

Marian Podstawka, Piotr Gołasa

Szkoła Główna Gospodarstwa Wiejskiego w Warszawie

OSZACOWANIE WIELKOŚCI TAX EXPENDITURES W POLSKIM ROLNICTWIE

ESTIMATION OF TAX EXPENDITURES IN POLISH AGRICULTURE

Słowa kluczowe: *Tax Expenditures*, utracone wpływy do budżetu, opodatkowanie rolnictwa

Key words: *Tax Expenditures*, *budget loses*, *agriculture taxation*

Synopsis. W artykule opisano koncepcje *Tax Expenditures* (TEs), utraconych wpływów do budżetu państwa wynikających z odstępstw z ogólnych form opodatkowania. Na podstawie danych FADN dokonana próba oszacowania TEs spowodowanych brakiem podatku dochodowego w działalności rolniczej. Obliczenia wskazują, iż TEs dla gospodarstw znajdujących się w polu obserwacji FADN w zależności od przyjętego wariantu wynoszą od 3.791 mld w 2008 roku do 9.152 mld w roku 2007.

Wstęp

Istniejący w Polsce system opodatkowania działalności rolniczej oraz ubezpieczenia społecznego rolników budzi niezwykle duże kontrowersje. Szczególną uwagę zwraca się tutaj na wysokość tych obciążeń. Przeprowadzane przez ekonomistów badania wskazują, że podatek rolny stanowi jedynie około 5% produkcji czystej gospodarstw [Wasilewski, Gruzziel 2008]. Biorąc pod uwagę niezwykle duży transfer środków Wspólnotowych kierowanych na tereny wiejskie, brak podatku dochodowego w działalności rolnej (z wyjątkiem podatku od działów specjalnych) w sytuacji problemów budżetowych, budzi coraz wyraźniejszy sprzeciw nie tylko ekonomistów, ale również pozostałej części społeczeństwa. Powstaje pytanie jak duże środki budżetu państwa mogłoby zyskać na wprowadzeniu podatku dochodowego w rolnictwie. W związku z tym, w opracowaniu ukazano TEs wynikające z systemu opodatkowania rolnictwa w Polsce.

Koncepcja *Tax Expenditures*

Zgodnie z klasyfikacją OECD, istniejący w Polsce system opodatkowania rolnictwa należy uznać za ukrytą metodę wsparcia działalności rolniczej związaną z koncepcją *Tax Expenditures* (TEs). TEs w krajach OECD najczęściej spotyka się z pojęciami: zwolnienia podatkowe, subsydia podatkowe i pomoc podatkowa. TEs można zdefiniować jako odstępstwa od ogólnych zasad opodatkowania, które pozwalają na osiągnięcie korzyści podatkowych dla szczególnych typów działalności lub grup podatników [Tax Expenditures... 1984]. Z jednej strony stanowią więc dla pewnej wąskiej grupy podatników redukcje obciążeń podatkowych, z drugiej strony zmniejszają wpływy podatkowe dla państwa [Tax Expenditures... 2010]. TEs szacowany jest w oparciu o metodę kasową (*ex post*) lub memoriałową (*ex ante*). W pierwszym przypadku obliczane są rzeczywiste utracone dochody budżetowe będące następstwami wprowadzonych rozwiązań. W przypadku metody memoriałowej pokazany jest potencjalny wzrost dochodów budżetowych po zlikwidowaniu specjalnych rozwiązań podatkowych [Dziemianowicz 2007]. Badania nad tą instytucją zostały zapoczątkowane w Stanach Zjednoczonych, gdzie lista takich rozwiązań stanowi załącznik do corocznych ustaw budżetowych już od 1974 roku. W Wielkiej Brytanii, Kanadzie i wielu innych krajach OECD, listy TEs publikowane są od późnych lat 70. XX w. [Burman 2003].

