzw. grupy wysokorentowych[21], występo-

[18] Dekret o podatkach komunalnych z 20 marca 1946 roku ze względów politycznych wszedł w życie dopiero w 1947 r. W konsekwencji tego w 1946 roku rolnicy nie płacili podatku gruntowego, jednakże w 1947 r. zobowiązani zostali do zapłacenia podatku za dwa lata.

[19] Podstawową normę przychodowości można zdefiniować jako ogół pożytków uzyskiwanych z eksploatacji gospodarstwa ziemniaczano-żytniego przypadających na 1 ha gruntów rolnych. Uwzględniała ona nie tylko pożytki z upraw roślinnych, ale także hodowli inwentarza żywego oraz działów specjalnych, jeżeli nie miały one charakteru towarowego. Inaczej jednak ustalano normę przychodu szacunkowego z łąk i pastwisk, która stanowiła, w zależności od ich jakości, określony procent normy podstawowej (od 50% do 150% normy przypadającej dla danej strefy ekonomicznej).

[20] A. Hanusz, *Polityka podatkowa* [...], s. 16.

[21] Podziału na grupy gospodarstw dokonywano w zależności od jakości gruntów. Gromada jako całość mogła być zaliczona do:

- grupy ziemniaczano-żytniej o najniższej wydajności przeciętnej z 1 ha (grunty słabe i najsłabsze);
- grupy zbożowo-hodowlanej o średniej wydajności z 1 ha (grunty dobre i średnie);
- grupy ogrodniczo-hodowlanej o najwyższej wydajności z 1 ha (grunty najlepsze i bardzo dobre).

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

wały także gospodarstwa dysponujące gruntami słabymi lub bardzo słabymi, osiągające w związku z tym niską wydajność produkcji, lub odwrotnie, gdy w gromadach, zaliczanych do grupy tzw. ziemniaczano-żytniej, były także gospodarstwa rolne posiadające np. ziemie najlepsze. Wymiar podatku nie uwzględniał indywidualnych warunków gospodarowania poszczególnych podatników, zaś ustalona na podstawie norm szacunkowych przychodowość nie zawsze odpowiadała faktycznym przychodom, które mogły być zarówno niższe, jak i wyższe od oszacowanego, a związku z tym podatek mógł być zawyżony lub zaniżony[22]. Faktyczne obciążenia podatkowe w stosunku do uzyskiwanych przez poszczególnych podatników dochodów były więc bardzo zróżnicowane. Jednocześnie taka konstrukcja podatku wymuszała na podatnikach konieczność osiągnięcia co najmniej przeciętnego poziomu produkcji rolnej, w przeciwnym wypadku relatywnie wyższe obciążenie mogło znacznie ograniczyć dostępne środki finansowe, które rolnik przeznaczał między innymi na konsumpcję i inwestycje.

Tabela 5.8.

Stawki podatku gruntowego w latach 1946-1949 (w %)

Rok podatkowy	Stawki podatku gruntowego w poszczególny grupach podatkowych (podział gospodarstw według przychodowości w kwintalach żyta)													
	>10	10-20	20-30	30-40	40-50	50-60	60-80	80-100	100-130	130-150	150-180	180-200	200-250	<250
1946[a]	2	2	3	3	3	4	4	4	5	5	5	5	6	6
1946	4	4	5	5	5	6	6	6	7	7	7	7	8	8
1947	4	6	8	10	10	12	12	12	14	14	16	16	16	16
1948	3	5	6	8	10	12	12	12	14	15	16	17	17	18
1949	2	3	4	5	6	8	10	12	12	15	16	17	17	18

a – stawki podatku gruntowego obowiązujące w czasie pobierania równolegle przez państwo obowiązkowych świadczeń rzeczowych.

Źródło: Opracowanie na podstawie: A. Hanusz, *Polityka podatkowa* [...], s. 41.

Poszczególne rodzaje użytków dzielono na : grunty orne, łąki, pastwiska i lasy. W grupie łąk i pastwisk wyodrębniano cztery grupy jakościowe, użytki: najlepsze i bardzo dobre, dobre, średnie i pozostałe. Na podstawie Rozporządzenia Ministra Administracji Publicznej i Ziem Odzyskanych z dnia 20 stycznia 1947 roku, wydanego w porozumieniu z Ministrem Skarbu oraz Rolnictwa i Reform Rolnych oraz Ministra Aprowizacji i Handlu w sprawie wykonania dekretu z dnia 20 marca 1946 r. o podatkach komunalnych (Dz. U. Nr 25, poz. 96) oraz A. Hanusz, *Polityka podatkowa* [...], s.13-16.

[22] Aby zniwelować ujemne skutki tak ustalonych zasad wymiaru podatku, w dekrecie z 20 marca 1946 roku zawarto przepis, który pozwalał organowi podatkowemu zmienić obciążenia podatkowe, w przypadku gdy faktyczny przychód z danego gospodarstwa był niższy lub wyższy o 30% w stosunku do normy szacunkowej dla danej grupy gospodarstw. W praktyce, ze względu na brak obowiązku stosowania tej klauzuli, wymiar podatku nie był korygowany.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

Wymiar podatku był zróżnicowany i zależał od tego, do jakiej grupy przychodowości podatkowej[23] zaliczone było dane gospodarstwo. Początkowo w 1946 roku stawki podatku gruntowego były stosunkowo niskie i mieściły się w granicach od 2 do 6% podstawy opodatkowania. Rozpiętość pomiędzy stawką najniższą a najwyższą wynosiła jak 1:3. Równolegle z podatkiem pobierane były tzw. świadczenia rzeczowe, dlatego też całkowite obciążenie, zwłaszcza gospodarstw dużych, było wysokie, co znacznie ograniczało ich rozwój.

Wraz ze zniesieniem obowiązkowych świadczeń rzeczowych, w sierpniu 1946 roku, stawki podatku we wszystkich grupach podatkowych podwyższono, co jednak nie spowodowało wzrostu rozpiętości progresji, która w stosunku do poprzedniego okresu uległa zmniejszeniu i kształtowała się jak 1:2. Oznacza to, że w sposób zasadniczy wzrosło przede wszystkim opodatkowanie gospodarstw małych. Było to sprzeczne z założeniami podatku gruntowego wprowadzonego dekretem z dnia 20 marca 1946 roku, zgodnie z którymi progresja oraz odpowiednia wysokość stawek podatku miały przede wszystkim chronić gospodarstwa małe i średnie oraz hamować rozwój gospodarstw dużych.

W latach 1947–1949 obciążenia podatkowe gospodarstw rolnych radykalnie podwyższono i zróżnicowano[24]. Stawki nie były stabilne, ulegały ciągłym zmianom. Charakterystyczną cechą tego okresu jest skracanie przedziałów podatkowych i stałe rozwieranie progresji, poprzez którą realizowano jeden z głównych celów polityki rolnej, eliminację gospodarstw dużych. Progresja podatkowa stosowana była wyłącznie do opodatkowania gospodarstw indywidualnych. Zastosowane w latach 1947-1949 ulgi podatkowe kierowane były przede wszystkim do gospodarstw specjalistycznych, stanowiących bazę surowcową dla przemysłu spożywczego.

W 1947 roku dekretem z dnia 2 kwietnia o zmianie dekretu z dnia 20 marca 1946 r. o podatkach komunalnych wprowadzono wyższe obciążenia, zwłaszcza gospodarstw o większej powierzchni. Stawki podatku gruntowego podwyższono z poziomu od 4% do 6% do poziomu od 4% do 16%, co spowodowało zwiększenie progresji podatkowej do wysokości jak 1:4. Jednak, zdaniem A. Hanusza, bezwzględny wzrost stawek podatku dotknął swoim ciężarem gospodarstwa najbardziej rentowne, o dużej sile ekonomicznej, nie na tyle jednak, aby w sposób istotny naruszyć źródło podatku, jakim były duże gospodarstwa[25].

[23] Grupy przychodowości podatkowej w latach 1946-1949 wielokrotnie zmieniano, systematycznie zwiększając ich liczbę. Pierwotnie, w dekrecie z 20 marca 1946 roku, ustalono 5 grup gospodarstw o przychodach: 1-20, 20-50, 50-100, 100-200 i powyżej 200, w kwintalach żyta.

[24] Począwszy od 1948 roku podatnicy podatku gruntowego byli zobowiązani także do tzw. obowiązkowego oszczędzania. Była to forma wewnętrznej pożyczki państwowej, ale o charakterze bardzo zbliżonym do podatku. Jej celem było ograniczenie dochodów osiąganych przez gospodarstwa rolne i w związku z tym ograniczenie popytu na niedostępne wówczas towary i usługi. W pierwotnej wersji środki te miały podlegać zwrotowi. W ostateczności odstąpiono od tego zamiaru. Wysokość wpłat na fundusz oszczędnościowy określano na podstawie wymiaru podatku gruntowego. Z obowiązku oszczędzania zwolnieni byli właściciele gospodarstw, których wielkość przychodu szacunkowego nie przekraczała corocznie ustalonej granicy, np. w 1948 roku było to 60 kwintali żyta. W związku z tym obowiązkowe wkłady oszczędnościowe zwiększały wyraźnie wysokość obciążeń podatkowych gospodarstw średnich i dużych.

[25] A. Hanusz, *Polityka podatkowa* [...], s. 36-37.

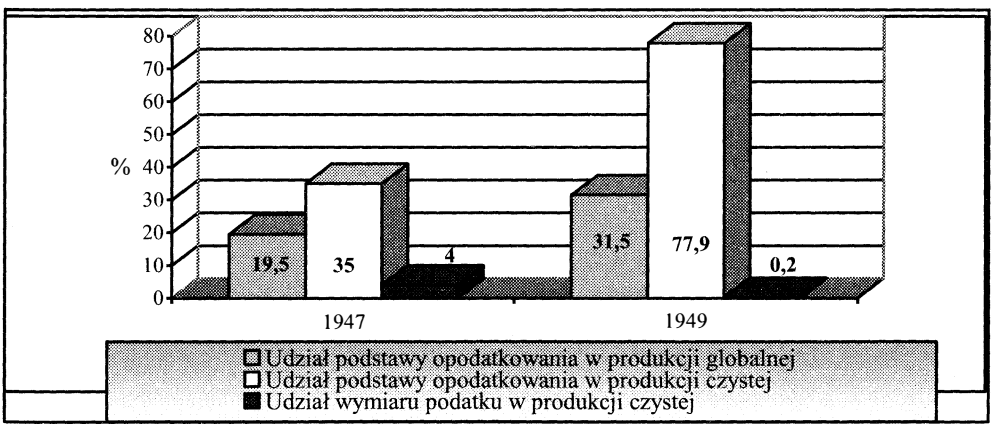
Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

Dalsze pogłębienie progresji nastąpiło w 1948 r. na podstawie dekretu z 14 kwietnia 1948 r., w którym gospodarstwom małym i średnim obniżono stawki podatku, zaś gospodarstwom o wyższej przychodowości – wyraźnie podwyższono. Rozpiętość skali podatkowej wynosiła wówczas jak 1:6. Kolejną zmianę stawek podatku gruntowego wprowadzono 1 marca 1949 roku. Wówczas nastąpiło obniżenie podatku wobec gospodarstw małych i średnich, co doprowadziło ponownie do wzrostu rozpiętości progresji, która ukształtowała się jak 1:9. Dodatkowo w 1949 r. silnie zróżnicowano wysokość podatku gruntowego, zwiększono rozpiętość oraz liczbę grup podatkowych, z jedenastu do trzynastu. Termin wprowadzenia nowych stawek, i w związku z tym zwiększenie obciążeń podatkowych gospodarstw średnich i dużych, był zbieżny z radykalną zmianą polityki rolnej, która zapoczątkowała forsowną kolektywizację wsi. Podatek gruntowy stał się jednym z narzędzi przebudowy ustroju rolnego w Polsce. Silna progresja po raz pierwszy doprowadziła do pojawienia się gospodarstw opuszczonych i zadłużonych oraz fikcyjnych podziałów[26].

W latach 1947-1949 w stosunku do okresu wcześniejszego nastąpiło wyraźne zwiększenie progresji podatkowej i zbliżenie norm szacunkowych do rzeczywistych przychodów, a w związku z tym wzrost opodatkowania rolnictwa. Udział wymiaru podatku gruntowego w produkcji czystej rolnictwa wzrósł z 4% w 1947 do 10,2% w 1949 r.

Wykres 5.2.

Udział podatku gruntowego w produkcji rolniczej w gospodarstwach indywidualnych w latach 1947-1949 (w %)



Źródło: Opracowanie na podstawie: M. Podstawka, *System podatkowy w rolnictwie*, Wydawnictwo SGGW, Warszawa 2000, s. 41.

Pod koniec lat czterdziestych w Polsce wyraźnie zwiększyły tempo przemiany ustrojowe. Politykę podatkową stosowaną wobec rolnictwa podporządkowano całkowicie głównemu celowi – przebudowie ustroju rolnego. Dotychczasowe rozwią-

[26] Ibidem, s. 65.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

zania w zakresie podatku gruntowego, pomimo założeń, nie pozwalały jednak na pełną realizację tych zadań. 28 czerwca 1950 r. Sejm Ustawodawczy uchwalił nową ustawę o podatku gruntowym[27], która ukształtowała nową konstrukcję podatku[28]. Równocześnie w 1950 r. podatek gruntowy przekształcono z podatku o charakterze samorządowym w podatek państwowy.

Zgodnie z nowymi przepisami, podstawę opodatkowania gospodarstwa rolnego stanowił przychód szacunkowy wyrażony w pieniądzu, a nie jak dotychczas w naturze, za który przyjmowano ogół pożytków osiąganych w sali roku przez gospodarstwo rolne z produkcji roślinnej i zwierzęcej. W tym pojęciu mieściły się zarówno szacunkowe przychody uzyskane ze sprzedaży, jak i sprzedaż realizowana w ramach dostaw obowiązkowych oraz konsumpcja własna. Normy przeciętnego przychodu szacunkowego przypadające na 1 ha, podobnie jak poprzednio, były zróżnicowane ze względu na rodzaj i klasę użytków rolnych i położenie gospodarstwa. Różnica pomiędzy wcześniejszym okresem a rokiem 1950 polegała jednak na tym, że normy przychodu szacunkowego liczone były nie na podstawie gruntów ziemniaczano-żytnich, ale w oparciu o określone rodzajowo i ilościowo użytki rolne, z uwzględnieniem ich położenia[29]. Podziału na okręgi gospodarcze i strefy ekonomiczne, który uwzględniał różnorodność warunków gospodarowania, dokonywała Rada Ministrów.

Norma szacunkowa wyrażała przeciętne możliwości produkcyjne z 1 ha gruntów o określonej jakości i położeniu, nie odpowiadała wprawdzie ani poziomowi produkcji końcowej, ani czystej konkretnego gospodarstwa, jednakże w określonych okolicznościach takie rozwiązanie sprzyjało intensyfikacji produkcji. Po przekroczeniu ustawowo ustalonych norm przychodu korzyści odnosiły wszystkie grupy gospodarstw. W latach 1950-1956, wraz z obserwowanym wzrostem przychodowości produkcji rolnej, normy szacunkowe były wielokrotnie podwyższane. Średnia przy-

[27] Dz.U. Nr 27, poz.50.

[28] 30 czerwca 1951 roku ustawa została zastąpiona dekretem o podatku gruntowym (Dz.U. Nr 38, poz. 283), jednakże nie zmieniał on ani konstrukcji podatku gruntowego, ani głównych założeń polityki podatkowej stosowanej wobec rolnictwa. Wprowadzono również dodatkowe obciążenie gospodarstw indywidualnych w postaci dostaw obowiązkowych, których wielkość rosła również wraz z wielkością gospodarstwa. Wprawdzie, ze względu na częściową odpłatność, nie można ich uznać za podatek, ale biorąc pod uwagę fakt, iż ceny dostaw były znacznie niższe niż ceny rynkowe, łączne obciążenie gospodarstw indywidualnych, zwłaszcza dużych i średnich, było wysokie.

[29] O wysokości podatku gruntowego decydował sposób określenia klasyfikacji gruntów. Dla części gospodarstw do 1954 roku grunty klasyfikowano na podstawie operatów katastralnych, natomiast od 1955 roku jakość poszczególnych gruntów określano na podstawie ewidencji gruntów i budynków, sporządzonej w oparciu o przepisy dekretu z 2 lutego 1955 roku o ewidencji gruntów i budynków. W przypadku braku katastru, jakość gruntów gospodarstwa na podstawie szacunkowej klasyfikacji określała administracja rolna. Niestety, metoda ta nie była dokładna, a dysproporcje pomiędzy szacunkiem a stanem rzeczywistym prowadziły często do nadmiernych obciążeń podatkowych, zwłaszcza gospodarstw dużych, co często przyczyniało się do ich upadku ekonomicznego. Możliwość obniżenia podatku gruntowego do 30%, w przypadku wystąpienia rozbieżności pomiędzy stanem faktycznym a szacunkiem, wprowadzono dopiero w 1957 roku.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

chodowość z 1 ha wzrosła w tym okresie o 85%, a w niektórych gospodarstwach nawet o 100%[30].

Tabela 5.9.

Rozpiętość stawek podatku gruntowego w latach 1950-1956

Rok	Grupy podatkowe według przychodowości szacunkowej w zł		Najniższa stawka podatku w %	Najwyższa stawka podatku w %
	od	do		
1950	600	12.000	2	18
1951	600	12.000	3	25
1952	900	22.000	6	48
1953	3200	25.300	10	48
1954	3200	25.300	10	48
1955	3500	27.800	9; 9,5; 10	44; 46; 48
1956	3500	27.800	9; 9,5; 10	44; 46; 48

Źródło: A. Hanusz, *Polityka podatkowa* [...], s. 97.

Podobnie jak we wcześniejszym okresie, podatek obciążający gospodarstwa prywatne miał charakter progresywny[31], o cechach progresji globalnej. Utrzymano zasadę wyższego opodatkowania gospodarstw dużych, a preferencyjnego gospodarstw małych i niektórych średnich. Stawki w 1950 roku kształtowały się w granicach od 2% do 18%[32] podstawy opodatkowania. Utrzymano występującą w 1949 roku rozpiętość progresji, która pomiędzy stawką najniższą a najwyższą kształtowała się jak 1:9, oznacza to, iż gospodarstwo duże, osiągające wówczas przychód szacunkowy w wysokości powyżej 12.000 zł (w nowej walucie), bez względu na dalszy jego wzrost było obciążone 9 krotnie wyższym podatkiem niż gospodarstwo małe, osiągające przychód szacunkowy w wysokości do 600 zł. Mimo że formalnie skala progresji podatkowej w 1950 roku nie uległa większym zmianom, to wymiar podatku gruntowego przypadający na 1 ha gruntów w gospodarstwach o najwyższej przychodowości, w wyniku podwyższenia norm szacunkowych i nowej klasyfikacji gruntów, przewyższał 15 krotnie kwotę podatku przypadającą na 1 ha gruntów w gospodarstwach sklasyfikowanych do grupy o najniższej przychodowości szacunkowej. Coraz wyższe opodatkowanie gospodarstw dużych ograniczało w praktyce ich możliwości rozwoju[33].

W latach 1950-1956 stawki podatku gruntowego i skala progresji były ustalane w drodze rozporządzenia i zmieniały się co roku. Podatnik nie miał pewności, w jakich warunkach ekonomicznych będzie gospodarować, co ujemnie wpływało na funkcjonowanie gospodarstw rolnych i decyzje inwestycyjne podejmowane przez ich

[30] R. Winiewska, *Obciążenia podatkowe gospodarstw chłopskich w Polsce w latach 1944-1955*, PWN, Warszawa 1961, s. 97.

[31] Natomiast wszelkie formy uspółdzielczone mogły być obciążone podatkiem liniowym, do wysokości 10%.

[32] Ustawa przewidywała stawki maksymalne, w granicach od 2% do 20%.

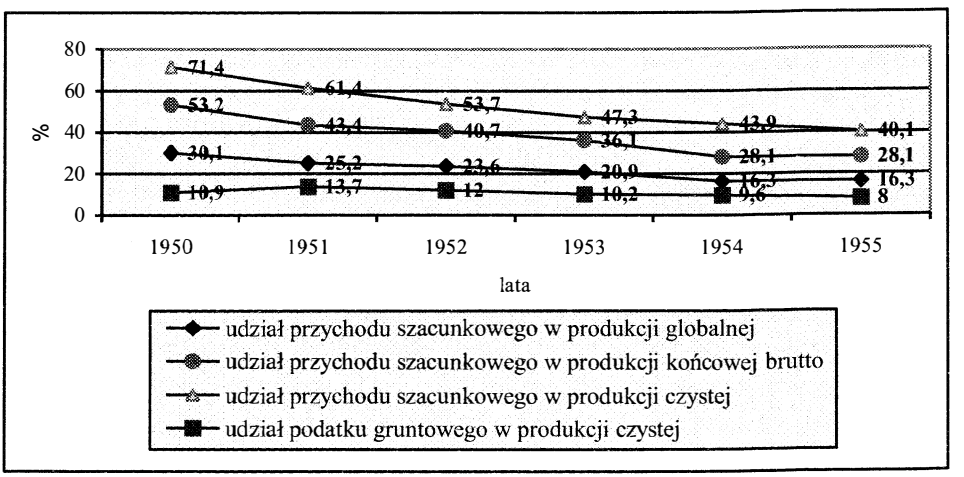
[33] A. Hanusz, *Polityka podatkowa* [...], s. 88-90.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

właścicieli. W 1951 roku górna granica progresji została podwyższona do 25%, zaś nieznacznie tylko, z 2% do 3%, wzrosły stawki podatku gruntowego obciążającego gospodarstwa małe[34]. W 1952, w wyniku wzrostu ogólnej produkcji rolnej i cen rynkowych oraz zniesienia obowiązkowych składek na Społeczny Fundusz Oszczędnościowy, maksymalne stawki podatku podwyższono z 25% do 48%, najniższe z 3% do 6%. Jednocześnie przeszacowano podstawy opodatkowania, zwiększając liczbę progów podatkowych do 19. Realne obciążenie dużych gospodarstw rolnych w stosunku do gospodarstw małych wzrosło bardziej, niż wynikałoby to ze wzrostu progresji podatkowej. Z badań Instytutu Ekonomiki Rolnictwa przeprowadzonych w 1952 roku wynikało, że udział podatku gruntowego wynosił 9,1% w przychodach gospodarstw niewielkich obszarowo i 3,8% w ich produkcji czystej, odpowiednio w gospodarstwach dużych wielkości te wynosiły 43,8% i 32%. Przyczyną wyższych obciążeń była tzw. progresja ukryta. Udział przychodu szacunkowego w produkcji globalnej w gospodarstwach mniejszych obszarowo był dużo niższy niż w gospodarstwach dużych. W gospodarstwach o małej powierzchni norma przychodowości z 1 ha gruntów rolnych wynosiła 8% wartości produkcji, zaś w gospodarstwach dużych obszarowo 44%[35].

Wykres 5.3.

Udział przychodu szacunkowego oraz podatku gruntowego w wartości produkcji rolniczej w gospodarstwach indywidualnych w latach 1950 -1955 (w %)



Źródło: Opracowanie na podstawie: M. Podstawka, *System podatkowy* [...], s. 44-45.

[34] Rozporządzenie Rady Ministrów z 30 czerwca 1951 roku w sprawie ustalenia stawek podatku gruntowego dla celów wymiaru podatku gruntowego na rok 1951, Dz. U. Nr 38, poz.286.

[35] Z. Kozłowski, *Niektóre zagadnienia podatku gruntowego w świetle badań ekonomiki indywidualnych gospodarstw chłopskich*, [w:] „Finanse", Nr 4/1995, s. 43 oraz A. Hanusz, *Polityka podatkowa* [...], s. 91-93.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

W latach 1953-1955 stawki maksymalne podatku gruntowego, dotyczące gospodarstw największych obszarowo, w zasadzie nie uległy zmianie. Podwyższono jednak stawki podatku dla gospodarstw małych z 6% do 10%. Spowodowało to zmniejszenie rozpiętości progresji, która w tym okresie kształtowała się jak 1:4,8. Istotną zmianą było zastąpienie, obowiązującej dotychczas, bardzo restrykcyjnej progresji globalnej, progresją szczeblową, która była znacznie łagodniejsza. W 1955 roku rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 8 czerwca[36] wprowadzono podział terytorialny kraju i trzy odrębne skale podatkowe, obowiązujące w zależności od położenia danego gospodarstwa rolnego. Najostrzejszą progresję zastosowano na ziemiach dawnych (najniższa stawka 10%, najwyższa 48%), najłagodniejszą na terenach ówczesnego województwa olsztyńskiego oraz części białostockiego, na terenach powiatu ełckiego, gołdapskiego i oleckiego (najniższa stawka 9%, najwyższa 44%).

W latach 1950 – 1955 ogólne obciążenie podatkowe rolnictwa w Polsce, pomimo wzrostu progresji i podwyższenia norm szacunkowych, w poszczególnych grupach obszarowych gospodarstw spadało (wykres 5.3.). Należy jednak pamiętać o ich bardzo dużym zróżnicowaniu w poszczególnych gospodarstwach[37], które wynikało przede wszystkim ze sposobu ustalania przeciętnych norm szacunkowych. Normy szacunkowe były wprawdzie jednakowe dla wszystkich jednostek, dla gruntów o tej samej jakości i położonych w tej samej gminie, bez względu na ich obszar, jednakże przychód faktyczny z 1 ha w poszczególnych gospodarstwach był bardzo różny. Najwyższy - w gospodarstwach o małej powierzchni, najniższy - w gospodarstwach dużych[38]. W rezultacie tego gospodarstwa duże ponosiły relatywnie wyższe ciężary podatkowe, niż wynikało to z obowiązującej skali podatku gruntowego, co w istotny sposób ograniczało ich możliwości rozwojowe[39]. Można więc stwierdzić, że w latach 1950 – 1956 podatek gruntowy pełnił nie tylko funkcję fiskalną, ale także oddziaływał na strukturę obszarową i ekonomiczną rolnictwa. Sprzyjała temu także jego konstrukcja, tj. progresywna skala podatkowa oraz zestaw ulg skierowanych przede wszystkim do gospodarstw małych i średnich.

---

[36] Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 8 czerwca 1955 r. w sprawie zaliczenia poszczególnych powiatów do jednego z okręgów gospodarczych w celu ustalenia norm przeciętnego przychodu szacunkowego z hektara gruntów oraz stawek podatku gruntowego dla celów wymiaru podatku gruntowego w 1955 r., Dz.U. Nr 23, poz. 144. Przepisy wprowadzone w 1955 r. obowiązywały również w 1956 r.

[37] Obciążenia podatkowe były także zróżnicowane w układzie terytorialnym, zwłaszcza dotyczyło to tzw. ziem starych i nowych. Aby przyśpieszyć rozwój rolnictwa i osadnictwa na terenach nowych, stosowano szereg ulg i zwolnień, które dostosowywały wysokość obciążeń podatkowych z tytułu podatku gruntowego do niższej zdolności podatkowej gospodarstw osadników. Niewątpliwie przyczyniło się to do stosunkowo szybkiego zagospodarowania tych ziem, jak i rozwoju nowych gospodarstw rolnych.

[38] A. Hanusz, *Polityka podatkowa* [...], s. 97-98.

[39] Według S. Kuzińskiego, w gospodarstwach o powierzchni powyżej 10 ha obciążenia rosły dwukrotnie szybciej niż powierzchnia i czterokrotnie szybciej niż produkcja czysta. Por. S. Kuziński, *Główne proporcje rozwoju gospodarczego Polski Ludowej*. Warszawa 1960, s.29, [za:] A. Hanusz, *Polityka podatkowa* [...], s. 116.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

Wymiar podatku gruntowego nie przedstawia pełnego obrazu obciążeń fiskalnych gospodarstw rolnych w tym okresie. Należy bowiem pamiętać o tym, iż dodatkowym obciążeniem były wprowadzone, począwszy od 1952 roku, dostawy obowiązkowe, których wprawdzie ze względu na częściową odpłatność nie można traktować jako podatku, ale ze względu na duży fiskalizm można je uznać za świadczenia o charakterze parapodatkowym. Ceny produktów rolnych, sprzedawanych w ramach dostaw obowiązkowych, były znacznie niższe niż obowiązujące na rynku. Im wyższe były dostawy, tym wyższe było łączne obciążenie gospodarstw rolnych z tego tytułu. Udział dostaw obowiązkowych w produkcji czystej gospodarstw rolnych wynosił w 1952 roku 11,2%, 1953 – 10,2%, 1954 – 14,0%, 1955 – 12,4%. Łączne obciążenie produkcji czystej, z tytułu podatku gruntowego i dostaw obowiązkowych, w latach 1952 – 1955 kształtowało się na poziomie: 23,2%, 22,4%, 23,6%, 20,4%. Obciążenie poszczególnych gospodarstw, zaliczanych do różnych grup podatkowych, było jednak bardzo zróżnicowane. Konstrukcja podatku i innych obciążeń parapodatkowych, których wysokość zależała od obszaru gospodarstwa, w istotny sposób przyczyniła się do ekonomicznego rozwarstwienia wsi. Kulminacyjnym punktem wzrostu obciążeń dochodu z 1 ha użytków rolnych był, zdaniem R. Winiewskiej[40], rok 1953. Zjawiskiem, częściowo umożliwiającym ucieczkę przed ostrą progresją, były fikcyjne podziały. Niektórzy autorzy twierdzą, że w latach 1950 – 1956 nawet do 50% nowo powstałych na terenie ziem dawnych gospodarstw było wydzielonych sztucznie[41].

Podsumowując tę część rozważań, można za A. Hanuszem[42] przyjąć tezę, że w latach 1950 – 1956 podatek gruntowy wraz z dostawami obowiązkowymi był skutecznym instrumentem likwidacji gospodarstw większych, wysoko produkcyjnych, zwłaszcza w Wielkopolsce i na Pomorzu. Prowadził on, poprzez ograniczenie inwestycji, a często nawet reprodukcji prostej, do spadku produkcji i upadku ekonomicznego tych gospodarstw. Służył więc przede wszystkim realizacji podstawowego wówczas celu pozafiskalnego – przebudowie ustroju rolnego rolnictwa w Polsce. Inne cele, takie jak rozwój i intensyfikacja produkcji, pomimo założeń, nie były realizowane. Wszystkie służące temu instrumenty konstrukcyjne były mało skuteczne. Dodatkowo, brak pewności przepisów podatkowych i sytuacji ekonomicznej działał hamująco na wszelką działalność właścicieli gospodarstw rolnych, zwłaszcza większych. Poza tym realizowana w latach 1950 – 1956 polityka podatkowa nie sprzyjała utrzymaniu rentowności produkcji rolnej.

W następnym okresie, w latach 1957–1971, w wyniku krytycznej oceny funkcjonowania kolektywnych form gospodarowania oraz konieczności zwiększenia produkcji rolnej, nastąpiła istotna zmiana głównych kierunków polityki podatkowej stosowanej wobec rolnictwa. Przede wszystkim zrezygnowano z ograniczania, poprzez podatki, możliwości rozwojowych gospodarstw dużych obszarowo. Złago-

[40] R. Winiewska, *Obciążenia* [...], s. 98.

[41] J. Bogacz, *Wpływ podatków i innych obciążeń gospodarstw indywidualnych na proces zmian w strukturze agrarnej i stosunkach społecznych wsi,* [w:] „Zeszyty Naukowe SGGW", Nr 9/1968, s. 35; A. Hanusz, *Polityka podatkowa* [...], s. 117; R. Winiewska, *Obciążenia podatkowe* [...], s. 100.

[42] A. Hanusz, *Polityka podatkowa* [...], s. 116-120.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

dzono progresję oraz wprowadzono szereg instrumentów konstrukcyjnych, które miały za zadanie pobudzać wzrost produkcji rolnej i inwestycji rolniczych. Nie oznacza to jednak, że zaniechano przez to idei przebudowy ustroju rolnego polskiego rolnictwa w późniejszym czasie.

W latach 1957–1971 szczególny nacisk położono na: uruchomienie rezerw produkcyjnych gospodarstw dysponujących ziemią o stosunkowo niższej jakości, rozwój specjalistycznej produkcji rolnej oraz przyśpieszenie rozwoju gospodarczego wybranych regionów kraju. W związku z tym większość instrumentów podatkowych, np. ulg i zwolnień, kierowana była do wybranych grup gospodarstw i wybranych obszarów. Uprzywilejowano podatników gospodarujących na gruntach zaliczanych do odłogów czy też przejmujących gospodarstwa dotychczas zaliczane do grupy tzw. podupadłych ekonomicznie. Zwolnienia i obniżki podstawy wymiaru podatku gruntowego nie dotyczyły całego obszaru Polski, obowiązywały tylko na terenie wybranych miejscowości, przede wszystkim tam, gdzie występowały nadwyżki gruntów przeznaczonych do sprzedaży w stosunku do liczby nabywców. W 1965 wprowadzono dodatkowo częściowe zwolnienie z podatku gruntów klasy VI, sklasyfikowanych jako grunty i pastwiska do zalesienia.

Nowym instrumentem były wprowadzone w 1959 roku ulgi inwestycyjne[43]. Ich istota polegała na zaniechaniu wymiaru podatku gruntowego u podatników, którzy dokonali wskazanych przez ustawodawcę nakładów, np. na budowę, rozbudowę lub remont istniejących budynków gospodarczych lub ich części, na założenie nowych sadów, odbudowę, rozbudowę lub remont szklarni, silosów itp. Wysokość ulgi inwestycyjnej wynosiła 30% podstawy jej obliczenia, ale w niektórych sytuacjach mogła być podwyższona do 50%. Wymiar ulgi nie mógł jednak przekraczać określonej kwoty maksymalnej, która początkowo wynosiła 20.000 zł, w 1960 roku 30.000 zł, a od 1961 roku – 50.000 zł. Ulga mogła być rozliczona w okresie maksymalnie 10 lat, licząc od roku ukończenia inwestycji. Bezpośrednim celem tych ulg było oddziaływanie na decyzje rolników dotyczące przeznaczenia środków finansowych nie na konsumpcję, a na inwestycje. Niestety, do 1966 roku miały one ograniczony zasięg, ponieważ obejmowały gospodarstwa położone wyłącznie na obszarze województw zachodnich i północnych oraz południowej części województwa rzeszowskiego. Począwszy od 1966 roku możliwość korzystania z ulg inwestycyjnych wprowadzono również na pozostałych obszarach Polski, nadal jednak nie miały one charakteru powszechnego. Kierowane były w zasadzie do regionów i gospodarstw, które zdaniem ustawodawcy miały rezerwy produkcyjne, ale wymagały pomocy państwa, aby je uruchomić, dlatego też ich skuteczność była bardzo ograniczona.

W ramach nowej polityki podatkowej zmieniły się obciążenia podatkowe gospodarstw dużych obszarowo. Począwszy od 1957 roku zaczęto stopniowo obniżać najwyższe stawki podatku gruntowego. Dotychczasowa polityka podatkowa stosowana wobec rolnictwa wywołała w tej grupie gospodarstw rolnych negatywne skutki ekonomiczne i społeczne, doprowadzając wiele z nich do stagnacji, a nawet upad-

[43] Zarządzenie Ministra Finansów z dnia 9 marca 1959 r. w spawie ulg w podatku gruntowym oraz spłacie należności Państwowemu Funduszowi Ziemi z tytułu inwestycji dokonanych w gospodarstwach rolnych położonych na niektórych obszarach kraju, Mon. Pol., Nr 24, poz. 110.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

ku[44]. Postanowiono więc wykorzystać tkwiący w niej, a nie spożytkowany dotychczas w pełni, potencjał produkcyjny. W 1957 roku[45] stawki maksymalne obniżono z 48% do 40%, zaś w 1962 do 20%[46]. Utrzymano jednocześnie zróżnicowanie terytorialne progresji podatkowej, wprowadzając początkowo trzy, a w latach następnych sześć różnych skal podatkowych. Średnie stawki obowiązywały na terenach tzw. ziem odzyskanych, najwyższe - na terenach ziem dawnych, tj. centralnych i wschodnich, najniższe na wybranych terenach, tzw. słabych ekonomicznie, położonych w województwie białostockim i olsztyńskim. Silne zróżnicowanie stawek i innych elementów wymiaru podatku gruntowego w przekroju terytorialnym spełniło swoją rolę i niewątpliwie przyczyniło się do szybkiego rozwoju rolnictwa na tzw. ziemiach odzyskanych.

Tabela 5.10.

Zróżnicowanie progresji w podatku gruntowym w latach 1957 – 1971

Lata	Skala podatkowa	Rozpiętość progresji w %	Liczba szczebli podatkowych
1957 – 1958	1	od 10 % do 40 % (1:4)	12
	2	od 9,5 % do 38 % (1:4)	12
	3	od 9,0 % do 36 % (1:4)	12
1959 – 1961	1	od 10 % do 40 % (1:4)	12
	2	od 9,5 % do 38 % (1:4)	12
	3	od 9,5 % do 32 % (1:3,4)	8
	4	od 9,5 % do 30 % (1:3,2)	7
	5	od 9,5 % do 28 % (1:2,9)	7
	6	od 9,5 % do 24 % (1:2,7)	5
1962 – 1971	1	od 7 % do 20 % (1:2,9)	13
	2	od 7 % do 19 % (1:2,7)	13
	3	od 7 % do 16 % (1:2,3)	11
	4	od 7 % do 15 % (1:2,1)	10
	5	od 7 % do 14 % (1:2)	11
	6	od 7 % do 12 % (1:11,7)	11

Źródło: A. Hanusz, *Polityka podatkowa* [...], s. 155.

[44] W latach 1950-1956 stawki podatku gruntowego dla gospodarstw małych obszarowo ustalone były na stosunkowo niskim poziomie, obciążenia na jednostkę produkcji były znacznie niższe niż w gospodarstwach średnich czy dużych obszarowo. Jednocześnie w gospodarstwach tych tkwiły większe możliwości intensyfikacji produkcji i w związku z tym osiągały one szybszy wzrost produkcji niż pozostałe oraz większą zdolność płatniczą, która nie była dostatecznie odzwierciedlona w wysokości wymiaru podatku gruntowego. W konsekwencji tego jednostka produkcji w gospodarstwach średnich i dużych obciążona była znacznie wyżej niż w małych, a ich możliwości rozwojowe były znacznie ograniczone. Prowadziło to do spadku produkcji towarowej i coraz większych braków na rynku produktów żywnościowych.

[45] Rozporządzenie z dnia 28 maja 1957 r. w sprawie zaliczenia poszczególnych powiatów do jednego okręgu gospodarczego, ustalenia norm przeciętnego przychodu szacunkowego z hektara gruntów oraz stawek podatku gruntowego dla celów wymiaru podatku gruntowego, Dz.U. Nr 32, poz. 141.

[46] Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 11 kwietnia 1962 r. w sprawie zaliczenia powiatów do okręgów gospodarczych i ustalenia norm przeciętnego przychodu szacunkowego oraz stawek podatku gruntowego dla celów wymiaru podatku gruntowego, Dz.U. Nr 24, poz. 106.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

Na niezmienionym poziomie, do 1962 roku, utrzymano stawki mające zastosowanie do przychodów najniższych. W 1957 roku rozpiętość we wszystkich skalach podatkowych kształtowała się jak 1:4. W rzeczywistości rozpiętość stawek podatku była jednak znacznie większa i wynosiła jak 1:8[47]. Spłaszczeniu progresji towarzyszyło obniżenie maksymalnej podstawy opodatkowania, co spowodowało, że znacznie szybciej, niż dotychczas, progresywna skala podatkowa przeobrażała się w najwyższej grupie podatkowej w skalę liniową, co wpłynęło niewątpliwie na wzrost dochodów pozostających w dyspozycji gospodarstw dużych. Pomimo tych zmian, nadal w sytuacji bardziej uprzywilejowanej były gospodarstwa małe obszarowo, co nie zachęcało rolników do zwiększania obszaru swoich jednostek produkcyjnych i nie przyczyniało się do przebudowy struktury agrarnej.

Dalsze spłaszczenie progresji nastąpiło w roku 1959[48] i 1962, jej rozpiętość uległa istotnemu zmniejszeniu, co doprowadziło do zmniejszenia rozpiętości obciążeń podatkowych pomiędzy poszczególnymi grupami podatkowymi. Jednocześnie jednak podwyższono o około 100-140% normy przychodu szacunkowego z hektara użytków rolnych, będące podstawą wymiaru podatku. Dotychczasowe normy, ustalone jeszcze w 1955 roku, w wyniku wzrostu produkcji, znacznie odbiegały od przychodów rzeczywistych. To wszystko doprowadziło do innego rozkładu obciążeń podatkowych, w większym zakresie ich wzrost dotyczył gospodarstw małych niż średnich i dużych. Uznano, że takie rozwiązanie może przyczynić się do procesu rozdrobnienia gospodarstw rolnych. Rzeczywista rozpiętość progresji podatkowej w 1962 roku zmniejszyła się i kształtowała się jak 1:5. W praktyce gospodarstwa o powierzchni 15 ha płaciły podatek o 40% wyższy niż np. gospodarstwa 2 ha[49].

Począwszy od roku 1957, ogólne obciążenie rolnictwa w stosunku do okresu poprzedniego, zwłaszcza po zniesieniu dostaw obowiązkowych, znacznie spadło. Udział łącznych obciążeń fiskalnych w produkcji czystej, w latach 1957 -1962, kształtował w granicach od 10,7% do 12,4%. Oznacza to wyraźny spadek restrykcyjności systemu opodatkowania rolnictwa. Nadal jednak występowały duże różnice w poziomie obciążeń poszczególnych grup gospodarstw. Dodatkowo sprzyjała temu konstrukcja ulg i zwolnień, kierowanych przede wszystkim do gospodarstw o mniejszej powierzchni. Prowadziło to do wystąpienia wyraźnych sprzeczności pomiędzy założeniami polityki podatkowej stosowanej wobec rolnictwa, mającej promować wzrost produkcji, wyższą wydajność i inwestycje, a realizacją tych założeń. Nadmierne obciążenie gospodarstw dużych obszarowo ograniczało ich możliwości finansowe, a w związku z tym także wzrost nakładów na produkcję i możliwości wykorzystania ich potencjału produkcyjnego. Sprzyjało zaś, prowadzeniu gospodarki

[47] A. Hanusz, *Polityka podatkowa* [...], s. 144-145. Świadczy o tym między innymi relacja pomiędzy wysokością obciążeń podatkiem gruntowym a wartością produkcji końcowej. W gospodarstwach o przeciętnej powierzchni 1,3 ha udział podatku gruntowego w produkcji końcowej wynosił 2,1%, zaś w gospodarstwach o powierzchni ponad 20 ha odpowiednio 17,3%.

[48] Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 26 lutego 1959 r. w sprawie stawek podatku gruntowego dla celów wymiaru podatku gruntowego, Dz.U. Nr 21, poz. 131.

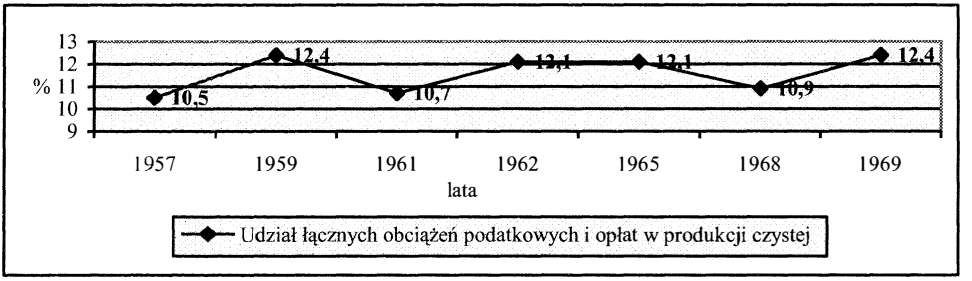
[49] A. Hanusz, *Polityka podatkowa* [...], s. 147.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

ekstensywnej i ekonomicznemu upadkowi części z nich, dotyczy to zwłaszcza gospodarstw funkcjonujących w gorszych warunkach naturalnych (np. słabsze gleby).

Wykres 5.4.

Udział obciążeń podatkowych w produkcji czystej gospodarstw indywidualnych w latach 1957 - 1969 (w %)



Źródło: Opracowanie na podstawie: M. Podstawka, *System podatkowy* [...], s. 47 – 50.

Na początku lat siedemdziesiątych w istotny sposób przebudowano konstrukcję podatku gruntowego, która począwszy od 1972[50] roku składała się z dwóch odrębnych części o zróżnicowanej wewnętrznie budowie. Pierwsza część była konstrukcyjne zbliżona do dotychczas obowiązującego podatku gruntowego, którego wymiar ustalany był na podstawie zmodyfikowanych stawek progresywnych, zaś wymiar drugiej części podatku określany był według stawek kwotowych na podstawie obszaru gospodarstwa. Podstawowym celem wprowadzenia nowych rozwiązań w zakresie opodatkowania rolnictwa było złagodzenie występujących dotychczas różnic w opodatkowaniu dochodów gospodarstw rolnych, zwłaszcza pomiędzy gospodarstwami małymi i dużymi. W konsekwencji miało to doprowadzić nie tylko do poprawy sytuacji ekonomicznej gospodarstw obszarowo większych, ale także do zwiększenia ich bieżących nakładów produkcyjnych i inwestycji oraz stworzenia bodźców do powiększania powierzchni gospodarstw i intensyfikacji produkcji. Dodatkowo miał temu sprzyjać rozbudowany system ulg i zwolnień, adresowanych w szczególności do gospodarstw dysponujących glebami o niższej jakości.

Struktura podatku przestała być jednorodna. Poza przychodem szacunkowym z 1 ha użytków rolnych, za podstawę opodatkowania w drugiej części przyjęto powierzchnię użytków rolnych, wyrażoną w ha fizycznych, i gruntów rolnych w hektarach przeliczeniowych.

[50] Ustawa z dnia 26 października o podatku gruntowym (Dz.U. Nr 27, poz. 254) uchyliła dekret o podatku gruntowym z 1949. Zmianie konstrukcji podatku gruntowego towarzyszyło zniesienie obowiązkowych dostaw, które jednak w części zostały włączone do ogólnego wymiaru podatku.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

Tabela 5.11.

Skale i stawki procentowe w podatku gruntowym w 1972 r.

Skala podatkowa	Podstawa opodatkowania w zł		Wysokość podatku gruntowego
	od	do	
1		7.700	9% podstawy opodatkowania
	7.700	10.600	693 zł i 7,5 % od nadwyżki powyżej 7.700 zł
	10.600	13.400	911 zł i 10 % od nadwyżki powyżej 10.600 zł
	13.400	18.500	1.191 zł i 13 % od nadwyżki powyżej 13.400 zł
	18.500	21.100	1.854 zł i 17 % od nadwyżki powyżej 18.500 zł
	21.100	40.300	2.296 zł i 18,5 % od nadwyżki powyżej 21.100 zł
	40.300	45.300	5.848 zł i 19 % od nadwyżki powyżej 40.300 zł
	45.300	49.100	6.798 zł i 19,5 % od nadwyżki powyżej 45.300 zł
	49.100	61.200	7.539 zł i 20,6 % od nadwyżki powyżej 49.100 zł
	61.200		16,4 % od całkowitej podstawy
2		7.700	9% podstawy opodatkowania
	7.700	10.600	693 zł i 7,5 % od nadwyżki powyżej 7.700 zł
	10.600	13.400	911 zł i 10 % od nadwyżki powyżej 10.600 zł
	13.400	18.500	1.191 zł i 13 % od nadwyżki powyżej 13.400 zł
	18.500	21.100	1.854 zł i 16 % od nadwyżki powyżej 18.500 zł
	21.100	30.800	2.270 zł i 17 % od nadwyżki powyżej 21.100 zł
	30.800	40.300	3.919 zł i 17,5 % od nadwyżki powyżej 30.800 zł
	40.300	49.100	5.581 zł i 18 % od nadwyżki powyżej 40.300 zł
	49.100	61.200	7.166 zł i 18,7 % od nadwyżki powyżej 49.100 zł
	61.200		15,4 % od całkowitej podstawy
3		7.700	9% podstawy opodatkowania
	7.700	10.600	693 zł i 7,5 % od nadwyżki powyżej 7.700 zł
	10.600	13.400	911 zł i 10 % od nadwyżki powyżej 10.600 zł
	13.400	18.500	1.191 zł i 12 % od nadwyżki powyżej 13.400 zł
	18.500	21.100	1.803 zł i 12,5 % od nadwyżki powyżej 18.500 zł
	21.100	40.300	2.128 zł i 14,5 % od nadwyżki powyżej 21.100 zł
	40.300	45.300	4.912 zł i 17,5 % od nadwyżki powyżej 40.300 zł
	45.300	49.100	5.787 zł i 18 % od nadwyżki powyżej 45.300 zł
	49.100	61.200	7.539 zł i 19,3 % od nadwyżki powyżej 49.100 zł
	61.200		14,4 % od całkowitej podstawy
4		7.700	9% podstawy opodatkowania
	7.700	10.600	693 zł i 7,5 % od nadwyżki powyżej 7.700 zł
	10.600	13.400	911 zł i 10 % od nadwyżki powyżej 10.600 zł
	13.400	16.100	1.191 zł i 10,5 % od nadwyżki powyżej 13.400 zł
	16.100	18.500	1.474 zł i 11,5 % od nadwyżki powyżej 16.100 zł
	18.500	21.100	1.751 zł i 12 % od nadwyżki powyżej 18.500 zł
	21.100	40.300	2.063 zł i 13 % od nadwyżki powyżej 21.100 zł
	40.300	45.300	4.559 zł i 13,5 % od nadwyżki powyżej 40.300 zł
	45.300	49.100	5.234 zł i 14,5 % od nadwyżki powyżej 45.300 zł
	49.100	61.200	5.785 zł i 14,9 % od nadwyżki powyżej 49.100 zł
	61.200		12,4 % od całkowitej podstawy

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: Rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 22 listopada 1971 r. w sprawie podatku gruntowego, Dz.U. Nr 31, poz. 282.

Konstrukcja normy szacunkowej przychodu z 1 ha, mimo że była zróżnicowana, ze względu na położenie gospodarstwa, strukturę użytków rolnych oraz jakość

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

użytków rolnych, nadal nie uwzględniała indywidualnych warunków i metod produkcji oraz wyników finansowych poszczególnych jednostek produkcyjnych, co miało stanowić jeden z podstawowych elementów wspierających intensyfikację produkcji. Ponadto, sprzyjała temu stabilność podstawy opodatkowania, którą do 1983 roku udało się utrzymać na niezmienionym poziomie. W przeciwieństwie do poprzednich okresów, charakteryzujących się dużą zmiennością podstaw opodatkowania i stawek podatkowych, które zmieniane były raz w roku, dawało to poczucie pewności warunków produkcji rolnej i ułatwiało podejmowanie decyzji inwestycyjnych.

W ustawie z dnia 26 października 1971 roku o podatku gruntowym wyraźnie zmieniono proporcje dotychczasowych obciążeń, które poprzednio przyczyniały się do rozdrobnienia rolnictwa, upadku dużych gospodarstw, zwłaszcza gospodarujących na glebach gorszych oraz ograniczenia rozwoju produkcji. Ograniczono liczbę skal podatkowych z 6 do 4, zmniejszono także do 4 liczbę stref ekonomicznych różnicujących normy przychodu szacunkowego. Progresja podatkowa w poszczególnych skalach zamykała się stawkami: od 9% do 16,4% (skala 1), od 9% do 15,4% (skala 2), od 9% do 14,4% (skala 3), od 9% do 12,4% (skala 4)[51]. Oznaczało to spłaszczenie progresji i jednocześnie podniesienie stawek dla gospodarstw małych, w których nastąpił niewielki wzrost obciążeń podatkowych. W lepszej niż dotychczas sytuacji znalazły się gospodarstwa średnie i duże, w których zmniejszenie obciążeń podatkowych, spowodowanych złagodzeniem progresji i podwyższeniem przedziałów podatkowych przychodów szacunkowych będących podstawą opodatkowania, wpłynęło na zwiększenie środków finansowych pozostających w dyspozycji rolników. Dzięki temu pojawiły się również możliwości wzrostu towarowości produkcji i wydajności pracy oraz opłacalności gospodarowania w tych grupach obszarowych.

Zasady wymiaru drugiej części podatku gruntowego, która zasilała Fundusz Rozwoju Rolnictwa, były podobne do konstrukcji obowiązkowych dostaw produktów rolnych. W tej części podatek naliczany był według stawek kwotowych od 1 ha użytków rolnych, co było odpowiednikiem świadczenia zawartego w dostawach obowiązkowych zwierząt rzeźnych, oraz 1 ha przeliczeniowego gruntów ornych, odpowiadającego świadczeniu z tytułu obowiązkowych dostaw zbóż i ziemniaków[52]. Górna granica stawek kwotowych została ustalona w ustawie i wynosiła dla 1 ha użytków rolnych 420 zł, natomiast 1 ha przeliczeniowego gruntów ornych – 160 zł[53]. Na podstawie upoważnienia zawartego w ustawie 22 listopada 1971 roku, Rada Ministrów ustaliła kwotowe stawki podatku gruntowego w poszczególnych powiatach, które kształtowały się w granicach od 200 zł (np. powiat leski, woj. rzeszowskie) do 420 zł (np. powiat gostyński, woj. poznańskie) w przypadku 1 ha użytków rolnych oraz od 40 zł (np. powiat limanowski, woj. krakowskie) powiat do 160 zł (np. powiat brzeski woj. opolskie) w przypadku 1 ha przeliczeniowego gruntów

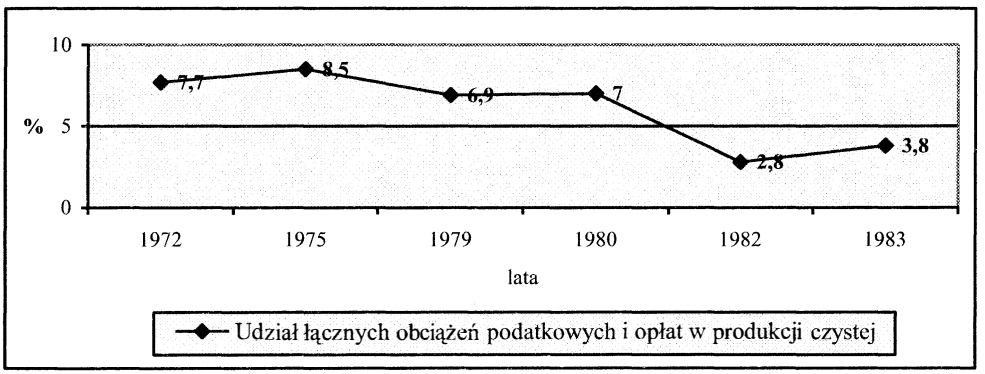
[51] Zob. A. Hanusz, *Polityka podatkowa* [...], s. 199-203.
[52] A. Hanusz, *Polityka podatkowa* [...], s. 201 – 203.
[53] Art. 6 ust. 2 pkt 2 Ustawy z dnia 26 października o podatku gruntowym, Dz.U. Nr 27, poz. 254.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

ornych[54]. Gospodarstwa niewielkie obszarowo, o powierzchni do 1 ha użytków rolnych i 2 ha przeliczeniowych gruntów ornych, zwolniono z podatku kwotowego[55], podobnie jak poprzednio z obowiązku świadczenia dostaw. Globalne obciążenie podatkiem gruntowym obliczanym na podstawie stawek kwotowych było niewiele niższe niż wymierzanym na podstawie przychodowości szacunkowej, jednakże, zdaniem A. Hanusza, jego oddziaływanie ze względu na nieprzemyślaną konstrukcję było w dużej mierze przypadkowe[56].

Wykres 5.5.

Udział obciążeń podatkowych w produkcji czystej gospodarstw indywidualnych w latach 1972 - 1983 (w %)



Źródło: Opracowanie na podstawie: M. Podstawka, *System podatkowy* [...], s. 47 – 50.

Wprowadzone w 1971 roku zmiany skomplikowały konstrukcję wewnętrzną podatku gruntowego, co w istotny sposób wpłynęło na realizację jego funkcji stymulacyjnej. W latach siedemdziesiątych i na początku lat osiemdziesiątych wyraźnie pogłębiły się dysproporcje pomiędzy wysokością podstawy opodatkowania i wysokością podatku z jednej strony, a wysokością faktycznych dochodów i wysokością podatku z drugiej strony. W konsekwencji wzrostu produkcji rolnej i wzrostu cen oraz ustabilizowania się podstaw opodatkowania i stawek podatkowych, systematycznie malał udział podatku gruntowego w produkcji czystej gospodarstw indywidualnych z 7,7% w 1972 roku do 3,8% w 1983 roku. W związku z tym oddziaływanie podatku gruntowego na intensyfikację produkcji, efektywne wykorzystanie czynników produkcji czy też zmiany struktury agrarnej były bardzo ograniczone. Ulgi i zwolnienia, które z założenia miały stanowić bodziec do powiększania powierzchni gospodarstwa czy też podejmowania decyzji inwestycyjnych, przyznawane był na zbyt krótki okres i straciły na swoim znaczeniu. Zmianom strukturalnym

[54] Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 22 listopada 1971 r. w sprawie podatku gruntowego, Dz.U. Nr 31, poz. 282.

[55] § 7 ust. 2 Rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 22 listopada 1971 r. w sprawie podatku gruntowego, Dz.U. Nr 31, poz. 282.

[56] A. Hanusz, *Polityka podatkowa* [...], s. 203.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

w rolnictwie nie sprzyjała także częściowa progresywność systemu opodatkowania. Jednocześnie brak bezpośrednich powiązań pomiędzy poziomem obciążeń podatkowych a wzrastającą przychodowością produkcji rolnej doprowadził do ekonomicznego rozwarstwienia i nierównomiernego rozwoju gospodarstw rolnych, a nawet wystąpienia zjawiska regresji w niektórych z nich. Podsumowując, można stwierdzić, że znaczenie podatku gruntowego w opisywanym okresie, z punktu widzenia realizacji jego funkcji fiskalnej, redystrybucyjnej i stymulacyjnej, było znikome, co uzasadniało konieczność jego rekonstrukcji. Budowa podatku nie odpowiadała bowiem ani nowym warunkom ekonomicznym, ani potrzebom polityki podatkowej i rolnej.

W 1984 roku podjęto próbę zreformowania systemu opodatkowania rolnictwa, ustalając nowe zasady i konstrukcje podatkowe. Celem reformy było przede wszystkim:

- wzmocnienie funkcji fiskalnej i zwiększenie dochodów budżetowych gmin;
- wzmocnienie oddziaływania mechanizmów ekonomicznych na rolnictwo, co miało doprowadzić do rozwoju gospodarstw rolnych, a przede wszystkim zwiększenia ich areału, efektywności produkcji i wydajności pracy;
- przebudowa struktury agrarnej rolnictwa, prowadząca do powstania dużych i silnych ekonomicznie gospodarstw rolnych;
- możliwość kształtowania dochodów gospodarstw w poszczególnych grupach obszarowych.

Zastąpienie podatku gruntowego podatkiem rolnym miało więc przede wszystkim zwiększyć motywacyjną rolę podatku, stworzyć warunki do efektywnego gospodarowania, do lepszego wykorzystania użytków rolnych, w tym także gruntów o niskiej jakości, oraz wzrostu towarowości produkcji.

Nowe zasady opodatkowania rolnictwa wprowadzono w 1985 roku na podstawie ustawy o podatku rolnym[57]. Podatkiem rolnym objęto zarówno typową produkcję rolną, jak i działy specjalne produkcji rolnej[58], co nie oznacza, że w obu przypadkach zasady opodatkowania były jednolite. Z jednej strony opodatkowaniu podlegały grunty wchodzące w skład gospodarstwa rolnego, z drugiej zaś dochody z niektórych wysokodochodowych upraw i hodowli. Obowiązywała zasada jednokrotnego opodatkowania źródła[59], jeżeli opodatkowane były dochody z działów specjalnych, ziemia była wyłączona z opodatkowania. Taka mieszana konstrukcja pozwalała na istotne zróżnicowanie obciążeń podatkowych różnych rodzajów działalności rolniczej. Podatek rolny, który zastąpił w 1985 r. wszystkie dotychczas obowiązujące

[57] Ustawa z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym, Dz.U. Nr 52, poz. 268.

[58] W tym także działy specjalne produkcji rolnej, które od 1969 roku dodatkowo obciążone były tzw. podatkiem wyrównawczym.

[59] Sytuacja ta uległa zmianie w 1992 roku, gdy wyłączono z podatku rolnego działy specjalne produkcji rolnej. Potwierdził to NSA, według którego opodatkowanie działów specjalnych produkcji rolnej nie zwalnia podatnika z obowiązku zapłacenia podatku rolnego. Według sądu, w obu przypadkach inny jest przedmiot opodatkowania, a mianowicie grunt i dochód. Wyrok NSA z 15.04.1999 r., syg. akt III S.A. 8042/98.

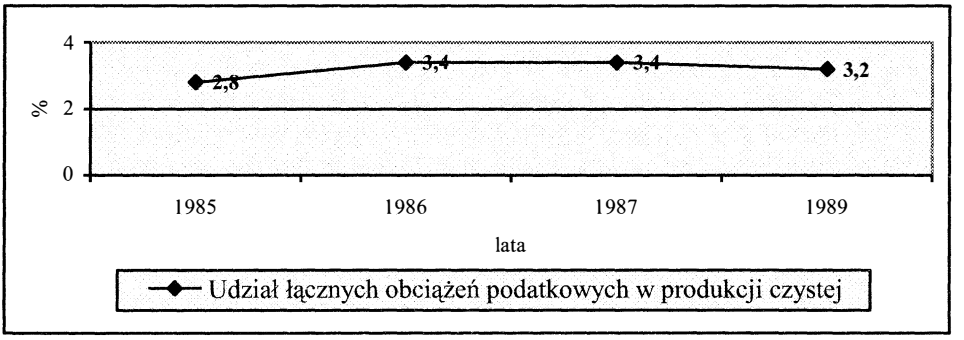
Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

obciążenia fiskalne rolnictwa, dotyczył zarówno własności prywatnej, jak i uspołecznionej.

W podatku rolnym zrezygnowano z progresji podatkowej, którą zastąpiono podatkiem proporcjonalnym. Zastosowano stałą stawkę kwotową od jednego hektara przeliczeniowego powierzchni gospodarstwa. Ze względu na procesy inflacyjne stawkę podatku ustalono jako równowartość odpowiedniej ilości żyta. Uproszczona konstrukcja podatku nie uwzględniała sytuacji osobistej podatnika i, poza tzw. ulgą żołnierską, nie zawarto w niej innych rozwiązań socjalnych.

Wykres 5.6.

Udział podatków obciążających rolnictwo w wartości produkcji czystej w latach 1985-1989 (w %)



Źródło: Opracowanie na podstawie: W. J Ciechomski., *Interwencjonizm* [...], s.110.

Wprowadzony ustawą w 1984 roku podatek rolny obowiązuje do dzisiaj i w systemie opodatkowania rolnictwa podatek rolny jest najistotniejszym obciążeniem fiskalnym gospodarstw rolnych w Polsce. Jego konstrukcja, w okresie ponad 20 lat, pomimo kilkunastokrotnych nowelizacji ustawy, w niewielkim stopniu została zmodyfikowana. Dlatego też jego szczegółowa budowa zostanie przedstawiona w następnym podrozdziale, poświęconym zasadom opodatkowania rolnictwa w Polsce, obowiązującym po reformie systemu podatkowego.

5.2.3. Zasady opodatkowania rolnictwa po 1989 roku

5.2.3.1. Podatki obciążające dochody z rolnictwa

5.2.3.1.1. Ogólne zasady opodatkowania dochodów

Opodatkowanie dochodów (lub w niektórych okolicznościach przychodu) polskich podatników regulują, w zależności od statusu podatnika, trzy akty prawne. Stanowią je w odniesieniu do osób fizycznych: ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych lub ustawa o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, w odniesieniu do osób prawnych: ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych. Rozwiązania zastosowane w ustawach o podatku dochodowym od osób fizycznych i osób prawnych są w dużej części analogiczne i raczej nie budzą kontrowersji interpretacyjnych. Natomiast regulacje zawarte w trzeciej z wymienionych ustaw, dotyczące tzw. ryczałtu ewidencjonowanego, ze względu na to, że dotyczą wąskiego katalogu źródeł przychodów, które mogą być uzyskiwane w gospodarstwie rolnym, nie będą przedmiotem szczegółowej analizy. Podstawową formą opodatkowania osób fizycznych są tzw. zasady ogólne uregulowane w pierwszej wymienionej wyżej ustawie. Formy uproszczone: ryczałt od przychodów ewidencjonowanych i karta podatkowa uzupełniają system opodatkowania dochodów. Skorzystanie z nich jest możliwe po spełnieniu wielu ustawowych wymogów i dotyczy tylko niektórych kategorii przychodów.

Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych, regulująca opodatkowanie dochodów osób fizycznych, obejmuje także swoim zasięgiem dochody wspólników spółek osobowych (np. cywilnych, jawnych, komandytowych, które nie mają osobowości prawnej i nie są podmiotem w podatku dochodowym od osób fizycznych), dochody małżonków i ich małoletnich dzieci. Przedmiotem podatku dochodowego od osób fizycznych jest osiąganie dochodu. Podatek obejmuje wszystkie źródła przychodów, poza zwolnionymi i wyłączonymi przez ustawodawcę. Takim wyjątkiem są dochody z działalności rolniczej, które w Polsce z reguły nie podlegają opodatkowaniu. Gospodarstwa rolne, poza działami specjalnymi, są wyłączone z ogólnego systemu opodatkowania dochodów.

Poprzez działalność rolniczą, zgodnie z art. 2 ust.2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawodawca rozumie:

1) działalność polegającą na wytwarzaniu produktów roślinnych lub zwierzęcych w stanie nieprzetworzonym, z własnej uprawy, hodowli, chowu;
2) produkcję materiału siewnego, szkółkarskiego, hodowlanego oraz reprodukcyjnego, produkcję warzywniczą: gruntową, szklarniową i pod folią produkcję roślin ozdobnych, grzybów uprawnych, i sadowniczą;
3) hodowlę i produkcję materiału zarodowego zwierząt, ptactwa i owadów użytkowych;
4) produkcję zwierzęcą typu przemysłowego oraz hodowlę ryb;
5) działalność, w której minimalne okresy przetrzymywania zakupionych zwierząt i roślin, w trakcie których następuje ich biologiczny wzrost, wynoszą co najmniej (licząc od dnia ich nabycia):
   - miesiąc - w przypadku roślin,
   - 16 tygodni – w przypadku wysokointensywnego tuczu specjalizowanego gęsi lub kaczek,
   - 6 tygodni – w przypadku pozostałego drobiu rzeźnego,
   - 2 miesiące – w przypadku pozostałych zwierząt.

Ustawodawca, wprowadzając minimalne okresy przechowywania roślin i zwierząt, określił wyraźne kryteria, które pozwalają na odróżnienie działalności rolniczej od działalności handlowej. W przypadku gdy podatnik nie zachowa okresów minimal-

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

nych, jego działalność uznawana jest za działalność handlową, która jako jedno ze źródeł przychodów wymienionych w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym. Podobne regulacje zawarto w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych, obciążającym dochody uzyskane przez osoby prawne, spółki kapitałowe w organizacji, jednostki organizacyjne nie mające osobowości prawnej (z pewnymi wyjątkami) oraz podatkowe grupy kapitałowe.

Zwolnienie, a raczej wyłączenie, działalności rolniczej z opodatkowania nie wiąże się ze spełnieniem przez podatnika jakichkolwiek warunków, nawet z prowadzeniem produkcji rolnej w ramach gospodarstwa rolnego. Każda działalność, którą na podstawie definicji zawartej w ustawach można zakwalifikować jako produkcję rolną, jest wyłączona z opodatkowania na podstawie ustawy o podatku dochodowym zarówno od osób fizycznych, jak i prawnych. Wyłączenie nie dotyczy sytuacji, gdy rolnik zatrudnia pracowników w gospodarstwie rolnym. Wówczas rolnik staje się płatnikiem podatku dochodowego od osób fizycznych i jest zobowiązany do obliczenia, pobrania i odprowadzenia na konto właściwego urzędu skarbowego zaliczek na podatek dochodowy, na zasadach obowiązujących wszystkich płatników.

Podstawą opodatkowania w podatku dochodowym od osób fizycznych, podobnie jak w przypadku osób prawnych, jest dochód, rozumiany jako nadwyżka przychodów nad kosztami ich uzyskania. W podatku dochodowym od osób fizycznych podstawową zasadą jest ustalenie podstawy opodatkowania jako sumy dochodów ze wszystkich źródeł, pomniejszonych o wszystkie obowiązujące odliczenia[60]. Zawarta w art. 27 ustawy skala podatkowa ma zastosowanie tylko do dochodów opodatkowanych na zasadach ogólnych. Skala w podatku od osób fizycznych ma charakter progresji szczeblowej, złożonej z trzech przedziałów[61], do których wraz ze wzrostem podstawy opodatkowania stosuje się rosnące stawki podatku, odpowiednio: 19%, 30% i 40%. Dolną granicą skali nie jest dochód zerowy, ale przewyższający w 2006 r. kwotę 2.790 zł. Skali podatkowej nie stosuje się do przychodów opodatkowanych ryczałtem, stawką liniową 19% związaną z prowadzeniem działalności gospodarczej, przychodów opodatkowanych w formie ryczałtu ewidencjonowanego i karty podatkowej.

Podatek dochodowy, obliczony według skali podatkowej, może podlegać pomniejszeniu o przewidziane w przepisach ustawy ulgi i odliczenia. Począwszy od chwili wejścia w życie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w 1992 roku, katalog ul i odliczeń uległ istotnym ograniczeniom. W obowiązującym w 2006 roku stanie prawnym odliczenia od podatku obejmują jedynie składki na powszechne ubezpieczenie zdrowotne oraz wpłaty na rzecz organizacji pożytku publicznego.

---

[60] Wyjątkiem od tej zasady, zawartej odpowiednio w art. 26, 26b, 26c oraz 26d, są dochody opodatkowane w sposób zryczałtowany oraz objęte stawką liniową, wynoszącą 19%.

[61] W ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych nadal obowiązuje trzystopniowa skala podatkowa, chociaż 18 listopada 2004 roku, w wyniku nowelizacji, w ustawie zmieniono skalę na czterostopniową, obejmującą dochody powyżej 600.000 zł, które zamierzano opodatkować stawką 50%. W związku z niezachowaniem terminu ogłoszenia nowelizacji ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i w związku z tym orzeczeniem Trybunału Konstytucyjnego (wyrok z dnia 15 lutego 2005 roku, K 48/04) przepis ten nie wszedł w życie.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

Tabela 5.12.

