

Ryta I. Dziemianowicz

Uniwersytet w Białymstoku

ULGI I ZWOLNIENIA PODATKOWE JAKO FORMA WSPARCIA ROLNICTWA

TAX ALLOWANCES AND TAX EXEMPTION AS THE FORM OF AGRICULTURE SUPPORT

Słowa kluczowe: opodatkowanie rolnictwa, pomoc publiczna, ulgi i zwolnienia podatkowe

Key words: taxation of agriculture, state aid, tax exemption, tax allowances

Synopsis. Ulgi i zwolnienia podatkowe są transferem środków publicznych realizowanych za pomocą podatków. Przynoszą korzyści finansowe wybranym grupom podatników, poprzez obniżenie ich obciążeń fiskalnych, zazwyczaj mogą być zastąpione bezpośrednimi programami publicznymi. Można je zatem traktować jako substytut wydatków publicznych oraz jako formę pomocy publicznej, która zniekształca konkurencję, narusza zasady równego traktowania podmiotów gospodarczych i podstawowe zasady rynkowe. Zgodnie z art. 107 ust. 1 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, pomoc publiczna traktowana jako transfer zasobów przypisanych władzy publicznej w zasadzie jest w UE niedopuszczalna, niemniej jednak w określonych sytuacjach może być uznana za zgodną z zasadami wspólnego rynku. Wówczas jednak podlega ścisłej kontroli i jest limitowana. Przy ocenie legalności pomocy państwa w sektorze rolnym Komisja Europejska kieruje się zasadami wynikającymi przede wszystkim ze Wspólnej Polityki Rolnej. Interwencja publiczna w rolnictwie jest najczęściej podejmowana i koordynowana na szczeblu wspólnotowym, a nie na krajowym. Ulgi i zwolnienia podatkowe mogą jednak, dzięki obowiązującej w UE zasadzie subsydialności w zakresie tworzenia prawa podatkowego, stanowić krajowe wsparcie rolnictwa realizowane częściowo poza ściśle kontrolowaną pomocą publiczną. Celem artykułu jest przedstawienie zakresu pomocy publicznej, zarówno limitowanej, jak i tej niepodlegającej kontroli, realizowanej w rolnictwie w formie ulg i zwolnień podatkowych oraz oszacowanie wartości tego wsparcia.

Wstęp

Ulgi i zwolnienia podatkowe są transferem środków publicznych realizowanych za pomocą podatków. Przynoszą korzyści finansowe wybranym grupom podatników, poprzez obniżenie ich obciążeń fiskalnych, zazwyczaj mogą być zastąpione bezpośrednimi programami publicznymi. Można je zatem, w pewnym sensie, traktować jako substytut¹ wydatków publicznych oraz jako formę pomocy publicznej, która zniekształca konkurencję, narusza zasady równego traktowania podmiotów gospodarczych i podstawowe zasady rynkowe. Zgodnie z art. 107 (dawniej Art. 87 TWE) ust. 1 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej [Traktat WE...2010], wszelka pomoc przyznawana przez kraje członkowskie oraz z użyciem zasobów państwowych w jakiegokolwiek formie, która faworyzuje określone grupy podmiotów i w związku z tym zakłóca lub może zakłócać konkurencję, jest niezgodna z zasadami wspólnego rynku, jeżeli wpływa na wymianę handlową między krajami członkowskimi.

Można zatem stwierdzić, że pomoc publiczna traktowana jako transfer zasobów przypisanych władzy publicznej w zasadzie jest w Unii Europejskiej niedopuszczalna, niemniej w określonych sytuacjach może być uznana za zgodną z zasadami wspólnego rynku. Wówczas podlega jednak ścisłej kontroli i jest limitowana. Dotyczy to także rolnictwa, jednakże w przypadku tego sektora, charakteryzującego się pewną specyfiką i objętego Wspólną Polityką Rolną, zasady dopuszczalnej pomocy publicznej określono odrębnie i tylko w niewielkim zakresie pokrywają się one z obowiązującymi w innych dziedzinach działalności gospodarczej [Wytoczne Wspólnoty...2006]. Wobec rolnictwa stosowane są odmiennie reguły konkurencji, w związku z tym przy ocenie legalności pomocy państwa w sektorze rolnym Komisja Europejska kieruje się zasadami wynikającymi przede wszystkim ze Wspólnej Polityki Rolnej. Interwencja publiczna w rolnictwie jest najczęściej podejmowana i koordynowana na szczeblu wspólnotowym, a nie na krajowym [Jankowska, Marek 2009].

