

Ryta Iwona Dziemianowicz

Uniwersytet w Białymstoku

PODATEK DOCHODOWY W ROLNICTWIE – STYMULATOR CZY HAMULEC PRZEMIAN STRUKTURALNYCH?

INCOME TAX IN AGRICULTURE – A STIMULANT OR AN IMPEDING FACTOR OF STRUCTURAL TRANSFORMATIONS?

Słowa kluczowe: opodatkowanie rolnictwa, podatek dochodowy, struktura agrarna, przemiany strukturalne

Key words: taxation of agriculture, income tax, structure of the agriculture, structural transformations

Synopsis. Analiza modeli teoretycznych oraz doświadczenia wielu państw wskazują, że podatki mogą zarówno wspierać, jak i hamować przebudowę strukturalną rolnictwa. Uzyskanie pozytywnych efektów uwarunkowane jest przede wszystkim odpowiednim doбором instrumentów fiskalnych, dostosowanych do konkretnych warunków istniejących w danym kraju, konkretnej sytuacji społeczno-ekonomicznej, struktury instytucjonalnej czy też relacji między poszczególnymi sektorami gospodarki, ale także i właściwą budową tych instrumentów. Artykuł stanowi próbę znalezienia odpowiedzi na pytanie: czy wprowadzenie podatku dochodowego do systemu opodatkowania rolnictwa może w istotny sposób wpłynąć na tempo przekształceń strukturalnych tego sektora? Rozważania mają przede wszystkim charakter teoretyczny.

Wstęp

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, wzrasta jego kapitałochłonność. Jednocześnie następuje proces transformacji samego sektora rolnego, jego modernizacja i przebudowa struktury agrarnej, sprzyjająca rozwojowi efektywnego rolnictwa farmerskiego, cechującego się dużą skalą produkcji oraz wysoką wydajnością. Tempo tych zmian może być jednak bardzo różne.

Do przyspieszenia przemian strukturalnych w rolnictwie mogą być wykorzystane instrumenty fiskalne, w tym także podatki, które przez odpowiednią konstrukcję mogą przyspieszać przemiany własnościowe, zachęcać do efektywniejszego wykorzystania ziemi rolniczej, motywować do podejmowania przedsięwzięć inwestycyjnych oraz przyspieszać alokację ludzi dotychczas zatrudnionych w rolnictwie do działań pozarolniczych, zwiększając tym samym wydajność pracy. Należy jednak pamiętać o tym, że polityka podatkowa wspierająca przekształcenia rolnictwa powinna być przemyślana, nie ma tu bowiem uniwersalnych rozwiązań. Na podstawie analizy modeli teoretycznych oraz doświadczeń wielu państw można stwierdzić, że podatki mogą zarówno wspierać, jak i hamować przebudowę rolnictwa. Ważny jest zatem odpowiedni dobór instrumentów podatkowych, dostosowany do konkretnych warunków istniejących w danym kraju, konkretnych uwarunkowań społeczno-ekonomicznych, struktury instytucjonalnej czy też relacji między sektorem rolniczym i pozostałymi, ale także i właściwa budowa tych instrumentów.

Celem artykułu była próba znalezienia odpowiedzi na pytanie: czy wprowadzenie podatku dochodowego do systemu opodatkowania rolnictwa może w istotny sposób wpłynąć na tempo przekształceń strukturalnych tego sektora? Artykuł przygotowano na podstawie studiów literaturowych oraz analizy danych statystycznych, zastosowano również metodę analizy opisowej i porównawczej. Ze względu na ograniczone rozmiary tekstu, rozważania mają głównie charakter teoretyczny.

Dochód jako podstawa opodatkowania produkcji rolnej

Punktem wyjścia do rozważań na temat źródeł podatku obciążającego rolnictwo są najczęściej czynniki decydujące o powstaniu dochodu rolniczego: ziemia, kapitał i praca. W literaturze przed-

miotu od dawna prowadzona jest dyskusja na temat, co powinno być podstawą opodatkowania w rolnictwie: ziemia lub szerzej majątek produkcyjny, dochód, czy też raczej powinien to być zestaw podatków z różnych źródeł. Kontrowersje związane z odpowiednią konstrukcją systemu opodatkowania rolnictwa wynikają przede wszystkim z różnego podejścia teoretyków do renty gruntowej i renty różniczkowej w rolnictwie. Część ekonomistów, powołując się na malejący udział rolnictwa w gospodarce narodowej, podkreśla spadającą wartość renty gruntowej, inni zaś są nadal przekonani o jej istotnym znaczeniu.