Skala w podatku dochodowym od osób fizycznych obowiązująca w 2006 r.

Podstawa obliczenia podatku w zł		Wysokość podatku
Ponad	Do	
	37 024	19% minus kwota zmniejszająca podatek 530,08 zł
37 024	74 048	6 504, 48 zł plus 30% nadwyżki ponad 37 024 zł
74 048		17 611,68 zł plus 40% nadwyżki ponad 74 048 zł

Źródło: Art. 27 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 z późn. zm.).

W podatku dochodowym od osób prawnych, w przypadku dochodów opodatkowanych na zasadach ogólnych, obowiązuje stawka liniowa podatku, która począwszy od 1 stycznia 2004 roku wynosi 19%. Stawka ta, co do zasady, ma zastosowanie do wszystkich dochodów uzyskanych przez podatnika tego podatku, niezależnie od ich źródeł, poza dochodami (przychodami) opodatkowanymi podatkiem zryczałtowanym. Dochody uzyskiwane z działalności rolniczej, poza działami specjalnymi produkcji rolnej, są zwolnione z podatku dochodowego od osób prawnych, opodatkowaniu podlega jednak otrzymane przez rolnika wynagrodzenie z tytułu umowy o pracę oraz dywidenda. Oznacza to, iż rolnicy, którzy zamierzają prowadzić działalność w formie spółki prawa handlowego, muszą się liczyć ze znacznie wyższymi obciążeniami niż osoby fizyczne prowadzące gospodarstwo rolne.

Od podatku dochodowego od osób prawnych zwolnione są, na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 4 e ustawy, dochody z działalności pozarolniczej, w tym także działów specjalnych produkcji rolnej, w części przeznaczonej na działalność rolniczą, jeżeli wskaźnik udziału przychodu z działalności rolniczej w ogólnym przychodzie osiągniętym w roku poprzedzającym rok podatkowy ze wszystkich rodzajów działalności stanowił nie mniej niż 60%. Pomimo wielu analogii w zakresie rozwiązania kwestii opodatkowania produkcji rolnej w obu ustawach, podobne zwolnienie nie występuje w podatku dochodowym od osób fizycznych.

Zgodnie z art. 21 ust. 1 pkt 28 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz art. 17 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, wolne od podatku są dochody uzyskane ze sprzedaży całości lub części nieruchomości wchodzących w skład gospodarstwa rolnego. Zwolnienie nie dotyczy dochodu osiągniętego ze sprzedaży gruntów, które w związku ze sprzedażą utraciły charakter rolniczy. Jednocześnie należy podkreślić, że ze względu na przyjęcie w obu ustawach definicji gospodarstwa rolnego w rozumieniu przepisów o podatku rolnym, ustawodawca nie uzależnił zwolnienia od powierzchni sprzedawanego gruntu, ale od powierzchni wszystkich gruntów rolnych, które są w posiadaniu sprzedającego, właściciela gospodarstwa rolnego.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

5.2.3.1.2. Opodatkowanie dochodów z działów specjalnych produkcji rolnej

Z opodatkowania podatkami dochodowymi od osób fizycznych i prawnych, jak już wcześniej wspomniano, wyłączono dochody uzyskiwane z produkcji rolnej. Jednocześnie jednak objęto podatkiem dochodowym działy specjalne produkcji rolnej, stosując w obu ustawach podobne uregulowania. Do 1 stycznia 1992 roku działy specjalne produkcji rolnej były opodatkowane w ramach ustawy o podatku rolnym. Włączając ich opodatkowanie do ustaw o podatku dochodowym, w sposób istotny zmieniono ich zakres.

Zgodnie z wolą ustawodawcy, za działy specjalne uznano wyłącznie te rodzaje produkcji, których prowadzenie nie jest uzależnione od warunków klimatycznych i glebowych, wyłączono z nich wszystkie uprawy prowadzone na gruncie. Przyjęto również, iż hodowlę i chów można zaliczyć do działów specjalnych, jeżeli prowadzona jest poza gospodarstwem rolnym w rozumieniu ustawy o podatku rolnym, według której za gospodarstwo rolne uważa się obszar gruntów o łącznej powierzchni przekraczającej 1 ha lub 1 ha przeliczeniowy, stanowiących własność lub znajdujących się w posiadaniu osoby fizycznej, osoby prawnej albo jednostki organizacyjnej, w tym spółki, nie posiadającej osobowości prawnej[62]. Oznacza to, iż hodowla i chów, prowadzona w ramach gospodarstwa rolnego, nie jest traktowana jako dział specjalny produkcji rolnej i opodatkowana jest podatkiem rolnym, natomiast poza gospodarstwem rolnym, np. na powierzchni mniejszej niż 1 ha lub 1 ha przeliczeniowy, jest działem specjalnym i opodatkowana jest podatkiem dochodowym. Nie jest to rozwiązanie racjonalne z punktu widzenia wykorzystania ziemi rolniczej. W ramach optymalizacji opodatkowania, rolnik odpowiednio dostosuje powierzchnię potrzebną do wyłączenia z opodatkowania podatkiem dochodowym, stosownie do potrzeb zwiększy ją, wybierając korzystniejszy wariant opodatkowania. Nie można też w sposób racjonalny wytłumaczyć zasadności opodatkowania chowu np. 80 sztuk tuczników prowadzonego na powierzchni 0,99 ha przeliczeniowego podatkiem dochodowym, zaś na powierzchni 1,01 ha podatkiem rolnym.

[62] Art.2 ust.1 ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (Dz.U. z 1993 r. Nr 94, poz.431 z późn. zm).

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

Tabela 5.13.

Rodzaje i rozmiary działów specjalnych produkcji rolnej podlegających opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych oraz osób prawnych

Lp.	Rodzaje i rozmiary upraw i produkcji
1.	Uprawy w szklarniach ogrzewanych lub nie ogrzewanych - powyżej 25 m^2 powierzchni ogólnej
2.	Uprawy w tunelach foliowych ogrzewanych - powyżej 50 m^2 powierzchni ogólnej
3.	Uprawy grzybów i ich grzybni - powyżej 25 m^2 powierzchni uprawowej
4.	Drób rzeźny: kurczęta, gęsi, kaczki, indyki - powyżej 100 sztuk
5.	Drób nieśny - powyżej 80 sztuk: a) kury nieśne (w stadzie reprodukcyjnym) b) kury mięsne (w stadzie reprodukcyjnym) c) gęsi (w stadzie reprodukcyjnym) d) kaczki (w stadzie reprodukcyjnym) e) indyki (w stadzie reprodukcyjnym) f) kury (produkcja jaj konsumpcyjnych)
6.	Wylęgarnie drobiu: kurczęta, gęsi, kaczki, indyki - bez względu na liczbę sztuk uzyskanych z wylęgu
7.	Zwierzęta futerkowe: a) lisy, jenoty, norki, tchórzofretki, szynszyle - 1 samica stada podstawowego i powyżej b) nutrie - powyżej 50 sztuk samic stada podstawowego c) króliki - powyżej 50 sztuk samic stada podstawowego
8.	Zwierzęta laboratoryjne: szczury białe, myszy białe - bez względu na liczbę sprzedanych sztuk
9.	Jedwabniki - produkcja kokonów 1 dm^3 i powyżej
10.	Pasieki - powyżej 80 rodzin
11.	Uprawy roślin "in vitro" - 1 m^2 powierzchni półek i powyżej
12.	Hodowla entomofagów - 1 m^2 powierzchni upraw roślin żywicielskich i powyżej
13.	Hodowla dżdżownic - 1 m^2 powierzchni łoża hodowlanego i powyżej
14.	Hodowla i chów innych zwierząt poza gospodarstwem rolnym: a) krowy - powyżej 5 sztuk b) cielęta - powyżej 10 sztuk c) bydło rzeźne - powyżej 10 sztuk (z wyjątkiem opasów) d) tuczniki - powyżej 50 sztuk e) prosięta i warchlaki - powyżej 50 sztuk f) chów i hodowla owiec - powyżej 10 sztuk matek g) tucz owiec - powyżej 15 sztuk h) konie rzeźne - 1 sztuka i powyżej i) konie hodowlane - 1 sztuka stada podstawowego i powyżej j) hodowla ryb akwariowych - powyżej 700 dm^3 objętości akwarium, obliczonej według wewnętrznych długości krawędzi k) hodowla psów rasowych - 1 sztuka stada podstawowego i powyżej l) hodowla kotów rasowych - 1 sztuka stada podstawowego i powyżej

Źródło: Opracowanie na podstawie załącznika nr 2 do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Do działów specjalnych produkcji rolnej ustawodawca zalicza: uprawy w szklarniach i ogrzewanych tunelach foliowych, uprawy grzybów i ich grzybni, uprawy roślin "in vitro", fermową hodowlę i chów drobiu rzeźnego i nieleśnego,

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

wylęgarnie drobiu, hodowlę i chów zwierząt futerkowych i laboratoryjnych, hodowlę dżdżownic, hodowlę entomofagów, hodowlę jedwabników, prowadzenie pasiek oraz hodowlę i chów innych zwierząt poza gospodarstwem rolnym. Katalog rodzajów upraw i produkcji rolnej, traktowanych jako działy specjalne, ma charakter zamknięty. Tylko rodzaje upraw i produkcji rolnej wymienione w art. 2 obu ustaw są działami specjalnymi i podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym, pozostałe nie są nim objęte. Kryterium uznania danego rodzaju uprawy lub produkcji za dział specjalny jest ich rozmiar. Nie stanowią działów specjalnych produkcji rolnej uprawy, hodowla i chów zwierząt w rozmiarach nie przekraczających określonych wielkości (tabela 5.13.) i w związku z tym nie podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym.

Podstawą opodatkowania działów specjalnych produkcji rolnej jest dochód, który w przypadku osób fizycznych może być wyliczany na podstawie ewidencji podatkowych prowadzonych przez podatnika lub w sposób szacunkowy, natomiast w przypadku osób prawnych, tylko i wyłącznie na podstawie rzeczywistych dochodów, ustalonych w oparciu o prowadzone księgi rachunkowe.

Osoby fizyczne mają możliwość wyboru metody, na podstawie której ustala się obciążenie z tytułu podatku dochodowego. Mogą one obliczać podatek od dochodów rzeczywistych, ustalonych w oparciu o prowadzone księgi lub na podstawie norm szacunkowych dochodu, określonych przez ministra finansów. Jeżeli podatnik decyduje się na prowadzenie księgi przychodów i rozchodów (lub ksiąg rachunkowych), wówczas dochód ustala według zasad obowiązujących wszystkich prowadzących działalność gospodarczą (art.15 ustawy). Zgodnie z art.14 ust.1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych opodatkowane są kwoty należne, choćby nie zostały faktycznie otrzymane, po wyłączeniu wartości zwróconych towarów, bonifikat i skont. W związku z tym dochodem z działów specjalnych produkcji rolnej jest dodatnia[63] różnica pomiędzy przychodem z prowadzonej działalności a poniesionymi kosztami jego uzyskania, powiększona o wartość przyrostu stada zwierząt na koniec roku podatkowego w porównaniu ze stanem na początku roku, pomniejszona o wartość ubytków w tym stadzie w ciągu roku podatkowego. Do kosztów uzyskania przychodów rolnik może zaliczyć wszystkie poniesione, w celu uzyskania przychodu, wydatki, z wyjątkiem wymienionych w art. 23, których ustawodawca nie zalicza do podatkowych kosztów uzyskania. O zamiarze prowadzenia ksiąg rolnik prowadzący działy specjalne produkcji rolnej jest obowiązany zawiadomić naczelnika urzędu skarbowego przed rozpoczęciem roku podatkowego lub przed rozpoczęciem produkcji kwalifikowanej jako działy specjalne, jeżeli nastąpiło to w trakcie roku podatkowego.

Z prowadzeniem ksiąg łączy się wiele obowiązków, niezbędna jest również dobra znajomość ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Jeżeli więc rolnik

[63] Ujemna różnica jest stratą, która zgodnie z ustawą podlega rozliczeniu z dochodu osiągniętego z działów specjalnych produkcji rolnej, w najbliższych, kolejno po sobie następujących 5 latach podatkowych, o ile oczywiście dochód przez następnych 5 lat będzie ustalany na podstawie ksiąg. Odliczenie od dochodu straty poniesionej w poprzednim okresie rozliczeniowym, w którymkolwiek z lat, nie może przekroczyć 50% straty.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

nie chce obliczać podatku w oparciu o rzeczywiste wyniki działalności, może obliczać dochód z działów specjalnych przy zastosowaniu norm szacunkowych z określonej powierzchni uprawy lub jednostki produkcji zwierzęcej. W tym przypadku podstawą wymiaru jest dochód szacunkowy, który oblicza się mnożąc jednostkę uprawy lub produkcji przez odpowiednią normę szacunkową z jednostki produkcji. W latach 1992–2001 obowiązywały normy przyjęte w 1992 roku, co może być podstawą do przypuszczeń, że obciążenie podatkiem dochodowym w tym okresie malało. Począwszy od 2002 roku, na podstawie art. 24 ust. 7, minister właściwy do spraw finansów publicznych w porozumieniu z ministrem właściwym do spraw rolnictwa ogłasza w drodze rozporządzenia normy szacunkowe, zmieniając je corocznie w stopniu odpowiadającym wskaźnikowi wzrostu cen towarowej produkcji rolniczej, ogłaszanego przez Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego w Dzienniku Urzędowym Rzeczypospolitej Polskiej Monitor Polski. W 2002 roku minister finansów określił nowe normy szacunkowe dochodu z działów specjalnych produkcji rolnej, które były średnio o około 14% wyższe od obowiązujących w latach 1992-2001. W 2005 roku, w stosunku do roku 2004, normy nie uległy zmianie, natomiast w 2006 roku obowiązują normy dochodu szacunkowego średnio o około 12,5% wyższe niż obowiązujące w latach 2004-2005. Normy szacunkowe odchodów obowiązujące w latach 2002-2006 przedstawia tabela 5.14.

Tabela 5.14.

Normy szacunkowe dochodów z działów specjalnych produkcji rolnej obowiązujące w latach 2002-2006

Lp.	Rodzaje i rozmiary upraw i produkcji	Jednostka miary	Norma szacunkowa dochodu w zł					
			1992-2001	2002	2003	2004	2005	2006
1.	Uprawy w szklarniach ogrzewanych lub nie ogrzewanych – powyżej 25 m² powierzchni ogólnej (obliczanej według wewnętrznej długości ścian):							
	a) rośliny ozdobne	1 m²	7,00	7,99	8,33	7,56	7,56	8,51
	b) pozostałe	1 m²	1,60	2,97	3,10	2,81	2,81	3,16
2.	Uprawy w szklarniach nie ogrzewanych - powyżej 25 m² powierzchni ogólnej (obliczanej według wewnętrznej długości ścian)	1 m²	1,60	1,83	1,91	1,73	1,73	1,95
3.	Uprawy w tunelach foliowych ogrzewanych - powyżej 50 m² powierzchni ogólnej (obliczanej według wewnętrznej długości ścian):							
	a) rośliny ozdobne	1 m²	5,20	5,94	6,20	5,62	5,62	6,33
	b) pozostałe	1 m²	3,20	3,65	3,81	3,46	3,46	3,90

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

cdn. Tabeli 5.14.

4.	Uprawy grzybów i ich grzybni - powyżej 25 m² powierzchni uprawowej	1 m²	3,00	3,43	3,58	3,25	3,25	3,66
5.	Drób rzeźny- powyżej 100 sztuk:							
	a) kurczęta	1 sztuka	0,10	0,11	0,11	0,10	0,10	0,11
	b) gęsi	1 sztuka	0,79	0.90	0,94	0,85	0,85	0.96
	c) kaczki	1 sztuka	0,21	0,24	0,25	0,23	0,23	0,26
	d) indyki	1 sztuka	0,51	0,58	0,60	0,54	0,54	0,61
6.	Drób nieśny - powyżej 80 sztuk:							
	a) kury nieśne (w stadzie reprodukcyjnym)	1 sztuka	1,98	2,26	2,36	2,14	2,14	2,41
	b) kury mięsne (w stadzie reprodukcyjnym)	1 sztuka	1,66	1,90	1,98	1,80	1,80	2,03
	c) gęsi (w stadzie reprodukcyjnym)	1 sztuka	1,10	1,26	1,31	1,19	1,19	1,34
	d) kaczki (w stadzie reprodukcyjnym)	1 sztuka	2,05	2,34	2,44	2,21	2,21	2,49
	e) indyki (w stadzie reprodukcyjnym)	1 sztuka	8,70	9,94	10,37	9,41	9,41	10,60
	f) kury (produkcja jaj konsumpcyjnych)	1 sztuka	1,45	1,66	1,73	1,57	1,57	1,77
7.	Wylęgarnie drobiu:							
	a) kurczęta	1 sztuka	0,01	0,01	0,01	0,01	0,01	0,01
	b) gęsi	1 sztuka	0,05	0,06	0,06	0,05	0,05	0,06
	c) kaczki	1 sztuka	0,02	0,02	0,02	0,02	0,02	0,02
	d) indyki	1 sztuka	0,05	0,06	0,06	0,05	0,05	0,06
8.	Zwierzęta futerkowe:							
	a) lisy i jenoty	od 1 samicy stada podst.	25,00	28,55	29,78	29,78	29,78	33,53
	b)norki	powyżej 2 szt. samic stada podst.	11,00	12,56	13,10	13,10	13,10	14,75
	c) tchórzofretki	od 1 samicy stada podst.	8,50	9,71	10,13	10,13	10,13	11,41
	d) szynszyle		13,00	14,85	15,49	15,49	15,49	17,44
	e) nutrie - powyżej 50 sztuk samic stada podstawowego		3,00	3,43	3,58	3,58	3,58	4,03
	f) króliki - powyżej 50 sztuk samic stada podstawowego		3,00	3,43	3,58	3,58	3,58	4,03
9.	Zwierzęta laboratoryjne:							
	a) szczury białe	1 sztuka	0,09	0,10	0,10	0,09	0,09	0,10
	b) myszy białe	1 sztuka	0.02	0,02	0,02	0,02	0,02	0,02
10.	Jedwabniki – produkcja kokonów	1 dm³	0,20	0,23	0,24	0,22	0,22	0,25
11.	Pasieki - powyżej 80 rodzin	1 rodzina	2,00	2,28	2,38	2,16	2,16	2,43

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

cdn. Tabeli 5.14.

12.	Uprawy roślin "in vitro" - powierzchnia półek	1 m²	120,00	137,04	142,93	129,64	129,64	145,97
13.	Hodowla entomofagów - powierzchnia upraw roślin żywicielskich	1 m²	100,00	114,20	119,11	108,03	108,03	121,64
14.	Hodowla dżdżownic - powierzchni łoża hodowlanego	1 m²	50,00	57,10	59,56	54,02	54,02	60,83
15.	Hodowla i chów innych zwierząt poza gospodarstwem rolnym:							
	a) krowy - powyżej 5 sztuk	1 sztuka	200,00	228,40	238,22	216,07	216,07	243,29
	b) cielęta - powyżej 10 sztuk	1 sztuka	42,00	47,96	50,02	45,37	45,37	51,09
	c) bydło rzeźne - powyżej 10 sztuk (z wyjątkiem opasów)	1 sztuka	22,00	25,12	26,20	23,76	23,76	26,75
	d) tuczniki - powyżej 50 sztuk	1 sztuka	25,00	28,55	29,78	27,01	27,01	30,41
	e) prosięta i warchlaki - powyżej 50 sztuk	1 sztuka	10,00	11,42	11,91	10,80	10,80	12,16
		od 1 matki	4,00	4,57	4,77	4,33	4,33	4,88
	f) chów i hodowla owiec - powyżej 10 sztuk matek	1 sztuka	6,00	6,85	7,14	6,48	6,48	7,30
	g) tucz owiec - powyżej 15 sztuk	1 sztuka	300,00	342,60	357,33	324,10	324,10	364,94
	h) konie rzeźne	1 szt. stada podst.	240,00	274,08	285,87	259,28	259,28	291,95
	i) konie hodowlane							
	j) hodowla ryb akwariowych - powyżej 700 dm^3 objętości akwarium, obliczonej według wewnętrznych długości krawędzi	dm^3	0,90	1,03	1,07	0,97	0,97	1,09
	k) hodowla psów rasowych	1 szt. stada podst.	27,00	30,83	32,16	29,17	29,17	32,85
	l) hodowla kotów rasowych	1 szt. stada podst.	10,00	11,42	11,91	10,80	10,80	12,16

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 30 listopada 2001 r., 25 września 2002 r., 28 listopada 2003 r., 11 października 2004 r., 29 września 2005 r. w sprawie norm szacunkowych z działów specjalnych produkcji rolnej (Dz.U. z 2001 r. Nr 137, poz. 1540; Dz.U. z 2002 r. Nr 167, poz. 1374; Dz.U. z 2003 r. Nr 203, poz. 1970; Dz.U. z 2004 r. Nr 229, poz. 2308; Dz.U. z 2005 r. Nr 201, poz. 1663).

Podatników prowadzących działy specjalne produkcji rolnej obowiązują, podobnie jak większość podatników, stawki podatkowe zapisane w art. 27 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Rolnicy nie mogą natomiast stosować obowiązującej od 2004 r. 19% stawki liniowej. W ustawie w sposób szczególny uregulowano zasady poboru zaliczek na podatek od dochodów uzyskiwanych z działów specjalnych produkcji rolnej. Zaliczki, w przeciwieństwie do pozostałych podatników prowadzących np. działalność gospodarczą, niezależnie od metody ustalania dochodu do opodatkowania, w drodze decyzji administracyjnej ustala naczelnik urzędu skarbowego (na formularzu PIT-7).

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

Rolnik, osiągający dochody z działów specjalnych produkcji rolnej, jest obowiązany złożyć w terminie do dnia 30 listopada roku poprzedzającego rok podatkowy właściwemu urzędowi skarbowemu deklarację o rodzajach i rozmiarach zamierzonej produkcji w roku następnym, według ustalonego wzoru (PIT-6). Jeżeli dochód z działów specjalnych produkcji rolnej jest ustalany na podstawie ksiąg, podatnicy składają ponadto, w wyżej określonym terminie, deklarację o wysokości przewidywanego dochodu w roku następnym. Rolnicy prowadzący działy specjalne produkcji rolnej są ponadto obowiązani zawiadomić właściwego naczelnika urzędu skarbowego w terminie 7 dni o:

1) zaistnieniu zmian w prowadzonej produkcji w stosunku do podanej w deklaracji;
2) zaprzestaniu lub rozpoczęciu w ciągu roku eksploatacji obiektów umożliwiających całoroczny cykl produkcji;
3) rozpoczęciu w ciągu roku podatkowego prowadzenia działów specjalnych produkcji rolnej; w tym wypadku podatnicy ci składają deklaracje o rodzajach i rozmiarach zamierzonej produkcji w tym roku.

W razie niedotrzymania terminu rolnik opodatkowany na podstawie norm szacunkowych nie ma możliwości dochodzenia zwrotu podatku, nawet gdyby zmiany w rozmiarach produkcji skutkowały osiągnięciem niższego dochodu szacunkowego[64].

Obowiązek deklarowania przewidywanego dochodu narzucony na podatników prowadzących księgi nie znajduje żadnego logicznego wytłumaczenia. Zrozumiałe jest, że zaliczki z tytułu podatku dochodowego przy wyborze szacunkowego ustalania dochodu ustala urząd w decyzji administracyjnej. Pozwala to na znaczne uproszczenie poboru podatku i wyeliminowanie, zgodnie z założeniem, nadmiernych obowiązków ewidencyjnych. Trudno jednak znaleźć takie uzasadnienie, w sytuacji gdy dochód ustalany jest na podstawie prowadzonych przez podatnika ksiąg. Podatnik, dokonując wyboru metody opodatkowania, ocenia również swoje przygotowanie do obliczenia samodzielnie podatku w trakcie roku podatkowego. Niestety, ustawodawca umożliwiając mu wybór sposobu obliczenia dochodu do opodatkowania, jednocześnie narzuca obowiązek zadeklarowania przyszłych dochodów, a więc i sposób ustalenia zaliczek na podatek. Wprawdzie w zeznaniu rocznym dochody określane są na podstawie przychodów i kosztów ich uzyskania zaewidencjonowanych w księgach, a podatek należny wyliczony jest przy uwzględnieniu dochodów rzeczywistych, niemniej jednak w trakcie roku podatkowego zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych podatnik płaci nie od rzeczywistych, ale od deklarowanych dochodów, które mogą okazać się zarówno wyższe, jak i niższe od deklarowanych. Usta-

[64] "Przewidziany w art. 43 ust. 3 pkt 1 obowiązek zawiadomienia właściwego urzędu skarbowego w terminie 7 dni o zaistnieniu zmian w prowadzonej produkcji w stosunku do podanej w deklaracji oznacza, że podatnik po zakończeniu roku podatkowego nie może wywodzić korzystnych dla siebie skutków w zakresie wymiaru podatku dochodowego z działów specjalnych produkcji rolnej, nawet w sytuacji gdy zmiana w prowadzonej produkcji, skutkująca niższym dochodem, nastąpiła z przyczyn niezależnych od podatnika, skoro uchybił powyższemu terminowi". Wyrok NSA z dnia 21 stycznia 1998 r., I SA/Gd 984/96, opublikowany [w:] *Temida*, Wydawnictwo Prawnicze Lex, Sopot 2001.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

wodawca nie jest tu konsekwentny, z jednej strony zakłada, że podatnik jest przygotowany do samodzielnego prowadzenia zapisów księgowych, z drugiej zaś uznaje, że nie jest on przygotowany do samodzielnego wyliczenia, na podstawie tychże ksiąg, zaliczek na podatek dochodowy.

Rolnicy są obowiązani wpłacać do kasy lub na rachunek urzędu skarbowego zaliczki miesięczne w wysokości ustalonej w decyzji naczelnika urzędu skarbowego do dnia 20 każdego miesiąca za miesiąc poprzedni, natomiast zaliczkę za grudzień, w wysokości należnej za listopad, uiszczają w terminie do dnia 20 grudnia. Zaliczki na podatek dochodowy mogą być obniżone o kwotę składki na ubezpieczenie zdrowotne. Obowiązek zapłaty zaliczek powstaje od dnia rozpoczęcia produkcji w ramach działów specjalnych produkcji rolnej, a nie, tak jak w przypadku pozostałych podatników, od dnia uzyskania z tej produkcji dochodu. Jeżeli rolnicy osiągają poza dochodem z działów specjalnych produkcji rolnej inne dochody, od dochodów tych opłacają zaliczki według zasad ogólnych, bez łączenia ich z dochodem z działów specjalnych produkcji rolnej.

Rozliczenie roczne, podobnie jak w przypadku pozostałych podatników, następuje w terminie do 30 kwietnia roku następującego po roku podatkowym. Osoby prowadzące działy specjalne produkcji rolnej, bez względu na zastosowaną metodę obliczania dochodu, zobowiązane są do złożenia zeznania rocznego na formularzu PIT-36. Wówczas, gdy rolnik rozlicza się w oparciu o księgi podatkowe, wypełnia zeznanie na podstawie rzeczywistych osiągniętych przez siebie przychodów i poniesionych kosztów ich uzyskania, jednocześnie ma możliwość zweryfikowania dochodów zadeklarowanych w oświadczeniu złożonym przed wydaniem decyzji o wysokości zaliczek na podatek dochodowy. Natomiast, gdy dochód ustalany jest w sposób szacunkowy, rolnik wykazuje w zeznaniu przychody szacunkowe, bez kosztów ich uzyskania, oraz zaliczki wynikające z decyzji administracyjnej wydanej przez właściwego naczelnika urzędu skarbowego. W obu przypadkach podatnicy mają prawo do odliczeń i ulg podatkowych zawartych w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Prowadzący działy specjalne produkcji rolnej mogą samodzielnie zdecydować o wyborze metody ustalania dochodu do opodatkowania, jednakże możliwość wyboru jest ograniczona wielkością uzyskanego przychodu z tego źródła, pomimo braku takiego sformułowania w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych. Warunkiem niezbędnym do zastosowania norm szacunkowych jest nieprowadzenie ksiąg, przychodów i rozchodów lub księgi rachunkowej. Rolnik wprawdzie nie ma obowiązku prowadzenia księgi przychodów i rozchodów, bez względu na limit obrotów, nieco inaczej jednak jego sytuacja wygląda z punktu widzenia ustawy o rachunkowości. Zgodnie z jej przepisami, jeżeli przychody netto ze sprzedaży produktów i usług w poprzednim roku obrotowym wynosiły równowartość 800.000 euro[65], podatnik ma obowiązek założenia ksiąg rachunkowych. Oznacza to, że rolnik prowadzący działy specjalne produkcji rolnej po przekroczeniu tego limitu

[65] Wyrażone w euro wielkości przelicza się na walutę polską według średniego kursu ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski, obowiązującego w dniu 30 września roku poprzedzającego rok podatkowy.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

w nowym roku podatkowym straci prawo do zastosowania uproszczonej metody obliczania dochodu.

Pomimo braku jednoznacznie sprecyzowanego obowiązku prowadzenia ewidencji przychodów, dla własnych potrzeb rolnik powinien ją prowadzić, chociażby po to, aby na koniec roku stwierdzić, czy przekroczył limit zobowiązujący go do założenia ksiąg rachunkowych, zgodnie z ustawą o rachunkowości[66]. Urząd może na podstawie wystawionych przez odbiorców faktur RR oszacować wysokość przychodów ze sprzedaży produktów rolnych i w związku z tym ustalić wyższy dochód szacunkowy, będący podstawą podatku. Wówczas rolnik będzie zmuszony zapłacić wyższy podatek wraz z należnymi odsetkami. Dodatkową konsekwencją braku ewidencji przychodów może być utrata prawa do statusu rolnika ryczałtowego z punktu widzenia ustawy o podatku od towarów i usług. Zgodnie z tą ustawą, rolnikiem ryczałtowym nie może być podatnik zobowiązany, na podstawie ustawy o rachunkowości, do prowadzenia ksiąg rachunkowych. Po przekroczeniu limitu 800.000 euro rolnik nie może korzystać ze zryczałtowanego zwrotu VAT i ma obowiązek rozliczać się na zasadach ogólnych[67].

Wybór wariantu opodatkowania osób fizycznych, prowadzących działy specjalne produkcji rolnej, powinien być poprzedzony rachunkiem ekonomicznym. Ustalenie dochodu na podstawie ksiąg jest korzystne wówczas, gdy rolnik osiąga z danego rodzaju produkcji dochody niższe od przeciętnych, a normy szacunkowe ustalone w oparciu o wielkości przeciętne są dla niego zbyt wysokie. W przeciwnym wypadku jego obciążenie byłoby, w stosunku do uzyskiwanych dochodów, wyższe. Wprawdzie prowadzenie ksiąg wymaga od rolnika wiedzy i dodatkowego nakładu pracy, ale pozwala na opodatkowanie na podstawie rzeczywistych dochodów, przy uwzględnieniu rzeczywistych kosztów działalności. I odwrotnie, wybór metody szacunkowej jest korzystny dla podatnika osiągającego dochody wyższe od przeciętnych. Wówczas może on liczyć na to, iż część jego dochodów, przekraczająca wartości przeciętne, nie będzie podlegać opodatkowaniu. Wyboru nie mają natomiast osoby prawne prowadzące działy specjalne produkcji rolnej, które są zobowiązane do opłacania podatku dochodowego od rzeczywiście osiągniętych dochodów, ustalonych na podstawie ksiąg rachunkowych, które mają obowiązek prowadzić.

[66] Potwierdza to również Ministerstwo Finansów, które w piśmie z dnia 26 sierpnia 2004 roku stwierdza, że: „[...] dochód z działów specjalnych produkcji rolnej może być ustalany przy zastosowaniu norm szacunkowych tylko wówczas, gdy podatnik nie prowadzi ksiąg. W sytuacji gdy podatnik – wypełniając obowiązek nałożony przez art.2 ust.1 pkt 2 ustawy o rachunkowości – prowadzi księgi rachunkowe, dochód z tego źródła jest ustalany na podstawie ksiąg". Pismo MF PB/MW-066-0326-1293/04, [w:] „Biuletyn Skarbowy", Nr 1/2005.

[67] Szerzej na temat zasad opodatkowania rolników podatkiem od towarów i usług w dalszej części rozdziału.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

5.2.3.2. Podatki obciążające majątek rolnika
5.2.3.2.1. Podatek rolny

W polskim systemie opodatkowania rolnictwa najistotniejszą rolę odgrywa podatek rolny, który jest w zasadzie jedynym, powszechnym świadczeniem bezpośrednim obciążającym gospodarstwa rolne[68]. Pozostałe wymienione podatki majątkowe, ze względu na szereg wyłączeń i zwolnień, obciążają gospodarstwa rolne w bardzo ograniczonym zakresie. Wprawdzie klasyfikacja podatku rolnego nie jest jednoznaczna, jednakże w tej pracy podatek rolny został zaliczony do podatków majątkowych.

Podatek rolny ma wiele cech podatku majątkowego[69], wiążącego opodatkowanie bezpośrednio z faktem posiadania nieruchomości. Jest ściśle związany z terenem, gdzie występuje, dlatego też nie prowadzi do niekorzystnej ucieczki podatników z danego obszaru, jak może mieć to miejsce przy innych obciążeniach. Jest to model opodatkowania mało skomplikowany, łatwiejszy niż podatek dochodowy, co ma swoje zalety i wady. W dużej mierze konstrukcja podatku rolnego nie stwarza jednak szerszej możliwości oddziaływania ekonomicznego i społecznego[70].

Podatek rolny funkcjonuje, jak już wcześniej wspomniano, od 1985 r. na podstawie ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym[71]. Do końca 1991 r. objęte nim były również działy specjalne produkcji rolnej[72]. Ma on konstrukcję szacunkową, opartą na kryterium naturalnym. W przeciwieństwie do podatków gruntowych, funkcjonujących w krajach Unii Europejskiej, podstawą jego wyliczenia nie jest wartość ziemi. Konstrukcję podstawy opodatkowania oparto na powierzchni gospodarstwa, a w zasadzie na specjalnej, umownej, jednostce powierzchni wyrażonej w tzw. hektarach przeliczeniowych, która, według M. Podstawki[73], odzwierciedla wartość użytkową ziemi rolniczej. Hektar przeliczeniowy może być mniejszy lub większy od hektara fizycznego. Odzwierciedla on różnice w dochodowości poszczególnych gospodarstw rolnych, wynikające z gospodarowania w odmiennych warun-

[68] Podatek ten płaci ponad 2 mln podatników.

[69] Uzasadnienie takiego zakwalifikowania podatku rolnego przedstawiono w dalszej części rozdziału. Klasyfikacja podatku rolnego wcale nie jest taka prosta. Wprawdzie dotyczy on bezpośrednio majątku podatnika, jednak jego konstrukcja, częściowo powiązana z przychodowością szacunkową gospodarstwa, oznacza, że ma on także pewne cechy podatku dochodowego/przychodowego, ustalonego od potencjalnego, a nie faktycznego dochodu. Zob. R. Mastalski, *Prawo podatkowe II – część szczegółowa*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 1996, s. 235.

[70] R. I Dziemianowicz, R. Przygodzka, *Funkcje podatków i ocena* [...], s. 448.

[71] Ustawa z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (Dz.U. z 1993 r. Nr 94, poz. 431, z późn. zm.).

[72] Od 1 stycznia 1992 roku weszła w życie ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych, która objęła swoim zakresem także działy specjalne produkcji rolnej w gospodarstwach indywidualnych, będących własnością osób fizycznych. Podobne regulacje w odniesieniu do osób prawnych zawarto w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych.

[73] M. Podstawka, *Ocena ekonomicznych zasad wymiaru podatku rolnego w Polsce*, [w:] „Wieś i Rolnictwo", Nr 2/1994, s. 43.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

kach naturalnych (jakość gleb i warunki klimatyczne) oraz ekonomicznych (położenie poszczególnych gospodarstw).

Zgodnie z art. 3 ust.1 ustawy, podatek rolny obciąża osoby fizyczne i osoby prawne, jednostki organizacyjne, w tym spółki nie posiadające osobowości prawnej, które są właścicielami lub samoistnymi posiadaczami gospodarstwa rolnego, użytkowników wieczystych gruntów oraz posiadaczy gruntów Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego. Według. L. Etela, umieszczenie w katalogu podatników spółek nie posiadających osobowości prawnej można uznać za niezbyt fortunne, ponieważ może to sugerować, że np. spółka cywilna może być podatnikiem podatku rolnego. W rzeczywistości jest to niemożliwe, ponieważ tylko wspólnicy, a nie spółka cywilna, mogą być właścicielami, samoistnymi posiadaczami czy też użytkownikami wieczystymi gruntów rolnych. Spółka cywilna nie może skutecznie nabyć własności gruntowej, dlatego też nie może być podatnikiem podatku rolnego. Podatnikami podatku rolnego mogą natomiast być inne spółki z Kodeksu spółek handlowych, nie posiadające osobowości prawnej, które mogą nabywać własność nieruchomości[74].

W gospodarstwie rolnym można wyróżnić trzy rodzaje nieruchomości: grunty, budynki i budowle. Przedmiotem opodatkowania podatkiem rolnym, od 1992 roku, są tylko grunty. Budynki z założenia objęte są podatkiem od nieruchomości. Jeżeli jednak służą wyłącznie prowadzeniu działalności rolniczej, w tym także działów specjalnych, korzystają ze zwolnień z tego podatku. Zwolnienie nie dotyczy jednak budynków mieszkalnych, od których rolnicy zobowiązani są płacić podatek od nieruchomości, chyba że w uchwale rady gminy przewidziano zwolnienie z tego obciążenia. Natomiast budowle, jeżeli nie są związane z prowadzeniem działalności innej niż rolnicza lub leśna, nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości[75].

Do 31 grudnia 2002 roku przedmiot opodatkowania w podatku rolnym ujęty był w sposób specyficzny, były nim grunty gospodarstw rolnych. Biorąc pod uwagę fakt, iż grunty te mogły być także objęte podatkiem leśnym lub podatkiem od nieruchomości, podstawowe znaczenie dla ustalenia przedmiotu opodatkowania podatkiem rolnym miała wówczas definicja gospodarstwa rolnego[76]. Zgodnie z treścią ustawy, za gospodarstwo rolne uznawano obszar gruntów rolnych, gruntów pod stawami oraz gruntów pod zabudowaniami związanymi z prowadzeniem gospodarstwa o łącznej powierzchni przekraczającej 1 ha lub o powierzchni użytków rolnych przekraczającej 1 ha przeliczeniowy, stanowiących własność lub znajdujących się w posiadaniu osób fizycznych i prawnych oraz jednostek organizacyjnych nie posiadających osobowości prawnej.

---

[74] L. Etel, *Podatek od nieruchomości, rolny i leśny. Komentarz*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2003, s. 327-328.

[75] Począwszy od 1997 roku budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. W tym przypadku wystarczającą przesłanką opodatkowania, wynikającą z ustawy, jest jej związek z prowadzoną działalnością gospodarczą. W praktyce, gdy rolnik prowadzi zarówno działalność rolniczą, jak i pozarolniczą, nie ma w zasadzie możliwości rozdzielenia budowli na część związaną z jedną lub drugą. Dlatego też tego typu opodatkowanie w rzeczywistości gospodarczej nie występuje. Szerzej: L. Etel, *Podatek od nieruchomości* [...], s. 314 – 316.

[76] R. Mastalski, *Prawo podatkowe II* [...], s. 233 -234.

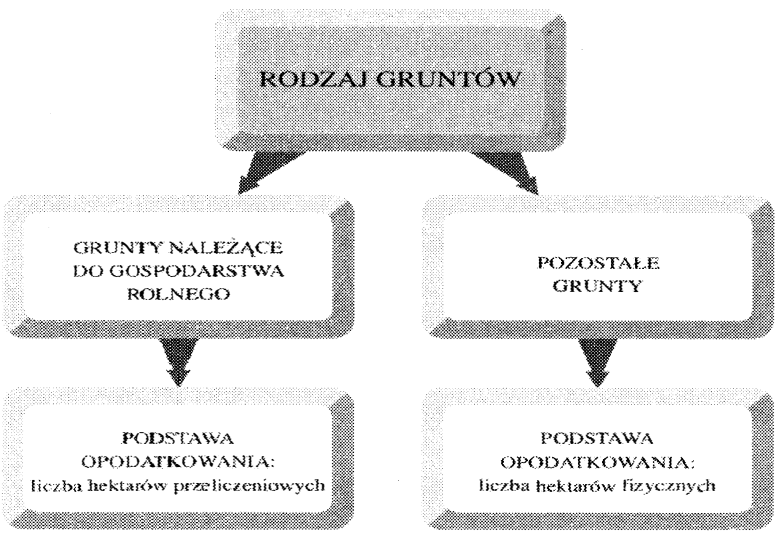
Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

Począwszy od 1 stycznia 2003 roku przedmiotem opodatkowania w podatku rolnym są wszystkie grunty sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne lub jako grunty zadrzewione i zakrzewione na użytkach rolnych, z wyjątkiem gruntów wykorzystywanych w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą inną niż działalność rolnicza. Oznacza to zasadniczą zmianę w dotychczasowych regulacjach. Do 2003 roku podatkiem rolnym obciążone były jedynie gospodarstwa rolne, natomiast grunty klasyfikowane jako rolne, ale nie stanowiące w rozumieniu ustawy gospodarstwa rolnego, podlegały podatkowi od nieruchomości. Według zmienionych przepisów, podatkiem rolnym opodatkowane są wszystkie użytki rolne bez względu na ich powierzchnię, położenie i dochodowość[77]. O tym, czy jest to użytek rolny, decyduje zapis w ewidencji gruntów. Nowa regulacja prawna oznacza dla właścicieli gruntów rolnych, że będą oni obciążeni podatkiem rolnym (także wówczas, gdy jest to grunt zabudowany). Wprawdzie stawka podatku będzie wyższa niż w przypadku gruntów wchodzących w skład gospodarstw rolnych, jednakże obciążenie fiskalne będzie niższe od podatku od nieruchomości.

Od 1 stycznia 2003 roku o fakcie opodatkowania podatkiem rolnym nie decyduje już kryterium obszarowe gospodarstwa rolnego, ale wpis do ewidencji gruntów. Zlikwidowano zatem wielokrotnie krytykowany stan prawny, zgodnie z którym gospodarstwo rolne nie spełniające normy obszarowej opodatkowane było podatkiem od nieruchomości.

Rysunek 5.1.

Podstawa opodatkowania podatkiem rolnym



Źródło: Opracowanie własne.

Z opodatkowania podatkiem rolnym wyłączone są natomiast grunty zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej, nawet wówczas, gdy są sklasyfikowane jako

[77] L. Etel, *Podatek od nieruchomości* [...], s. 307 – 308.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

grunty rolne. Według L. Etela, pojęcie: „zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej" nie zostało zdefiniowane ani w ustawie o podatku rolnym, ani w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych, regulującej opodatkowanie podatkiem od nieruchomości, co może powodować poważne problemy interpretacyjne. W jego opinii, o zakwalifikowaniu gruntów do tej kategorii nie decyduje sam fakt ich posiadania, ale rzeczywiste wykonywanie czynności związanych z wykonywaniem działalności gospodarczej. Oznacza to, że przedsiębiorca posiadający ziemię zakwalifikowaną jako ziemia rolnicza, nie zawsze będzie płacił od niej podatek od nieruchomości. Od ziemi, na której nie jest prowadzona żadna działalność gospodarcza, przedsiębiorca opłaca podatek rolny. Do działalności gospodarczej nie zalicza się prowadzenia działów specjalnych produkcji rolnej. W związku z tym grunty zajęte pod działy specjalne produkcji rolnej, w tym także pod budynki lub budowle, powinny być opodatkowane, tak jak wynika to z zapisów ewidencji gruntów i zawartej tam klasyfikacji, rolne - rolnym, leśne – leśnym, pozostałe – podatkiem od nieruchomości[78].

Wadą obowiązujących przepisów jest to, iż grunty rolne nie muszą być wykorzystywane do prowadzenia produkcji rolnej. W ustawowej definicji gospodarstwa rolnego nie ma zapisu o konieczności wykorzystywania gruntów na cele rolnicze, co może prowadzić do ich ulgowego opodatkowania, mimo innego przeznaczenia (z wyłączeniem działalności pozarolniczej)[79]. Przedmiotem podatku rolnego nie jest więc określony obiekt w rozumieniu fizycznym (dochód, przychód, grunt), ale fakt posiadania gruntów posiadających klasyfikację rolną. Zaprzestanie działalności rolniczej, czy też jej ograniczenie, nie jest zatem przesłanką do zwolnienia z podatku lub ubiegania się o ulgę[80]. Jednocześnie brak w ustawie o podatku rolnym wymogu prowadzenia na gruntach, klasyfikowanych jako gospodarstwo rolne, działalności rolniczej prowadzi do uprzywilejowanego opodatkowania osób, które prowadzą inną działalność lub nie prowadzą jej wcale.

Definiując w znowelizowanej ustawie o podatku rolnym gospodarstwo rolne, nadal utrzymano zapis określający minimalną normę obszarową powierzchni, nawet wówczas, gdy pomiędzy poszczególnymi działkami, wchodzącymi w skład gospodarstwa, nie ma żadnej więzi ekonomicznej i nie stanowią one zorganizowanej całości. Zgodnie z tak przyjętą definicją, za gospodarstwo rolne może być uznanych kilka działek o łącznej powierzchni 1 ha lub 1 ha przeliczeniowego, które są położone np. w trzech różnych województwach. Jedynym elementem łączącym takie działki jest osoba podatnika, z uwagi na ich położenie nie stanowią one jednak zorganizowanej całości gospodarczej, jaką powinno być gospodarstwo rolne. Z drugiej zaś strony, gdy obszar gruntu nie spełnia normy obszarowej, nie może być uznany za gospodarstwo rolne nawet wówczas, gdy wykorzystywany jest faktycznie do ce-

[78] Ibidem, s. 312 – 313.

[79] R. Dowgier (i in.), *Reforma podatków majątkowych*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2004, s. 141-150.

[80] Tezę tę potwierdza między innymi wyrok NSA z dnia 13 lutego 1992 r., w którym sąd stwierdza, iż zaprzestanie upraw gruntów rolnych lub ograniczenie produkcji rolniczej nie stanowi podstawy do zwolnienia z podatku rolnego lub udzielenia ulgi. Zob. L. Etel, *Podatek od nieruchomości* [...], s. 316.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

lów produkcji rolnej. W konsekwencji podatnik opłaca wprawdzie podatek rolny, a nie od nieruchomości, ale według wyższych stawek[81].

W znowelizowanej w 2003 roku ustawie o podatku rolnym wprowadzono, jak już wcześniej wspomniano, zmianę w zakresie określenia podstawy opodatkowania. Podstawę opodatkowania podatkiem rolnym w przypadku gospodarstwa rolnego stanowi liczba hektarów przeliczeniowych, w pozostałych przypadkach, dla gruntów nie wchodzących w skład gospodarstwa rolnego[82] – powierzchnia wyrażona w hektarach fizycznych, wynikająca z ewidencji gruntów i budynków. Hektar przeliczeniowy jest jednostką umowną powierzchni gospodarstwa rolnego, która odzwierciedla potencjalne możliwości osiągania dochodu z produkcji rolnej[83]. Liczbę hektarów przeliczeniowych w danym gospodarstwie rolnym ustala się na podstawie powierzchni, rodzajów i klas użytków rolnych wynikających z ewidencji gruntów oraz zaliczenia do danego okręgu podatkowego. Są to niewątpliwie czynniki, które określają potencjalne możliwości produkcyjne gospodarstw, a przez to także mają wpływ na poziom dochodów uzyskiwanych przez rolników. Jest to wprawdzie miara niezbyt precyzyjna, ale powszechnie przyjmowana do ustalenia przeciętnej przychodowości na danym terenie. Jednocześnie wprowadzona do konstrukcji podatku rolnego instytucja hektara przeliczeniowego ma zapewniać porównywalność w różnych warunkach gospodarowania.

Przeliczenie fizycznej powierzchni gospodarstwa rolnego na hektary przeliczeniowe dokonywane jest przy zastosowaniu określonych w ustawie wskaźników. Wysokość przeliczników, zgodnie z wolą ustawodawcy, zależy od jakości użytków rolnych oraz ich położenia. Ustawodawca wydzielił cztery okręgi podatkowe w zależności od warunków ekonomicznych i produkcyjno-klimatycznych. Zaliczenia do jednego z nich dokonuje minister finansów, w porozumieniu z ministrem właściwym do spraw rolnictwa i ministrem właściwym do spraw rozwoju wsi, po zasięgnięciu opinii Krajowej Rady Izb Rolniczych. Aktualny podział, w stanie prawie niezmienionym, obowiązuje od 1985 roku[84]. Przepisy art. 5 ust. 2 oraz ust. 3 ustawy o podatku rolnym dają wojewodzie oraz radzie gminy, w szczególnie gospodarczo uzasadnionych wypadkach, możliwość zaliczenia niektórych gmin do innego okręgu podatkowego niż określony w rozporządzeniu. Takie zmiany nie mogą jednak spowodować zmniejszenia liczby hektarów przeliczeniowych dla danego województwa lub gminy o 1,5%.

---

[81] Ibidem, s. 317-318.

[82] Zgodnie z art. 2 ust. 1 ustawy o podatku rolnym, jeżeli łączna powierzchnia użytków rolnych oraz gruntów zadrzewionych i zakrzewionych na użytkach rolnych nie przekracza 1 ha lub 1 ha przeliczeniowego, grunty te nie stanowią, w rozumieniu przepisów ustawy, gospodarstwa rolnego.

[83] A. Hanusz, *Polityka podatkowa* [...], s. 220-221. Zob. również L. Etel, *Podatek od nieruchomości* [...], s. 341; R. Mastalski, *Prawo podatkowe II* [...], s. 236.

[84] Ostatnia nowelizacja - 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. Podstawową przesłanką wprowadzenia zmian w rozporządzeniu był nowy podział administracyjny kraju, obowiązujący od 1 stycznia 1999 r.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

Zaliczenie do jednego z czterech okręgów podatkowych wpływa bezpośrednio na wysokość opodatkowania podatkiem rolnym. Podziału terytorium kraju na okręgi dokonano biorąc pod uwagę[85]:

- wskaźnik waloryzacji rolniczej przestrzeni produkcyjnej (opracowany przez IUNG);
- wskaźnik ekonomicznego rozwoju gmin (określony przez 26 czynników i opracowany przez IERiGŻ).

Do okręgu I zaliczono gminy i miasta charakteryzujące się najlepszą pod względem jakościowym ziemią rolniczą oraz najlepszym, pod względem ekonomicznym, usytuowaniem. Do II – gminy i miasta o przeciętnych cechach, pod względem jakości ziemi i położenia, do okręgu IV – gminy i miasta posiadające najgorsze warunki produkcyjne, zaś do III wszystkie pozostałe gminy, nigdzie nie sklasyfikowane. W I okręgu podatkowym podatek jest ok. 30-35% wyższy, niż w przypadku gruntów położonych w IV okręgu, gdy mamy do czynienia z ziemią klasy I – IV. W stosunku do klasy V - jest wyższy o 75%, zaś klasy VI nawet czterokrotnie.

Badania M. Podstawki dowodzą, że wyznacznikiem wysokości obciążeń podatkowych gospodarstw rolnych jest przede wszystkim jakość ziemi, natomiast pozostałe czynniki, mające istotny wpływ na wyniki produkcyjne rolnictwa, nie zostały przez ustawodawcę uwzględnione[86]. Zdaniem M. Podstawki, przy wydzieleniu okręgów podatkowych uwzględniono tylko wskaźniki waloryzacji rolniczej przestrzeni produkcyjnej, tj. warunki glebowe, stosunki wodne, ukształtowanie terenu i agroklimat, natomiast kryterium ekonomiczne zostało całkowicie pominięte.

Tabela 5.15.

Przeliczniki powierzchni użytków rolnych

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

Źródło: Art. 4 ust.5 Ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (Dz.U. z 1993 r. Nr 94, poz.431, z późn. zm.).

[85] Szerzej: M. Podstawka, *Opodatkowanie rolnictwa* [...], s. 60-68.

[86] Szerzej: M. Podstawka, *Podatek rolny od gruntów – jego ocena i potrzeba zmian*, [w:] „Roczniki Naukowe SERiA", Tom VII, Zeszyt 4, Warszawa – Poznań 2005, s. 347-351 oraz M. Podstawka, *Opodatkowanie rolnictwa* [...], s. 60-68.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

W opinii R. Mastalskiego, domniemania prawne przyjęte przy określaniu podstawy opodatkowania rolnictwa, ze względu na to, że dotyczą przede wszystkim czynników, które z reguły decydują o przychodowości produkcji rolnej, są typowe dla opodatkowania rolnictwa. Na ich podstawie nie można jednak stwierdzić, na ile przychód szacunkowy odzwierciedla przychód rzeczywisty gospodarstwa rolnego. Prawodawca całkowicie pomija w ustawie kwestię wysokości przychodu szacunkowego od 1 ha przeliczeniowego, co, zdaniem R. Mastalskiego, pozwoliłoby na ustalenie wyżej wymienionej relacji. Natomiast w artykule 6 ustawy prawodawca określa bezpośrednio wysokość podatku od 1 ha przeliczeniowego, co można uznać za unormowanie stawki podatkowej[87].

W podatku rolnym zastosowano, rzadko używane we współczesnych systemach podatkowych, stawki kwotowe o dosyć złożonej strukturze. Z jednej strony, biorąc pod uwagę normatywną podstawę opodatkowania, można przyjąć, że mają one cechy stawek proporcjonalnych. Z drugiej zaś strony, jeżeli uwzględni się w nich relacje pomiędzy przychodem szacunkowym (normatywnym) a rzeczywistym, stawki nabierają charakteru regresywnego, ponieważ, gdy wzrasta faktyczny przychód podatnika, udział podatku rolnego w przychodzie maleje. Można więc stwierdzić, że w miarę jak przychód normatywny odbiega w sposób istotny od rzeczywistego, podatek rolny nabiera cech podatku majątkowego od posiadania gruntów, z pewnymi formalnoprawnymi cechami podatku przychodowego. Konstrukcja prawna tego podatku jest wprawdzie charakterystyczna dla podatków przychodowych, ale praktyka jego funkcjonowania wskazuje, że posiada on wiele cech podatku majątkowego, dlatego też w literaturze przedmiotu często podatek rolny kwalifikowany jest jako podatek majątkowy lub przychodowo-majątkowy[88].

W konstrukcji podatku rolnego ustawodawca zrezygnował z ustalenia rzeczywistych dochodów lub też przychodów uzyskiwanych z produkcji rolnej, określił podstawę opodatkowania w sposób szacunkowy, w oparciu o domniemanie prawne[89], co do wielkości przychodu. Podstawa wymiaru podatku rolnego ustalona w wyniku postępowania podatkowego jest niezależna od przebiegu rzeczywistych zdarzeń faktycznych oraz prawnych i w takim zakresie podatek ten przybiera cechy podatku majątkowego. Jednocześnie jednak ustawodawca dąży do tego, aby ta domniemana (szacunkowa) podstawa opodatkowania była przynajmniej zbliżona do rzeczywistych przychodów osiąganych przez podatników i w takim zakresie podatek rolny przybiera cechy podatku przychodowego. Podstawą klasyfikacji podatku rolnego do określonej grupy, podatków majątkowych lub przychodowych, według R. Mastalskiego, może być relacja pomiędzy przychodem normatywnym a rzeczywistym. Jeżeli wartość szacunkowa odbiega znacznie od wartości faktycznych przychodów, podatek rolny traci cechy podatku przychodowego i staje się podatkiem majątkowym[90].

[87] R. Mastalski, *Prawo podatkowe II* [...], s. 236-237.
[88] Ibidem, s. 238.
[89] Ibidem, s. 237.
[90] R. Mastalski, *Prawo podatkowe II* [...], s. 236.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

Innego zdania jest M. Podstawka, który przyjmuje założenie, że podstawą opodatkowania jest wartość użytkowa ziemi, którą ustala się w oparciu o substytut, jakim są tzw. hektary przeliczeniowe, uwzględniające jej jakość oraz ekonomiczne położenie, i kwalifikuje podatek rolny bezpośrednio do podatków majątkowych[91]. W opinii M. Podstawki, poprzez zwaloryzowanie według współczynników przeliczeniowych hektarów fizycznych na hektary podatkowe, hektar przeliczeniowy umożliwia ustalenie wartości użytkowej ziemi rolniczej. Jednakże podatek naliczony w oparciu o tak ustaloną podstawę jest mało precyzyjny, ponieważ uwzględnia tylko jeden dochodotwórczy element wyposażenia gospodarstwa, a ponadto hektary podatkowe niezbyt dokładnie charakteryzują dochodowe możliwości gospodarstwa rolnego[92].

Niewątpliwie podatek rolny zawiera w sobie elementy charakterystyczne zarówno dla podatku majątkowego, jak i dochodowego. Przedmiotem podatku jest majątek gospodarstwa, czyli grunty, natomiast podstawą opodatkowania jest liczba hektarów przeliczeniowych „będących swoistą miarą dochodowości"[93]. Połączenie tych dwóch elementów, zdaniem L. Etela, nie jest zbyt fortunne, ponieważ: „dochód i majątek tradycyjnie stanowią całkowicie odrębne przedmioty opodatkowania nie bardzo dające się połączyć w ramach jednej konstrukcji podatkowej"[94]. Hektar przeliczeniowy, chociaż został stworzony na potrzeby podatku majątkowego, został tak skonstruowany, że odzwierciedla przede wszystkim możliwości dochodowe gospodarstwa rolnego, a nie wartość jego gruntów (majątku). Prowadzi to do wystąpienia wyraźnych sprzeczności w konstrukcji podatku rolnego, które uniemożliwiają jego jednoznaczną klasyfikację. W związku z tym konstrukcja podstawy opodatkowania w podatku rolnym wymaga przebudowy i dostosowania do przedmiotu opodatkowania.

Jeżeli natomiast przyjmie się za M. Podstawką, że hektar przeliczeniowy odzwierciedla wartość użytkową ziemi rolniczej, to wartość ziemi wyliczona na tej podstawie wyrażona jest nie w pieniądzu, ale w jednostkach określających jej powierzchnię. Tak ustalona wartość użytkowa znacznie odbiega od jej wartości rynkowej. Podobne problemy występują również w podatku od nieruchomości i leśnym. Rozwiązaniem tych dylematów konstrukcyjnych może być wprowadzenie katastru nieruchomości i ustalenie podstawy opodatkowania w oparciu o wartość ziemi wyrażoną w pieniądzu[95].

[91] M. Podstawka, *Podatek rolny od gruntów* [...], s. 347.

[92] M. Podstawka, *Podatek jako instrument interwencjonizmu rolniczego*, [w:] „Wieś i Rolnictwo", Nr 1/1994, s. 36.

[93] L. Etel, *Podatek od nieruchomości* [...], s. 342-344.

[94] Ibidem, s. 342.

[95] Ibidem, s. 344.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

Tabela 5.16.

Stawki podatku rolnego

Rodzaj gruntu	Stawka podatku	
1 ha przeliczeniowy gruntów należących do gospodarstwa rolnego	Równowartość 2,5 q żyta w zł	Obliczona według średniej ceny skupu żyta za pierwsze trzy kwartały roku poprzedzającego dany rok podatkowy, ustalona na podstawie komunikatu Prezesa GUS
1 ha fizyczny pozostałych gruntów sklasyfikowanych jako grunty rolne	Równowartość 5 q żyta w zł	

Źródło: Opracowanie na podstawie: Ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym, Dz.U. z 1993 r. Nr 94, poz. 431 z późn. zm.

Maksymalna stawka podatku dla gospodarstwa rolnego, od 1 ha przeliczeniowego gruntów za rok podatkowy, wynosi równowartość pieniężną 2,5 q żyta, obliczoną według średniej ceny skupu żyta za pierwsze trzy kwartały roku poprzedzającego rok podatkowy[96]. Dla pozostałych gruntów maksymalna stawka podatku wynosi równowartość 5 q żyta od hektara fizycznego. Począwszy od 1997 roku podatek rolny ustalany jest raz w roku, co znacznie uprościło procedurę jego obliczania i poboru. Średnia cena skupu żyta z pierwszych trzech kwartałów poprzedzających rok podatkowy ustalana jest na podstawie komunikatu Prezesa GUS. Rada gminy jest uprawniona, w formie uchwały, do obniżenia ceny skupu żyta, wynikającej z komunikatu GUS.

W literaturze przedmiotu podkreśla się, że przyjęcie za podstawę wyliczenia wysokości obciążeń podatkowych, z tytułu podatku rolnego, ceny skupu żyta, jest rozwiązaniem, które nie pozwala powiązać bezpośrednio wysokości podatku z dochodowością gospodarstwa[97]. Wartość podatku, pomimo stałej stawki wyrażonej w kwintalach, została uzależniona od aktualnych cen żyta, co miało automatycznie dostosowywać wysokość świadczenia do zmian cen wynikających z procesów inflacyjnych oraz utrzymywać obciążenia podatkowe gospodarstw rolnych na stabilnym poziomie. W 1984 roku, przygotowując zmiany w opodatkowaniu rolnictwa, jako podstawę obliczenia podatku wybrano żyto, ponieważ był to podstawowy produkt gospodarstwa rolnego, a tym samym pozwalający uwzględnić jego dochodowość. Zakładano, że tak skonstruowany podatek będzie bardziej odczuwany przez gospodarstwa słabe, charakteryzujące się niską produktywnością i osiągające dochód niższy od przeciętnego, co w przyszłości miało przyczynić się, poprzez ich wypadanie, do istotnych zmian w strukturze obszarowej rolnictwa[98].

Z punktu widzenia fiskalnego, przyjęta w ustawie formuła ustalenia stawki podatku na podstawie cen żyta z trzech kwartałów poprzedzających dany rok podat-

[96] Do końca 1996 r. podatek ustalany był dwa razy w roku, za I półrocze według średniej ceny skupu żyta za IV kwartał roku poprzedzającego rok podatkowy, za II półrocze – według cen żyta z II kwartału danego roku podatkowego. Nowa regulacja, według której średnia cena skupu żyta ustalana jest raz na rok, obowiązuje od 1 stycznia 1997 r.

[97] Zob. L. Etel, *Podatek od nieruchomości* [...], s. 347; A. Hanusz, *Polityka* [...], s. 261-262.

[98] Zob. J. Bieluk, *Obciążenia podatkowe rolnictwa w Polsce*, Białystok 1998 (maszynopis pracy doktorskiej).

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

kowy jest najmniej korzystna. Cena ustalona bezpośrednio po żniwach może zdecydowanie odbiegać od cen występujących w innych porach roku, co w konsekwencji może przyczynić się do spadku dochodów podatkowych z tego tytułu i ograniczenia środków finansowych na rozwój społeczności lokalnych. Nie jest również dobrym rozwiązaniem zastosowanie ceny żyta w długim okresie i uzależnienia dochodowości gospodarstwa rolnego od produkcyjności jednego produktu[99]. Należy także zauważyć, że w okresie ponad 20 lat obowiązywania ustawy o podatku rolnym nastąpiły istotne zmiany w strukturze produkcji, żyto przestało być podstawowym produktem gospodarstw rolnych[100], w związku z tym nie jest już odpowiednim punktem odniesienia przy szacowaniu przychodów z działalności rolniczej. Wybór żyta, którego wartość w produkcji towarowej gospodarstw rolnych jest marginalna, jako podstawy wyliczenia obciążeń podatkowych, nie pozwala na dostosowanie wysokości podatku do zdolności płatniczej podatnika. Z danych tabeli 5.17. wynika, że średnia cena skupu żyta w latach 1989-2005 nie była skorelowana z inflacją, podlegała częstym wahaniom, a jej zmiany znacznie odbiegały od tempa inflacji[101].

Tabela 5.17.

Cena skupu żyta według komunikatów GUS w latach 1989-2005

Rok	Średnia cena skupu 1 q żyta z III kwartałów[a] w zł	Dynamika cen skupu żyta, rok poprzedni =100	Wskaźnik wzrostu cen towarów i usług konsumpcyjnych, rok poprzedni = 100
1989	2,73	-	351,1
1990	5,78	211,72	685,8
1991	4,68	80,97	170,3
1992	15,23	325,43	143,0
1993	17,18	112,80	135,3
1994	18,92	110,13	132,2
1995	23,86	126,11	127,8
1996	38,17	159,97	119,9
1997	34,88	91,38	114,9
1998	37,65	107,94	111,8
1999	33,14	88,02	107,3
2000	29,11	87,84	110,1
2001	35,82	123,05	105,5
2002	35,64	99,50	101,9
2003	34,57	96,99	100,8
2004	37,67	108,97	103,5
2005	27,88	74,01	102,1

[a] do 1996 r. średnia cena skupu żyta z roku poprzedzającego rok podatkowy, od 1997 r. średnia cena skupu żyta z III kwartałów roku poprzedzającego rok podatkowy

Źródło: Opracowanie na podstawie danych GUS.

[99] R. Dowgier (i in.), *Reforma podatków* [...], s.146.

[100] Zob. J. Bieluk, *Obciążenia podatkowe* [...]. Żyto na początku lat osiemdziesiątych było jednym z podstawowych produktów rolnych. W 1985 roku stanowiło 21,3 % zasiewów, natomiast pszenica – 13%, ziemniaki 14,5%. W 2002 r. odpowiednio 19,6% i 27,1% zasiewów zbóż, ziemniaki -7,5%.

[101] Zob. J. Bieluk, *Obciążenia podatkowe* [...].

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

Oceniając wybór ceny żyta jako miernika wysokości podatku, można stwierdzić, iż w latach dziewięćdziesiątych przyczyniło się to do dosyć przypadkowych zmian w wysokości obciążeń podatkowych, nie odzwierciedlających rzeczywistych dochodów i kosztów produkcji. Można zatem poddać w wątpliwość przyjęcie takiego rozwiązania, w którym o wysokości obciążeń podatkowych decyduje cena jednego produktu. W opinii A. Hanusza, właściwe funkcjonowanie podatku rolnego wymaga wprawdzie stałej aktualizacji wysokości obciążeń podatkowych, które powinny jednak nawiązywać do zmian zachodzących w strukturze produkcji i uwzględniać dominujące tendencje w tym zakresie, dlatego też stawkę podatku powinno się określać w oparciu o średnie ceny skupu kilku produktów rolnych, a nie jednego o znaczeniu marginalnym[102]. Domniemanie prawne oparte na takiej przesłance nie ma podstaw w rzeczywistości gospodarczej, co jeszcze raz potwierdza, że podatek rolny stał się bardziej podatkiem majątkowym, uzależnionym od faktu posiadania gospodarstwa rolnego, a nie podatkiem o charakterze przychodowym[103].

Ulgi i zwolnienia podatkowe mogą pełnić funkcje socjalne lub stymulacyjne. Są one zazwyczaj wyrazem realizacji przez państwo określonej polityki wobec podatników i podmiotów gospodarczych, w tym przypadku realizowanej wobec rolników i gospodarstw rolnych. Większość z nich zawarta w ustawie o podatku rolnym ma charakter gospodarczy, cel ekonomiczny jest podstawowym motywem wprowadzenia ich do konstrukcji podatku[104]. Wszystkie zwolnienia ustawowe, dotychczas rozproszone w kilku ustawach, uporządkowano i zawarto w ustawie o podatku rolnym. Art. 12 ustawy reguluje dwie kategorie zwolnień: przedmiotowe i podmiotowe. Można je dodatkowo podzielić na zwolnienia ustawowe oraz zwolnienia wynikające z uprawnień rady gminy. Począwszy od 1 stycznia 2003 roku, katalog zwolnień ustawowych ma charakter zamknięty.

Lista zwolnień ustawowych, podobnie jak i ulg, może być jednak, w drodze uchwały rady gminy, w każdym czasie rozszerzona. Ustawa nie określa precyzyjnych kryteriów, na podstawie których rada może rozszerzyć zawarty w ustawie katalog, co oznacza, że pozostawiona została gminie możliwość oceny, które kategorie przedmiotów opodatkowania w konkretnych warunkach mogą być objęte zwolnieniem lub ulgowym opodatkowaniem. Dlatego też większość z nich może mieć charakter uznaniowy. Należy jednak wyraźnie podkreślić, że uchwała rady gminy w przedmiotowej sprawie nie może dotyczyć ani konkretnych, ani wszystkich podatników, a jedynie określonych kategorii gruntów[105].

Zwolnienia przedmiotowe zawarte w art. 12 ustawy o podatku rolnym można podzielić na cztery charakterystyczne grupy[106]:

---

[102] A. Hanusz, *Polityka podatkowa* [...], s.261-262.

[103] Szerzej: R. Mastalski, *Prawo podatkowe II* [...], s. 237-238.

[104] Zob. N.Gajl, *Modele podatkowe. Podatki lokalne*, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 1995, s. 55-56.

[105] W. Modzelewski, J. Bielawny (red.), *Komentarz do podatków: rolnego, leśnego oraz od nieruchomości*, Instytut Studiów Podatkowych Modzelewski i Wspólnicy Sp. z o.o., Warszawa 2003, s. 88.

[106] Ibidem, s. 58-71.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

1) **grupa pierwsza** - wynikające z niskich walorów produkcyjnych użytków rolnych: zwolnienie z podatku użytków rolnych klasy V, VI i VIz oraz gruntów zadrzewionych i zakrzewionych;
2) **grupa druga** – wynikające z aktualnie realizowanej polityki rolnej, np. prowadzące do poprawy struktury agrarnej: zwolnienie z podatku gruntów nowo utworzonego gospodarstwa (do 100 ha, na okres 5 lat), powiększenie powierzchni istniejącego (do 100 ha, na okres 5 lat), zagospodarowanie nieużytków (na okres 5 lat), gruntów otrzymanych z wymiany i scalania (na okres 1 roku);
3) **grupa trzecia** – wynikające z zaprzestania produkcji rolnej (do 20% powierzchni, nie więcej niż 10 ha, przez okres nie dłuższy niż 3 lata);
4) **grupa czwarta** – zwolnienia o charakterze socjalnym lub wprowadzone ze względu na społeczną użyteczność gruntów, np.: zwolnienie z podatku gruntów stanowiących działki przyzagrodowe emerytów, osób niepełnosprawnych i całkowicie niezdolnych do pracy oraz inwalidów I i II grupy, gruntów zajętych pod zbiorniki wodne służące zaopatrzeniu ludności w wodę, zajętych pod wały przeciwpowodziowe, wpisanych do rejestru zabytków, użytków ekologicznych oraz zwolnienie szkół wyższych i placówek naukowych, badawczo-rozwojowych itp.