Brak opodatkowania w Polsce dochodów rolniczych jako odejście od zasady powszechności opodatkowania wszystkich dochodów z pewnością można zaklasyfikować do TEs. Jednak nie jest to jedyny przykład TEs w Polsce. Trudno jednak określić wszystkie tego typu konstrukcje, gdyż Polska nie publikuje ich listy. Co więcej badania pokazały, że TEs nie spełniają założonej przez rząd funkcji redystrybucyjnej [Polackova-Brix i in. 2004]. Próbę oszacowania TEs w odniesieniu do rolnictwa dokonaną przez Dziemianowicz [2007] zaprezentowano w tabeli 1. Do obliczeń wykorzystano dane z GUS dotyczące przeciętnego dochodu z pracy w indywidualnych gospodarstwach rolnych oraz informacje z Ministerstwa Finansów o rozliczeniu podatku dochodowego od osób fizycznych (PIT).

Są to dane szacunkowe jednak obrazują skalę tego zjawiska. Jak wynika z tabeli 1 wartość TEs w 2004 roku wynosiła 2749,7 mln zł. Na tyle można oszacować ukryte wsparcie polskiego rolnictwa wynikające z konstrukcji podatku rolnego. W badaniach Banku Światowego wartości TEs dla lat 1995-1997 szacowane na zasadach podobnych do podanych powyżej, wyniosły natomiast od 1639 mln zł w 1995 roku do 1806 mln zł w 1998 roku [Valdes 2000].

Tabela 1. Oszacowanie niejawnego wsparcia polskiego rolnictwa wynikającego z systemu opodatkowania
Table 1. Estimation of support for Polish agriculture resulting from the tax system

Wyszczególnienie/Specification	Lata/Years				
	2000	2001	2002	2003	2004
Szacunkowy dochód podlegający opodatkowaniu [mln zł]/Estimated taxable income [mln PLN]	10 930,20	12 812,9	9 224,40	11 717,00	17 925,2
Średnia efektywna stawka podatku PIT [%]/Effective average Tax rate [%]	15,67	15,61	15,85	15,35	15,34
Oszacowana wartość podatku dochodowego [mln zł]/Estimated value of income tax [mln PLN]	1 712,80	2 000,10	1 462,10	1 798,70	2 749,70
Podatek rolny [mln zł]/Agricultural Tax [mln PLN]	720,8	791,7	821,2	878,1	921,8
Wartość TEs – utracone dochody budżetu [mln zł]/TEs value – lost revenue of state budget [mln PLN]					
I wariant (opodatkowanie rolnictwa: podatek dochodowy + podatek rolny)/I variant (taxation of agriculture: income tax+agricultural tax)	1 712,80	2 000,10	1 462,10	1 798,70	2 749,70
II wariant (opodatkowanie rolnictwa: podatek dochodowy)/II variant (taxation of agriculture: income tax)	992	1 208,40	640,9	920,6	1 827,90

Źródło/Source: Dziemianowicz 2007

Metodyka badań

W artykule w celu obliczenia wysokości Tax Expenditures wynikających z budowy obecnego systemu podatkowego w rolnictwie wykorzystano dane dotyczące indywidualnych gospodarstw rolnych pozyskiwanych przez Instytut Ekonomiki Rolnictwa i Gospodarki Żywnościowej – Państwowy Instytut Badawczy w ramach systemu FADN za lata 2004-2008, pochodzące z 12 tysięcy gospodarstw. W polu obserwacji FADN znajdują się gospodarstwa towarowe, mieszczące się w grupie wytwarzającej w danym regionie lub kraju co najmniej 90% wartości standardowej nadwyżki bezpośredniej. Dolny próg graniczny wielkości ekonomicznej wyznaczany jest na podstawie sumowania wartości SGM¹ gospodarstw znajdujących się w krajowym rejestrze gospodarstw, zaczynając od największych aż do ostatniego, wyczerpującego 90% wartości SGM. Z tego powodu progi ekonomiczne wyznaczające minimalną wielkość gospodarstw włączonych w pole obserwacji FADN są różne w poszczególnych krajach. W Polsce wartość graniczna to 2 ESU.