Ulgi i zwolnienia podatkowe mogą jednak stanowić krajowe wsparcie rolnictwa realizowane poza kontrolowaną pomocą publiczną. Ich stanowienie znajdują się w zakresie kompetencji władz danego kraju członkowskiego, nie oznacza to wprawdzie, że kraje członkowskie mają w tym względzie cał-

¹ Nie jest to jednak „czysty substytut” wydatków bezpośrednich. Indywidualne korzyści podatników wykorzystujących przywileje są zazwyczaj większe” niż w przypadku bezpośrednich wydatków publicznych.

kowitą swobodę. Działania Unii Europejskiej dotyczące polityki podatkowej opierają się bowiem na dwóch podstawowych zasadach: subsydiarności (inaczej pomocniczości) i proporcjonalności. Zgodnie z pierwszą z nich kraj członkowski jest suwerenem w stanowieniu prawa podatkowego i może je indywidualnie modelować, w zależności od potrzeb i poziomu rozwoju danej gospodarki. Natomiast zasada proporcjonalności oznacza, że na szczeblu UE powinny być podejmowane działania konieczne, na poziomie niezbędnego minimum, które pozwolą na osiągnięcie założonych przez wspólnotę celów. Wspólna Polityka Podatkowa obejmuje m.in. przepisy dotyczące zapobieganiu szkodliwym skutkom konkurencji podatkowej, na którą mają także wpływ zastosowane w ustawach konstrukcje prowadzące do obniżenia obciążeń fiskalnych. Nie wszystkie jednak ulgi i zwolnienia podatkowe, zgodnie z obowiązującymi przepisami, traktowane są jak limitowana pomoc publiczna.

Celem artykułu było przedstawienie zakresu pomocy publicznej, zarówno limitowanej, jak i tej niepodlegającej ścisłej kontroli, realizowanej w rolnictwie w formie ulg i zwolnień podatkowych oraz oszacowanie wartości tego wsparcia. Artykuł przygotowano na podstawie studiów literaturowych oraz analizy wspólnotowych i krajowych aktów prawnych. Badania przeprowadzono przede wszystkim w oparciu o dane statystyczne opublikowane w raporcie Ministerstwa Finansów dotyczącym przywilejów podatkowych w Polsce.

Zakres i formy pomocy publicznej w sektorze rolnym w UE

Podstawowym dokumentem regulującym kwestię pomocy publicznej w sektorze rolnym w UE, w rozumieniu art. 107 ust.1 „Traktatu o funkcjonowaniu UE” (TFUE), są Wytoczne Wspólnoty w sprawie pomocy państwa w sektorze rolnym i leśnym na lata 2007-2013 [2006]. Zgodnie z tym dokumentem pomoc państwa w rolnictwie może być uzasadniona tylko wówczas, gdy jest zgodna z celami Wspólnej Polityki Rolnej i podlega ścisłej kontroli. Wytoczne mają przede wszystkim zastosowanie do pomocy publicznej państwa przyznawanej dla działalności związanej z produkcją rolniczą, rozumianą jako pierwotne wytwarzanie. Dokument ten określa szczegółowe warunki pomocy publicznej, między innymi w zakresie pomocy:

- na wspierania rozwoju obszarów wiejskich,
- na inwestycje związane z przetwarzaniem i wprowadzeniem do obrotu produktów rolnych,
- na ochronę środowiska i dobrostanu zwierząt,
- na zrekompensowanie utrudnień na niektórych obszarach,
- w celu dostosowania do obowiązujących norm (wspólnotowych lub krajowych),
- przyznawaną na rozpoczęcie działalności przez młodych rolników,
- dla grup producentów,
- na scalanie gruntów,
- na rzecz zachęcania do produkcji i wprowadzenia do obrotu wysokiej jakości produktów,
- zapewnienie wsparcia technicznego,
- w sektorze zwierząt gospodarskich,
- w zakresie wyrównywania strat w produkcji rolnej,
- w zakresie zamknięcia zdolności produkcyjnej.