Bez wątplenia 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 symboliczny¹. Ziemia w rolnictwie przyczynia się do powstania tzw. dochodów fundowanych (czyli renty gruntowej), stanowiących formę dochodu właściciela ziemi wykorzystywanej do celów produkcyjnych. Natomiast źródłem powstania dodatkowych korzyści, czyli tzw. renty różniczkowej, jest zróżnicowanie ziemi pod względem jakościowym i ekonomicznym (warunki jej położenia). Dobre warunki glebowe, klimatyczne i ekonomiczne, podobnie jak wyższe nakłady na ziemi słabej, w istotny sposób wpływają na efektywność gospodarowania w rolnictwie.

Należy zgodzić się z tym, że rzeczywiste dochody rolników w dużej mierze zależą od warunków produkcji, na które dany wytwórca nie ma wpływu. Grunty charakteryzujące się lepszą jakością, korzystniej położone, sprzyjają zazwyczaj osiąganiu wyższych dochodów. W części jednak dochody z produkcji rolnej są także rezultatem pracy rolnika. Niestety, specyfika tej produkcji powoduje, że trudno jest ustalić, w jakim zakresie jest ona efektem zaangażowania ziemi, czy też innych czynników produkcji np. kapitału, a w jakim ekwiwalentem 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 ekonomii kategoria dochodu jest jednoznaczna. Natomiast w sensie prawnym jest to kategoria umowna, sformułowana przez ustawodawcę, ściśle dostosowana do potrzeb danej ustawy podatkowej, co może prowadzić do zawężenia (przez ograniczenie pojęcia dochodu) lub rozszerzenia (przez rozszerzenie pojęcia dochodu) obowiązku podatkowego. Podatek dochodowy w rolnictwie może być obliczany zarówno w oparciu o dochody faktyczne, jak i szacunkowe. W zależności od konstrukcji podatku i zdefiniowania podstawy opodatkowania, jego oddziaływanie ekonomiczne na racjonalną gospodarczo działalność podatnika, ale także i przemiany strukturalne rolnictwa, 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 produkcji².

Przyjęcie jako podstawy potencjalnej przychodowości oznacza najczęściej opodatkowanie dochodu przeciętnego, bez uwzględnienia faktycznych kosztów jego uzyskania, co bardzo zawęży pole oddziaływania tego podatku. Normy szacunkowe na poziomie przeciętnym premiuje warunki gospodarowania lepsze niż przyjęte do ustalenia podstawy opodatkowania. Niegospodarne działanie, ponoszenie wyższych niż przeciętne kosztów uzyskania przychodu, zazwyczaj pociąga za sobą relatywnie wyższe obciążenia podatkowe. Natomiast przyjęcie przez ustawodawcę 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.

W literaturze przedmiotu istnieje spór, co do klasyfikacji podatku dochodowego opartego na rolniczym dochodzie hipotetycznym. Rzadko kiedy taki podatek nawiązuje bezpośrednio do nadwyżki ekonomicznej wypracowanej przez podmioty, częściej przy ustaleniu takiej podstawy opodatkowania uwzględniana jest jakość ziemi i jej potencjalna produktywność. Wówczas – według Birda [1974] – jest to raczej podatek oparty na wartości czynszowej ziemi, a nie na dochodzie z produkcji rolnej, a w związku z tym nie jest to podatek dochodowy, ale podatek od ziemi uprawnej. Dlatego też, z punktu widzenia teorii, taki podatek powinien być zaliczany do podatków majątkowych, a nie dochodowych.

¹ Szerzej [Podstawka 2000] oraz [Dziemianowicz 2007].

² Szerzej: [Dziemianowicz 2007].

