

Kinga Gruzziel

Szkola Główna Gospodarstwa Wiejskiego w Warszawie

KOSZTY PROCESU FISKALNEGO PODATKU ROLNEGO NA PRZYKŁADZIE GMINY WIEJSKIEJ

*THE FISCAL COST PROCESS AND AGRICULTURAL TAX:
A RURAL COUNTY EXAMPLE*

Słowa kluczowe: podatek rolny, wymiar podatku, fiskalizm

Key words: agricultural tax, tax assessment, fiscal stringency

Abstrakt. Przedstawiono wyniki badań dotyczące próby określenia kosztów wymiaru podatku rolnego na przykładzie gminy wiejskiej. Przedstawiono kategorie kosztów wymiaru i poboru podatku rolnego. Do określenia kosztów procesu fiskalnego wykorzystano m.in. relację kosztów wymiaru i poboru podatku rolnego do wpływów z tytułu podatku rolnego. Określona wartość wskaźnika potwierdziła tendencje podawane w literaturze, wskazujące na relatywnie niski stopień fiskalizmu w Polsce, na poziomie nieprzekraczającym 13%.

Wstęp

Polityka fiskalna kształtuje obciążenia podatkowe intensyfikując pozytywne skutki uczestniczenia w procesie gospodarowania. W literaturze sformułowano założenia o charakterze teoretycznym, dotyczące kształtowania systemu podatkowego intensyfikującego realizację zakładanych celów stawianych przed systemami podatkowymi. System podatkowy w literaturze finansowej jest określany, jako zbiór podatków istniejących w danym czasie i w danym państwie, podporządkowanych wspólnej idei i tworzących wewnątrznie porządkowaną, logiczną i jednolitą całość. Tym samym system podatkowy to całokształt prawno-organizacyjnych form opodatkowania (poszczególne podatki plus elementy konstrukcji podatków: ulgi, zwolnienia) [Tegler 1992]. Walczak [1995] podkreśla rolę aparatu skarbowego i zasad funkcjonowania systemu podatkowego, jako jego integralnych elementów.

Systemy podatkowe obowiązujące w krajach Unii Europejskiej (UE), pomimo prowadzonych procesów harmonizacji cechuje pewne zróżnicowanie, mające odniesienia pozytywne i negatywne. Wśród negatywnych skutków tego zjawiska wymieniane są: dodatkowe koszty transakcyjne i powstawanie szkodliwej konkurencji podatkowej. Jako zalety zróżnicowania systemów podatkowych wymienia się głównie racjonalizację wydatków publicznych, dającą przewagę, jaką mają kraje unijne w przyciąganiu czynników produkcji [Mendoza, Tesar 2005].

Założenia optymalizacji opodatkowania obejmują rozstrzygnięcia odnośnie celu, dla którego państwo wprowadza lub koryguje system podatkowy, kryteria stanowiące o ważności przyjętych celów oraz warunki ograniczające zbiór rozwiązań realnych do osiągnięcia. Głównym kryterium optymalizacji jest minimalizacja negatywnych skutków redystrybucji dochodów przez władze publiczne, a warunkami ograniczającymi jest dostępność instrumentów podatkowych i niepodatkowych. Określając funkcje celu państwa w literaturze spotykamy dwie możliwe alternatywy: maksymalizacja funkcji dobrobytu społecznego i maksymalizacja wpływów podatkowych do budżetu [Grądzki 2004].

Optymalizacja opodatkowania w wymiarze mikroekonomicznym najczęściej determinowana jest formą organizacyjno-prawną podmiotu, rozmiarami, rodzajem i miejscem prowadzenia działalności. W ujęciu makroekonomicznym aspekt opodatkowania i polityki podatkowej rozważany jest najczęściej, jako instrument polityki fiskalnej i główne źródło dochodów budżetowych [Gołębiowski 2004].

Rozstrzygnięcia dotyczące optymalizacji opodatkowania z punktu widzenia aparatu urzędniczego odnoszą się do teorii krzywej Laffera, zgodnie z której założeniami istnieje dwie różne stawki opodatkowania dające taką samą wielkość przychodów podatkowych. Należy mieć na uwadze fakt, że odmienna w tych okolicznościach jest sytuacja ekonomiczna budżetu, wynikająca z odmiennych kosztów zbierania podatków.

Teoria optymalnego opodatkowania wskazuje zależność kwoty wpływów podatkowych od ustaleń przyjętych w ramach społecznego porozumienia pomiędzy podatnikami i państwem. Teoria optymalizacji zakłada maksymalizację dobrobytu społecznego przy danych wpływach podatkowych i w drodze

minimalizacji kosztów egzekucji podatkowej. Według tych założeń wyrazem minimalizacji konkretnego kosztu egzekucji podatkowej są dodatkowe straty w dobrobycie (*excess burden*), które odwzorowują koszty wynikające ze zmiany relacji cen w wyniku opodatkowania.