Przy kwalifikowaniu form pomocy publicznej w rolnictwie, poza Wytocznymi Wspólnoty, bierze się także pod uwagę:

- Ustawę z 30 kwietnia 2004 r. o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej,
- Rozporządzenie Komisji (WE) Nr 1857/2006 z dnia 15 grudnia 2006 r. w sprawie stosowania art. 87 i 88 Traktatu w odniesieniu do pomocy państwa dla małych i średnich przedsiębiorstw prowadzących działalność związaną z wytwarzaniem produktów rolnych oraz zmieniające rozporządzenie (WE) nr 70/2001,
- Rozporządzenie Komisji (WE) Nr 1535/2007 z 20 grudnia 2007 w sprawie zastosowania art. 87 i 88 Traktatu WE w odniesieniu do pomocy de minimis w sektorze produkcji rolnej.

Pomoc publiczna w rolnictwie najczęściej udzielana jest w następujących formach:

- dotacji,
- ulg i zwolnień podatkowych,
- kredytów, poręczeń lub gwarancji udzielanych na warunkach korzystniejszych niż oferuje rynek,
- dopłat do oprocentowania kredytów bankowych,
- zaniechania poboru podatku, odroczenia terminu jego zapłaty, rozłożenia na raty podatku lub zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę oraz umorzenia zaległości podatkowej lub odsetek za zwłokę lub opłaty prolongacyjnej,
- umarzania, odraczania lub rozkładania na raty należnych świadczeń pieniężnych, które stanowią środki publiczne lub odstąpienie od ich ustalania i poboru,
- zbycia lub oddania w użytkowanie na preferencyjnych warunkach mienia (np. gruntów rolnych) będącego własnością JST lub Skarbu Państwa.

Zgodnie z wymogami Komisji Europejskiej pomoc publiczna powinna być ewidencjonowana z uwzględnieniem klasyfikacji, według:

- wydatków – udzielenie dotacji lub utracone dochody budżetowe w związku z ulgami, zwolnieniami lub umorzeniami,
 - zobowiązań – podjętych zobowiązań z tytułu danego programu pomocowego,
 - budżetu – zaplanowane na dany program pomocowy wydatki ze środków budżetowych, w przypadku braku możliwości uzyskania faktycznych danych o wydatkach lub podjętych zobowiązaniach.
- Wartość pomocy publicznej udzielonej w polskim rolnictwie w latach 2008-2009 przedstawiono w tabeli 1.

Tabela 1. Pomoc publiczna w rolnictwie w Polsce w latach 2008-2009
Table 1. State aid in the agriculture in Poland in 2008-2009

Wyszczególnienie/ Specification	Pomoc publiczna [zł]/State aid [PLN]		Zmiana [%] (2009/2008)/ Changes [%]
	2008	2009	
Wydatki/ Expenditures	1 930 156 617	1 712 061 667	89
Zobowiązania/Commitments	32 116 574	42 313 082	131
Budżet/Budget	749 931 171	779 670 429	103

Źródło/Source: Sprawozdanie 2010

Należy zauważyć, że niektóre kategorie pomocy publicznej Komisja Europejska uznała za zgodne z zasadami wspólnego rynku. Kryteria takie spełnia pomoc *de minimis*, która stanowi szczególną kategorię wsparcia udzielanego przez państwo. Ze względu na małą wartość uznaje się, że pomoc *de minimis* nie zakłóca konkurencji w wymiarze unijnym, a więc w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE nie jest pomocą publiczną i nie podlega notyfikacji Komisji Europejskiej.

Generalnie uważa się, że podobnie jak w przypadku innych sektorów, pomoc o nieznacznej wartości udzielana podmiotom z sektora rolnego nie wpływa na wymianę gospodarczą między poszczególnymi krajami. Niemniej jednak, ze względu na dużą liczbę podmiotów funkcjonujących w tym sektorze i znaczne rozproszenie zdolności wytwórczych, pomoc udzielana nawet w małych kwotach może w istotny sposób wpływać na warunki konkurencji. W związku z tym limity pomocy *de minimis* obowiązujące w rolnictwie są znacznie niższe niż w innych sektorach. Dodatkowo limitowana jest ogólna kwota tej pomocy udzielana temu sektorowi w skali danego kraju członkowskiego [Jankowska, Marek 2009].