Oprócz zwolnień, w ustawie o podatku rolnym w art. 13, 13a, 13b,13c, zawarto zasady przyznawania ulg podatkowych, umożliwiających częściowe obniżenie podatku. Do najważniejszych z nich zaliczyć można ulgę inwestycyjną, która przysługuje wszystkim podatnikom podatku rolnego, z tytułu poniesionych wydatków na:

- budowę i modernizację budynków inwentarskich służących do chowu, hodowli i utrzymywania zwierząt inwentarskich oraz obiektów służących ochronie środowiska;
- zakup i zainstalowanie deszczowni, urządzeń melioracyjnych i urządzeń zaopatrzenia gospodarstwa w wodę, a także urządzeń do wykorzystania na cele produkcyjne naturalnych źródeł energii (wiatru, biogazu, słońca i spadku wód).

Jak można zauważyć, katalog przedmiotowy ulg inwestycyjnych jest bardzo ograniczony. W zasadzie nie można wskazać kryterium, jakim kierował się ustawodawca, pozwalając na odliczenie jednych wydatków, a wyłączając inne. Wymienione enumeratywnie rodzaje inwestycji znacznie ograniczają zakres działań modernizacyjnych, niezbędnych do rozwoju i funkcjonowania nowoczesnego gospodarstwa rolnego. Większość z nich wprowadzono do ustawy w pierwszej połowie lat osiemdziesiątych, współcześnie nie zawsze odpowiadają potrzebom gospodarstwa rolnego, a związku z tym nie są przez podatników akceptowane.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

Tabela 5.18.

Ulgi w podatku rolnym

Lp.	Rodzaj ulgi	Warunki korzystania	Wysokość i terminy odliczeń
1.	Ulga inwestycyjna	Poniesienie wydatków kwalifikowanych przez ustawodawcę jako wydatki inwestycyjne. Przyznawana na wniosek podatnika po zakończeniu inwestycji.	Odliczenie od należnego podatku maksymalnie 25% udokumentowanych nakładów inwestycyjnych. Ulga z tytułu tej samej inwestycji nie może być stosowana dłużej niż 15 lat.
2.	Ulga z tytułu odbywania służby wojskowej	Odbywanie zasadniczej lub zastępczej służby wojskowej. Przyznawana na wniosek podatnika.	Wysokość obniżenia podatku: 1) 60% zobowiązania podatkowego, w przypadku gdy służbę wojskową odbywa osoba, która przed powołaniem prowadziła gospodarstwo rolne; 2) 40% zobowiązania podatkowego, w przypadku gdy służbę wojskową odbywa osoba będąca członkiem rodziny, która przed powołaniem pracowała w gospodarstwie, zamieszkiwała w nim i nie osiągała dochodów z innych źródeł. Ulga jest stosowana od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu powołania do wojska do końca miesiąca, w którym nastąpiło zwolnienie.
3.	Ulga z tytułu użytkowania gruntów rolnych położonych na terenach podgórskich i górskich	Gospodarowanie na terenach górskich i podgórskich w miejscowościach znajdujących się w wykazie sporządzonych przez wojewodę. Ulga stosowana jest z urzędu.	Wysokość obniżenia podatku: 1) 30% dla gruntów klas I, II, IIIa, III; 2) 60% dla gruntów klas IVa, IV, IVb. Ulga bezterminowa.
4.	Ulga w związku z wystąpieniem klęski żywiołowej	Wystąpienie klęski żywiołowej, która spowodowała istotne straty w budynkach, ziemiopłodach, inwentarzu żywym i martwym albo drzewostanie. Przyznawana obligatoryjnie na wniosek podatnika.	Zaniechanie ustalania lub poboru podatku w całości lub w części, w wysokości zależnej od rozmiarów strat spowodowanych klęską żywiołową w gospodarstwie rolnym. Przyznawana w roku, w którym nastąpiła klęska żywiołowa lub w roku następnym, gdy podatek został już uiszczony.

Źródło: Opracowanie własne na podstawie Ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym, Dz.U. z 1993 r. Nr 43, poz. 431, z późn. zm.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

Ulga inwestycyjna przyznawana jest po zakończeniu inwestycji na wniosek podatnika i polega na odliczeniu od należnego podatku rolnego 25% udokumentowanych rachunkami nakładów inwestycyjnych w okresie 15 lat. Rozłożenie ulgi inwestycyjnej na okres 15 lat, biorąc pod uwagę wysokość obciążeń z tytułu podatku rolnego, ma znaczenie raczej symboliczne, ulga w takim kształcie nie motywuje podatników do inwestowania w gospodarstwo rolne. Wydatki inwestycyjne są nieporównywalne z wysokością podatku obciążającego przeciętne gospodarstwo, co zazwyczaj uniemożliwia ich odliczenie w dopuszczalnym terminie. Nakłady ponoszone przez rolników na nowoczesne technologie są zazwyczaj wysokie i nawet w gospodarstwach większych obszarowo, gdzie wysokość obciążeń z tytułu podatku rolnego jest relatywnie wyższa, nie jest możliwe ich odliczenie w okresie 15 lat. Należy również zauważyć, że ulgi inwestycyjne przyznawane od stosunkowo niskich obciążeń tracą swój bodźcowy charakter, ich uzyskanie jest bowiem mało atrakcyjne pod względem ekonomicznym. Podsumowując, można stwierdzić, że przestarzała konstrukcja ulgi, wraz z zawężeniem katalogu dopuszczalnych odliczeń, niewątpliwie wymaga zmiany. Jeżeli nie będą one związane z całkowitą przebudową systemu opodatkowania rolnictwa, to powinny przede wszystkim prowadzić do poszerzenia katalogu odliczeń i wydłużenia okresu korzystania z ulgi lub zwiększenia jej wysokości.

Teoretycznie na podstawie katalogu ulg i zwolnień zawartych w ustawie o podatku rolnym można zidentyfikować popierany przez ustawodawcę model rolnictwa. W praktyce gros z nich ma przestarzałą konstrukcję, która mimo wielokrotnego „ulepszania", nie jest dostosowana do obecnych warunków ekonomicznych. Większość zawartych w ustawie o podatku rolnym ulg i zwolnień została wprowadzona jeszcze w 1984 roku i pomimo zmiany polityki rolnej oraz warunków funkcjonowania gospodarstw, pozostawiono je w niezmienionym kształcie, a często rozszerzono ich zakres przedmiotowy. Niektóre z nich przejęto nawet z wcześniejszych, sprzed 1984 r., regulacji dotyczących opodatkowania podatkiem gruntowym. W związku z tym należy zgodzić się z L. Etelem, że przepisy odnoszące się do ulg i zwolnień w podatku rolnym są niejasne i powodują powstanie wielu problemów, zwłaszcza na etapie ich praktycznego stosowania[107].

Podatek rolny, począwszy od 1 stycznia 1992 roku, został okrojony o przychody z działów specjalnych produkcji rolnej, które objęto powszechnym podatkiem dochodowym. Wydzielenie części dochodów osiąganych z rolnictwa z podatku rolnego można traktować dwojako:

- po pierwsze jako chęć wyższego obciążenia dużych dochodów z tzw. nowoczesnych działów rolnictwa;
- po drugie jako pierwszy krok w kierunku objęcia w niedalekiej przyszłości, podobnie jak ma to miejsce w większości krajów Unii Europejskiej, wszystkich dochodów rolniczych jednym podatkiem dochodowym.

Odległość czasowa, pomiędzy wyodrębnieniem z podatku rolnego działów specjalnych produkcji rolnej a rokiem 2006, do którego to okresu nie objęto docho-

[107] L. Etel, *Podatek od nieruchomości* [...], s. 363-364.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

dów rolniczych powszechnym podatkiem dochodowym, wskazuje niestety na to, że motywem wydzielenia przez ustawodawcę z podatku rolnego najbardziej wydajnych działów produkcji rolnej była raczej chęć zwiększenia dochodów budżetu państwa, niż zreformowania systemu opodatkowania polskiego rolnictwa.

Oprócz podatku rolnego, do podatków majątkowych zaliczyć można podatek: od nieruchomości, leśny, od środków transportowych, od spadków i darowizn oraz podatek od czynności cywilnoprawnych. Wymienione podatki, ze względu na swoją konstrukcję i wyłączenia, nie są dużym ciężarem fiskalnym dla rolnictwa, nie stanowią też, w części dotyczącej rolnictwa, istotnych dochodów dla budżetów jednostek samorządowych, niemniej jednak ze względu na to, że wchodzą w zakres systemu podatków obciążających gospodarstwa rolne, nie mogą być w analizie pominięte.

5.2.3.2.2. Podatek od nieruchomości

W największym stopniu, poza podatkiem rolnym, gospodarstw rolnych dotyczy podatek od nieruchomości, uregulowany ustawą z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych[108]. Podatek od nieruchomości, ze względu na swoją konstrukcję prawną, ma charakter podatku majątkowego. Budowa podatku uzależnia fakt obciążenia tą daniną głównie od posiadania nieruchomości, a nie od osiągania dochodów z tejże nieruchomości. Podatek od nieruchomości jest podatkiem rzeczowym, koncentrującym się na samej własności lub posiadaniu gruntów i budynków, bez uwzględnienia sytuacji osobistej właściciela lub użytkownika nieruchomości[109].

Opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, zgodnie z art. 2 ust. 1 ustawy, podlegają:

1) grunty;
2) budynki lub ich części;
3) budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

W swoim zakresie podmiotowym podatek od nieruchomości ma podobną konstrukcję jak podatek rolny. Podatnikami podatku od nieruchomości są osoby fizyczne, osoby prawne oraz jednostki organizacyjne, w tym spółki nie posiadające osobowości prawnej, które są:

1) właścicielami nieruchomości lub obiektów budowlanych;
2) posiadaczami samoistnymi nieruchomości lub obiektów budowlanych;
3) użytkownikami wieczystymi gruntów;
4) posiadaczami nieruchomości lub ich części albo obiektów budowlanych lub ich części, stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, jeżeli posiadanie:

[108] Dz.U. z 2002 r. Nr 9, poz.84 z późn. zm.
[109] Szerzej: R. Mastalski, *Prawo podatkowe II* [...], s. 244.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

a. wynika z umowy zawartej z właścicielem, Agencją Własności Rolnej Skarbu Państwa lub z innego tytułu prawnego, z wyjątkiem posiadania przez osoby fizyczne lokali mieszkalnych nie stanowiących odrębnych nieruchomości;
b. jest bez tytułu prawnego

5) jednostkami organizacyjnymi Agencji Własności Rolnej Skarbu Państwa i jednostkami organizacyjnymi Lasów Państwowych, które faktycznie władają nieruchomościami lub obiektami budowlanymi.

Ustawa przewiduje szereg rozwiązań szczegółowych związanych z obowiązkiem podatkowym, dotyczących współwłasności lub współposiadania, umowy najmu lub dzierżawy, spółek nie posiadających osobowości prawnej.

Podstawa podatku od nieruchomości jest zróżnicowana i uzależniona od przedmiotu opodatkowania. Podstawą opodatkowania gruntów jest ich powierzchnia określona na podstawie danych zawartych w ewidencji gruntów. Podstawą opodatkowania budynków lub ich części jest ich powierzchnia użytkowa, zaś budowli jest ich wartość ustalona dla potrzeb amortyzacji lub wartość rynkowa. Stawki podatku od nieruchomości ustalane są na podstawie uchwały rady gminy, niemniej jednak nie mogą być wyższe od maksymalnych, uregulowanych w ustawie. Rada gminy może przy określaniu stawek:

1) dla gruntów - różnicować ich wysokość dla poszczególnych rodzajów przedmiotów opodatkowania, uwzględniając w szczególności lokalizację, rodzaj prowadzonej działalności, rodzaj zabudowy, przeznaczenie i sposób wykorzystywania gruntu;
2) dla budynków i ich części – różnicować ich wysokość dla poszczególnych rodzajów przedmiotów opodatkowania, uwzględniając w szczególności lokalizację, sposób wykorzystywania, rodzaj zabudowy, stan techniczny oraz wiek budynków;
3) dla budowli - różnicować wysokość stawek dla poszczególnych rodzajów przedmiotów opodatkowania, uwzględniając w szczególności rodzaj prowadzonej działalności.

Tryb oraz warunki płatności podatku uzależnione są od kategorii podatnika zobowiązanego do zapłacenia podatku. Osoby fizyczne opłacają podatek od nieruchomości w czterech ratach, do dnia 15 marca, 15 maja, 15 września i 15 listopada na podstawie decyzji wymiarowej organu podatkowego. Pozostali podatnicy opłacają podatek do dnia 15 każdego miesiąca na podstawie złożonej deklaracji.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

Tabela 5.19.

Maksymalne stawki podatku od nieruchomości obowiązujące w 2006 r.

Przedmiot opodatkowania	Stawka podatku
Przedmiot opodatkowania nie związany z prowadzeniem działalności gospodarczej	
Grunty pod jeziorami	3,52 zł od ha powierzchni
Pozostałe grunty	0,32 zł od 1 m² powierzchni
Budynki mieszkalne lub ich części	0,54 zł od 1 m² powierzchni
Pozostałe budynki	6,01 zł od 1 m² powierzchni
Budowle	Wolne od podatku
Przedmiot opodatkowania związany z prowadzeniem działalności gospodarczej	
Grunty pod jeziorami, zajęte na zbiorniki wodne retencyjne lub elektrowni wodnych	3,61 zł od ha powierzchni
Grunty związane z prowadzeniem działalności gospodarczej, bez względu na sposób zakwalifikowania w ewidencji gruntów i budynków	0,68 zł od 1 m² powierzchni
Budynki związane z prowadzeniem działalności gospodarczej oraz mieszkalne lub ich części zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej	18,43 zł za 1 m² powierzchni
Budynki zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie obrotu kwalifikowanym materiałem siewnym	8,58 zł za 1 m² powierzchni
Budynki zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie udzielania świadczeń zdrowotnych	3,71 zł za 1 m² powierzchni
Budynki zajęte na prowadzenie odpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego przez organizacje pożytku	6,17 zł za 1 m² powierzchni
Budowle	2% od wartości

Źródło: Opracowanie własne na podstawie art. 5 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach, Dz.U. z 2002 r. Nr 9, poz.84 z późn. zm.

Jak już wcześniej wspomniano, przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości są między innymi grunty, które mogą być także przedmiotem opodatkowania w podatku rolnym i leśnym. Do końca 2002 roku fakt współistnienia tych trzech podatków, o pokrywającym się częściowo zakresie opodatkowania, był przyczyną wielu problemów związanych z opodatkowaniem gruntów. Brak jednoznacznych reguł, które pozwalałyby na wyraźne rozgraniczenie poszczególnych podatków, dodatkowo potęgował te niekorzystne zjawiska[110]. W znowelizowanej ustawie utrzymano, wprawdzie z pewnymi modyfikacjami, zasadę, iż opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają wszystkie grunty, chyba że podlegają opodatkowaniu podatkiem rolnym lub leśnym, jednakże korzystnie zmieniono wiele przepisów, eliminując część wątpliwości interpretacyjnych.

Do końca 2002 roku grunty rolne wchodzące w skład gospodarstwa rolnego, według kryteriów przyjętych w ustawie o podatku rolnym, podlegały opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, wówczas, gdy były związane z prowadzeniem działal-

[110] Szerzej: L. Etel, *Podatek od nieruchomości* [...], s. 52-58.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

ności gospodarczej. Natomiast grunty rolne nie wchodzące w skład gospodarstwa rolnego, bez względu na ich przeznaczenie, zawsze podlegały opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Począwszy od stycznia 2003 roku grunty sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków jako grunty rolne związane z produkcją rolną, bez względu na ich powierzchnię, podlegają opodatkowaniu podatkiem rolnym. Wprawdzie w zależności od tego, czy stanowią one gospodarstwo rolne, czy też nie, zależy wysokość stawki podatku, ale nawet w sytuacji gdy ich powierzchnia jest niższa niż wymagana ustawowo do uznania za gospodarstwo rolne, stawka nie jest tak wysoka, jak w przypadku podatku od nieruchomości. Po nowelizacji przepisów o podatku rolnym każdy użytek rolny, bez względu na jego powierzchnię, podlega opodatkowaniu podatkiem rolnym. Użytki rolne podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości tylko wówczas, gdy są zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej. Według L. Etela, użyte przez ustawodawcę sformułowanie „zajęte" oznacza to, że w rzeczywistości są na tych gruntach wykonywane czynności składające się na prowadzenie działalności gospodarczej[111]. Jeżeli grunty będące w posiadaniu przedsiębiorcy, klasyfikowane jako rolne, w danym momencie nie są związane z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą, podlegają wyłącznie opodatkowaniu podatkiem rolnym.

Podatkiem od nieruchomości obciążone są tylko budynki mieszkalne gospodarstwa rolnego oraz inne budynki nie związane z prowadzoną produkcją rolną. Maksymalna stawka podatku za budynek mieszkalny wynosi w 2006 roku 0,54 zł od 1 m² powierzchni, zaś od pozostałych budynków nie związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej 6,01 zł od 1 m² powierzchni. Natomiast budynki położone na gruntach gospodarstw rolnych, służące wyłącznie działalności rolniczej oraz zajęte na prowadzenie działów specjalnych produkcji rolnej, nie podlegają opodatkowaniu. Jest to zwolnienie o charakterze przedmiotowym, obowiązuje niezależnie od tego, kto jest właścicielem lub posiadaczem budynku oraz czy budynki są w posiadaniu podatników prowadzących gospodarstwo rolne. Zdaniem L. Etela, ze względu na brzmienie art. 7 ust. 1 pkt 4 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych nie ma w tym wypadku podstaw do interpretacji rozszerzającej wyżej wymienionego zwolnienia, tj. wprowadzenia dodatkowych warunków, które nie wynikają z jego treści[112]. Podstawową przesłanką umożliwiającą zastosowanie zwolnienia jest położenie budynków służących produkcji rolnej na gruntach gospodarstwa rolnego, zdefiniowanego w art. 2 ust.1 ustawy o podatku rolnym. Za grunty gospodarstwa rolnego należy uznać także grunty, które nie stanowią własności rolnika, ale są w jego posiadaniu. Dlatego też budynki wykorzystywane wyłącznie do produkcji rolnej, będące w posiadaniu rolnika, ale stanowiące własność np. jego rodziców, są zwolnione z podatku od nieruchomości[113].

Na podstawie wyżej cytowanego przepisu ze zwolnienia z podatku od nieruchomości korzystają także budynki gospodarcze lub ich części zajęte na prowadzenie działów specjalnych produkcji rolnej. W tym przypadku istotnym jest ustalenie,

[111] Ibidem, s. 57.
[112] Ibidem, s. 241.
[113] Ibidem, s. 242.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

czy rzeczywiście rolnik prowadzi działy specjalne produkcji rolnej. Jeżeli z jakiś powodów działalność zostanie zaniechana, budynki te podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości na zasadach obowiązujących dla pozostałych budynków. Zwolnienie obowiązuje także w okresie przerw sezonowych w produkcji[114].

Zwolnione od podatku od nieruchomości, zgodnie z art. 7 ust.1 pkt 13 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, są budynki i budowle, nowo wybudowane bądź zmodernizowane, oddane do użytkowania, wykorzystywane przez grupę producentów rolnych[115] na działalność statutową, po uzyskaniu wpisu do rejestru grup - w okresie 5 lat. Zwolnienie ma charakter ustawowy i nie wymaga żadnych wniosków ze strony podatników. Ze zwolnienia korzystają nie tylko budynki i budowle będące własnością grupy producentów rolnych, ale także przez nich wykorzystywane, będące własnością innych podatników. Pozostałe budynki i budowle oraz grunty, które nie są sklasyfikowane jako grunty rolne, podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości na zasadach ogólnych.

5.2.3.2.3. Podatek leśny

Podatek leśny uregulowany jest w ustawie z dnia 30 października 2002 roku o podatku leśnym[116]. Do 2003 roku obowiązywały przepisy zawarte w ustawie o lasach[117], która w zasadzie odnosiła się głównie do problematyki zachowania i ochrony zasobów leśnych, a opodatkowanie lasów traktowała jako jeden z problemów ubocznych, co budziło wiele sporów interpretacyjnych. Zamiana regulacji i umieszczenie przepisów dotyczących opodatkowania lasów w odrębnej ustawie wyeliminowało większość problemów pojawiających się w trakcie analizy ustawy o lasach.

Zawarta w ustawie z 2002 roku konstrukcja prawna podatku leśnego jest zbliżona do regulacji obowiązujących w podatku rolnym i od nieruchomości. Podobna budowa podatków może w przyszłości ułatwić przygotowywanie jednej regulacji podatkowej, obejmującej cały majątek podatnika, która zastąpi obowiązujące dzisiaj trzy niezależne ustawy.

Opodatkowaniem podatkiem leśnym podlegają grunty sklasyfikowane jako lasy, z wyjątkiem lasów zajętych pod wykonywanie działalności innej niż leśna. Zgodnie z ustawą lasem są grunty leśne sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków jako lasy. Jeżeli las zajęty jest na wykonywanie innej działalności gospodarczej niż leśna, obciąża go podatek od nieruchomości, natomiast opodatkowanie gruntów zadrzewionych i zakrzewionych zależy od tego, czy mają klasyfikację gleboznawczą[118].

---

[114] Ibidem, s. 243.

[115] Grupą producentów rolnych jest osoba prawna wpisana do rejestru tych grup przez wojewodę.

[116] Dz.U. Nr 200, poz. 1682.

[117] Tekst jednolity Dz. U. z 2000 r. Nr 56, poz. 697 z późn. zm.

[118] Szerzej: L. Etel, *Podatek od nieruchomości* [...], s. 412-416; R. Dowgier, L. Etel (i in.), *Reforma* [...], s. 157-159.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

Podatnikami podatku leśnego, zgodnie z art. 2 ustawy, są osoby fizyczne, osoby prawne, jednostki organizacyjne, w tym spółki, nie posiadające osobowości prawnej, będące:

1) właścicielami lasów,
2) posiadaczami samoistnymi lasów;
3) użytkownikami wieczystymi lasów;
4) posiadaczami lasów, stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego.

Podstawę opodatkowania podatkiem leśnym począwszy od 2003 r. stanowi powierzchnia lasu wyrażona w ha, wynikająca z ewidencji gruntów i budynków. Podatek leśny za dany rok podatkowy stanowi równowartość pieniężną 0,220 m^3 drewna, obliczaną według średniej ceny sprzedaży drewna uzyskanej przez nadleśnictwa za pierwsze trzy kwartały roku poprzedzającego rok podatkowy. Średnią cenę sprzedaży drewna ustala się na podstawie komunikatu Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego, ogłaszanego w Monitorze Polskim w terminie 20 dni po upływie trzeciego kwartału. W 2006 roku wynosi ona 131,35 zł za 1 m^2. Rada gminy może obniżyć kwotę stanowiącą średnią cenę sprzedaży drewna, przyjmowaną jako podstawę obliczania podatku leśnego na swoim obszarze. Dla lasów ochronnych oraz lasów wchodzących w skład rezerwatów przyrody i parków narodowych stawka podatku leśnego ulega automatycznie obniżeniu o 50%.

Zobowiązanie podatkowe w podatku leśnym (podobnie jak w podatku rolnym i od nieruchomości) powstaje w dwojaki sposób, w zależności od charakteru podmiotu władającego gruntami leśnymi. Zobowiązanie podatkowe w przypadku osób fizycznych powstaje na mocy decyzji organu podatkowego (którym jest w tym przypadku wójt, burmistrz lub prezydent miasta) właściwego ze względu na miejsce położenia lasu. Podatek jest płatny w czterech proporcjonalnych ratach, w terminach do dnia 15 marca, 15 maja, 15 września, 15 listopada danego roku podatkowego. Podatnicy podatku rolnego, będący osobami fizycznymi, opłacają zobowiązanie łączne, na podstawie jednego nakazu płatniczego obejmującego podatek leśny, rolny i od nieruchomości[119].

Osoby prawne, jednostki organizacyjne, w tym spółki nie posiadające osobowości prawnej, jednostki organizacyjne Lasów Państwowych oraz AWRSP mają obowiązek w terminie do 15 stycznia danego roku złożyć deklaracje na podatek leśny na dany rok podatkowy (jeżeli obowiązek powstaje po tym dniu – w terminie 14 dni od dnia wystąpienia okoliczności uzasadniających powstanie tego obowiązku). W tym przypadku zobowiązanie podatkowe powstaje z mocy prawa, bez potrzeby wydawania decyzji. Osoby prawne podatek wpłacają w proporcjonalnych ratach, za poszczególne miesiące, do 15 dnia każdego miesiąca.

Zgodnie z art. 1 ustawy o podatku leśnym, opodatkowaniu podatkiem leśnym podlegają lasy z wyjątkiem zajętych na działalność gospodarczą inną niż leśna. Działalność rolnicza na gruncie ustawy o podatku leśnym traktowana jest jako inna niż leśna działalność gospodarcza, zatem grunty sklasyfikowane jako las (Ls), na których

[119] R. Dowgier, L. Etel (i in.), *Reforma* [...], s. 171.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

prowadzona jest działalność rolnicza, nie są obciążone podatkiem leśnym. W związku z tym nasuwa się pytanie, czy ewentualnie podlegają one innym podatkom obciążającym grunty rolnika: od nieruchomości lub rolnemu? Analizując art. 2 ustawy o podatkach lokalnych, można stwierdzić, iż opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają grunty sklasyfikowane w ewidencji jako lasy wykorzystywane w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą. Poprzez działalność gospodarczą ustawodawca w tym wypadku rozumie działalność zdefiniowaną w ustawie o swobodzie działalności gospodarczej[120], z wyłączeniem działalności rolniczej i leśnej. W związku z takim brzmieniem przepisu, grunt zajęty pod działalność rolniczą nie jest traktowany jako związany z działalnością gospodarczą i nie podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

Tabela 5.20.

Zwolnienia w podatku leśnym

Rodzaj zwolnienia	Zakres zwolnienia
Zwolnienia podmiotowe	1) uczelnie; 2) szkoły, placówki, zakłady kształcenia i placówki doskonalenia nauczycieli - publiczne i niepubliczne, oraz organy prowadzące te szkoły, placówki i zakłady odpowiednio z tytułu zarządu, użytkowania lub użytkowania wieczystego nieruchomości szkolnych; 3) placówki naukowe PAN; 4) prowadzących zakłady pracy chronionej lub zakłady aktywności zawodowej w zakresie lasów wymienionych w decyzji w sprawie przyznania statusu zakładu pracy chronionej lub zakładu aktywności zawodowej lub zgłoszonych wojewodzie - zajętych na prowadzenie tego zakładu, z wyłączeniem lasów, które znajdują się w posiadaniu zależnym podmiotów nie będących prowadzącymi zakład pracy chronionej lub zakład aktywności zawodowej; 5) jednostki badawczo-rozwojowe; 6) przedsiębiorców o statusie centrum badawczo-rozwojowego.
Zwolnienia przedmiotowe	1) lasy z drzewostanem w wieku do 40 lat; 2) lasy wpisane indywidualnie do rejestru zabytków; 3) użytki ekologiczne.

Źródło: Opracowanie własne na podstawie ustawy z dnia 30 października 2002 roku o podatku leśnym, Dz.U. Nr 200, poz. 1682 z późn. zm.

[120] Ustawa z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej, Dz.U. Nr 173, poz. 1807 z późn. zm.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

Las zajęty pod działalność rolniczą w zasadzie nie podlega także opodatkowaniu podatkiem rolnym. Z brzmienia art. 1 ustawy o podatku rolnym wynika bowiem, iż obciążone podatkiem rolnym są użytki rolne oraz grunty zakrzewione i zadrzewione, sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków jako rolne. Działka leśna, sklasyfikowana jako las – Ls, nie mieści się w zakresie przedmiotowym podatku rolnego. Z powyższych rozważań wynika, iż grunt sklasyfikowany jako las (Ls), zajęty na powadzenie działalności rolniczej, nie podlega opodatkowaniu ani podatkiem od nieruchomości, ani podatkiem rolnym[121]. Jest to efekt braku synchronizacji poszczególnych przepisów regulujących opodatkowanie podatkiem rolnym od nieruchomości i leśnym. Należy przypuszczać, że nie było to zamierzone działanie ustawodawcy i w najbliższej przyszłości przepisy wyżej wymienionych ustaw powinny zostać do siebie dostosowane.

5.2.3.2.4. Podatek od środków transportowych

Do podatków majątkowych zalicza się również obowiązujący w Polsce podatek od środków transportowych, uregulowany w powoływanej już wcześniej ustawie o podatkach i opłatach lokalnych, stanowiący źródło dochodów gmin. Podatek od środków transportowych jest ściśle związany z własnością i jednocześnie eksploatacją wymienionych w ustawie przedmiotów opodatkowania. Obowiązek podatkowy powstaje dopiero po zarejestrowaniu danego środka transportowego, co zdaniem R. Mastalskiego może wskazywać także na to, iż jego konstrukcja zawiera również pewne elementy podatków przychodowych[122]. Powiązanie obowiązku podatkowego z faktem eksploatacji wymienionych w ustawie środków transportowych łączy pośrednio podatek z uzyskiwaniem przychodu. Wskazuje na to dodatkowo uzależnienie wysokości podatku od rodzaju przedmiotu opodatkowania (środka transportowego).

Opodatkowaniu podatkiem od środków transportowych nie podlegają wszystkie środki transportowe, ale wyłącznie tylko pojazdy enumeratywnie wymienione w art. 8 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Dodatkowo z opodatkowania wyłączono przyczepy i naczepy związane wyłącznie z działalnością rolniczą prowadzoną przez podatnika podatku rolnego. Opodatkowaniu podatkiem od środków transportowych podlegają[123]:

1) samochody ciężarowe o dopuszczalnej masie całkowitej od 3,5 tony i poniżej 12 ton;

[121] Szerzej: R. Dowgier, L. Etel (i in.), *Reforma* [...], s. 160-161.

[122] R. Mastalski, *Prawo podatkowe II* [...], s. 254.

[123] Art. 8 ustawy z dnia z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, Dz.U. z 2002 r. Nr 9, poz.84 z późn. zm.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

2) samochody ciężarowe o dopuszczalnej masie całkowitej równej lub wyższej niż 12 ton;
3) ciągniki siodłowe i balastowe przystosowane do używania łącznie z naczepą lub przyczepą o dopuszczalnej masie całkowitej zespołu pojazdów od 3,5 tony i poniżej 12 ton;
4) ciągniki siodłowe i balastowe przystosowane do używania łącznie z naczepą lub przyczepą o dopuszczalnej masie całkowitej zespołu pojazdów równej lub wyższej niż 12 ton;
5) przyczepy i naczepy, które łącznie z pojazdem silnikowym posiadają dopuszczalną masę całkowitą od 7 ton i poniżej 12 ton, z wyjątkiem związanych wyłącznie z działalnością rolniczą prowadzoną przez podatnika podatku rolnego;
6) przyczepy i naczepy, które łącznie z pojazdem silnikowym posiadają dopuszczalną masę całkowitą równą lub wyższą niż 12 ton, z wyjątkiem związanych wyłącznie z działalnością rolniczą prowadzoną przez podatnika podatku rolnego;
7) autobusy.

Z opodatkowania wyłączono przyczepy i naczepy związane wyłącznie z działalnością rolniczą prowadzoną przez podatnika podatku rolnego.

Tabela 5.21.

Powstanie i wygaśnięcie obowiązku podatkowego w podatku od środków transportowych

Wyszczególnienie	Powstanie obowiązku podatkowego	Wygaśnięcie obowiązku podatkowego
1. Niezarejestrowany środek transportu.	Od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym pojazd został zarejestrowany.	Z końcem miesiąca, w którym nastąpiło wyrejestrowanie środka transportowego lub wydano decyzje o czasowym wycofaniu pojazdu z ruchu.
2. Zarejestrowany środek transportu (zmiana właściciela).	Od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym nastąpiło przeniesienie własności.	
3. Środek transportu dopuszczony ponownie do ruchu .	Od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym nastąpiło ponowne dopuszczenie do ruchu, po upływie okresu, na jaki została wydana decyzja organu rejestrującego o czasowym wycofaniu pojazdu z ruchu.	

Źródło: Opracowanie na podstawie art. 4 i 4a ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, Dz.U. z 2002 r. Nr 9, poz.84 z późn. zm.

Podatnikami podatku są osoby fizyczne i osoby prawne będące właścicielami środków transportowych oraz jednostki organizacyjne nie posiadające osobowości

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

prawnej, na które środek transportowy jest zarejestrowany. W podatku od środków transportowych, podobnie jak w innych podatkach o charakterze lokalnym, obowiązuje zasada solidarnej odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe, jeżeli dany środek transportu stanowi współwłasność dwóch lub więcej osób fizycznych lub prawnych. Podatek ten obciąża tylko właścicieli wymienionych w ustawie pojazdów. Oznacza to, że umowa o charakterze cywilnoprawnym, np. najem, leasing, użyczenie, nie może skutecznie przenieść obowiązku podatkowego na tzw. posiadacza zależnego[124]. Podatnicy podatku obowiązani są do złożenia w urzędzie gminy deklaracji zawierających informacje o środkach transportowych będących ich własnością, w terminie do 15 lutego na dany rok podatkowy lub w ciągu 14 dni od dnia zarejestrowania nowego pojazdu oraz zaistnienia okoliczności mających wpływ na powstanie lub wygaśnięcie obowiązku podatkowego, zmianę miejsca zamieszkania lub siedziby firmy.

Wysokość podatku uzależniona jest od masy całkowitej pojazdu, liczby osi, rodzaju zawieszenia, a w przypadku autobusów – od liczby miejsc siedzących. Ustawa określa wysokość maksymalnych i minimalnych stawek podatku[125], stawki obowiązujące na terenie danej gminy ustala rada gminy w drodze uchwały. Rada gminy może różnicować wysokość stawek dla poszczególnych rodzajów przedmiotów opodatkowania, uwzględniając przy tym wpływ środka transportowego na środowisko naturalne, rok produkcji albo liczbę miejsc do siedzenia. Zwolnienia z podatku od środków transportowych mają charakter przedmiotowy i poza wymienionymi powyżej przyczepami i naczepami związanymi z produkcją rolną, nie dotyczą rolnictwa.

Tabela 5.22.

Terminy płatności podatku od środków transportowych

Powstanie obowiązku podatkowego	Termin zapłaty podatku
Poprzedni rok podatkowy	Płatny w dwóch ratach: - I rata do dnia 15 lutego - II rata do dnia 15 września
Pomiędzy dniem 1 lutego a 1 września danego roku podatkowego	Płatny w dwóch ratach: - I rata w terminie 14 dni od daty obowiązku podatkowego -II rata do dnia 15 września
Po dniu 1 września danego roku podatkowego	Płatny jednorazowo w terminie 14 dni od dnia powstania obowiązku podatkowego

Źródło: Opracowanie na podstawie ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, Dz.U. z 2002 r. Nr 9, poz. 84 z późn. zm.

[124] Art. 9 ustawy z dnia z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, Dz.U. z 2002 r. Nr 9, poz.84 z późn. zm.

[125] Stawki określone w załącznikach do ustawy, począwszy od 2004 r., ulegają przeliczeniu na następny rok podatkowy, zgodnie z procentowym wskaźnikiem kursu euro na pierwszy dzień roboczy października danego roku, w stosunku do kursu euro w roku poprzedzającym dany rok podatkowy. Jeżeli wskaźnik jest niższy niż 5%, stawki nie ulegają zmianie w następnym roku podatkowym. Stawki minister właściwy do spraw finansów publicznych ogłasza nie później niż do dnia 31 października każdego roku, w drodze obwieszczenia.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

5.2.3.2.5. Podatek od posiadania psów

Podatek od posiadania psów należy do danin o niewielkim znaczeniu fiskalnym[126], trudno jest też uzasadnić jego istnienie innymi względami o charakterze pozafiskalnym. Jego obecność w polskim systemie podatkowym wynika raczej z pewnych tradycji, niż z przesłanek optymalnego opodatkowania. Ze względu na to, iż nie ma on żadnego bezpośredniego związku z przychodem, dochodem, obrotem czy też majątkiem podatnika, podatek ten trudno jest zaliczyć do określonej kategorii. Zdaniem R. Mastalskiego, podatek od posiadania psów można zakwalifikować jako podatek konsumpcyjny[127], co wydaje się jednak bardzo dyskusyjne, zwłaszcza wówczas, gdy przyjmiemy, zgodnie z najczęściej przytaczaną definicją, że podatki konsumpcyjne obciążają dobra podlegające powszechnej konsumpcji. Częściej podatek od posiadania psów zaliczany jest do grupy podatków majątkowych, obciążających fakt posiadania, fakt nabycia majątku w wyniku nadzwyczajnych okoliczności (spadek, darowizna) czy też fakt dokonania nieprofesjonalnego obrotu majątkiem. Majątek w tym wypadku rozumiany jest jako ogół aktywów i pasywów podatnika. Do aktywów zalicza się także prawa majątkowe mające w obrocie swoją wartość, w tym także prawa rzeczowe, których przedmiotem są rzeczy. Wprawdzie zwierzęta nie są rzeczą, ale zgodnie z doktryną prawa cywilnego mogą być przedmiotem praw rzeczowych, obrotu i czynności cywilnoprawnych, na podstawie odpowiednio stosowanych do nich przepisów o rzeczach jako przedmiotach praw. Jeśli więc pies może stanowić element majątku podatnika, a powstanie obowiązku podatkowego w podatku od posiadania psów jest ściśle związane z faktem posiadania psa, to twierdzenie o kwalifikacji tego podatku jako majątkowego można uznać za w pełni uzasadnione[128].

Podatkowi od posiadania psów podlegają wszystkie psy, bez względu na ich rasę, rodowód, wiek i płeć. Podatnikami, zgodnie z art. 13 ust. 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, są wyłącznie osoby fizyczne posiadające psy. Osoby prawne nie są obciążone tym podatkiem. Wysokość podatku zależy od liczby psów. Ustawodawca określa w ustawie maksymalną stawkę podatku, która nie może być przekroczona. Natomiast stawki podatku obowiązujące na danym terenie ustala rada gminy. W 2006 roku maksymalna stawka podatku z tytułu posiadania jednego psa wynosiła 53,21 zł.

Psy utrzymywane w celu pilnowania gospodarstwa rolnego nie podlegają opodatkowaniu. Wyłączenie dotyczy maksymalnie dwóch psów na jedno gospodarstwo

---

[126] Podatek od posiadania psów w niewielkim stopniu przyczynia się do zwiększenia budżetów poszczególnych jednostek samorządu terytorialnego. Jego średni udział w dochodach własnych jednostek samorządowych jest niski i stanowi mniej niż pół procenta ich ogólnych dochodów własnych, np. w 2005 r. w Białymstoku dochody z podatku od posiadania psów stanowiły 0,016% dochodów własnych miasta, we Wrocławiu 0,021%. Zob. sprawozdanie z wykonania budżetu jednostek samorządu terytorialnego za rok 2005.

[127] R. Mastalski, *Prawo podatkowe II* [...], s. 259.

[128] R. Dowgier, L. Etel (i in.), *Reforma* [...], s. 32-33.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

rolne. Kontrowersje może budzić brak kontekstu, w jakim ustawodawca użył pojęcia gospodarstwo rolne. Jeżeli przyjmiemy, że ustawodawca miał na myśli gospodarstwo rolne w rozumieniu art. 55 k.c., według którego za gospodarstwo rolne uważa się grunty rolne wraz z gruntami leśnymi, budynkami lub ich częściami, urządzeniami i inwentarzem wówczas, gdy stanowią lub mogą stanowić zorganizowaną całość gospodarczą, liczba zwolnionych z opodatkowania psów może być większa. Jeżeli rolnik posiada grunty rozrzucone, ale spełniające oddzielnie powyższe warunki, może posiadać kilka gospodarstw. Nieistotna jest wówczas powierzchnia gospodarstwa rolnego. Psy pilnujące kilku gospodarstw nie są opodatkowane, a ich liczba może przekroczyć dwa. Nieco inaczej sytuacja wygląda, gdy przyjmiemy definicję gospodarstwa zgodną z ustawą o podatku rolnym, według której gospodarstwem rolnym są grunty przekraczające powierzchnię 1 ha lub 1 ha przeliczeniowego, bez względu na ich położenie, które nie muszą stanowić jednolitej całości gospodarczej. W świetle tej ustawy, właściciel gruntów rolnych przekraczających 1 ha powierzchni ma zawsze tylko jedno gospodarstwo rolne[129].

Konstrukcja prawna dotycząca podatku od posiadania psów zawarta w ustawie, w zaledwie 2 artykułach, jest niepełna[130]. Przepisy nie określają, kiedy powstaje i wygasa obowiązek podatkowy z tego tytułu. Podstawowe elementy konstrukcji podatku od posiadania psów, na podstawie delegacji ustawowej, tworzy rada gminy, która w uchwale, raz do roku:

1) ustala zasady ustalania i poboru podatku;
2) ustala terminy płatności podatku;
3) może zarządzić ewentualny pobór podatku w drodze inkasa;
4) może wprowadzić inne niż zawarte w ustawie zwolnienia przedmiotowe obowiązujące wszystkich podatników.

Rada gminy nie może jednak zaniechać ustalania i poboru podatku od posiadania psów. W wyroku z dnia 23 listopada 1993 r.[131] NSA stwierdził, że gmina nie dysponuje pozaustawowym "władztwem podatkowym", upoważniającym do generalnego uchylania ustawowego obowiązku podatkowego lub wprowadzania opłat lokalnych nie przewidzianych w ustawie. Podatek od posiadania psów jest obecnie świadczeniem obligatoryjnym[132], oznacza to, iż rada gminy nie może zrezygnować z podatku od posiadania psów nawet wówczas, gdy koszty jego poboru są wyższe od wpływów z tego tytułu. Dlatego też coraz częściej pojawiają się głosy opowiadające się za jego zniesieniem lub ewentualnie zaliczeniem do świadczeń fakultatywnych, o których obowiązywaniu na swoim terenie decydowałyby rady poszczególnych gmin.

[129] Zob. J. Bieluk, *Obciążenia podatkowe* [...], s. 127-130.

[130] Ibidem, s. 186.

[131] Orzeczenie SA/Kr1312/93 z uzasadnieniem opublikowane [w:] *Lex Omega,* System Informacji Prawnej, Wolters Kluwer, Warszawa 2006.

[132] Podatek od posiadania psów wprowadzono do polskiego systemu podatkowego na podstawie ustawy z dnia 14 czerwca 1985 r. o podatkach i opłatach lokalnych jako świadczenie fakultatywne, o którego wprowadzeniu decydowały rady gmin.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

5.2.3.2.6. Podatek od spadków i darowizn

Podatek od spadków i darowizn, uregulowany ustawą z dnia 28 lipca 1983 roku o podatku od spadku i darowizn[133], jest powszechnym podatkiem majątkowym wymierzanym od przyrostu majątku nabytego w sposób nieodpłatny. Podatkowi od spadków i darowizn podlega tylko nabycie dóbr w sposób wyraźnie wymieniony w ustawie (tzw. katalog zamknięty).

Podatnikami podatku od spadków i darowizn są osoby fizyczne[134], będące obywatelami polskimi lub mające prawo stałego pobytu lub siedziby w Polsce, które:

- nabyły własność rzeczy znajdujących się na terytorium Polski lub praw majątkowych wykonywanych na terytorium Polski tytułem: spadku, darowizny, zasiedzenia, nieodpłatnego zniesienia współwłasności[135], zachowku[136];
- nabyły prawa do wkładu oszczędnościowego na podstawie dyspozycji wkładcy na w wypadek jego śmierci;
- nabyły własność rzeczy znajdujących się za granicą lub praw majątkowych wykonywanych za granicą, jeżeli w chwili otwarcia spadku lub zawarcia umowy darowizny nabywca był obywatelem polskim lub miał miejsce stałego pobytu na terytorium Polski.

Nie podlegają podatkowi osoby prawne, które, nabywając nieodpłatnie własność rzeczy czy praw majątkowych, zobowiązane są do podwyższenia o ich wartość podstawy naliczenia podatku dochodowego.

Z opodatkowania podatkiem od spadków i darowizn wyłączono:

- nabycie ruchomości znajdujących się w kraju lub praw majątkowych podlegających tutaj wykonaniu, jeżeli w dniu nabycia ani nabywca, ani spadkobierca, ani też spadkodawca lub darczyńca nie byli obywatelami polskimi i nie mieli miejsca stałego pobytu lub siedziby na terytorium Polski;
- nabycie w drodze spadku lub darowizny praw autorskich i praw pokrewnych, praw do projektów wynalazczych, znaków towarowych i wzorów złotniczych oraz wierzytelności wynikających z nabycia tych praw;

---

[133] Ustawa z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz.U. z 1997 r., Nr 16, poz. 89 z późn. zm.). Od 1 stycznia 2007 r. będą obowiązywały znowelizowane przepisy ustawy, które wprowadzają szereg zmian korzystnych dla podatników, przede wszystkim dotyczących opodatkowania spadków i darowizn w kręgu osób najbliższych.

[134] Według niektórych autorów jest to pogląd dyskusyjny. Uważają oni, iż art. 1 ustawy o podatku od spadków i darowizn określa jedynie zakres przedmiotowy ustawy. Natomiast o zakresie podmiotowym i objęciu podatkiem osób prawnych przesądza art. 5, według którego podatkiem obarczony jest nabywca, natomiast w przypadku darowizny solidarnie obdarowany i darczyńca. Zważywszy na to, że zarówno osoby fizyczne, jak i osoby prawne mogą posiadać, nabywać i zbywać majątek lub jego części, nie można jednoznacznie stwierdzić, że przepisy ustawy jednoznacznie wyłączają z niej osoby prawne. Szerzej: R. Dowgier, L. Etel (i in.), *Reforma* [...], s. 35-37.

[135] Nabycie rzeczy i praw majątkowych w drodze nieodpłatnego zniesienia współwłasności przez osoby zaliczane do I grupy podatkowej jest zwolnione z podatku od spadków i darowizn.

[136] Jeżeli uprawniony nie uzyskał go w postaci uczynionej przez spadkodawcę darowizny lub w postaci powołania do spadku, lub w postaci zapisu, por. art. 991 – 1011 Kodeksu Cywilnego.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

- nabycie środków z pracowniczego programu emerytalnego na podstawie rozporządzenia dokonanego przez uczestnika na wypadek śmierci;
- nabycie w drodze spadku środków zgromadzonych na rachunku zmarłego członka otwartego funduszu emerytalnego.

W konstrukcji podatku od spadków i darowizn istotną rolę spełniają tzw. grupy podatkowe, czyli stosunek rodzinny pomiędzy zbywcą a nabywcą majątku. Zaliczenie do określonej grupy podatkowej wpływa na wysokość obciążenia podatkiem. Występuje bowiem duże zróżnicowanie pod względem: skali podatkowej, stopnia progresji, kwoty wolnej oraz ulg i zwolnień podatkowych w poszczególnych grupach. Ustawodawca wyróżnił trzy grupy podatkowe:

- **do grupy I** zaliczył: małżonka, zstępnych, wstępnych, pasierba, zięcia, synową, rodzeństwo, ojczyma, macochę i teściów;
- **do grupy II** zaliczył: zstępnych rodzeństwa, rodzeństwo rodziców, zstępnych i małżonków pasierbów, małżonków rodzeństwa i rodzeństwo małżonków, małżonków rodzeństwa małżonków, małżonków innych zstępnych;
- **do grupy III** zaliczył innych nabywców.

Podstawę opodatkowania stanowi równowartość rynkowa nabytych rzeczy i praw majątkowych pomniejszona o wartość długów i ciężarów, czyli tzw. czysta wartość. Wartość ta ustalana jest według stanu rzeczy z dnia nabycia i cen rynkowych z dnia złożenia zeznania podatkowego urzędowi skarbowemu i przyjmowana jest w wysokości podanej przez nabywcę, o ile jest ona zgodna z wartością rynkową. W przeciwnym wypadku urząd skarbowy wzywa podatnika do wyjaśnienia rozbieżności lub podniesienia wartości. Jeżeli podatnik tego nie zrobi, urząd ustala wartość na podstawie opinii biegłych. Opodatkowaniu nie podlega nabycie rzeczy lub praw majątkowych do ustalonych w ustawie kwot, opodatkowana jest natomiast nadwyżka ponad te wartości. Kwoty te, w przypadku wzrostu cen towarów nieżywnościowych trwałego użytku o ponad 6%, są podwyższane w stopniu odpowiadającym wzrostowi tych cen. Zgodnie z obowiązującym na dzień 31 grudnia 2006 roku stanem prawnym, opodatkowaniu podlega nadwyżka ponad czystą wartość przekraczającą:

- 9 637 zł - jeżeli nabywca zaliczany jest do I grupy podatkowej;
- 7 276 zł - jeżeli nabywca zaliczany jest do II grupy podatkowej;
- 4 902 zł - jeżeli nabywca zaliczany jest do III grupy podatkowej.

Stawki podatku od spadku i darowizn mają charakter progresji szczeblowej, która jest zróżnicowana w zależności od zaliczenia nabywcy do danej grupy podatkowej (tabela 5.23.). Zróżnicowanie to wynika z przesłanek społecznych, przede wszystkim z ochrony interesu rodziny, oraz ekonomicznych, zwłaszcza domniemania, że podatnik przyczynił się do pomnożenia majątku będącego przedmiotem spadku czy darowizny[137]. Dla opodatkowania nabycia rzeczy na drodze zasiedzenia

[137] E. Ruśkowski, L. Etel, J. Stankiewicz, *Prawo podatkowe*, Temida 2, Białystok 1994, s.158.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

przyjęto uproszczony sposób naliczenia podatku, zryczałtowana stawka wynosi wówczas 7% podstawy opodatkowania.

Tabela 5.23.

Skala podatkowa w podatku od spadku i darowizn obowiązująca w 2006 r.

Kwota nadwyżki w złotych		Wysokość podatku
Ponad	**Do**	
Nabywca zaliczany do I grupy podatkowej		
	10.278	3%
10.278	20.556	308,30 zł i 5% nadwyżki ponad 10.278 zł
20.556		822,20 zł i 7% nadwyżki ponad 20.556 zł
Nabywca zaliczany do II grupy podatkowej		
	10.278	7%
10.278	20.556	719,50 zł i 9% nadwyżki ponad 10.278 zł
20.556		1.644,50 zł i 12% nadwyżki ponad 20.556 zł
Nabywca zaliczany do III grupy podatkowej		
	10.278	12%
10.278	20.556	1.233,40 zł i 16 % nadwyżki ponad 10.278 zł
20.556		2.877,90 zł i 20% nadwyżki ponad 20.556 zł

Źródło: Ustawa z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz.U. z 1997 r., Nr 16, poz. 89 z późn. zm.).

Obowiązek podatkowy ciąży na nabywcy spadku, a w przypadku darowizn - na obdarowanym i darczyńcy solidarnie. Powstaje z chwilą przyjęcia spadku lub z chwilą złożenia przez darczyńcę oświadczenia o zawarciu umowy darowizny. Do obliczania, pobierania i wpłacania na konto urzędu skarbowego podatku od darowizny, mającej formę aktu notarialnego, zobowiązani są notariusze. Przy nabyciu w drodze spadku spadkobierca zobowiązany jest złożyć zeznanie podatkowe w ciągu miesiąca od dnia powstania obowiązku podatkowego.

Ustawa zawiera enumeratywny katalog zwolnień, które można podzielić na kilka kategorii:

1) zwolnienia związane z własnością nieruchomości i tzw. substancją mieszkaniową;
2) zwolnienia związane z prowadzoną działalnością gospodarczą;
3) zwolnienia związane z prowadzoną działalnością rolniczą.

Do najważniejszych zwolnień z punktu widzenia rolnika należą:

1) nabycie własności i prawa użytkowania wieczystego gospodarstwa rolnego lub jego części oraz innych praw do takiego gospodarstwa lub jego części, jak również działki przyzagrodowej, z wyjątkiem:
   a) budynków mieszkalnych;
   b) budynków zajętych na cele specjalistycznego chowu i wylęgu drobiu lub specjalistycznej hodowli zwierząt wraz z urządzeniami i ze stadem hodowlanym;
   c) urządzeń do prowadzenia upraw specjalnych, jak: szklarnie, inspekty, pieczarkarnie, chłodnie, przechowalnie owoców;

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

2) nabycie własności budynków gospodarczych służących bezpośrednio produkcji rolniczej, prowadzonej na użytkach rolnych o powierzchni do 1 ha, a nabywcą jest osoba prowadząca gospodarstwo rolne zaliczona do I grupy podatkowej;
3) nabycie przez rolnika pojazdów i maszyn rolniczych oraz części do tych pojazdów, pod warunkiem że nie zostaną one przez nabywcę, w okresie 3 lat od otrzymania, sprzedane czy podarowane.

Jeżeli nabywcami wymienionymi w punkcie 1b i 1c budynków i urządzeń są zstępni lub małżonek (I grupa podatkowa), z podstawy opodatkowania wyłącza się wartość tych składników majątku, pod warunkiem że budynki i urządzenia będą wykorzystywane przez nabywcę w stanie niepogorszonym i zgodnie z ich przeznaczeniem w ramach gospodarstwa rolnego przez okres co najmniej 5 lat od daty przyjęcia spadku lub darowizny. Niedotrzymanie tych warunków powoduje utratę zwolnienia od podatku.

Zwolnienie budynków mieszkalnych, należących do gospodarstwa rolnego, podlega regulacji dotyczącej wszystkich budynków mieszkalnych. Zgodnie z art. 16, w przypadku nabycia w drodze spadku przez osoby zaliczane do I i II grupy podatkowej i w drodze darowizny w przypadku osób zaliczanych do I grupy podatkowej budynku mieszkalnego lub jego części, lokalu mieszkalnego, stanowiących odrębną nieruchomość, oraz spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu nieszkalnego oraz wynikającego z podziału spółdzielni mieszkaniowych prawa do domku jednorodzinnego lub prawa do lokalu w małym domu mieszkalnym, nie wlicza się do podstawy opodatkowania ich wartości do łącznej wysokości nie przekraczającej 110 m² powierzchni użytkowej budynku lub lokalu. Aby korzystać z tej ulgi, podatnik nie może być właścicielem innego lokalu i powinien zamieszkiwać w nabytym mieszkaniu lub budynku przez okres 5 lat od daty powstania obowiązku podatkowego. Wszystkie zwolnienia w podatku od spadków i darowizn obowiązują tylko w sytuacji, gdy obdarowany, spadkobierca lub nabywający w drodze zasiedzenia jest obywatelem polskim lub ma w Polsce miejsce stałego pobytu.

Ilekroć w ustawie o podatku od spadków i darowizn jest mowa o gospodarstwie rolnym, oznacza to gospodarstwo rolne w rozumieniu przepisów o podatku rolnym (art. 4 ust. 5). Jest to przyjęcie znacznie węższej definicji niż zawarta w kodeksie cywilnym, okrojonej tylko do gruntów, spełniających normę obszarową. W związku z tym gospodarstwa rolne mające powierzchnię poniżej 1 ha użytków rolnych (poniżej 1 ha przeliczeniowego) nie są objęte zwolnieniem. Stosowanie takiej definicji znacznie ogranicza zwolnienia. Zgodnie z pojęciem cywilistycznym, gospodarstwo rolne to także zabudowania, inwentarz, maszyny i urządzenia oraz prawa związane z jego prowadzeniem, które w związku z przyjęciem innej definicji, zgodnie z przepisami ustawy o podatku od spadku i darowizn, podlegają opodatkowaniu. Stosowanie definicji z ustawy o podatku rolnym rodzi niepotrzebne komplikacje prawne, jest w pewnym sensie sztucznym wyłączeniem tylko jednego elementu gospodarstwa, gruntu z opodatkowania. Gospodarstwo rolne stanowi niewątpliwie ekonomiczną całość i w związku z tym zastosowanie definicji wynikającej z kodeksu cywilnego byłoby bardziej uzasadnione i jednocześnie pozwoliłoby chronić całe gospodarstwo

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

rolne, a nie tylko jeden jego element. Zgodnie z wolą ustawodawcy celem zwolnień mała być przede wszystkim ochrona warsztatu pracy rolnika, która w tym przypadku nie jest niestety całościowa.

Wysokość podatku od spadków i darowizn ma szczególne znaczenie przy zmianie pokoleniowej w gospodarstwach rolnych. Zbyt wysokie obciążenia fiskalne w przypadku spadków i darowizn gospodarstw rolnych lub ich części, dokonywanych w kręgu osób najbliższych, mogą przyczynić się do zahamowania ich rozwoju. Nadmierne obciążenie fiskalne nie jest także zgodne z zasadą sprawiedliwości opodatkowania. Należy pamiętać, że gospodarstwo rolne jest zazwyczaj dorobkiem nie tylko spadkodawcy czy darczyńcy, ale również innych osób pozostających we wspólnym gospodarstwie domowym, które współtworzą wspólny majątek. Zbyt wysoki podatek może przyczynić się do podjęcia decyzji o zbyciu gospodarstwa, które od pokoleń było własnością rodziny.

5.2.3.2.7. Podatek od czynności cywilnoprawnych

Opodatkowanie obrotu prawnego majątkiem następuje w ramach podatku od czynności cywilnoprawnych, uregulowanego ustawą z dnia 9 września 2000 roku o podatku od czynności cywilnoprawnych[138]. Podatek obciąża czynności cywilnoprawne, które nie są wykonywane zawodowo, profesjonalnie, czy też z zamiarem powtarzalności, obowiązuje od 1 stycznia 2001 r., zastąpił obowiązującą do końca 2000 r. opłatę skarbową.

Ustawa o podatku od czynności cywilnoprawnych zawiera zamknięty katalog czynności podlegających opodatkowaniu. Przedmiotem opodatkowania są:

- umowy sprzedaży oraz zamiany rzeczy i praw majątkowych;
- umowy pożyczki;
- umowy darowizny - w części dotyczącej przejęcia przez obdarowanego długów i ciężarów albo zobowiązań darczyńcy;
- umowy dożywocia oraz ustanowienia odpłatnej renty;
- umowy o dział spadku oraz umowy o zniesienie współwłasności - w części dotyczącej spłat lub dopłat;
- umowy majątkowe małżeńskie;
- ustanowienie hipoteki;
- ustanowienie odpłatnego użytkowania, w tym nieprawidłowego, oraz odpłatnej służebności;
- umowy depozytu nieprawidłowego;
- umowy spółki (akty założycielskie).

Zamknięty katalog czynności objętych opodatkowaniem wskazuje jednoznacznie, że umowy w nim nie zawarte nie są objęte podatkiem od czynności cywilnoprawnych,

[138] Ustawa z dnia 9 września 2000 roku o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz.U. Nr 86, poz. 959 z późn. zm.).

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

nawet wówczas, gdyby miały podobne skutki ekonomiczne. Opodatkowaniu podlegają również zmiany wyżej wymienionych umów, jeżeli powodują one podwyższenie podstawy opodatkowania obliczenia podatku od czynności cywilnoprawnych, oraz orzeczenia sądów, w tym również polubownych (również ugody), jeżeli wywołują one takie same skutki prawne, jak wymienione wyżej czynności cywilnoprawne.

Podatnikami podatku są osoby fizyczne, osoby prawne i jednostki organizacyjne nie posiadające osobowości prawnej, będące stronami czynności cywilnoprawnych. Podatkowi nie podlegają czynności, w których przynajmniej jedna ze stron jest podatnikiem podatku VAT lub jest z niego zwolniona.

Obowiązek podatkowy w podatku od czynności cywilnoprawnych ciąży na:

- stronach czynności cywilnoprawnych (solidarnie);
- spółce mającej osobowość prawną - w przypadku podwyższenia kapitału zakładowego (akcyjnego).

Obowiązek podatkowy w podatku od czynności cywilnoprawnych powstaje z chwilą:

1) dokonania czynności cywilnoprawnej, a w przypadku gdy płatnikami są nabywcy rzeczy przeznaczonych do przerobu lub odprzedaży - z chwilą wypłacenia należności;
2) podjęcia uchwały o podwyższeniu kapitału spółki mającej osobowość prawną;
3) złożenia oświadczenia o ustanowieniu hipoteki lub zawarcia umowy ustanowienia hipoteki;
4) uprawomocnienia się orzeczenia sądu, doręczenia wyroku sądu polubownego lub zawarcia ugody;
5) powołania się na okoliczność dokonania czynności cywilnoprawnej - jeżeli podatnik nie złożył deklaracji w sprawie podatku od czynności cywilnoprawnych w terminie 5 lat od końca roku, w którym upłynął termin płatności, a którakolwiek ze stron po upływie tego terminu powołuje się przed organami podatkowymi lub organami kontroli skarbowej na okoliczność jej dokonania; w tym przypadku obowiązek podatkowy powstaje jedynie w stosunku do podatnika, który powołał się na okoliczność dokonania czynności cywilnoprawnej.

Podstawa opodatkowania została określona odrębnie dla każdej czynności wymienionej w art. 6 ustawy, niemniej jednak w większości przypadków jest to wartość rynkowa. W przypadku np. umowy sprzedaży rzeczy ruchomych podstawę opodatkowania stanowi cena sprzedaży lub w określonych okolicznościach – wartość rynkowa, umowy pożyczki – kwota lub wartość pożyczki, przy ustanowieniu hipoteki – kwota zabezpieczonej wierzytelności.

Wartość rynkową określa się na podstawie przeciętnych cen stosowanych w danej miejscowości w obrocie rzeczami tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem ich stanu i stopnia zużycia, oraz w obrocie prawami majątkowymi tego samego rodzaju, z dnia dokonania tych czynności, bez odliczenia długów i ciężarów. Oznacza to, że przy zakupie zadłużonego gospodarstwa rolnego jego wartość rynkową ustala się bez odliczenia długów, niemniej jednak istniejące zadłu-

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

żenie może w sposób istotny wpływać na ustalenie wartości rynkowej gospodarstwa. W niektórych przypadkach ustawodawca zrezygnował z ustalania podstawy opodatkowania w oparciu o wartość rynkową, zastępując ją wartością rzeczy lub prawa podania wartości przez strony w umowie.

W podatku od czynności cywilnoprawnych obowiązują stawki procentowe (maksymalna 2% - np. od umowy pożyczki) lub kwotowe (maksymalna 38 zł - np. od majątkowej umowy małżeńskiej).

Ustawa przewiduje szereg zwolnień podmiotowych (art. 8) i przedmiotowych (art. 9). Zwalnia się z podatku od czynności cywilnoprawnych między innymi: państwa obce i ich przedstawicielstwa dyplomatyczne, jednostki budżetowe, Skarb Państwa, jednostki samorządu terytorialnego, osoby niepełnosprawne nabywające na potrzeby własne np. sprzęt rehabilitacyjny, sprzedaż rzeczy ruchomych, jeżeli podstawa opodatkowania nie przekracza 1000 zł.

Nabywcy lub właściciele gospodarstw rolnych mogą korzystać z pewnych przywilejów z tytułu dokonywania niektórych czynności cywilnoprawnych. Na podstawie art. 9 pkt 2 przedmiotowo ze zwolnienia od podatku korzysta przeniesienie własności nieruchomości lub ich części, wraz z częściami składowymi, z wyjątkiem budynków mieszkalnych lub ich części znajdujących się na obszarze miast, w drodze umów:

- sprzedaży;
- dożywocia;
- o dział spadku - w części dotyczącej spłat lub dopłat;
- o zniesienie współwłasności - w części dotyczącej spłat lub dopłat;
- darowizny - w części dotyczącej przejęcia przez obdarowanego długów i ciężarów albo zobowiązań darczyńcy;
- zamiany - do wysokości wartości rynkowej nieruchomości wraz z jej częściami składowymi;
- odpłatnej renty;

pod warunkiem że w rozumieniu przepisów o podatku rolnym, w chwili dokonania czynności, nabyte grunty stanowią gospodarstwo rolne albo utworzą gospodarstwo rolne lub wejdą w skład gospodarstwa rolnego będącego własnością nabywcy. Jeżeli nabywana nieruchomość, w rozumieniu przepisów o podatku rolnym, nie stanowi gospodarstwa rolnego lub nie będzie wchodzić w skład istniejącego gospodarstwa, nabywca nie może korzystać ze zwolnienia z podatku. Z brzmienia przepisu jasno wynika, iż warunkiem umożliwiającym zwolnienie z podatku od czynności cywilnoprawnych jest w tym wypadku konieczność utworzenia wraz z inną nieruchomością gospodarstwa rolnego lub włączenia jej w skład już istniejącego gospodarstwa. Zwolnieniem nie są objęte budynki mieszkalne (i ich części) położone na terenie miast.

Podatek od czynności cywilnoprawnych opiera się na zasadzie samoobliczania. Podatnicy zobowiązani są do złożenia deklaracji (PCC-1 lub PCC-1/A) i wpłacenia podatku w terminie 14 dni od daty dokonania czynności. W niektórych przypadkach podatek pobierany jest przez płatnika. Płatnikami podatku od czynności cywilnoprawnych są:

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

- notariusze – od czynności cywilnoprawnych dokonywanych w formie aktu notarialnego;
- nabywcy rzeczy – od umów sprzedaży, jeżeli rzeczy przeznaczone są do przerobu lub dalszej odsprzedaży.

5.2.3.3. Opodatkowanie konsumpcji – podatek od towarów i usług
5.2.3.3.1. Ogólna charakterystyka podatku VAT w rolnictwie

Podatek od towarów i usług, jak już wcześniej wspomniano, jest podatkiem obrotowym, którego źródłem jest nowo wytworzona wartość dodana. Nie jest on zazwyczaj elementem kosztów przedsiębiorstwa i choć jest pobierany w każdej fazie obrotu, w końcowym rezultacie obciąża finalnego odbiorcę-konsumenta. Każdy uczestnik obrotu płaci podatek w wysokości proporcjonalnej do wytworzonej przez siebie wartości dodanej, w związku z tym podatek ten, jak pisze S. Owsiak: „obciąża tylko różnicę w obrotach każdej z faz"[139]. W Polsce podatek od towarów i usług, który jest polską odmianą podatku od wartości dodanej (VAT - *value added tax)*, wprowadzono ustawą z dnia 8 stycznia 1993 roku o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym[140], 5 lipca 1993 roku.

W pierwszej fazie obowiązywania, w okresie przedakcesyjnym, podatek od towarów i usług nie objął produkcji rolnej. Do 4 września 2000 roku rolnictwo korzystało ze zwolnienia w zakresie opodatkowania obrotu. Producenci rolni, nie objęci podatkiem od towarów i usług, opłacali jednak podatek naliczony zawarty w cenie paliwa, energii, opału, zakupywanych usług, materiałów budowlanych i innych towarów nabywanych na potrzeby produkcji rolnej, nie mając jednocześnie możliwości jego odliczenia. W konsekwencji wyłączenia z systemu VAT, byli oni pozbawieni możliwości zwrotu podatku naliczonego, co prowadziło zazwyczaj do wzrostu kosztów produkcji (poprzez zjawisko kumulacji podatków) oraz niewątpliwie obniżenia opłacalności inwestycji w rolnictwie. Wprowadzenie podatku VAT w rolnictwie z dniem 4 września 2000 roku, umożliwiło odbiorcom produktów rolnych, zajmującym się handlem, zmniejszenie kosztów o kwoty podatku naliczonego, który dotychczas, jako związany ze sprzedażą zwolnioną, nie podlegał odliczeniu. Rolnik zaś uzyskał możliwość otrzymania przynajmniej częściowego zwrotu podatku naliczonego, zapłaconego w cenach materiałów i środków produkcji.

Zasady opodatkowania towarów i usług, w tym także rolnictwa, po przystąpieniu Polski do Unii Europejskiej, reguluje ustawa z dnia 11 marca 2004 roku o podatku od towarów i usług[141]. Opodatkowaniu VAT podlega:

1) odpłatna dostawa towarów i świadczenie usług na terytorium kraju;

---

[139] S. Owsiak, *Finanse publiczne. Teoria i praktyka*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2005, s. 498.

[140] Ustawa z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym, Dz.U. Nr 11, poz. 50.

[141] Dz. U. Nr 54, poz. 535 z późn. zm.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

2) eksport towarów;
3) import towarów;
4) wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów na terytorium kraju;
5) wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów.

Przez dostawę towarów, zgodnie z art. 7 ustawy, ustawodawca rozumie przeniesienie prawa do dysponowania towarami jak właściciel, w tym także przekazanie lub zużycie towarów na potrzeby podatnika lub jego pracowników, na cele osobiste podatnika oraz wszelkie inne przekazanie bez wynagrodzenia, a w szczególności darowizny, jeżeli podatnikowi przysługiwało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego od tych czynności.

Według postanowień Szósta Dyrektywy Rady z 17 maja 1977 r. (77/388/EEC), podatnikiem jest każda osoba prowadząca niezależnie, w jakimkolwiek miejscu, jakąkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel lub wyniki[142]. Działalność gospodarcza, zgodnie z art. 4 ust. 2 Dyrektywy, obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców i osób świadczących usługi, w tym także działalność górniczą i rolniczą oraz działalność w ramach wolnych zawodów. Oznacza to, że podatek VAT, zgodnie z założeniami, ma charakter powszechny, a zamiarem ustawodawcy było także włączenie do systemu opodatkowania rolników.

W ustawie o podatku od towarów i usług zdefiniowano zakres działalności rolniczej, przez którą rozumie się przede wszystkim produkcję roślinną i zwierzęcą, w tym także: produkcję materiału siewnego, szkółkarskiego, hodowlanego i reprodukcyjnego, produkcję warzywną i roślin ozdobnych, grzybów uprawnych, sadowniczą oraz uprawy „in vitro". Do działalności rolniczej ustawodawca zaliczył, z pewnymi wyjątkami, także sprzedaż produktów gospodarki leśnej i łowieckiej[143].

Opodatkowanie rolnictwa w Polsce, podobnie jak w większości państw członkowskich UE, realizowane jest poprzez ogólny model opodatkowania lub tzw. zasady ryczałtowe. Część rolników opodatkowana jest w oparciu o zasady ogólne, identyczne dla wszystkich podatników, bez względu na specyfikę działalności. Pozostali, ze względu na szczególny charakter rolnictwa, mogą korzystać ze specjalnego, uproszczonego systemu wymiaru i poboru VAT.

