



INSTYTUT EKONOMIKI ROLNICTWA
I GOSPODARKI ŻYWNOŚCIOWEJ
PAŃSTWOWY INSTYTUT BADAWCZY

Zmiany systemu podatkowego w rolnictwie

nr 44

Warszawa 2012



KONKURENCYJNOŚĆ POLSKIEJ GOSPODARKI
ŻYWNOŚCIOWEJ W WARUNKACH GLOBALIZACJI
I INTEGRACJI EUROPEJSKIEJ

**Zmiany systemu
podatkowego
w rolnictwie**



INSTYTUT EKONOMIKI ROLNICTWA
I GOSPODARKI ŻYWNOŚCIOWEJ
PAŃSTWOWY INSTYTUT BADAWCZY

Zmiany systemu podatkowego w rolnictwie

Redakcja naukowa
dr inż. Joanna Pawłowska-Tyszko

Autorzy:
dr inż. Małgorzata Gotowska
prof. dr hab. Jacek Kulawik
dr inż. Joanna Pawłowska-Tyszko
prof. dr hab. Marian Podstawka



KONKURENCYJNOŚĆ POLSKIEJ GOSPODARKI
ŻYWNOŚCIOWEJ W WARUNKACH GLOBALIZACJI
I INTEGRACJI EUROPEJSKIEJ

Warszawa 2012

Prof. dr hab. Marian Podstawka jest pracownikiem Szkoły Głównej Gospodarstwa Wiejskiego w Warszawie i Instytutu Ekonomiki Rolnictwa i Gospodarki Żywnościowej – Państwowego Instytutu Badawczego w Warszawie

Dr inż. Małgorzata Gotowska jest pracownikiem Uniwersytetu Technologiczno-Przyrodniczego w Bydgoszczy

Prof. dr hab. Jacek Kulawik i dr inż. Joanna Pawłowska-Tyszko są pracownikami Instytutu Ekonomiki Rolnictwa i Gospodarki Żywnościowej – Państwowego Instytutu Badawczego w Warszawie

Pracę zrealizowano w ramach tematu: **Budżetowe podstawy poprawy konkurencyjności polskiego rolnictwa**, w zadaniu: *Ubezpieczenia społeczne oraz opodatkowanie w rolnictwie – uwarunkowania i propozycje reform*

Celem pracy był przegląd istniejących rozwiązań podatkowych w polskim systemie podatkowym pod kątem możliwości dokonania zmian w sektorze rolnictwa. Za cele szczegółowe przyjęto symulację zastąpienia podatku rolnego podatkiem dochodowym oraz włączenia działalności rolniczej do powszechnego systemu podatkowego.

Recenzent

prof. dr hab. Bolesław Borkowski, SGGW

Korekta

Joanna Gozdera

Redakcja techniczna

Leszek Ślipki

Projekt okładki

AKME Projekty Sp. z o.o.