Tabela 2. Stawka podatku dochodowego dla osób fizycznych w 2008 roku
Table 2. Personal income Tax rate in 2008

Skala podatkowa [zł]/Tax scale [PLN]		Podatek/Tax
Ponad/Above	do/to	
	44 490	19% minus 586,85 zł/19% minus 586,85 PLN
44 490	85 528	7866,25zł plus 30% nadwyżki ponad 44 490 zł/7866,25 PLN plus 30% over 44490 PLN
85 528		20 311,31 zł plus 40% nadwyżki ponad 85 528 zł/20311,31 PLN plus 40% over 85 528 PLN

Źródło: Ministerstwo Finansów [www.mf.gov.pl]
 Source: Ministry of Finance [www.mf.gov.pl]

W celu obliczenia TEs przyjęto dwa możliwe warianty opodatkowania rolnictwa. W pierwszym zaproponowanym wariantcie za podstawę opodatkowania uznano dochód gospodarstwa rolnego (bez salda dopłat i podatków) pomniejszony o składkę KRUS związaną z powierzchnią gospodarstwa. Uzałeźnienie składki KRUS od powierzchni zostało wprowadzone w życie w 2009 roku, dlatego aby obliczyć składki KRUS dla lat 2004-2008 wyliczono stosunek składki najniższej (dla gospodarstw poniżej 50 ha) do składek kolejnych grup obszarowych w roku 2009, a następnie proporcjonalnie zwiększono składki dla gospodarstw powyżej 50 ha w latach 2004-2008. Następnym krokiem było obliczenie podatku dochodowego według skali PIT obowiązującej

¹ ESU ustalana jest na podstawie standardowych nadwyżek bezpośrednich (SGM) gospodarstwa (wszystkich działań podejmowanych w gospodarstwie). Jedno ESU odpowiada wartości 1200 euro. Formalnie regulowane jest przez Rozporządzenie Komisji Europejskiej nr 730/2004 z dnia 19 kwietnia 2004 roku. SGM jest to średnia z trzech lat, wartość produkcji z określonej działalności rolniczej pomniejszona o średnią (z trzech lat) wartość kosztów bezpośrednich poniesionych na jej wytworzenie. SGM obliczane są z uwzględnieniem przeciętnych dla danego regionu warunków produkcji. Szerzej o metodologii wyliczania SGM i ESU dla Polski – Skarżyńska i in. 2005, Ziętek 2008.

w danym roku, zgodnie z zakwalifikowaniem danego gospodarstwa do określonego progu podatkowego ze względu na osiągnięty dochód. Dane dla obliczenia wysokości podatku dochodowego dla roku 2008 przedstawiono w tabeli 2. Otrzymany w ten sposób podatek został odjęty od podstawy opodatkowania, co pozwoliło otrzymać dochód po opodatkowaniu.

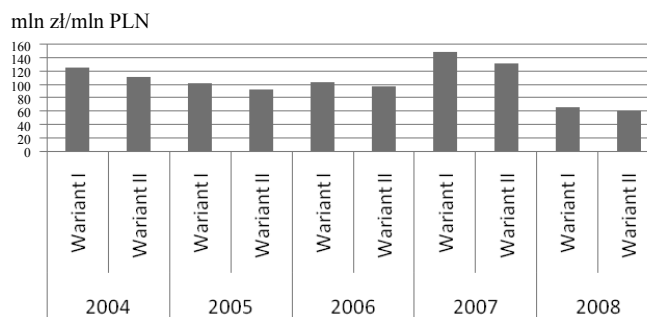
W drugim wariantcie schemat postępowania był podobny, z tym, że za podstawę opodatkowania ustalono dochód z rodzinnego gospodarstwa indywidualnego bez salda podatków i dopłat (nie odliczano tu od podstawy opodatkowania składki KRUS). Podatek obliczono według efektywnej stawki opodatkowania PIT², obliczanej przez Ministerstwo Finansów dla poszczególnych przedziałów dochodów w badanych latach [Informacja dotycząca... 2004-2008]. Dysponując informacjami na temat skutków wprowadzenia powyższych dwóch wariantów podatku dochodowego na dochody gospodarstw rolnych w latach 2004-2008, oszacowano TEs (Tax Expenditures) metodą *ex post*. Oznacza to określenie wielkości utraconych wpływów do budżetu państwa (lub budżetów samorządów terytorialnych) wynikający z braku podatku dochodowego. TEs obliczono mnożąc średnią wartość podatku dochodowego wynikającą z zaproponowanego wariantu przez liczbę gospodarstw płacących ten podatek.