Kwestie dotyczące pomocy *de minimis* w sektorze rolnym szczegółowo reguluje Rozporządzenie Komisji (WE) Nr 1535/2007 [2007]. Zgodnie z tym dokumentem, całkowitą kwotę pomocy *de minimis* przyznanej jednemu i temu samemu przedsiębiorstwu z tego sektora, uznaje się za niespełniającą wszystkich kryteriów określonych w art. 107 ust. 1 TFUE, jeśli nie przekracza kwoty 7500 euro na beneficjenta w okresie trzech lat oraz nie przekracza kwoty skumulowanej, określonej dla danego kraju członkowskiego i stanowiącej 0,75 % produkcji rocznej sektora rolnego². Limit obejmuje swoim zakresem przede wszystkim produkcję podstawową, ze względu na podobieństwo istniejące między działalnością związaną z przetwórstwem i wprowadzaniem do obrotu produktów rolnych z jednej strony, a działalnością przemysłową z drugiej strony, działalność związaną z przetwórstwem i wprowadzaniem do obrotu produktów rolnych wyłączono z zakresu ww. rozporządzenia³. Trzyletni limit skumulowanej kwoty pomocy *de minimis* dla Polski w 2011 r. wynosi 119 542 500 euro [Obwieszczenie Ministra Rolnictwa 2011].

Tabela 2. Limit pomocy *de minimis* w rolnictwie i jego wykorzystanie w Polsce [euro]
Table 2. The limit of de minimis aid in the agriculture and its use in Poland [EUR]

Rok/ Year	Skumulowana kwota pomocy – limit trzyletni/ Cumulative amount of aid – a three-year limit	Łączna wysokość wykorzystanego limitu (31 grudzień)/Total value used to limit (31 December)
2008	119 542 500	27 162 754,07
2009	119 542 500	47 640 795,26
2010	119 542 500	65 822 146,03

Źródło: opracowanie własne na podstawie obwieszczeń Ministra Rolnictwa i Rozwoju Wsi

Source: prepared by the author on the basis of the Minister of Agriculture and Rural Development

² Łączna wartość pomocy *de minimis* dla jednego beneficjenta w przypadku innych sektorów nie może przekroczyć równowartości 200 tys. euro brutto w okresie 3 lat kalendarzowych, a w przypadku podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą w sektorze transportu drogowego – 100 tys. euro.

³ Pomoc *de minimis* przeznaczoną na tą działalność regulują przepisy dotyczące działalności przemysłowej.

W 2009 r. w sektorze rolnym udzielono pomocy *de minimis* w wysokości 19 178 276,31 euro⁴ [Sprawozdanie Ministra Rolnictwa 2010], co stanowiło 16,04 % limitu skumulowanej kwoty pomocy *de minimis* określonego dla Polski na okres trzech lat podatkowych. Łącznie pomoc *de minimis* w rolnictwie w okresie trzech lat podatkowych na dzień 31 grudnia 2010 r. została wykorzystana w kwocie 65 822 146,03 euro, co stanowiło 55,06% limitu skumulowanej kwoty pomocy *de minimis* określonej dla tego sektora.

Ulgi i zwolnienia podatkowe jako forma krajowej pomocy publicznej w rolnictwie

Ulgi i zwolnienia podatkowe zazwyczaj realizują określone cele pozafiskalne. W przypadku rolnictwa ich wprowadzenie ma za założenia przyczynić się m.in. do poprawy struktury agrarnej, zwiększyć efektywność produkcji lub np. poziom inwestycji. Nie podlega jednak dyskusji, że zwolnienia podatkowe, obniżki podatkowe, zróżnicowanie podatkowe i zwroty podatków są transferem środków publicznych i w rzeczywistości niewątpliwie mogą stanowić formę pomocy publicznej. Ich wprowadzenie pozbawia państwo części dochodów publicznych, jednocześnie ulgi i zwolnienia podatkowe zapewniają korzyści niektórym gospodarstwom rolnym lub niektórym rodzajom produktów i w związku z tym mogą zakłócać konkurencję w tak wrażliwym sektorze, jakim jest sektor rolny.