ISBN 978-83-7658-253-5

Instytut Ekonomiki Rolnictwa i Gospodarki Żywnościowej

– Państwowy Instytut Badawczy

00-950 Warszawa, ul. Świętokrzyska 20, skr. poczt. nr 984

tel.: (22) 50 54 444

faks: (22) 50 54 636

e-mail: dw@ierigz.waw.pl

<http://www.ierigz.waw.pl>

Spis treści

Wstęp.....	7
1. Rola systemu podatkowego w warunkach gospodarki rynkowej.....	9
1.1. Pojęcie i konstrukcja systemu podatkowego.....	9
1.1.1. Struktura systemu podatkowego.....	11
1.2. Funkcje i zasady podatkowe.....	17
1.2.1. Funkcje podatków.....	17
1.2.2. Zasady podatkowe.....	23
1.3. Kierunki zmian polskiego systemu podatkowego.....	29
2. Gospodarcze i społeczne skutki opodatkowania.....	33
2.1. Wpływ opodatkowania na gospodarkę w świetle teorii ekonomicznych....	33
2.2. Globalizacja i integracja ekonomiczna a podatki.....	44
2.3. Polityka fiskalna a jakość i poziom życia.....	57
2.4. Subsydiować czy opodatkowywać – aspekt teoretyczny.....	61
2.5. Problemy społeczne i gospodarcze a reforma systemu podatkowego.....	114
2.5.1. Problemy opodatkowania rolnictwa.....	117
3. Podatek dochodowy w polskim systemie prawnym.....	121
3.1. Ogólna charakterystyka podatku dochodowego.....	121
3.2. Formy i sposoby ewidencji podatku dochodowego.....	125
3.3. Procedura obliczania podatku dochodowego od osób fizycznych.....	132
4. System opodatkowania rolnictwa.....	144
4.1. Opodatkowanie rolnictwa w Polsce.....	146
4.1.1. Podatek rolny.....	152
4.1.2. Podatek od działów specjalnych produkcji rolnej.....	160
4.1.3. Podatek od nieruchomości i od środków transportowych.....	163
4.1.4. Podatek leśny.....	163
4.1.5. Podatek od spadków i darowizn.....	164
4.1.6. Podatek od towarów i usług (VAT).....	165
5. Możliwości wprowadzenia podatku dochodowego w rolnictwie.....	168
5.1. Wpływ wyboru formy opodatkowania działalności rolniczej na sytuację finansową gospodarstw.....	168
5.1.1. Cel i założenia badawcze.....	169
5.2. Wpływ wybranej formy opodatkowania na działalność rolniczą i budżet państwa.....	172
5.2.1. Opodatkowanie działalności rolniczej podatkiem dochodowym a budżet państwa.....	177
5.2.2. Podatki a ryzyko podatkowe.....	179
Podsumowanie.....	183
Literatura.....	186

Wstęp

W rolnictwie polskim nieuniknione jest dokonanie pewnych przekształceń w obszarze podatków, które będą miały prawdopodobnie poważne konsekwencje dla całego polskiego systemu podatkowego oraz ubezpieczeniowego. Wiązać się one będą z koniecznością dokonania wyboru pomiędzy państwem liberalnym a opiekuńczym, a tym samym określeniem jego roli w sterowaniu procesami ekonomicznymi w gospodarce.

Wybór systemu podatkowego w rolnictwie dotyczy głównie kwestii rozstrzygnięcia sporu o charakter polityki społeczno-gospodarczej w Polsce. Chodzi przede wszystkim o określenie wzajemnych relacji pomiędzy wydatkami publicznymi, zdolnością podatkową podmiotów a podatkami.

Podatki stanowią nie tylko podstawowe źródło dochodów państwowych, ale również, a może przede wszystkim są instrumentem w rękach państwa kształtującym stosunki między stronami podatku. Podatki umożliwiają realizację ustawowych funkcji państwa, a ich generowanie przez system podatkowy pozwala na kreację nowoczesnych finansów publicznych¹. Obowiązek płacenia podatków ogranicza prawo własności podatników. Stąd dążenie do utworzenia społecznie sprawiedliwego systemu podatkowego jest punktem wyjścia do opracowania harmonijnych, jednakowych dla wszystkich podatników ustaw podatkowych. Problem ten jest niezwykle istotny z punktu widzenia zachowań podmiotów gospodarczych działających na rynku, jak również sprawiedliwości społecznej. System podatkowy może wpływać na zachowania podmiotów gospodarczych, ich skłonność do podejmowania inwestycji, wyniki ekonomiczne, a co za tym idzie ich konkurencyjność. Stabilność (lub jej brak) systemu podatkowego oraz jego przejrzystość wpływa na zakres, w jakim właściciele przedsiębiorstw mogą racjonalnie podejmować decyzje gospodarcze. Częstotliwość zmian przepisów prawa podatkowego czyni ostrożnymi właścicieli jednostek gospodarczych.