W tej części pracy dokonano próby oszacowania wielkości TEs wynikających ze specyficznych rozwiązań podatkowych w rolnictwie. Na rysunku 1 przedstawiono wielkości TEs dla poszczególnych wariantów latach 2004-2008.

W badanym okresie wartość TEs ulegała silnym wahaniom w kolejnych latach. W wariantcie I łączna ich kwota za pięć lat wynosiła: 557,226 mln zł, a w wariantcie II – 491,354 mln zł. Przedstawione liczby oznaczają wartość wpływów utraconych przez sektor finansów publicznych wynikających ze specyficznych rozwiązań dotyczących rolnictwa dla grupy 11 tys. gospodarstw podlegających badaniu przez FADN. Wartość TEs w przeliczeniu na jedno gospodarstwo wynosi 11 411 zł w wariantcie I i 10 077 zł w wariantcie II.

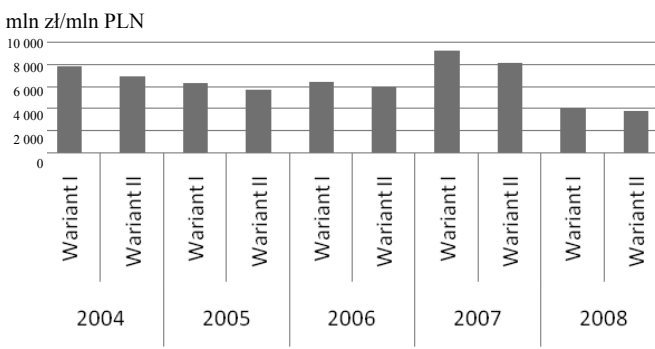
Należy zadać pytanie, czy można te wielkości odnieść do całej populacji gospodarstw rolnych w Polsce tak, aby obliczyć wartość TEs dla całego rolnictwa. Wydaje się, że przy uogólnianiu tych wyników należy zastosować daleko idącą ostrożność. W polu obserwacji FADN znajduje się jedynie 753 tys. gospodarstw. Są to gospodarstwa najsilniejsze ekonomicznie, wytwarzające 90% SGM. Jednak obliczanie TEs dla całej populacji gospodarstw rolnych byłoby zbyt daleko idącym uogólnieniem. Biorąc pod uwagę,

Wyniki badań



Rysunek 1. Oszacowanie TEs wynikających z wariantów podatku dochodowego, w latach 2004-2008 dla badanej próby FADN
Figure 1. Estimation TEs, depending on variant of income tax in 2004-2008 for the FADN sample

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych FADN
 Source: own study based on FADN data



Rysunek 2. Oszacowanie TEs wynikających z wariantów podatku dochodowego w latach 2004-2008 dla gospodarstw będących w polu obserwacji FADN

Figure 2. Estimation TEs, depending on variant of income tax in 2004-2008 for the FADN field of observation

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych FADN
 Source: own study based on FADN data

² Dla 2004 roku wynosiła w poszczególnych przedziałach 13,52, 18,57, 28,74%, dla 2005 roku: 13,55, 18,7, 29,66%, dla 2006 roku: 14,59, 19,51, 29,64%, dla roku 2007: 13,49, 18,67, 29,1%, dla roku 2008: 13,85, 18,71, 29,02%.

że zgodnie z metodologią FADN każdemu gospodarstwu z grupy badawczej odpowiada 62 gospodarstw, można dokonać estymacji TEs dla grupy 753 tys. gospodarstw będących w polu obserwacji FADN [Opis realizacji... 2008]. Wyniki zaprezentowano na rysunku 2.