Ustalenie podstawy opodatkowania w oparciu o dochody faktyczne także oznacza zazwyczaj przyjęcie jako podstawy kategorii umownej, a nie rachunkowej (ekonomicznej), czyli tzw. dochodu podatkowego, wyliczonego na podstawie ewidencji podatkowej. Różnice pomiędzy dochodem faktycznym (rachunkowym) a podatkowym, ze względu na określony normatywnie przez ustawodawcę katalog kosztów podatkowych, które mogą być potrącone od przychodu, mogą być dosyć istotne. Jednakże odpowiednie kształtowanie podstawy opodatkowania (dochodu podatkowego) daje ustawodawcy duże możliwości oddziaływania zarówno gospodarczego, jak i społecznego i stanowi ważny instrument polityki podatkowej. Dzięki odpowiedniej konstrukcji podstawy wymiaru podatku można niewątpliwie uzyskać istotny wpływ na określone działania podatnika.

Wpływ konstrukcji podatku dochodowego na przemiany strukturalne rolnictwa

Celem polityki strukturalnej w rolnictwie jest przede wszystkim zwiększenie efektywności gospodarowania i konkurencyjności tego sektora. Na poprawę strukturalnych cech rolnictwa, do których zaliczyć można między innymi udział dużych gospodarstw w całkowitej ich liczbie, przeciętny obszar gospodarstwa, liczbę pracujących w rolnictwie, może mieć wpływ wiele czynników³. Wydaje się, że jednym z nich może być odpowiednio skonstruowany, umożliwiający rozwój i modernizację gospodarstw rolnych, podatek dochodowy. Podatek dochodowy może wpływać na tempo przemian strukturalnych, w tym także na wielkość gospodarstwa i inwestycji, przez wysokość stawek podatkowych, szczegółowy katalog kosztów uzyskania przychodów, ulg i innych preferencji podatkowych.

Zależność pomiędzy wysokością stawki podatkowej a wielkością gospodarstwa rolnego, jak dotychczas, nie została dowiedziona. Bezpośrednie skutki ekonomiczne zależą od zastosowania szczegółowej konstrukcji podatku dochodowego, tj. wysokości stawek, a zwłaszcza zastosowanych w nim ulg i odliczeń oraz od tzw. katalog wydatków zaliczanych do kosztów podatkowych lub z niego wyłączonych. 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. Wprawdzie przepisy podatkowe nie różnicują zazwyczaj gospodarstw rolnych pod względem ich obszaru, ale ulgi podatkowe mogą wpływać na ich wielkość i strukturę [Harl 1969]. Progresywny podatek dochodowy może ograniczać wielkość gospodarstw i w związku z tym tłumić efekt skali, ale jednocześnie odliczenia i specjalne ulgi podatkowe prawdopodobnie częściowo lub całkowicie wyeliminują progresywność systemu, ponieważ ich głównymi beneficjentami są gospodarstwa większe, osiągające zazwyczaj wyższe dochody [Gardner 1978].

W związku z tym, że dochód podatkowy zazwyczaj nie pokrywa się z dochodem rzeczywistym, podatek dochodowy nie jest neutralny z punktu widzenia funkcjonowania gospodarstwa. Dean i Carter [1962] po przeanalizowaniu wpływu progresywnego podatku na wielkość gospodarstwa rolnego⁴ stwierdzili, że:

- 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,
- 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.

Jednocześnie jeżeli w konstrukcji podatku dochodowego występują odliczenia (lub część wydatków nie jest traktowana jako koszty podatkowe) podatek taki może przyczynić się do nieefektywnej alokacji zasobów. Podatki mogą być wówczas bodźcem zachęcającym lub zniechęcającym do inwestowania. Źródłem tych zniekształceń mogą być dodatkowo:

- specjalne plany amortyzacyjne dla rolnictwa,
- specjalne zachęty do inwestowania, np. częściowe zwolnienie z podatku dochodów przeznaczonych na inwestycje.

Przy zwiększonym ryzyku i wysokich obciążeniach fiskalnych 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,

³ Wymienione cechy strukturalne rolnictwa nie wyczerpują katalogu wskaźników wykorzystywanych do analizy przemian strukturalnych rolnictwa, ze względu jednak na ograniczoną objętość artykułu analizę zależności pomiędzy konstrukcją podatku dochodowego a przemianami strukturalnymi ograniczono do tych najważniejszych.

⁴ Badania przeprowadzono w oparciu o bazę empiryczną Kalifornii.