Rolnictwo jest integralną częścią dziedzictwa kulturowego i jest ściśle związane z czynnikami gospodarczymi i społecznymi obszarów wiejskich. Dziś w obliczu międzynarodowej konkurencji oraz kryzysu gospodarczego, rolnictwo bardziej niż kiedykolwiek potrzebuje zmian strukturalnych. Gospodarstwa rolne, aby pozostać konkurencyjnymi powinny zwiększać swoje moce produkcyjne i bardziej intensywnie wykorzystywać posiadany kapitał. W tych warunkach wprowadzanie podatku dochodowego do rolnictwa może okazać się niezwykle

¹ Pastusiak R., *Efektywny system podatkowy – mit czy konieczność*. [w:] Głuchowski J. i in. *Ekonomiczne i prawne problemy racjonalizacji wydatków publicznych*, tom II, Wydawnictwo Uniwersytetu M. Curie-Skłodowskiej, Lublin 2005, s. 43.

trudne, aczkolwiek z punktu widzenia finansów publicznych konieczne. Z jednej strony podatek dochodowy może przynieść korzyści społeczeństwu jako całości, z drugiej strony prawdopodobnie będzie odzwierciedlał słabości sektora rolnego. Należy jednak podkreślić, że nie ma idealnego systemu podatkowego co wynika z faktu, że obowiązujące w danej chwili regulacje w jakiś sposób sprzyjają jednej grupie płatników, a mocniej obciążają inną. Z systemem podatkowym wiąże się również system opieki społecznej i pomocy państwa skierowany do różnych grup. Dzieje się tak dlatego, że wydatki oraz potrzeby społeczeństwa są determinantą podatków narzucanych przez państwo. Im większa konieczność ponoszenia wydatków, tym większe są obciążenia podatkowe nałożone na przedsiębiorców i społeczeństwo. W celu wyrównania tych dysproporcji konieczne jest możliwie jak najbardziej sprawiedliwe obciążenie wszystkich podatników. Wszystkich oznacza włączenie w system podatkowy również rolników. W tym kontekście nałożenie dodatkowych ciężarów na producentów rolnych w postaci podatku dochodowego musi przebiegać łącznie z reformą KRUS. Tak przeprowadzone zmiany będą pozytywnie oddziaływały na efektywność systemu podatkowego, która determinuje możliwość szybkiego i skutecznego pobierania podatków i ich dystrybucji w celu realizacji zadań, jakie stawia przed sobą państwo².

Wprowadzając podatki do rolnictwa należy dobrze ocenić sytuację tego sektora, dostosować do współczesnych realiów, gdyż przyjęcie podatku dochodowego bez wystarczającej analizy jego skutków, może zrobić więcej szkody niż pożytku.

Poniższy tekst stanowi próbę oceny skutków rozwiązań podatkowych w rolnictwie oraz oszacowania zmian w budżecie państwa i budżetach gmin w sytuacji hipotetycznego objęcia rolnictwa regulacjami o charakterze powszechnym.

² Pastusiak R., *Efektywny ...* op. cit. s. 44.

1. Rola systemu podatkowego w warunkach gospodarki rynkowej

W każdym państwie władza publiczna wykorzystuje do realizacji swojej polityki określone zasoby finansowe, gromadzone w ramach prowadzonej polityki fiskalnej. Głównym zbiorem instrumentów fiskalnych jest system podatkowy, za pomocą którego państwo gromadzi środki niezbędne dla prawidłowego funkcjonowania i realizacji funkcji społeczno-gospodarczych. Kształtowanie systemu podatkowego w warunkach gospodarki rynkowej wymaga jasnego określenia założeń polityki podatkowej. Oznacza to, że system podatkowy musi być skonstruowany w oparciu o zasady podatkowe regulowane ustawami i przepisami wykonawczymi o charakterze ponadustawowym. Dobry system podatkowy powinien stymulować aktywność podmiotów rynkowych i wzrost gospodarczy, a jednocześnie ograniczać i eliminować zjawiska, które są społecznie i ekonomicznie szkodliwe. Sprzyja temu odpowiednia konstrukcja tego systemu obejmująca charakterystykę poszczególnych podatków, ich elementów składowych oraz klasyfikację³.