Dotychczas nie sformułowano jasnych zasad w odniesieniu do możliwości przyznawania obniżonych stawek podatku i wyjątków w zakresie opodatkowania gospodarstw rolnych i ich zgodności z regulacjami dotyczącymi pomocy państwa, i to zarówno na szczeblu wspólnotowym, jak i krajowym. Wprawdzie w Wytycznych Wspólnoty w sprawie pomocy państwa w sektorze rolnym [Wytyczne Wspólnoty... 2006] znaleźć można pewne odniesienia do Dyrektywy 2003/96/WE regulującej kwestie opodatkowania produktów energetycznych i energii, jednak odnoszą się one przede wszystkim do tych produktów i paliw silnikowych wykorzystywanych w produkcji rolnej. Jednocześnie jednak wskazuje się tam na konieczność ustalenia krajowych zasad, które będą służyć ocenie zgodności zastosowanych rozwiązań podatkowych z art. 107 ust. 3 lit. c TFUE.

Pewne wskazówki w zakresie kwalifikowania ulg i zwolnień podatkowych jako formy pomocy publicznej znaleźć można w opublikowanych na stronie Ministerstwa Rolnictwa i Rozwoju Wsi wyjaśnieniach, w których uwzględniając obowiązujące prawo unijne oraz krajowe, zakwalifikowano część preferencji podatkowych zawartych w podatku rolnym oraz podatku od nieruchomości jako pomoc publiczną [www.mir.pl]:

- na realizację inwestycji w gospodarstwach rolnych limitowanej (w ramach rozporządzenia WE Nr 1857/2006) i podlegającej kumulacji z innymi formami pomocy inwestycyjnej (np. z dopłatami do oprocentowania kredytów inwestycyjnych), np. zwolnienia i ulgi w podatku rolnym dotyczące gruntów na powiększenie lub utworzenie nowego gospodarstwa rolnego, ulgi inwestycyjne,
- w ramach pomocy *de minimis* do wysokości nieprzekraczającej 7500 euro w okresie trzech kolejnych lat i podlegającej kumulacji z innymi formami pomocy *de minimis*, np. ulgi i zwolnienia w podatku rolnym przyznawane w razie wystąpienia klęski żywiołowej.

Nowelizacja Ustawy o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej z 7 grudnia 2006 r., wprowadziła obowiązek monitorowania pomocy publicznej udzielanej w rolnictwie i nałożyła na podmioty udzielające tej pomocy obowiązek m.in. sporządzania i przekazywania sprawozdań do organu monitorującego. Zgodnie z art. 31 ust. 2 ustawy organem monitorującym pomoc publiczną w rolnictwie jest minister właściwy do spraw rolnictwa. Biorąc pod uwagę opublikowane przez Ministerstwo Rolnictwa wskazówki, zakres monitorowanej pomocy publicznej w polskim rolnictwie, w realizowanej poprzez system ulg i zwolnień podatkowych, nie jest zbyt duży i dotyczy jedynie podatków lokalnych, przede wszystkim podatku rolnego⁵. W ramach programu pomocowego Nr E 54/2004, dotyczącego ulg i zwolnień w podatku rolnym, w tym także ulgi inwestycyjnej, w 2009 r. udzielono sektorowi rolnemu pomocy publicznej w wysokości 3 395 947 zł [Sprawozdanie o pomocy... 2010]. Pomoc ta stanowiła ok. 0,5% pomocy publicznej udzielonej w ramach kategorii C⁶ oraz 0,13% łącznej notyfikowanej pomocy publicznej kierowanej do tego sektora (bez pomocy *de minimis*).

Można zatem stwierdzić, że nie wszystkie ulgi i zwolnienia podatkowe dotyczące sektora rolnego, podlegają w Unii Europejskiej ścisłej kontroli. Część z nich, co już można było zauważyć, nie jest objęta unijną notyfikacją, chociaż niewątpliwie jest istotnym wsparciem tego sektora, które w niektórych

⁴ Sprawozdanie dodatkowo uwzględnia korekty, które miały miejsce po opublikowaniu Obwieszczenia Ministra Rolnictwa, dlatego kwoty zawarte w tych dokumentach mogą różnić się.