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 przyspieszona amortyzacja zwiększa wymiennalność urządzeń, co nie zawsze ma ekonomiczne uzasadnienie). Ma to miejsce wówczas gdy głównym bodźcem do inwestowania jest nie chęć zwiększenia efektywności gospodarowania, ale dążenie do minimalizacji obciążeń podatkowych⁵.

Przepisy podatkowe, promujące inwestycje, mogą także przyczynić się do przyspieszenia substytucji pracy kapitałem, a w konsekwencji zmniejszenia się liczby pracujących w rolnictwie. Dodatkowo mogą zniechęcać, ze względu na wysokie obciążenie podatkowe pracy najmniejszej, do wykorzystywania jej w gospodarstwie. Oczywiście na powyższe zjawisko duży wpływ mają również inne czynniki, ale polityka podatkowa może wzmacniać trendy wywołane głównie przez bodźce pozafiskalne, takie jak np. rozwój techniki czy też rozwój innych sektorów.

System opodatkowania a przemiany strukturalne w rolnictwie polskim

W Polsce dochody osiągane z produkcji rolnej (poza działami specjalnymi) nie są obecnie traktowane jako źródło przychodów w podatku dochodowym. Zgodnie z zapisami zawartymi w ustawie o podatku dochodowym (zarówno od osób fizycznych, jak i prawnych) rolnictwo zostało wyłączone z opodatkowania. Podstawowym podatkiem obciążającym polskie rolnictwo 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 rolne⁶. Obciążenia fiskalne gospodarstw rolnych z tego tytułu nie są zbyt wysokie. Z badań wynika, że średnia efektywna stawka podatku rolnego w stosunku do dochodów osiąganych z produkcji rolnej wynosi ok. 4%. Jednocześnie należy zauważyć, że wyższe obciążenia podatkiem rolnym występują w gospodarstwach mniejszych obszarowo, niższe w większych [Dziemianowicz 2007].

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 prawie dwudziestu pięciu latach, można stwierdzić, że konstrukcja podatku rolnego nie spełniła oczekiwań ustawodawcy i nie doprowadziła do radykalnych zmian strukturalnych. Także waga fiskalna podatku rolnego, przy obecnej konstrukcji, nawet w gminach wiejskich, gdzie przeważa ziemia rolnicza stanowiąca przedmiot opodatkowania z tego tytułu, jest niewielka. W 2007 r. stanowił on 1,6% ogólnych dochodów i 3,2% dochodów własnych gmin (w gminach wiejskich odpowiednio: 2,4 i 6,1%).

Przekształcenia w strukturze obszarowej gospodarstw rolnych są w dużym stopniu uzależnione od przepływu ziemi pomiędzy gospodarstwami rolnymi, natomiast tempo koncentracji ziemi rolniczej jest uzależnione od rozmiarów popytu i podaży gruntów. Według Zegara [2003] rozmiary potencjalnego popytu i podaży ziemi rolniczej związane są z wyodrębnianiem się tzw. grup gospodarstw progresywnych i degresywnych. Do gospodarstw progresywnych (rozwojowych) zalicza się przede wszystkim gospodarstwa, które produkują głównie na rynek, utrzymujące się przede wszystkim z rolnictwa, prowadzone przez właścicieli w wieku produkcyjnym. Ich możliwości rozwojowe uwarunkowane są możliwościami zwiększenia potencjału produkcyjnego, poprawą wydajności czynników produkcji, co wiąże się między innymi ze zwiększeniem obszaru gospodarstwa [Maśniak 2007].

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. Podatek rolny, mimo prawie trzykrotnie wyższych obciążeń w grupie gospodarstw od 1 do 5 ha nie motywuje do rezygnacji z rolnictwa. W Polsce we władaniu gospodarstw słabych ekonomicznie znajdują się nadal potencjalne zasoby

⁵ Szerzej: [Dziemianowicz 2007].

⁶ Szerzej na temat konstrukcji podatku rolnego: [Dziemianowicz 2007].