1.1. Pojęcie i konstrukcja systemu podatkowego

Ogół podatków pobieranych w określonym czasie i w określonym kraju zwykło się w rozumieniu potocznym nazywać systemem podatkowym⁴. Inaczej mówiąc, jest to ogół prawnych i organizacyjnych form opodatkowania, którego składowymi są poszczególne podatki o zróżnicowanej konstrukcji⁵. System ten jest zbiorem różnych podatków, co oznacza, że podatków nie można rozpatrywać jako samodzielnych konstrukcji fiskalnych. Każdy z nich stanowi część systemu podatkowego, w którym mogą interferować ze sobą, działać neutralnie lub przeciwstawnie⁶. Oznacza to, że system podatkowy występuje dopiero wówczas, gdy wszystkie podatki tworzą wewnątrznie uporządkowaną, logiczną, zwartą i jednolitą całość, zarówno pod względem ekonomicznym, jak i prawnym⁷. Do elementów tworzących ten system należą:

³ R. Rosiński, *Polski system podatkowy, Poszukiwanie optymalnych rozwiązań*, Wydawnictwo Difin, Warszawa 2008, s. 27.

⁴ J. Kulicki, A. Krawczyk, P. Sokół, *Leksykon podatkowy*, Warszawa 1998, s. 319, P.M. Gaudemet, op. cit. S. 442; S. Dolata, *Podstawy wiedzy o podatkach i polskim systemie podatkowym*, Wydawnictwo Uniwersytetu Opolskiego, Opole 1999, s. 49-50.

⁵ W. Wojtowicz, *Pojęcie i charakter podatku jako dochodu publicznego* [w:] *Prawo podatkowe* (red. nauk. W. Wojtowicz), Oficyna Wydawnicza Branta, Bydgoszcz 2000, s. 29.

⁶ A. Majchrzycka-Guzowska, *Finanse i prawo finansowe*, Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis, Warszawa 2002, s. 121.

⁷ J. Jaśkiewiczowa, *Prawo finansowe*, Wydawnictwo Uniwersytetu Gdańskiego, Gdańsk 1988, s. 108; J. Kaleta, *Gospodarka budżetowa*, PWE, Warszawa 1985, s. 112; E. Tegler, *Funkcje systemu podatkowego i ocena jego sprawności* [w:] *System podatkowy zagadnienia teoretyczno-prawne*, UŁ, Acta Universitatis Lodzianensis, Folia Iuridica 1992, nr 54, s. 102.

- wybrane ze względu na przedmiot opodatkowania typy podatków, z jakimi związane są określone (pożądane) cele (funkcje, zadania),
- organizacja wymiaru, poboru, kontroli, egzekucji i represji w sferze podatków,
- prawo regulujące oba wymienione powyżej elementy⁸.

Budowa takiego systemu w praktyce jest procesem skomplikowanym, ponieważ na jego kształt wpływa wiele czynników. Wśród nich wymienia się: ustrój społeczno-polityczny, struktury administracyjne państwa, przyjęty i realizowany program rozwoju społeczno-gospodarczego, a także potrzeba dostosowania się do ustawodawstwa na poziomie międzynarodowym⁹. Biorąc pod uwagę siłę i sposób oddziaływania podatków na wszystkich uczestników procesów gospodarczych, państwo powinno dążyć do stworzenia uporządkowanego i logicznego systemu podatkowego. Wielu ekonomistów podkreśla jednak, że poszczególne podatki, które składają się na całość systemu, pochodzą z różnych okresów, ustrojów prawnych i państwowych oraz systemów gospodarczych, wskutek tego nie współdziałają one harmonijnie, co więcej, przeszkadzają sobie wzajemnie lub nawet niwelują. W związku z tym to, co nazwa się systemem podatkowym może w rzeczywistości być tylko zbiorem luźnych podatków, tworzących chaos podatkowy¹⁰.

Te odmienne podejścia prowadzą do wyróżnienia historycznego i racjonalnego systemu podatkowego. System historyczny powstaje w drodze ewolucyjnych przemian i zazwyczaj nie odpowiada wszystkim wymogom wynikającym z potrzeb danego kraju, ma wiele niedoskonałości i musi być co pewien czas korygowany¹¹. Korekty te są wynikiem zmian uwarunkowań prawnych, ekonomicznych i politycznych i stanowią podstawę do budowy systemów „szytych na miarę”, tzn. racjonalnych. System racjonalny jest budowany i wprowadzany według z góry przyjętych założeń, co czyni go najlepszym z możliwych, jakie mogą mieć zastosowanie w danych warunkach i w danym czasie. Oznacza to, że nie ma idealnego, uniwersalnego systemu podatkowego, który mógłby

⁸ C. Kosikowski, *Potrzeba – zakres – warunki – metody reformy polskiego systemu podatkowego* [w:] *Kierunki reformy polskiego systemu podatkowego*, (red. nauk) A. Pomorska, Wyd. UMCS, Lublin 2003, s. 13.