Wykonane obliczenia wskazują, że wielkość TSe dla grupy gospodarstw rolnych będących w polu obserwacji FADN dla wariantu I TSe kształtują się od 4,149 mld zł w roku 2008 do 9,152 mld w roku 2007. Obliczone TSe dla wariantu II są na niższym poziomie i wynoszą od 3,791 mld zł w 2008 roku do 8,132 mld zł w 2007 roku. 2007 rok był szczególnym dla rolnictwa. Niekorzystne warunki pogodowe na całym świecie spowodowały znaczący wzrost cen żywności. Gospodarstwa rolne w tym roku osiągnęły dochody znacznie wyższe od przeciętnych, dlatego wyniki dla tego roku powinny być traktowane ze szczególną ostrożnością.

Podsumowanie

Przedstawione obliczenia wskazują, iż wprowadzenie podatku dochodowego w rolnictwie będzie miało pozytywny wpływ na sektor finansów publicznych. Jednak należy zwrócić uwagę na dwie kwestie. Po pierwsze, podatek ten znacznie zwiększy obciążenia gospodarstw. Rolnicy będą więc starali się za pomocą legalnych, jak i nielegalnych metod obniżyć jego wymiar. Specyfika działalności rolniczej sprzyja takim zachowaniom i utrudnia ich kontrole. Po drugie, wydaje się iż TEs (z wyjątkiem 2007 roku) mają tendencje spadkową. Wynika to z faktu, że dochody rolnicze w coraz większym stopniu kształtowane są przez dotacje i wsparcie, niepodlegające opodatkowaniu. Może to oznaczać, że koszty wprowadzenia podatku dochodowego w rolnictwie (koszty usług podatkowych, organów podatkowych) przewyższą ewentualne wpływy z jego tytułu. Dlatego też, wprowadzenie tego podatku powinno być poprzedzone dalszymi badaniami oraz szeroką dyskusją społeczną.

Literatura

- Burman L.E.** 2003: Is the Tax Expenditures Concept Still Relevant? *National Tax Journal*, vol. 56, Issue 3.
- Dziemianowicz R.** 2007: Efektywność systemu opodatkowania rolnictwa. Informacja dotycząca rozliczenia podatku dochodowego od osób fizycznych za lata 2004-2008: Ministerstwo Finansów, Departament podatków dochodowych, Warszawa.
- Opis realizacji planu wyboru próby gospodarstw rolnych dla polskiego FADN w 2008 roku. 2008: FADN, Warszawa.
- Polackova-Brix H, Valencuc C. M.A., Zhicheng L.** 2004: Tax expenditures, shedding light on government spending through the tax system: lessons from developed and transition economies. World Bank.
- Tax Expenditures: A review of the Issues and Country Policy 1984: Organization for Economic Co-operation and Development, Paris.
- Tax Expenditures in OECD countries 2010: OECD Publishing.
- Valdes A.** 2008: Agricultural Support Policies in Transition Economies. World Bank Technical Paper no. 470/2000.
- Wasilewski M., Gruziel K.** 2008: Podatek rolny a podatek dochodowy – konsekwencje zmian dla gospodarstw rolniczych, *Roczn. Nauk Roln.*, seria G, t. 94, z. 2.

Summary

The paper describes the concepts of Tax Expenditures (TSe), the lost revenue to the state budget resulting from differences from the general form of taxation. Basis of FADN data made attempts to estimate the TSe due to lack of income tax in the agricultural industry. Calculations show that the TSe for holdings in the FADN field of observation, depending on the adopted variant ranged from 3.791 zt billion in 2008 to 9.152 zt billion in 2007.

Adres do korespondencji:

prof. dr hab. Marian Podstawka, dr Piotr Gołasa
Szkoła Główna Gospodarstwa Wiejskiego w Warszawie
Katedra Polityki Europejskiej Finansów Publicznych i Marketingu
Zakład Prawa i Finansów Publicznych
ul. Nowoursynowska 166
02-787 Warszawa
e-mail: marian_podstawka@sggw.pl
e-mail: piotr_golasa@sggw.pl