Tabela 1. Struktura obszarowa gospodarstw w Polsce w latach 2002-2007

Wyszczególnienie	Gospodarstwa rolne							
	2002	2005	2007		różnica (2007-2002)			
	liczba [tys.]		[%]		liczba [tys.]	[%]	powierzchnia [tys. ha]	[%]
Ogółem	2916,3	2707,8	2573,4	X	-342,9	-11,8	-722,2	-4,3
Do 1 ha	960,1	921,1	765,3	X	-194,8	-15,4	-65,7	-16,6
Powyżej 1 ha ogółem, w tym:	1956,1	1786,7	1808,0	100,0	-148,1	-7,6	-656,6	-4,0
1-2 ha	517,0	447,0	422,6	23,4	-94,4	-18,3	-111,9	-15,4
2-3	281,2	258,7	273,8	15,2	-7,4	-2,6	-17,3	-2,5
3-5	348,7	326,7	340,5	18,8	-8,2	-2,4	-31,0	-2,3
5-7	216,8	197,2	205,2	11,3	-11,6	-5,4	-67,7	-5,3
7-10	210,1	191,3	194,9	10,8	-15,2	-7,2	-125,7	-7,2
10-15	182,7	167,8	166,6	9,2	-16,1	-8,8	-194,2	-8,8
15-20	83,9	77,2	77,6	4,3	-6,3	-7,5	-105,2	-7,3
20-30	64,3	64,4	65,4	3,6	1,1	1,7	30,9	2,0
30-50	31,7	34,7	37,4	2,1	5,7	18,0	215,8	18,3
50 ha i więcej	19,8	21,5	24,1	1,3	4,3	21,7	-250,3	-5,8
Przeciętna powierzchnia gospodarstwa [ha UR]								
Ogółem	5,8	5,9	6,3		X	X	0,5	8,7
Powyżej 1 ha	8,4	8,7	8,8		X	X	0,4	4,8

Źródło: opracowanie na podstawie Wilkin, Nurzyńska 2008.

ziemi rolniczej, które mogłyby poprawić warunki funkcjonowania gospodarstw rozwojowych (tab. 1). Jednocześnie w latach 2002-2007 zaobserwować można, że [Wilkin, Nurzyńska 2008]:

- zmniejszyła się liczba gospodarstw najmniejszych, zarówno poniżej 1 ha, jak i w grupach obszarowych od 1 do 20 ha,
- wzrosła liczba gospodarstw powyżej 20 ha, w szczególności w grupie gospodarstw dużych od 30 do 50 ha oraz największych powyżej 50 ha,
- wzrósł obszar UR w grupach gospodarstw powyżej 20 ha, największy w grupie od 30 do 50 ha oraz spadek w grupie powyżej 50 ha,
- liczba gospodarstw powyżej 20 ha wynosiła w 2007 r. zaledwie 7% ogółu gospodarstw powyżej 1 ha,
- średnia powierzchnia gospodarstwa powyżej 1 ha wynosiła w 2007 r. 8,8 ha i w okresie ostatnich sześć lat wzrosła zaledwie o 0,4 ha.

Poprawie efektywności i wydajności produkcji rolnej w Polsce nie sprzyja także wysoki poziom zatrudnienia w rolnictwie. Wprawdzie liczba osób pracujących w rolnictwie systematycznie zmniejsza się, niemniej jednak zatrudnienie w tym sektorze w Polsce jest nadal wysokie (tab. 2), znacznie wyższe niż w krajach tzw. UE-15 oraz nowo przyjętych⁷. W konstrukcji podatku rolnego nie zawarto żadnych instrumentów, które mogłyby przyspieszyć przepływ zatrudnionych w rolnictwie do innych sektorów. Wręcz przeciwnie niższe obciążenia podatkowe oraz niższe stawki na ubezpieczenia społeczne, mogą nawet ten proces hamować.

Tabela 2. Pracujący w rolnictwie w Polsce w latach 2003-2007

Rok	Pracujący w rolnictwie		
	[tys.]	[%] (metodologia GUS)	[%] (metodologia BAEL)
2003	2497	17,0	18,3
2005	2439	16,6	17,3
2007	2265	15,6	15,0

Źródło: opracowanie na podstawie GUS 2008 oraz Wilkin, Nurzyńska 2008.