⁹ B. Kolanowska-Kowalska, *Polityka fiskalna* [w:] B. Pietrzak, Z. Polański, B. Woźniak (red. nauk.), *System finansowy w Polsce 2*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2008, s. 301.

¹⁰ A. Iwanka, *Finanse i polityka podatkowa państw kapitalistycznych*, Państwowe Wydawnictwo Gospodarcze, Warszawa 1961, s. 95.

¹¹ E. Etel, *System podatkowy* [w:] E. Ruśkowski red. nauk., *Finanse publiczne i prawo finansowe t. 2*, KiK, Warszawa 2000, s. 26.

obowiązywać zawsze i wszędzie¹². Sztuką natomiast jest konstrukcja takiego systemu, który realizowałby jednocześnie trzy podstawowe cele, tj.:

- zapewniał środki finansowe na pokrycie wydatków publicznych,
- umożliwiał makroekonomiczne kształtowanie popytu,
- umożliwiał realizację celów społecznych.

Aby cele te mogły zostać zrealizowane, systemy podatkowe w każdym państwie powinny stanowić pewną całość, a rozpatrywanie poszczególnych podatków powinno następować w powiązaniu z innymi podatkami, tworzącymi owe systemy¹³. Polski system podatkowy składa się z relatywnie małej liczby podatków, które stanowią dochody budżetu państwa i budżetów samorządowych. Do podatków państwowych należą: podatek dochodowy od osób fizycznych, podatek dochodowy od osób prawnych, podatek od towarów i usług, podatek akcyzowy i podatek od gier. Podatkami samorządowymi są: podatek od nieruchomości, podatek rolny, podatek leśny, podatek od środków transportowych, podatek od posiadania psów (zastąpiony w 2009 roku opłatą), podatek od spadków i darowizn oraz podatek od czynności cywilnoprawnych. Według T. Lubińskiej zawężanie systemu podatkowego tylko do logicznie powiązanych ze sobą podatków stanowi błąd metodyczny, gdyż systemem podatkowym należy objąć – oprócz podatków – również paropodatki, związane głównie z systemem zabezpieczeń społecznych¹⁴. Zagadnienie to zostanie szerzej omówione w dalszej części opracowania.

1.1.1. Struktura systemu podatkowego

Termin struktura systemu podatkowego zazwyczaj odnosi się do składu systemu dochodów budżetowych, czyli ich podziału ze względu na źródło podatku. Nieco rzadziej terminem tym określa się cechy strukturalne poszczególnych podatków, takie jak: podstawa opodatkowania, zasięg podatku, ulgi i zwolnienia oraz stawki podatku¹⁵, które decydują o poziomie podatkowych dochodów budżetu centralnego. Obok działań podejmowanych przez ustawodawcę w obszarze konstrukcji poszczególnych podatków, w istotnym stopniu wpływ na wysokość dochodów podatkowych mają określone parametry makroekonomiczne

¹² S. Owsiak, *Finanse publiczne. Teoria i praktyka.*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2006, s. 227.

¹³ R. Rosiński, *Polski system ...* op.cit. s. 27.

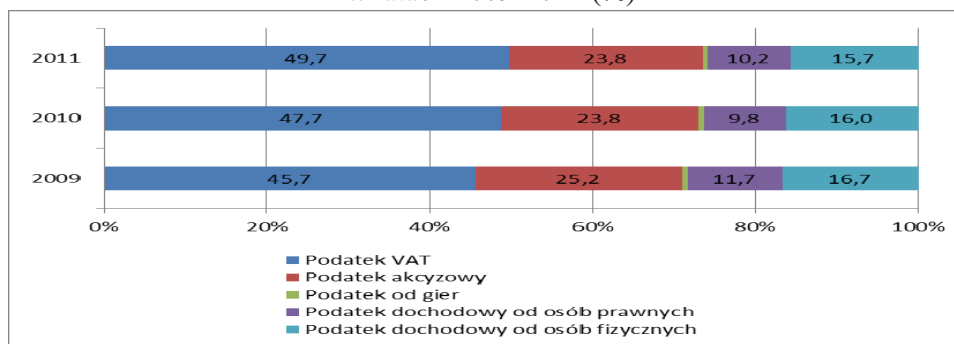
¹⁴ T. Lubińska, *Reforma podatkowa czy reforma systemu dochodów fiskalnych – kwestie terminologiczne jako punkt wyjścia do rozważań i propozycji zmian*, [w:] *Polski system podatkowy. Założenia a praktyka*, (red. nauk.) A. Pomorska, Wyd. UMCS, Lublin 2004, s. 58.