Zgodnie z ustaleniami Traktatu Akcesyjnego w czteroletnim okresie przejściowym, od 1 maja 2004 r. do 1 maja 2008 r., do opodatkowania nieprzetworzonych produktów rolnych zastosowano stawkę 3%. Oznacza to, że przy sprzedaży tych produktów rolnicy, opodatkowani na zasadach ogólnych, przy wystawianiu faktury VAT uwzględniają podatek 3%. Pozostali rolnicy włączeni do systemu VAT na tzw. zasadach uproszczonych, polegających na objęciu ich zryczałtowanym systemem zwrotu podatku zawartego w cenach towarów i usług nabywanych do produkcji rolnej, są zwolnieni z podatku VAT, natomiast VAT naliczony w cenach zakupio-

[142] Szósta Dyrektywa Rady UE 77/388/EEC, w tłumaczeniu R. Giedrojć i zespołu VAT ERNST & YOUNG, stan prawny styczeń 2005 r. 1 stycznia 2007 r. Szóstą Dyrektywę Rady z 17 maja 1977 r. zastąpiła Dyrektywą 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej

[143] Art. 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, Dz. U. Nr 54, poz. 535 z późn. zm.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

nych środków produkcji rekompensuje im 5% zwrot, doliczany do faktury sprzedaży.

Tabela 5.24.

Stawki podatku VAT na wybrane towary i usługi nabywane przez rolników do produkcji rolnej, obowiązujące w Polsce w 2006 r.

Lp.	Wykaz towarów i usług	Stawka VAT
1.	- środki do produkcji rolnej: nawozy, środki ochrony roślin, pasze, sznurek do maszyn rolniczych itp. - materiał siewny i hodowlany - sadzonki do nasadzeń - produkty rolne (zboże, ziemniaki, buraki cukrowe, mleko itp.) - usługi związane z rolnictwem oraz chowem i hodowla zwierząt	3%
2.	- usługi agroturystyczne - usługi weterynaryjne - wyroby torfowe	7%
3.	- nośniki energii (paliwa silnikowe, oleje opałowe, węgiel, koks, energia elektryczna, gaz) - maszyny, urządzenia i narzędzia rolnicze (w tym także dla gospodarki leśnej) - przyczepy ciągnikowe rolnicze i ciągniki rolnicze - zespoły i części ciągników rolniczych - narzędzia gospodarcze i maszyny do produkcji sadowniczej - materiały i roboty budowlane - tarcica i inne wyroby z drewna	22%

Źródło: Opracowanie na podstawie ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, Dz. U. Nr 54, poz. 535 z późn. zm.

Opodatkowanie rolnictwa podatkiem od wartości dodanej w Polsce, podobnie jak w większości państw członkowskich UE, nie ma charakteru fiskalnego[144]. Stawka VAT na nieprzetworzone produkty rolne jest znacznie obniżona, podobnie jak część stawek na środki produkcji dla rolnictwa. W założeniach teoretycznych VAT, ze względu na możliwość odliczenia w każdej fazie obrotu podatku naliczonego przy zakupie towarów i usług od podatku należnego, jest obciążeniem neutralnym. Gdy wszyscy są jego podatnikami, w zasadzie VAT nie powinien zniekształcać relacji cen na rynku. W rzeczywistości tylko dla producentów podatek ten, przy pewnych założeniach, jest stosunkowo neutralny. Natomiast dla konsumentów, dla których ze względu na swój cenotwórczy charakter zmniejsza atrakcyjność nabywanych towarów, przestaje być neutralny. VAT w istotny sposób może kształtować popyt na dany towar, zwłaszcza wówczas, gdy popyt jest elastyczny.

Naruszenie neutralności VAT może wystąpić jednak także w fazie produkcji, w przypadku zastosowania zwolnień przedmiotowych lub wyłączeń z systemu, gdyż producent traktowany jest wówczas tak samo jak ostateczny konsument. Cena jego wyrobu będzie, w przypadku zwolnienia, dodatkowo obciążona podatkiem naliczo-

[144] Szerzej na ten temat w rozdziale 6.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

nym, tkwiącym w kosztach jego zakupów[145]. Nie zawsze producent może przerzucić podatek na konsumenta. Gdy nie ma takiej możliwości, zmniejsza się jego zysk, co w przyszłości może doprowadzić do ograniczenia rozmiarów inwestycji i produkcji. Dlatego też tak ważna jest powszechność opodatkowania podatkiem od wartości dodanej i objęcie nim wszystkich podmiotów, w tym także rolnictwa. Jeżeli jednak system opodatkowania VAT jest powszechny, można założyć, że jest to, z punktu widzenia środków produkcji, podatek neutralny.

W istotny sposób na rynek rolny oddziałują niższe niż standardowe stawki VAT. Zastosowanie stawek preferencyjnych na artykuły żywnościowe ma przede wszystkim cel socjalny. Pozwala na obniżenie kosztów utrzymania i jednocześnie, poprzez utrzymanie cen na niższym poziomie, zwiększenie popytu konsumpcyjnego na produkty rolne. Szczególnym przypadkiem jest stawka zerowa VAT, która prowadzi do wyraźnego obniżenia cen na produkty rolne i zwiększenia konkurencyjności tych towarów na rynku międzynarodowym, ale także pozwala uzyskać całkowity zwrot nakładów z tytułu podatku VAT, poniesionych w związku z produkcją. Przy stawce 0% korzyści odnoszą zarówno rolnicy, jak i ostateczni konsumenci produktów rolnych.

Inaczej stawki preferencyjne oddziałują w sferze produkcji. Niewątpliwie ustanowienie obniżonych stawek podatkowych na artykuły służące produkcji, a nie konsumpcji, jest zazwyczaj pewnym naruszeniem zasady neutralności. Jednocześnie jednak jest to konstrukcja wspierająca rozwój rolnictwa oraz rynku środków produkcji dla rolnictwa i nie ma w zasadzie wpływu na cenę finalną produkcji. Należy jednak wyraźnie podkreślić, że w rzeczywistości jest to element wsparcia rolnictwa poprzez budżet państwa, przez wielu ekonomistów zaliczanego do tzw. *tax expenditures*[146]. Podobny charakter ma zastosowanie systemów ryczałtowych zwrotów, które zazwyczaj są obciążeniem budżetu. Zryczałtowany zwrot VAT w rolnictwie nie powiększa ceny płaconej przez konsumenta, ale zmniejsza[147] dochody budżetu państwa[148]. Selektywne oddziaływanie na rolnictwo, w tym także na rynek środków produkcji, poprzez ustanowienie stawek preferencyjnych, występuje w większości państw członkowskich UE.

---

[145] H. Kuzińska, *Rola podatków pośrednich w Polsce,* Wydawnictwo Wyższej Szkoły Przedsiębiorczości i Zarządzania im. L. Koźmińskiego, Warszawa 2002, s. 72-73.

[146] *Tax expenditures* pociągają za sobą straty w dochodach państwa i w takim sensie są porównywalne z bezpośrednimi płatnościami budżetu. Szerzej w rozdziale 2.

[147] Wpłaty do budżetu od przetwórców produktów rolnych są pomniejszane przez kwoty podatku ryczałtowego zapłacone rolnikom.

[148] H. Kuzińska, *Rola* [...], s. 114.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

5.2.3.3.2. Zasady funkcjonowania systemu ryczałtowego w rolnictwie

Zryczałtowany system rozliczeń VAT dla rolników został wprowadzony, aby zrekompensować im VAT zapłacony w cenach niektórych, nabywanych przez nich środków produkcji. Rolnikiem ryczałtowym może zostać każdy rolnik dokonujący sprzedaży nieprzetworzonych produktów rolnych, pochodzących z własnej działalności rolniczej, lub świadczący usługi rolnicze, korzystający ze zwolnienia przedmiotowego na podstawie art. 43 ust. 1 pkt. 3 ustawy, jeśli przepisy nie zobowiązują go do prowadzenia pełnej rachunkowości. Nie jest nim podmiot, którego przedmiotem działalności jest odsprzedaż wcześniej nabytych od innych rolników produktów rolnych.

Rolnicy ryczałtowi są przedmiotowo zwolnieni z VAT, ale tylko w zakresie dostawy wytworzonych przez siebie towarów i osobistego świadczenia usług. W tym przypadku nie jest istotna kwota wartości osiągniętego przez nich przychodu lub dochodu. Rolnicy, prowadzący gospodarstwo rolne, nie są zobowiązani, tak jak ma to miejsce w przypadku pozostałych podatników, do rozliczania się z VAT na zasadach ogólnych, nawet po przekroczeniu, w poprzednim roku podatkowym, sprzedaży o równowartości netto 10.000 euro. Natomiast, gdy rolnik prowadzi także inną, pozarolniczą działalność gospodarczą, do wartości jego sprzedaży nie wlicza się dostawy produktów rolnych pochodzących z własnego gospodarstwa.

Uproszczony, specjalny system ryczałtowy dla rolników polega na tym, że:

1) po pierwsze rolnikowi korzystającemu ze zwolnienia od VAT, jako dostawcy produktów rolnych i usług rolniczych, przysługuje ryczałtowy zwrot VAT od nabywców;
2) po drugie u nabywcy produktów i usług rolniczych wypłacony ryczałtowy zwrot VAT zwiększa kwotę podatku naliczonego, który pomniejsza VAT należny.

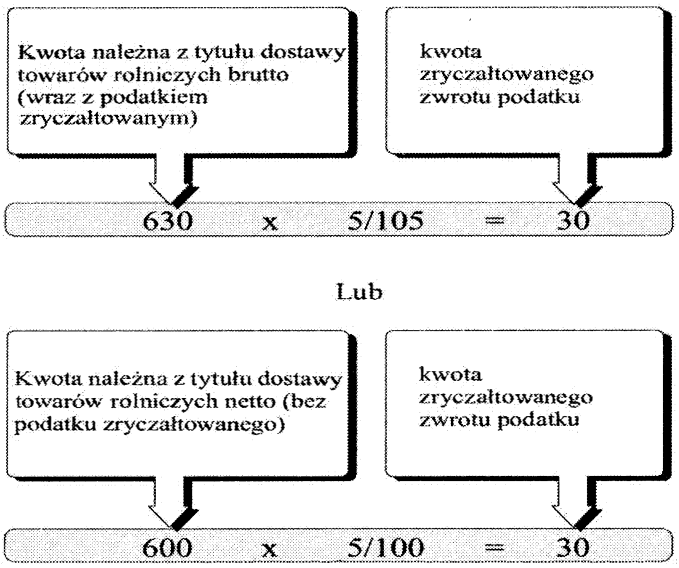
Rolnik ryczałtowy jest zwolniony z podatku VAT od sprzedaży swoich produktów, a zapłacony przez niego podatek naliczony, zawarty w cenach towarów usług nabywanych do produkcji rolnej, rekompensuje stawka zryczałtowanego zwrotu, uwzględniona w, wystawionych przez podmioty skupujące od rolników produkty rolne, fakturach. Do 1 maja 2004 roku obowiązująca stawka ryczałtowego zwrotu wynosiła 3%, od dnia wejścia Polski do UE została podwyższona do 5% kwoty należnej netto z tytułu dostawy produktów rolnych. Jednym z powodów podwyższenia stawki ryczałtowego zwrotu był wzrost, począwszy od 1 maja 2004 roku, większości stawek na środki produkcji i usługi zakupywane przez rolników[149].

[149] Np. maszyny rolnicze do 1 maja 2004 były opodatkowane stawką 0%, po 1 maja stawkę podwyższono do 22%.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

Rysunek 5.2.

Mechanizm obliczenia zryczałtowanego zwrotu VAT dla rolników



Źródło: Opracowanie własne.

Kwota podatku naliczonego w poszczególnych gospodarstwach jest zróżnicowana. Stawka 5% odzwierciedla przeciętne obciążenie gospodarstw rolnych z tytułu podatku naliczonego VAT zawartego we wszystkich zakupach, związanych z produkcją, dokonanych przez rolników. Z założenia zwrot ryczałtowy powinien przynajmniej w części rekompensować rolnikom kwoty zapłaconego podatku naliczonego, którego nie mogą odzyskać, nie rozliczając się na zasadach ogólnych. W Polsce tylko w części gospodarstw rolnych zwrot ryczałtowy kompensuje zapłacony przez rolników podatek naliczony VAT. W indywidualnych przypadkach sytuacja może być bardzo zróżnicowana. Środki produkcji i usługi dla rolnictwa, w zależności od rodzaju, są w Polsce obciążone stawkami 3% (np. nawozy, środki ochrony roślin, pasze), 7% (usługi weterynaryjne) lub 22% (np. maszyny i urządzenia). Najwyższa stawka dotyczy między innymi nośników energii, maszyn i urządzeń rolniczych i robót budowlanych. Oznacza to, że w przypadku małych gospodarstw, dokonujących niewielkich zakupów, ryczałtowy zwrot może rzeczywiście zrekompensować, a nawet przekroczyć większość poniesionych wydatków związanych z VAT naliczonym. W przypadku większych zakupów i inwestycji rolnik powinien rozważyć rezygnację z systemu uproszczonego, tym bardziej że stawka na produkty rolne będące przedmiotem jego sprzedaży wynosi 3%, a w związku z tym rolnik opodatkowany w oparciu o zasady ogólne otrzyma zwrot większości wydatków związanych z podatkiem naliczonym, zawartym w zakupach.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

Szczególna procedura dotycząca rolników ryczałtowych ma zastosowanie tylko wówczas, gdy nabywca produktów rolnych i usług rolniczych jest podatnikiem opłacającym VAT. Procedura nie ma zastosowania, gdy nabywca korzysta ze zwolnienia. Zryczałtowany zwrot podatku VAT przysługuje tylko i wyłącznie przy sprzedaży towarów i usług, wymienionych w załączniku 2 do ustawy o podatku od towarów i usług (tabela 5.25.).

Tabela 5.25.

Wykaz towarów i usług uprawniających do zryczałtowanego zwrotu VAT

Lp.	Symbol PKWiU	Nazwa towaru lub usługi (grupy towarów lub usług)
1.	ex 01.11	Zboża, ziemniaki, rośliny przemysłowe i produkty roślinne rolnictwa pozostałe – z wyłączeniem: 1) arachidów (orzeszków ziemnych) (PKWiU 01.11.32) 2) bawełny i odziarnionych produktów roślinnych dla przemysłu włókienniczego (PKWiU ex 01.11.7) 3) kauczuku naturalnego (PKWiU 01.11.80) 4) ziół suszonych sortowanych całych
2.	ex 01.12	Warzywa, specjalne rośliny ogrodnicze; produkty szkółkarskie, z wyłączeniem podłoży do uprawy grzybów zawierających grzybnie (PKWiU ex 01.12.21-00.49)
3.	01.13.1	Winogrona
4.	ex 01.13.23	Owoce pozostałe; ziarna chleba świętojańskiego - z wyłączeniem ziarna chleba świętojańskiego i chleba świętojańskiego (PKWiU 01.13.23-00.30), papai (PKWiU 01.13.23-00.50), owoców kiwi (PKWiU 01.13.23-00.60) i owoców południowych pozostałych, osobno nie wymienionych (PKWiU ex 01.13.23-00.90)
5.	01.13.24-00.10	Orzechy laskowe
6.	01.13.24-00.20	Orzechy włoskie
7.	ex 01.13.40-00.90	Rośliny przyprawowe pozostałe - wyłącznie surowce roślin zielarskich oraz nasiona roślin przyprawowych
8.	ex 01.2	Zwierzęta żywe i produkty pochodzenia zwierzęcego - z wyłączeniem: 1) wełny (sierści) pranej i włosia surowego pogarbarskiego oraz preparowanego (PKWiU 01.22.31-00.20, 01.22.32-00.12, -00.22, -00.32, -00.42, -00.5) 2) sierści zwierzęcej cienkiej lub grubej, niezgrzeblonej i nieczesanej pozostałej (PKWiU 01.22.32-00.90) 3) spermacetu (PKWiU ex 01.25.25) 4) skór surowych świńskich półgarbowanych, poubojowych i zakonserwowanych dla przemysłu garbarskiego (PKWiU ex 01.25.33-00.00)
9.	ex 02	Produkty gospodarki leśnej - z wyłączeniem drewna okrągłego z drzew tropikalnych (PKWiU 02.01.13), bambusa (PKWiU 02.01.42-00.11) i faszyny wiklinowej (PKWiU 02.01.42-00.18)

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

cdn. Tabeli 5.25.

10.	ex 05	Ryby i inne produkty rybołówstwa i rybactwa - z wyłączeniem: 1) ryb morskich świeżych lub chłodzonych (PKWiU 05.00.12-02) 2) skorupiaków morskich żywych, świeżych lub chłodzonych (PKWiU ex 05.00.21) 3) mączek, grysików i granulek ze skorupiaków nadających się do spożycia przez ludzi (PKWiU 05.00.21-00.30), 4) ostryg (PKWiU 05.00.22) 5) bezkręgowców żyjących w wodzie, żywych, świeżych lub schłodzonych - pozostałych (PKWiU 05.00.23) 6) produktów połowów pozostałych (PKWiU 05.00.3)
11.	ex14.30.13-90.10	Surowce mineralne plastyczne pozostałe, gdzie indziej nie sklasyfikowane (w tym ziemia ogrodnicza i ziemia humus) - wyłącznie ziemia ogrodnicza i ziemia humus
12.	ex 15.11.13-30.90 ex 15.11.14-30.90	Tusze i półtusze wieprzowe pozostałe – wyłącznie tusze dzików przeznaczone do spożycia
13.	15.11.21	Wełna szarpana
14.	ex 15.11.4	Odpady zwierzęce, niejadalne (z wyłączeniem utylizacyjnych) – wyłącznie odpady przy hodowli i z gospodarki łowieckiej
15.	ex 15.12.13-00.3 do 15.12.13-00.90	Mięso i jadalne podroby – wyłącznie mięso z dziczyzny
16.	15.20.11-90.1, 15.20.11-90.3, 15.20.12-30, 15.20.12-70.1, 15.20.12-90.10	Mięso i filety z ryb słodkowodnych świeże, chłodzone i mrożone
17.	ex 15.33.30-00.22	Obierki, liście i strużyny z warzyw - wyłącznie liście i odpady roślin okopowych i warzyw
18.	15.33.30-00.3	Odpady (słoma roślin strączkowych, motylkowych i oleistych, z wyłączeniem lnu i konopi)
19.	15.33.30-00.80	Żołędzie i kasztany
20.	15.71.20	Grysik i granulki z lucerny
21.	ex 24.15.60	Nawozy zwierzęce lub roślinne, gdzie indziej nie sklasyfikowane - z wyłączeniem mączek nawozowych (PKWiU 24.15.60-00.1, -00.40), oraz podłoży do uprawy grzybów, bez wsianej grzybni (PKWiU ex 24.15.60-00.90)
		Usługi
22.	ex 01.4	Usługi związane z rolnictwem oraz chowem i hodowlą zwierząt, z wyjątkiem usług weterynaryjnych, podkuwania koni i schronisk dla zwierząt
23.	ex 02.02.10	Usługi związane z leśnictwem i pozyskiwaniem drewna, z wyłączeniem patrolowania lasów
24.	ex 05.00.50	Usługi związane z rybołówstwem i rybactwem, z wyłączeniem usług związanych z rybołówstwem morskim
25.	71.31.10	Usługi dzierżawy lub najmu maszyn i urządzeń rolniczych, bez obsługi

ex - dotyczy tylko i wyłącznie danego wyrobu z danego grupowania
Źródło: Opracowanie na podstawie załącznika nr 2 do ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, Dz. U. Nr 54, poz. 535 z późn. zm.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

Uproszczony system zwrotu w istotny sposób ogranicza obowiązki administracyjne wynikające z ustawy VAT. Rolnik ryczałtowy nie jest podatnikiem VAT, a w związku z tym zwolniony jest z większości obowiązków ewidencyjnych:

- dokonania zgłoszenia rejestracyjnego;
- wystawiania faktur VAT;
- prowadzenia ewidencji dostaw i zakupu towarów i usług;
- rejestracji sprzedaży przy użyciu kas rejestrujących;
- składania w urzędzie skarbowym deklaracji VAT.

Transakcja pomiędzy rolnikiem a nabywcą dokumentowana jest fakturą VAT RR, wystawianą nie przez rolnika, ale nabywcę towarów i usług. Rolnik ryczałtowy ma obowiązek:

1) posiadania numeru identyfikacji podatkowej (NIP);
2) posiadania rachunku bankowego, umożliwiającego ryczałtowy zwrot podatku, ustawodawca nie przewidział innych możliwości niż zapłatę bezgotówkową na rachunek bankowy rolnika; ponadto przy transakcjach gotówkowych nabywca nie ma możliwości odliczenia od swojego podatku należnego zapłaconego rolnikowi zwrotu, a w związku z tym nie doliczy raczej kwoty rekompensaty do należności wypłacanej rolnikowi;
3) przechowywania przez okres 5 lat, licząc od końca roku, w którym zostały wystawione, oryginałów faktur VAT RR, otrzymanych od nabywców.

Rolnik ryczałtowy może zrezygnować ze stosowania uproszczonego systemu rozliczeń VAT, jeżeli:

1) wartość dostawy produktów i usług rolnych w poprzednim roku podatkowym przekroczyła 20.000 zł;
2) przez trzy miesiące, poprzedzające miesiąc zwolnienia, rolnik będzie prowadził uproszczoną ewidencję sprzedaży;
3) dokona zgłoszenia rejestracyjnego.

Powrót do zasad uproszczonych jest możliwy, ale dopiero po 3 latach od daty rezygnacji ze zwolnienia VAT, pod warunkiem pisemnego zawiadomienia naczelnika właściwego urzędu skarbowego. Biorąc pod uwagę fakt, iż z rezygnacją ze zwolnienia wiąże się szereg obowiązków administracyjnych i brak możliwości natychmiastowego powrotu do statusu rolnika zryczałtowanego, decyzja powinna być przemyślana i poprzedzona dokładnym rachunkiem ekonomicznym. Na podstawie badań Instytutu Ekonomiki Rolnictwa i Gospodarki Żywnościowej większość badanych gospodarstw, prowadzących rachunkowość, wykazuje z punktu widzenia budżetu ujemne saldo VAT[150]. Oznacza to, że rolnicy w Polsce płacą więcej podatku przy zakupie towarów i usług niż pobierają z tytułu własnych dostaw. W praktyce oznacza to również, że rolnicy rozliczający się na zasadach ogólnych i nie korzystający ze zwolnienia, otrzymują z urzędu skarbowego zwrot części podatku naliczonego. Wybór statusu należy do rolnika. Często jednak na podjęcie decyzji o rezygnacji ze zwolnienia z VAT mają wpływ partnerzy rynkowi, zwłaszcza przy dużej skali obro-

[150] L. Goraj, *VAT w rolnictwie (cz. II),* [w:] „Owoce Warzywa Kwiaty", Nr 17-18/2005.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

tów, którzy wymagają od swoich dostawców opodatkowania w oparciu o zasady ogólne.

5.2.3.3.3. Zasady ogólne rozliczenia VAT w rolnictwie

Podatnikami VAT, zgodnie z art. 15 ustawy, są osoby prawne, jednostki organizacyjne nie posiadające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, bez względu na cel i rezultat takiej działalności. Uzyskanie statutu podatnika VAT wiąże się z pewnymi, nałożonymi przez ustawodawcę, obowiązkami w zakresie rejestracji, ewidencjonowania i dokumentowania czynności podlegających opodatkowaniu. Zakres obowiązków nałożonych na podatników, w zależności od ich statusu, jest bardzo zróżnicowany. W przypadku osób fizycznych, prowadzących wyłącznie gospodarstwo rolne, za podatnika uważa się osobę, która złoży zgłoszenie rejestracyjne naczelnikowi właściwego urzędu skarbowego.

Zgodnie z polską regulacją, do rozliczania VAT na zasadach ogólnych zobowiązani są rolnicy, których roczne przychody netto ze sprzedaży przekraczają 800 tys. euro (prowadzący pełną rachunkowość) oraz rolnicy, którzy dobrowolnie zdecydują o takiej formie rozliczenia. Podatnicy VAT mogą, jeżeli wartość ich sprzedaży opodatkowanej nie przekroczyła łącznie w poprzednim roku podatkowym 10.000 euro, skorzystać ze zwolnienia podmiotowego na zasadach określonych w art. 113 ustawy. Rolnicy, zwolnieni podmiotowo z VAT, mają obowiązek prowadzenia uproszczonej ewidencji sprzedaży, pozwalającej na systematyczną rejestrację wykonanych dostaw i nieprzekroczenie limitu zwolnienia podmiotowego.

Rolnik rozliczający się na zasadach ogólnych, podobnie jak pozostali podatnicy VAT, jest zobowiązany:

1) wystawiać faktury potwierdzające dostawę towarów i wykonanie usług, według szczegółowych zasad zawartych w ustawie;
2) prowadzić i przechowywać ewidencje niezbędne do rozliczenia VAT (dostawy i zakupu);
3) prowadzić ewidencję obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas rejestrujących, w przypadku dokonywania dostaw na rzecz osób fizycznych nie prowadzących działalności gospodarczej, o ile minister finansów nie zwolni ich na czas określony z tego obowiązku;
4) składać we właściwym urzędzie skarbowym deklaracje podatkowe za okresy miesięczne lub kwartalne, w zależności od statusu[151], do 25 dnia miesiąca następującego po każdym kolejnym miesiącu lub kwartale.

[151] Rolnik, podobnie jak inni podatnicy, może skorzystać, jeżeli wartość jego sprzedaży nie przekroczyła równowartości 800.000 euro, ze statusu tzw. małego podatnika. Mały podatnik może wybrać kasową metodę rozliczenia podatku, polegającą na tym, że obowiązek podatkowy powstaje z dniem uregulowania w całości lub w części należności, nie później jednak niż 90 dni od dnia wydania towaru lub wykonania usługi. O swoim wyborze rolnik musi w formie pisemnej powiadomić właściwy urząd

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

Podstawę opodatkowania stanowi obrót, poprzez który rozumie się kwotę należną z tytułu dostawy towarów i świadczenia usług, pomniejszoną o wartość podatku należnego. Kwota należna obejmuje całość świadczeń od nabywcy. Obrotem są również otrzymane dotacje, subwencje i inne dopłaty o podobnym charakterze związane z dostawą towarów lub świadczeniem usług.

Rolnicy opodatkowani na zasadach ogólnych, nie korzystający ze zwolnienia podmiotowego, do wartości swojej sprzedaży doliczają 3% podatek należny. Jednocześnie jednak mają prawo do odliczenia od kwoty podatku należnego podatku naliczonego[152], zapłaconego przy zakupie towarów i usług opodatkowanych podatkiem VAT, służących czynnościom opodatkowanym. Różnicę (saldo) wpłacają w określonych terminach do urzędu skarbowego. Saldo może być ujemne, wówczas podatnik ma prawo do obniżenia o nie swojego podatku należnego, w następnym okresie rozliczeniowym (zwrot pośredni) lub otrzymuje zwrot różnicy na rachunek bankowy (zwrot bezpośredni). Wybór pomiędzy zwrotem różnicy na rachunek bankowy albo do przeniesienia na następne okresy rozliczeniowe należy do podatnika.

Terminy zwrotu bezpośredniego regulują przepisy art. 86 ustawy o podatku od towarów i usług. Ustawa przewiduje dwa podstawowe terminy zwrotu podatku: 60 - dniowy oraz 180 - dniowy. Podstawowym terminem jest zwrot w okresie 180 dni od złożenia deklaracji. Termin 60 - dniowy ma zastosowanie po spełnieniu określonych w ustawie warunków. Artykuł 87 ust. 3 ustawy stanowi, że w krótszym (60-dniowym) terminie podlega zwrotowi różnica podatku w kwocie nie przekraczającej podatku naliczonego związanego z:

1) nabyciem towarów i usług, które na podstawie przepisów regulujących podatek dochodowy są zaliczane do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji;
2) gruntami i prawami wieczystego użytkowania, jeżeli zostały zaliczone do środków trwałych.

Obniżenie podatku należnego nie jest ulgą podatkową, w prawno-podatkowym rozumieniu tego pojęcia. Wprawdzie, zgodnie z ordynacją podatkową, zastosowanie ulgi podatkowej powoduje obniżenie podstawy opodatkowania lub podatku, wyjątkiem jest jednak obniżenie kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, w rozumieniu przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz innych odliczeń stanowiących element tego podatku[153]. Podstawą obniżenia podatku należnego jest faktura dostawcy lub, w przypadku importu towarów, dokumenty odprawy celnej.

---

skarbowy. Mały podatnik może zrezygnować z metody kasowej, nie wcześniej jednak niż po upływie 12 miesięcy, w trakcie których rozliczał się za pomocą tej metody, po uprzednim pisemnym zawiadomieniu naczelnika urzędu skarbowego, w terminie do końca kwartału, w którym stosował tę metodę.

[152] W niektórych przypadkach rolnikowi, podobnie jak innym podatnikom VAT, nie przysługuje prawo do odliczenia kwoty podatku naliczonego. Dotyczy to między innymi: podatku związanego z zakupem towarów i usług służących do produkcji towarów lub świadczenia usług zwolnionych z podatku VAT, zakupu samochodów osobowych i ich części, paliwa do samochodów osobowych, zakupu towarów i usług, które w rozumieniu ustawy o podatku dochodowym nie stanowią kosztów uzyskania przychodu. Szczegółowe zasady reguluje art. 88 ustawy o podatku od towarów i usług.

[153] J. Kamiński, *Ustawa o VAT. Podatkowe komentarze praktyczne,* Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2004, 299-301.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

Rolnik nie ma prawa do odliczenia podatku przed dokonaniem rejestracji jako podatnik VAT.

Podatek VAT jest, co do zasady, podatkiem opartym na tzw. zasadzie memoriału. Staje się on wymagalny, nawet wówczas, gdy podatnik nie otrzymał zapłaty za dostawę lub wykonanie usługi. Regulacje VI Dyrektywy przewidują w związku z tym możliwość wprowadzenia do przepisów, obowiązujących w danym kraju, ulgi za tzw. złe długi. Ulga za złe długi, w sytuacji gdy podatnicy nie mogą uzyskać od swoich kontrahentów należnej zapłaty, obowiązuje w Polsce od 1 czerwca 2005 roku. Zgodnie z art. 89 a ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług, podatnik może skorygować swój podatek należny z tytułu dostaw towarów lub świadczenia usług na terytorium kraju w przypadku wierzytelności odpisanych jako nieściągalne i stanowiących koszt uzyskania przychodów w rozumieniu podatku dochodowego (od osób fizycznych i prawnych). Szczegółowe zasady skorzystania z ulgi reguluje art. 89 a ust. 2 ustawy.

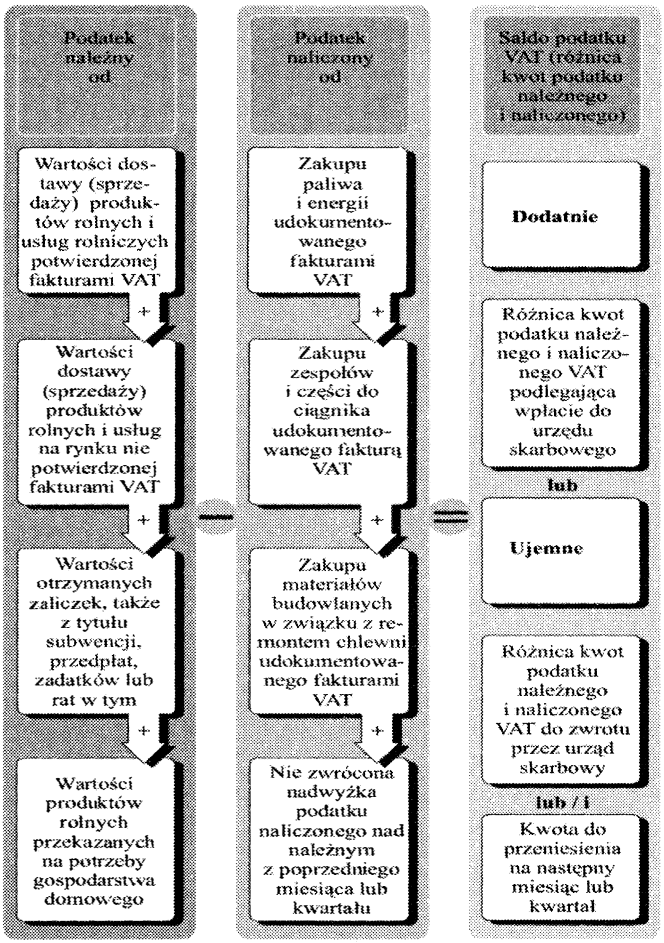
Jednym z podstawowych obowiązków podatników VAT jest składanie, w określonym w ustawie terminie, deklaracji rozliczeniowych. Zasadą jest, iż podatnicy składają deklaracje za miesięczne okresy rozliczeniowe (VAT-7) w terminie do 25 dnia miesiąca następującego po każdym kolejnym miesiącu. Niemniej jednak ustawodawca dla podatników prowadzących działalność w mniejszym zakresie wprowadził możliwość składania deklaracji za okresy kwartalne. Rolnicy, którzy zrezygnowali ze zwolnienia, o którym mowa w art. 43 ust. 3 ustawy, mogą również składać deklaracje za okresy kwartalne (VAT-7K), po uprzednim pisemnym zawiadomieniu naczelnika właściwego urzędu skarbowego, w terminie do końca kwartału poprzedzającego kwartał, za który po raz pierwszy będzie składana deklaracja podatkowa. Rolnik, który wybrał możliwość rozliczeń kwartalnych, może ponownie składać deklaracje za okresy miesięczne, ale nie wcześniej niż po upływie czterech kwartałów, w których rozliczał się za okresy kwartalne. Jeżeli kwota podatku należnego wynikająca z deklaracji jest wyższa od podatku naliczonego, rolnik jest zobowiązany, w terminie złożenia deklaracji, do zapłaty podatku na rachunek właściwego urzędu skarbowego.

Podsumowując, należy stwierdzić, że rezygnacja z systemu ryczałtowego wiąże się ze zwiększeniem obowiązków administracyjnych rolników - podatników VAT. Powrót do systemu nie jest natychmiastowy, dlatego też decyzja powinna być dokładnie przemyślana i przede wszystkim uwarunkowana ekonomicznie. Rolnicy, którzy zrezygnowali z systemu ryczałtowego i wybrali zasady ogólne rozliczenia VAT, mają wprawdzie prawo do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony zawarty w zakupach, a często nawet do zwrotu części podatku naliczonego, ale wybór takiej formy rozliczeń wiąże się z wieloma obowiązkami ewidencyjnymi, między innymi: prowadzeniem szczegółowej dokumentacji VAT, obliczaniem i terminowym wpłacaniem podatku, składaniem deklaracji podatkowych w terminach ustalonych w ustawie. Do tego niezbędna jest bardzo dobra znajomość obowiązujących przepisów w zakresie podatku od towarów i usług.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

Rysunek 5.3.

Schemat obliczenia zobowiązania (miesięcznego lub kwartalnego) podatkowego z tytułu VAT



Źródło: Opracowanie na podstawie: Ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług oraz L. Goraj, *Podatki w rolnictwie*, Polski FADN, Warszawa 2004, s. 33.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

5.3. Ocena polskich rozwiązań w zakresie opodatkowania rolnictwa na tle systemów podatkowych krajów Unii Europejskiej i USA

Model opodatkowania rolnictwa w Polsce i modele zaprezentowane w poprzednim rozdziale, pokazujące rozwiązania obowiązujące w państwach członkowskich Unii Europejskiej oraz USA, znacznie różnią się między sobą. Różnice dotyczą przede wszystkim opodatkowania dochodów i majątku. Jedynym podatkiem, którego konstrukcja jest podobna do rozwiązań stosowanych w innych krajach UE, jest podatek od towarów i usług (VAT).

W Unii Europejskiej polityka podatkowa zmierza do zapewnienia zgodności rozwiązań podatkowych zastosowanych w poszczególnych państwach członkowskich z celami określonymi przez Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską. Wprawdzie wspólnotowe prawo podatkowe oraz prawa podatkowe krajów członkowskich są, co wyraźnie należy podkreślić, ważnym instrumentem realizacji określonych celów unijnej polityki, jednakże Unia Europejska w zakresie podatków pełni tylko rolę subsydiarną, a jej celem nie jest pełne ujednolicenie poszczególnych systemów podatkowych[154]. Państwa członkowskie są w zasadzie suwerenne w stanowieniu własnego prawa podatkowego.

Jednym z najważniejszych celów realizowanych poprzez unormowania prawa wspólnotowego i praw wewnętrznych poszczególnych państw członkowskich jest ukształtowanie i zapewnienie właściwego funkcjonowania jednolitego rynku, zapewnienie swobody przepływu towarów i usług, osób, kapitału oraz wolnej konkurencji. Dlatego też główny nacisk w zakresie standaryzacji opodatkowania położono na podatki pośrednie, a przede wszystkim podatek od wartości dodanej. Już w Traktacie zawarto pewne unormowania dotyczące podatków, które to miały umożliwiać. Art. 93 traktatu stanowił, iż: „Rada, działając jednomyślnie na wniosek Komisji i po porozumieniu z Parlamentem Europejskim i Społecznym, przyjmuje postanowienia odnośnie harmonizacji przepisów prawnych dotyczących podatków obrotowych, akcyz i innych form ukrytego opodatkowania, w stopniu w jakim harmonizacja ta jest konieczna do zapewnienia ustanowienia i funkcjonowania rynku wewnętrznego"[155]. Postanowienia w nim zawarte pozwoliły na ujednolicenie opodatkowania obrotu, a przede wszystkim podatku od wartości dodanej.

Inaczej wyglądają unormowania wspólnotowe dotyczące podatków bezpośrednich. Ze względu na to, że różnice w zakresie opodatkowania bezpośredniego zastosowanego w państwach członkowskich nie stwarzają tak dużego zagrożenia dla funkcjonowania wspólnego rynku, podatki bezpośrednie tylko w ograniczonym stopniu podlegają standaryzacji. Należy jednocześnie zauważyć, że ich harmonizacja zarówno ze względów politycznych, jak i technicznych jest bardzo trudna. Poprzez podatki bezpośrednie, a zwłaszcza podatki dochodowe, w państwach wchodzących

[154] H. Hamaekers (i in.), *Wprowadzenie do międzynarodowego prawa podatkowego*, Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis, Warszawa 2006, s. 317-338.

[155] Ibidem, s. 319-320.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

w skład wspólnoty realizowana jest redystrybucja dochodów, dodatkowo są one zaliczane do najważniejszych instrumentów polityki społeczno-gospodarczej, umożliwiających często, poprzez odpowiednią konstrukcję, realizację jej podstawowych celów. Ewentualny zamysł ich harmonizacji wywołuje zazwyczaj poczucie zagrożenia suwerenności nie tylko podatkowej, ale także gospodarczej, i zawsze budzi wyraźny sprzeciw poszczególnych państw. Dlatego też obowiązujące w UE dyrektywy z zakresu podatków dochodowych dotyczą jedynie podatku korporacyjnego (od osób prawnych), który ma niewielkie znaczenie w opodatkowaniu gospodarstw rolnych. W zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych (od dochodów osobistych) państwa członkowskie prowadzą odrębną politykę podatkową. Mimo że uregulowania dotyczące podatków bezpośrednich pozostają w gestii państw członkowskich, nie oznacza to, że mogą one regulować prawo podatkowe wbrew ogólnym postanowieniom zawartym w traktatach tworzących wspólnotę, na co wielokrotnie zwracał uwagę Europejski Trybunał Sprawiedliwości[156].

Jednym z najistotniejszych obciążeń fiskalnych rolnictwa europejskiego jest podatek dochodowy od osób fizycznych. W jego konstrukcji, jak już wcześniej wspomniano, najważniejsze znaczenie ma przedmiot opodatkowania, budowa skali podatkowej, zestaw ulg i zwolnień, które pozwalają na indywidualizację opodatkowania. W rolnictwie zasady użycia dochodu jako podstawy opodatkowania są takie same, jak w innych sektorach gospodarki, jedynym problemem jest sposób obliczenia dochodu rolniczego. Niestety, w gospodarstwach rolnych często, ze względu na brak, nawet uproszczonych, zapisów księgowych, trudno jest ustalić dochód faktyczny. W konsekwencji prowadzi to często do wyboru jako podstawy naliczania podatku dochodu szacunkowego, co nie jest w pełni zgodne z założeniami podatku dochodowego i w związku z tym budzi sprzeciw wielu teoretyków[157]. Wybór dochodu szacunkowego oznacza również to, że podstawa opodatkowania nie odzwierciedla rzeczywistych efektów ekonomicznych gospodarstwa rolnego. Jej wysokość wyliczona w oparciu o dochód hipotetyczny jest wprawdzie stabilna, jako przedmiot opodatkowania, ponieważ niemożliwe jest jej coroczne szacowanie, jednakże opodatkowanie w oparciu o wartości szacunkowe może hamować przemiany strukturalne w rolnictwie, zniechęcać do inwestycji. Jednocześnie nierównomiernie obciążać różne gospodarstwa rolne, prowadząc często do regresji opodatkowania.

Problemem jest również wskazanie właściwej metody oszacowania dochodu. Poszczególne jurysdykcje rozwiązują kwestię oszacowania podstawy opodatkowania dochodu rolniczego w sposób różny (np.: Niemcy, Francja, Włochy, Wielka Brytania), niektóre decydują się na ustalanie dochodu tylko i wyłącznie na podstawie ksiąg rachunkowych (np.: Wielka Brytania, Dania). Jeżeli w danym państwie zdecydowano

---

[156] B. Brzeziński, M. Kalinowski, *Europejskie prawo podatkowe w świetle orzecznictwa Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości,* ODDK, Gdańsk 2001, s. 15.

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

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

o pozostawieniu możliwości wyboru oszacowania podstawy opodatkowania, zazwyczaj jest ona znacznie niższa od ewentualnych dochodów rzeczywistych, co jest wyraźną preferencją podatkową. Dodatkowo, dochód szacunkowy, obliczany w oparciu o różne metody, często ogranicza lub nawet uniemożliwia wręcz porównanie obciążeń fiskalnych gospodarstw rolnych w przekroju międzynarodowym.

Wprawdzie podatek dochodowy, wyliczony na podstawie faktycznego dochodu, może być wyższy, ale jednocześnie może w istotny sposób determinować strukturę agrarną rolnictwa, wpływać na liczbę gospodarstw, ich podział lub konsolidację, ich organizację oraz na formy organizacyjno-prawne prowadzenia produkcji rolnej. Oczywiście ważna jest w tym przypadku jego konstrukcja. Inaczej oddziałuje podatek liniowy, a inaczej progresywny czy też regresywny, niebagatelną sprawą jest też liczba progów podatkowych i ich rozpiętość oraz wszelkiego rodzaju ulgi i odliczenia podatkowe. Wszystkie te elementy konstrukcyjne podatku pełnią, w kategoriach ekonomicznych, określoną dla danego systemu rolę i są wyrazem polityki państwa wobec poszczególnych grup podatników, jak też poszczególnych źródeł przychodów, w tym także z rolnictwa. W niektórych okolicznościach zindywidualizowanie podstawy opodatkowania, ze względu na źródło przychodów, zastosowane w większości państw europejskich, jest koniecznością i nie zawsze musi to oznaczać uprzywilejowanie określonych podatników, ale raczej dostosowanie systemu podatkowego do potrzeb bieżącej i długookresowej polityki państwa, wspierającej rozwój i modernizację poszczególnych sektorów, w tym także rolnictwa. Ważne jest jednak użycie konstrukcji nowoczesnych, pozwalających na realizację założonych celów, a przede wszystkim realizujących poszczególne funkcje podatku, o czym należy pamiętać reformując system opodatkowania rolnictwa.

Podobne, jak w UE, rozwiązania zastosowano w USA, chociaż zakres specjalnych dla rolnictwa konstrukcji wydaje się szerszy i bardziej uporządkowany niż w Europie. Amerykański federalny podatek dochodowy, ze względu na swoją budowę, nie jest podatkiem neutralnym i w istotny sposób oddziałuje na rolnictwo. Zawiera wiele rozwiązań, które można traktować jako niejawne, pozabudżetowe wsparcie tego działu gospodarki. Aktualnie obowiązujące rozwiązania w zakresie federalnego podatku dochodowego wyraźnie faworyzują rolników, dochód z farmy jest opodatkowany korzystniej, niż w przypadku pozostałych podatników, co zachęca do inwestowania w rolnictwo, wpływa na strukturę organizacyjną farm, ich dochodowość, w konsekwencji także na ceny ziemi rolniczej. Jednocześnie poprzez odpowiednią konstrukcję federalnego podatku dochodowego realizowane są odpowiednie cele polityki rolnej (np. promowane są inwestycje, poprzez rozwiązania podatkowe przyśpiesza się w gospodarstwach rolnych substytucję pracy kapitałem).

Należy jednak podkreślić, że korzyści wynikające z optymalizacji opodatkowania nie dotyczą wszystkich farmerów. Dążenie do maksymalizacji dochodów wymaga bowiem od nich wiedzy i umiejętnego zarządzania podatkami. Właściciele farm, którzy nie posiadają takich umiejętności i nie są w stanie, poprzez odpowiednie zarządzanie podatkami, doprowadzić do wzrostu całkowitego dochodu, muszą liczyć tylko na dochody z farmy.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

W Polsce dochody z produkcji rolnej, poza działami specjalnymi, nie podlegają opodatkowaniu w ramach podatku dochodowego. Rolnicy są jedyną grupą społeczno-zawodową, której dochody, bez względu na ich wysokość, nie podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym. Niewątpliwie nie jest to zgodne z konstytucyjną zasadą równości wobec prawa. Jednocześnie wyłączenie z opodatkowania narusza zasady konkurencji, można je traktować jako pomoc publiczną kierowaną do tej grupy producentów, dzięki czemu rolnicy uzyskują uprzywilejowaną pozycję w stosunku do pozostałych grup zawodowych[158].

Właściwe opodatkowanie rolnictwa, realizowane poprzez podatek rolny, jest w zasadzie wyodrębnione z powszechnego systemu. Podatek rolny pobierany jest wyłącznie od działalności rolniczej, natomiast opodatkowanie dochodów rolniczych ogranicza się tylko do tzw. działów specjalnych produkcji rolnej, które stanowią znikomy procent aktywności rolniczej. Pozostałe podatki obciążające gospodarstwa rolne mają bardzo małe znaczenie fiskalne zarówno z punktu widzenia obciążenia jednostek produkcyjnych, jak i dochodów budżetów jednostek samorządowych lub budżetu państwa.

Konstrukcja podatku rolnego jest nie dostosowana do aktualnych warunków ekonomicznych i sytuacji gospodarczej w Polsce. Jest konstrukcją przestarzałą w stosunku do zasad opodatkowania rolnictwa obowiązujących w krajach UE, zwłaszcza dawnej tzw. 15-tki, ale także w stosunku do innych podatków wchodzących w skład polskiego systemu podatkowego. Obciążenia fiskalne z tego tytułu nie są zbyt wysokie, a z założenia liniowa budowa premiuje niższym podatkiem gospodarstwa duże i silniejsze ekonomicznie, co jednak nie zawsze przekłada się na decyzje ekonomiczne właścicieli tych gospodarstw. Brak personalizacji, poprzez jakiekolwiek nawiązanie do sytuacji osobistej i rodzinnej podatnika, powoduje, iż podatek rolny w zasadzie nie zależy od zdolności płatniczej podatnika, co jeszcze raz potwierdza tezę, że bardziej ma on charakter podatku majątkowego niż przychodowego (dochodowego).

Rozwiązania prawne zastosowane w ustawie o podatku rolnym, pomimo szeregu nowelizacji, nadal budzą również wiele wątpliwości natury doktrynalnej. Wprawdzie począwszy od 2003 roku wyeliminowano problem zróżnicowanego, kilkakrotnie wyższego[159], opodatkowania gruntów rolnych o powierzchni do 1 ha, wykorzystywanych na cele rolnicze, jednakże nadal utrzymano, wprawdzie lekko zmodyfikowaną, obowiązującą przed nowelizacją ustawy definicję gospodarstwa rolnego, która zdaniem wielu ekonomistów i prawników nie jest konstrukcją przemyślaną. Granica 1 ha i różne opodatkowanie gruntów rolnych wchodzących w skład gospodarstwa rolnego (równowartość 2,5 q żyta za 1 ha przeliczeniowy) i nie wchodzących w jego skład (równowartość 5 q żyta za 1 ha fizyczny) jest sztuczna i zachęca do tworzenia „fikcyjnych" gospodarstw, poprzez dokupowanie gruntów niższych

---

158 K. Duczkowska-Małysz, *Wieś i rolnictwo wobec reformy finansów publicznych. Dylematy wokół rozwoju gospodarczego,* [w:] J. Tomkiewicz (red.), *Finanse publiczne a wzrost gospodarczy*, Wyższa Szkoła Przedsiębiorczości i Zarządzania im. Leona Koźmińskiego, Warszawa 2005, s. 95-99.

159 Pozostawiając nadal wyższe opodatkowanie gruntów rolnych, nie wchodzących w skład zdefiniowanego w ustawie gospodarstwa rolnego, ale zdecydowanie na niższym od poprzedniego poziomie.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

klas, często korzystających ze zwolnienia od podatku po to, aby płacić niższy, preferencyjny podatek rolny, nawet wówczas, gdy z ekonomicznego punktu widzenia wystarczająca jest powierzchnia mniejsza niż 1 ha[160]. Takie rozwiązanie konstrukcyjne nie sprzyja raczej poprawie struktury obszarowej rolnictwa, jak również racjonalnej gospodarce ziemią.

Szereg sprzeczności w konstrukcji podatku rolnego jest wynikiem między innymi tego, że jest on podatkiem o przestarzałej konstrukcji, obowiązującej od 1984 roku, nie dostosowanej do nowych warunków ekonomicznych. Przyjęty w ustawie wybór naturalnego miernika jako przelicznika wysokości obciążeń i uzależnienie wysokości podatku o największym znaczeniu fiskalnym w rolnictwie od liczby hektarów przeliczeniowych aktualnie jest pewnym anachronizmem. Poza ograniczoną funkcją fiskalną, podatek rolny nie pełni żadnych innych funkcji, co nie sprzyja modernizacji rolnictwa.

W przyszłym systemie opodatkowania rolnictwa dotychczasowe rozwiązania powinny być niewątpliwie zastąpione przez konstrukcje dostosowane do nowej rzeczywistości, podatek dochodowy i majątkowy, oparty na wartości nieruchomości, które będą stymulować zarówno rozwój, jak i przebudowę tego newralgicznego sektora. Przygotowując nowe konstrukcje, można niewątpliwie skorzystać z rozwiązań zastosowanych w krajach Unii Europejskiej, zwłaszcza tych, w których w ogólnym systemie znalazły się pewne specjalne rozwiązania dla rolnictwa, niemniej jednak nie zawsze muszą być one wzorem dla Polski. Jednocześnie prostota podatku nie może być celem samym w sobie. Wprawdzie jest możliwe, jak wskazują doświadczenia takich krajów, jak Wielka Brytania, ograniczenie do minimum konstrukcji preferujących rolnictwo, ale należy również pamiętać o konieczności przebudowy i modernizacji rolnictwa oraz w pewnym sensie o jego specyfice i specyfice danego kraju. Zakres rozwiązań systemowych promujących rolnictwo powinien zależeć od celów realizowanych w ramach danej polityki rolnej i podatkowej, ale także od obowiązujących tradycji.

Podsumowując, można stwierdzić, że w okresie ostatnich kilkunastu lat nie wprowadzono zasadniczych zmian w konstrukcji podatków obciążających rolnictwo w Polsce, w związku z tym system opodatkowania rolnictwa wymaga poważnych reform, zwłaszcza w zakresie opodatkowania dochodów. Gospodarstwa rolne jako jedyna grupa podmiotów gospodarczych wyłączone są z systemu opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych, co niewątpliwie ogranicza w istotny sposób zasadę powszechności opodatkowania i jednocześnie zakłóca alokację zasobów. Konstrukcja funkcjonujących w Polsce podatków obciążających nieruchomości, w tym także nieruchomości rolnych, rożni się wyraźnie od rozwiązań stosowanych w Unii Europejskiej, czy też USA, gdzie podstawę opodatkowania stanowi zazwyczaj wartość rynkowa lub czynszowa nieruchomości. Nieuchronne wydaje się zreformowanie opodatkowania wszystkich nieruchomości, nie tylko rolnych, i objęcie ich jednym podatkiem od wartości nieruchomości oraz przygotowanie specjalnych rozwiązań dla rolnictwa, zwłaszcza dotyczących zasad ustalania podstawy opo-

[160] Szerzej: L. Etel, *Podatek od nieruchomości* [...], s. 314 i n.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

datkowania (wartości nieruchomości), które niewątpliwie są mniej atrakcyjne niż nieruchomości miejskie. Należy jednak pamiętać, że wprowadzenie nowych rozwiązań w tym zakresie może być, przynajmniej w kilku pierwszych latach funkcjonowania, bardzo kosztowne. Na ogół w poszukiwaniu nowych rozwiązań przydatne mogą być te, które już istnieją, ponieważ ich poznanie pozwala nie tylko na wykorzystanie odpowiednich konstrukcji przy budowie nowego systemu opodatkowania rolnictwa, ale także, już na wstępie, wyeliminowanie popełnionych błędów. Nie oznacza to jednak, że rozwiązania zastosowane w krajach członkowskich Unii Europejskiej, czy też USA, mogą być automatycznie przeniesione do polskiego systemu podatkowego. Wymagają one dostosowania do potrzeb polskiego rolnictwa i całej gospodarki. Niezbędna jest zatem szczegółowa analiza efektywności opodatkowania w poszczególnych grupach obszarowych gospodarstw, która to umożliwi.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

Rozdział 6.

BUDŻETOWE I SEKTOROWE SKUTKI OPODATKOWANIA ROLNICTWA W POLSCE

6.1. Metodologia badań

6.1.1. Pomiar efektywności podatkowej

Ocena efektywności podatkowej rolnictwa jako działu gospodarki oraz efektywności podatkowej gospodarstw rolnych przeprowadzana jest w literaturze ekonomicznej niezmiernie rzadko. Jej brak może utrudniać nie tylko prowadzenie właściwej polityki podatkowej wobec tego sektora, lecz także i polityki rolnej. Może też prowadzić do negatywnego wpływu podatków/systemu podatkowego nie tylko na rolnictwo, ale również pozostałe działy gospodarki. Uzyskanie wiedzy z zakresu efektywności opodatkowania rolnictwa pozwoli na ocenę obowiązującego w Polsce systemu. Otrzymane wyniki mogą pomóc w skonstruowaniu, efektywnego pod względem podatkowym i ekonomicznym, systemu opodatkowania rolnictwa, który w większym stopniu będzie sprzyjać modernizacji[1] i rozwojowi tego sektora, znajdującego się w fazie przebudowy.

W rozdziale 6. poddano analizie z jednej strony efektywność podatkową rolnictwa, rozumianego jako jeden z sektorów gospodarki narodowej, z drugiej strony – efektywność podatkową gospodarstw rolnych, połączonych w segmenty bazy podatkowej[2], wyodrębnionych ze względu na obszar gospodarstwa. W pierwszym przypadku, na podstawie ogólnych strumieni wpływów podatkowych, dokonano

[1] Poprzez modernizację rolnictwa należy rozumieć taki proces, który doprowadzi do wszechstronnych przemian strukturalnych w tym sektorze: struktury agrarnej, struktury majątku produkcyjnego, struktury społeczno-zawodowej, struktury instytucji itp. Zob. K. Duczkowska-Małysz, *Rolnictwo – wieś – państwo. Wokół interwencji państwa w sferę wsi i rolnictwa,* Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1998, s. 10.

[2] W rozdziale wykorzystano częściowo metodologię opracowaną przez P. Kulawczuka, odnoszącą się do małych i średnich przedsiębiorstw, częściowo dostosowując ją do potrzeb sektora rolnego. Szerzej: P. Kulawczuk, *Efektywność* [...].

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

oceny efektywności sektora rolnego w stosunku do pozostałych sektorów. W drugim - oceniono stopień, w jakim poszczególne grupy gospodarstw rolnych, rozumiane jako segmenty bazy podatkowej[3], przyczyniają się do kreowania wpływów podatkowych oraz z jaką efektywnością poszczególne grupy gospodarstw rolnych przetwarzają nakłady, przede wszystkim ziemię, pracę i kapitał, w efekty podatkowe[4]. Oceny dokonano na podstawie strumieni podatku rolnego, najważniejszego i jednocześnie powszechnego obciążenia podatkowego gospodarstw rolnych w Polsce. Ze względu na brak szczegółowych danych, pokazujących strukturę podatników, w tym także rolników, nie uwzględniono w analizie podatku od nieruchomości i innych podatków majątkowych. Jednak ze względu na niską wysokość obciążeń nie powinno to wpłynąć na wyniki badań. Obciążenia z tytułu podatku VAT przeanalizowano tylko w odniesieniu do gospodarstw prowadzących rachunkowość rolną na zlecenie Instytutu Ekonomiki Rolnej i Gospodarki Żywnościowej[5]. Jest to pewne uproszczenie, jednocześnie jednak jest to jedyna baza danych, umożliwiająca prowadzenie badań w tym zakresie.

Przez efektywność podatkową rolnictwa należy rozumieć stosunek zapłaconych przez ten sektor podatków (w tym przypadku podatku rolnego) do podstawowych wielkości ekonomicznych charakteryzujących ten sektor[6]. Natomiast przez efektywność podatkową gospodarstw rolnych należy rozumieć stosunek, zapłaconego przez daną grupę gospodarstw, podatku rolnego do wielkości ekonomicznych, które mogą być traktowane jako nakłady i jednocześnie mogą kreować wpływy podatkowe. Analizowana efektywność podatkowa ma charakter grupowy, jest to efektywność całego sektora lub poszczególnych grup gospodarstw rolnych, wyodrębnionych ze względu na powierzchnię gospodarstwa.

Efektywność podatkowa grupy gospodarstw rolnych (kryterium podziału jest obszar) jest kategorią, która łączy w sobie efektywności cząstkowe, wyliczane na podstawie relacji pomiędzy wartościami zapłaconych podatków a analizowanymi wartościami ekonomicznymi. Umownie przyjęło się, że poszczególne efektywności cząstkowe charakteryzują właściwości danej grupy gospodarstw rolnych (danego segmentu bazy podatkowej). Efektywności cząstkowe są wymiarami ogólnej efektywności podatkowej[7].

Formułując miary cząstkowe, przyjęto, że do najistotniejszych nakładów wykorzystywanych do tworzenia podatków w poszczególnych grupach gospodarstw rol-

[3] W rozdziale przyjęto definicję bazy podatkowej sformułowaną przez P. Kulawczuka.

[4] Por. P. Kulawczuk, *Efektywność* [...].

[5] Dane dotyczą lat 2002-2003. Ministerstwo Finansów nie prowadzi szczegółowych statystyk uwzględniających np. VAT, czy też podatku od nieruchomości płaconego przez rolników. Nie znana jest też skala obciążeń rolnictwa z tego tytułu. Można przypuszczać, iż ze względu na konstrukcję i obowiązujące zwolnienia obciążenia rolnictwa podatkiem od nieruchomości oraz pozostałymi podatkami majątkowymi są raczej marginalne. Niestety ze względu na brak ewidencji tzw. rolników ryczałtowych oraz rolników opłacających VAT na zasadach ogólnych nie można też oszacować skali obciążeń z tytułu VAT lub ewentualnej wysokości wsparcia rolnictwa z tego tytułu.

[6] W rozdziale wykorzystano definicje efektywności podatkowej sformułowane przez P. Kulawczuka w odniesieniu do małych i średnich przedsiębiorstw. Zob. P. Kulawczuk, *Efektywność* [...], s. 73-81.

[7] Ibidem.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

nych zalicza się tzw. nakłady własne, czyli: powierzchnię gospodarstwa, zatrudnienie, majątek trwały oraz kapitały własne. Jednocześnie z punktu widzenia państwa takie wielkości, jak zagregowany dochód z gospodarstwa rolnego można uznać za tzw. nakłady wynikowe[8]. W polskim systemie podatkowym dochód stanowi podstawę do obliczenia podatku dochodowego. Wprawdzie gospodarstwa rolne w Polsce nie są objęte podatkiem dochodowym, ale wyliczenie obciążenia na jednostkę dochodu pozwoli na dokonanie porównań nie tylko pomiędzy poszczególnymi grupami gospodarstw, ale także pomiędzy różnymi sektorami, np. pomiędzy sektorem gospodarstw rolnych a sektorem małych i średnich przedsiębiorstw prowadzonych przez osoby fizyczne, lub poszczególnymi grupami podatników.

Kulawczuk, opracowując metodologię do badania efektywności podatkowej małych i średnich przedsiębiorstw, zastosował analogię do analizy wskaźnikowej, będącej częścią analizy finansowej. Nie była ona jednak użyta w sposób kategoryczny, nie obejmowała bowiem szczegółowego obliczania wielkości bilansowych. Analiza wskaźnikowa została zastosowana jedynie w odniesieniu do miar rentowności przedsiębiorstwa. Opracowane przez niego miary efektywności podatkowej zawierają w liczniku wartość zapłaconego podatku zamiast zysku, co ma swoje uzasadnienie. Kulawczuk słusznie zauważa, iż analiza efektywności podatkowej danego segmentu bazy podatkowej dokonywana jest z punktu widzenia państwa, zaś wpływy podatkowe są najważniejszymi dochodami budżetu państwa, dlatego też można je traktować jako odpowiednik zysku z punktu widzenia tegoż państwa. Korzystając z powyższej metodologii, można również zdefiniować miary efektywności podatkowej dla gospodarstw rolnych.

Do efektywności podatkowej rolnictwa/ gospodarstw rolnych można zaliczyć:

1) efektywność podatkową na 1 ha powierzchni UR (podatkowa wydajność ziemi);
2) efektywność podatkową na jedno gospodarstwo rolne;
3) efektywność podatkową na jednego pełnozatrudnionego (podatkowa wydajność pracy);
4) efektywność podatkową na jednostkę majątku trwałego;
5) efektywność podatkową na jednostkę kapitału własnego;
6) efektywność podatkową na jednostkę dochodu z gospodarstwa (udział podatku w jednostce dochodu).

Efektywność podatkowa na 1 ha powierzchni użytków rolnych mierzy zagregowaną wartość zapłaconego podatku w stosunku do powierzchni użytków rolnych w danej grupie gospodarstw na koniec danego okresu sprawozdawczego. Im większa jest ta wartość, tym większe wpływy osiąga państwo z jednego ha użytków rolnych. Wskaźnik ten określa wydajność podatkową ziemi w poszczególnych grupach gospodarstw, świadczy o zdolności ziemi do tworzenia wpływów podatkowych. Miara ta może mieć istotne znaczenie przy konstruowaniu odpowiedniej polityki rolnej, stymulującej odpowiednie przeobrażenia obszarowe. Jeżeli założymy, że w dłuższym okresie efektywność będzie się kształtować na zbliżonym poziomie, poprzez odpo-

[8] Zob. P. Kulawczuk, *Efektywność* […], s. 75.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

wiednie konstrukcje można wpływać na odpowiednią zmianę struktury obszarowej gospodarstw, oczywiście jeżeli taka zmiana byłaby korzystna nie tylko z punktu widzenia polityki fiskalnej państwa, ale także i polityki rolnej. Efektywność podatkową na 1 ha powierzchni UR rozpatrywać można w zakresie podatku rolnego lub innych podatków płaconych przez gospodarstwo rolne[9]:

$$\text{Efektywność podatkowa na 1 ha UR} = \frac{\text{Wartość zapłaconych podatków w zł}}{\text{Liczba hektarów użytków rolnych w danej grupie gospodarstw rolnych}}.$$

Efektywność podatkowa na jedno gospodarstwo rolne mierzy zagregowaną wartość zapłaconego podatku w stosunku do liczby gospodarstw, w danej grupie gospodarstw, na koniec danego okresu sprawozdawczego. Wskaźnik ten określa wydajność podatkową gospodarstwa w poszczególnych grupach gospodarstw rolnych, może być zwłaszcza przydatny przy porównywaniu wydajności poszczególnych jednostek produkcyjnych z różnych tytułów, np. podatku rolnego i oszacowanej wartości podatku dochodowego:

$$\text{Efektywność podatkowa na 1 gospodarstwo} = \frac{\text{Wartość zapłaconych podatków w zł}}{\text{Liczba gospodarstw w danej grupie gospodarstw rolnych}}.$$

Efektywność podatkowa na jednego pełnozatrudnionego, mierzona zagregowaną wartością zapłaconego podatku w stosunku do zagregowanej liczby zatrudnionych, w danej grupie gospodarstw, na koniec danego okresu sprawozdawczego. Wyższa wartość tego wskaźnika oznacza, iż państwo osiąga wyższe wpływy podatkowe w przeliczeniu na jednego zatrudnionego, co wskazuje na to, że praca jest efektywniejsza, wydajniejsza podatkowo:

$$\text{Efektywność podatkowa na 1 zatrudnionego} = \frac{\text{Wartość zapłaconych podatków w zł}}{\text{Liczba pełnozatrudnionych w danej grupie gospodarstw rolnych}}.$$

Efektywność podatkowa na jednostkę majątku trwałego mierzy zagregowaną wartość zapłaconego podatku, w danym okresie rozliczeniowym, w danym segmencie bazy w stosunku do zagregowanej wartości bilansowej majątku trwałego w tej samej grupie gospodarstw, wyrażoną w procentach. Wskaźnik ten mówi, ile jedno-

[9] Podstawowym obciążeniem gospodarstwa rolnego jest podatek rolny. Poza tym może tu wystąpić: podatek od nieruchomości, podatek leśny, podatek od środków transportowych, podatek od czynności cywilnoprawnych, jednakże nie odgrywają one istotnej roli w systemie opodatkowania rolnictwa. Dlatego też analiza zawarta w dalszej części rozdziału dotyczyć będzie przede wszystkim podatku rolnego.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

stek podatku zapłacono przy zastosowaniu stu jednostek majątku trwałego, im wyższa efektywność podatkowa, tym niższe przeciętne nakłady majątku trwałego potrzebne są do wygenerowania jednej jednostki podatku. Na tej podstawie można wnioskować o kierunkowej polityce inwestycyjnej:

$$\textbf{Efektywność podatkowa na jednostkę majątku trwałego} = \frac{\textbf{Wartość zapłaconych podatków w zł}}{\textbf{Wartość majątku trwałego w zł}} \times 100\%.$$

Efektywność podatkowa na jednostkę kapitałów własnych mierzy zagregowaną wartość zapłaconego podatku w danej grupie gospodarstw rolnych, w danym okresie rozliczeniowym, w stosunku do zagregowanej wartości bilansowej kapitału własnego, na koniec danego okresu obliczeniowego, wyrażoną w procentach. Miernik ten wskazuje, ile jednostek podatku generuje sto jednostek kapitału własnego. Im wyższa wartość tego wskaźnika, tym niższe nakłady kapitału własnego są potrzebne do wygenerowania jednej jednostki podatku:

$$\textbf{Efektywność podatkowa na jednostkę kapitału własnego} = \frac{\textbf{Wartość zapłaconych podatków w zł}}{\textbf{Wartość kapitału własnego w zł}} \times 100\%.$$

Efektywność podatkowa na jednostkę dochodu z gospodarstwa rolnego (udział podatku w dochodach) mierzy wartość zapłaconego w danym okresie rozliczeniowym podatku w stosunku do wartości dochodu uzyskanego z gospodarstwa rolnego, wyrażoną w procentach. Wskaźnik ten w uproszczeniu można uznać za miarę efektywnego opodatkowania dochodu uzyskanego z produkcji rolnej. Miara ta pokazuje, jaka część dochodu zapłacona jest w formie podatku:

$$\textbf{Efektywność podatkowa na jednostkę dochodu} = \frac{\textbf{Wartość zapłaconych podatków w zł}}{\textbf{Wartość dochodu rolniczego w zł}} \times 100\%.$$

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

6.1.2. Charakterystyka bazy źródłowej gospodarstw rolnych prowadzących rachunkowość

Mikroekonomiczną efektywność podatkową gospodarstw rolnych szczegółowo przeanalizowano w oparciu o wyniki rachunkowości rolnej gospodarstw indywidualnych, prowadzonej przez Instytut Ekonomiki Rolnictwa i Gospodarki Żywnościowej (IERiGŻ)[10], które są jedynym, dostępnym w Polsce zbiorem szczegółowych informacji dotyczących ekonomiki gospodarstw rolnych. Zbiór gospodarstw rolnych prowadzących rachunkowość jest próbą celową[11]. Do 1996 r. przy ich doborze kierowano się przede wszystkim ich typowością pod względem struktury obszarowej w danym makroregionie, od 1996 r. przeważyła tendencja doboru gospodarstw nastawionych prorynkowo, większych obszarowo, często wyspecjalizowanych[12]. W związku z tym struktura obszarowa zbioru gospodarstw znacznie odbiega od struktury indywidualnych gospodarstw w kraju. Należy również zwrócić uwagę na „jakość" próby. Prowadzenie rachunkowości rolnej jest dobrowolne, zazwyczaj godzą się na to właściciele gospodarstw na wyższym niż przeciętny poziomie.

Próba IERiGŻ charakteryzuje się wyraźnie wyższym odsetkiem gospodarstw o większej powierzchni i wyższą produktywnością. Można założyć, że gospodarstwa prowadzące rachunkowość rolną są sprawniejsze ekonomicznie. Nie jest to więc próba reprezentatywna, której jednak wyłonienie nie było, jak dotychczas, możliwe z powodu braku dostępu do ewidencji faktycznie funkcjonujących gospodarstw w Polsce. Różnice, wynikające z odmiennej struktury obszarowej gospodarstw, były

[10] W 2001 roku badaniu podlegało 1270 gospodarstw. Każde gospodarstwo rolne, prowadzące rachunkowość we współpracy z IERiGŻ, reprezentuje pewna liczba podobnych gospodarstw ze swojej warstwy. Próba gospodarstw nie jest statystycznie reprezentatywna dla gospodarstw towarowych, funkcjonujących w Polsce. Dlatego też wyniki prezentowane przez IERiGŻ nie są reprezentatywnymi, obrazującymi stan całego sektora towarowych gospodarstw rolnych, lecz jedynie dla grup gospodarstw prowadzących rachunkowość. Niemniej jednak w Polsce nie ma innej bazy danych, na podstawie której można byłoby przeprowadzić badania na temat efektywności podatkowej gospodarstw rolnych. W badaniu przyjęto klasyfikację gospodarstw rolnych według powierzchni użytków rolnych wyrażoną w ha, która jest wprawdzie rzadziej stosowana w typologii UE (została ona wyparta przez inne grupowania według parametrów ekonomicznych), jednakże w tym przypadku kryterium zasobów ziemi, powszechnie również stosowane przez GUS, wydaje się właściwsze.