⁷ Analiza zatrudnienia w rolnictwie nastęrcza 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

Wnioski

W Polsce obowiązuje mało skomplikowany model opodatkowania rolnictwa, który nie tworzy szerszych możliwości społecznego i ekonomicznego oddziaływania. W konstrukcji podatku rolnego nie zawarto takich instrumentów podatkowych, które sprzyjałyby racjonalności działania, pobudzały do osiągania pożądanych efektów gospodarczych i społecznych, pobudzały przemianę 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. Większość z nich ma przestarzałą budowę, która wyraźnie nie jest dostosowana do dzisiejszych warunków ekonomicznych⁸. Relatywnie niskie obciążenia podatkowe, będące wyrazem ukrytej formy wspierania rolnictwa, nie znajdują odbicia w wyraźnym wzroście aktywności inwestycyjnej, podobnie jak wbudowana w konstrukcję podatku ulga inwestycyjna. Należy również pamiętać o tym, że, jeżeli 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.

Wydaje się jednak, że w przypadku wystąpienia konieczności przyspieszenia modernizacji rolnictwa, przebudowy jego struktury agrarnej, sprzyjającej rozwojowi efektywnego rolnictwa farmerskiego, cechującego się dużą skalą produkcji oraz wysoką wydajnością, można zastosować rozwiązania fiskalne sprzyjające takim przeobrażeniom. Do takich konstrukcji niewątpliwie zaliczyć można odpowiednio zbudowany podatek dochodowy. Właściwie zaprojektowany podatek, wyliczony na podstawie faktycznego (podatkowego) 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, może także wpływać na liczbę zatrudnionych. Należy jednak zauważyć, że w zależności od jego struktury, a zwłaszcza od wysokości stawek, budowy skali podatkowej i ulg podatkowych, może to mieć pozytywny lub negatywny wpływ na przemianę strukturalną w rolnictwie. Niemniej jednak, gdy istnieje możliwość przyspieszenia zmian jakościowych w sektorze rolnym, użycie odpowiednich konstrukcji podatkowych może być w pełni uzasadnione.

Literatura

- Bird R.M.** 1974: *Taxing Agricultural Land in Developing Countries*. Harvard University Press, Cambridge, Massachusetts, 147-150.
- Dean G.W. Carter O.** 1962: Some Effects of Income Taxes on Large Scale Agriculture. *Journal of Farm Economics*, nr 44, 754-768.
- Dziemianowicz R.I.** 2007: Efektywność systemu opodatkowania rolnictwa. Wyd. Uniwersytetu w Białymstoku, Białystok, 150-166.
- Gardner B.L.** 1978: Public Policy and the Control Agricultural Production. *American Journal of Agricultural Economics*, nr 60, 836-846.
- Harl N.** 1969: Do Legal Land Tax Rules Favor Large Scale Agricultural Firms. *American Journal of Agricultural Economics*, nr 51, 1381-1392.
- Maśniak J.** 2007: Koncentracja ziemi rolniczej w Polsce – stan i perspektywy. *Roczniki Naukowe SERiA*, t. IX, z. 1, Warszawa, 303-307.
- Podstawka M.** 2000: System podatkowy w rolnictwie. Wyd. SGGW, Warszawa, 21.
- Pracujący w gospodarce narodowej w 2007 r. GUS. 2008: Zakład Wydawnictw Statystycznych, Warszawa, 157.
- Wilkin J., Nurzyńska I.** 2008: Polska wieś 2008. Raport o stanie wsi. Fundacja na Rzecz Rozwoju Polskiego Rolnictwa, Warszawa, 31.
- Zegar J.** 2003: Zróżnicowanie regionalne rolnictwa. Narodowy Spis Powszechny Ludności i Mieszkań. Powszechny spis rolny 2002. GUS, Warszawa.

Summary

Analysis of the theoretical models as well as experience of numerous countries indicate that taxes may both support and impede agriculture's structural transformation. Achieving positive results is determined, above all, by an appropriate choice of fiscal instruments, adopted to specific conditions in the given country, the specific social-economical situation, institutional structure and relations between the individual sectors of the economy, as well as proper structure of the aforementioned instruments. The article is an attempt to find answers to the question: whether introduction of income tax to the agricultural taxation system may significantly affect the rate of structural transformations of this sector? The deliberations are mostly theoretical in nature.

Adres do korespondencji:

dr hab. Ryta I. Dziemianowicz
Uniwersytet w Białymstoku
Wydział Ekonomii i Zarządzania
ul. Warszawska 63, 15-062 Białystok
tel. (0 85) 745 77 02
e-mail: r.dziemianowicz@uwb.edu.pl

⁸ Przykładem może być tu ulga inwestycyjna, która w obecnym 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.