

Ryta Iwona Dziemianowicz

Uniwersytet w Białymstoku

PODATKI I ICH WPŁYW NA KONKURENCYJNOŚĆ GOSPODARSTW ROLNYCH

1. Wstęp

Podatkami rolnymi nazywamy obciążenia przymusowe o charakterze bezwrotnym, nieekwiwalentnym, które wchodzą w skład rolniczego systemu obciążeń finansowych¹ i są bezpośrednio związane z produkcją rolną i prowadzeniem gospodarstwa rolnego [Podstawka 1995, s. 24-25]. Podatki rolne 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.

Z ekonomicznego punktu widzenia podatek obciążający gospodarstwo rolne jest przewłaszczeniem części dochodów sektora prywatnego na rzecz państwa lub innego związku publicznoprawnego. Oznacza to, że wywołuje on nie tylko bezpośrednie efekty fiskalne, w postaci wyższych lub niższych dochodów budżetowych, ale także, poprzez swoje funkcje pozafiskalne, różnorodne skutki pośrednie. Powoduje zmianę alokacji zasobów w gospodarce i zmniejszenie możliwości finansowych gospodarstw rolnych, może wspomagać przekształcenia strukturalne i motywować do podejmowania określonych zadań. Problem odpowiedniej konstrukcji podatku jest więc ważny zarówno z teoretycznego, jak i praktycznego punktu widzenia. Właściwa struktura podatku nie tylko pozwala bowiem realizować cele fiskalne, ale może także wspierać rozwój gospodarstw rolnych oraz ich zdolności konkurencyjne. Celem artykułu jest przedstawienie hipotetycznego wpływu wybranych konstrukcji podatku majątkowego i dochodowego na konkurencyjność go-

¹ W skład systemu obciążeń finansowych rolnictwa wchodzi 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.

spodarstw rolnych, a zwłaszcza na efektywność gospodarowania i wykorzystanie ziemi, wzrost lub spadek produkcji, reprodukcję majątku trwałego².

2. Konstrukcja podatku a funkcjonowanie gospodarstw rolnych

W literaturze przedmiotu spotyka się trzy podstawowe koncepcje [Ciechomski 1997, s. 105-106; Podstawka 1995, s. 26-29] tworzenia systemu opodatkowania rolnictwa³, które zakładają opodatkowanie wyłącznie ziemi rolniczej, stosowane zazwyczaj w krajach rozwijających się i postkomunistycznych; opodatkowanie wyłącznie wyników działalności gospodarstw rolnych, przede wszystkim dochodu, stosowane w niektórych państwach OECD oraz opodatkowanie zarówno ziemi, jak i dochodów rolniczych, stosowane np. w krajach UE i USA. Każda z koncepcji ma zarówno swoje wady, jak i zalety. Wybór jednej z nich zależy od potrzeb danego kraju i realizowanej polityki, nie tylko podatkowej, lecz również rolnej. Skalę oddziaływania systemu determinują zaś konkretne konstrukcje poszczególnych podatków, zasady ustalania podstawy opodatkowania, stawki i skale podatkowe, zastosowane ulgi i odliczenia.

Opodatkowanie ziemi rolniczej. Modele opodatkowania ziemi rolniczej różnią się przede wszystkim zasadami ustalania podstawy opodatkowania, która w głównej mierze determinuje ekonomiczne skutki wprowadzenia określonych obciążeń fiskalnych. W najprostszej formie opodatkowanie ziemi ma charakter liniowy, stawki są takie same dla wszystkich podatników bez względu na powierzchnię gospodarstwa. Obciążenia z tego tytułu są zazwyczaj niewysokie, ich zaś oddziaływanie na gospodarstwa rolne jest bardzo ograniczone. Ich cechą charakterystyczną jest uprzywilejowanie opodatkowania ziemi rolniczej, którego celem jest złagodzenie obciążeń podatkowych rolników. Często prowadzi to do nadużywania systemu przez podmioty nie mające nic wspólnego z prowadzeniem działalności rolniczej i spekulacyjnego przetrzymywania ziemi rolniczej [Etel 2003, s. 7-23]. Jednocześnie jednak taki wymiar podatku może sprzyjać zwiększeniu produkcji, niezależnie bowiem od jej wysokości, wymiar obciążeń podatkowych pozostaje na takim samym poziomie.

² Rozważania mają charakter teoretyczny i dotyczą, ze względu na ograniczone rozmiary tekstu, tylko wybranych zagadnień.

³ Całokształt podatków obowiązujących jednocześnie w danym państwie, ściśle ze sobą powiązanych, tworzy system podatkowy, czyli uporządkowany zbiór obowiązujących w danym czasie podatków, które można w określony sposób sklasyfikować, uwzględniając przy tym zróżnicowane kryteria podziału. Analogicznie można zdefiniować pojęcie systemu opodatkowania rolnictwa (inaczej gospodarstw rolnych), poprzez który rozumie się 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.