[11] Począwszy od 2004 r., w ramach systemu FADN (*Farm Accountancy Data Network* – polska nazwa: Sieć Danych Rachunkowych Gospodarstw Rolnych) jest to próba reprezentatywna, w bazie gromadzone są dane rachunkowe z ok. 12500 gospodarstw. FADN jest systemem zbierania danych rachunkowych z gospodarstw rolnych, ustanowionym w 1965 r. Jednocześnie jest narzędziem wykorzystywanym w kreowaniu Wspólnej Polityki Rolnej UE. Dane obejmują przede wszystkim informacje na temat gospodarstw towarowych, które mają zasadniczy wpływ na tworzenie wartości dodanej w rolnictwie. Ze względu jednak na długi okres przetwarzania danych, w trakcie pisania tej pracy, wyniki za okres 2004-2005 nie były jeszcze dostępne. Jednocześnie należy zauważyć, że informacje zawarte w systemie FADN nie są porównywalne z okresem wcześniejszym. Dlatego też zdecydowano się na wykorzystanie danych z wyników gospodarstw rolnych prowadzących rachunkowość rolną w latach 1992-2001, które wprawdzie nie są reprezentatywne, ale jako jedyne dostępne mogą stanowić interesującą podstawę do wnioskowania na temat przyszłego modelu opodatkowania rolnictwa w Polsce.

[12] Szerzej: *Wyniki rachunkowości rolnej gospodarstw indywidualnych*, IERiGŻ, Warszawa 2002.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

częściowo korygowane przez „ważenie" wyników rachunkowości według struktury obszarowej gospodarstw w kraju[13].

Zasadniczym, przyjętym w rozdziale, kryterium podziału gospodarstw rolnych jest grupowanie gospodarstw rolnych według powierzchni użytków rolnych, stosowane do 2002 roku przez GUS. Gospodarstwa podzielono na 8 grup obszarowych: 1–2 ha, 2–5 ha, 5-7 ha, 7-10 ha, 10-15 ha, 15-20 ha, 20-50 ha i powyżej 50 ha.

Tabela 6.1.

Liczba gospodarstw prowadzących rachunkowość rolną w latach 1992-2001 (wg grup obszarowych)

Rok	Liczba gospodarstw								Razem
	1-2 ha	2-5 ha	5-7 ha	7-10 ha	10-15 ha	15-20 ha	20-50 ha	Pow. 50 ha	
1992	14	141	86	157	173	89	52	2	714
1993	11	144	95	153	191	91	63	5	753
1994	8	129	116	154	239	125	128	10	909
1995	8	134	116	169	246	128	152	17	970
1996	22	134	109	168	236	145	243	170	1227
1997	20	150	115	198	246	164	261	162	1316
1998	22	140	115	174	249	162	288	161	1311
1999	20	127	114	171	253	156	299	163	1303
2000	14	106	105	153	241	178	333	170	1300
2001	13	93	102	148	227	171	340	176	1270

Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych IERiGŻ.

Tabela 6.2.

Struktura zbioru gospodarstw prowadzących rachunkowość rolną w latach 1992-2001 na tle danych powszechnego spisu rolnego w 1996 (w%)

Rok	Grupy obszarowe								Ogółem
	1-2 ha	2-5 ha	5-7 ha	7-10 ha	10-15 ha	15-20 ha	20-50 ha	Pow. 50 ha	
1996	1,8	10,9	8,9	13,7	19,2	11,8	19,8	13,8	100
1997	1,5	11,4	8,7	15,1	18,1	12,5	19,8	12,3	100
1998	1,7	10,7	8,8	13,2	19,0	12,3	22,0	12,3	100
1999	1,6	9,7	8,8	13,1	19,4	12,0	23,0	12,4	100
2000	1,1	8,1	8,1	11,8	18,5	13,7	25,6	13,1	100
2001	1,0	7,3	8,0	11,6	17,9	13,5	26,8	13,9	100
PSR 1996	22,7	32,7	12,8	12,7	10,6	4,4	3,7	0,4	100

Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych IERiGŻ.

Zbiór gospodarstw rolnych prowadzących rachunkowość w latach 1992-2001, co wynika z przeprowadzonej analizy statystycznej, był bardzo zróżnicowany, także w obrębie poszczególnych grup obszarowych. Podobne wnioski można wysnuć w stosunku do pozostałych cech charakteryzujących zbiór gospodarstw w 2001 r. (tabela 6.3.)

[13] *Wyniki rachunkowości* [...], s. X-XIV.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

Tabela 6.3.

Charakterystyka przeciętnego gospodarstwa prowadzącego rachunkowość rolną w 2001 r.

Wyszczególnienie	Średnia	Grupy obszarowe w ha							
		1-2	2-5	5-7	7-10	10-15	15-20	20-50	< 50
Średni podatek rolny w zł	1089	168	220	384	483	657	743	1063	3478
Średnia powierzchnia UR w ha	30	2	3,65	5,96	8,36	12,40	17,51	30,62	110,72
Średnia wartość dodana netto w zł	37958	-884	2445	7561	9792	18568	28923	41602	127645
Średnia wartość dodana netto w zł/1ha	1296	- 444	658	1266	1144	1462	1632	1376	1212
Średnia liczba pełnozatrudnionych	1,76	0,54	0,90	1,23	1,36	1,72	1,93	2,05	2,26
Średni dochód gospodarstwa w zł	30676	-1199	1795	6088	8318	15986	24680	36364	95125
Przeciętny stan aktywów	389950	58203	102260	155449	172044	266786	338688	414969	1045946

Źródło: Obliczenia własne na podstawie danych IERiGŻ.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn. Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku, dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

Średnia powierzchnia gospodarstwa prowadzącego rachunkowość rolną w 2001 r. wynosiła ok. 32 ha, w tym ok. 30 ha stanowiły UR. W latach 1992-2001 średnia powierzchnia UR przypadająca na 1 gospodarstwo wzrosła z ok. 10,5 ha do ok. 30 ha. Należy jednak zauważyć, że wzrost ten był efektem powiększenia powierzchni przede wszystkim w dwóch największych grupach obszarowych: od 20-50 ha i powyżej 50 ha. W pozostałych grupach na przestrzeni 10 lat średnia powierzchnia gospodarstw prowadzących rachunkowość była raczej stabilna.

Tabela 6.4.

Średnia powierzchnia UR w gospodarstwach prowadzących rachunkowość rolną w latach 1992-2001 (wg grup obszarowych)

Rok	Średnia powierzchnia UR w ha								Średnia powierzchnia UR na gospodarstwo w ha
	1-2	2-5	5-7	7-10	10-15	15-20	20-50	< 50	
1992	1,62	3,44	6,02	8,50	12,26	17,05	26,33	61,77	10,49
1993	1,56	3,47	6,02	8,39	12,24	17,02	26,17	75,46	11,00
1994	1,53	3,51	6,03	8,41	12,21	17,55	26,59	78,30	12,94
1995	1,64	3,55	6,00	8,45	12,30	17,43	26,65	85,64	13,79
1996	1,56	3,51	5,95	8,45	12,21	17,30	29,16	106,41	27,01
1997	1,57	3,60	5,91	8,48	12,33	17,46	29,21	103,68	25,26
1998	1,56	3,60	5,93	8,35	12,35	17,39	29,89	105,01	26,00
1999	1,54	3,63	5,94	8,39	12,31	17,39	30,21	104,76	26,51
2000	1,55	3,62	5,94	8,38	12,34	17,50	30,50	105,53	28,07
2001	1,57	3,65	5,96	8,36	12,40	17,51	30,62	110,72	29,85

Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych IERiGŻ.

Liczbę pełnozatrudnionych dla gospodarstw prowadzących rachunkowość ustalono na podstawie ilości godzin przepracowanych w ciągu roku w gospodarstwie rolnym, przyjmując normatywną liczbę 2200 godzin w ciągu roku jako nominalny czas pracy osoby pełnozatrudnionej. Średnia liczba pełnozatrudnionych na 1 gospodarstwo w latach 1992-2001 była stabilna i kształtowała się w przedziale od 1,73 do 1,89. W 2001 r. w większości gospodarstw liczba pełnozatrudnionych kształtowała się poniżej średniej, w połowie gospodarstw liczba pełnozatrudnionych była niższa od 1,63.

Średnia wartość dodana netto[14] dla wszystkich gospodarstw prowadzących rachunkowość, rozumiana jako nadwyżka produkcji gospodarstwa nad bezpośrednimi i pośrednimi kosztami jej wytworzenia, w 2001 r. wynosiła 37958 zł na 1 gospodarstwo, odpowiednio na 1 ha 1296 zł. Większość badanych gospodarstw uzyskiwała produkcję czystą na poziomie niższym niż średnia, ponad połowa poniżej poziomu 17514 zł, odpowiednio na 1 ha 975 zł.

[14] Bez kosztów zewnętrznych. Wartość dodaną netto można rozumieć jako opłatę za pracę, ziemię i kapitał, które uczestniczą w procesie produkcji, bez względu na źródło ich pochodzenia.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

Tabela 6.5.

Średnia liczba osób pełnozatrudnionych w gospodarstwach prowadzących rachunkowość rolną w latach 1992-2001

Rok	Liczba pełnozatrudnionych (według grup obszarowych)								Średnia liczba pełnozatrudnionych na 1 gospodarstwo
	1-2 ha	2-5 ha	5-7 ha	7-10 ha	10-15 ha	15-20 ha	20-50 ha	Pow. 50 ha	
1992	0,70	1,12	1,60	1,74	2,06	2,12	2,50	3,80	1,77
1993	0,67	1,11	1,54	1,66	1,96	2,02	2,43	4,00	1,73
1994	0,47	1,11	1,55	1,61	1,91	1,97	2,26	3,16	1,76
1995	0,63	1,06	1,54	1,60	1,92	1,92	2,23	3,33	1,76
1996	0,61	0,99	1,47	1,57	1,92	2,04	2,37	2,51	1,89
1997	0,54	1,00	1,46	1,54	1,93	2,04	2,25	2,53	1,85
1998	0,53	0,96	1,41	1,43	1,87	2,03	2,18	2,39	1,80
1999	0,57	0,96	1,33	1,41	1,79	2,01	2,16	2,39	1,78
2000	0,56	0,95	1,27	1,35	1,75	1,89	2,12	2,36	1,78
2001	0,54	0,90	1,23	1,36	1,72	1,93	2,05	2,26	1,76

Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych IERiGŻ.

6.2. Ocena systemu opodatkowania rolnictwa w Polsce

6.2.1. Efektywność (wydajność) systemu opodatkowania rolnictwa

6.2.1.1. Udział rolnictwa w tworzeniu podatkowych dochodów

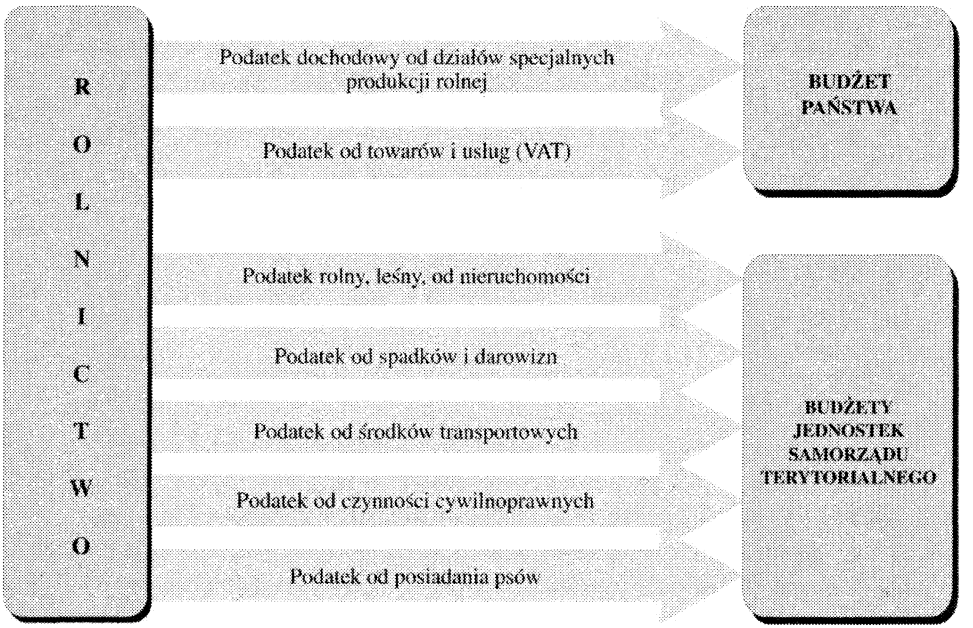
Podstawową funkcją podatków jest funkcja fiskalna (inaczej dochodowa), sprowadzająca się do zabezpieczenia dochodów budżetu państwa lub samorządów lokalnych. Według I. Mirka, wystarczającą przesłanką realizacji funkcji fiskalnej jest osiąganie jakichkolwiek dochodów[15]. Rzeczywiście, jeżeli pominiemy kwestię efektywności podatkowej danego tytułu fiskalnego, funkcja ta jest realizowana nawet wówczas, gdy państwo lub samorząd lokalny uzyskują wpływy, bez względu na koszty ich poboru. Niemniej jednak podstawą oceny realizacji funkcji fiskalnej danego podatku powinna być jego efektywność podatkowa, zwłaszcza w porównaniu z innymi podatkami (lub działami gospodarki w przypadku analizy sektorowej) oraz rzeczywisty dochód z tego tytułu, rozumiany jako różnica pomiędzy wpływami podatkowymi a kosztami poniesionymi w celu ich uzyskania. Niestety, w Polsce, ze względu na brak danych pozwalających wyliczyć koszty poboru danego podatku (zarówno te bezpośrednie, jak i pośrednie), najczęściej nie jest możliwa ocena funkcji dochodowej na podstawie drugiego z wymienionych powyżej wskaźników. Wobec tego, w ujęciu makro, realizację funkcji fiskalnej przez podatki obciążające rolnictwo, a tym samym efektywność podatkową całego sektora, ocenić można przede wszystkim na podstawie ich roli w dostarczaniu dochodów fiskalnych, będących podstawą realizacji funkcji państwa.

[15] I. Mirek, *Daniny publiczne* [...], s. 200-201.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

Rysunek 6.1.

Transfery podatkowe z rolnictwa w 2006 r.



Źródło: Opracowanie własne.

Udział rolnictwa w tworzeniu podatkowych dochodów budżetu państwa i budżetów samorządów lokalnych jest znikomy. Wynika to przede wszystkim z przyjętego systemu opodatkowania, który ten dział gospodarki narodowej traktuje w sposób szczególny. Rysunek 6.1. przedstawia najważniejsze transfery podatkowe z rolnictwa[16] do poszczególnych budżetów. Z przedstawionego schematu wynika, iż do budżetu państwa z opodatkowania produkcji rolnej wpływają dochody z tytułu:

- podatku od dochodów z działów specjalnych produkcji rolnej (podatek dochodowy od osób fizycznych i prawnych);
- podatku od towarów i usług.

Natomiast do budżetów lokalnych wpływają dochody z tytułu:

- podatku rolnego;
- podatku od nieruchomości;
- podatku leśnego;

[16] Schemat uwzględnia tylko podatki obciążające gospodarstwa rolne. Pominięto w nim transfery podatkowe z tytułu zakupu przez rolników towarów i usług o charakterze konsumpcyjnym, w tym także podatki akcyzowe, oraz dochody budżetowe z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych w związku z otrzymywanymi rentami i emeryturami rolniczymi.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

- podatku od środków transportowych;
- podatku od czynności cywilnoprawnych;
- podatku od posiadania psów;
- podatku od spadków i darowizn.

Tabela 6.6.

Wartość wszystkich zapłaconych podatków oraz podatku rolnego w gospodarstwach prowadzących rachunkowość rolną w latach 1997-2001 (wg grup obszarowych)

Rok	Średnia wartość zapłaconych podatków w zł na 1 gospodarstwo								Średnia wartość zapłaconych podatków w zł na 1 gospodarstwo
	1-2 ha	2-5 ha	5-7 ha	7-10 ha	10-15 ha	15-20 ha	20-50 ha	Pow. 50 ha	
Wszystkie podatki									
1997	127	227	338	518	627	829	1 079	2 895	926
1998	169	219	399	560	644	830	1 166	3 150	1 004
1999	153	233	376	530	615	797	1 044	3 139	975
2000	164	222	365	500	617	713	986	2988	963
2001	196	251	406	539	685	780	1 102	3 618	1 140
Podatek rolny									
1997	118	190	323	479	604	746	1039	2720	870
1998	152	199	370	511	614	798	1112	3068	960
1999	134	200	350	478	581	743	1005	2859	905
2000	149	200	343	448	585	677	946	2855	915
2001	168	220	384	483	657	743	1063	3478	1 089

Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych IERiGŻ.

Większość z wymienionych podatków ma charakter marginalny[17] zarówno z punktu widzenia wpływów do budżetu państwa i budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jak i obciążeń podatkowych gospodarstw rolnych. Z analizy wyników rachunkowości gospodarstw rolnych wynika, że w 2001 r. ponad 95% obciążeń podatkowych poniesiono z tytułu podatku rolnego (tabela 6.6). W związku z tym można stwierdzić, że w systemie opodatkowania rolnictwa najistotniejszą rolę pełni podatek rolny, który jest w zasadzie jedynym powszechnym świadczeniem bezpośrednim, obciążającym gospodarstwa rolne, płaci go od 2 do 3 mln podatników[18],

[17] Wynika to przede wszystkim z ich konstrukcji, w której zawarto szereg zwolnień dotyczących produkcji rolnej. Rzeczywisty udział większości z nich, w odniesieniu do rolnictwa, nie jest znany, ponieważ nie prowadzi się odrębnej statystyki podatkowej poszczególnych tytułów z uwzględnieniem źródeł przychodów (poza podatkiem dochodowym od osób fizycznych w odniesieniu do działów specjalnych produkcji rolnej).

[18] Dokładna liczba podatników podatku rolnego nie jest znana. Żadna z instytucji nie prowadzi ewidencji podatników, tylko ewidencję wpłat z tego tytułu. Liczbę podatników podatku rolnego można jednak oszacować na podstawie liczby gospodarstw w Polsce, chociaż, ze względu na występowanie współwłasności i różne definicje gospodarstwa rolnego występujące w statystyce narodowej i ustawie o podatku rolnym, liczba ta będzie prawdopodobnie odbiegać od rzeczywistej liczby podatników podatku rolnego. Zgodnie z definicją gospodarstwa rolnego wynikającą z ustawy o podatku rolnym, za

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

dlatego też będzie on w dalszej części rozdziału stanowił podstawę oceny polskiego systemu opodatkowania rolnictwa.

6.2.1.2. Makroekonomiczna efektywność podatku rolnego – realizacja funkcji fiskalnej

Podstawowym i zarazem powszechnym, w przeciwieństwie do innych tytułów, podatkiem obciążającym produkcję gospodarstw rolnych w Polsce jest, obowiązujący od 1984 roku, podatek rolny. Podatek ten dotyczy wszystkich gospodarstw rolnych, w rozumieniu przepisów ustawy o podatku rolnym, oraz dodatkowo wszystkich gruntów, sklasyfikowanych w ewidencji gruntów i budynków jako rolne. W porównaniu z innymi podatkami obciążającymi produkcję rolną, które w tym przypadku mają bardzo ograniczony zakres, liczba podatników podatku rolnego jest duża, ok. 2-3 mln, jednak znacznie niższa niż podatku dochodowego od osób fizycznych. Dla porównania, liczba podatników podatku dochodowego od osób fizycznych w 2005 r. wynosiła ponad 24 mln. Efektywność podatku rolnego może być rozpatrywana z punku widzenia całego sektora, lub poszczególnych grup gospodarstw tworzących segment bazy podatkowej.

Efektywność, inaczej wydajność podatkową podatku rolnego w odniesieniu do całego sektora rolnego, można zmierzyć udziałem dochodów z tego tytułu w dochodach podatkowych ogółem lub dochodach lokalnych. Ze względu na to, że wpływy z podatku rolnego nie stanowią dochodów budżetu państwa, a podatek ten w praktyce od wielu lat, mimo regulacji w innej ustawie, jest podatkiem lokalnym tworzącym dochody jednostek samorządów terytorialnych i jednocześnie stanowiącym ich dochód własny, właściwszym wydaje się drugi wymieniony powyżej wskaźnik. Miara ta pozwala na określenie roli podatku rolnego w kształtowaniu dochodów samorządów lokalnych.

Waga fiskalna podatku rolnego, przy obecnej konstrukcji, nawet w gminach wiejskich, gdzie przeważa ziemia rolnicza stanowiąca przedmiot opodatkowania z tego tytułu, jest nieduża. Wprawdzie na przestrzeni lat 1999-2005 można zaobserwować stopniowy wzrost dochodów gmin z tego źródła (wykres 6.1), jednakże jego udział w ogólnych dochodach gmin w badanym okresie zmienił się w niewielkim stopniu (wykres 6.2.). Nominalny wzrost wpływów z podatku rolnego, ze względu na jego konstrukcję, tylko w minimalnym zakresie mógł być wynikiem zwiększenia

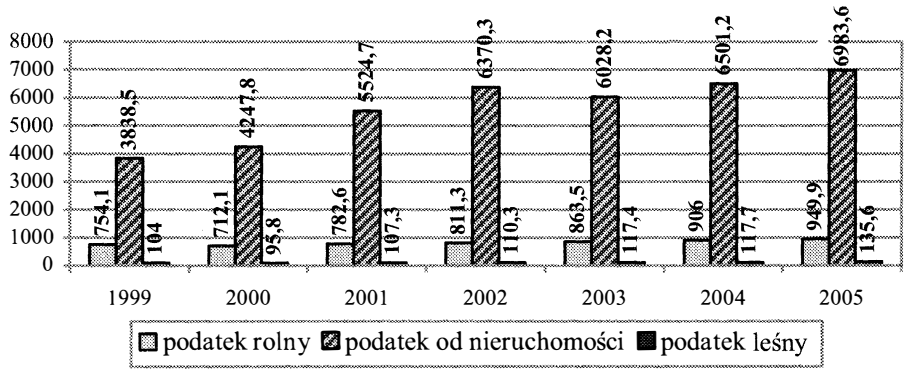
gospodarstwo rolne uważa się obszar gruntów rolnych o łącznej powierzchni przekraczającej 1 ha lub 1 ha przeliczeniowy. Natomiast GUS za gospodarstwo rolne uważa grunty rolne wraz z gruntami leśnymi, budynkami lub ich częściami, urządzeniami i inwentarzem, jeżeli stanowią, lub mogą stanowić, zorganizowaną całość gospodarczą, oraz prawami i obowiązkami związanymi z prowadzeniem gospodarstwa rolnego. W 2002 roku w Polsce, zgodnie danymi GUS, było 2281,6 tys. gospodarstw prowadzących działalność, z tego 1918,2 tys. gospodarstw rolnych prowadziło działalność rolniczą. Natomiast 755 tys. gospodarstw nie prowadziło żadnej działalności. Zob. *Rocznik statystyczny rolnictwa i obszarów wiejskich 2005,* GUS, Warszawa 2005, s. 200 – 201.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

bazy podatkowej (a w szczególności zmiany przepisów ustawy o podatku rolnym i włączenia do opodatkowania wszystkich gruntów rolnych, bez względu na ich powierzchnię), w większym zaś stopniu był wynikiem zmiany specyficznej stawki podatku, ustalonej jako równowartość pieniężna 2,5 q żyta (jeżeli grunty rolne stanowią gospodarstwo rolne) lub 5 q żyta (w pozostałych przypadkach).

Wykres 6.1.

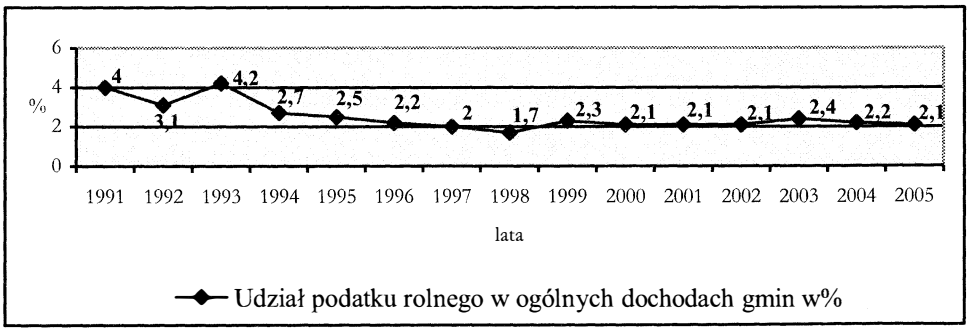
Dochody gmin z tytułu podatku rolnego w latach 1999-2005 w mln zł)



Źródło: Opracowanie własne na podstawie sprawozdań z wykonania budżetów JST za lata 1999-2005, Ministerstwo Finansów.

Wykres 6.2.

Udział podatku rolnego w ogólnych dochodach gmin (w %)



Źródło: Opracowanie własne na podstawie *Rocznika Statystycznego 1997, GUS*, *Rocznika Statystycznego 1988, GUS* oraz sprawozdań rocznych z wykonania budżetu JST za lata 1999 – 2005, Ministerstwo Finansów.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

Podatek rolny stanowił w latach 1999 – 2005 niewiele ponad 2% ogólnych dochodów gmin (wykres 6.2.)[19] oraz w 1999 r. – 4,3% dochodów własnych, w 2000 r. – 3,9%, 2001 r. – 4%, 2002 r. – 4,3%, 2003 r. – 5,1%, 2004 r. – 4,7%, a w 2005 r. – 4,1% (wykres 6.2.). W przypadku gmin wiejskich udział podatku rolnego w dochodach gmin był wyższy i przykładowo w 2005 r. wynosił 3,1% ogólnych dochodów oraz 7,7% dochodów własnych[20]. W strukturze dochodów własnych, jeżeli uwzględnimy udziały gmin w podatku dochodowym od osób fizycznych, wpływy z tego tytułu są trzecim w kolejności źródłem ich dochodów, po podatku od nieruchomości i udziałach w podatku dochodowym od osób fizycznych.

Biorąc pod uwagę tzw. podatki majątkowe, tj. od nieruchomości, rolny i leśny, obciążające majątek nieruchomy podatników, podatek rolny jest wprawdzie drugim w kolejności źródłem dochodów własnych gmin, jednakże jego udział w porównaniu z podatkiem od nieruchomości jest znacznie niższy. W latach 1999 – 2005 udział podatku od nieruchomości w dochodach własnych gmin kształtował się w przedziale od 21,3% do 35,3%, a wpływy z tego tytułu w wartościach bezwzględnych systematycznie rosły. W sumie podatki od opodatkowania ziemi i budynków stanowiły w 2005 r. niewiele ponad 38% dochodów własnych gmin.

Tabela 6.7.

Struktura dochodów własnych gmin w latach 1999 – 2005 (w %)

Wyszczególnienie	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005
Dochody własne	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
- podatek dochodowy od osób prawnych	2,6	3,0	2,1	2,1	1,3	2,1	2,2
- podatek dochodowy od osób fizycznych	29,8	27,3	26,0	24,4	23,5	28,1	28,2
- podatek rolny	4,3	3,9	4,0	4,3	5,1	4,7	4,1
- podatek od nieruchomości	21,3	23,4	28,5	33,4	35,3	33,4	33,4
- podatek leśny	0,6	0,5	0,6	0,6	0,7	0,6	0,6
- podatek od środków transportowych	1,4	1,4	1,5	1,9	2,0	1,9	1,7
- karta podatkowa							
- podatek od spadków i darowizn	1,2	1,1	0,8	0,6	0,4	0,3	0,3
- podatek od czynności cywilnoprawnych	0,5	0,5	0,6	0,5	0,4	0,4	0,4
- opłata skarbowa	-	-	3,0	2,6	1,1	1,4	1,2
- pozostałe	7,9	7,2	2,0	1,4	1,2	0,8	0,8
	30,4	31,7	30,9	28,2	29,0	26,3	27,1

Źródło: Opracowanie własne na podstawie sprawozdań rocznych z wykonania budżetu JST za lata 1999 – 2005, Ministerstwo Finansów.

[19] W rozdziale skupiono się przede wszystkim na dochodach gmin. Wówczas, gdy weźmiemy pod uwagę jednostki samorządy ogółem, udział podatku rolnego jest jeszcze niższy, w 2005 r. wynosił 1,8%.

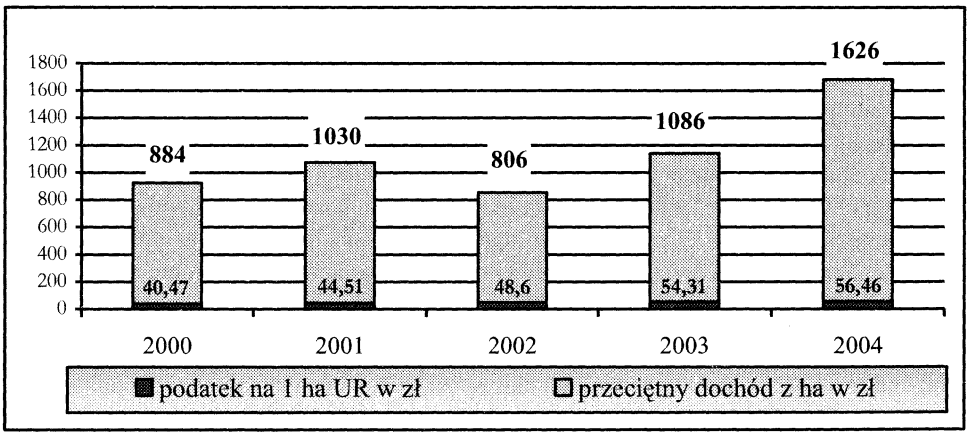
[20] Na podstawie sprawozdania z wykonania budżetów JST za rok 2005, Ministerstwo Finansów.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

Ponieważ realizacja funkcji fiskalnej może być skuteczna tylko wówczas, gdy podatek stanowi źródło istotnych dochodów, w związku z tym, iż dochody budżetów gmin z tytułu podatku rolnego są marginalne, stwierdzić można, że podatek rolny, z makroekonomicznego punktu widzenia, w ograniczonym stopniu realizuje funkcję dochodową. Jest to bardzo istotny problem zwłaszcza dla gmin wiejskich, które charakteryzuje niski poziom dochodów budżetowych, a w konsekwencji występują trudności w finansowaniu inwestycji, które mogłyby podnieść poziom ich społeczno-ekonomicznego rozwoju. Niskie dochody ograniczają rozwój gmin. Należy również pamiętać, że utrzymywanie niskich obciążeń podatkowych w rolnictwie kosztem pozostałych działów gospodarki narodowej finansujących płatności transferowe (np. wysokie dotacje budżetu państwa do rolniczego systemu emerytalnego), a w związku z tym płacących wyższe podatki, może prowadzić do zakłóceń obniżających efektywność pozarolniczej działalności gospodarczej[21].

Wykres 6.3.

Efektywność podatku rolnego na 1 ha UR oraz przeciętny dochód na 1 ha w latach 2000 – 2004 (w zł)



Źródło: Opracowanie własne na podstawie: *Rocznika statystycznego rolnictwa i obszarów wiejskich 2005*, GUS, Warszawa 2005 oraz danych Departamentu Rachunków Narodowych i Finansów GUS.

Uwzględniając dane statystyki narodowej, podatek rolny nie jest także istotnym obciążeniem fiskalnym gospodarstw rolnych. Tezę tę potwierdza wskaźnik efektywności podatkowej podatku rolnego w stosunku do przeciętnego dochodu z ha. Analiza obciążeń podatkowych gospodarstw rolnych z tego tytułu wskazuje, iż w latach 2000 - 2004 udział podatku rolnego w przeciętnym dochodzie wynosił odpowiednio: 4,6%, 4,3%, 6,0% i 3,5% (wykres 6.3.). Jeśli przyjąć za A. Hanuszem, że: „[...] właściwą odczuwalność podatku rolnego osiąga się wówczas, gdy zabiera on

[21] R. Dziemianowicz, R. Przygodzka, *Funkcje podatków* [...], s. 443.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

od 6 do 8 proc., a nawet 10 proc. przeciętnego dochodu z hektara" [22], okazuje się, iż w badanych latach wskaźnik ten był niższy, a w związku z tym prawdopodobnie mało odczuwalny.

Tabela 6.8.

Obciążenie rolniczej wartości dodanej brutto podatkiem rolnym w latach 2000 – 2004 (ceny bieżące)

Lata	Wartość dodana brutto		Podatek rolny (zapłacony)		Udział podatku rolnego w wartości dodanej brutto w %
	w mln zł	dynamika rok poprzedni = 100	w mln zł	dynamika rok poprzedni = 100	
2000	17 881,3	X	720,8	x	4,0
2001	20 279,9	113,4	791,7	109,8	3,9
2002	17 122,8	84,4	821,2	103,7	4,8
2003	17 171,9	100,3	878,2	106,9	5,1
2004	25 762,8	150,0	921,8	105,0	3,6

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: *Rocznika statystycznego rolnictwa i obszarów wiejskich 2005*, GUS, Warszawa 2005.

Podsumowując, należy stwierdzić, że podatek rolny w obecnym kształcie można uznać za jednolity pod względem konstrukcji, a także za podstawowy podatek majątkowy obciążający produkcję rolną, niemniej jednak pełni on bardzo ograniczoną funkcję fiskalną. Wpływy z tego tytułu w budżetach jednostek samorządu terytorialnego w 2005 r. wynosiły 966,7 mln zł, w tym 949,9 mln zasiliło budżety gmin. W porównaniu - z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych w 2005 r. uzyskano 24 423 mln zł[23]. W obowiązującej konstrukcji podatku rolnego nie jest możliwy wzrost dochodów z tego tytułu, poza wynikającym z automatyzmu zmian specyficznej stawki podatku, zapisanego w ustawie.

Biorąc pod uwagę całą populację gospodarstw rolnych, podatek rolny jest raczej świadczeniem mało odczuwalnym. Na jednego podatnika podatku rolnego w 2005 r. przypadało szacunkowo średnio ok. 340 zł podatku, natomiast na 1 podatnika podatku dochodowego od osób fizycznych odpowiednio, łącznie ze składką na ubezpieczenie zdrowotne, 2.375 zł. Efektywność fiskalna podatników podatku rolnego była znacznie niższa niż efektywność osób prowadzących działalność gospodarczą, które zapłaciły w 2005 r. średnio 2.967 zł[24] podatku dochodowego, niższa niż osób osiągających dochody z wynagrodzenia o pracę - odpowiednio 2.942 zł oraz osób osiągających dochody z rent i emerytur – 1.455 zł.

[22] A. Hanusz, *Polityka podatkowa* [...], s. 262.W ujęciu mikroekonomicznym, obciążenia w poszczególnych grupach obszarowych są zróżnicowane i w niektórych z nich znacznie przekraczają wymienione przez A. Hanusza wielkości graniczne. Szerzej na ten temat w dalszej części rozdziału.

[23] Na podstawie sprawozdania z wykonania budżetu państwa za rok 2005, Ministerstwo Finansów.

[24] Podatnicy osiągający dochody tylko i wyłącznie z działalności gospodarczej.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

6.2.1.3. Mikroekonomiczna efektywność podatku rolnego na przykładzie gospodarstw prowadzących rachunkowość rolną

Ze względu na konstrukcję podatku rolnego i uzależnienie jego wysokości od powierzchni gospodarstwa rolnego, zbadano statystyczną zależność pomiędzy powierzchnią gospodarstwa a wysokością zapłaconych przez nie podatków. Wartość obliczonego współczynnika korelacji liniowej Pearsona dla całego zbioru gospodarstw prowadzących rachunkowość rolną w 2001 r. wynosiła 0,7570. Uzyskane dane pokazują, że biorąc pod uwagę wszystkie badane gospodarstwa, zależność pomiędzy powierzchnią gospodarstwa a wysokością podatku rolnego jest zauważalna, co oznacza, że wzrost powierzchni może wpływać na wzrost obciążeń podatkowych i odwrotnie. Uwzględniając jednak podział bazy na segmenty wyodrębnione ze względu na ich powierzchnię, wyniki ogólne nie zostały we wszystkich przedziałach potwierdzone. Istotną korelację dodatnią zaobserwowano jedynie w pierwszej grupie obszarowej, grupującej gospodarstwa najmniejsze, i w najwyższej, powyżej 50 ha, grupującej gospodarstwa największe.

Tabela 6.9.

Współzależność statystyczna pomiędzy podatkiem rolnym a powierzchnią w gospodarstwach rolnych prowadzących rachunkowość rolną w 2001 r.

Wszystkie gospodarstwa	Grupy obszarowe w ha							
	1-2	2-5	5-7	7-10	10-15	15-20	20-50	< 50
0,7570	0,7165	0,2988	-0,0219	0,1383	0,0624	0,0332	0,2147	0,6881

Źródło: Obliczenia własne na podstawie danych IERiGŻ.

W latach 1992-2001 średnie obciążenie gospodarstwa rolnego prowadzącego rachunkowość na zlecenie IERiGŻ z tytułu podatku rolnego systematycznie rosło i kształtowało się w przedziale od 88,59 zł (w 1992 r.) do 1089,05 zł (w 2001 r.). Większość badanych gospodarstw w 2001 r. płaciło podatek rolny w kwocie niższej niż średnia jego wartość, w tym połowa gospodarstw płaciła podatek poniżej 619 zł. Najwyższe kwoty podatku płacili właściciele gospodarstw o powierzchni powyżej 50 ha, najniższe od 1 do 2 ha, odpowiednio np. w 2001 r. 3478,01 zł i 168,29 zł.

Wzrost obciążeń wraz ze wzrostem powierzchni gospodarstwa jest zrozumiały, wynika to przede wszystkim z konstrukcji podatku rolnego, która w dużym stopniu uzależnia jego wysokości od powierzchni gospodarstwa. Wprawdzie w budowie podatku rolnego, poprzez wskaźniki waloryzacji gruntów oraz okręgi położenia, uwzględniono także pewne elementy jakościowe i ekonomiczne, jednakże, jak już wspomniano w rozdziale 5., mają one ograniczony wpływ na wysokość obciążeń fiskalnych gospodarstw rolnych.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

Tabela 6.10.

Wartość zapłaconego podatku rolnego w gospodarstwach prowadzących rachunkowość rolną w latach 1992-2001 (wg grup obszarowych)

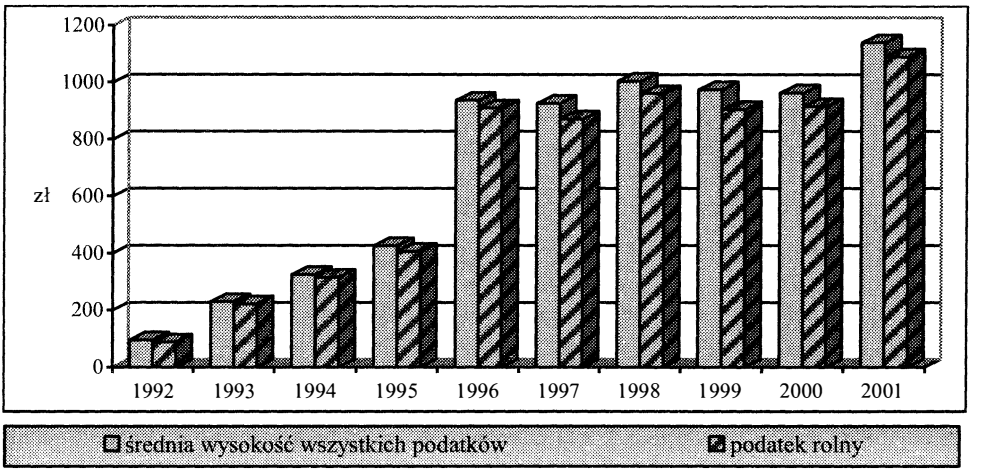
Rok	Średnia wartość zapłaconego podatku rolnego na gospodarstwo w zł								Ogółem podatek rolny na gospodarstwo w zł
	1-2 ha	2-5 ha	5-7 ha	7-10 ha	10-15 ha	15-20 ha	20-50 ha	Pow. 50 ha	
1992	21,36	37,15	63,73	79,93	98,61	146,43	174,94	247,44	88,59
1993	48,05	86,85	151,69	200,32	249,01	315,93	447,46	925,50	222,08
1994	62,24	96,30	176,64	236,80	307,82	417,48	585,21	1700,79	316,33
1995	66,57	120,36	219,36	286,04	394,68	519,17	715,59	1876,64	406,87
1996	84,30	148,86	276,02	377,73	498,57	642,75	1004,68	3211,80	909,82
1997	118,22	190,17	323,18	479,04	604,09	745,94	1039,27	2720,81	870,72
1998	151,91	199,37	370,05	511,33	614,26	797,53	1111,93	3068,11	960,44
1999	134,34	200,23	350,12	477,86	580,54	742,58	1004,99	2859,31	904,85
2000	149,20	199,84	342,87	448,06	585,39	677,31	946,03	2854,51	915,20
2001	168,29	219,81	383,87	482,84	656,91	743,32	1063,19	3478,01	1089,05

Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych IERiGŻ.

Średnie obciążenia podatkowe w gospodarstwach najmniejszych (od 1-2 ha) w okresie dziesięciu lat wzrosły ponad ośmiokrotnie, natomiast w gospodarstwach największych (powyżej 50 ha) ponad czternastokrotnie.

Wykres 6.4.

Średnia wysokość wszystkich zapłaconych podatków oraz podatku rolnego w gospodarstwach prowadzących rachunkowość w latach 1992-2001



Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych IERiGŻ.

Tabela 6.11.

Efektywność podatkowa podatku rolnego na 1 ha UR w gospodarstwach prowadzących rachunkowość rolną w latach 1992-2001 (wg grup obszarowych)

Rok	Efektywność podatku rolnego w zł na 1 ha UR								Średnia efektywność podatku rolnego w zł na 1 ha UR
	1-2 ha	2-5 ha	5-7 ha	7-10 ha	10-15 ha	15-20 ha	20-50 ha	Pow. 50 ha	
1992	13,21	10,79	10,58	9,40	8,04	8,59	6,64	4,01	8,44
1993	30,73	25,05	25,19	23,89	20,35	18,56	17,10	12,27	20,19
1994	40,74	27,44	29,30	28,15	25,22	23,78	22,01	21,72	24,45
1995	40,66	33,87	36,56	33,85	32,10	29,79	26,85	21,91	29,51
1996	54,09	42,39	46,40	44,71	40,85	37,15	34,46	30,18	33,69
1997	75,30	52,79	54,64	56,47	49,00	42,73	35,58	26,24	34,47
1998	97,18	55,33	62,38	61,22	49,76	45,87	37,21	29,22	36,95
1999	86,98	55,18	58,95	56,94	47,14	42,69	33,27	27,29	34,14
2000	96,26	55,17	57,72	53,49	47,45	38,71	31,02	27,05	32,60
2001	106,98	60,29	64,43	57,75	52,99	42,46	34,72	31,41	36,48

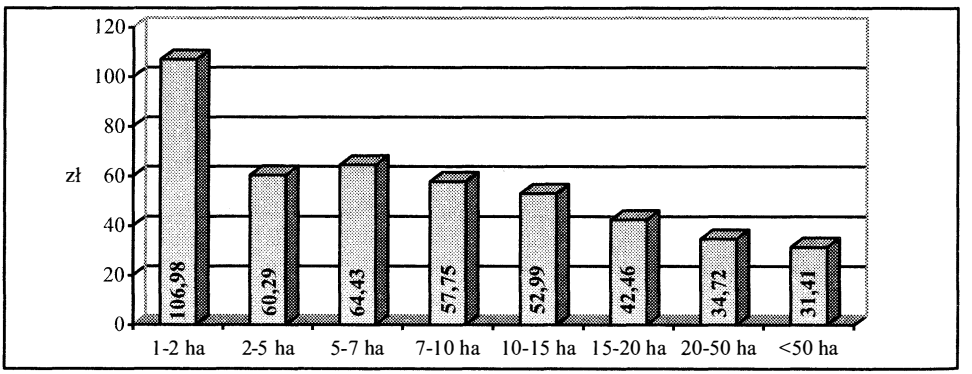
Źródło: Obliczenia własne na podstawie danych IERiGŻ.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

Jedną z istotnych miar efektywności podatkowej gospodarstw rolnych jest efektywność podatku rolnego na 1 ha UR, która określa wydajność podatkową ziemi w poszczególnych grupach gospodarstw. Wskaźnik ten świadczy o zdolności ziemi, będącej najistotniejszym czynnikiem produkcji w rolnictwie i jednocześnie podstawą opodatkowania w majątkowym podatku rolnym, do tworzenia wpływów podatkowych. Im większa jest wartość tego miernika, tym większe wpływy osiągają samorządy terytorialne w przeliczeniu na 1 ha UR. Tabela 6.11. przedstawia wydajność podatkową UR, która została wyliczona jako iloraz zapłaconego przez poszczególne grupy gospodarstw podatku rolnego i odpowiednią powierzchnię UR.

Wykres 6.5.

Efektywność podatkowa podatku rolnego na 1 ha UR w gospodarstwach prowadzących rachunkowość rolną w 2001 (wg grup obszarowych)



Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych IERiGŻ.

Średnia efektywność podatku rolnego na 1 ha UR w latach 1992-2001 rosła i kształtowała się w przedziale od 8,44 zł (w 1992 r.) do 36,48 zł (w 2001 r.). Jej wzrost oznacza, że obciążenia z tytułu podatku rolnego rosły przede wszystkim w związku ze wzrostem stawki podatku uzależnionej od ceny żyta. Na podstawie analizy danych zawartych w tabeli 6.11. można stwierdzić, że w badanej grupie gospodarstw rolnych najwyższą efektywnością podatkową ziemi charakteryzują się gospodarstwa najmniejsze. Mimo że gospodarstwa duże dostarczały relatywnie wyższych dochodów z tytułu podatku rolnego (tabela 6.10.), to jednak były znacznie mniej efektywne na 1 ha UR niż gospodarstwa małe i średnie. Średnia wydajność podatkowa ziemi w gospodarstwach dużych powyżej 50 ha była niższa od przeciętnej dla wszystkich badanych gospodarstw.

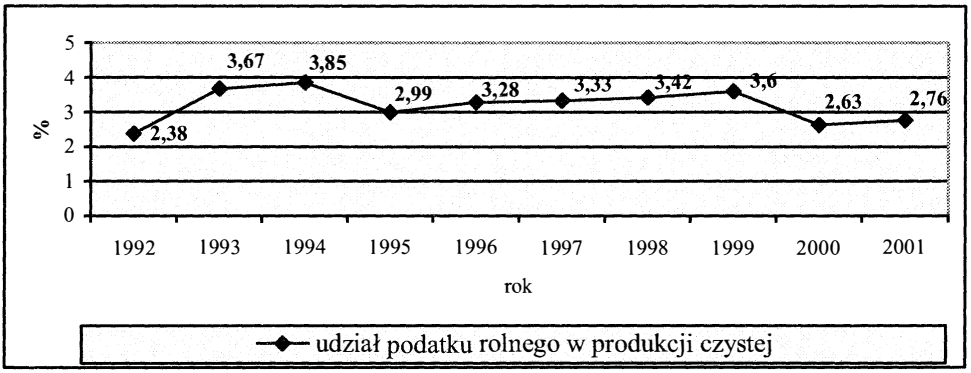
Wyższa efektywność podatkowa ziemi w gospodarstwach najmniejszych nie oznacza, że celem polityki rolnej powinien być rozwój tej grupy gospodarstw. Oczywistym jest, że przeobrażenia struktury agrarnej rolnictwa powinny prowadzić do wzrostu średniej powierzchni gospodarstwa i wzrostu udziału gospodarstw dużych, mających większe możliwości ekonomiczne i umożliwiających modernizację

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

tego sektora, zapewniających dobrobyt jego właścicielom. Należy jednak zauważyć, że wyższa efektywność gospodarstw z niższych grup obszarowych prowadzi do relatywnie wyższych obciążeń fiskalnych, co nie jest zgodne z realizacją zasady sprawiedliwości opodatkowania i jednocześnie oznacza brak dostosowania konstrukcji podatku rolnego do potrzeb współczesnej gospodarki polskiej oraz konieczność reformy systemu opodatkowania rolnictwa w najbliższym czasie.

Wykres 6.6.

Udział podatku rolnego w produkcji czystej na jedno gospodarstwo w latach 1992-2001 (w%)



Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych IERiGŻ.

Obciążenia podatkowe zbioru gospodarstw rolnych, prowadzących rachunkowość rolną z tytułu podatku rolnego, nie są wysokie. Analiza wyników rachunkowości wskazuje, iż w latach 1992-2001 udział podatku rolnego w produkcji czystej oscylował w przedziale od 2,38% do 3,85% (wykres 6.6.).

Relatywnie największe obciążenia występowały w gospodarstwach małych i średnich, które jednocześnie wyraźnie wzrosły począwszy od 1997 r. Natomiast w gospodarstwach o powierzchni użytków rolnych, wynoszącej ponad 15 ha – udział podatków w produkcji czystej zmniejszał się wraz ze wzrostem powierzchni (tabela 6.12.). W gospodarstwach karłowatych (do 2 ha) od 2000 r. podatki finansowane są z innych niż produkcja rolna źródeł dochodów, bowiem wartość produkcji czystej jest w nich ujemna.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

Tabela 6.12.

Udział podatku rolnego w produkcji czystej w gospodarstwach prowadzących rachunkowość rolną w latach 1992-2001 (w %)

Rok	Udział zapłaconego podatku rolnego w produkcji czystej								Średni udział podatku rolnego w produkcji czystej
	1-2 ha	2-5 ha	5-7 ha	7-10 ha	10-15 ha	15-20 ha	20-50 ha	Pow. 50 ha	
1992	3,77	2,55	2,91	2,49	2,08	2,61	2,16	4,85	2,38
1993	4,66	4,67	3,98	4,55	3,48	3,53	3,33	2,22	3,67
1994	6,51	3,96	3,61	4,37	3,50	3,93	3,95	4,14	3,85
1995	6,99	3,60	3,14	3,30	3,06	3,15	2,80	2,44	2,99
1996	5,44	3,82	3,23	3,59	3,38	3,40	3,00	3,18	3,28
1997	10,46	4,14	3,48	4,16	3,63	3,14	3,50	3,02	3,33
1998	17,39	4,79	4,45	4,98	3,77	3,85	3,34	3,00	3,42
1999	19,38	4,47	4,01	5,42	4,08	3,19	3,60	3,32	3,60
2000	-200,13	3,86	3,48	4,66	3,36	2,67	2,41	2,37	2,63
2001	-87,81	6,17	4,34	4,28	3,27	2,47	2,47	2,69	2,76

Źródło: Obliczenia własne na podstawie danych IERiGŻ.

Pomiędzy wysokością podatku rolnego a liczbą pełnozatrudnionych w gospodarstwach rolnych, prowadzących rachunkowość rolną, nie zaobserwowano istotnej zależności. Co może potwierdzać tezę, wywiedzioną z analizy konstrukcji podatku, o braku związku pomiędzy liczbą pełnozatrudnionych a wysokością podatku rolnego. Występująca, prawie we wszystkich przedziałach obszarowych, wartość ujemna wskazuje raczej na ujemne zależności korelacyjne, które nie są jednak istotne statystycznie i nie pozwalają na wyciągnięcie ważnych wniosków.

Tabela 6.13.

Współzależność statystyczna pomiędzy podatkiem rolnym a liczbą pełnozatrudnionych w gospodarstwach prowadzących rachunkowość rolną w 2001 r.

Wszystkie gospodarstwa	Grupy obszarowe w ha							
	1-2	2-5	5-7	7-10	10-15	15-20	20-50	< 50
0,1448	**-0,3109**	**-0,0096**	**0,1288**	**-0,0521**	**0,0106**	**- 0,1107**	**-0,0828**	**-0,0387**

Źródło: Obliczenia własne na podstawie danych IERiGŻ.

Średnia efektywność podatkowa podatku rolnego na 1 pełnozatrudnionego w badanych gospodarstwach w latach 1992-2001 systematycznie wzrastała we wszystkich analizowanych grupach obszarowych (tabela 6.14.). Wyższa wartość podatku rolnego na 1 pełnozatrudnionego występowała w gospodarstwach większych, co oznacza, iż państwo osiągało tam wyższe wpływy podatkowe w przeliczeniu na jednego pełnozatrudnionego. Wskazuje to na wyższą wydajność podatkową pracy w gospodarstwach większych obszarowo.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

Tabela 6.14.

Efektywność podatku rolnego na 1 pełnozatrudnionego w gospodarstwach prowadzących rachunkowość rolną w latach 1992-2001 (wg grup obszarowych)

Grupy obszarowe w ha	Średnia wartość podatku rolnego w zł									
	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001
1-2	30,64	72,14	132,14	105,34	138,65	219,33	285,55	235,69	268,83	313,96
2-5	33,11	78,10	86,92	113,97	150,36	190,17	207,90	209,01	211,25	243,15
5-7	39,95	22,43	113,96	142,81	188,28	221,36	262,64	264,24	270,83	312,59
7-10	45,89	120,46	147,54	179,00	240,59	311,67	356,58	339,63	332,88	355,03
10-15	47,94	126,85	161,33	205,56	260,08	313,49	328,48	325,05	334,13	381,26
15-20	69,01	156,09	212,46	270,82	314,76	365,48	392,87	369,81	358,74	384,94
20-50	69,92	184,44	258,48	320,60	423,74	462,10	509,36	465,06	445,40	518,12
< 50	65,10	231,20	537,71	563,22	1281,13	750,90	1285,34	1196,36	1208,52	1540,99
Średnia	50,16	128,59	180,04	231,04	481,13	469,90	532,39	506,92	514,16	619,13

Źródło: Obliczenia własne na podstawie danych IERiGŻ.

Tabela 6.15.

Efektywność podatku rolnego na jednostkę majątku trwałego (w %)

Grupy obszarowe w ha	Efektywność w zł									
	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001
1-2	0,21	0,40	0,46	0,40	0,26	0,34	0,35	0,29	0,29	0,33
2-5	0,18	0,36	0,33	0,32	0,33	0,28	0,26	0,24	0,23	0,24
5-7	0,20	0,38	0,33	0,33	0,35	0,28	0,30	0,28	0,25	0,28
7-10	0,20	0,42	0,39	0,36	0,40	0,37	0,36	0,32	0,31	0,32
10-15	0,20	0,41	0,38	0,38	0,38	0,33	0,32	0,29	0,26	0,28
15-20	0,24	0,45	0,39	0,40	0,38	0,31	0,31	0,27	0,24	0,25
20-50	0,21	0,46	0,44	0,41	0,40	0,36	0,35	0,29	0,26	0,30
Pow. 50	0,20	0,72	0,87	0,63	0,62	0,44	0,46	0,39	0,37	0,41
Średnia	0,21	0,42	0,40	0,40	0,47	0,37	0,37	0,32	0,30	0,33

Źródło: Obliczenia własne na podstawie danych IERiGŻ.

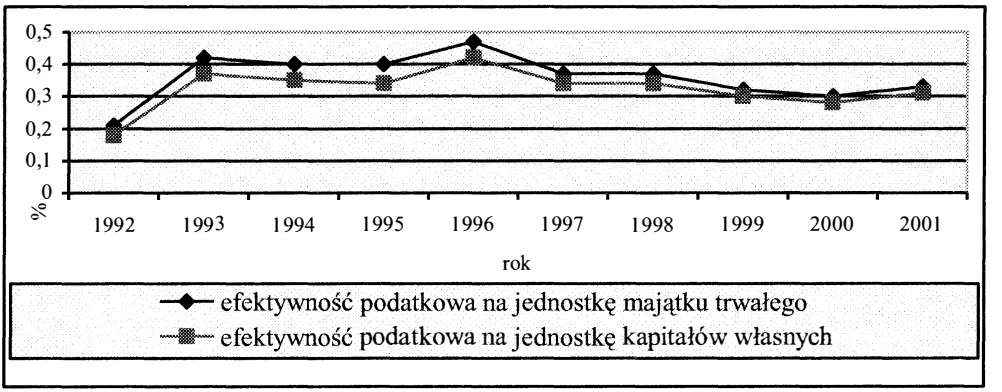
Rozwój gospodarstw rolnych, ich modernizacja zależą od możliwości inwestycyjnych, jednocześnie nakłady inwestycje mogą przyczynić się do wzrostu dochodów. Wysokość dochodów ma przede wszystkim istotny wpływ na obciążenia z tytułu podatków dochodowych. Natomiast podatek rolny jest bezpośrednim obciążeniem dochodu i jako główne obciążenie fiskalne może ograniczać środki pozostające do dyspozycji właścicieli gospodarstw rolnych, zwłaszcza w gospodarstwach małych i średnich. Efektywność podatkowa na jednostkę majątku trwałego, jak już wcześniej zaznaczono, mierzy zagregowaną wartość zapłaconego podatku w danym okresie rozliczeniowym, w danym segmencie bazy, w stosunku do zagregowanej wartości bilansowej majątku trwałego w tej samej grupie gospodarstw. Wskaźnik ten informuje, ile jednostek podatku zapłacono przy zastosowaniu stu jednostek majątku trwałego. Im wyższa efektywność podatkowa, tym niższe przeciętne nakłady majątku trwałego potrzebne są do wygenerowania jednej jednostki podatku. Średnie wskaźniki efektywności podatkowej na jednostkę majątku trwałego w badanych gospodarstwach w latach 1992-2001 były niskie, np. w 2001 r. wskaźnik ten w gospodarstwach najmniejszych (1-2 ha) wynosił 0,33%, odpowiednio w gospodarstwach największych (pow. 50 ha) 0,41% (tabela 6.15.).

Podobne relacje występują przy badaniu efektywności podatkowej podatku rolnego na jednostkę kapitałów własnych (wykres 6.7.). Miernik ten, jak już wcześniej wspomniano, mierzy zagregowaną wartość zapłaconego podatku w danej grupie gospodarstw rolnych w stosunku do zagregowanej wartości bilansowej kapitału własnego na koniec danego okresu obliczeniowego. Wskaźnik informuje, ile jednostek podatku generuje sto jednostek kapitału własnego. Im wyższa jest jego wartość, tym niższe nakłady kapitału własnego są potrzebne do wygenerowania jednej jednostki podatku.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

Wykres 6.7.

Efektywność podatkowa podatku rolnego na jednostkę środków trwałych oraz jednostkę kapitału własnego w gospodarstwach prowadzących rachunkowość rolną w latach 1992-2001 (w %)

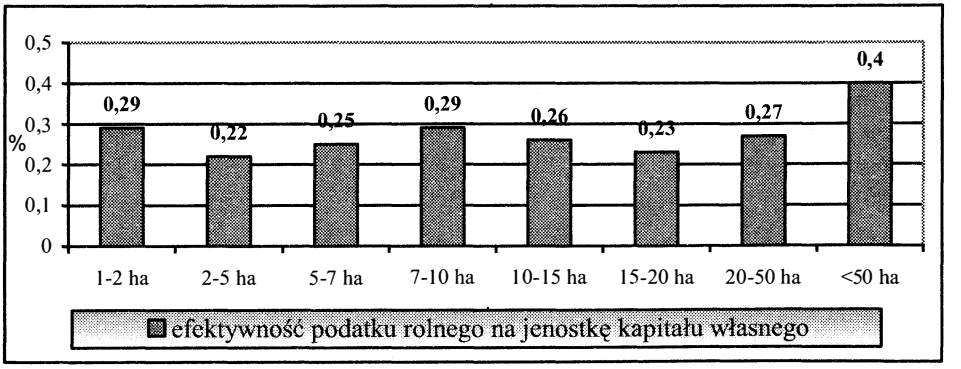


Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych IERiGŻ.

Przeciętna efektywność podatkowa na jednostkę kapitału własnego w gospodarstwach rolnych prowadzących rachunkowość w latach 1992-2001 była niska. W 2001 r. najwyższym wskaźnikiem wykazywały się gospodarstwa z grupy obszarowej powyżej 50 ha 0,4% (wykres 6.8.).

Wykres 6.8.

Efektywność podatku rolnego na jednostkę kapitału własnego w 2001 r. w % (wg grup obszarowych)



Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych IERiGŻ.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

Podsumowując, należy stwierdzić, że efektywność podatku rolnego w gospodarstwach rolnych prowadzących rachunkowość w latach 1992-2001 w odniesieniu do przedstawionych powyżej nakładów nie była wysoka. Analizując dane dotyczące całej zbiorowości, nie zaobserwowano istotnych zależności statystycznych pomiędzy efektywnością podatkową na 1 ha a wartością dodaną netto, liczbą pełnozatrudnionych czy też przeciętnym stanem aktywów. W badanej grupie gospodarstw nie zaobserwowano także istotnej korelacji pomiędzy efektywnością podatkową a efektywnością ekonomiczną, mierzonej za pomocą zależności pomiędzy efektywnością podatkową podatku rolnego na 1 ha oraz rentownością aktywów[25].

Tabela 6.16.

Współzależności statystyczne pomiędzy efektywnością podatkową podatku rolnego na 1 ha a wybranymi kategoriami ekonomicznymi

Korelacja z	Ogółem	Grupy obszarowe w ha					
		1-2	2-5	5-7	7-10	10-15	15-20
Wartością dodaną netto	0,0415	-0,2406	0,0459	0,1036	0,0697	0,2598	- 0,04778
Liczbą pełnozatrudnionych	0,2319	- 0,3662	-0,1447	0,1849	- 0,0680	- 0,0123	- 0,0345
Przeciętnym stanem aktywów	0,2703	-0,0724	0,0581	0,2359	0,1972	0,3064	0,0551
Rentownością aktywów	- 0,1920	- 0,2606	0,0380	- 0,0756	- 0,0571	0,0599	- 0,1731

Źródło: Obliczenia własne na podstawie danych IERiGŻ.

Badania potwierdzają tezę, że system opodatkowania rolnictwa oparty na podatku rolnym, będący głównym obciążeniem, nie jest efektywny pod względem podatkowym. Jednocześnie, ze względu na brak zależności pomiędzy efektywnością podatkową podatku rolnego a efektywnością ekonomiczną, istnieją ograniczone możliwości, aby poprzez ten podatek można byłoby wpływać na procesy przyśpieszające modernizację rolnictwa, które w konsekwencji doprowadziłyby także do zwiększenia wydajności podatkowej i wyższych dochodów z tego tytułu. Przy obowiązującej konstrukcji podatku rolnego, oddziaływanie na wzrost efektywności ekonomicznej gospodarstw rolnych nie wpłynie także na wzrost efektywności podatkowej podatku rolnego.

[25] W badaniu wykorzystano metodę P. Kulawczuka, który zbadał zależność pomiędzy efektywnością podatkową podatku dochodowego na 1 zatrudnionego a efektywnością ekonomiczną mierzoną rentownością aktywów w przedsiębiorstwach o różnych formach prawnych. Rentowność aktywów w gospodarstwie rolnym określa stosunek wartości dodanej netto do wartości zaangażowanego w gospodarstwie majątku, wyrażonego jako przeciętny stanu aktywów w danym okresie obrachunkowym. Rentowność aktywów pokazuje jak efektywnie dana jednostka zarządza swoim majątkiem. Zob. P. Kulawczuk, *Efektywność* [...], s. 81-82.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

6.2.1.4. Efektywność podatku dochodowego obciążającego działy specjalne produkcji rolnej

Istotnym źródłem dochodów budżetu państwa są wpływy z podatków dochodowych. Nie dotyczy to jednak większości osób prowadzących gospodarstwa rolne. Dochody z produkcji rolnej wyłączone są w Polsce z opodatkowania zarówno podatkiem dochodowym od osób fizycznych (PIT), jak i od osób prawnych (CIT). Jednocześnie, począwszy od 1992 roku, opodatkowaniu podatkiem dochodowym podlegają dochody uzyskiwane z działów specjalnych produkcji rolnej. Niestety, informacje na temat skali tego zjawiska nie są znane. Brak jest publikacji na ten temat w rocznikach statystycznych, jedynie wybiórczą statystykę prowadzi Ministerstwo Finansów, w ramach monitoringu rozliczeń z podatków dochodowych, a w zasadzie tylko podatku dochodowego od osób fizycznych[26].

Tabela 6.17.

Liczba podatników opłacających podatek dochodowy na podstawie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w latach 2000-2004

Rok	Liczba podatników ogółem	Liczba podatników prowadzących działy specjalne	Liczba podatników prowadzących działy specjalne jako % ogółu
2000	23.377.112	37.204	0,16
2001	23.187.527	38.165	0,16
2002	23.204.720	38.127	0,16
2003	23.444.836	38.997	0,17
2004	24.001.652	39.626	0,17

Źródło: Opracowanie własne na podstawie informacji Ministerstwa Finansów, Departament Podatków Bezpośrednich.

Podatek dochodowy od działów specjalnych produkcji rolnej dotyczy niewielkiej liczby podatników podatku dochodowego od osób fizycznych – ok. 40 tys., którzy nie zawsze z punktu widzenia ustawy o podatku rolnym są właścicielami gospodarstw rolnych[27]. W latach 2000-2004 stanowili oni od 0,16% do 0,17% ogólnej liczby podatników PIT. Jednak tempo wzrostu liczby podatników podatku dochodowego od osób fizycznych, prowadzących działy specjalne produkcji rolnej,

[26] Przede wszystkim ze względu na specyfikę rozliczeń podatku dochodowego od osób prawnych. Szczegółowa statystyka Ministerstwa Finansów obejmuje tylko obciążenia z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych. W podatku dochodowym od osób prawnych, zgodnie z ustawą, nie wyodrębnia się źródeł przychodów podlegających opodatkowaniu. Wobec tego nie zawierają takich informacji także deklaracje roczne składane przez podatników, będące podstawą bazy danych, którą dysponuje ministerstwo. Nie ma więc możliwości wyodrębnienia ani liczby podatników osiągających dochody z działów specjalnych, ani dochodów podlegających opodatkowaniu z tego tytułu, ani kwoty zapłaconych podatków.

[27] Szerzej na ten temat – rozdział 5.

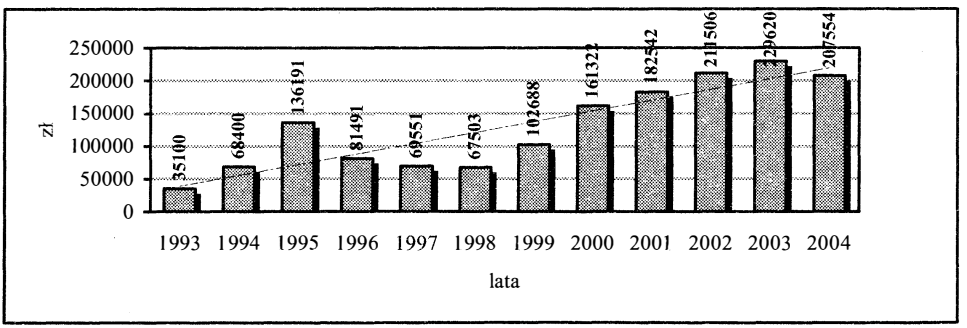
Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

w tym okresie było większe niż ogólnej liczby podatników PIT. W roku 2004 w stosunku do roku 2000 ich liczba wzrosła o ok. 6,5%, natomiast analogicznie ogólna liczba podatników PIT wzrosła o ok. 2,7%. Opłacanie podatku dochodowego od dochodów z działów specjalnych produkcji rolnej nie zwalnia podatników od obowiązku uiszczania podatku rolnego[28], w związku z tym podatnicy podatku dochodowego prowadzący działy specjalne produkcji rolnej mogą być jednocześnie podatnikami podatku rolnego.

W latach 1992–2004 systematycznie wzrastała także kwota dochodów uzyskiwanych z działów specjalnych produkcji rolnej, podlegających opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych, która w 1993 roku wynosiła 35.100 tys. zł, natomiast w 2004 roku już 207.554 tys. zł (wykres 6.9.). Wzrost dochodów stanowiących podstawę opodatkowania o ponad 28% w latach 2000 – 2004, przy stosunkowo niższym wzroście liczby podatników, wskazuje na pewne zwiększenie rozmiarów działalności prowadzonej przez poszczególnych podatników. Przeciętny dochód, podlegający opodatkowaniu, przypadający na jednego podatnika tej grupy, wzrósł z 4,3 tys. zł w 2000 roku do 5,2 tys. zł w 2004 roku.

Wykres 6.9.

Kwota dochodów z działów specjalnych produkcji rolnej podlegająca opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych w latach 1993 - 2004 (w tys. zł)



Źródło: Opracowanie własne na podstawie informacji Ministerstwa Finansów, Departament Podatków Bezpośrednich.

Jednocześnie jednak udział dochodów uzyskiwanych z działów specjalnych produkcji rolnej, w ogólnej kwocie dochodów podlegających opodatkowaniu PIT, kształtował się na stałym, bardzo niskim poziomie i wynosił w latach 2000 – 2004 ok. 0,06% (tabela 6.18.). W związku z tym dochody podatkowe z tego tytułu były prawdopodobnie również niskie. Niestety statystyka Ministerstwa Finansów nie wyodrębnia dokładnych danych na ten temat[29]. Na podstawie bardzo uproszczo-

[28] A. Hanusz, A. Niezgoda, P. Czerski, *Dochody budżetu gmin,* Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2006, s. 53.

[29] Dane Ministerstwa Finansów, dotyczące rozliczenia podatku dochodowego od osób fizycznych, nie zawierają kwot podatków zapłaconych z poszczególnych źródeł. Ze względu na to, że opodatko-

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

nych szacunków przeprowadzonych przy wykorzystaniu stawki efektywnej podatku, dotyczącej wszystkich grup podatników[30], można przypuszczać, że przeciętny szacunkowy podatek dochodowy, przypadający na jednego podatnika osiągającego dochody z tego tytułu, w latach 2000 – 2004 kształtował się w przedziale od 700 zł do 900 zł rocznie (tabela 6.19).

W latach 2000 – 2004 efektywność podatkowa podatnika osiągającego dochody z działów specjalnych produkcji rolnej była ponad trzykrotnie niższa niż wszystkich podatników podatku dochodowego od osób fizycznych ogółem. Podatnicy podatku dochodowego od osób fizycznych, po odliczeniu od dochodu składek na ubezpieczenie społeczne, płacili przeciętnie (łącznie ze składką na ubezpieczenie zdrowotne) podatek w wysokości: 2.188 zł w 2000 r., 2.330 zł w 2001 r., 2.397 zł w 2002 r., 2.316 zł w 2003 r. i 2.294 zł w 2004 r. Natomiast podatnicy osiągający dochody z działów specjalnych, odpowiednio: 700 zł, 750 zł, 880 zł, 900 zł i 800 zł (tabela 6.20.).