⁵ Ulgi i zwolnienia od podatku rolnego udzielane na podstawie Ustawy o podatku rolnym zostały zgłoszone w ramach procedury notyfikacyjnej w 2004 r. i zaakceptowane przez Komisję Europejską jako pomoc istniejąca. Udzielane są w oparciu o program pomocowy Nr E54/2004, który będzie obowiązywał do dnia 31 grudnia 2013 r.

⁶ Komisja Europejska zakwalifikowała ww. dane do kategorii C i w ten sposób są one raportowane od 2004 r. Kategoria – C – obejmuje transfery finansowe w formie preferencyjnych pożyczek i dopłat do oprocentowania kredytów bankowych dla banków (C1) lub odroczenia, rozłożenia terminu zapłaty podatku lub opłaty (C2).

okolicznościach może wpływać na warunki wymiany gospodarczej i konkurencyjność gospodarstw rolnych. Do tej kategorii zaliczyć można preferencje podatkowe, które w literaturze anglojęzycznej występują pod nazwą *tax expenditures*⁷, rozumiane jako specjalny system ulg i zwolnień podatkowych skierowanych do wybranych grup podatników, stanowiących transfer środków publicznych realizowanych za pomocą podatków.

Wartość wsparcia polskiego rolnictwa poprzez system podatkowy (szacunek Ministerstwa Finansów)

W polskim systemie podatkowym Ministerstwo Finansów w 2009 r. wyodrębniło łącznie 473 preferencje podatkowe, w tym 402 w podatkach państwowych i 71 w podatkach lokalnych. W podatkach dochodowych wyodrębniono 192 preferencje, większość dotyczyła podatku dochodowego od osób fizycznych (138), w podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym odpowiednio 195 i 15. Wartości przywilejów podatkowych (TEs) w Polsce oszacowano w oparciu o metodę utraconych dochodów, bez uwzględniania zmian zachowań podatników spowodowanych ewentualną likwidacją rozpatrywanych konstrukcji podatkowych. Obliczenia oparto przede wszystkim na danych zawartych w zeznaniach i innych formularzach podatkowych zgromadzonych w Ministerstwie Finansów, danych GUS oraz w niektórych przypadkach, informacjach zgromadzonych przez inne instytucje. Ze względu jednak na występujący często brak danych, nie wszystkie ulgi i zwolnienia podatkowe zostały oszacowane. Wartość wszystkich preferencji podatkowych w 2009 r. Ministerstwo Finansów określiło na kwotę 69,9 mld zł, tj. 4,9% PKB, w tym w podatkach państwowych ich wartość wynosiła 59,5 mld zł, tj. 4,4% PKB i 24,1% dochodów podatkowych ogółem [Preferencje podatkowe 2010].

W raporcie dotyczącym przywilejów podatkowych w Polsce wyodrębniono dziewięć obszarów wsparcia, w tym także rolnictwo. Sektor rolny, według wyliczeń autorów raportu, uzyskał wsparcie w wysokości ok. 7,22 mld zł (ok. 0,54% PKB) w przypadku podatków państwowych – i znalazł się na trzecim miejscu biorąc pod uwagę wartość środków publicznych transferowanych poprzez podatki (po „dofinansowaniu” rodziny i świadczeń socjalnych oraz gospodarki) i ok. 2,33 mld zł (0,17% PKB) w przypadku podatków lokalnych. Należy jednak wyraźnie podkreślić, że wsparcie rolnictwa poprzez ulgi i zwolnienia podatkowe jest prawdopodobnie znacznie większe niż wynika to z opublikowanego przez Ministerstwo Finansów raportu. Ze względu na brak danych uniemożliwiających oszacowanie tych wartości, nie wzięto bowiem pod uwagę wyłączenia rolnictwa z opodatkowania powszechnym podatkiem dochodowym (PIT i CIT w przypadku osób prawnych).