Alternatywnym rozwiązaniem może być wyliczenie podstawy opodatkowania na podstawie wartości ziemi, ustalonej z uwzględnieniem ceny rynkowej dochodów osiąganych z produkcji rolnej lub ceny dzierżawy. Chociaż można mówić o zaletach i wadach poszczególnych metod wyceny, w każdym przypadku opodatkowanie ziemi na podstawie jej wartości jest systemem kosztownym, wymaga bowiem 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. Wysokość obciążeń podatkowych będzie w tym przypadku uzależniona od dokładności wyceny i wysokości stawek podatku. Im wyższa stawka podatku, tym dokładniejsza powinna być wycena i odwrotnie. 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 rolniczej, zwłaszcza w krajach rozwijających się lub tam, gdzie następuje zmiana struktury własnościowej.

Opodatkowanie dochodu rolniczego. Zasady użycia dochodu jako podstawy opodatkowania w rolnictwie są takie same jak w innych sektorach gospodarki. Jedynym problemem jest obliczenie dochodu rolniczego. W konsekwencji prowadzi to najczęściej do wyboru jako podstawy naliczania podatku nie dochodu faktycznego (podatkowego), lecz hipotetycznego (szacunkowego). W zależności od konstrukcji podatku i określenia podstawy opodatkowania, jego oddziaływanie ekonomiczne na podatnika może być bardzo zróżnicowane. W razie wyboru norm szacunkowych podatek ten przypomina w zasadzie podatek majątkowy, obciążający ziemię rolniczą, w którym podstawę opodatkowania (wartość ziemi) wylicza się według potencjalnych przychodów/dochodów z jednostki produkcji. Przy ustalaniu norm szacunkowych brane są pod uwagę różnorodne czynniki o charakterze biologicznym i ekonomicznym, wpływające na osiągnięte przychody. Przyjęcie jako podstawy potencjalnej przychodowości oznacza w rzeczywistości opodatkowanie dochodu przeciętnego, bez uwzględnienia faktycznych kosztów jego uzyskania, co bardzo zawęży pole oddziaływania 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. 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 go-

spodarstw rolnych, których dochody będą niższe od oszacowanych, co może przyczynić się do osłabienia ich kondycji ekonomicznej.

Oparcie podstawy opodatkowania na dochodach faktycznych oznacza w rzeczywistości przyjęcie jako podstawy tzw. dochodu podatkowego, wyliczonego na podstawie ewidencji podatkowych. Różnice pomiędzy dochodem 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, zarówno gospodarczego, jak i społecznego, stanowi ważny instrument polityki podatkowej. Poprzez odpowiednią konstrukcję podstawy wymiaru podatku, wyłączenia i odliczenia można niewątpliwie uzyskać duży wpływ na określone działania podatnika i wzrost nakładów na inwestycje [Dziemianowicz 2005, s. 105-110]. Niektóre rozwiązania mogą jednak prowadzić do zmniejszenia efektywności gospodarowania i podejmowania ryzykownych decyzji inwestycyjnych, podczas gdy bodźce podatkowe (ulgi i odliczenia) zachęcają przede wszystkim do zmniejszenia obciążeń podatkowych, a nie racjonalnego gospodarowania (szerzej [Carman 1997]).

Istotnym problemem jest ustalenie stawki podatku i skali podatkowej w rolnictwie. M. Podstawka stwierdza, że „dla zachowania zasady sprawiedliwości podatkowej podatek dochodowy od dochodów rolniczych powinien być naliczany według metody progresywnej” [Podstawka 1995, s. 41]. Argumentuje przy tym, że przyjęcie stawek progresywnych wynika ze sformułowanej przez J.S. Milla zasady równości ofiary⁴. Według M. Podstawki tylko skala progresywna zapewnia sprawiedliwe rozłożenie ciężarów podatkowych pomiędzy poszczególnymi podatnikami, w tym przypadku gospodarstwami rolnymi.