Podobnie relacje kształtują się pomiędzy opodatkowaniem przychodów uzyskiwanych wyłącznie ze stosunku pracy i źródeł pokrewnych a uzyskiwanych z działów specjalnych produkcji rolnej. Znacznie wyższą efektywnością podatkową charakteryzują się podatnicy osiągający przychody wyłącznie z działalności gospodarczej i wolnych zawodów. Ich efektywność podatkowa na 1 podatnika była w latach 2000 – 2004 od 7 do 14 razy wyższa niż w przypadku działów specjalnych produkcji rolnej.

Przeprowadzona analiza pozwala stwierdzić, że efektywność podatkowa jest uzależniona nie tylko od wysokości opodatkowanych dochodów, które w podatku dochodowym podlegają opodatkowaniu różnymi stawkami podatku, ale także od źródeł ich uzyskiwania. Podatników osiągających dochody z działów specjalnych produkcji rolnej można zaliczyć do płacących relatywnie najniższe podatki dochodowe, niższe nawet niż podatnicy osiągający dochody wyłącznie z renty i emerytury.

wana jest suma dochodów uzyskiwanych przez poszczególnych podatników w trakcie roku podatkowego, czyli skumulowane dochody, w zasadzie nie ma możliwości, w przypadku osiągania różnych dochodów, wyodrębnienia podatku płaconego przez poszczególne grupy podatników.

[30] Do szacowania podatku zapłaconego przez podatników osiągających dochody z działów specjalnych produkcji rolnej wykorzystano tzw. efektywną stopę podatku, obliczaną co roku dla wszystkich podatników przez Ministerstwo Finansów. Ogólna stopa efektywna oznacza obciążenie przeciętnym podatkiem należnym łącznie ze stawką na ubezpieczenie zdrowotne przeciętnego dochodu brutto, po odliczeniu składek na ubezpieczenie społeczne.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

Tabela 6.18.

Źródła dochodów podlegających opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych w latach 2001-2004 (w %)

Dochód według źródeł	Struktura dochodów			
	2001	2002	2003	2004
Działy specjalne produkcji rolnej	0,05	0,06	0,06	0,06
Pozarolnicza działalność gospodarcza	10,89	9,19	10,12	4,83
Wynagrodzenie ze stosunku pracy i podobne	54,80	53,71	53,74	56,15
Emerytury i renty	27,30	28,50	29,19	32,33
Działalność wykonywana osobiście	3,12	3,91	3,03	3,36
Najem lub dzierżawa	0,72	0,63	0,43	0,38
Kapitały pieniężne i prawa majątkowe	0,86	0,88	0,79	0,52
Inne źródła	2,26	3,12	2,64	2,37
Ogółem	100,00	100,00	100,00	100,00

Źródło: Opracowanie własne na podstawie informacji Ministerstwa Finansów, Departament Podatków Bezpośrednich.

Tabela 6.19.

Oszacowanie podatku dochodowego od osób fizycznych od dochodów z działów specjalnych produkcji rolnej w latach 2000-2004

Rok podatkowy	Dochód do opodatkowania w tys. zł	Liczba podatników	Przeciętny dochód do opodatkowania na 1 podatnika w tys. zł	Stawka efektywna w %	Oszacowany podatek w tys. zł	Podatek na 1 podatnika w tys. zł
2000	161.322	37.204	4,3	15,67	25.279	0,70
2001	182.543	38.165	4,8	15,61	28.495	0,75
2002	211.506	38.127	5,5	15,85	33.524	0,88
2003	229.620	38.997	5,9	15,35	35.247	0,90
2004	207.554	39.626	5,2	15,34	31.838	0,80

Źródło: Opracowanie własne na podstawie informacji Ministerstwa Finansów, Departament Podatków Bezpośrednich.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn. Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku, dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

Tabela 6.20.

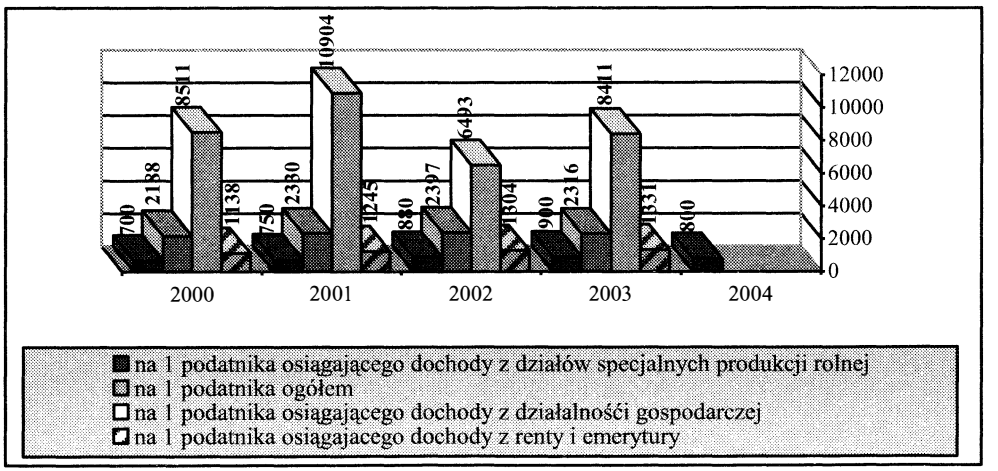
Efektywność podatkowa podatku dochodowego od osób fizycznych na 1 podatnika w zależności od źródeł uzyskania przychodów w latach 2000 – 2004

Rok	Przeciętny podatek należny w zł (wg źródeł)				
	Ogółem	Przychody z działów specjalnych produkcji rolnej	Przychody wyłącznie z działalności gospodarczej i wolnych zawodów	Przychody wyłącznie ze stosunku pracy i źródeł pokrewnych	Przychody wyłącznie z emerytury i renty
2000	2.188	700	8.511	2.104	1.138
2001	2.330	750	10.904	2.195	1.245
2002	2.397	880	6.493	2.381	1.304
2003	2.316	900	8.411	2.319	1.331
2004	2.294	800	bd.	bd.	bd.

Źródło: Opracowanie własne na podstawie informacji Ministerstwa Finansów, Departament Podatków Bezpośrednich.

Wykres 6.10.

Efektywność podatkowa podatku dochodowego w latach 2000-2004 (w zł)



Źródło: Opracowanie własne na podstawie informacji Ministerstwa Finansów, Departament Podatków Bezpośrednich.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

6.2.1.5. Efektywność podatku od towarów i usług

Wpływy z tytułu VAT również stanowią w Polsce istotne źródło dochodów Skarbu Państwa. Nie dotyczy to jednak rolnictwa. Opodatkowanie produktów rolnych podatkiem od towarów i usług w Polsce, podobnie zresztą jak w innych krajach UE, ma ograniczony charakter fiskalny. Z założenia, o czym wspomniano już w rozdziale 4. i 5., stawki podatku VAT, obciążające produkcję rolną, są niższe niż obciążające inne produkty. Zastosowanie niskich stawek na produkty rolne, schemat rozliczenia podatku VAT oraz możliwość zastosowania specjalnego, ryczałtowego systemu rozliczenia VAT dla rolników, powodują, że wpływy z tego tytułu są zazwyczaj niskie i występują tylko w niektórych gospodarstwach rolnych.

Ocena realizacji funkcji fiskalnej przez podatek od towarów i usług obciążający rolnictwo w Polsce, w ujęciu makroekonomicznym, jest w zasadzie niemożliwa. Jak dotychczas, nie prowadzi na ten temat żadnej statystyki ani Ministerstwo Finansów, ani Ministerstwo Rolnictwa i Rozwoju Wsi, ani GUS. Ze względu na brak obowiązku składania deklaracji, nie jest nawet możliwe ustalenie liczby gospodarstw rolnych, które korzystają z systemu ryczałtowego. Jedyne informacje, które można w tym przypadku wykorzystać, dotyczą gospodarstw prowadzących rachunkowość rolną w ramach badań prowadzonych przez IERiGŻ.

VAT do badań, w ramach systemu FADN[31], włączono w 2002 roku[32]. Niestety baza danych z lat 2002 – 2003 dotyczy ograniczonej liczby gospodarstw, których zbiorowość nie stanowi próby reprezentatywnej. Ze względu na to, że do prowadzenia rachunkowości wybierano przede wszystkim gospodarstwa nastawione prorynkowo, a więc często większe obszarowo i wyspecjalizowane, należy sobie zdawać sprawę z tego, że wyniki uzyskane na podstawie analizy tej zbiorowości, mogą odbiegać od przeciętnych w skali całego kraju. Niemniej jednak są to jedyne dostępne informacje dotyczące tej problematyki.

Prawdopodobnie większość gospodarstw rolnych w Polsce korzysta z możliwości rozliczenia VAT na tzw. zasadach uproszczonych. W latach 2002–2003, ok. 96% gospodarstw rolnych prowadzących rachunkowość rolną na zlecenie IERiGŻ wybrało specjalny, uproszczony system rozliczenia VAT. Tylko niewiele ponad 3% gospodarstw zdecydowało się na wybór zasad ogólnych.

[31] FADN (*Farm Accountancy Data Network* – polska nazwa: Sieć Danych Rachunkowych Gospodarstw Rolnych) – system zbierania danych rachunkowych z gospodarstw rolnych ustanowiony został w 1965 r. Jest narzędziem wykorzystywanym w kreowaniu Wspólnej Polityki Rolnej UE. Dane obejmują przede wszystkim informacje na temat gospodarstw towarowych, które mają zasadniczy wpływ na tworzenie wartości dodanej w rolnictwie.

[32] Opodatkowanie rolnictwa podatkiem od towarów i usług obowiązuje od 4 września 2000 r.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

Tabela 6.21.

Liczba gospodarstw rozliczających się z VAT na zasadach ogólnych i uproszonych w latach 2002 – 2003

Wyszczególnienie	Liczba gospodarstw w grupach obszarowych							Ogółem	% badanych gospodarstw
	1.	2.	3.	4.	5.	6.	7.		
2002									
Zasady uproszczone VAT	25	64	110	173	139	308	152	971	96,3
Zasady ogólne VAT	-	-	2	7	9	11	8	37	3,7
Razem	25	64	112	180	148	319	160	1008	100
2003									
Zasady uproszczone VAT	15	47	85	148	131	276	147	849	96,9
Zasady ogólne VAT	1	1	2	6	2	3	12	27	3,1
Razem	16	48	87	154	133	280	159	876	100

Grupy obszarowe w ha: **1.** 2-5; **2.** 5-7; **3.** 7-10; **4.** 10-15; **5.** 15-20; **6.** 20-50; **7.** < 50.

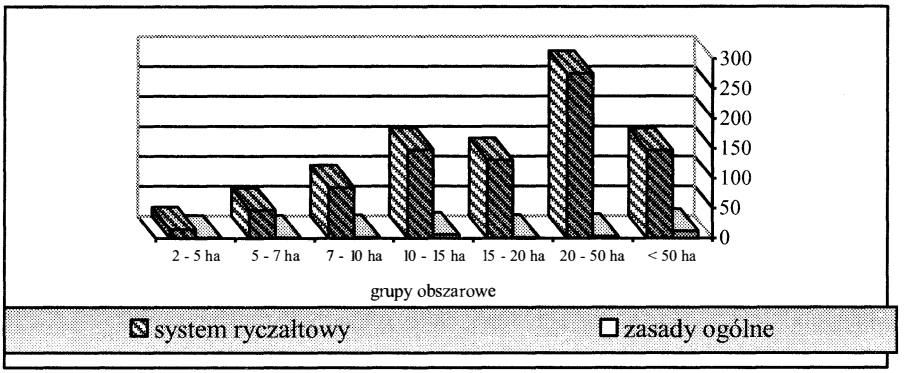
Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych IERiGŻ.

Wybór przez większość gospodarstw w Polsce uproszczonego, ryczałtowego systemu rozliczeń VAT, w praktyce oznacza dodatkowe obciążenie budżetu państwa. Zryczałtowany zwrot podatku od towarów i usług w rolnictwie, który nie powiększa ceny płaconej przez konsumenta, zmniejsza dochody budżetowe. Specyfika rozliczeń w tym systemie polega bowiem na tym, że rolnik otrzymuje kwoty ryczałtowego zwrotu od nabywcy swoich towarów (będącego podatnikiem VAT). Natomiast ich wpłaty z tytułu VAT pomniejsza się o zapłacone rolnikom kwoty ryczałtu, który u nabywcy towarów rolniczych jest traktowany jako podatek naliczony i zmniejsza dochody państwa. Najczęściej na zasady ogólne decydowały się gospodarstwa duże, o obszarze powyżej 50 ha, w 2002 r. – 5%, w 2003 r. – 7,5%. Najrzadziej gospodarstwa małe do 7 ha.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

Wykres 6.11.

Liczba gospodarstw rozliczających się z VAT na zasadach ogólnych i uproszczonych w 2003 r. (wg grup obszarowych)



Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych IERiGŻ.

Pamiętając o tym, że status tzw. rolnika ryczałtowego stworzono na potrzeby bardzo małych gospodarstw, dominacja systemu ryczałtowego w wyższych grupach obszarowych zaskakuje. Z analizy danych wynika, że liczba gospodarstw dużych, prowadzących rachunkowość rolną, korzystających z możliwości pełnego rozliczenia VAT, w latach 2002-2003 była stosunkowo mała, co nie oznacza jednak, że właściciele gospodarstw system rozliczeń wybierali całkowicie przypadkowo. Prawdopodobnie w większości gospodarstw decydował o tym rachunek ekonomiczny. Potwierdza to szczegółowa analiza rozliczeń VAT w poszczególnych grupach obszarowych (tabela 6.22. i tabela 6.23.).

Saldo rozliczeń podatku od towarów i usług w gospodarstwach rolnych, korzystających z uproszczonego opodatkowania, było w latach 2002 – 2003 korzystne dla rolników. Średnia wartość zryczałtowanego zwrotu podatku doliczana do faktur potwierdzających sprzedaż produktów rolnych była wyższa niż średnia kwota podatku naliczonego, wynikającego z faktur potwierdzających zakup materiałów i towarów do produkcji, i to zarówno dla całej populacji badanych gospodarstw, jak i w poszczególnych grupach obszarowych. Największe korzyści z wyboru takiego sposobu rozliczenia VAT miały gospodarstwa największe powyżej 50 ha. Jednocześnie jednak należy zauważyć, że to, co było korzystne dla gospodarstw, nie było korzystne dla budżetu państwa. Dodatnia różnica pomiędzy zryczałtowanym zwrotem a podatkiem naliczonym oznacza w tym przypadku zmniejszenie wpływów z tytułu VAT. Należy bowiem pamiętać o tym, że kwoty zryczałtowanego zwrotu podlegają odliczeniu od podatku należnego nabywcy produktów rolnych. Sytuacja neutralna dla budżetu może wystąpić tylko wówczas, gdy kwoty zryczałtowanego zwrotu wypłaconego rolnikom przez nabywców będą się równać podatkowi naliczonemu VAT, zapłaconemu w cenie nabywanych materiałów do produkcji. Z przedstawionej powyżej analizy wynika, że w Polsce, pomimo obowiązującej

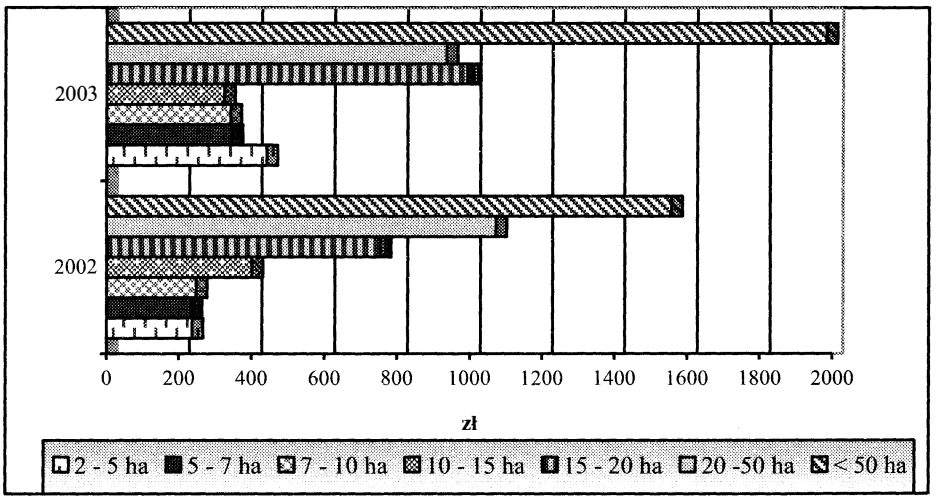
Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

w latach 2002 – 2003 niskiej stawki ryczałtowej VAT dla rolników wynoszącej 3%, rozliczenie VAT w ramach systemu uproszczonego nie było neutralne dla budżetu.

Ogólne saldo rozliczeń VAT gospodarstw opodatkowanych na podstawie zasad ogólnych było ujemne (korzystne dla rolników) w 2002 r., natomiast w 2003 - dodatnie. Biorąc pod uwagę całą populację badanych gospodarstw, w 2002 r. podatek należny był niższy niż naliczony, co oznacza zwrot różnicy na konta podatników. Natomiast w 2003 r. podatek należny, pomimo obowiązywania stosunkowo niższych stawek VAT na nieprzetworzone produkty rolne niż na środki produkcji dla rolnictwa, był wyższy niż naliczony, w konsekwencji czego nadwyżka wpłynęła na konto urzędów skarbowych.

Wykres 6.12.

Zasady ryczałtowe - saldo rozliczeń VAT z budżetem w latach 2002 - 2003 (wg grup obszarowych)



Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych IERiGŻ.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

Tabela 6.22.

Zwrot ryczałtowy VAT i podatek naliczony w gospodarstwach opodatkowanych na zasadach uproszczonych w latach 2002-2003 (w zł)

Wyszczególnienie	Grupy obszarowe w ha							Średnia wartość na gospodarstwo
	2-5 ha	5-7 ha	7-10 ha	10-15 ha	15-20 ha	20-50 ha	< 50 ha	
2002								
Średnia wartość zryczałtowanego zwrotu/na tzw. gospodarstwo ryczałtowe	786,34	713,75	867,34	1388,30	1949,01	2952,60	9362,94	3094,13
Średnia wartość podatku naliczonego/na tzw. gospodarstwo ryczałtowe	548,85	479,10	618,93	985,97	1194,74	1879,15	7804,93	2280,37
Saldo VAT*	**237,49**	**234,65**	**248,41**	**402,33**	**754,27**	**1073,45**	**1558,01**	**813,76**
2003								
Średnia wartość zryczałtowanego zwrotu/na tzw. gospodarstwo ryczałtowe	1055,08	705,11	927,23	1368,89	2087,24	3068,87	9553,00	3362,90
Średnia wartość podatku naliczonego/na tzw. gospodarstwo ryczałtowe	612,25	358,48	583,99	1043,44	1093,10	2132,09	7569,14	2443,37
Saldo VAT*	**442,83**	**346,63**	**343,24**	**325,45**	**994,15**	**936,78**	**1983,86**	**919,53**

* saldo VAT = zryczałtowany zwrot podatku VAT – podatek naliczony VAT

Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych IERiGŻ.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn. Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku, dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn. Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku, dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

Tabela 6.23.

VAT należny i naliczony w gospodarstwach rozliczających się na zasadach ogólnych w latach 2002 – 2003 (w zł)

Wyszczególnienie	Średnia wartość podatku VAT przypadająca na 1 gospodarstwo w zł w grupach obszarowych							Średnia wartość na gospodarstwo
	2-5 ha	5-7 ha	7-10 ha	10-15 ha	15-20 ha	20-50 ha	< 50 ha	
2002								
VAT należny	-	-	672,54	1141,01	1599,11	2833,66	19552,12	5711,12
VAT naliczony	-	-	472,27	1071,32	1046,17	3774,91	23032,58	6584,97
Saldo VAT*	**-**	**-**	**200,27**	**69,69**	**552,94**	**-941,25**	**-3480,46**	**-873,85**
2003								
VAT należny	287,78	550,83	836,18	1003,66	4929,94	1816,16	10716,48	5635,23
VAT naliczony	-	167,47	657,94	1160,98	2453,41	2658,51	9218,01	4886,95
Saldo VAT*	**287,78**	**383,36**	**178,24**	**-157,32**	**2476,54**	**-842,35**	**1498,48**	**748,28**

* saldo VAT = VAT należny – VAT naliczony

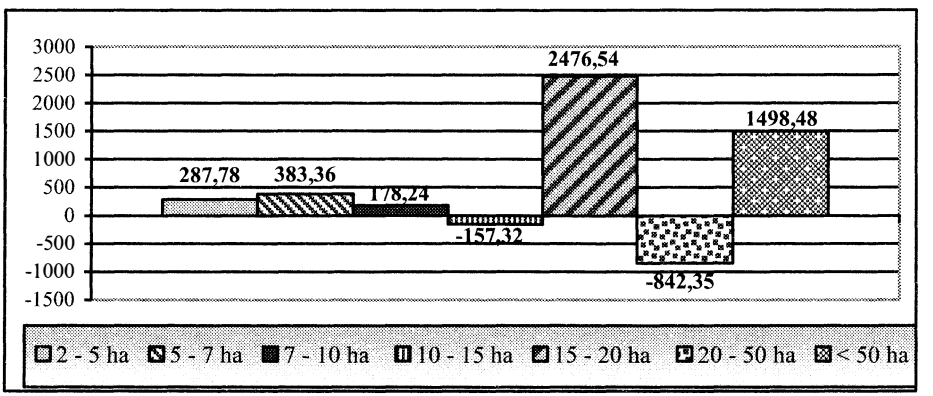
Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych IERiGŻ.

Analizując poszczególne grupy obszarowe, można stwierdzić, że w 2002 roku dodatnie saldo rozliczeń VAT z budżetem występowało w gospodarstwach do 20 ha, natomiast ujemne w gospodarstwach powyżej 20 ha (wykres 6.13.). Wynika z tego, że wybór zasad ogólnych, zwłaszcza w grupach obszarowych 7-10 ha, 10 – 15 ha i 15 -20 ha, prawdopodobnie nie był do końca przemyślany. Z założenia, na pełne zasady rozliczenia podatku od towarów i usług powinny się decydować gospodarstwa rolne rozpoczynające inwestycje, w których może wystąpić nadwyżka podatku naliczonego nad należnym. Należy również zauważyć, że konsekwencje niewłaściwego wyboru zasad rozliczenia VAT rolnicy ponoszą przez następne trzy lata, w których niemożliwy jest powrót do zasad uproszczonych. W 2003 roku ujemne saldo rozliczeń VAT wystąpiło tylko w dwóch grupach obszarowych 10 – 15 ha i 20 – 50 ha, w pozostałych gospodarstwach podatek należny był wyższy niż naliczony. Ponadto, w 2003 roku zasady ogólne wybierały także gospodarstwa małe, od 2 do 7 ha, co trudno, z ich punktu widzenia, uznać za decyzję uzasadnioną ekonomicznie.

Podsumowując, można stwierdzić, że zasady opodatkowania produktów rolnych podatkiem od towarów i usług, obowiązujące w Polsce, są korzystne dla rolników, mniej korzystne dla budżetu i prawdopodobnie stanowią element ukrytego wsparcia rolnictwa.

Wykres 6.13.

Zasady ogólne - saldo rozliczeń VAT z budżetem w 2003 r. (w zł)



Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych IERiGŻ.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

6.2.2. Sprawiedliwość systemu opodatkowania rolnictwa – realizacja funkcji redystrybucyjnej

Zgodnie z cechami dobrego systemu podatkowego, system podatkowy powinien spełniać kryterium sprawiedliwości, przede wszystkim zaś uwzględniać normy społeczne (charakterystyczne dla danego kraju) dotyczące sprawiedliwości opodatkowania. Sprawiedliwość opodatkowania łączy się bezpośrednio z funkcją redystrybucyjną, która traktuje podatki jako narzędzie wtórnego podziału dochodów, poprzez przesuwanie środków finansowych między poszczególnymi podmiotami gospodarczymi a budżetem. Oceniając sprawność podatku rolnego w zakresie realizacji funkcji redystrybucyjnej, należy pokazać, jak kształtują się obciążenia podatkowe w poszczególnych grupach gospodarstw. W tym celu wykorzystano dane gospodarstw prowadzących rachunkowość rolną na zlecenie Instytutu Ekonomiki Rolnictwa i Gospodarki Żywnościowej.

Zazwyczaj uważa się, iż podatki powinny być oparte na tzw. zdolności podatkowej, uzależnionej od ekonomicznych wskaźników, takich jak: dochód, wielkość konsumpcji lub majątek. W analizie jako podstawową kategorią posłużono się dochodem rolniczym oraz dochodem rolniczym netto. Dochód rolniczy oblicza się odejmując od produkcji czystej świadczenia finansowe gospodarstwa na rzecz państwa i osób trzecich. Natomiast dochód rolniczy netto, stanowiący skorygowany o wartość odpisów amortyzacyjnych dochód rolniczy, można traktować jako opłatę za nieopłacone nakłady pracy i kapitał własny zaangażowany w gospodarstwo rolnicze[33]. Można go porównać do dochodu uzyskiwanego przez osoby prowadzące działalność gospodarczą, będącego podstawą opodatkowania.

Tabela 6.24.

Współzależność statystyczna pomiędzy efektywnością podatkową podatku rolnego na 1 ha a dochodem z gospodarstwa

Korelacja z	Ogółem	Grupy obszarowe w ha					
		1-2	2-5	5-7	7-10	10-15	15-20
Dochodem z gospodarstwa	0,0276	- 0,2108	0,0435	0,0682	0,0766	0,2747	- 0,0960

Źródło: Obliczenia własne na podstawie danych IERiGŻ.

Na podstawie przeprowadzonych obliczeń stwierdzono, że statystyczna zależność pomiędzy dochodem z gospodarstwa a wysokością zapłaconego podatku rolnego nie jest statystycznie istotna. Wartość obliczonego współczynnika korelacji liniowej Pearsona dla całego zbioru gospodarstw rolnych, prowadzących rachunkowość, w 2001 r. wynosiła 0,0276. Uzyskane dane pokazują, że biorąc pod uwagę

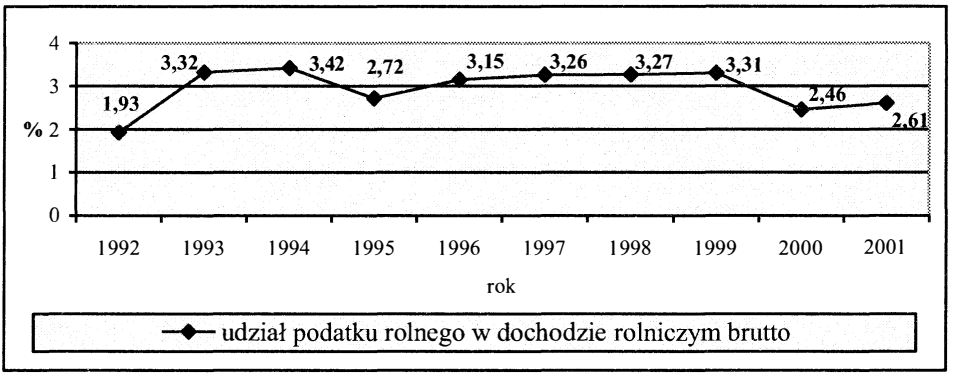
[33] Kategoria ta służy do oceny wyników działalności gospodarstwa w dłuższej perspektywie, przy założeniu utrzymania potencjału wytwórczego gospodarstwa na stałym poziomie. Zob. *Wyniki rachunkowości* [...], s. XXI.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

wszystkie badane gospodarstwa, zależność pomiędzy dochodem z gospodarstwa a wysokością podatku rolnego nie jest zauważalna, co oznacza, że wzrost dochodu raczej nie wpływa na wzrost obciążeń podatkowych z tego tytułu, i odwrotnie.

Wykres 6.14.

Udział podatku rolnego w dochodzie rolniczym brutto gospodarstw prowadzących rachunkowość rolną w latach 1992-2001 (w %)



Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych IERiGŻ.

Udział podatku rolnego w dochodzie rolniczym brutto w gospodarstwach prowadzących rachunkowość rolną w latach 1992-2001 nie był wysoki, oscylował w przedziale od 1,93% do 3,42%. Najniższy był w 1992 r., natomiast najwyższy w 1994 r. Począwszy od 2000 r. obciążenie dochodu rolniczego brutto zaczęło spadać (do 2,61% w 2001 r.), co może świadczyć o wzroście dochodów rolniczych[34]. Dla porównania, efektywne obciążenie dochodu w podatku dochodowym od osób fizycznych wynosiło ogółem w 2001 r. 15,61%, natomiast w najniższej grupie dochodowej, do której prawdopodobnie można byłoby zaliczyć większość rolników, zwłaszcza z niższych grup obszarowych, 13,3%[35].

Analizując przytoczone powyżej dane, można stwierdzić, że gdy uwzględni się rolnictwo jako dział gospodarki narodowej, funkcja redystrybucyjna osiąga założone cele. Stopień obciążeń fiskalnych dochodów uzyskiwanych w rolnictwie jest dużo niższy niż w przypadku pozostałych źródeł dochodów, można zatem stwierdzić, że w tym zakresie podatki łagodzą dysproporcje pomiędzy dochodami rolników a dochodami innych grup podatników.

Dla oceny funkcji redystrybucyjnej istotne znaczenie ma jednak pokazanie obciążenia podatkowego uwzględniającego zróżnicowanie obszarowe gospodarstw.

[34] W badanym okresie efektywność podatku rolnego, przypadającego na jedno gospodarstwo oraz 1 ha UR, wzrosła.

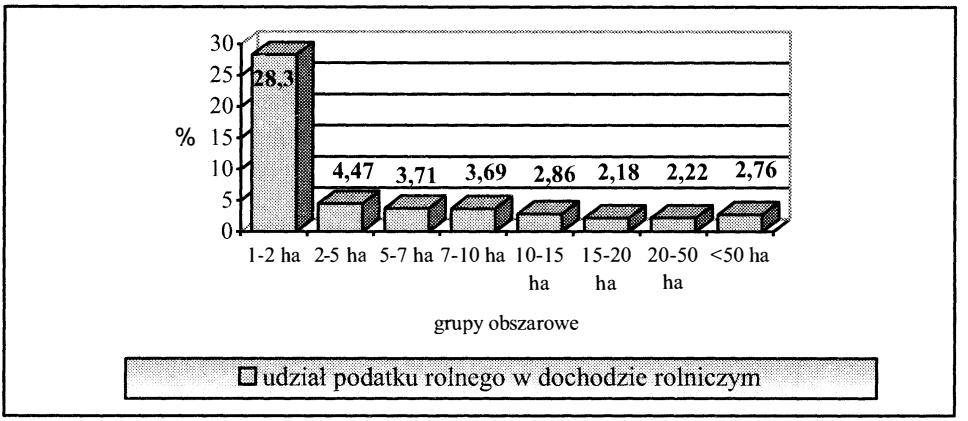
[35] Na podstawie informacji Ministerstwa Finansów.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

Z wykresu 6.15. wynika, iż relatywnie wysokie obciążenia występują w gospodarstwach karłowatych, znacznie niższe w małych i średnich, natomiast począwszy od gospodarstw o powierzchni użytków rolnych wynoszącej 10 ha – udział podatków w dochodzie rolniczym brutto zmniejsza się i oscyluje w przedziale od 2,18% do 2,86%. Potwierdzają to wcześniejsze ustalenia, dotyczące efektywności podatkowej podatku rolnego 1 ha UR i udziału podatku rolnego w produkcji czystej, na podstawie których stwierdzono, że w gospodarstwach karłowatych (do 2 ha), w których wartość produkcji czystej jest ujemna, podatki finansowane są z innych niż produkcja rolna źródeł dochodów.

Wykres 6.15.

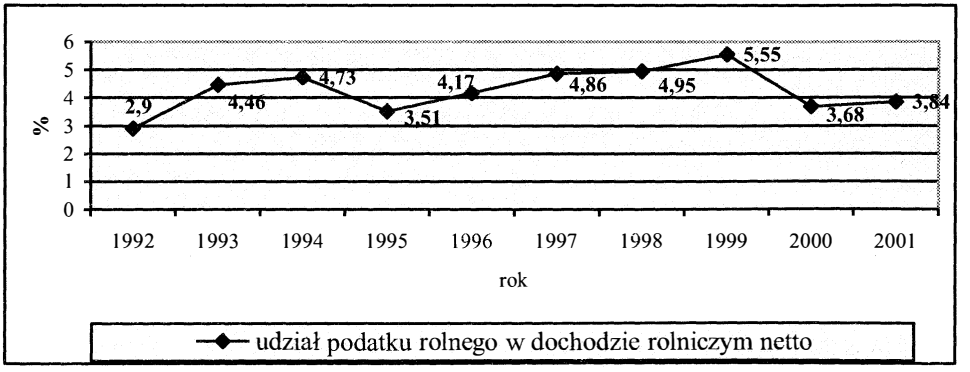
Udział podatku rolnego w dochodzie rolniczym gospodarstw prowadzących rachunkowość rolną w 2001 r., według grup obszarowych (w %)



Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych IERiGŻ.

Wykres 6.16.

Udział podatku rolnego w dochodzie rolniczym netto w gospodarstwach prowadzących rachunkowość rolną w latach 1992-2001 (w %)



Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych IERiGŻ.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

Po skorygowaniu dochodu rolniczego o wartość odpisów amortyzacyjnych obciążenie dochodu rolniczego netto[36] podatkiem rolnym relatywnie wzrasta (wykres 6.16.), nadal jednak nie jest wysokie. Z tabeli 6.25. wynika, że w gospodarstwach karłowatych do 2 ha, począwszy od 1997 roku, obciążenie dochodu rolniczego netto wzrosło, natomiast w latach 1999-2001 podatek rolny opłacany był prawdopodobnie z dochodów innych niż rolnicze.

Aby podatek rolny był sprawny jako narzędzie wtórnego podziału dochodów, powinien poprzez korektę rozpiętości dochodów poszczególnych podatników doprowadzić do złagodzenia nierówności społecznych. Jednak relatywnie wyższe obciążenia gospodarstw mniejszych i spadek obciążeń w miarę wzrostu dochodu wskazują, iż funkcja redystrybucyjna nie jest w tym przypadku realizowana. Obecny kształt podatku rolnego jest korzystniejszy dla gospodarstw większych obszarowo i efektywniejszych. Podsumowując, można stwierdzić, że obowiązujący w Polsce podatek rolny jest raczej świadczeniem o niewielkiej wadze fiskalnej, w praktyce mało odczuwalnym przez podmioty zobowiązane do jego zapłacenia. Zazwyczaj obciążenia dochodu z tego tytułu są znacznie niższe niż w pozostałych działach gospodarki. Wyjątek stanowią gospodarstwa małe, które często muszą finansować zobowiązania podatkowe z dochodów uzyskiwanych spoza gospodarstwa.

Tabela 6.25.

Udział podatku rolnego w dochodzie rolniczym netto w gospodarstwach prowadzących rachunkowość rolną w latach 1992-2001 (w %)

Rok	Udział podatku rolnego w dochodzie rolniczym netto wg grup obszarowych							
	1-2 ha	2-5 ha	5-7 ha	7-10 ha	10-15 ha	15-20 ha	20-50 ha	< 50 ha
1992	6,13	3,25	3,66	3,03	2,45	3,26	2,60	8,88
1993	6,15	6,10	4,91	5,72	4,13	4,25	3,95	2,79
1994	10,41	5,06	4,40	5,46	4,17	4,82	4,92	5,30
1995	10,47	4,63	3,82	3,95	3,59	3,72	3,32	3,09
1996	7,67	4,90	3,86	4,45	4,07	4,19	3,64	4,44
1997	20,31	5,98	4,67	5,77	4,84	4,29	4,69	4,94
1998	445,06	7,49	6,29	7,13	5,10	5,65	4,40	4,68
1999	-97,36	7,51	5,68	8,78	5,83	4,56	5,08	5,60
2000	-17,12	6,26	5,19	6,93	4,71	3,69	3,12	3,47
2001	-13,69	13,17	6,74	6,39	4,44	3,28	3,16	3,94

Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych IERiGŻ.

[36] Dochód rolniczy netto wydaje się odpowiedniejszą kategorią w przypadku porównań międzysektorowych, zwłaszcza z dochodami uzyskiwanymi przez osoby fizyczne prowadzące działalność. Kategoria netto jest bardziej zbliżona do dochodu do opodatkowania w małych firmach prowadzonych przez osoby fizyczne, gdzie amortyzacja jest kosztem uzyskania przychodów i wobec tego zmniejsza podstawę opodatkowania.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

6.3. System podatkowy jako ukryta forma subwencjonowania rolnictwa w Polsce

Środki publiczne, wspierające polskie rolnictwo, można podzielić na jawne i ukryte. Do jawnych transferów finansowych, wspomagających rolnictwo i rolników, zalicza się:

1) środki przekazywane przez budżet państwa:
   a) bezpośrednie wydatki przeznaczone dla działu „Rolnictwo",
   b) dotacje do Kasy Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego (KRUS),
   c) dotacje do Agencji Restrukturyzacji i Modernizacji Rolnictwa (ARiMR),
   d) dotacje do Agencji Rynku Rolnego (ARR),
   e) dotacje do Agencji Nieruchomości Rolnych (ANR dawniej AWRSP),
2) środki przekazywane przez budżety jednostek samorządu terytorialnego;
3) środki pozabudżetowe:
   a) przychody ze sprzedaży i dzierżawy majątku rolnego Skarbu Państwa,
   b) Funduszu Ochrony Gruntów Rolnych (FOGR),
   c) Agencji Rynku Rolnego,
4) fundusze unijne.

Tabela 6.26.

Polski budżet rolny w latach 2003-2005 (w mln zł)

Wyszczególnienie	Ustawa budżetowa 2003 r.	Ustawa budżetowa 2004 r.	Projekt ustawy budżetowej na 2005 r.
Część 32 – Rolnictwo	601,4	554,3	483,1
Część 33 – Rozwój wsi	1612,4	1319,4	1335,3
Część 35 – Rynki rolne	788,1	785,0	593,1
Razem części 32, 33, 35	3001,9	2658,7	2411,5
Część 85 – Budżety wojewodów	646,2	683,3	619,5
Część 83 - Rezerwy celowe	1118,7	2398,2	4953,8
Część 36 – Skarb Państwa	0,3	0,2	0,2
Ogółem budżet rolny bez środków pomocowych i KRUS	4767,2	5740,4	7985,0
Środki z UE	1508,3	5352,2	8528,3
Ogółem budżet rolny ze środkami pomocowymi	6275,6	11092,6	16513,3

Źródło: Opracowanie na podstawie: R. Przygodzka, *Fiskalne instrumenty wspierania rolnictwa – przyczyny stosowania, mechanizmy i skutki*, Wydawnictwo Uniwersytetu w Białymstoku, Białystok 2006, s. 137.

Poziom jawnego wsparcia rolnictwa bez trudu można wyliczyć. Odpowiednie informacje na ten temat znajdują się w ustawie budżetowej, sprawozdaniach z wykonania budżetu państwa i budżetów jednostek samorządów terytorialnych. Bezpośrednio z budżetu państwa na rolnictwo i rolników przeznacza się w Polsce ok. 2,5% PKB. Natomiast całkowite, jawne wydatki publiczne wspierające rolnic-

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

two, bez funduszy unijnych, wynoszą ok. 3% PKB[37]. Większość z nich nie ma niestety charakteru prorozwojowego. Wydatki prorozwojowe, czyli takie, które mogą sprzyjać pozytywnym przekształceniom w rolnictwie, stanowią zaledwie ok. 17% całkowitych wydatków budżetu państwa. Pozostałe (dotacje do KRUS i np. ARR) utrwalają raczej aktualny stan rolnictwa i nie służą inicjowaniu jakichkolwiek zmian[38].

Poza widocznym subwencjonowaniem, polskie rolnictwo korzysta także z mniej jawnych form wsparcia, np. ukrytych w specjalnych konstrukcjach podatkowych, które mimo że zapewniają wymierne korzyści, zazwyczaj nie są oficjalnie traktowane jako element subwencjonowania rolnictwa (tabela 6.27.). Nie prowadzi się na ten temat żadnych badań. Polska, w przeciwieństwie do wielu krajów OECD, nie ma obowiązku szacowania i publikowania danych dotyczących *tax expediture*, i nie dotyczy to tylko rolnictwa, ale także całej gospodarki. Niemniej jednak zwolnienia, ulg, zniżki i inne ustępstwa podatkowe obejmują rolnictwo i poprzez to, iż wpływają na poziom dochodów będących w dyspozycji rolników po opodatkowaniu, często także na koszty produkcji, a związku z tym także na konkurencyjność rolnictwa, mają duże znaczenie i nie powinny być pomijane.

W polskim systemie podatkowym rolnicze *tax expenditures* (TEs), których celem jest najczęściej dążenie do rozwiązania problemów sektora rolnego (zmienność i poziom dochodów, problemy strukturalne itp.), znaleźć można prawie we wszystkich konstrukcjach obciążających rolnictwo. Przywileje podatkowe, korzystne dla rolnictwa, występują w podatkach dochodowych, majątkowych oraz podatkach konsumpcyjnych (VAT). W największym zakresie dotyczą jednak podatku dochodowego zarówno od dochodów osobistych, jak i od dochodów osób prawnych. W tych konstrukcjach rolnictwo, poza działami specjalnymi produkcji rolnej, zostało całkowicie wyłączone z opodatkowania.

W podatku dochodowym *tax expenditures* (TEs) realizują zazwyczaj dwa podstawowe cele: wspierają finansowo gospodarstwa rolne oraz zachęcającą rolników do podejmowania określonych działań, zwłaszcza inwestycyjnych. W polskiej konstrukcji podatków dochodowych realizowany jest przede wszystkim cel pierwszy, ze względu na wyłączenie z opodatkowania większości (poza działami specjalnymi) dochodów z produkcji rolnej. Dlatego też konstrukcja podatku dochodowego nie zawiera żadnych elementów motywacyjnych, pobudzających do podejmowania określonych decyzji produkcyjnych przez rolników itp. Należy jednak zauważyć, że wyższe dochody rolników, będące wynikiem niższych obciążeń fiskalnych, mogą jednak motywować do podejmowania działań zmierzających do wzrostu produkcji i inwestycji, chociaż nie zawsze muszą to być działania zgodne z celami bieżącej polityki rolnej.

[37] M. Markiewicz, J. Siwińska, *Reforma wydatków publicznych,* Centrum Analiz Społeczno-Ekonomicznych, Warszawa 2004, s. 55.

[38] Ibidem, s. 56.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

Tabela 6.27.

***Tax expenditure* w systemie opodatkowania rolnictwa w Polsce**

Rodzaj podatku	Opis
Opodatkowanie dochodów	
PIT	Wyłączenie z opodatkowania dochodów z produkcji rolnej
CIT	Wyłączenie z opodatkowania dochodów z produkcji rolnej
Opodatkowanie majątku	
Podatek od nieruchomości	Zwolnienie z opodatkowania budynków położonych na gruntach gospodarstw rolnych, służących wyłącznie działalności rolniczej oraz zajętych na prowadzenie działów specjalnych produkcji rolnej
Podatek leśny	Wyłączenie z opodatkowania lasów zajętych na działalność rolniczą
Podatek od środków transportowych	Wyłączenie z opodatkowania przyczep i naczep, o łącznej (z pojazdem silnikowym) dopuszczalnej masie całkowitej od 7 do 12 ton i powyżej 12 ton, związanych wyłącznie z działalnością rolniczą prowadzoną przez podatnika podatku rolnego
Podatek od posiadania psów	Zwolnienie z podatku 2 psów utrzymywanych do pilnowania gospodarstwa rolnego
Podatek od spadków i darowizn	Zwolnienie z podatku: 1) nabycie własności i prawa użytkowania wieczystego gospodarstwa rolnego lub jego części oraz innych praw do takiego gospodarstwa lub jego części, jak również działki przyzagrodowej, z wyjątkiem: a) budynków mieszkalnych, b) budynków zajętych na cele specjalistycznego chowu i wylęgu drobiu lub specjalistycznej hodowli zwierząt wraz z urządzeniami i ze stadem hodowlanym, c) urządzeń do prowadzenia upraw specjalnych, jak: szklarnie, inspekty, pieczarkarnie, chłodnie, przechowalnie owoców, 2) nabycie własności budynków gospodarczych służących bezpośrednio produkcji rolniczej prowadzonej na użytkach rolnych o powierzchni do 1 ha, a nabywcą jest osoba prowadząca gospodarstwo rolne zaliczona do I grupy podatkowej, 3) nabycie przez rolnika pojazdów i maszyn rolniczych oraz części do tych pojazdów, pod warunkiem że nie zostaną one przez nabywcę, w okresie 3 lat od otrzymania, sprzedane czy podarowane
Podatek od czynności cywilnoprawnych	Zwolnienie z podatku, przeniesienie własności nieruchomości lub ich części, wraz z częściami składowymi, z wyjątkiem budynków mieszkalnych lub ich części znajdujących się na obszarze miast, w drodze umów: a) sprzedaży, b) dożywocia, c) o dział spadku - w części dotyczącej spłat lub dopłat, d) o zniesienie współwłasności - w części dotyczącej spłat lub dopłat, e) darowizny - w części dotyczącej przejęcia przez obdarowanego długów i ciężarów albo zobowiązań darczyńcy, f) zamiany - do wysokości wartości rynkowej nieruchomości wraz z jej częściami składowymi, g) odpłatnej renty, pod warunkiem że nabyte grunty stanowią gospodarstwo rolne albo utworzą gospodarstwo rolne lub wejdą w skład gospodarstwa rolnego będącego własnością nabywcy
Podatki konsumpcyjne	
Podatek od towarów i usług (VAT)	1) zastosowanie obniżonych stawek na produkty rolne oraz część towarów nabywanych przez rolników do produkcji, 2) specjalny system ryczałtowy

Źródło: Opracowanie własne.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

Traktowanie jako *tax expenditure* wyłączenia z opodatkowania dochodów rolniczych nie budzi wątpliwości interpretacyjnych. Zgodnie z przytoczoną w poprzednich rozdziałach definicją OECD[39], *tax expenditure* to odejście od ogólnie przyjętych zasad albo struktury podatku, które pozwala na osiągnięcie korzyści podatkowych dla szczególnych typów działalności lub grup podatników, odejście od tzw. „normalności". W tym przypadku rzeczywiście wyłączenie z opodatkowania pozwala na osiągnięcie korzyści podatkowych, które można oszacować konkretnej grupie potencjalnych podatników (rolnikom).

Jak już wcześniej wspomniano, TEs można oszacować, wykorzystując dwie podstawowe metody:

- metodę kasową (ocena *ex-post*),
- metodę memoriałową (ocena *ex-ante*).

Do oceny TEs w polskim podatku dochodowym od osób fizycznych wykorzystano metodę kasową, szacując tzw. utracony dochód, czyli straty budżetu, będące wynikiem wprowadzenia odstępstw od obowiązujących reguł podatkowych. Ze względu na brak wielu informacji, obliczona wartość TEs w podatku dochodowym w odniesieniu do rolnictwa jest jedynie pewnym przybliżeniem skali opisywanego zjawiska. Do obliczenia TEs wykorzystano dane GUS dotyczące przeciętnego dochodu z pracy w indywidualnych gospodarstwach rolnych na 1 ha przeliczeniowy[40] oraz informacje Ministerstwa Finansów na temat rozliczenia podatku dochodowego od osób fizycznych za poszczególne lata podatkowe.

Wyłączenie z opodatkowania dochodów z produkcji rolnej z jednej strony oznacza straty budżetu państwa (ale także i budżetów gmin, z części udziałów w podatkach dochodowych), z drugiej zaś ukryte wsparcie rolnictwa subwencją o wartości utraconych dochodów podatkowych. Na podstawie bardzo uproszczonych szacunków można stwierdzić, że TEs z tego tytułu np. w 2004 roku kształtowało się na poziomie od ok. 1,8 mld do ok. 2,7 mld zł[41], w zależności od przyjętego wariantu systemu podatkowego obciążającego rolnictwo oraz budowy podatku dochodowego od osób fizycznych, co stanowiło odpowiednio od 31 do 48% jawnego

[39] *Tax Expenditures: A Review of the Issues and Country Practices,* OECD, Paris, 1984.

[40] Szacunkowy dochód, będący podstawą opodatkowania w poszczególnych latach, ustalono mnożąc przeciętny dochód przypadający na 1 ha przeliczeniowy przez liczbę hektarów przeliczeniowych. Przeciętny dochód z pracy w indywidualnych gospodarstwach rolnych na 1 ha przeliczeniowy jest wielkością uśrednioną w skali całego kraju z wyników indywidualnych gospodarstw rolnych objętych badaniami statystycznymi GUS i stanowi wypadkową wielkość dochodów z jednostkowych gospodarstw rolnych zarówno takich, które osiągają w przybliżeniu podobny, jak i mniejszy, dochód. Normatyw ten dotyczy wyłącznie dochodów z pracy w gospodarstwach rolnych, nie obejmuje natomiast dochodów rolników uzyskiwanych z innych źródeł np. z tytułu rent, emerytur i innych świadczeń socjalnych.

[41] Według M. Safina, który szacuje utracone dochody budżetu na podstawie rolniczej wartości dodanej netto, poziom wsparcia poprzez podatek dochodowy od osób fizycznych jest w Polsce jeszcze wyższy. Szerzej: A. Valdés, *Agricultural Support Policies in Transition Economies*, World Bank, Technical Paper, No. 470/2000, s. 65-75.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

budżetu rolnego w tymże roku. Oznacza to, że rzeczywiste wsparcie rolnictwa w Polsce jest znacznie wyższe, niż podają to oficjalne statystyki.

Tabela 6.28.

Oszacowanie niejawnego wsparcia polskiego rolnictwa poprzez konstrukcję podatku dochodowego od osób fizycznych (PIT)

Wyszczególnienie	2000	2001	2002	2003	2004
Szacunkowy dochód podlegający opodatkowaniu (w mln zł)	10 930,2	12 812,9	9 224,4	11 717,6	17 925,2
Średnia efektywna stawka podatku PIT (w %)	15,67	15,61	15,85	15,35	15,34
Oszacowana wartość podatku dochodowego	1 712,8	2 000,1	1 462,1	1 798,7	2 749,7
Podatek rolny w mln zł	720,8	791,7	821,2	878,1	921,8
Wartość TEs - utracone dochody budżetu w mln zł					
I wariant (opodatkowanie rolnictwa: podatek dochodowy + podatek rolny*)	1 599,8	1 876,5	1 331,9	1 663,9	2 608,3
II wariant (opodatkowanie rolnictwa: podatek dochodowy + podatek rolny**)	1 712,8	2 000,1	1 462,1	1 798,7	2 749,7
III wariant (opodatkowanie rolnictwa: podatek dochodowy)	992	1 208,4	640,9	920,6	1 827,9

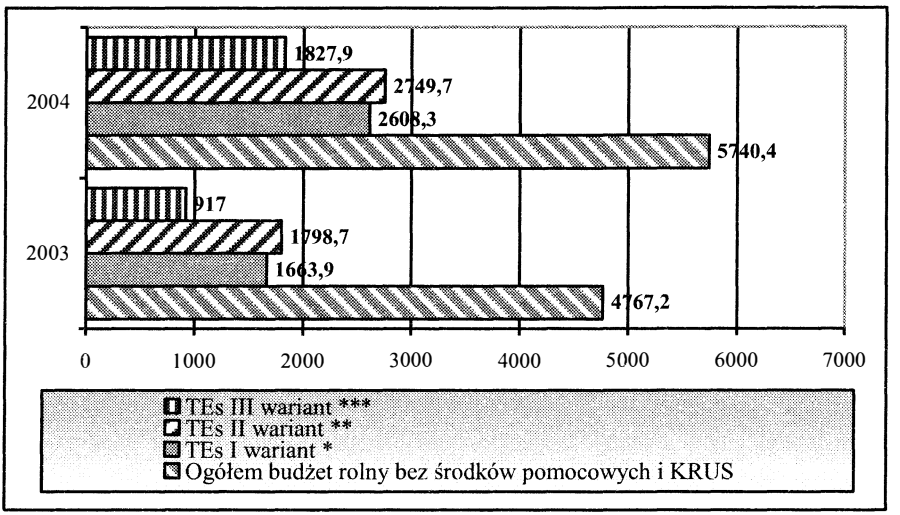
* podatek rolny stanowi w podatku dochodowym koszt uzyskania przychodów
** podatek rolny nie stanowi w podatku dochodowym kosztu uzyskania przychodów

Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych GUS i Ministerstwa Finansów.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

Wykres 6.17.

Budżet rolny i rolnicze *tax expenditures* w Polsce w latach 2003-2004 (w mln zł)



* opodatkowanie rolnictwa = rolnictwa podatek dochodowy + podatek rolny (stanowi koszt uzyskania przychodu; ** opodatkowanie rolnictwa = rolnictwa podatek dochodowy + podatek rolny (nie stanowi kosztu uzyskania przychodu); *** opodatkowanie rolnictwa = podatek dochodowy

Źródło: Opracowanie własne.

Poza podatkiem dochodowym, uprzywilejowane opodatkowanie rolnictwa dotyczy także podatku od towarów i usług oraz w mniejszym zakresie podatków majątkowych. Niestety, w tych przypadkach oszacowanie wartości TEs, ze względu na brak podstawowych informacji, nie jest praktycznie możliwe. Można przypuszczać, że największe straty budżetu wynikają z zastosowania przywilejów w podatku od towarów i usług, chociaż ustalenie wysokości wsparcia rolnictwa z tego tytułu nie jest łatwe.

Istota VAT polega na tym, że do budżetu państwa wpływają kwoty będące różnicą pomiędzy podatkiem należnym a naliczonym. Rolnictwo traktowane jest jednak nieco inaczej niż pozostałe działy gospodarki narodowej, użyte w konstrukcji podatku specjalne rozwiązania pozwalają temu sektorowi na osiąganie bezpośrednich lub pośrednich korzyści. Zastosowanie uproszczonego ryczałtowego systemu zwrotu zwalnia rolników z obowiązku prowadzenia jakiejkolwiek dokumentacji podatkowej, jednocześnie ma rekompensować ich straty wynikające z wyłączenia z systemu VAT. Wprawdzie rolnicy ryczałtowi, nie płacąc VAT, nie mogą odliczyć podatku naliczonego zawartego w należnościach związanych z zakupami, jednakże rekompensata, jaką otrzymują w formie ryczałtowego zwrotu, w rzeczywistości często przekracza kwotę podatku naliczonego i może być uznana za subsydiowanie produkcji rolnej. W Polsce rolnicy, ze względu na konstrukcję VAT i prawdopodobnie niskie nakłady na produkcję, są raczej beneficjentami tego systemu. Korzyści, jakie odnosi więk-

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

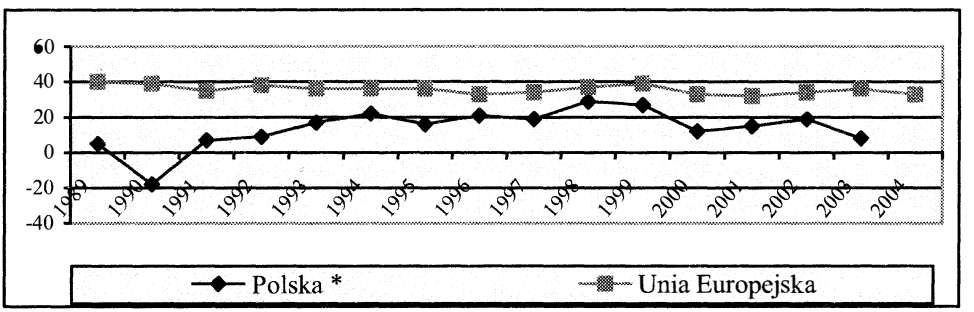
szość gospodarstw korzystających z zasad uproszczonych, powodują, że na zasady ogólne, wymagające ze strony rolnika większych nakładów związanych z rozbudowaną ewidencją podatkową, decyduje się niewielki procent podatników[42].

Poza specjalnymi zasadami rozliczeń rolników z tytułu VAT, za wsparcie produkcji rolnej można również uznać zastosowanie obniżonej stawki podatku na sprzedaż produktów rolnych (w Polsce do 2008 roku wynosi ona 3%). Niewątpliwie niższe opodatkowanie sprzedaży zapewnia pomoc rolnikom i może być traktowane jako TEs. Mimo że ulgowe opodatkowanie produkcji rolnej nie jest ulgą kierowaną bezpośrednio do rolników, mogą oni odnosić pośrednio korzyści, wynikające między innymi ze zwiększenia popytu będącego rezultatem niższych cen. Niemniej jednak wycena korzyści z tego tytułu jest trudna, ponieważ osiągają je zarówno rolnicy, jak i pośrednicy i ostateczni konsumenci.

Podsumowując, można stwierdzić, że Polska, pomimo zaleceń OECD, nie szacuje *tax expenditures* w rolnictwie. Potencjalne dochody budżetowe, których pobór poprzez zastosowanie specjalnych rozwiązań podatkowych został zaniechany, nie są włączone do obliczenia wskaźnika PSE, monitorującego wsparcie polskiego rolnictwa, a w związku z tym nie pokazuje on rzeczywistego subsydiowania. Jeżeli uwzględni się oszacowaną wartość *tax expenditures* w rolnictwie, poziom wsparcia, który odzwierciedla wskaźnik PSE, będzie zapewne wyższy niż wynika to z oficjalnych danych.

Wykres 6.18.

Wskaźnik PSE w latach 1989-2004 (w %)



* - brak danych za 2004 r.

Źródło: Opracowanie na podstawie: R. Przygodzka, *Fiskalne instrumenty* [...], s. 142.

[42] Tylko ok. 3% gospodarstw prowadzących rachunkowość rolną w ramach IERiGŻ rozlicza się na podstawie zasad ogólnych. Większość gospodarstw, korzystających z zasad ryczałtowych, uzyskuje z tego tytułu korzyści. Wiadomym jest, iż zastosowane w ustawie rozwiązania mogą motywować do zmiany reżimu rozliczeń. Jeżeli jednak zasady uproszczone są korzystniejsze niż zasady ogólne, z punktu widzenia ekonomicznego poszczególnych producentów, wybór jest raczej jednoznaczny. Np. w Hiszpanii system uproszczony jest bardziej restrykcyjny i mniej korzystny niż zasady ogólne, co niewątpliwie wpływa na wybór zasad rozliczenia VAT.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

6.4. Sektorowe skutki opodatkowania rolnictwa w Polsce

W 1984 roku, kiedy przygotowano koncepcję podatku rolnego, postawiono przed nim określone cele. Reforma opodatkowania miała przede wszystkim doprowadzić do wzmocnienia funkcji fiskalnej i zwiększenia dochodów budżetowych gmin, intensyfikacji oddziaływania mechanizmów ekonomicznych na rolnictwo, co miało doprowadzić do rozwoju gospodarstw rolnych, przede wszystkim zwiększenia ich powierzchni, efektywności produkcji i wydajności pracy. W konsekwencji zmiany miały się przyczynić do przebudowy struktury agrarnej rolnictwa i doprowadzić do powstania dużych, silnych ekonomicznie gospodarstw rolnych. Niestety, po ponad dwudziestu latach, można stwierdzić, że konstrukcja podatku rolnego nie spełniła oczekiwań ustawodawcy i nie doprowadziła do radykalnej zmiany struktury obszarowej. Zastosowane w podatku rolnym rozwiązania nie wzmocniły także funkcji fiskalnej, np. udział podatku rolnego w dochodach gmin spadł z 4% w 1991 r. do 2,1% w 2005 r.

Można przyjąć założenie, że niższe obciążenia z tytułu podatku rolnego mogą motywować do większych inwestycji (większe środki w dyspozycji właścicieli gospodarstw), natomiast relatywnie wyższe obciążenia gospodarstw małych do rezygnacji z rolnictwa i w związku z tym wyższej podaży ziemi rolniczej, umożliwiającej powiększenie gospodarstw średnich i dużych. Nie potwierdzają tego jednak dane dotyczące struktury agrarnej w Polsce. W latach 1995-2004 wprawdzie wzrosła liczba gospodarstw dużych powyżej 50 ha, ale kierunek zmian jest bardzo powolny. Jednocześnie wzrosła także liczba gospodarstw małych, do 2 ha, które mają raczej charakter socjalny (tabela 6.29.).

Jeżeli przyjąć za K. Duczkowską-Małysz, że struktura agrarna to nie tylko procentowy udział poszczególnych grup gospodarstw w ich ogólnej liczbie, ale także, są to grupy gospodarstw według wielkości produkcji rolniczej na jedno gospodarstwo, według 1 ha UR, według wielkości nakładów lub dochodów, to można stwierdzić, że polskie rolnictwo cechuje[43]:

- nadmierne rozdrobnienie;
- zbyt wolna przemiana pokoleń;
- stagnacja.

To wszystko przesądza o niskiej efektywności produkcji i wydajności pracy w rolnictwie, jego sprawności produkcyjnej, technikach wytwarzania czy też poziomie dobrobytu (dochodach) rolników.

[43] K. Duczkowska-Małysz, *Rolnictwo – wieś* [...], s. 25.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

Tabela 6.29.

Struktura obszarowa gospodarstw rolnych w Polsce w latach 1995 – 2004

Rok	Gospodarstwa w %							Przeciętna powierzchnia gospodarstwa w ha	
	w tys.	o powierzchni UR w ha							
		1-2	2-5	5-10	10-15	15-20	20-50	<50	ogółem	W tym UR
1995	2048	20,9	33,7	26,7	10,7	4,4	3,3	0,3	7,6	6,7
2000	1881	23,8	32,6	23,8	9,9	4,5	4,7	0,7	8,0	7,2
2003	1850	25,8	33,0	22,1	9,2	4,2	4,7	1,0	8,2	7,4
2004	1852	26,1	32,1	21,8	9,6	4,3	5,1	1,0	8,4	7,5

Źródło: Opracowanie na podstawie: *Rocznika Statystycznego 2005*, GUS, Warszawa 2005, s. 459.

Tabela 6.30.

Sektorowa struktura pracujących i wartości dodanej w Polsce i w UE w 2003 r.

Wyszczególnienie		UE15	NUE9	Polska
Rolnictwo	Wartość dodana	2,0	3,4	3,0
	Pracujący	3,7	7,1	17,2
Przemysł	Wartość dodana	26,6	32,7	30,5
	Pracujący	28,4	35,2	29,0
Usługi	Wartość dodana	71,4	63,9	66,5
	Pracujący	67,9	57,8	53,7

UE15- kraje dawnej 15 UE
NUE9- nowe kraje UE bez Polski

Źródło: Komisja Europejska (2004) oraz M. Bukowski (red.), *Zatrudnienie w Polsce 2005*, Ministerstwo Gospodarki i Pracy, Departament Analiz i Prognoz Ekonomicznych, Warszawa 2005, s. 54.

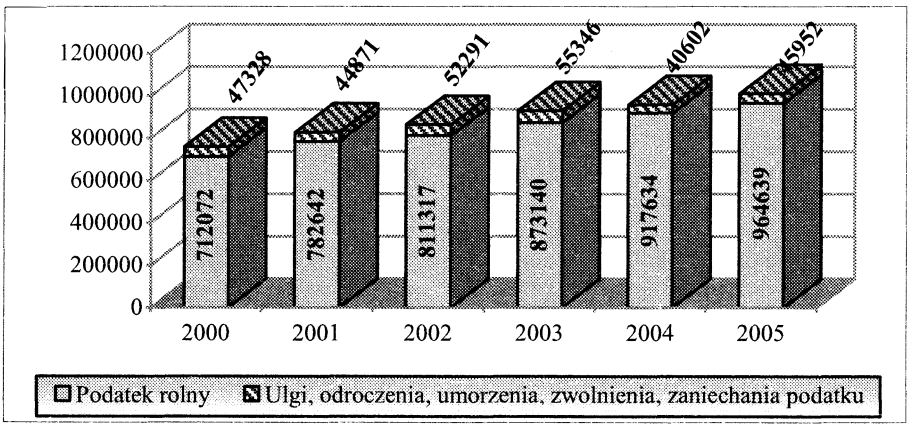
Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn. Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku, dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

Poprawie efektywności i wydajności produkcji rolnej nie sprzyja wysoki poziom zatrudnienia w rolnictwie. Wprawdzie liczba osób pracujących systematycznie zmniejsza się, niemniej jednak zatrudnienie w tym sektorze w Polsce jest nadal wysokie, znacznie wyższe niż w krajach dawnej piętnastki UE oraz nowo przyjętych (tabela 6.30)[44]. Okazuje się, że polskie rolnictwo bardzo powoli dostosowuje się do nowych warunków ekonomicznych, a zmiany w zatrudnieniu dodatkowo utrudnia sytuacja na rynku pracy, hamująca wypychanie siły roboczej z rolnictwa. Modernizacji rolnictwa nie sprzyja także system podatkowy.

W konstrukcji podatku rolnego nie stworzono takich instrumentów podatkowych, które sprzyjałyby racjonalności działania, pobudzały do osiągania pożądanych efektów gospodarczych i społecznych, pobudzały przemiany struktury agrarnej czy też oddziaływały na decyzje inwestycyjne rolników. Konsekwencją wbudowanych w konstrukcję podatku ulg i zwolnień jest raczej obniżenie dochodów gmin z tytułu tego podatku, niż pobudzanie procesów rozwojowych. Należy również pamiętać, iż większość z nich ma przestarzałą budowę, która wyraźnie nie jest dostosowana do dzisiejszych warunków ekonomicznych. Poszczególne konstrukcje ulg i zwolnień obowiązują w prawie niezmienionym kształcie od 1985 roku, mimo że od tego czasu zasadniczo uległy ewolucji założenia polityki rolnej państwa oraz warunki prowadzenia działalności rolniczej.

Wykres 6.19.

Skutki zastosowanych ulg i zwolnień w podatku rolnym w Polsce w latach 2000 – 2005 (w tys. zł)



Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych sprawozdań z wykonania budżetu w JST za rok 2000, 2001, 2002, 2003, 2004, 2005, Ministerstwa Finansów.

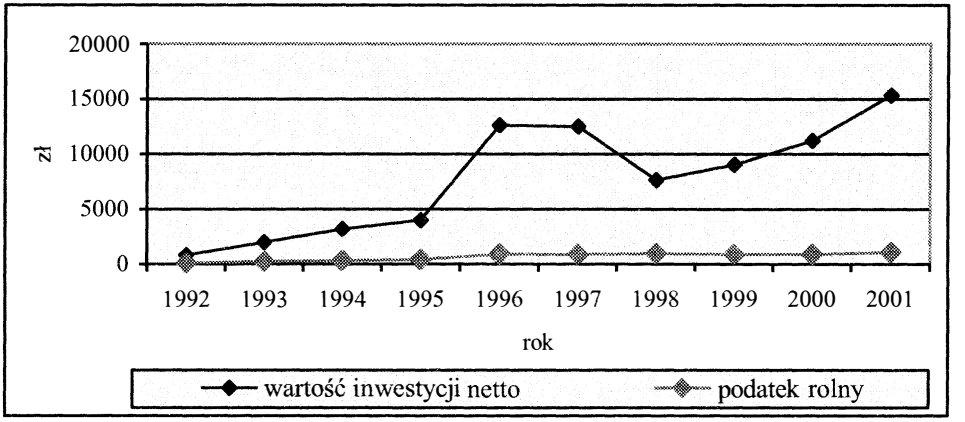
[44] Analiza zatrudnienia w rolnictwie nastręcza wiele trudności, związanych przede wszystkim z brakiem miarodajnych informacji. Ze względu na przyjęcie różnych metod, wyniki mogą być bardzo różne. Zgodnie z metodologią GUS, do pracujących w gospodarstwach rolnych zaliczono osoby pracujące wyłącznie lub głównie w gospodarstwach indywidualnych powyżej 1 ha, z wyłączeniem produkujących wyłącznie na potrzeby własne. Metodologia BAEL (Badanie Aktywności Ekonomicznej Ludności) nie narzuca natomiast ograniczeń dotyczących produkcji na potrzeby własne.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

Przykładem ulgi nieadekwatnej do współczesnych warunków jest ulga inwestycyjna. Rozłożenie jej na okres 15 lat, biorąc pod uwagę niską wysokość podatku rolnego, ma znaczenie raczej symboliczne. Ulga w takim kształcie nie motywuje podatników do inwestowania w gospodarstwo rolne. Wydatki inwestycyjne są nieporównywalne z wysokością podatku obciążającego przeciętne gospodarstwo, co uniemożliwia odliczenie przez 15 lat nawet 25% nakładów (wykres 6.20. i 6.21.). Co prawda przedstawione na wykresach dane dotyczą gospodarstw prowadzących rachunkowość rolną na zlecenie Instytutu Ekonomiki Rolnictwa i Gospodarki Żywnościowej (a zatem są to gospodarstwa „lepsze"), to jednak większe znaczenie w przypadku analizy ma charakter trendu zjawisk niż ich wartości[45].

Wykres 6.20.

Nakłady inwestycyjne i podatek rolny na 1 gospodarstwo w latach 1992-2001 (w zł)



Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych IERiGŻ.

Z wykresów jednoznacznie wynika, iż wartość inwestycji netto[46] jest średnio 10-krotnie wyższa niż wartość podatków zarówno w odniesieniu do 1 gospodarstwa, jak i na 1 ha UR. Jednak podkreślić należy, iż są to wielkości przeciętne[47]. Dla zilustrowania możliwości odpisania części nakładów od podatku rolnego zaprezentowano przykład. Załóżmy, że gospodarstwo rolne o powierzchni 10 ha przeliczeniowych jest obciążone podatkiem rolnym w wysokości 925 zł (10 ha x 2,5 q żyta x 37

[45] Ministerstwo Finansów nie prowadzi szczegółowej statystyki dotyczącej wykorzystania ulg inwestycyjnych, w związku z tym nie ma żadnych informacji na ten temat.

[46] Inwestycje netto wyliczono jako wartość tzw. inwestycji realnych w rzeczowe środki trwałe, powiększonych o zakup udziałów oraz pomniejszonych o sprzedaż rzeczowych środków trwałych i udziałów, a także pomniejszonych o amortyzację nakładową. Przez pojęcie inwestycje realne rozumieć należy rzeczowe środki trwałe zakupione, otrzymane w darze oraz wybudowane sposobem gospodarczym (jest to pełny koszt inwestycji oraz kapitalnych remontów).