Celem opracowania była próba określenia kosztów wymiaru i poboru podatku rolnego na przykładzie gminy wiejskiej.

Material i metodyka badań

Podstawę przeprowadzonych badań stanowiły dane liczbowe pochodzące z budżetu gminy wiejskiej. Okres badawczy obejmuje lata 2004-2009. Dobór gminy był celowy, gmina jest położona na terenie województwa łódzkiego. Dane liczbowe, wykorzystano do określenia poszczególnych kategorii kosztów ponoszonych w procesie poboru podatku. Schemat określenia kosztów wymiaru podatku rolnego opiera się na założeniu, że koszty procesu fiskalnego nie są zestawione z użytecznością dóbr publicznych i efektami redystrybucji dochodów. Tym samym szacunek kosztów procesu fiskalnego, sprowadza się do kwantyfikacji obciążeń generowanych przez gminy.

W przyjętym modelu podjęto próbę określenia kosztów procesu fiskalnego podatku rolnego (koszty wymiaru i poboru podatku rolnego). Szacunek kosztów wymiaru i poboru podatku rolnego przeprowadzono według schematu: koszty procesu fiskalnego stanowią sumę kosztów wymiaru i poboru podatku oraz kosztów procesu legislacyjnego. Inspirując się rozwiązaniami Grądalskiego [2006] przyjęto następujące założenia:

- koszty osobowe stanowią wynagrodzenia pracowników na etacie oraz osób spoza urzędu gminy, zaangażowanych w wymiar i pobór podatku rolnego,
- koszty rzeczowe wymiaru podatku rolnego w skład, których wchodzi m.in. zakup artykułów biurowych, przesyłki pocztowe, dodatkowe rodzaje kosztów rzeczowych,
- koszty inne obejmują kategorie wydatków wpływających na wymiar i pobory podatku rolnego, np. koszty z tytułu prowizji bankowych od wpłat na konto, wydatki na ZUS, fundusz pracy, odpisy na zakładowy fundusz świadczeń socjalnych, prowizje od wpłat do banków,
- koszty całkowite stanowią sumę kosztów aparatu skarbowego,
- koszty utrzymania aparatu skarbowego stanowią zwiększenie kosztów aparatu skarbowego o wydatki o charakterze majątkowym, czyli inwestycje w aparat skarbowy (10% całkowitych kosztów funkcjonowania aparatu skarbowego),
- koszt wymiaru podatku, czyli koszt procesu legislacyjnego określono na poziomie 10% całkowitych kosztów związanych z funkcjonowaniem aparatu skarbowego.

W celu dokonania relatywizacji kosztów opodatkowania zakłada się zestawienie kosztów wymiaru podatku rolnego z dochodami budżetu gminy uzyskanymi tytułem tego obciążenia.

Wyniki badań

W tabeli 1 przedstawiono zestawienie poszczególnych kategorii kosztów procesu fiskalnego. Gmina wiejska objęta badaniem tworzona jest przez 19 sołectw. W urzędzie gminy funkcjonują dwa etaty mające w zakresie swych obowiązków czynności związane z wymiarem podatku rolnego. Pracownicy oszacowali nakład pracy na działania związane z wymiarem podatku rolnego, jako 40% czasu pracy. Tym samym roczny koszt utrzymania pracowników na etacie określono, jako kwotę równą 25% uzyskanego wynagrodzenia w skali roku. Koszty ponoszone w procesie wymiaru i poboru podatku rolnego na wynagrodzenie pracowników gminy każdego roku są trzykrotnie wyższe niż wydatki na pracowników spoza gminy. Zakres obowiązków pracowników spoza gminy, najczęściej ogranicza się do cokwartalnego dostarczania nakazów płatniczych podatnikom podatku rolnego.

W strukturze kosztów aparatu skarbowego corocznie największy udział stanowiły wydatki ponoszone na wynagrodzenia. W 2004 r. odsetek kosztów aparatu skarbowego przeznaczanych na wynagrodzenia był najniższy i wyniósł 39,7%. W pozostałych latach objętych analizą udział wydatków ponoszonych na wynagrodzenia stanowił od 43,2% w 2006 r. do 46,9% w 2007 r. Zmiana wynagrodzeń w stosunku rocznym, tylko w 2005 roku uległa zmniejszeniu o 1,3 p.p. W pozostałych latach wzrost wynagrodzeń zawierał się pomiędzy 2,8% w 2006 r., a 12,9% w 2009 r.