Kwestia wyboru skali podatkowej wydaje się jednak bardziej skomplikowana. W literaturze przedmiotu brakuje jednolitych opinii co do zalet i wad zastosowania progresywnych czy też liniowych stawek podatkowych w rolnictwie. Na podstawie piśmiennictwa można jednak sformułować tezę, że opodatkowanie progresywne służy przede wszystkim redystrybucji dochodów poprzez system podatkowy, a więc realizacji bardziej społecznej niż gospodarczej polityki państwa. Progresywny system opodatkowania nie tylko może zniechęcać do osiągania wyższych dochodów, lecz także ograniczać możliwości rozwojowe gospodarstw rolnych. Nie bez

⁴ Istota równości ofiary nawiązuje do sformułowanej w czasach biblijnych sentencji „bogaty powinien dawać więcej, biedny nie mniej niż pół szekli”. Według Milla sam fakt życia w społeczeństwie zobowiązuje do ponoszenia swojej (ustalonej na podstawie określonej zasady) 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 ze zdolnością płatniczą.

przyczyny opodatkowanie przedsiębiorstw ma zazwyczaj charakter liniowy. Wprawdzie rolnik, osiągając dochody, przeznacza je w części na własną konsumpcję, i tę część dochodów można traktować jako dochód osobisty, niemniej jednak w części finansują one również rozwój warsztatu pracy rolnika, jakim jest gospodarstwo rolne.

Pojawia się więc pytanie, co powinno przeważać: zasada sprawiedliwości opodatkowania czy też zasada efektywności ekonomicznej. Znalezienie właściwych konstrukcji podatkowych 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 gospodarstw rolnych, to opodatkowanie powinno mieć raczej charakter liniowy. Pozwoli to obniżyć obciążenia podatkowe w gospodarstwach dużych, co zdaniem G.W. Deana i O. Cartera będzie sprzyjać zwiększeniu powierzchni tych gospodarstw i zwiększeniu wydatków na inwestycje [Dean, Carter 1962, s. 754-768].

3. Podsumowanie

System opodatkowania rolnictwa może w istotny sposób determinować konkurencyjność gospodarstw rolnych, wpływać na ich liczbę, podział lub konsolidację, ich organizację oraz na formy organizacyjno-prawne prowadzenia produkcji rolnej, wysokość nakładów i inwestycje, efektywność gospodarowania i ceny ziemi. Skala oddziaływania systemu podatkowego zależy od zastosowania szczegółowych konstrukcji podatkowych, dostosowanych do potrzeb danego kraju. Inaczej oddziałuje podatek liniowy, inaczej zaś progresywny czy też regresywny, niebagatelną sprawą jest też liczba progów podatkowych i ich rozpiętość oraz wszelkiego rodzaju ulgi i odliczenia podatkowe.

Zarówno odrębne opodatkowanie ziemi rolniczej, jak i dochodu ma szereg wad, które częściowo można wyeliminować, stosując te dwie konstrukcje jednocześnie. Wydaje się zatem, że podatek dochodowy i majątkowy, które bezpośrednio obciążają podstawę opodatkowania (dochód lub majątek), zastosowane razem, mogą zapewnić właściwe opodatkowanie rolnictwa. Podatek majątkowy, a zwłaszcza opodatkowanie ziemi, umożliwi przede wszystkim uwzględnienie tzw. czynników zewnętrznych (biologicznych, klimatycznych i ekonomicznych), niezależnych od producenta, które mają wpływ na kształtowanie dochodów rolniczych. Jego oddziaływanie na gospodarstwa rolne jest raczej ograniczone. Natomiast wpływ podatku dochodowego, poprzez odpowiednio skonstruowany system ulg i odliczeń, może być znacznie większy. Szczegółowe rozwiązania powinny być jednak dostosowane do warunków społeczno-ekonomicznych występujących w danym kraju i uwzględniać poziom rozwoju sektora rolnego.

Literatura

- Carman H.F., *U.S. Agricultural Response to Income Taxation*, Iowa State University Press, Ames 1997.
- Ciechomski W.J., *Interwencjonizm państwowy w rolnictwie i obrocie rolnym*, Wydawnictwo AE, Poznań 1997.
- Dean G.W., Carter O., *Some Effects of Income Taxes on Large Scale Agriculture*, „Journal Farm Economic” 1962 nr 44.
- Dziemianowicz R., *Wpływ podatku dochodowego na rolnictwo (na przykładzie USA)*, Roczniki Naukowe SERiA, t. VII, z. 4, Warszawa-Poznań 2005.
- Etel L., *Europejskie systemy opodatkowania nieruchomości*, Kancelaria Sejmu, Biuro Studiów i Ekspertyz, Warszawa 2003.
- Podstawka M., *Opodatkowanie rolnictwa i perspektywy jego zmian w Polsce*, Wydawnictwo SGGW, Warszawa 1995.

TAXES AND THEIR INFLUENCE ON COMPETITIVENESS OF FARMS

Summary

The taxation system of agriculture can determine the competitiveness of farms in an essential way. A proper tax construction not only enables to accomplish fiscal aims, it is also able to support the development of farms. The point of this article is to present a hypothetical influence of selected property and income tax constructions on the competitiveness of farms, especially on effectiveness of farming and utilization of the land, on increase or decrease of production and on reproduction of real property. The nature of the present discussion is theoretical and it only refers to selected issues due to the limited size of the article.