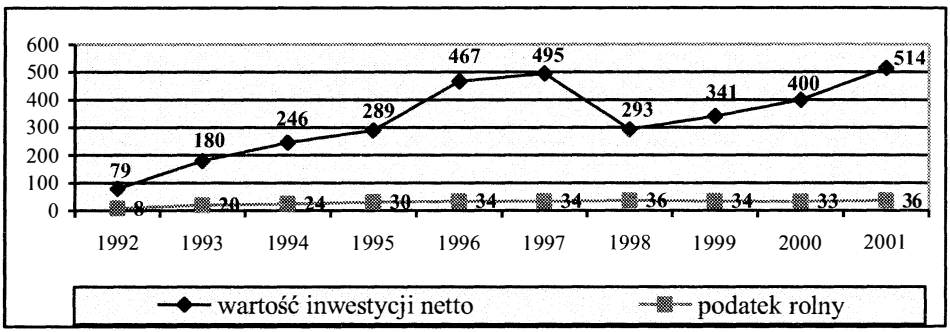
[47] Z szacunków wynika, iż liczba gospodarstw inwestujących jest nieduża i stanowi od 7 do 10% ogólnej populacji. Zob. A. Woś, *Inwestycje i akumulacja w rolnictwie chłopskim w latach 1988-1998*, IERiGŻ, Warszawa 2000, s. 28.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

zł/1q) oraz, że zakończyło inwestycje o wartości 50 tys. zł. Może zatem odliczyć od należnego podatku 25% poniesionych nakładów, czyli 12,5 tys. zł. Kwotę powyższą odliczać będzie przez ponad 13 lat (12500 zł : 875 zł = 13,5). Jest to często okres dłuższy niż wynikający z tabeli amortyzacyjnej większości środków trwałych (poza budynkami). Jeśli jest to gospodarstwo rozwojowe i inwestować będzie więcej, odliczanie nakładów inwestycyjnych będzie bardzo ograniczone[48].

Wykres 6.21.

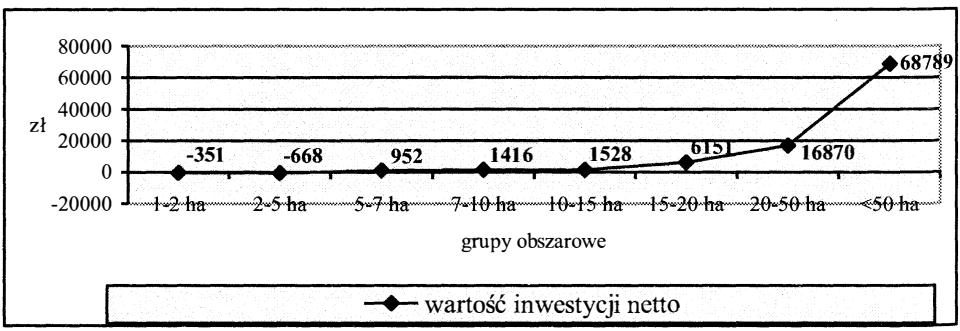
Nakłady inwestycyjne i podatek rolny na 1 ha UR w latach 1992-2001 (w zł)



Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych IERiGŻ.

Wykres 6.22.

Nakłady inwestycyjne na 1 gospodarstwo w 2001 r. (wg grup obszarowych)



Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych IERiGŻ.

Wartość inwestycji netto w poszczególnych grupach obszarowych jest bardzo zróżnicowana, najmniejsze wydatki na 1 gospodarstwo występują w gospodarstwach małych i średnich, największe w gospodarstwach powyżej 50 ha. W 2001 r. wartość inwestycji netto w gospodarstwach od 5-7 ha wynosiła średnio 952 zł na jedno go-

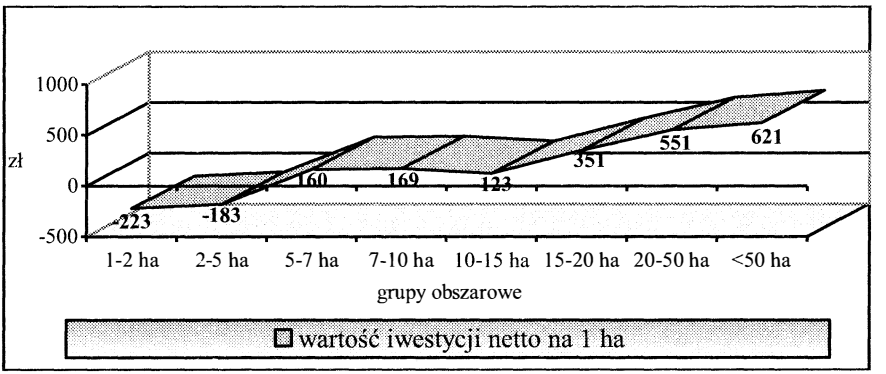
[48] R. Dziemianowicz, R. Przygodzka, *Ocena stymulacyjnej* [...], s. 79.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

spodarstwo prowadzących rachunkowość rolną, natomiast w gospodarstwach powyżej 50 ha odpowiednio 68789 zł. W gospodarstwach karłowatych do 2 ha, w całym badanym okresie, wartość inwestycji netto była ujemna[49].

Wykres 6.23.

Nakłady inwestycyjne na 1 ha UR w 2001 r. (wg grup obszarowych)



Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych IERiGŻ.

Podobne relacje występują, jeżeli uwzględni się wartość inwestycji netto na 1 ha UR. W 2001 r. najwyższa wartość inwestycji netto na 1 ha UR występowała w gospodarstwach największych, powyżej 50 ha – 621 zł, najniższa w gospodarstwach od 10 do 15 ha odpowiednio 123 zł. W gospodarstwach najmniejszych, do 5 ha, wskaźnik ten miał wartość ujemną. Wydatki na inwestycje w gospodarstwach powyżej 50 ha były od 4 do 5 razy wyższe niż w gospodarstwach od 5 do 15 ha.

Z konstrukcji ulgi inwestycyjnej wbudowanej w podatek rolny można wysnuć wniosek, że ulga ta raczej nie motywuje do podejmowania działań inwestycyjnych, prorozwojowych, głównie z powodu niskich obciążeń podatkowych, a w konsekwencji – wielu lat korzystania z odliczeń[50]. Może w takim razie właśnie te niskie obciążenia służą aktywności inwestycyjnej rolników?

Z narodowych rachunków prowadzonych przez GUS wynika, że nominalne nakłady inwestycyjne w rolnictwie i leśnictwie w latach 1995-1996, kiedy to dobra koniunktura (zwłaszcza na rynkach wschodnich) zwiększyła zainteresowanie rolników inwestycjami, wzrosły. Natomiast począwszy od 1996 r. nakłady inwestycyjne nie ulegały zasadniczym zmianom i oscylują wokół 2 mld[51] zł rocznie (wykres 6.24.).

[49] W 2001 roku także w grupie gospodarstw od 2 do 5 ha.

[50] Dzięki ulgom inwestycyjnym dochody przeznaczane są na rozwój gospodarstwa, a nie na konsumpcję. Stosowanie wysokich ulg i zwolnień jest racjonalne jedynie w przypadku dużych obciążeń podatkowych, w przeciwnym razie instrumenty te nie spełniają swojej roli.

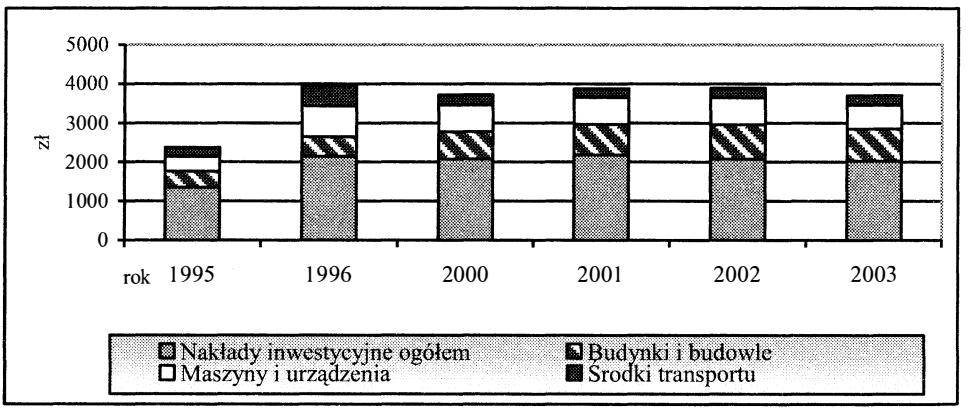
[51] Chociaż nominalne nakłady inwestycyjne nie ulegały znacznym zmianom, to jednak warto dodać, że udział rolnictwa, łącznie z łowiectwem i leśnictwem, w nakładach inwestycyjnych całej gospodarki w latach 1996-2003 zmniejszył się z 3,3% do 2,2% (w cenach bieżących). Uwzględniając ceny stałe, należy również stwierdzić spadek nakładów nominalnych. Zob. *Rocznik Statystyczny*, GUS, Warszawa 2005, s. 648-649.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

Należy podkreślić, że w tym czasie regulacje podatku rolnego nie ulegały zmianom. Zatem to nie obciążenia podatkowe i możliwości odliczania części nakładów inwestycyjnych decydują w tym przypadku o skłonności rolników do inwestowania. W opinii A. Wosia: „niska skłonność i zdolność rolników do inwestowania ma swoje źródła w generalnym pogorszeniu koniunktury rolniczej, czemu towarzyszy spadek dochodów i pogorszenie oczekiwań poprawy sytuacji w bliskiej i dalszej przyszłości"[52] .

Wykres 6.24.

Nakłady inwestycyjne w rolnictwie i leśnictwie w latach 1996-2000 (w mln zł ceny bieżące)



Źródło: Opracowanie własne na podstawie: *Rocznika Statystycznego Rolnictwa*, GUS, Warszawa 2005, s. 230.

Na podstawie dotychczasowych rozważań nie można kategorycznie stwierdzić braku związku pomiędzy opodatkowaniem gospodarstw rolnych podatkiem rolnym a inwestycjami. Jednakże wiele wskazuje na to, iż podatek ten nie odgrywa znaczącej roli w stymulowaniu przekształceń modernizacyjnych i strukturalnych w rolnictwie. Dokonują się one powoli, ale raczej pod wpływem innych, niż podatkowe, czynników ekonomicznych. Pośrednim tego dowodem może być fakt braku dyskusji w literaturze przedmiotu o wpływie opodatkowania na funkcjonowanie gospodarstw rolnych, podczas gdy w odniesieniu do innych podmiotów gospodarczych prowadzi się liczne badania i analizy. W badaniach ankietowych prowadzonych przez różnych autorów, zajmujących się aktywnością inwestycyjną rolników, nie uwzględnia się w ogóle pytań dotyczących choćby opinii badanych o obciążających ich podatkach. Zatem uznać można, iż jest to czynnik marginalny z punktu widzenia działalności gospodarstw rolnych[53].

[52] A. Woś, *Inwestycje* [...], s.27.

[53] Por. R. Dziemianowicz, R. Przygodzka, *Ocena stymulacyjnej* [...], s. 72-81.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

Należy również stwierdzić, że obecna konstrukcja podatku rolnego nie jest przystosowana do warunków gospodarki rynkowej. Co prawda jest to mało skomplikowany model opodatkowania, jednak nie tworzy szerszych możliwości społecznego i ekonomicznego oddziaływania. Świadczą o tym dwie kwestie: po pierwsze – relatywnie niskie obciążenia podatkowe, będące wyrazem ukrytej formy wspierania rolnictwa, nie znajdują odbicia w wyraźnym wzroście aktywności inwestycyjnej, a po drugie – wbudowany w konstrukcję podatku katalog ulg inwestycyjnych nie skłania do takiej aktywności, ponieważ jeśli podatek jest niski, to nie ma szczególnych bodźców do tego, by go zmniejszać. Innymi słowy – podatek rolny nie realizuje funkcji stymulacyjnej i jako taki nie jest efektywnym instrumentem ani polityki fiskalnej, ani rolnej.

Polskie rolnictwo ciągle czeka wiele przemian. Przemiany te muszą się opierać na inwestycjach prowadzących do koncentracji ziemi i modernizacji. Ponieważ skłonność i zdolność do inwestowania wykazuje niewielka liczba gospodarstw, jest to niewątpliwie ważny problem, z którym borykać się będzie polityka rolna. W warunkach deficytu budżetowego szczególne znaczenie będzie miało stworzenie zestawu efektywnych instrumentów oddziaływania na gospodarstwa rolne. Niewykluczone, że instrumentem takim mógłby stać się m.in. system opodatkowania, który należałoby poddać gruntownej reformie zmierzającej w kierunku opodatkowania dochodu rolniczego z odpowiednio wbudowanym systemem stymulującym aktywność inwestycyjną. Wydaje się jednak, że tego typu propozycje spotkają się z ogromnym sprzeciwem ze strony rolników, bowiem jak pisze J. Buchanan (i z czym niewątpliwie można się zgodzić): „reguły gry politycznej lub jakiejkolwiek innej mogą być właściwie ustalone tylko przed grą, przez samych graczy; w trakcie gry natomiast, zmiany reguł powinny mieć zastosowanie jedynie w odniesieniu do przyszłych partii"[54].

6.5. Propozycje zmian w systemie opodatkowania rolnictwa w Polsce

Dotychczas stwierdzono, że konstrukcja systemu opodatkowania rolnictwa, którego główny element stanowi powszechny podatek rolny, jest przestarzała i nie odpowiada potrzebom samego rolnictwa i całej gospodarki narodowej. Podatek rolny, stanowiący główny fundament tego systemu jest nieefektywny pod względem podatkowym i ekonomicznym, nie spełnia także kryterium sprawiedliwości, a cały system podatkowy jest ukrytą formą subwencjonowania rolnictwa.

Polski model opodatkowania rolnictwa znacznie różni się od rozwiązań stosowanych w większości krajów rozwiniętych, na przykład w państwach członkowskich UE i USA. Przede wszystkim dotyczy to opodatkowania dochodów i podatkowych instrumentów stymulujących przemiany w rolnictwie, niezbędnych w okresie trans-

[54] J. Buchanan, *Finanse publiczne w warunkach demokracji*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1997, s. 354.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

formacji, w którym niewątpliwie znajduje się rolnictwo polskie. Zastosowane w rolnictwie rozwiązania podatkowe nie są efektywne fiskalnie, a dotychczasowa budowa podatku rolnego, na której głównie opiera się system, nie daje możliwości zwiększenia wydajności podatkowej. Brak związku pomiędzy efektywnością podatkową a efektywnością ekonomiczną, a przede wszystkim związku pomiędzy wysokością podatku a wypracowanym dochodem, uniemożliwia prorozwojowe oddziaływanie instrumentów podatkowych na jednostki produkcyjne, a tym samym oddziaływanie na przemiany strukturalne w rolnictwie.

W Polsce dochody z produkcji rolnej, poza działami specjalnymi, nie podlegają opodatkowaniu, a rolnicy są jedyną grupą społeczno-zawodową, której dochody, bez względu na ich wysokość, zostały wyłączone z opodatkowania podatkiem dochodowym. Biorąc pod uwagę powszechność oraz sprawiedliwość opodatkowania, nie można w sposób racjonalny uzasadnić takiego rozwiązania. K. Duczkowska-Małysz twierdzi[55], z czym należy się zgodzić, że nie ma żadnego powodu, żeby działalność rolnicza była` wyłączona z obowiązku podatkowego, tym bardziej że rolnicy, tak jak inni podatnicy, osiągają dochody i jednocześnie w różnych grupach obszarowych są to dochody o różnej wysokości, często przekraczające pierwszy próg skali podatkowej obowiązującej w podatku dochodowym od osób fizycznych. Jeżeli z obowiązku opodatkowania dochodów nie wyłączono rencistów i emerytów, uzyskujących często niskie przychody, to dlaczego grupą uprzywilejowaną mieliby być właśnie rolnicy?

W opinii K. Duczkowskiej-Małysz, gospodarstwo rolne można traktować jak małą firmę, a brak opodatkowania dochodów z tej działalności można traktować jako naruszenie konstytucyjnej równości podmiotów wobec prawa oraz element niejawnej pomocy publicznej, o czym już wspomniano powyżej. Włączenie rolnictwa do systemu opodatkowania dochodów mogłoby przyczynić się do obniżki stawek podatku dochodowego (efekt poszerzenia bazy podatkowej) oraz ograniczenia szarej strefy[56]. Jednocześnie podatek dochodowy w rolnictwie mógłby być wykorzystany jako instrument przyśpieszający przebudowę rolnictwa, motywujący do zwiększenia wydajności pracy i istotnych zmian strukturalnych.

Istotnym argumentem przemawiającym za opodatkowaniem dochodów rolniczych jest fakt, iż gospodarstwa rolne są bardzo zróżnicowane i część z nich osiąga wysokie dochody, które, gdyby były uzyskiwane w ramach innych działalności, podlegałyby opodatkowaniu według wyższych stawek marginalnych. Nie można zatem stwierdzić, że wszyscy rolnicy osiągają niskie dochody, które nie powodowałyby powstania obowiązku podatkowego z punktu widzenia podatku dochodowego od osób fizycznych. Potwierdzają to dane z gospodarstw prowadzących rachunkowość rolną, które wprawdzie nie są reprezentatywne dla całej populacji polskich gospodarstw, ale pokazują skalę problemu.

---

[55] K. Duczkowska-Małysz, *Wieś i rolnictwo wobec reformy finansów publicznych. Dylematy wokół rozwoju gospodarczego,* [w:] J. Tomkiewicz (red.), *Finanse publiczne a wzrost gospodarczy*, Wyższa Szkoła Przedsiębiorczości i Zarządzania im. Leona Koźmińskiego, Warszawa 2005, s. 95-99.

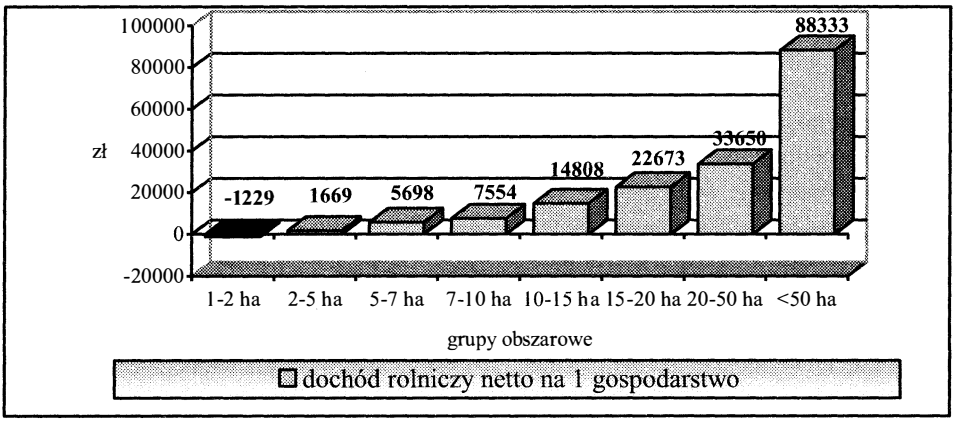
[56] Zdaniem K. Duczkowskiej-Małysz, miliony transakcji rolniczych przepływa bez ewidencji „z ręki do ręki" i powiększa szarą strefę w Polsce.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

W 2001 r. średni dochód rolniczy netto w gospodarstwach karłowatych był ujemy, co z punktu widzenia działalności produkcyjnej oznacza stratę (strata wynosiła średnio -1229 zł na jedno gospodarstwo), która nie podlegałaby potencjalnemu opodatkowaniu podatkiem dochodowym. Na drugim biegunie były gospodarstwa o powierzchni powyżej 50 ha, w których średni dochód na gospodarstwo wynosił 88333 zł i kwalifikował się do trzeciego przedziału skali, objętego 40% stawką podatku dochodowego od osób fizycznych.

Wykres 6.25.

Dochód rolniczy netto na 1 gospodarstwo prowadzące rachunkowość rolną w 2001 r. (wg grup obszarowych)



Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych IERiGŻ.

Zdaniem K. Duczkowskiej-Małysz: „przekonanie o niskim poziomie życia wszystkich rolników i o tym, że rolnicy sami zaspokajają swoje potrzeby, w związku z czym nie uzyskują dochodów lub uzyskują niewielkie – stało się wygodnym orężem zabiegania o głosy wyborców"[57]. Nie ma jednak żadnych podstaw ekonomicznych, aby uzasadnić bierność i brak reform w systemie opodatkowania rolnictwa. Jednym z elementów takiej reformy powinno być niewątpliwie opodatkowanie podatkiem dochodowym dochodów uzyskiwanych z produkcji rolnej.

Dlatego też istotnym jest oszacowanie ewentualnych zysków budżetowych oraz ewentualnego wzrostu obciążeń fiskalnych gospodarstw rolnych, będących wynikiem zmian w systemie opodatkowania rolnictwa. Ze względu na brak innych danych, nie jest niestety możliwy szacunek dotyczący całej populacji gospodarstw w Polsce, uwzględniający przy tym ich podział ze względu na strukturę obszarową. W związku z tym w dalszej części rozdziału wykorzystano informacje będące w posiadaniu IERiGŻ, dotyczące gospodarstw prowadzących rachunkowość rolną.

[57] K. Duczkowska-Małysz, *Wieś i rolnictwo* [...], s. 99.

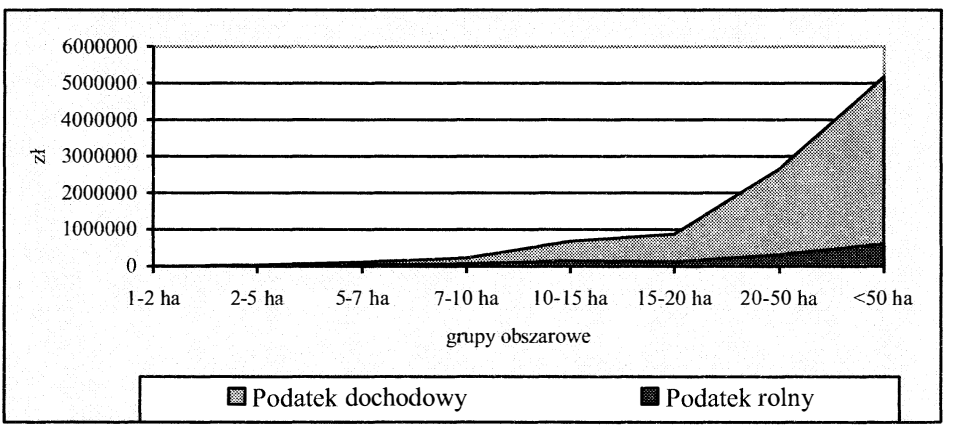
Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

W pierwszym wariancie przyjęto, że podatek rolny zostanie zastąpiony podatkiem dochodowym. Do obliczenia potencjalnego podatku dochodowego posłużono się danymi źródłowymi IERiGŻ na temat dochodu z gospodarstwa rolnego[58] z 2001 r. Poszczególne dochody zakwalifikowano do odpowiedniego przedziału skali podatkowej, następnie do obliczeń zastosowano odpowiednią stawkę podatku wynikającą z obowiązującej w 2001 r. ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Z przeprowadzonych obliczeń wynika, że dochody budżetowe z opodatkowania dochodów produkcji rolnej w badanej grupie gospodarstw będą prawdopodobnie wyższe, niż uzyskiwane z tytułu podatku rolnego (tabela 6.31).

Wykres 6.26.

Dochody z podatku rolnego i oszacowanego podatku dochodowego w gospodarstwach rolnych prowadzących rachunkowość rolną w 2001 r. (według grup obszarowych)



Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych IERiGŻ.

Gdyby zastąpiono podatek rolny podatkiem dochodowym, dochody podatkowe uzyskiwane w badanej grupie gospodarstw wzrosłyby o ok. 8,45 mln zł. Poza gospodarstwami karłowatymi - do 2 ha, gdzie dochody z tytułu podatku dochodowego w stosunku do podatku rolnego byłyby niższe, w pozostałych grupach obszarowych dochody budżetowe (ale z drugiej strony także obciążenia podatkowe) wyraźnie, w miarę wzrostu obszaru, rosną. Największa różnica wystąpiła w grupie gospodarstw dużych od 20 do 50 ha - o ponad 2,35 mln zł oraz w gospodarstwach powyżej 50 ha, odpowiednio 4,5 mln zł (tabela 6.31).

[58] Dochód z gospodarstwa jest dochodem rolniczym netto skorygowanym o wartość upłynnienia środków trwałych (wartość upłynnienia skorygowana jest o wartość inwentarzową tych środków), otrzymane subsydia celowe na inwestycje gospodarstwa rolnego oraz otrzymane odszkodowania za środki trwałe. Zob. *Wyniki rachunkowości* [...], s. XXI.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn. Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku, dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

Tabela 6.31.

Dochody z podatku rolnego i oszacowanego podatku dochodowego w gospodarstwach rolnych prowadzących rachunkowość rolną w 2001 r. (według grup obszarowych w zł)

Wyszczególnienie	Wszystkie gospodarstwa	Grupy obszarowe w ha							
		1-2	2-5	5-7	7-10	10-15	15-20	20-50	< 50
Podatek dochodowy	9787528	188	32209	112344	224426	688082	878812	2666559	5184908
Podatek rolny	1338086	2188	20442	39154	71461	149119	127107	316485	612130
Różnica	8449442	-2000	11767	73190	152965	538963	751705	2350074	4572778

Źródło: Obliczenia własne na podstawie danych IERiGŻ.

Tabela 6.32.

Zależność statystyczna pomiędzy podatkiem dochodowym a powierzchnią gospodarstwa w gospodarstwach prowadzących rachunkowość w 2001 r.

Wszystkie gospodarstwa	Grupy obszarowe w ha							
	1-2	2-5	5-7	7-10	10-15	15-20	20-50	< 50
0,6974	-0,1478	0,0495	0,0617	0,1567	0,1707	0,1994	0,2815	0,6207

Źródło: Obliczenia własne na podstawie danych IERiGŻ.

Zbadano statystyczną zależność pomiędzy powierzchnią gospodarstwa a wysokością podatku dochodowego (tabela 6.32.). Wartość obliczonego współczynnika korelacji liniowej Pearsona dla całego zbioru gospodarstw prowadzących rachunkowość rolną w 2001 r. wynosiła 0,6974. Uzyskane dane pokazują, że biorąc pod uwagę wszystkie badane gospodarstwa, zależność pomiędzy powierzchnią gospodarstwa a wysokością podatku dochodowego może być zauważalna, co oznacza, że wzrost powierzchni może wpływać na wzrost dochodów budżetowych, i odwrotnie. Co jest zresztą zrozumiałe. Analizując wyniki produkcyjne w poszczególnych grupach obszarowych, można zauważyć, że w miarę wzrostu obszaru gospodarstwa rośnie średnia wartość produkcji dodanej przypadająca na 1 gospodarstwo, wartość dochodu rolniczego netto i dochodu z gospodarstwa rolnego, który może stanowić podstawę opodatkowania w podatku dochodowym. Uwzględniając jednak podział bazy na segmenty wyodrębnione ze względu na ich powierzchnię, wyniki ogólne wskazują na średnią korelację dodatnią jedynie w najwyższej grupie obszarowej, gospodarstw powyżej 50 ha. Z punktu widzenia dochodów budżetowych wskazane byłoby zatem podejmowanie działań zmierzających do rozwoju tych gospodarstw i wzrostu ich powierzchni obszarowej, co prowadziłoby do poprawy struktury obszarowej gospodarstw w Polsce.

Średnia efektywność podatkowa, a w związku z tym także obciążenie, w przypadku wprowadzenia podatku dochodowego w badanych gospodarstwach mogłaby wzrosnąć o ponad 6,6 tys. zł. Poza grupą obszarową od 1-2 ha, gdzie obciążenia podatkowe byłyby niższe niż w przypadku podatku rolnego, wzrost obciążeń fiskalnych dotyczyłby wszystkich pozostałych grup obszarowych. Niemniej jednak wysokość podatku dochodowego w poszczególnych grupach obszarowych byłaby bardzo zróżnicowana. Najwyższe obciążenie wystąpiłoby w gospodarstwach powyżej 50 ha, średnio ponad 29,4 tys. zł. Opodatkowanie podatkiem dochodowym w stosunku do obowiązującego podatku rolnego byłoby w tej grupie wyższe średnio o ok. 26 tys. zł na 1 gospodarstwo (tabela 6.33.).

W wyniku zastąpienia podatku rolnego podatkiem dochodowym wzrosłaby również efektywność podatkowa na 1 ha UR, w grupach obszarowych powyżej 2 ha (wykres 6.26.). Ze względu na osiąganie niskich dochodów, poniżej kwoty podlegającej opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych, obciążenia 1 ha UR podatkiem dochodowym w gospodarstwach karłowatych byłoby niższe niż podatkiem rolnym. Jednocześnie podatek dochodowy, w przeciwieństwie do obowiązującego podatku rolnego, spełniałby kryterium sprawiedliwości opodatkowania, gospodarstwa osiągające wyższe dochody płaciłyby wyższy podatek.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

Tabela 6.33.

Efektywność podatku rolnego i oszacowanego podatku dochodowego w zł na 1 gospodarstwo w 2001 r. (wg grup obszarowych)

Wyszczególnienie	Ogółem	Grupy obszarowe w ha							
		1-2	2-5	5-7	7-10	10-15	15-20	20-50	< 50
Średnia wartość oszacowanego podatku dochodowego na 1 gospodarstwo	7706,72	14,43	364,34	1101,42	1516,39	3031,20	5139,25	7842,82	29459,7
Średnia wartość podatku rolnego na 1 gospodarstwo	1089,0	168,3	219,8	383,9	482,8	656,9	743,3	1063,2	3478,01
Różnica (podatek dochodowy – rolny) w zł	+6617,72	-153,87	+144,54	+717,52	+1033,59	+2374,3	+4395,95	+6779,62	+25981,09

Źródło: Obliczenia własne na podstawie danych IERiGŻ.

Tabela 6.34.

Efektywna stawka podatku rolnego i oszacowanego podatku dochodowego w 2001 r. (w %)

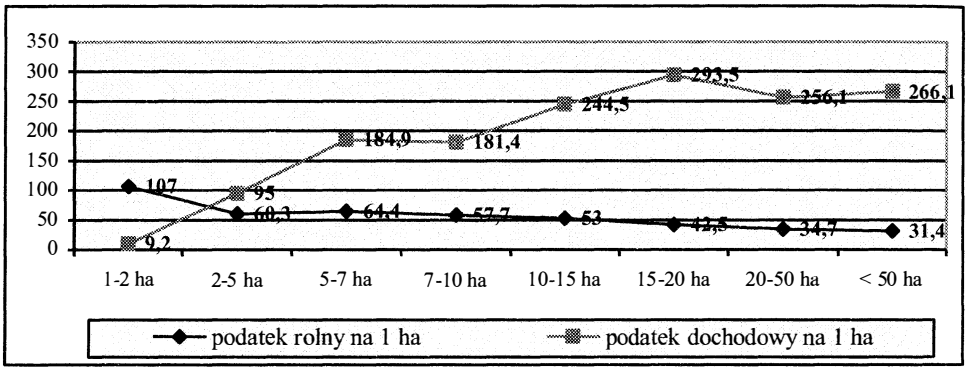
Wyszczególnienie	Ogółem	Grupy obszarowe w ha							
		1-2	2-5	5-7	7-10	10-15	15-20	20-50	< 50
Efektywna stawka podatku dochodowego	25,12	-	19,30	18,09	18,23	18,96	20,82	21,57	30,97
Efektywna stawka podatku rolnego (w stosunku do dochodów)	3,43	-	12,25	6,31	5,80	4,11	3,01	2,26	3,66

Źródło: Obliczenia własne na podstawie danych IERiGŻ.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn. Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku, dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

Wykres 6.27.

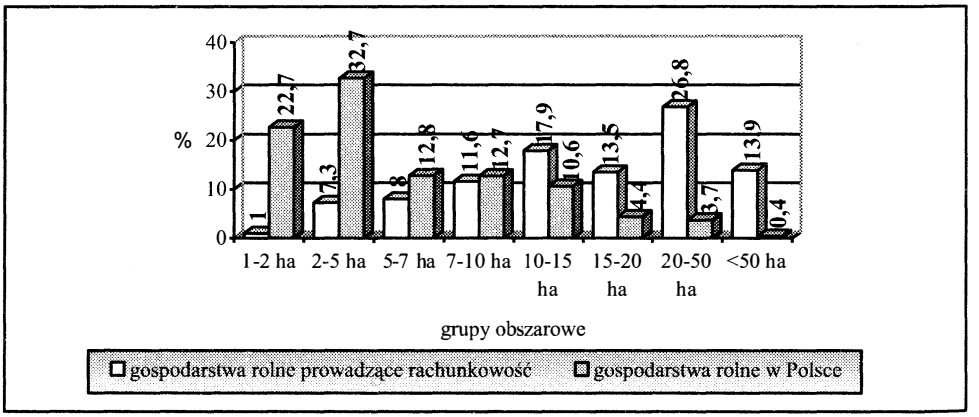
Efektywność podatkowa podatku rolnego i podatku dochodowego na 1 ha UR w zł w 2001 r. (według grup obszarowych)



Źródło: Obliczenia własne na podstawie danych IERiGŻ.

Wykres 6.28.

Struktura gospodarstw prowadzących rachunkowość rolną w latach w 2001 r. na tle danych powszechnego spisu rolnego w 1996 r.



Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych IERiGŻ.

Z informacji zawartych w powyższych tabelach wynika, że po włączeniu do opodatkowania dochodów z produkcji rolnej obciążenia fiskalne większości gospodarstw rolnych wzrosną. Należy jednak pamiętać o tym, że gospodarstwa prowadzące rachunkowość rolną, których dane posłużyły do przeprowadzenia symulacji obciążeń, są nastawione bardziej prorynkowo, i w związku z tym często znajdują się w lepszej sytuacji ekonomicznej. Jednocześnie struktura badanych gospodarstw i struktura gospodarstw rolnych w Polsce znacznie się od siebie różnią (wykres

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

6.28.)[59]. Ponieważ ponad połowa gospodarstw rolnych w Polsce ma powierzchnię do 5 ha, po zmianie systemu opodatkowania, ich obciążenia fiskalne prawdopodobnie wzrosną w minimalnym stopniu lub wcale. Natomiast państwo, dążąc do wzrostu dochodów budżetowych z tego tytułu, powinno podjąć działania zmierzające do zmian w strukturze obszarowej gospodarstw rolnych, a przede wszystkim zwiększenia liczby gospodarstw o większej powierzchni.

Wprowadzenie podatku dochodowego w rolnictwie, zwłaszcza opartego na zasadach ogólnych, może mieć charakter mobilizujący i prorozwojowy, nie tylko w rolnictwie, ale i w całej gospodarce. Możliwość odliczenia poniesionych w trakcie działalności wydatków związanych z prowadzeniem gospodarstwa, zdaniem K. Duczkowskiej-Małysz, może dodatkowo pobudzić popyt na niektóre dobra i usługi związane z produkcją rolniczą, co może spotęgować wzrost gospodarczy[60]. Zawarcie w jego konstrukcji rozwiązań proinwestycyjnych, np. umożliwiających odliczenie części dochodu jako gromadzony przez 5 lat fundusz inwestycyjny, który rolnik ma obowiązek wydatkować na środki trwałe, może dodatkowo wzmocnić oddziaływanie prorozwojowe na rolnictwo.

Aby osiągnąć wyżej wymienione efekty, podatek dochodowy nie powinien mieć charakteru ryczałtowego, zakładającego z góry, że wszyscy rolnicy osiągają dochody. Jak wskazują doświadczenia z podatkiem rolnym (w pierwotnym założeniu przychodowym) oraz formami ryczałtowymi w opodatkowaniu dochodów osób prowadzących działalność gospodarczą (karta podatkowa i ryczałt od przychodów ewidencjonowanych), takie rozwiązania nie przynoszą zakładanych efektów budżetowych, nie pobudzają inwestycji, nie będą też prawdopodobnie istotnym impulsem do modernizacji gospodarstw. Gospodarstwa rolne powinny mieć jednak, tak jak osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą, możliwość skorzystania z 19% stawki liniowej, co pozwoli, zwłaszcza w gospodarstwach osiągających wysokie dochody, znacznie obniżyć obciążenia podatkowe i dodatkowo wygospodarować środki na rozwój, a nawet zatrudnienie pracowników. Ewidencja podatkowa może mieć charakter uproszczony (ewidencja kasowa, tak jak w przypadku osób prowadzących małe czy średnie przedsiębiorstwa, które osiągają do 800 tys. euro przychodów). Zewnętrzne koszty prowadzeniem rachunkowości np. będą mogły stanowić koszt uzyskania przychodu, ponadto zapotrzebowanie na tego typu usługi może pobudzić rynek usług księgowych na wsi i zmniejszyć bezrobocie.

Przedstawioną powyżej symulację przeprowadzono przy założeniu, że podatek dochodowy zastępuje podatek majątkowy od nieruchomości rolnych (w tym przypadku podatek rolny). Do rozwiązania pozostaje problem, czy rzeczywiście z punktu widzenia modernizacji rolnictwa wskazane byłoby całkowite zwolnienie z opodatkowania nieruchomości rolnych, przede wszystkim zaś ziemi rolniczej. Ma to istotne znaczenie z punktu widzenia przyszłego kształtu podatku obciążającego

[59] Na wykresie wprawdzie, ze względu na podział grup, przedstawiono strukturę obszarową Polski według danych spisu rolnego z 1996 r., niemniej jednak struktura gospodarstw rolnych w 2004 r. nie uległa zasadniczej zmianie. Wzrósł udział gospodarstw karłowatych do 26,1%, w niewielkim stopniu też wzrósł udział gospodarstw o powierzchni powyżej 50 ha, z 0,4% do 1%. Zob. tabela 6.28.

[60] Por. K. Duczkowska-Małysz, *Wieś i rolnictwo* [...], s. 96-97.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

nieruchomości, którego podstawę będzie stanowić prawdopodobnie ich wartość, z punktu widzenia dochodów budżetów lokalnych i podejmowania ewentualnych działań wyrównujących ich wysokość oraz z punktu widzenia ewentualnych obciążeń gospodarstw rolnych. Z doświadczeń państw europejskich, oraz USA, przedstawionych w rozdziale czwartym, wynika, że rozwiązanie tego problemu jest bardzo różne, zazwyczaj jednak nieruchomości rolne korzystają z uprzywilejowanego, niższego opodatkowania (niższa podstawa lub stawki podatku) lub warunkowego zwolnienia.

Wydaje się, że obciążenia gospodarstw rolnych, przy jednoczesnym opodatkowaniu podatkiem dochodowym i majątkowym, na tym etapie rozwoju polskiego rolnictwa byłyby zbyt wysokie[61], co mogłoby ograniczyć ich możliwości inwestycyjne i przede wszystkim rozwój gospodarstw większych obszarowo. Jednocześnie jednak brak podatku majątkowego dotyczącego gospodarstw rolnych, przynajmniej w niektórych przypadkach, mógłby ponownie ograniczyć przemiany struktury agrarnej, obrót ziemią rolniczą i możliwości powiększania powierzchni gospodarstw. Dlatego też, w stosunku do pewnej grupy gospodarstw, podatek ten powinien obowiązywać. Nie każda ziemia ewidencjonowana jako rolnicza powinna korzystać ze zwolnienia. Aby zapobiec przetrzymywaniu ziemi rolniczej bez prowadzenia produkcji rolnej[62], należałoby wprowadzić ustawowe ograniczenia zwolnienia z podatku, wprowadzając zapis dotyczący powierzchni gospodarstwa podlegającego zwolnieniu (np. powyżej 2 ha) i jednocześnie limitu wysokości przychodów z działalności rolniczej przez okres np. 5 lat. Aby móc korzystać ze zwolnienia lub uprzywilejowanego opodatkowania, ziemia musi być użyta przede wszystkim do produkcji rolnej, a głównym zajęciem zarobkowym jej właściciela powinno być rolnictwo.

W przypadku gdyby podatek majątkowy obowiązywał wszystkie gospodarstwa, powinien on stanowić w pełni koszt opodatkowania przychodu i zmniejszać podstawę opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Oczywiście, wprowadzając do systemu zwolnienie z opodatkowania ziemi, można ponownie narazić się na zarzut nierówności podatników wobec prawa, dlatego też wszelkie ostateczne działania powinny być przemyślane i oszacowane zarówno z punktu widzenia skutków ekonomicznych (makro i mikro), jak i społecznych.

Podsumowując, można stwierdzić, że głęboka modernizacja rolnictwa, obejmująca także zarządzanie gospodarstwem rolnym oraz wymagająca włączenia gospodarstw rolnych w system finansów publicznych po obu stronach: jako beneficjanta i jako płatnika poprzez system podatkowy, jest nieunikniona. Nie ma bowiem powodów, aby rolnictwo było nadal izolowane, co jak już wcześniej wykazano, ogranicza jego transformację. Zdaniem K. Duczkowskiej-Małysz, politycy, którzy: „nie chcą zrozumieć tej współzależności i przeciwstawiają się zmianie pozycji rolnictwa w związku z reformą finansów publicznych, działają na szkodę rolnictwa i rolni-

[61] Wymaga to jednak jeszcze szczegółowych badań, które, ze względu na brak podstawowych informacji na temat ewentualnej budowy podatku od wartości nieruchomości (zasady szacowania wartości, podstawa opodatkowania, stawki), nie są w chwili obecnej możliwe do przeprowadzenia.

[62] Także w ramach hobby.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

ków"[63]. Dlatego też nie powinno się odkładać w czasie, kierując się przede wszystkim względami politycznymi, reformy systemu opodatkowania rolnictwa, który jest anachroniczny i nie stymuluje rozwoju tego sektora. Brak decyzji o reformie systemu opodatkowania rolnictwa może przyczynić się tylko do zakonserwowania i podtrzymania niekorzystnych zjawisk i procesów w rolnictwie, a wydatki poniesione na ukryte wsparcie tego sektora, poprzez *tax expendintures*, mogą okazać się nakładami zmarnowanymi.

[63] K. Duczkowska-Małysz, *Wieś i rolnictwo* [...], s. 100.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

WNIOSKI KOŃCOWE I REKOMENDACJE

Przeprowadzone w pracy rozważania wskazują na to, że każdą reformę podatkową powinna poprzedzać analiza korzyści fiskalnych i strat wynikających z nałożenia nowych podatków lub wprowadzenia zmian w już istniejących. Istotne są więc badania zarówno efektywności opodatkowania, jak i kosztów procesu fiskalnego, do których zalicza się nie tylko koszty bezpośrednie, ale także pośrednie, zazwyczaj niewidoczne i trudne do oszacowania. Projektowanie optymalnego systemu podatkowego oznacza zatem poszukiwanie takiego systemu, który ograniczyłby do minimum negatywne oddziaływanie podatków, prowadził do zmniejszenia zbędnego ciężaru opodatkowania (*excess burden*), a w związku z tym także do wzrostu dobrobytu społecznego. Można wobec tego stwierdzić, że efektywny ekonomicznie system podatkowy to system, który próbuje minimalizować straty wynikające z nałożenia podatku, ale i uwzględnia kryterium sprawiedliwości, według zasad powszechnie obowiązujących w danym kraju, społeczeństwie. To zazwyczaj oznacza, że podatki obciążające to społeczeństwo powinny być powszechne i dotyczyć wszystkich obywateli, bez szczególnych wyjątków. Wszelkie wyłączenia, zwolnienia prowadzą nie tylko do rozwiązań przeczących tej zasadzie, ale również, zmniejszając wpływy podatkowe, do nieefektywności podatkowej, zakłócając alokację zasobów – do nieefektywności ekonomicznej oraz wzrostu kosztów procesu fiskalnego i często poszerzenia się szarej strefy.

W teorii optymalnego opodatkowania w zasadzie nie przewiduje się wyjątków dotyczących specjalnego traktowania określonych grup podatników czy też poszczególnych sektorów gospodarki. Każde takie odstępstwo prowadzi bowiem do obniżenia dochodów z podatków oraz zakłóceń na rynku. Niemniej jednak opodatkowanie rolnictwa, jako jednego z działów gospodarki, stanowi pewien problem. Jak pokazuje praktyka, jest to sektor, który jest najtrudniej opodatkować, dotyczy to wszystkich podatków, chociaż w szczególności dochodowych. Składa się na to wiele przyczyn, do których zaliczyć można między innymi: jego przestrzenne i regionalne zróżnicowanie, uzależnienie produkcji od warunków przyrodniczych i pogodowych, brak zapisów księgowych, a w związku z tym np. trudności z ustaleniem potencjalnych dochodów oraz przyczyn o charakterze pozaekonomicznym, przede wszystkim politycznych (istotna siła nacisku zazwyczaj dużej liczby potencjalnych wyborców). W związku z tym rządy często unikają opodatkowania rolnictwa lub stosują przywileje podatkowe. Trudności z opodatkowaniem rolnictwa mają większe znaczenie w krajach rozwijających się i transformujących gospodarkę, w których system podatkowy, poza celami fiskalnymi, może w istotny sposób wpływać na modernizację i przyśpieszenie rozwoju tego sektora, mniejsze zaś w krajach rozwiniętych, gdzie udział rolnictwa w tworzeniu PKB jest niewielki.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

Rzeczywiście, po dokładnym przeanalizowaniu ścieżki rozwoju i opodatkowania rolnictwa, można zauważyć pewne zależności pomiędzy konstrukcją systemu podatkowego a poziomem rozwoju tego sektora w danym kraju. Na etapie rolnictwa uprzemysłowionego, po zakończeniu procesów modernizacyjnych, konstrukcje podatków obciążających rolnictwo nie różnią się zazwyczaj od pozostałych. Ze względu na to, że interwencja państwa ma tam charakter wyłącznie korygujący, z systemu podatkowego wyeliminowano większość wyłączeń. Pozostawione ulgi zazwyczaj dotyczą nie tylko rolnictwa, ale także innych podatników i działalności. Oznacza to rezygnację lub ograniczenie niejawnego, poprzez system podatkowy, wsparcia rolnictwa na rzecz innych form finansowanych bezpośrednio z budżetu.

Inaczej sytuacja wygląda we wcześniejszych fazach rozwoju rolnictwa. Tutaj interwencja poprzez system podatkowy, która jednocześnie jest niejawnym wsparciem rolnictwa, wydaje się niezbędna, co nie oznacza, że dopuszczalne są wszystkie formy wsparcia poprzez system podatkowy. Większość zastosowanych rozwiązań powinna być przemyślana i poprzedzona odpowiednimi symulacjami, co pozwala w konsekwencji na eliminację konstrukcji negatywnie wpływających na efektywność rolnictwa i jego modernizację. Ostatecznie więc skala oddziaływania podatków oraz ich wpływ na przeobrażenia strukturalne i rozwój rolnictwa jest w poszczególnych krajach uzależniona od zastosowania szczegółowych konstrukcji podatkowych, uwarunkowanych regionalnie i dostosowanych do konkretnych warunków społeczno-ekonomicznych i poziomu rozwoju tego sektora.

Koszty przebudowy (rozwoju) rolnictwa i jego dostosowania do gospodarki rynkowej mogą być wysokie. W zasadzie rolnictwo w tym okresie nie powinno być pozostawione bez pomocy, ponieważ może to doprowadzić do dekapitalizacji jego majątku, wzrostu naturalizacji spożycia, bierności i braku przedsiębiorczości, a w konsekwencji zahamować przemiany strukturalne na wsi i w rolnictwie, a to z kolei może mieć negatywny wpływ na całą gospodarkę. Należy bowiem pamiętać o tym, że sektor ten stanowi równocześnie jeden z najważniejszych rynków zbytu dla działów nierolniczych. Niski popyt na środki produkcji dla rolnictwa może blokować rozwój całej gospodarki, zwłaszcza w krajach, gdzie rolnictwo ma ciągle rozległe wpływy. Powinno się więc zaproponować rolnictwu, przede wszystkim poprzez oddziaływanie na poziom dochodów rolniczych, warunkujących skalę reprodukcji majątku trwałego, strategie przechodzenia do wyższych stadiów rozwoju, w których bilans przepływów między gospodarką a rolnictwem będzie korzystniejszy. Niemniej jednak taki transfer środków z pozostałych działów gospodarki do rolnictwa nie powinien mieć charakteru socjalnego, ale przede wszystkim prorozwojowy.

Jedną z form takiego wsparcia może być transfer środków poprzez system podatkowy, który zawsze jest jednak rozwiązaniem mniej efektywnym i odstępstwem od optymalnych rozwiązań podatkowych. Ostateczny bilans takich rozwiązań może okazać się, mimo wszystko, korzystny nie tylko dla rolnictwa, ale i całej gospodarki. Jeżeli konstrukcje podatkowe będą odpowiednio dostosowane do strategii rozwoju rolnictwa, po okresie transformacji technicznej, może stać się ono działem przyśpieszającym rozwój ogólny, w przeciwnym wypadku koszty jego stagnacyjnego utrzy-

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

mania mogą być coraz wyższe. Transfery podatkowe powinny jednak realizować przede wszystkim podstawowy cel, pozytywnie oddziaływać na rzecz poprawy efektywności tego sektora, ponieważ im efektywniejsze jest rolnictwo, tym mniejsze są obciążenia całej gospodarki wynikające z jego rozwoju. W związku z tym należy pamiętać o podstawowej zasadzie, wsparcie rolnictwa poprzez system podatkowy ma przyczynić się do rozwoju tego sektora, a nie utrwalać jego procesy stagnacyjne. W przeciwnym razie zastosowanie specjalnych konstrukcji podatkowych, które jest zawsze kosztowne, nie znajduje uzasadnienia ekonomicznego.

Na podstawie analizy światowych doświadczeń w zakresie opodatkowania rolnictwa można stwierdzić, że większość państw rozwiniętych nadal poprzez specjalne konstrukcje podatkowe wspiera rozwój tego sektora. Jednym z najistotniejszych obciążeń fiskalnych rolnictwa w krajach UE i USA jest podatek dochodowy od osób fizycznych, który wprawdzie zawiera wiele elementów pozwalających na indywidualizację opodatkowania, ale jednocześnie jest obciążeniem powszechnym i dotyczy wszystkich podatników. Niemniej jednak rozwiązania zastosowane w konstrukcji tej daniny rozwiązania, wyraźnie faworyzują rolnictwo. Wprawdzie większość z nich jest dostosowana do potrzeb realizowanej polityki rolnej, jednakże nie wszystkie elementy konstrukcyjne są rozwiązaniami nowoczesnymi. Zatem można stwierdzić, że podatek dochodowy, ze względu na swoją budowę, nie jest podatkiem neutralnym i w istotny sposób oddziałuje na rolnictwo UE i USA.

Większość zastosowanych w nim rozwiązań dotyczących rolnictwa można niewątpliwie traktować jako niejawne, pozabudżetowe wsparcie tego działu gospodarki. W wyniku ich użycia w systemie podatkowym, obciążenia fiskalne rolnictwa w krajach UE i USA są znacznie niższe niż w pozostałych działach gospodarki, a jednocześnie rolnictwo otrzymuje dodatkowe transfery. Jest to niezwykle wygodne, zwłaszcza z punktu widzenia krajów UE, ponieważ oficjalne wsparcie unijnego rolnictwa podlega ścisłej kontroli, natomiast *tax expenditures*, które nie są ujmowane w żadnej unijnej statystyce, pozwalają na dodatkowe dofinansowanie narodowego rolnictwa poza systemem i limitami pomocy publicznej.

Polskie rozwiązania w zakresie opodatkowania dochodów rolniczych są przeciwieństwem zastosowanych w większości krajów europejskich i USA. Dochody z produkcji rolnej w Polsce, poza działami specjalnymi, nie podlegają opodatkowaniu w ramach podatku dochodowego. Rolnicy są jedyną grupą społeczno-zawodową, która została wyłączona z systemu, co niewątpliwie nie jest zgodne z konstytucyjną zasadą równości wobec prawa, narusza zasady konkurencji, ale jednocześnie jest formą pomocy publicznej kierowanej do tej grupy producentów, dzięki czemu uzyskują oni uprzywilejowaną pozycję w stosunku do pozostałych grup zawodowych. Wartość niejawnego wsparcia rolnictwa w Polsce w zależności od zastosowanej metodologii, biorąc pod uwagę wyłącznie podatek dochodowy od osób fizycznych, kształtowała się w 2004 r. w przedziale od 1,8 do 2,7 mld zł. Co wskazuje na to, iż rzeczywiste wsparcie rolnictwa w Polsce jest znacznie wyższe, niż można to wyczytać w oficjalnych statystykach.

Przeprowadzona w pracy analiza dowodzi, że właściwe opodatkowanie rolnictwa w Polsce jest realizowane poprzez podatek rolny, którego konstrukcja jest prze-

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

starzała i współcześnie nie odpowiada potrzebom samego rolnictwa i całej gospodarki narodowej. Zastosowane rozwiązania podatkowe nie są efektywne fiskalnie. Jednocześnie obowiązująca konstrukcja podatku rolnego, na której głównie opiera się system, nie daje możliwości zwiększenia wydajności podatkowej, a brak korelacji pomiędzy efektywnością podatkową a efektywnością ekonomiczną, a przede wszystkim pomiędzy wysokością podatku a wypracowanym dochodem, uniemożliwia prorozwojowe oddziaływanie instrumentów podatkowych na gospodarstwa rolne, a tym samym oddziaływanie na modernizację i rozwój rolnictwa. Reasumując, można stwierdzić, że bez przeprowadzenia radykalnej reformy systemu opodatkowania rolnictwa, przede wszystkim zaś poszerzenia bazy podatkowej w podatkach dochodowych o dochody z produkcji rolnej, nie będzie możliwe nie tylko zwiększenie efektywności (wydajności) podatkowej rolnictwa, ale także niemożliwa będzie jego modernizacja. Wprawdzie system podatkowy jest tylko jednym z czynników, które mogą wpływać na tempo zmian strukturalnych w rolnictwie, ale jak wskazują doświadczenia międzynarodowe, jego rola może być istotna. Bez zmiany konstrukcji systemu opodatkowania rolnictwa w Polsce wydatki poniesione na ukryte wsparcie tego sektora, poprzez tzw. *tax expenditures*, mogą okazać się nakładami zmarnowanymi. Zatem można uznać, że hipoteza postawiona na wstępie została zweryfikowana pozytywnie.

Na podstawie przeprowadzonych badań można sformułować kilka istotnych rekomendacji, które mogą być wykorzystane przy tworzeniu nowej polityki podatkowej stosowanej wobec rolnictwa.

1. Rolnictwo/gospodarstwa rolne jak najszybciej powinny być włączone do systemu finansów publicznych nie tylko jako beneficjent, ale także płatnik podatków. Nie ma istotnych, poza politycznymi, powodów, aby ten sektor był izolowany i traktowany pod względem podatkowym w sposób wyjątkowy. Pozwoli to prawdopodobnie na osiągnięcie wyższej efektywności podatkowej rolnictwa. W konsekwencji wprowadzenia nowych rozwiązań mogą wzrosnąć obciążenia fiskalne gospodarstw rolnych, przede wszystkim jednak osiągających wyższe dochody, które aktualnie korzystają z istotnego, niejawnego - poprzez podatki - wsparcia w znacznie większym stopniu niż gospodarstwa osiągające niższe dochody. Należy bowiem pamiętać, że sektor gospodarstw rolnych jest bardzo zróżnicowany, część gospodarstw rolnych już dzisiaj osiąga bardzo wysokie dochody.
2. W pierwszej kolejności należy włączyć do systemu powszechnego podatku dochodowego dochody rolnicze na zasadach zbliżonych do obowiązujących dla innych podmiotów gospodarczych, umożliwiając jednocześnie zaliczenie do kosztów podatkowych wszystkich wydatków poniesionych w celu uzyskania przychodów. Włączenie rolnictwa do systemu opodatkowania dochodów mogłoby przyczynić się do obniżki stawek podatku dochodowego (efekt poszerzenia bazy podatkowej) oraz ograniczenia szarej strefy. Jednocześnie podatek dochodowy w rolnictwie mógłby być wykorzystany jako instrument przyśpieszający przebudowę rolnictwa, motywując do zwiększenia wydajności pracy i istotnych zmian strukturalnych.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

3. Konstrukcja podatku dochodowego powinna zawierać elementy motywujące do podejmowania działań przyczyniających się do modernizacji rolnictwa, a więc zmiany struktury obszarowej, wzrostu dochodów, a także warunkujących odpowiednią skalę reprodukcji majątku trwałego (np. wieloletnie fundusze inwestycyjne umożliwiające odpowiednie zmniejszenie podstawy opodatkowania, pod warunkiem wydatkowania ich w określonym terminie na inwestycje). W tym przypadku polityka podatkowa stosowana wobec rolnictwa powinna być ściśle zsynchronizowana z realizowaną polityką rolną, z którą wspólnie powinna wspierać rozwój tego sektora.
4. W związku z powyższym nie powinno się w opodatkowaniu rolnictwa stosować form ryczałtowych, które jak dowodzą badania, nie motywują do podejmowania działań proinwestycyjnych (wysokość podatku nie jest w nich zazwyczaj związana z osiąganym dochodem, rolnik nie będzie więc dodatkowo zmotywowany do zintensyfikowania działań zwiększających efektywność produkcji poprzez wzrost obszaru, inwestycje itp.). Formy ryczałtowe nie będą więc przyczynkiem do modernizacji gospodarstw rolnych oraz całego rolnictwa.
5. Poważnych reform, i nie dotyczy to tylko rolnictwa, wymagają także podatki majątkowe. Należałoby przyśpieszyć działania zmierzające do przygotowania systemu opodatkowania opartego na wartości nieruchomości. W tym przypadku do rozwiązania pozostaje problem opodatkowania nieruchomości rolnych, które pod pewnymi warunkami, gdy wystąpi wyraźny związek posiadania nieruchomości rolnej z prowadzoną działalnością rolniczą, mogłyby korzystać z częściowego zwolnienia z opodatkowania. Niemniej jednak wymaga to dodatkowych badań i przygotowania takich konstrukcji podatkowych, które realizowałyby cele polityki rolnej, a nie prowadziły do zahamowania procesów rozwojowych.

Bez wątpienia reforma opodatkowania rolnictwa w Polsce jest nieunikniona. Obowiązujący system nie jest przystosowany do nowych warunków ekonomicznych, nie jest ani wydajny, ani motywujący. Z drugiej strony nie spełnia on także wymogów stawianych przez teorię opodatkowania. Jest jednak systemem wygodnym z punktu widzenia polityków, którzy wyłączając z opodatkowania dochody rolnicze, w sposób ukryty wspierają ten sektor i jednocześnie nie muszą z wydatkowanych środków zdawać przed parlamentem żadnych sprawozdań, nie są obligowani do prośby o zgodę na ich wydatkowanie. Z drugiej zaś strony mogą oni, w zamian za bierność i zaniechanie reform, liczyć na głosy licznej grupy wyborców. Niestety, bilans takich działań dla samego rolnictwa jest jednak ujemny, dlatego też decyzje dotyczące radykalnych zmian w opodatkowaniu rolnictwa powinny być jak najszybciej podjęte.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

BIBLIOGRAFIA

2006 World Development Indicators, World Bank, Washington 2006.

Aaron H.J., *Who Pays the Property Tax. A New View*, The Brookings Institution, Washington 1975.

Acocella A., *Zasady polityki gospodarczej*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2002.

Afonso A., Ebert W., Schuknecht L., Thöne M., *Quality of Public Finances and Growth*, European Central Bank 2005, Working Paper Series, No. 438.

Agricultural Policies in OECD Countries. Monitoring and Evaluation, OECD, Paris 1999.

Agricultural Policies in OECD Countries. Monitoring and Evaluation, OECD, Paris 2005.

Ajdukiewicz K., *O sprawiedliwości*, [w:] *Języki i poznanie*, t.I, PWN, Warszawa 1960.

Andersen F.G., Asheim L.J., Mittenzwei K., Veggeland F., *Taxation of Agriculture in Selected Countries*, Norwegian Agricultural Economics Research Institute, Oslo 2002.

Anderson J.E., *Use-Value Property Tax Assessment: Effects on Land Development*, [w:] „Land Economics", No. 69(1993).

Arrow K., Scitovsky T., *Readings in Welfare Economics*, George Allen and Unwin Ltd., London 1969.

Atkinson A.B., Stiglitz J.E., *Lectures on Public Economic*, McGraw-Hill, New York 1980.

Atkinson A.B., *Optimal Taxation and the Direct Versus Indirect tax controversy*, [w:] „Canadian Journal of Economics", Vol. X, No.4/1977.

Auerbach A.J., Hines J.R. Jr., *Perfect Taxation with Imperfect Competition*, NBER, Working Paper, No. 8138/2001.

Auerbach A.J., Rosen H.S., *Will The Real Excess Burden Please Stand Up? (or, seven measures in search of a concept)*, NBER, Working Paper, No. 495/1980.

Auerbach A.J., *The Theory of Excess Burden and Optimal Taxation*, NBER Working Paper, No. 1025/1986.

Balcerowicz L., *Toward a Limited State*, World Bank, Washington 2003.

Ballard C.L., Shoven J.K., Whalley J.B., *General Equilibrium Computations of the Marginal Costs of Taxes in the United States*, [w:] „American Economic Review", No. 75/1985.

Barro R., *Government Spending in a Simple Model of Endogenous Growth*, [w:] „Journal of Political Economy", No. 5/1990.

Bassanini A., Scarpetta S., *The Driving Forces of Economic Growth: Panel Data Evidence for the OECD Countries*, OECD Economic Studies, No. 33/2001/II.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

Becker G.S., *A Theory of Competition Among Pressure Groups for Political Influence*, [w:] „Quarterly Journal of Economics", Vol. 98, No.3, August 1983.

Becker G.S., *Public Policies, Pressure Groups, and Dead Weight Costs*, [w:] „Journal of Public Economics", Vol. 28, No. 3, December 1985.

Begg D.(i in.), *Ekonomia. Mikroekonomia*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2000.

Begg D., Fischer S., Dornbusch R., *Makroekonomia*, PWE, Warszawa 2000.

Bieluk J., *Obciążenia podatkowe rolnictwa w Polsce*, Białystok 1998 (maszynopis pracy doktorskiej).

Binswanger H. (i in.), *Estimates of Aggregate Agricultural Support Response from Time Series of Cross-Country Data*, World Bank EPDCS, Working Paper, No. 3/1985, Washington.

Binswanger H., *The Policy Response of Agricultural Proceedings of the World Bank Annual Conference on Development Economics,* Supplement to the World Bank Economic Review and the World Bank Research Observer 1989.

Bird M., Slack E., *Land and Property Taxation: A Review*, World Bank, Toronto 2002.

Bird R.M., Slack E., *Land Taxation in Practice: Selected Case Studiem*, World Bank, Toronto 2002.

Bird R.M., *Taxing Agricultural Land in Developing Countries*, Harvard University Press, Cambridge, Massachusetts 1974.

Blank R. M., *Can Equity and Efficiency Complement Each Other?,* NBER, Working Paper, No. 8820/2002.

Blaug M., *Teoria ekonomii. Ujęcie retrospektywne*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2000.

Bleaney M., Gemmel N., Kneller R., *Testing the Endogenous Growth Model: Public Expenditure, Taxation, and Growth Over the Long Run*, [w:] „Canadian Journal of Economics", No. 1/ 2001.

Blumenthal M., Slemrod J., *The Compliance Cost of the U.S. Individual Income Tax System: A Second Look after Tax Reform*, [w:] „National Tax Journal", No. 1/1992.

Bocian A. F., *Polityka gospodarcza. Wybrane elementy*, Wydawnictwo Uniwersytetu w Białymstoku, Białystok 2002.

Bolland S., Wierzbicki J., *Finanse,* t.2, PWN, Warszawa 1970.

Bond S., Chennells L., *Corporate Income Taxes and Investment: A comparative Study*, The Institute for Fiscal Studies, London, February 2000.

Bouvier M., *Wprowadzenie do prawa podatkowego i teorii podatku*, Wydawnictwo „KiK", Warszawa 2000.

Brennan G., Buchannan J.M., *Towards a Tax Constitution for Leviathan*, [w:] „Journal of Public Economics", Vol. 8/1977.

Breton A., *Competitive governments – an economic theory of politics and public finance*, Cambridge University Press, Cambridge 1998.

Broome J., *An Important Theorem of Income Tax*, Review of Economic Studies, Vol. 42/1975.

Brown P.K., Hepworth M.A., *A Study of European Land Tax Systems, Second Year Report*, Lincoln Institute of Land Policy, Working Paper, 2002.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

Brzeziński B., Kalinowski M., *Europejskie prawo podatkowe w świetle orzecznictwa Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości*, ODDK, Gdańsk 2001.

Buchanan J.M., *Finanse publiczne w warunkach demokracji*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1997.

Buchanan J.M., Musgrave R.A., *Finanse publiczne a wybór publiczny. Dwie odmienne wizje państwa,* Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2005.

Buchanan J.M., *Public Finance and Public Choice*, [w:] „National Tax Journal", No. 1975/28.

Buchanan J.M., Tullock G., *The Calculus of Consent: Logical Foundations of Constitutional Democracy*, University of Michigan Press, Michigan 1962.

Buchanan J. M., *Taxation in Fiscal Exchange*, [w:] „Journal of Public Economics", No. 6/1976.

Buchanan J. M., *The Demand and Supply of Public Goods*, Rand McNally, Chicago 1968.

Bukowski M. (red.), *Zatrudnienie w Polsce 2005*, Ministerstwo Gospodarki i Pracy, Departament Analiz i Prognoz Ekonomicznych, Warszawa 2005.

Burda M., Wypłosz C., *Makroekonomia. Podręcznik europejski*, PWE, Warszawa 2000.

Burman L. E., *Is the Tax Expenditure Concept Still Relevant?,* [w:] „National Tax Journal", September 2003.

Canning P., Tsigas M., *Current Tax Policy vs. a Flat Tax: Effects on U.S. Agriculture*, Economic Research Service USDA, Agricultural Outlook, October 2000.

Carman H.F., *U.S. Agricultural Response to Income Taxation*, Iowa State University Press, Ames 1997.

Case K.E., *Economics and Tax Policy*, Lincoln Institute and Land Policy, Boston 1986.

Chenery H. , Syrquina M., *Patterns of Development, 1950 – 1970*, The World Bank, Oxford University Press, New York - London 1975.

Chodorowski J., *Adam Smith (1723-1790). Życie i dzieło autora Badań nad naturą i przyczynami bogactwa narodów*, Wydawnictwo Uniwersytetu Wrocławskiego, Wrocław 2002.

Ciechomski W. J., *Interwencjonizm państwowy w rolnictwie i obrocie rolnym*, Akademia Ekonomiczna w Poznaniu, Poznań 1997.

Collier P., Luther R., *The Use of Tax Expenditures by the Thatcher The Use of Tax Expenditures by the Thatcher*, Financial Accountability & Management, Vol.19, 2003.

Czarny B., *Wzrost gospodarczy*, [w:] „Bank i Kredyt", Nr 11/2000.

Czarny E., Nojszewska E., *Mikroekonomia*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2000.

Czyżewski A., *Makroekonomiczne zależności w procesie transformacji rolnictwa,* [w:] „Wieś i Rolnictwo", Nr ¾ /1994.

Danowska-Prokop B. (i in.), *Nieliberalne kierunki współczesnej myśli ekonomicznej*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Katowicach, Katowice 2003.

Davenport C., Boehlje M., Martin D., *The Effects of Tax Policy on American Agriculture*, Economic Research Service, USDA, AER-480, February 1982.

Dean G.W., Carter O., *Some Effects of Income Taxes on Large Scale Agriculture*, [w:] „Journal Farm Economic", No. 44/1962.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

Desai M.A., *The Corporate Profit Base, Tax Sheltering Activity, and the Changing Nature of Employee Compensation*, NBER, Working Paper, No. 8866/2002 (April).

Dimaond P.A., Mirrlees, J.A., *Optimal Taxation and Public Production: I and II*, [w:] „American Economic Review", Vol. 61/1971.

Domaszkiewicz R., *Finanse w gospodarce rynkowej*, Akademia Ekonomiczna Wydawnictwo Uczelniane, Kraków 1995.

Dowgier R. (i in.), *Reforma podatków majątkowych*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2004.

Duczkowska-Małysz K., *Rolnictwo – wieś – państwo. Wokół interwencji państwa w sferę wsi i rolnictwa,* Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1998.

Duczkowska-Małysz K., *Wieś i rolnictwo wobec reformy finansów publicznych. Dylematy wokół rozwoju gospodarczego*, [w:] J. Tomkiewicz (red.), *Finanse publiczne a wzrost gospodarczy,* Wyższa Szkoła Przedsiębiorczości i Zarządzania im. Leona Koźmińskiego, Warszawa 2005.

Durst R., Monke J., *Effects of Federal Tax Policy on Agriculture. U.S. Department of Agriculture*, Agricultural Economic Report, No. 800, Washington, April 2001.

Dziemianowicz R. I., Przygodzka R., *Obciążenia podatkowe gospodarstw rolnych w Polsce*, [w:] J. Sikorski (red.), *Podatki a polityka fiskalna państwa*, Wydawnictwo Uniwersytetu w Białymstoku, Białystok 2002.

Dziemianowicz R., *Mechanizm oddziaływania podatków na rolnictwo (na przykładzie USA),* [w:] „Zagadnienia Ekonomiki Rolnej", Nr 1/2005.

Dziemianowicz R., Przygodzka R., *Funkcje podatków i ocena ich sprawności w rolnictwie*, [w:] A. Pomorska (red.), *Kierunki reformy polskiego systemu podatkowego*, Wydawnictwo UMCS, Lublin 2003.

Dziemianowicz R., Przygodzka R., *Ocena stymulacyjnej funkcji podatku rolnego*, [w:] J. Sikorski (red.), *Reforma systemu podatkowego w Polsce*, Wydawnictwo Uniwersytetu w Białymstoku, Białystok 2003.

Dziemianowicz R., *System podatkowy*, [w:] J. Zarzecki (red.), *Finanse*, Wydawnictwo Wyższej Szkoły Ekonomicznej w Białymstoku, Białystok 2003.

Dziemianowicz R., *Wpływ podatku dochodowego na rolnictwo (na przykładzie USA),* [w:] „Roczniki Naukowe SERiA", Tom VII, Zeszyt 4, Warszawa – Poznań 2005.