¹⁵ W. Hettich, S. Winer, *Positive model of tax structure*, *Journal of Public Economics*, No 24, 1994, s. 22.

ne, m.in. poziom PKB, wyniki finansowe podmiotów prowadzących działalność gospodarczą, poziom zatrudnienia czy osiągniętych dochodów.

Główna linia podziału podatków przebiega według kryterium prawnego wyróżniającego podatki pośrednie i bezpośrednie. Zgodnie z tym podziałem najbardziej znaczącym źródłem dochodów podatkowych polskiego budżetu są podatki pośrednie, spośród których dominującą pozycję zajmuje podatek od towarów i usług (VAT) (Rysunek 1). Dochody z tytułu tego podatku stanowiły w budżecie państwa w latach 2009-2011 odpowiednio od ok. 46% do ok. 50% ogółu dochodów podatkowych. Na kolejnym miejscu wśród podatków pośrednich znajduje się akcyza, z której wpływy stanowiły w badanym okresie ok. 24% dochodów podatkowych. Najmniejsze znaczenie w grupie podatków pośrednich, a także w całej grupie dochodów podatkowych ma podatek od gier (ok. 0,7%).

Rysunek 1. Struktura dochodów podatkowych budżetu państwa w latach 2009-2011 (%)



Źródło: opracowanie własne na podstawie danych GUS, Rocznik Statystyczny Rzeczypospolitej Polskiej 2010-2012.

W roku 2010 i 2011 zauważa się zmniejszenie wpływów z tytułu podatku akcyzowego z 25,2% w roku 2009 do 23,8% w kolejnych analizowanych latach. Wzrasta znaczenie podatku VAT w dochodach budżetowych, jego udział w roku 2011 zwiększył się w stosunku do roku 2009 o 4 p.p. Udział podatków dochodowych w analizowanym okresie pozostaje praktycznie bez zmian. W roku 2009 wpływy z tytułu podatków dochodowych razem wziętych (28,4%) były mniejsze o 17,3 p.p. od wpływów z tytułu podatku VAT (45,7%). Wzrost wpływów z tytułu podatku VAT jest wynikiem wzrostu stawek tego podatku w roku 2010. Należy jednak podkreślić, że dodatni efekt dochodowy możliwy jest do osiągnięcia nie tylko drogą zmiany stawek podatkowych, ale także dzięki rozszerzeniu zakresu podmiotowego i przedmiotowego opodatkowania. Taką

właściwość posiadają tylko podatki pośrednie, pozostałe konstrukcje podatkowe, nawiązują wprost do dochodów podatników, przez co zakres rozszerzenia bazy podatkowej jest możliwy tylko poprzez wzrost stawek podatkowych oraz rozszerzenie ich zakresu podmiotowego. Właściwość ta ma istotne znaczenie przy zmianach dokonujących się w sferze opodatkowania rolnictwa. Dochody podatkowe polskiego budżetu stanowiły w analizowanym okresie ok. 16% PKB i wskazywały nieznaczną tendencję wzrostową z 15,3% w roku 2009 do 16,0% w roku 2011.