Koszty inne związane z poborem podatku rolnego, w tym m.in wydatki o charakterze okołoplacowym, stanowiły w kosztach aparatu skarbowego udział od 34,5% w 2004 r. do 38,9% w 2005 r. Większe zróżnicowanie stwierdzono w przyrostach kosztów innych, zawierających się od -1,3% w 2005 r., do największego 15,2% w 2009 r.

Najmniejszy udział w kosztach aparatu skarbowego badanej gminy stanowiły koszty rzeczowe. W tej kategorii stwierdzono największe zróżnicowanie. Zmniejszenie wydatków rzeczowych w stosunku do roku poprzedniego na poziomie 45%, odnotowano w 2005 r., oraz 24% w 2007 r. W pozostałych latach

zwiększenie wydatków zawierało się pomiędzy 16,5% w 2009 r., a 36,4% w 2008 r. Koszty rzeczowe w grupie kosztów aparatu skarbowego stanowiły najmniejszy odsetek – od 25,4% w 2004 r., do 14,5 % w 2007 r. Najwyższy poziom wydatków o charakterze rzeczowym dokonany w 2004 roku można powiązać z rozwojem form pozyskiwania środków na zakup materiałów biurowych i sprzętu usprawniającego funkcjonowanie urzędów, często współfinansowanych ze środków pomocowych UE.

Wskutek niemożności określenia udziału w całkowitych inwestycjach gminy, tych stanowiących wkład w proces poboru i wymiaru podatku rolnego, przyjęto za Grądalskim [2006] poziom inwestycji na poziomie 10% kosztów aparatu skarbowego.

Całkowity koszt poboru podatku oszacowano, jako sumę kosztu utrzymania aparatu skarbowego i kosztu procesu legislacyjnego, czyli zmian zarządzeń i rozporządzeń odnoszących się do podatku rolnego. Przyjmując metodykę Grądalskiego [2006], koszt procesu legislacyjnego określono, jako 10% kosztów utrzymania aparatu skarbowego.

Tabela 1. Zestawienie kosztów procesu fiskalnego gminy wiejskiej położonej w województwie łódzkim w latach 2004-2009

Table 1. Summary of the fiscal process costs the rural municipality located in the Lodz region in 2004-2009

Pozycje kosztów/Cost items	Lata/Year					
	2004	2005	2006	2007	2008	2009
1. Liczba etatów w gminie/Number of jobs in the county	2	2	2	2	2	2
2. Liczba etatów spoza gminy/Number of jobs outside the county	19	19	19	19	19	19
3. Roczny koszt utrzymania pracowników na etacie [zł]/Annual full time employee wage bill [PLN]	12 741,6	12 359,3	12 856,2	13 428,0	14 488,8	16 727,8
4. Roczny koszt utrzymania pracowników spoza gminy (sołtysi) [zł]/ Annual wage bill of workers from outsider the county (village administrator) [PLN]	3 674,5	3 852,5	3 818,8	4 207,0	4 339,5	4 537,7
5. Koszty rzeczowe [zł]/Material costs [PLN]	10 657,0	5 865,0	7 357,5	5 446,2	7 429,9	8 659,3
6. Koszty inne związane z poborem podatku rolnego [zł]/Other costs associated with agricultural tax collection [PLN]	14 266,2	14 033,4	14 560,6	14 518,8	14 943,9	17 218,7
7. Koszty aparatu skarbowego (3+4+5+6) [zł]/Tax cost [PLN]	41 339,3	36 110,1	38 593,2	37 600,0	41 202,1	47 143,4
8. Inwestycje (7x0,1) [zł]/Investments [PLN]	4 133,9	3 611,0	3 859,3	3 760,0	4 120,2	4 714,3
9. Utrzymanie aparatu skarbowego (7+8) [zł]/Maintenance of the fiscal [PLN]	45 473,2	39 721,1	42 452,5	41 360,0	45 322,3	51 857,8
10. Koszt procesu legislacyjnego (9x0,1) [zł]/Legislative process costs [PLN]	4 547,3	3 972,1	4 245,2	4 136,0	4 532,2	5 185,8
11. Koszt poboru podatku (9+10) [zł]/ Tax collection costs [PLN]	50 020,6	43 693,3	46 697,7	45 496,0	49 854,6	57 043,5
12. Wpływy z tytułu podatku rolnego [zł]/Proceeds from agriculture tax [PLN]	433 095,0	486 044,0	483 700,8	479 831,1	510 163,5	554 686,5
13. Podatek rolny/ koszty wymiaru podatku x100/Agriculture tax/costs assesment x100 [%]	865,8	1 112,4	1 035,8	1 054,7	1 023,3	972,4
14. Koszty wymiaru i poboru podatku/ podatek rolny x100/Assessment and tax collection costs / agriculture tax x 100 [%]	11,5	9,0	9,7	9,5	9,8	10,3

Źródło: opracowanie własne na podstawie informacji z urzędu gminy
Source: own study based on information from the county office

W latach 2006-2007 dochody gminy z tytułu podatku rolnego zmniejszyły się odpowiednio o 0,5 i 0,3 p.p. Przyczynę można upatrywać w niekorzystnych warunkach klimatycznych stanowiących podstawę ubiegania się o ulgi podatkowe z tytułu podatku rolnego. W pozostałych latach dochody z tytułu podatku rolnego zwiększały się od 6,3% w 2008 r. do 12,2% w 2005 r.