Dziemianowicz R.I. , Przygodzka R., *Zasady opodatkowania gospodarstw rolnych w wybranych krajach Unii Europejskiej i w Polsce – analiza porównawcza*, [w:] J. Sikorski (red.), *Polityka podatkowa po wejściu Polski do Unii Europejskiej*, Wydawnictwo Uniwersytetu w Białymstoku, Białystok 2004.

Dziemianowicz R.I., Przygodzka R., *Rola instytucji fiskalnych w rozwoju rolnictwa*, [w:] B. Kutkowska (red.), *Wyzwania stojące przed rolnictwem i wsią u progu XXI wieku*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej im. Oskara Langego we Wrocławiu, Wrocław 2003.

Dziemianowicz R.I., Przygodzka R., *Systemy opodatkowania gospodarstw rolnych w wybranych krajach Unii Europejskiej – wnioski dla Polski*, [w:] A. Pomorska (red.), *Polski system podatkowy, założenia i praktyka*, Wydawnictwo UMCS, Lublin 2004.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

Dziemianowicz R.I., Przygodzka R., *Zasady opodatkowania gospodarstw rolnych w Unii Europejskiej i możliwości ich adaptacji w Polsce*, [w:] „Wieś i Rolnictwo", Nr 2(131)/2006.

Edgeworth F.Y., *Papers Relating to Political Economy*, MacMillan. London 1925.

Edwards Ch., *State Corporate Income Taxes Should Be Repealed,* [w:] „Tax & Budget Bulletin", Cato Institute, No. 19, April 2004,.

Estimates Of Federal Tax Expenditures For Fiscal Years 2002–2006, Joint Committee On Taxation, U.S. Government Printing Office, Washington 2002.

Etel L. (red.), *Europejskie systemy opodatkowania nieruchomości*, Kancelaria Sejmu, Biuro Studiów i Ekspertyz, Warszawa 2003.

Etel L., *Podatek od nieruchomości, rolny i leśny. Komentarz*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2003.

Etel L., *Reforma opodatkowania nieruchomości w Polsce*, Temida 2, Białystok 1998.

Etel L., *System podatkowy (zarys wykładu),* Wyższa Szkoła Finansów i Zarządzania w Siedlcach, Siedlce 2002.

European Commission, Vat Rates Applied in the Member States of the European Community, DOC/1636/2005-EN.

Famulska T., Znaniecka K. (red.), *Władza fiskalna a reakcje podatników na obciążenia podatkowe*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej im. K. Adamieckiego w Katowicach, Katowice 2001.

Federal taxes: impact on farm households of the JGTRRA of 2003, U.S. Department of Agriculture, Agricultural Economic, Washington 2003.

Federal Taxes: Taxes Paid by Farmers, ERS, US Department of Agriculture, Washington 2004.

Fedorowicz Z., *Podstawy teorii finansów*, Poltex, Warszawa 1998.

Fedorowicz Z., *Instytucje finansowe*, PWE, Warszawa 1965.

Fedorowicz Z., *Polityka fiskalna*, Wydawnictwo Wyższej Szkoły Bankowej, Poznań 1998.

Feldstein M., *Tax Avoidance and the Deadweight Loss of the Income Tax*, NBER, Working Paper, No. 5055/1995.

Feldstein M., *The Effect of a Consumption Tax on the Rate of Interest*, NBER Working Paper, No. 5393/1995.

Fölster S., Henrekson M., *Growth and the Public Sector: A Critique of the Critics*, [w:] „European Journal of Political Economy", No. 2/1999.

Friedman M., *Kapitalizm i wolność*, Fundacja im. Adama Smitha, Warszawa 1993.

Gajl N., *Finanse i prawo finansowe*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1992.

Gajl N., *Instrumenty finansowe w zarządzaniu gospodarką narodową*, PWE, Warszawa 1988.

Gajl N., *Modele podatkowe. Podatki dochodowe*, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 1995.

Gajl N., *Modele podatkowe. Podatki lokalne*, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 1995.

Gajl N., *Modele podatkowe. Podatki obrotowe i inne formy obciążeń fiskalnych*, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 1995.

Gajl N., *Teorie podatkowe fiskalizmu a normy systemu podatkowego w Polsce*, [w:] E. Chojna-Duch (red.), *Podstawowe zagadnienia prawa finansowego i polityki finansowej w Polsce w*

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

latach 1989 – 1997, Wydawnictwo „KiK" Konieczny i Kruszewski, Warszawa 1998.
Gajl N., *Teorie podatkowe w świecie*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1992.
Gallaway L., Vedder R., *The Impact of the Welfare State on the American Economy*, Joint Economic Committee of Congress, Washington 1995.
Gancarczyk M., *Instytucja a organizacja w nowej ekonomii instytucjonalnej*, [w:] „Gospodarka Narodowa", Nr 5-6/2002.
Gardner B. L., *American Agriculture in the Twentieth Century: How it flourished and what it cost,* Harvard University Press, Cambridge-Massachusetts 2002.
Gardner B.L., *Public Policy and the Control Agricultural Production*, [w:] „American Journal of Agricultural Economics", Nr 60/1978.
Gasson R., Errington A., *The Farm Family Business*, CAB International, Wallingford 1993.
Gaudemet P.M., Molinier J., *Finanse publiczne*, PWE, Warszawa 2000.
Gentry W.M., Hibbard R.G., *Distributional Implications of Introducing a Broad – Based Consumption Tax*, NBER, Working Paper, No. 5832/1996.
Gerson P., *The Impact of Fiscal Policy Variables on Output Growth*, International Monetary Fund, IMF, Working Paper, WP/98/1.
Giza W., *Wolność polityczna i ekonomiczna w ujęciu Friedricha Augusta von Hayeka*, [w:] U. Zagóra-Jonszta (red.), *Dokonania współczesnej myśli ekonomicznej – teorie neoliberalne wobec ekonomicznej roli państwa*, Akademia Ekonomiczna im. K. Adamieckiego, Katowice 1999.
Głuchowski J. (red.), *Leksykon Finansów*, PWE, Warszawa 2001.
Głuchowski J., *Funkcje podatków w gospodarce rynkowej*, [w:] „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego", Nr 5/1995.
Gomułowicz A., *Granice fiskalizmu*, [w:] „Glosa", Nr 1/1995.
Gomułowicz A., Małecki J., *Podatki i prawo podatkowe*, Przedsiębiorstwo Wydawnicze Ars boni et aequi, Poznań 1995.
Gomułowicz A., *Zagadnienia neutralności systemu podatkowego*, [w:] „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny", Nr 2/ 1990.
Gomułowicz A., *Zasada sprawiedliwości podatkowej a prawodawstwo podatkowe*, [w:] H. Dzwonkowski, J. Głuchowski, A. Pomorska i in. (red.), *W kręgu prawa podatkowego i finansów publicznych*, Wydawnictwo Uniwersytetu Marii Curie-Skłodowskiej, Lublin 2005.
Gomułowicz A., *Zasada sprawiedliwości podatkowej*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2001.
Gomułowicz A., *Zasady podatkowe wczoraj i dziś*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2001.
Goraj L., *Podatki w rolnictwie*, Polski FADN, Warszawa 2004.
Goraj L., *VAT w rolnictwie (cz. II),* [w:] „Owoce Warzywa Kwiaty", Nr 17-18/2005.
Gordon R.H., Slemrod J., *Are Real Responses to Taxes Simply Income Shifting Between Corporate and Personal Taxes Base*, NBER, Working Paper, No. 6576/1998 (May).

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

Goronowski W., *Systemy podatkowe (kryteria klasyfikacji),* [w:] E. Chojna-Duch (red.), *Podstawowe zagadnienia prawa finansowego i polityki finansowej w Polsce w latach 1989-1997*, Wydawnictwo „KiK" Konieczny i Kruszewski, Warszawa 1998.

Grądalski F., *Kierunki racjonalizacji systemu finansów publicznych w Polsce*, [w:] „Ekonomista", Nr 2/2002.

Grądalski F., *System podatkowy w świetle teorii optymalnego opodatkowania*, Szkoła Główna Handlowa w Warszawie, Warszawa 2006.

Grądalski F., *Wstęp do teorii opodatkowania*, Szkoła Główna Handlowa w Warszawie, Warszawa 2004.

Gwiazdowski R., *Sprawiedliwość a efektywność opodatkowania. Pomiędzy progresją a podatkiem liniowym*, Centrum im. Adama Smitha, Warszawa 2001.

Haig R. M., *The Cost to Business Concerns of Compliance with Tax Laws*, [w:] „Management Review", No. 24/1935 (November).

Hamaekers H. (i in.), *Wprowadzenie do międzynarodowego prawa podatkowego*, Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis, Warszawa 2006.

Hanusz A., Niezgoda A., Czerski P., *Dochody budżetu gmin*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2006.

Hanusz A., *Polityka podatkowa w zakresie różnicowania obciążeń dochodów rolniczych w Polsce,* Wydawnictwo Uniwersytetu Marii Curii-Skłodowskiej, Lublin 1996.

Harasimowicz J., *Dochodowa funkcja podatków a problemy opodatkowania*, [w:] E. Chojna-Duch (red.), *Podstawowe zagadnienia prawa finansowego i polityki finansowej w Polsce w latach 1989 – 1997*, Wydawnictwo „KiK" Konieczny i Kruszewski, Warszawa 1998.

Harasimowicz J., *Finanse i prawo finansowe*, PWE, Warszawa 1988.

Harberger A. C., *Taxation, Resource Allocation, and Welfare*, [w:] A.C. Harberger (red.), *Taxation and Welfare*, University of Chicago Press, Chicago 1978.

Harl N., *Do Legal Land Tax Rules Favor Large Scale Agricultural Firms*, [w:] „American Journal of Agricultural Economics", No. 51/1969.

Hausner J., *Polityka i gospodarka*, [w:] J. Hausner (red.) *Studia z zakresu zarządzania publicznego*, Akademia Ekonomiczna w Krakowie, Kraków 2001.

Hayami Y., Ruttan V. W., *Agricultural Productivity Differences among Countries,* [w:] „American Economic Review", No. 60(5)/1970.

Hayami Y., Ruttan V.W., *Agricultural Development: an International Perspective*, Johns Hopkins University Press, Baltimore/London 1985.

Heady C., *Optimal Taxation as a Guide to Tax, Policy: A Survey*, [w:] „Fiscal Studies", Vol. 14, No. 1/1973.

Hederman R.S., *Report Card on American Education: A State by State Analysis, 1976–2000,* American Legislative Exchange Council, Washington 2001.

Hertel T., Tsigas M., *Tax Policy and U.S. Agriculture: A General Equilibrium Analysis*, [w:] „American Journal of Agricultural Economics", Vol. 70, May 1988.

Hettich W., Winer S.L., *Rules, Politics and the Normative Analysis of Taxation,* Carleton University, Department of Economics, Carleton Economic Paper, No. CEP 00-12/2000,

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

Hoff K., *Introduction: Agricultural Taxation and Land Rights Systems*, The World Bank Economic Review, Vol. 5, No.1/1991.

Hoff K., *Land Taxes, Output Taxes, and Sharecropping: Was Henry George Right?,* World Bank Economic Review, Vol. 5, No.1/1991.

Homburg S., *Allgemeine Steuerlehre*, Verlag Vahlen, München 1997.

Hunek T. (red.), *Dylematy polityki rolnej. Integracja polskiej wsi i rolnictwa z UE*, FAPA, Warszawa 2000.

Hunek T., *Uwarunkowania strategii rozwoju wsi i rolnictwa w Polsce*, Polska Akademia Nauk Instytut Rozwoju Wsi i Rolnictwa, Warszawa 1991.

Hyman D.N., *Public Finance: A Contemporary Application of Theory to Policy, 6th ed.*, The Dryden Press, Dryden 1999.

James S., Nobes C., *The Economics of Taxation. Prentice Hall (seventh editio),* Pearson Education Limited, New York, London, Toronto, Sydney, Tokyo, Singapore 2000.

Janik B., *O relacjach: polityka-ekonomia i państwo i rynek*, [w:] U. Zagóra-Jonszta (red.), *Dokonania współczesnej myśli ekonomicznej – teorie nieliberalne wobec ekonomicznej roli państwa a polityka społeczno-ekonomiczna*, Wydawnictwo Uczelniane Akademii Ekonomicznej im. K. Adamieckiego w Katowicach, Katowice 2004.

Johnston B. F., *Agriculture and Structural Transformation in Developing Countries: A Survey and Research*, [w:] „Journal of Economic Literature", VIII/1970.

Jones L.E., Manuelli R.E., Rossi P.E., *Optimal Taxation in Models of Endogenous Growth*, [w:] „Journal of Political Economy", No. 3/1993.

Kahn R.F., *The Place of Development*, [w:] *The Challenge of Development*, Oxford University Press, Bombay 1958.

Kamiński J., *Ustawa o VAT. Podatkowe komentarze praktyczne*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2004.

Karpus K., *Systemy podatków lokalnych w wybranych krajach europejskich.* Wydawnictwo Adam Marszałek, Toruń 2002.

Kesti J., *Taxation of Individuals in Europe*, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam 2004.

King R., Rebelo S., *Public Policy and Economic Growth: Developing Neoclassical Implications*, [w:] „Journal of Political Economy", No. 98/1990.

Knapp J.L, Johnson B.K., *Use-Value Taxation in Virginia*, [w:] *Land: Issues and Problems*, Virginia Cooperative Extension Service, Blacksburg 1983.

Kołodko G.W., *Od szoku do terapii. Ekonomia i polityka transformacji*, Poltext, Warszawa 1999.

Kopcińska D., *Regulacyjna rola państwa we współczesnej gospodarce*, Printgroup, Szczecin 2006.

Kopczuk W., *Tax Bases, Tax Rates and the Elasticity of Reported Income*, NBER, Working Paper, No. 10044/2003.

Kosek-Wojnar M., Owsiak S., Surówka K., *Podstawy teorii finansów publicznych*, Akademia Ekonomiczna w Krakowie, Kraków 1995.

Kosikowski C., Ruśkowski E. (red.), *Finanse publiczne i prawo finansowe*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2003.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

Kosikowski C., *Finanse publiczne w świetle Konstytucji RP oraz orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego (na tle porównawczym)*, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2004.

Kosikowski C., *Potrzeba – zakres – warunki – metody polskiego systemu podatkowego*, [w:] A. Pomorska (red.), *Kierunki reformy polskiego systemu podatkowego*, Wydawnictwo UMCS, Lublin 2003.

Kowalik T., *Współczesne systemy ekonomiczne. Powstanie, ewolucja i kryzys*, Wydawnictwo Wyższej Szkoły Przedsiębiorczości i Zarządzania im. Leona Koźmińskiego, Warszawa 2000.

Krajewska A., *Opodatkowanie sektora publicznego i prywatnego w Polsce*, [w:] „Gospodarka Narodowa", Nr 7-8/ 1994.

Krajewska A., *Podatki, Unia Europejska, Polska, Kraje Nadbałtyckie*, PWE, Warszawa 2004.

Kucharski M. (red.), *Finanse w gospodarce kapitalistycznej*, PWN, Warszawa 1986.

Kudła J., *Ekonomiczne problemy kosztów opodatkowania i nielegalnego unikania podatków*, Uniwersytet Warszawski Wydział Nauk Ekonomicznych, Warszawa 2004.

Kulawczuk P., *Efektywność podatkowa małych i średnich przedsiębiorstw*, Wydawnictwo Uniwersytetu Gdańskiego, Gdańsk 2004.

Kuzińska H., *Rola podatków pośrednich w Polsce*, Wydawnictwo Wyższej Szkoły Przedsiębiorczości i Zarządzania im. Leona Koźmińskiego, Warszawa 2002.

Kuznets S., *Modern Economic Growth*, Yale University Press, New Haven 1966.

Lauré M., *Traité de politique fiscal*, PUF, Paris 1956.

Leach G., *The Negative Impact of Taxation on Economic Growth: New Edition, Reform*, London 2003.

Leibfritz W., Thornton J., Bibbee A., *Taxation and Economic Performance*, Economics Department Working Papers, No. 176, OECD, Paris 1997.

Leif F.G.A., Asheim J., Mittenzwei K., Veggeland F., *Taxation of Agriculture in selected countries*, Norwegian Agricultural Economics Research Institute, Oslo 2002.

Leroy- Beaulieu P., *Traité de la Science des Finances*, Guillaumin, Paris 1888.

Lindahl E. (1919), *Just Taxation: A Positive Solution* (tłumaczenie Elizabeth Henderson), [w:] R. A. Musgrave, A. T. Peacock (red.), *Classics in the Theory of Public Finance*, MacMillan, London 1958.

Lipowski A., *Ekonomiczna zawodność państwa – krytyczna analiza ujęcia antyetatystycznego*, [w:] „Ekonomista", Nr 2/2002.

Lipowski A., *O akademickiej koncepcji zawodności rynku krytycznie*, [w:] „Ekonomista", Nr 3/2001.

Łączkowski W., *Granice opodatkowania*, [w:] *System podatkowy. Zagadnienia teoretyczno-prawne*, Acta Universitatis Lodzienasis, Łódź 1992.

Majchrzycka-Guzowska A., *Finanse i prawo finansowe*, Wydawnictwa Prawnicze PWN, Warszawa 2000.

Majchrzycka-Guzowska A., *Finanse i prawo finansowe*, Wydawnictwa Prawnicze PWN, Warszawa 1997.

Majone G., *From the Positive to the Regulatory State: Causes and Consequences of Changes in the Model of Governance*, [w:] „Journal of Public Policy", No. 2/1997.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

Malme J.H., Youngman J.M., *The Development of Property Taxation in Economies in Transition*, World Bank, Washington 2001.

Małecka-Ziembińska E., *Podatek dochodowy jako regulator dochodów osób fizycznych w Polsce okresu transformacji ustrojowej*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Poznaniu, Poznań 2006.

Markiewicz M., Siwińska J., *Reforma wydatków publicznych*, CASE- Centrum Analiz Społeczno-Ekonomicznych, Warszawa 2004.

Markowski K., *Rola państwa w gospodarce kapitalistycznej*, PWE, Warszawa 1989.

Markowski K., *Rola państwa w gospodarce rynkowej*, PWE, Warszawa 1992.

Marshall P., *Achieving Mutual Goals by Adjusting Use-Value Taxation*, [w:] *Land: Issues and Problems*, Virginia Cooperative Extension Service, Blacksburg 1995.

Mastalski R., *Jak zreformować polski system podatkowy*, [w:] „Przegląd Podatkowy", Nr 3/2003.

Mastalski R., *Prawo podatkowe II – część szczegółowa*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 1996.

Mastalski R., *Prawo podatkowe*, C.H. Beck, Warszawa 2000.

McIntyre R.S. (i in.), *Who Pays? A Distributional Analysis of the Tax Systems in All 50 States*, Institute on Taxation and Economic Policy, Washington 2003.

Meller J.W., Johnston B.F., *The World Food Equation: Interrelations Among Development, Employment, and Food Consumption,* [w:] „Journal Economic Literature", No. XXII/1984.

Meredyk K., *Wzrost gospodarki rolnej*, Wydawnictwo Filii Uniwersytetu Warszawskiego, Białystok 1995.

Mieszkowski P., *The Property Tax: An Excise Tax or a Profits Tax*, [w:] „Journal of Public Economics", No. 1/1972.

Miklaszewska J., *Filozofia a ekonomia. W kręgu teorii wyboru publicznego*, Wydawnictwo Uniwersytetu Jagiellońskiego, Kraków 2001.

Mill J.S., *Zasady ekonomii politycznej i niektóre jej zastosowania do filozofii społecznej*, PWN, Warszawa 1966.

Mirek I., *Daniny publiczne w prawie niemieckim,* Wydawnictwo Prawo i Praktyka Gospodarcza, Warszawa 1999.

Mirrlees J.A., *An Exploration in the Theory of Optimum Income Taxation*, [w:] „Review of Economic Studies", No. 38/1927.

Modzelewski W., Bielawny J. (red.), *Komentarz do podatków: rolnego, leśnego oraz od nieruchomości,* Instytut Studiów Podatkowych, Modzelewski i Wspólnicy Sp. z o.o., Warszawa 2003.

Modzelewski W., *Legislacja podatkowa lat 1997 – 2000 – próba oceny*, [w:] R. Mastalski (red.), *Studia z dziedziny prawa finansowego, prawa konstytucyjnego i ochrony środowiska,* Oficyna Wydawnicza „Unimex", Wrocław 2001.

Monke J., Durst R., *The Taxpayer Relief Act of 1997: Provisions for Farmers and Rural Communities. Food and Rural Economics Division*, Economic Research Service, U.S. Department of Agriculture, Agricultural Economic Report, No. 764, Washington 1998.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

Morawski W., *Socjologia ekonomiczna. Problemy. Teoria. Empiria*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2001.

Morris P. E., Harvey L. R., Deaton B. J., Savard M. A., *Can Use Value Assessment for Property Taxation of Agricultural Land Protect Environmental Amenities?*, Final report submitted to Michigan Department of Environmental Quality, Great Lakes Protection Fund, Department of Agricultural Economics Michigan State University, May 8/2002.

Müller A., *Importance of the Recurrent Property Tax in Public Finance, Tax Policy and Fiscal Decentralisation*, Maszynopis referatu prezentowanego na konferencji pt.: *Property and Land Tax Reform*, Tallinn 2003, udostępniony przez autora.

Musgrave R. A., Musgrave P.B., Kullmer L., *Die öffentlichen Finanzen in Theorie und Praxis*, t. 1- 4, Uni-Tűbingen 1987-1990.

Musgrave R., Musgrave P.B., *Public Finance in Theory and Practice*, McGraw-Hill, New York 1989.

Narski Z., *Ekonomia w rozwoju. Historia myśli ekonomicznej*, Suspens, Toruń 2001.

Nasiłowski M., *System rynkowy. Podstawy mikro i makroekonomii*, Wydawnictwo Key Text, Warszawa 1998.

Nenhman J., Piwowarski R., *Jaki system podatkowy*, CASE – Centrum Analiz Społeczno-Ekonomicznych, Warszawa 2004.

Nojszewska E., *Podatek dochodowy jako narzędzie polityki gospodarczej*, Szkoła Główna Handlowa, Warszawa 2002.

North D. C., *Institutions, Institutional Change and Economic Performance*, Cambridge University Press, Cambridge 1990.

Nowecki G., *Systemy opodatkowania nieruchomości w wybranych państwach Unii Europejskiej*, [w:] L. Etel (red.), *Europejskie systemy opodatkowania nieruchomości*, Kancelaria Sejmu, Biuro Studiów i Ekspertyz, Warszawa 2003.

Oates W. E., *The Effects of Property Taxes and Local Public Spending on Property Values: An Empirical Study of Tax Capitalization and the Tiebout Hypothesis*, [w:] „Journal of Political Economy", No. 77/1969.

Okun A. M., *Equality and Efficiency: The Big Tradeoff*, The Brookings Institution, Washington 1975.

Otte A., *Implementing Provisions of Directive 77/388/EEC Regarding Common Flat Rate Scheme for Farmers Practical Solutions*, Approaches and Legal Measures Applied in Three Sample Member States - Review and Summary, Brussels 2003.

Owens J., *Fundamental Tax Reform: The Experience of OECD Countries*, The Centre for Tax Policy and Administration, OECD Paris, DRAFT: November 2004, Number 47.

Owsiak S., *Finanse publiczne. Teoria i praktyka*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1999.

Owsiak S., *Finanse publiczne. Teoria i praktyka*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2005.

Owsiak S., *Podstawy nauki finansów*, PWE, Warszawa 2002.

Parkin M., Bade R., *Macroeconomics and the Australian Economy*, Allen&Unwin, Sydney 1990.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

Parsche R., Haug P., Marcelo A., Woon Nam C., Reichl B., *Internationaler Vergleich der Systeme zur Besteuerung der Land - und Forstwirtschaft*, Ifo-Institut für Wirtschaftsforschung, München 2000.

Pietrewicz M., *Polityka fiskalna*, Poltext, Warszawa 1998.

Piggott J., Whalley J., *VAT Base Broadening, Self Supply and the Informal Sector*, NBER Working Paper, No. 6349/1998.

Pigou A.C., *A Study in Public Finance*, 3rd Edition, MacMillan, London 1951.

Pigou A.C., *The Economics of Welfare*, MacMillan, London 1920.

Podstawka M., *Finanse w rolnictwie*, „Wieś Jutra", Warszawa 2000.

Podstawka M., *Ocena ekonomicznych zasad wymiaru podatku rolnego w Polsce*, [w:] „Wieś i Rolnictwo", Nr 2/1994.

Podstawka M., *Opodatkowanie rolnictwa i perspektywy jego zmian w Polsce*, Wydawnictwo SGGW, Warszawa 1995.

Podstawka M., *Podatek jako instrument interwencjonizmu rolniczego*, [w:] „Wieś i Rolnictwo", Nr 1/1994.

Podstawka M., *Podatek rolny od gruntów – jego ocena i potrzeba zmian*, [w:] „Roczniki Naukowe SERiA", Tom VII, Zeszyt 4, Warszawa – Poznań 2005.

Podstawka M., *Podstawy finansów publicznych*, Wydawnictwo SGGW, Warszawa 2001.

Podstawka M., *System podatkowy w rolnictwie*, Wydawnictwo SGGW, Warszawa 2000.

Polackova Brixi H.(red.), *Tax Expenditures: Shedding Light on Government Spending through the Tax System. Lessons from Developed and Transition Economies*, The World Bank, Washington 2004.

Portugal L., *OECD Work on Defining and Measuring Subsidies in Agriculture*, OECD, Paris 2002.

Poterba J.M., Samwick A.A., *Taxation and Household Portfolio Consumption: U.S. Evidence from the 1980s and 1990s*, NBER Working Paper, No. 7393/1999.

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

Przygodzka R., *Państwo a gospodarka w świetle teorii ekonomii*, [w:] „Optimum Studia Ekonomiczne", Nr 2 (26)/2005.

Publication 225. Farmers Tax Guide (2003), IRS.

Ramsey F.P., *A Contribution to the Theory of Taxation*, [w:] „Economic Journal", No. 37/1927.

Reding K., Müller K., *Einführung in die Allgemeine Steuerlehre*, Vahlen, München 1999.

Ricketts M., *Tax theory and tax policy*, [w:] A.T. Peacock, F. Forte (red.), *The political economy of taxation,* Basil Blackwell, Oxford 1981.

Robson A., *The Costs of Taxation. The Centre for Independent Studies*, CIS Policy, Monograph 68/2005.

Romer D., *Makroekonomia dla zaawansowanych,* Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2000.

Rose M., *Podstawy niemieckiego systemu podatkowego*, [w:] *Niemiecki system podatkowy a reforma podatkowa w Polsce,* Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 1991.

Rosen H.S., *Public Finance*, Irwin Mcgraw-Hill , International Editions Boston 1999.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

Rostow W.W. , *The Stages of Economic Growth: A Non-Communist Manifesto*, 3rd. ed., Cambridge University Press, Cambridge 1992.

Rothbard M. N., *Praxeology, Value Judgments, and Public Policy*, [w:] Edwin G. Dolan (red.), *The Foundations of Modern Austrian Economics*, Institute for Humane, Kansas City 1976.

Rural Property Tax Systems in Central and Eastern Europe, FAO, Rome 2002.

Rzońca A., *Finanse publiczne a wzrost gospodarczy w długim okresie. Analiza przy wykorzystaniu zmodyfikowanego modelu wiedzy przez praktykę*, [w:] „Materiały i Studia NBP", Warszawa 2005.

Saez E., *The optimal treatment of tax expenditures*, [w:] „Journal of Public Economics", No. 88/2004..

Samuelson P.A., Nordhaus W.D., *Ekonomia,* t.1, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2000.

Samuelson P.A., *Theory of Optimal Taxation*, [w:] „Journal of Public Economics", Vol. 30/1986.

Santon J., *Hidden Costs of Government Spending*, Joint Economic Committee United States Congress, December 2001, http://www.house.gov/jec/.

Sarris A.H., *Agricultural Taxation under Structural Adjustment*, FAO, Rome 1994.

Say J. B., *Traktat o ekonomii politycznej*, PWN, Warszawa 1960.

Serova E., Khramova I., Maslenkova V., *Taxation in Agriculture*, Institute for the Economy in Transition, Moscow 2000.

Shipwright A., Keeling E., *Textbook on Revenue Law*, Blackstone Press Limited, London 1998.

Skarżyński R., *Państwo i społeczna gospodarka rynkowa – główne idee polityczne ordoliberalizmu*, ISP PAN, Warszawa 1994.

Skarżyński R., *Polityka budżetowa w krajach kapitalistycznych*, Instytut Finansów, Warszawa 1987.

Skinner J., *Prospects for Agricultural Land Taxation in Developing Countries*, World Bank Economic Review, Vol. 5, No. 3/1991.

Skorupka S., Anderska H., Łempicka Z. (red.), *Mały Słownik Języka Polskiego*, PWN, Warszawa 1969.

Slemrod J., *High Income Families and the Tax Changes of the 1980s: The Anatomy of Behavioral Response*, NBER Working Paper, No. 5218/1995 (August).

Slemrod J., Blumenthal M., *The Income Tax Compliance Cost of Big Business*, [w:] „Public Finance Quarterly", No.24(4) (October 1996).

Slemrod J., *Optimal Taxation and Optimal Tax System*, NBER, Working Paper, No. 3038 (February 1991).

Slemrod J., Yitzhaki S., *The Cost of Taxation and the Marginal Efficiency Cost of Funds*, International Monetary, Fund Staff Papers, Vol. 43, No. 1 (March, 1996).

Slemrod J., Yitzhaki S., *Tax Avoidance, Evasion, and Administration*, NBER, Working Paper, No. 7473 (January 2000).

Smith A., *Badania nad naturą i przyczynami bogactwa narodów*, PWN, Warszawa 1954.

Snowdon B., Vane H., Wynarczyk P., *Współczesne nurty makroekonomii*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa1998.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

Sokołowski J., *Zarządzanie przez podatki,* Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1995.

Sommer T. , *Czy można usprawiedliwić podatki*, 2S Media Sp. z.o.o., Warszawa 2006.

State and Local Property Taxes, Special Report, Tax Foundation, No. 106 (August 2001).

Stern N., *Jaka reforma podatkowa jest potrzebna do szybkiego wzrostu gospodarczego?*, Fundacja Naukowa CASE – Centrum Analiz Społeczno-Ekonomicznych, Zeszyty BRE Bank – CASE, Nr 41/ 1999.

Stiglitz J. E., *Effects of Wealth, Income and Capital Gains Taxation on Risk – Taking*, [w:] „Quarterly Journal of Economics", No. 83/1969.

Stiglitz J.E., *Ekonomia sektora publicznego*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2004.

Stiglitz J.E., *Economics of the Public Sector*, W. W. Norton &Company, New York/London 2000.

Stiglitz J.E., *On the Economic Role of the State*, Basil Blackwell, Oxford 1989.

Stiglitz J.E., *Więcej instrumentów i szersze cele: w kierunku powaszyngtońskiego konsensusu*, [w:] *„Państwo i Rynek",* Nr 2/2004.

Stokey N., Rebelo S., *Growth effects of flat-rate taxes*, [w:] „Journal of Political Economy", No. 3/1995.

Supplement to notices 700/1,700/11, HM Customs and Excise, UK, June 2004.

Surdej A., *Determinanty regulacji administracyjno-prawnych w oddziaływaniu państwa na gospodarkę*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Krakowie, Kraków 2006.

Surrey S. S., McDaniel P.R., *Tax Expenditurs*, Harvard University Press, Cambridge 1985.

Surrey S.S., *Pathways to Tax Reform: The Concept of Tax Expenditures*, Harvard University Press, Cambridge -Massachusetts 1973.

Swianiewicz P., *Finanse lokalne – teoria i praktyka*, Municypium S.A., Warszawa 2004.

Szczęsny W., *Firma w otoczeniu fiskalnym*, Difin, Warszawa 2001.

Szczęsny W., *Wydajność fiskalna przedsiębiorstwa*, Difin, Warszawa 1999.

Szczodrowski G., *Polski system podatkowy. Strategia transformacji*, Wydawnictwo Uniwersytetu Gdańskiego, Gdańsk 2001.

Szomburg J. (red.), *Rolnictwo i wieś. Wyzwania regionalne i integracyjne*, Instytut Badań Nad Gospodarką Rynkową, Warszawa 2000.

Talgiv E., Vegh C.A., *Tax Base Variability and Procyclical Fiscal Policy*, NBER, Working Paper, No. 7499/2000.

Tanzi V., *Gospodarcza rola państwa w XXI wieku*, [w:] „Materiały i Studia NBP", Zeszyt 204/2006.

Tanzi V., Schuknecht L., *Public Spending in the 20th Century: A Global Perspective*, Cambridge University Press, Cambridge - New York 2000.

Tanzi V., *The Role of the State and the Quality of the Public Sector*, IMF Working Paper, WP/00/36.

Tarchalski K., *Sens i bezsens podatkowania. Zarys podstaw podatkowania i regulacji mikroekonomicznej*, Centrum im. Adama Smitha, Warszawa 2002.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

Tavernier E.M, Li F., *Effectiveness of Use-Value Assessment in Preserving Farmland: A Search-theoretic Approach*, [w:] „Journal of Agricultural and Applied Economics", No. 27 (1995).

Tax Expenditures: A Review of the Issues and Country Practices, OECD, Paris 1984.

Tax Expenditures: Recent Experiences, OECD, Paris 1996.

Taxation and Social Security in Agriculture, OECD, Paris 2005.

Taxation Fact Sheet 2005, German Embassy, Press Department 2005.

Taxation of Agriculture in Europe – A guide to agriculture income tax, European Federation of Agricultural Consultancy, Kluwer, Deventer, the Netherlands 2000.

Tegler E., *Funkcje systemu podatkowego i ocena jego sprawności*, [w:] *System podatkowy. Zagadnienia teoretycznoprawne,* Acta Universitatis Lodziensis, Folia Iuridica Nr 54, Łódź 1992.

Tegler E., *Wybrane aspekty teoretyczne i praktyczne sprawiedliwości podatkowej*, [w:] E. Chojna-Duch (red.), *Podstawowe zagadnienia prawa finansowego i polityki finansowej w Polsce w latach 1989-1997,* Wydawnictwo „KiK" Konieczny i Kruszewski, Warszawa 1998.

Tideman N. (red.), *Land and Taxation*, Shepheard-Walwyn Ltd., London 1994.

Tiebout Ch. M., *A Pure Theory of Local Expenditures*, [w:] „Journal of Political Economy", No. 64/1956.

Timmer C. P., *The Agricultural Transformation. Chapter 8*, [w:] H. Chenery, T.N. Srinivasan (red.), *Handbook of Development Economics*, Vol. I. Elsevier Science, Amsterdam 1988.

Timmer P.C., *Agriculture and Economic Development*, [w:] B.Gardner, G. Rausser (red.), *Handbook of Agrcultural Economics*, Vol. 2, No. 3, Amsterdam 2002.

Tomczak F., *Doświadczenia światowe rozwoju rolnictwa: konkluzje dla Polski*, [w:] „Roczniki Naukowe SERiA", Tom II, Zeszyt 1, Warszawa-Poznań-Zamość 2000.

Tomczak F., *Gospodarka rodzinna w rolnictwie: uwarunkowania i mechanizmy rozwoju*, Instytut Rozwoju Wsi i Rolnictwa, Warszawa 2005.

Tomczak F., *Od rolnictwa do agrobiznesu. Transformacja gospodarki rolniczo-żywnościowej Stanów Zjednoczonych Ameryki Północnej*, Szkoła Główna Handlowa w Warszawie, Warszawa 2004.

Trandel G. A., *Demonstrating the Equivalence Between Two Methods of Measuring Excess Burden,* [w:] „Journal of Economic Education", Vol. 34, No.1/2003.

Tran-Nam B., Evans Chr., Walpole M., *Tax Compliance Costs: Research Methodology and Empirical Evidence from Australia,* [w:] „National Tax Journal", Vol. 53, No. 2 (June 2000).

Trasch R.W., *Public Finance. A Normative Theory*, Academic Press, San Diego, 2002.

Tsigas M. E, Canning P., *Implications of tax policies for U.S. food and agriculture: a multiregional, economy-wide approach*, Referat na konferencję pt. *Policy Modeling*, Bruksela, 4-6 lipiec 2002.

Turowski J., *Przemiany wsi i rolnictwa koncepcje teoretyczne*, [w:] „Wieś Współczesna", Nr 10/ 1985.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

United States Estate (and Generation-Skipping Transfer) Tax Return, Instruction 706 (August 2004), Department of the Treasury Internal Revenue Service, Washington 2004.

Valdés A., *Agricultural Support Policies in Transition Economies*, World Bank, Technical Paper, No. 470/2000.

Value Added Taxation in Europe, Ernst & Young Tax Advisers, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam 2004.

Varshney A., *Introduction: Urban Bias in Perspective*, [w:] A. Varshney (red.), *Beyond Urban Bias, special issue*, [w:] „Journal of Development Studies", Vol. 29, No. 4/1993.

VAT in the European Community, Brussels, 1 July 2002, TAXUD/C/3/TH D(2002).

VAT rates applied in the member states of the European community, European Commission, DOC/2908/2003 – EN.

VAT-notice 700/46 Agricultural flat scheme, HM Customs and Excise, UK, 2002c.

VI Dyrektywa Rady UE 77/388/EEC, w tłumaczeniu R. Giedrojć i zespołu VAT ERNST & YOUNG, stan prawny styczeń 2005 r.

Vogel S.K., *Free Market, More Rules, Regulatory Reform In Advanced Industrial Countries*, Cornell University Press, Ithaca - London 1996.

Wach K., *Systemy podatkowe krajów Unii Europejskiej*, Oficyna Ekonomiczna Oddział Polskich Wydawnictw Profesjonalnych, Kraków 2005.

Wald H. P., *Taxation of Agricultural Land in Underdeveloped Economies*, Harvard University Press, Cambridge 1959.

Weralski M., *Finanse publiczne i prawo finansowe*, PWN, Warszawa 1984.

Weralski M., *Polityka budżetowa*, PWE, Warszawa 1971.

Wicksell K., *Ein neues Prinzip der Gerechten Besteuerung*, [w:] K. Wicksell (red.), *Finanaztheoretische Untersuchungen*, Gustav Fisher, Jena 1896.

Wicksell, K., *A New Principle of Just Taxation*, [w:] R. Musgrave, A. Peacock (red.), *Classics in the Theory of Public Finance*, MacMillan, London 1958.

Wilkin J., *Współczesna kwestia agrarna*, PWN, Warszawa 1986.

Wilkin J. (red.), *Czym jest ekonomia polityczna dzisiaj?,* Uniwersytet Warszawski Wydział Nauk Ekonomicznych, Warszawa 2004.

Wilkin J. (red.), *Efektywność a sprawiedliwość*, Wydawnictwo Key Text, Warszawa 1997.

Wilkin J., Bednarski M. (red.), *Ekonomia dla prawników i nie tylko*, Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis, Warszawa 2003.

Wilkin J., *Jaki kapitalizm, jaka Polska?*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1995.

Wilkin J., *Polityka rolna Stanów Zjednoczonych i Unii Europejskiej – przyczyny niespodziewanej konwergencji,* [w:] W. Bieńkowski, M.J. Radło (red.), *Amerykański model rozwoju gospodarczego. Istota, efektywność i możliwości zastosowania*, Szkoła Główna Handlowa w Warszawie, Warszawa 2006.

Wilkinson M., *Taxation*, MacMillan, London 1992.

Williamson J., *Democracy and the „Washington Consensus"*, World Development, No. 8/1993.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

Winer S.L., Hettich W., *The Political Economy of Taxation: Positive and Normative Analysis when Collective Choice Matters*, Carleton Economic Paper, No. CEP 02-11/ 2002, Carleton University, Department of Economics.

Winiarski B. (red.), *Polityka ekonomiczna*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej im. Oskara Langego, Wrocław 1994.

Winiarski B. (red.), *Polityka gospodarcza*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1999.

Winiewska R., *Obciążenia podatkowe gospodarstw chłopskich w Polsce w latach 1944-1955*, PWN, Warszawa 1961.

Wittman D., *Why Democracies Produce Efficient Results*, [w:] „Journal of Political Economy", Vol. 97, No. 6, December 1989.

Wnorowski H.J., *Polityka akcyzowa a rozwój przemysłu spirytusowego w Polsce w latach 90-tych,* Wydawnictwo Uniwersytetu w Białymstoku, Białystok 1992.

Wojciechowski E., *Systemy podatkowe*, [w:] M. Weralski (red.), *System instytucji prawno-finansowych*, t. III, Zakład Narodowy im. Ossolińskich Wydawnictwo Polskiej Akademii Nauk, Warszawa 1982.

Wojtyna A., *Nowoczesne państwo kapitalistyczne a gospodarka. Teoria i praktyka*, PWN, Warszawa 1990.

Wolański R., *Opodatkowanie małych i średnich przedsiębiorstw*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2002.

Wolf C. Jr., *Markets or Governments. Choosing between Imperfect Alternatives*, MIT Press Cambridge, Massachusetts 1993.

Woś A., *Interakcje między rolnictwem a gospodarką narodową*, [w:] „Ekonomista", Nr 5-6/1992.

Woś A., *Inwestycje i akumulacja w rolnictwie chłopskim w latach 1988-1998*, IERiGŻ, Warszawa 2000.

Woś A., *W poszukiwaniu modelu rozwoju polskiego rolnictwa*, Instytut Ekonomiki Rolnictwa i Gospodarki Żywnościowej, Warszawa 2004.

Woźniak M.G., *Wzrost gospodarczy. Podstawy teoretyczne*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Krakowie, Kraków 2004.

Youngman J.M., *Henry George, Property Rights, and Taxation*, [w:] Brown H.J. (red.), *Land Use & Taxation*, Lincoln Institute of Land Policy, Cambridge 1997.

Youngman J.M., *Henry George, Property Rights, and Taxation*, [w:] Brown H.J (red.), *Land Use & Taxation,* Lincoln Institute of Land Policy, Cambridge 1997.

Ziółkowska W., *Finanse publiczne. Teoria i zastosowanie*, Wydawnictwo Wyższej Szkoły Bankowej, Poznań 2000.

Znaniecka K. (red.), *System i polityka podatkowa w warunkach reformy gospodarczej*, Akademia Ekonomiczna im. Karola Adamieckiego, Katowice 1988.

Znaniecka K., Gałuszka J., *Funkcje i zasady podatkowe – ujęcie współczesne*, [w:] T. Famulska, K. Znaniecka (red.), *Obciążenia fiskalne w Polsce na podstawie badań*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej im. Karola Adamieckiego, Katowice 2003.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

Żyżyński J., *Wstęp do problematyki uwarunkowań i funkcji polityki pieniężnej i fiskalnej*, Wydawnictwo Naukowe Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Warszawskiego, Warszawa 2002.

AKTY PRAWNE

Dekret o reformie samorządowego systemu podatkowego, Dz. U. z 1945 r. Nr 13, poz. 73.

Dekret Prezydenta RP z 4 listopada 1936 r. o zmianie przepisów w państwowym podatku gruntowym, Dz. U. Nr 85, poz. 593.

Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 22 listopada 1971 r. w sprawie podatku gruntowego, Dz.U. Nr 31, poz. 282.

Rozporządzenie Rady Ministrów z 30 czerwca 1951 roku w sprawie ustalenia stawek podatku gruntowego dla celów wymiaru podatku gruntowego na rok 1951, Dz.U. Nr 38, poz. 286.

Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 11 kwietnia 1962 r. w sprawie zaliczenia powiatów do okręgów gospodarczych i ustalenia norm przeciętnego przychodu szacunkowego oraz stawek podatku gruntowego dla celów wymiaru podatku gruntowego, Dz.U. Nr 24, poz. 106.

Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 22 listopada 1971 r. w sprawie podatku gruntowego, Dz.U. Nr 31, poz. 282.

Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 26 lutego 1959 r. w sprawie stawek podatku gruntowego dla celów wymiaru podatku gruntowego, Dz.U. Nr 21, poz. 131.

Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 8 czerwca 1955 r. w sprawie zaliczenia poszczególnych powiatów do jednego z okręgów gospodarczych w celu ustalenia norm przeciętnego przychodu szacunkowego z hektara gruntów oraz stawek podatku gruntowego dla celów wymiaru podatku gruntowego w 1955 r., Dz.U. Nr 23, poz. 144. Przepisy wprowadzone w 1955 r. obowiązywały również w 1956 r.

Rozporządzenie z dnia 28 maja 1957 r. w sprawie zaliczenia poszczególnych powiatów do jednego okręgu gospodarczego, ustalenia norm przeciętnego przychodu szacunkowego z hektara gruntów oraz stawek podatku gruntowego dla celów wymiaru podatku gruntowego, Dz.U. Nr 32, poz. 141.

Ustawa z dnia 11 marca 2004 roku o podatku od towarów i usług, Dz. U. Nr 54, poz. 535 z późn. zm.

Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, Dz.U. z 2002 r. Nr 9, poz. 84 z późn. zm.

Ustawa z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym, Dz.U. Nr 52, poz. 268.

Ustawa z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym, Dz.U. z 1993 r. Nr 94, poz.431 z późn. zm.

Ustawa z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej, Dz.U. Nr 173, poz. 1807 z późn. zm.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, Dz.U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 z późn. zm.
Ustawa z dnia 26 października 1971 r. o podatku gruntowym, Dz.U. Nr 27, poz. 254.
Ustawa z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn, Dz.U. z 1997 r. Nr 16, poz. 89 z późn. zm.
Ustawa z dnia 30 października 2002 roku o podatku leśnym, Dz.U. Nr 200, poz. 1682 z późn. zm.
Ustawa z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym, Dz.U. Nr 11, poz. 50.
Ustawa z dnia 9 września 2000 roku o podatku od czynności cywilnoprawnych, Dz.U. Nr 86, poz.959 z późn. zm.
Zarządzenie Ministra Finansów z dnia 9 marca 1959 r. w spawie ulg w podatku gruntowym oraz spłacie należności Państwowemu Funduszowi Ziemi z tytułu inwestycji dokonanych w gospodarstwach rolnych położonych na niektórych obszarach kraju, Mon. Pol. Nr 24, poz. 110.

ŹRÓDŁA INTERNETOWE

Annual Review and Outlook for Agriculture 2001/2002, Department of Agriculture, Food & Rural Development, Dublin 2002, www.agriculture.gov.ie.
Comparison of State and Local Retail Sales Taxes, Federation of Tax Administrators, January 2004, www.taxadmin.org/fta/rate/tax_stru.html.
Comparison of State and Local Retail Sales Taxes, Federation of Tax Administrators, January 2004, www.taxadmin.org/fta/rate/tax_stru.html.
Corporate Tax System In Italy, ITP, Turin 2004, www.frenchentree.com.
Depreciation, Depletion, and Amortization. Publication 225 (2004) Farmer's Tax Guide, IRS, www.irs.gov.
Farm Structure: Glossary, USDA, Washington 2002, www.ers.usda.
Farmers Tax Guide (2003), Publication 225, IRS, www.irs.gov.
Farmers Tax Guide (2004), Publication 225, IRS, www.irs.gov.
French Tax Rates and Rules for 2005, http://www.frenchentree.com.
French Tax Rates and Rules for 2005, www.frenchentree.com.
Help with Low Pay in Ireland, http://www.oasis.gov.ie.
Internal Revenue Service (IRS), U.S. Department of the Treasury, www.irs.gov.
Introduction to Estate and Gift Taxes (2004), Publication 950, IRS, www.irs.gov.
Irish Taxation 2005, http://www.finfacts.ie.
Italy Income Taxes, http://www.worldwide-tax.com/italy.
Minnesota, Tax Foundation, Washington DC, www.taxfoundation.org.
Report, Joint Economic Committee, Office of the Vice Chairman, December 1995, http://www.house.gov/jec/.
South Carolina Department of Revenue, http://www.sctax.org/default.htm.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

South Carolina, Tax Foundation, Washington DC, www.taxfoundation.org.
State Finance. Tax Foundation, www.taxfoundation.org/corporateincometaxrates.html.
Texas Property Tax Code, 2004 Edition, www.window.state.tx.us/taxinfo/.
The OECD Classification of Taxes and Interpretative Guide, www.oecdwash.org/PUBS/ELECTRONIC/ SAMPLES/revenue_methodology2004.pdf.
U.S. Department of the Treasury, www. irs.gov.
UK Income Tax, http://www.netaccountants.com/income.html.
Understanding Property Tax in Colorado, www.dola.state.co.us/propertytax.
Understanding Your Property Taxes 2003, Minnesota Center for Public Finance Research, www.mntax.org.
VAT Rates Applied in the Member States of the European Community, European Commission DOC/1636/2005-EN.
VAT-notice 700/46 Agricultural flat scheme, HM Customs and Excise, UK 2002.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

SPIS TABEL

Tabela 1.1. Model państwa aktywnie zarządzającego (państwa pozytywnego)
Tabela 1.2. Korygowanie działań mechanizmów rynku
Tabela 1.3. Instrumenty polityki podatkowej
Tabela 1.4. Polityka fiskalna a wzrost gospodarczy
Tabela 1.5. Wpływ podatków na wzrost gospodarczy – zestawienie wybranych wyników badań naukowych
Tabela 1.6. Wydatki publiczne a wzrost gospodarczy
Tabela 1.7. Obciążenia podatkowe w wybranych krajach OECD i wzrost gospodarczy
Tabela 2.1. Wysokość administracyjnych kosztów poboru podatków w wybranych krajach świata
Tabela 2.2. Przegląd badań dotyczących oszacowania *excess burden* z opodatkowania
Tabela 2.3. Szacunkowy udział *excess burden* w dochodach podatkowych ogółem w USA
Tabela 2.4. Rodzaje *tax expenditures*
Tabela 2.5. Zasady przygotowania raportów dotyczących zastosowania *tax expenditures* (na przykładzie wybranych państw OECD)
Tabela 2.6. Wzrost stawek podatkowych a baza podatkowa i dochód skarbowy
Tabela 2.7. Różnice w podejściu do optymalnego opodatkowania według teorii optymalnego opodatkowania i koncepcji optymalizacji bazy podatkowej
Tabela 3.1. Podstawowe wskaźniki gospodarcze wg Banku Światowego w 2004 r.
Tabela 3.2. Struktura podatków w krajach OECD (w %)
Tabela 3.3. Różnice pomiędzy opodatkowaniem ziemi a innymi podatkami
Tabela 3.4. Wpływ opodatkowania rolnictwa na decyzje rolników i ceny ziemi rolniczej
Tabela 3.5. Podatki obciążające rolnictwo a zasady podatkowe
Tabela 4.1. Porównanie wybranych cech i poziomu wsparcia rolnictwa w UE i w USA w 2000 r.
Tabela 4.2. Klasyfikacja podatków według OECD
Tabela 4.3. Struktura dochodów podatkowych w wybranych krajach OECD w 2002 r. (w %)
Tabela 4.4. Podstawowe rodzaje podatków w rolnictwie w niektórych krajach UE i USA
Tabela 4.5. Podział wpływów z podatków pomiędzy budżetem centralnym, budżetem landów i budżetem lokalnym w Niemczech (w %)

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

Tabela 4.6. Stawki podatku dochodowego w wybranych krajach UE w 2005 r. (w %)
Tabela 4.7. Stawki podatku dochodowego w Niemczech w 2005 roku
Tabela 4.8. Wysokość dochodu zwolnionego z opodatkowania w Niemczech (w euro)
Tabela 4.9. Współczynniki rodzinne określające typy gospodarstw domowych we Francji
Tabela 4.10. Stawki osobistego podatku dochodowego we Francji w 2005 roku
Tabela 4.11. Stawki osobistego podatku dochodowego we Włoszech w 2005 roku
Tabela 4.12. Stawki podatku dochodowego w Wielkiej Brytanii w roku podatkowym 2005/2006
Tabela 4.13. Dochód nie podlegający opodatkowaniu w Wielkiej Brytanii w roku podatkowym 2005/2006 (w funtach)
Tabela 4.14. Kwoty dochodu zwolnionego z podatku dochodowego w Irlandii w 2005 r. (w euro)
Tabela 4.15. Stawki podatku dochodowego w Irlandii w 2005 roku
Tabela 4.16. Podstawowe stawki podatku korporacyjnego w wybranych krajach UE w 2005 r. (w %)
Tabela 4.17. Znaczenie fiskalne podatków majątkowych w wybranych krajach OECD w 1997 r.
Tabela 4.18. Podatki od nieruchomości w wybranych krajach Unii Europejskiej
Tabela 4.19. Lokalne współczynniki przeliczeniowe stosowane w niemieckim podatku gruntowym w % (2000 r.)
Tabela 4.20. Maksymalne stawki podatku od nieruchomości we Francji w 2002 r.
Tabela 4.21. Konstrukcja podatku lokalnego (*council tax)* w Wielkiej Brytanii
Tabela 4.22. Średnie stawki *non – domestis tax w* Anglii w latach 1990-2004
Tabela 4.23. Stawki VAT w wybranych krajach UE w 2005 r. (w %)
Tabela 4.24. Stawki VAT na rolnicze środki produkcji w wybranych krajach UE w 2005 r.
Tabela 4.25. Skutki budżetowe zastosowania w Niemczech specjalnych rozwiązań podatkowych w opodatkowaniu dochodu rolniczego w latach 1999 – 2002 (w mln euro)
Tabela 4.26. Dochody z opodatkowania ziemi w Niemczech (w mln euro)
Tabela 4.27. Szacunek rolniczych *tax expenditures* we Francji w 2000 r.
Tabela 4.28. Wysokość podatku dochodowego zapłaconego przez rolników i osoby pracujące poza rolnictwem w latach 1995 – 2002 w Irlandii (w mln euro)
Tabela 4.29. Przeciętny dochód gospodarstw domowych w Irlandii i jego opodatkowanie w 2000 r. (w euro)
Tabela 4.30. Farmy rodzinne w USA w 1996 r. (dane IRS)
Tabela 4.31. Limity standardowych odliczeń w dochodowym podatku federalnym w USA w 2006 r. (w USD)
Tabela 4.32. Stawki podatku federalnego dochodowego w USA w 2006 r.
Tabela 4.33. Amortyzacja wybranych rolniczych środków trwałych w USA

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

Tabela 4.34. Struktura federalnego podatku dochodowego oraz stawki marginalne w USA w 1996 r. (według typów farm)
Tabela 4.35. Skala podatkowa i przeciętne stopy podatku od dochodów przedsiębiorstw w USA w 2006 r.
Tabela 4.36. Dochody z *property tax* w latach 1990 – 2001
Tabela 4.37. *Property tax* na 1ha oraz na 100 USD wartości ziemi rolniczej - klasyfikacja według stanów (w 1997 r.)
Tabela 4.38. Przykładowe stawki *property tax* w stanie Południowa Karolina w 2004 r.
Tabela 4.39. Stawki *property tax w* stanie Minnesota w latach 2001 – 2004
Tabela 4.40. *Federal estate and gift tax* - kredyt podatkowy i kwoty wyłączeń (w USD)
Tabela 4.41. Przedziały podatkowe w podatku od spadków i darowizn w USA w 2004 r.
Tabela 4.42. Porównanie stanowych i lokalnych podatków obrotowych od sprzedaży detalicznej w USA w 2004 r.
Tabela 4.43. Obciążenia podatkowe produkcji rolnej w USA (w %)
Tabela 4.44 Szacunek rolniczych *tax expenditures* w USA (na podstawie danych PSE OECD w mln USD)
Tabela 4.45. Oszacowana wartość rolniczych *tax expenditures* w USA w latach 2004-2008
Tabela 5.1. Podatki wchodzące w skład polskiego systemu podatkowego
Tabela 5.2. Dochody podatkowe jako % PKB w Polsce w latach 1995 - 2003
Tabela 5.3. Struktura dochodów budżetowych w Polsce w latach 1995-2004 (w %)
Tabela 5.4. Stawki w podatku dochodowym od osób fizycznych obowiązujące w latach 1992 – 2006 (w %)
Tabela 5.5. Efektywne stawki podatku dochodowego od osób fizycznych w latach 2000-2004 (w %)
Tabela 5.6. Wykorzystanie odliczeń i ulg podatkowych w poszczególnych przedziałach podatkowych w latach 2000-2005
Tabela 5.7. Szacunkowe straty budżetu państwa z tytułu zastosowanych ulg w podatku dochodowym od osób fizycznych w latach 2000-2004
Tabela 5.8. Stawki podatku gruntowego w latach 1946-1949 (w %)
Tabela 5.9. Rozpiętość stawek podatku gruntowego w latach 1950-1956
Tabela 5.10. Zróżnicowanie progresji podatku gruntowego w latach 1957–1971
Tabela 5.11. Skale i stawki procentowe w podatku gruntowym w 1972 r.
Tabela 5.12. Skala w podatku dochodowym od osób fizycznych obowiązująca w 2006 r.
Tabela 5.13. Rodzaje i rozmiary działów specjalnych produkcji rolnej podlegających opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych oraz osób prawnych
Tabela 5.14. Normy szacunkowe dochodów z działów specjalnych produkcji rolnej obowiązujące w latach 2002-2006

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

Tabela 5.15. Przeliczniki powierzchni użytków rolnych
Tabela 5.16. Stawki podatku rolnego
Tabela 5.17. Cena skupu żyta według komunikatów GUS w latach 1989-2005
Tabela 5.18. Ulgi w podatku rolnym
Tabela 5.19. Maksymalne stawki podatku od nieruchomości obowiązujące w 2006 r.
Tabela 5.20. Zwolnienia w podatku leśnym
Tabela 5.21. Powstanie i wygaśnięcie obowiązku podatkowego w podatku od środków transportowych
Tabela 5.22. Terminy płatności podatku od środków transportowych
Tabela 5.23. Skala podatkowa w podatku od spadku i darowizn obowiązująca w 2006 r.
Tabela 5.24. Stawki podatku VAT na wybrane towary i usługi nabywane przez rolników do produkcji rolnej, obowiązujące w Polsce w 2006 r.
Tabela 5.25. Wykaz towarów i usług uprawniających do zryczałtowanego zwrotu VAT
Tabela 6.1. Liczba gospodarstw prowadzących rachunkowość rolną w latach 1992-2001 (wg grup obszarowych)
Tabela 6.2. Struktura zbioru gospodarstw prowadzących rachunkowość rolną w latach 1992-2001 na tle danych powszechnego spisu rolnego w 1996 (w%)
Tabela 6.3. Charakterystyka przeciętnego gospodarstwa prowadzącego rachunkowość rolną w 2001 r.
Tabela 6.4. Średnia powierzchnia UR w gospodarstwach prowadzących rachunkowość rolną w latach 1992-2001 (wg grup obszarowych)
Tabela 6.5. Średnia liczba osób pełnozatrudnionych w gospodarstwach prowadzących rachunkowość rolną w latach 1992-2001
Tabela 6.6. Wartość wszystkich zapłaconych podatków oraz podatku rolnego w gospodarstwach prowadzących rachunkowość rolną w latach 1997-2001 (wg grup obszarowych)
Tabela 6.7. Struktura dochodów własnych gmin w latach 1999 – 2005 (w %)
Tabela 6.8. Obciążenie rolniczej wartości dodanej brutto podatkiem rolnym w latach 2000 – 2004 (ceny bieżące)
Tabela 6.9. Współzależność statystyczna pomiędzy podatkiem rolnym a powierzchnią w gospodarstwach rolnych prowadzących rachunkowość rolną w 2001 r.
Tabela 6.10. Wartość zapłaconego podatku rolnego w gospodarstwach prowadzących rachunkowość rolną w latach 1992-2001 (wg grup obszarowych)
Tabela 6.11. Efektywność podatkowa podatku rolnego na 1 ha UR w gospodarstwach prowadzących rachunkowość rolną w latach 1992-2001 (wg grup obszarowych)
Tabela 6.12. Udział podatku rolnego w produkcji czystej w gospodarstwach prowadzących rachunkowość rolną w latach 1992-2001 (w %)
Tabela 6.13. Współzależność statystyczna pomiędzy podatkiem rolnym a liczbą

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

pełnozatrudnionych w gospodarstwach prowadzących rachunkowość rolną w 2001 r.
Tabela 6.14. Efektywność podatku rolnego na 1 pełnozatrudnionego w gospodarstwach prowadzących rachunkowość rolną w latach 1992-2001 (wg grup obszarowych)
Tabela 6.15. Efektywność podatku rolnego na jednostkę majątku trwałego (w %)
Tabela 6.16. Współzależności statystyczne pomiędzy efektywnością podatkową podatku rolnego na 1 ha a wybranymi kategoriami ekonomicznymi
Tabela 6.17. Liczba podatników opłacających podatek dochodowy na podstawie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w latach 2000-2004
Tabela 6.18. Źródła dochodów podlegających opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych w latach 2001-2004 (w %)
Tabela 6.19. Oszacowanie podatku dochodowego od osób fizycznych od dochodów z działów specjalnych produkcji rolnej w latach 2000-2004
Tabela 6.20. Efektywność podatkowa podatku dochodowego od osób fizycznych na 1 podatnika w zależności od źródeł uzyskania przychodów w latach 2000-2004
Tabela 6.21. Liczba gospodarstw rozliczających się z VAT na zasadach ogólnych i uproszonych w latach 2002 – 2003
Tabela 6.22. Zwrot ryczałtowy VAT i podatek naliczony w gospodarstwach opodatkowanych na zasadach uproszczonych w latach 2002-2003 (w zł)
Tabela 6.23. VAT należny i naliczony w gospodarstwach rozliczających się na zasadach ogólnych w latach 2002 – 2003 (w zł)
Tabela 6.24. Współzależność statystyczna pomiędzy efektywnością podatkową podatku rolnego na 1 ha a dochodem z gospodarstwa
Tabela 6.25. Udział podatku rolnego w dochodzie rolniczym netto w gospodarstwach prowadzących rachunkowość rolną w latach 1992-2001 (w %)
Tabela 6.26. Polski budżet rolny w latach 2003-2005 (w mln zł)
Tabela 6.27. *Tax expenditure* w systemie opodatkowania rolnictwa w Polsce
Tabela 6.28. Oszacowanie niejawnego wsparcia polskiego rolnictwa poprzez konstrukcję podatku dochodowego od osób fizycznych (PIT)
Tabela 6.29. Struktura obszarowa gospodarstw rolnych w Polsce w latach 1995 – 2004
Tabela 6.30. Sektorowa struktura pracujących i wartości dodanej w Polsce i w UE w 2003 r.
Tabela 6.31. Dochody z podatku rolnego i oszacowanego podatku dochodowego w gospodarstwach rolnych prowadzących rachunkowość rolną w 2001 r. (według grup obszarowych w zł)
Tabela 6.32. Zależność statystyczna pomiędzy podatkiem dochodowym a powierzchnią gospodarstwa w gospodarstwach prowadzących rachunkowość w 2001 r.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

Tabela 6.33. Efektywność podatku rolnego i oszacowanego podatku dochodowego w zł na 1 gospodarstwo w 2001 r. (według grup obszarowych)
Tabela 6.34. Efektywna stawka podatku rolnego i oszacowanego podatku dochodowego w 2001 r. (w %)

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

SPIS WYKRESÓW

Wykres 4.1. Budżetowe skutki zastosowania specjalnych rozwiązań podatkowych w niemieckim rolnictwie (po wyłączeniu systemu społecznego zabezpieczenia) w euro

Wykres 4.2. Średni podatek dochodowy w Irlandii w latach 1995 – 2002 (w euro)

Wykres 4.3. Podlegający opodatkowaniu dochód netto według IRS i oszacowany dochód według USDA, w latach 1968 – 1998 (w mld USD)

Wykres 4.4. Liczba farm według wykazywanych dochodów/strat podatkowych w USA w 1996 r.

Wykres 4.5. Obciążenia fiskalne właścicieli farm rodzinnych w USA w 1996 r.

Wykres 4.6. Stawki marginalne w federalnym podatku dochodowym płaconym przez farmerów w USA w 1996 r.

Wykres 4.7. Marginalne stawki federalnego podatku dochodowego płaconego przez farmerów w 1996 r. (według typów farm)

Wykres 5.1. Liczba podatników opłacających podatek dochodowy na podstawie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w latach 2000-2005 (w mln)

Wykres 5.2. Udział podatku gruntowego w produkcji rolniczej w gospodarstwach indywidualnych w latach 1947-1949 (w %)

Wykres 5.3. Udział przychodu szacunkowego oraz podatku gruntowego w wartości produkcji rolniczej w gospodarstwach indywidualnych w latach 1950 -1955 (w %)

Wykres 5.4. Udział obciążeń podatkowych w produkcji czystej gospodarstw indywidualnych w latach 1957 - 1969 (w %)

Wykres 5.5. Udział obciążeń podatkowych w produkcji czystej gospodarstw indywidualnych w latach 1972 - 1983 (w %)

Wykres 5.6. Udział podatków obciążających rolnictwo w wartości produkcji czystej w latach 1985-1989 (w %)

Wykres 6.1. Dochody gmin z tytułu podatku rolnego w latach 1999-2005 (w mln zł)

Wykres 6.2. Udział podatku rolnego w ogólnych dochodach gmin (w %)

Wykres 6.3. Efektywność podatku rolnego na 1 ha UR oraz przeciętny dochód na 1 ha w latach 2000 – 2005 (w zł)

Wykres 6.4. Średnia wysokość wszystkich zapłaconych podatków oraz podatku rolnego w gospodarstwach prowadzących rachunkowość w latach 1992-2001

Wykres 6.5. Efektywność podatkowa podatku rolnego na 1 ha UR w gospodarstwach prowadzących rachunkowość rolną w 2001 (wg grup obszarowych)

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

Wykres 6.6. Udział podatku rolnego w produkcji czystej na jedno gospodarstwo w latach 1992-2001 (w %)
Wykres 6.7. Efektywność podatkowa podatku rolnego na jednostkę środków trwałych oraz jednostkę kapitału własnego w gospodarstwach prowadzących rachunkowość rolną w latach 1992-2001 (w %)
Wykres 6.8. Efektywność podatku rolnego na jednostkę kapitału własnego w 2001 r. w % (wg grup obszarowych)
Wykres 6.9. Kwota dochodów z działów specjalnych produkcji rolnej podlegająca opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych w latach 1993 - 2004 (w tys. zł)
Wykres 6.10. Efektywność podatkowa podatku dochodowego w latach 2000-2004 (w zł)
Wykres 6.11. Liczba gospodarstw rozliczających się z VAT na zasadach ogólnych i uproszczonych w 2003 r. (wg grup obszarowych)
Wykres 6.12. Zasady ryczałtowe - saldo rozliczeń VAT z budżetem w latach 2002 - 2003 (wg grup obszarowych)
Wykres 6.13. Zasady ogólne - saldo rozliczeń VAT z budżetem w 2003 r. (w zł)
Wykres 6.14. Udział podatku rolnego w dochodzie rolniczym brutto gospodarstw prowadzących rachunkowość rolną w latach 1992-2001 (w %)
Wykres 6.15. Udział podatku rolnego w dochodzie rolniczym gospodarstw prowadzących rachunkowość rolną w 2001 r., według grup obszarowych (w %)
Wykres 6.16. Udział podatku rolnego w dochodzie rolniczym netto w gospodarstwach prowadzących rachunkowość rolną w latach 1992-2001 (w %)
Wykres 6.17. Budżet rolny i rolnicze *tax expenditures* w Polsce w latach 2003-2004 (w mln zł)
Wykres 6.18. Wskaźnik PSE w latach 1989-2004 (w %)
Wykres 6.19. Skutki zastosowanych ulg i zwolnień w podatku rolnym w Polsce w latach 2000 – 2005 (w tys. zł)
Wykres 6.20. Nakłady inwestycyjne i podatek rolny na 1 gospodarstwo w latach 1992-2001 (w zł)
Wykres 6.21. Nakłady inwestycyjne i podatek rolny na 1 ha UR w latach 1992-2001 (w zł)
Wykres 6.22. Nakłady inwestycyjne na 1 gospodarstwo w 2001 r., (wg grup obszarowych)
Wykres 6.23. Nakłady inwestycyjne na 1 ha UR w 2001 r., (wg grup obszarowych)
Wykres 6.24. Nakłady inwestycyjne w rolnictwie i leśnictwie w latach 1996-2000 (w mln zł ceny bieżące)
Wykres 6.25. Dochód rolniczy netto na 1 gospodarstwo prowadzące rachunkowość rolną w 2001 r. (wg grup obszarowych)

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

Wykres 6.26. Dochody z podatku rolnego i oszacowanego podatku dochodowego w gospodarstwach rolnych prowadzących rachunkowość rolną w 2001 r. (według grup obszarowych)
Wykres 6.27. Efektywność podatkowa podatku rolnego i podatku dochodowego na 1 ha UR w zł w 2001 r. (według grup obszarowych)
Wykres 6.28. Struktura gospodarstw prowadzących rachunkowość rolną w latach w 2001 r. na tle danych powszechnego spisu rolnego w 1996 r.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021

SPIS RYSUNKÓW

Rysunek 1.1. Zależność pomiędzy wielkością sektora rządowego a stopą wzrostu w modelu Barro (1990)
Rysunek 1.2. Czynniki mające wpływ na tempo wzrostu w długim okresie
Rysunek 2.1. Kryteria oceny systemu podatkowego
Rysunek 2.2. Model rynku bez podatku i z podatkiem
Rysunek 2.3. Graficzna postać metody pomiaru *excess burden* według koncepcji nadwyżki konsumenta
Rysunek 2.4. Zależność pomiędzy wysokością podatków a stratą podatkową *(excess burden)*
Rysunek 2.5. Struktura kosztów procesu fiskalnego
Rysunek 2.6. Krzywa wymienialności między ekonomiczną efektywnością a sprawiedliwością
Rysunek 2.7. Optymalna progresywność i podstawa opodatkowania
Rysunek 3.1. Schematyczne, długoterminowe trajektorie podstawowych parametrów sektora rolnego
Rysunek 3.2. Droga rozwoju rolnictwa światowego i jej fazy
Rysunek 3.3. Transformacja rolnictwa a jego obciążenia fiskalne
Rysunek 4.3. Podlegający opodatkowaniu dochód netto według IRS i oszacowany dochód według USDA w latach 1968 – 1998 (w mld USD)
Rysunek 5.1. Podstawa opodatkowania podatkiem rolnym
Rysunek 5.2. Mechanizm obliczenia zryczałtowanego zwrotu VAT dla rolników
Rysunek 5.3. Schemat obliczenia zobowiązania (miesięcznego lub kwartalnego) podatkowego z tytułu VAT
Rysunek 6.1. Transfery podatkowe z rolnictwa w 2006 r.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki na podstawie umowy SONB/SP/512497/2021