Specjalne przywileje podatkowe (TEs) w podatkach państwowych wspierające sektor rolny, biorąc pod uwagę zarówno ich liczbę, jak i wartość, dotyczą przede wszystkim podatków od dochodów osobistych i podatku od towarów i usług, chociaż można je także odnaleźć w strukturze innych podatków. W podatku od dochodów osobistych (PIT) wartość przywilejów podatkowych oszacowano w 2009 r. na kwotę ok. 2 mld zł (0,15% PKB), natomiast w VAT ok. 5,1 mld zł (0,38% PKB)⁸.

W przypadku podatków lokalnych największa wartość przywilejów podatkowych w 2009 r. dotyczyła rolnictwa, podatkowe wsparcie tego sektora stanowiło 36,8% całkowitej wartości dofinansowania realizowanego poprzez podatki lokalne. W tym przypadku największe kwoty dotyczyły przede wszystkim podatku od nieruchomości. Były to m.in. zwolnienia dla budynków gospodarczych na gruntach gospodarstw rolnych – ok. 1,6 mld zł i 0,12% PKB [Przywileje podatkowe 2010].

Porównanie kwot wykazanych w sprawozdaniu o pomocy publicznej udzielonej w sektorze rolnictwa w 2009 r. oraz kwot zaprezentowanych w Raporcie Ministerstwa Finansów pozwala na stwierdzenie, iż notyfikacji i ścisłej kontroli podlega tylko niewielka część ulg i zwolnień podatkowych kierowanych do tego sektora.

⁷ Zdefiniowanie terminu *tax expenditures* (TEs), ze względu na zróżnicowanie zastosowanych w poszczególnych krajach rozwiązań podatkowych, jest trudne i budzi zazwyczaj wiele kontrowersji. Najczęściej za TEs uznaje się specyficzne wydatki publiczne, które wprawdzie różnią się w sposób wyraźny od bezpośrednich wydatków budżetowych, ale są traktowane jako ich substytut. Według definicji OECD, *tax expenditures* to odejście od ogólnie przyjętych zasad struktury podatku, które pozwalają na osiągnięcie korzyści podatkowych dla szczególnych typów działalności lub grup podatników. Przy czym kryterium „normalności” stanowi zazwyczaj system podatkowy danego kraju, co niezmiernie utrudnia porównania międzynarodowe [Dziemianowicz 2010].

⁸ Należy zauważyć, że w przypadku opodatkowania podatkiem od towarów i usług, ulgowe opodatkowanie produkcji rolnej trudno jest jednoznacznie zakwalifikować jako wsparcie rolnictwa. Wprawdzie przy nieelastycznym lub mało elastycznym popycie ulgi zwiększają zazwyczaj cenę wytwórcy. Natomiast niższe opodatkowanie nakładów – obniża koszty produkcji. Przykładowo, 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 w krótkim okresie obniżony podatek VAT może zachęcać do wzrostu produkcji na określone towary, mimo braku popytu. Jednak przywileje te można także, przynajmniej w części, traktować jako w wsparcie konsumentów. Problemem jest jednak wydzielenie tej części.

Kontrolowana forma pomocy publicznej stanowiła tylko niewielką część całkowitej wartości wsparcia rolnictwa realizowanego poprzez system podatkowy (ok. 0,04%). Jego rzeczywiste wsparcie, realizowane ze środków publicznych, poprzez system przywilejów fiskalnych, jest zatem znacznie wyższe, niż wynika to ze statystyki unijnej. Jednocześnie jest to forma krajowej pomocy publicznej nie podlegająca kontroli Komisji Europejskiej.

Podsumowanie

Ogólne obciążenia fiskalne rolnictwa w Polsce, ale także i w innych 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. W wyniku takich działań, rolnictwo otrzymuje dodatkowe wsparcie, które oficjalnie nie ma charakteru limitowanej pomocy publicznej, rzadko też podlega formalnej kontroli. Można zatem stwierdzić, że są to rozwiązania bardzo korzystne z punktu widzenia polityki rolnej poszczególnych krajów członkowskich. Obowiązująca w UE Wspólna Polityka Rolna nie pozwala na dodatkowe bezpośrednie dotowanie rolnictwa na poziomie krajowym, dlatego odpowiednia konstrukcja podatków umożliwi ominięcie obowiązujących przepisów i pośrednio, dodatkowe krajowe wsparcie rolnictwa. Oficjalne dotowanie unijnego rolnictwa i pomoc publiczna podlega ścisłej kontroli, natomiast tzw. *tax expenditures*, które nie są ujmowane w żadnej unijnej statystyce dotyczącej dofinansowania tego sektora, pozwalają na dodatkowe wsparcie poprzez systemem specjalnych konstrukcji podatkowych i jednocześnie wzmocnienie konkurencyjności rolnictwa w krajach stosujących takie rozwiązania.