Struktura polskiego systemu podatkowego nie odbiega znacznie od współczesnych systemów podatkowych państw w gospodarce rynkowej. Podstawowym podobieństwem wybranych systemów podatkowych jest oparcie dochodów państwa na dwóch podatkach bezpośrednich obciążających dochody osób fizycznych i osób prawnych, oraz na dwóch podatkach pośrednich obciążających konsumpcję: podatku VAT i akcyzie. Nadrzędną rolę w systemach podatkowych większości krajów europejskich odgrywają podatki pośrednie. W niektórych krajach, jak np. w Danii, Anglii, Hiszpanii i Włoszech głównym źródłem zasilania budżetów państwowych są podatki bezpośrednie (Tabela 1). Analizując systemy podatkowe krajów Wspólnoty zauważa się ich wyraźne zróżnicowanie. Patrząc przez pryzmat polityki makroekonomicznej, której głównym celem jest harmonijny wzrost gospodarczy krajów UE, różnorodność ta może prowadzić do szkodliwej konkurencji podatkowej¹⁶. Z drugiej strony zróżnicowanie systemów podatkowych odzwierciedla atrakcyjność krajów Wspólnoty w przyciąganiu inwestorów oraz prowadzi do racjonalizacji wydatków publicznych¹⁷. Badania zagraniczne wskazują, iż wysoki udział podatków pośrednich (takich jak VAT) w systemie podatkowym sprzyja rozwojowi gospodarczemu¹⁸. Wpływ na to ma przede wszystkim pozytywne oddziaływanie tego podatku na wzrost oszczędności, jak również jego niewielki wpływ na alokację kapitału.

¹⁶ J. Wilson, *Theories of tax competition*, National Tax Journal, vol. 52, 1999, s. 269-304.

¹⁷ E. Mendoga, L. Tesar, *Why hasn't tax competition triggered a race to the bottom? Some quantitative lessons from the UE*, Journal of Monetary Economics, vol. 52, 2005 s. 163-204; J. Wilson, D. Wildasin, *Capital tax competition: bane or boon*, Journal of Public Economics, vol 88, 2004, s. 1065-1091.

¹⁸ E. Mendoga, L. Tesar, *Why hasn't tax competition triggered...* op.cit. s. 163-204.

Tabela 1. Struktura dochodów podatkowych oraz ich udział w PKB w wybranych krajach UE według grup podatków w roku 2009

Państwa	Udział podatków			
	PKB=100%	Pośrednie	Bezpośrednie	Pozostałe
Austria	42,1	49,8	46,9	3,3
Słowenia	38,2	60,5	38,4	1,2
Słowacja	29,4	63,4	33,7	3,0
Grecja	32,1	57,9	38,1	3,9
Anglia	36,4	39,2	51,3	9,5
Francja	43,5	53,3	41,6	5,1
Niemcy	39,5	51,7	45,3	3,0
Irlandia	31,2	47,5	45,1	7,4
Holandia	38,9	48,9	46,1	5,0
Dania	48,8	37,0	61,0	2,0
Hiszpania	37,6	45,7	50,9	3,3
Czechy	36,9	54,4	44,9	0,8
Włochy	43,2	48,6	49,4	2,0
Polska	35,2	61,0	36,5	2,5

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych Eurostat 2010, *Taxation trends in the European Union*.

Analiza struktury systemów podatkowych prowadzi do określenia stosunkowego znaczenia poszczególnych podatków oraz wyodrębnienia w ramach systemów podatkowych pewnych subsystemów, wyróżnionych z zastosowaniem rozmaitych kryteriów. Na ogół za kryterium wydzielenia subsystemów podatkowych przyjmuje się charakter podmiotów gospodarczych działających na rynku. Rosiński dokonując analizy polskiego systemu podatkowego, wyróżnił w nim trzy podsystemy: opodatkowanie działalności gospodarczej, opodatkowanie osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej (in. gospodarstw domowych) oraz opodatkowanie działalności rolniczej¹⁹ (Rysunek 2).