Relacja dochodów gminy z tytułu podatku rolnego do kosztów wymiaru tego obciążenia kształtowała się pomiędzy 865,8% w 2004 r. i 1112,4% w 2005 r. (tab. 1). W pozostałych latach objętych analizą wpływy z podatku rolnego były ponaddziesięciokrotnie wyższe niż koszty poboru podatku. Koszt procesu fiskalnego w stosunku do wpływów z podatku rolnego kształtował się na poziomie od 9% w 2005 r. do 11,5% w 2004 r. Najwyższy koszt procesu fiskalnego stwierdzono w skrajnych latach okresu badawczego. Na pozyskanie złotówki dochodu tytułem podatku rolnego należało przeznaczyć 12 groszy w 2004 r. i 10 groszy w 2009 r. Najniższe koszty odnotowano w 2007 r. (9,0%). Wskaźnik koszty wymiaru i poboru podatku rolnego w relacji do kwotu wpływów z podatku rolnego cechował się małym zróżnicowaniem, co pozwala wnioskować o względnie stabilnych i relatywnie niskich kosztach opodatkowania.

Podsumowanie i wnioski

W opracowaniu przedstawiono próbę określenia kosztów wymiaru i poboru podatku rolnego na przykładzie gminy wiejskiej. Na podstawie przeprowadzonych badań sformułowano następujące wnioski:

1. W strukturze kosztów wymiaru i poboru podatku rolnego największy udział stanowią koszty osobowe, które tworzyły wynagrodzenia oraz koszty okołopłacowe. Dochody gminy uzyskiwane tytułem podatku rolnego były ponaddziesięciokrotnie większe niż kwoty przeznaczane na utrzymanie aparatu skarbowego, na utrzymanie którego z każdej złotówki dochodu z podatku rolnego przeznaczane było około 7-10 groszy.
2. Poziom wydatków gminy poniesionych na utrzymanie aparatu skarbowego oraz kosztów wymiaru podatku w relacji do dochodów uzyskanych tytułem podatku rolnego wynosił od 7,4 do 12,5%. Poziom kosztów opodatkowania można uznać za niski, co potwierdza tezę, że polska administracja podatkowa, jest administracją tanią, zwłaszcza w zakresie kosztów bieżących.

Literatura

- Golebiowski G.** 2004: Próba analizy systemu opodatkowania dochodów MSP w Polsce. *Studia i Prace KZiF SGH, Zeszyt Naukowy*, 42, 5.
- Grądalski F.** 2004: Wstęp do teorii opodatkowania. Szkoła Główna Handlowa, Warszawa, 101-103, 161-167.
- Grądalski F.** 2006: System podatkowy w świetle teorii optymalnego opodatkowania. Szkoła Główna Handlowa, 90-95.
- Tegler E.** 1992: Funkcje systemu podatkowego i ocena jego poprawności. [W:] System podatkowy. Zagadnienia teoretyczno-prawne. Wyd. UŁ, Acta Universitatis Lodzianensis, Folia Iuridica, 102.
- Mendoza E., Tesar L.** 2005: Why, hasn't tax competition triggered a race to the bottom? Some quantitative lessons from the UE. *Journal of Monetary Economics*, 52, 163-204.
- Walczak B.** 2003: Systemy podatkowe: teoria i stan obecny polskiego systemu podatkowego. Wyd. PTE, Szczecin, 22.

Summary

The article presents results of determining the cost agricultural tax assessment using the example of a rural county. The assessment cost categories and agricultural tax collection are presented. The determination of the cost of the fiscal process applied the relationship of assessment costs and agricultural tax collection to agricultural tax revenues. The specified index value confirms reported in the literature [Grądalski 2006] the relatively low degree of fiscal stringency, at a level not exceeding 13%, in Poland,

Adres do korespondencji:

dr inż. Kinga Gruziel
Szkoła Główna Gospodarstwa Wiejskiego w Warszawie
Katedra Ekonomii i Polityki Gospodarczej
ul. Nowoursynowska 166
02-787 Warszawa
tel. (22) 593 40 32
e-mail: kinga_gruziel@sggw.pl