Literatura

- Dziemianowicz R.** 2010: Tax Expenditures jako instrument polityki fiskalnej. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, 112, 131-140.
- Jankowska A., Marek M.** 2009: Dopuszczalność pomocy publicznej. Uregulowania wspólnotowe i krajowe. Wyd. C.H. Beck, Warszawa, 129-134.
- Obwieszczenie Ministra Rolnictwa i Rozwoju Wsi z dnia 10 stycznia 2011 r. w sprawie wysokości wykorzystanego krajowego limitu skumulowanej kwoty pomocy *de minimis* w rolnictwie lub rybołówstwie. 2011: MP Nr 6 poz. 66.
- Preferencje podatkowe. 2010, Ministerstwo Finansów, Warszawa, 16-22.
- Rozporządzenie Komisji (WE) Nr 1857/2006 z 15 grudnia 2006 r. w sprawie stosowania art. 87 i 88 Traktatu w odniesieniu do pomocy państwa dla małych i średnich przedsiębiorstw prowadzących działalność związaną z wytwarzaniem produktów rolnych oraz zmieniające rozporządzenie (WE) nr 70/2001. Dz.Urz. UE L 358/3 z 16.12.2006.
- Rozporządzenie Komisji (WE) Nr 1535/2007 z 20 grudnia 2007 r. w sprawie zastosowania art. 87 i 88 Traktatu WE w odniesieniu do pomocy *de minimis* w sektorze produkcji rolnej. 2007: Dziennik Urzędowy UE, L 337/35 z 21.12.2007.
- Sprawozdanie o pomocy publicznej udzielanej w sektorze rolnictwa i rybołówstwa w Rzeczypospolitej Polskiej w 2009 roku. 2010: Druk sejmowy nr 3837, [www.orka.sejm.gov.pl].
- Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej. 2010: Dziennik Urzędowy UE C 83/47 z 30.03.2010, wersja skonsolidowana.
- Wytyczne Wspólnoty w sprawie pomocy państwa w sektorze rolnym i leśnym na lata 2007-2013. 2006: Dz.Urz. UE C 319/1 z 27.12.2006.
- [www.mir.pl/warto-wiedziec/pomoc_publiczna_podatki.pdf], 30.03.2011.

Summary

Tax allowances and tax exemption constitute the transfer of public funds implemented through taxation. They bring financial benefits to selected groups of taxpayers by reducing their fiscal burdens; they can be usually replaced by direct public programs. They can therefore be regarded as a substitute for public-sector spending and as a form of public assistance which distorts competition, violates the principles of equal treatment of business entities and the basic principles of the market. Pursuant to Art. 107 paragraph 1 of the Treaty on the Functioning of the EU, the public assistance treated as a transfer of resources of public authority is in principle unacceptable in the EU, nevertheless, in certain situations it may be considered compatible with the principles of the common market. Then, however, it is strictly controlled and limited. In assessing the legality of the public assistance in the agriculture sector, the European Commission is guided by principles deriving mainly from the Common Agricultural Policy. Public intervention in agriculture is usually undertaken and coordinated at the community level, not at the national one. However, thanks to the principle of subsidiarity for the creation of tax law valid in the EU, tax allowances and tax exemption may constitute national support to the agriculture partially implemented outside the strictly controlled public assistance. This article aims to present the scope of public assistance, both limited and the one that is not subject to control being implemented in the agriculture in the form of tax allowances and tax exemption and to estimate the value of this support.

Adres do korespondencji:

dr hab. Ryta I. Dziemianowicz, prof. UwB
 Uniwersytet w Białymstoku
 Wydział Ekonomii i Zarządzania
 ul. Warszawska 63, 15-062 Białystok
 tel. (85) 745 77 02
 e-mail: r.dziemianowicz@uwb.edu.pl