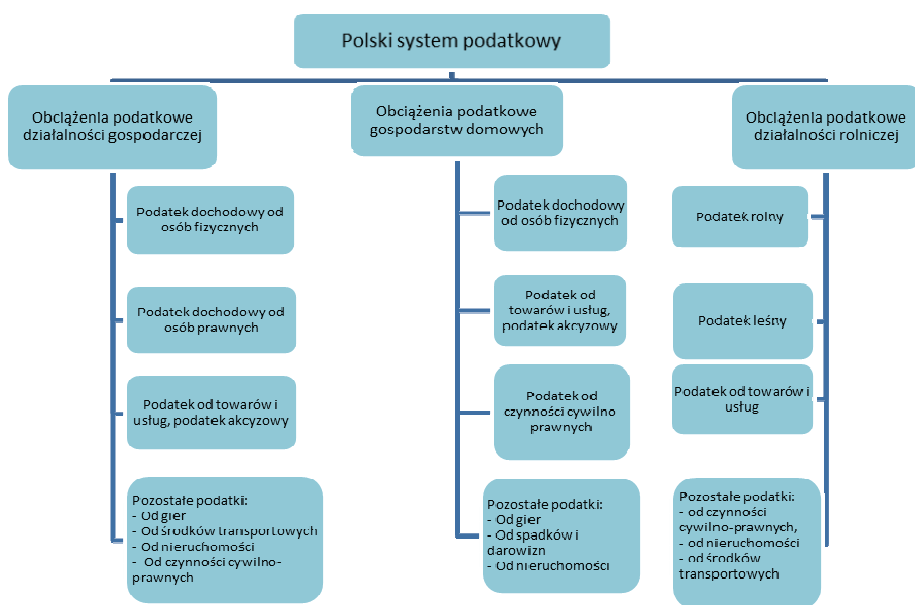
Na rysunku 2 widać wyraźnie, że obciążenia podatkowe działalności rolniczej są odmienne od pozostałych dziedzin działalności gospodarczej. Spośród obciążeń fiskalnych gospodarstw rolnych nadrzędne znaczenie ma podatek rolny, który z założenia zastępuje podatek dochodowy. Wysokość tego podatku jest jednak uzależniona od ilości posiadanych hektarów oraz jakości gleby, co zdaniem wielu ekonomistów w żaden sposób nie odzwierciedla poziomu dochodów właścicieli gospodarstw rolnych²⁰. Stąd coraz częściej pojawiają się postulaty

¹⁹ R. Rosiński, *Polski system ...* op.cit. s. 27.

²⁰ J. Sobiech, E. Denek, J. Wierzbicki, J. Wolniak, *Finanse publiczne*, Warszawa 1997, s. 128-129.

zastąpienia podatku rolnego podatkiem dochodowym²¹. Trzeba się zgodzić z tezą, iż w rolnictwie polskim nieuniknione jest dokonanie pewnych przekształceń w obszarze podatków, które będą miały prawdopodobnie poważne konsekwencje dla całego systemu finansowego. Wiązać się one będą z koniecznością dokonania wyboru pomiędzy państwem liberalnym a opiekuńczym. Wybór systemu podatkowego w rolnictwie dotyczy głównie kwestii rozstrzygnięcia sporu o charakter polityki społeczno-gospodarczej w Polsce. Chodzi przede wszystkim o określenie wzajemnych relacji pomiędzy wydatkami publicznymi, zdolnością podatkową podmiotów oraz podatkami.

Rysunek 2. Zasadnicze obciążenia podatkowe w ramach subsystemów opodatkowania w Polsce



Źródło: opracowanie na podstawie R. Rosiński, *Polski system podatkowy, Poszukiwanie optymalnych ...sp.cit. s. 48.*

Należy jednak podkreślić, iż nie ma idealnego systemu podatkowego. Nie istnieje również jedna recepta na stworzenie ekonomicznie uzasadnionego systemu podatkowego, lecz wiele rozwiązań, między którymi istnieje możliwość wyboru. Wybór ten zależy natomiast od preferowania określonych wartości przez decydentów gospodarczych i najczęściej w praktyce ma charakter kom-

²¹ R. Rosiński, *Polski system ... op.cit. s. 146.*

promisowy, niezadowolający w pełni nikogo. Wynika to z faktu, że obowiązujące w danej chwili regulacje w jakiś sposób sprzyjają jednej grupie podatników, a mocniej obciążają inną. Oznacza to, że podatki wpływają na sytuację finansową przedsiębiorstw poprzez zniechęcenia lub stymulowanie do podejmowania określonych działań. Mniejsze lub większe znaczenie narzędzi podatkowych zależy od przyjętych celów polityki fiskalnej i w pewien sposób dyskredytuje ich neutralny charakter. W większości państw europejskich z systemem podatkowym wiąże się również system opieki społecznej i pomocy państwa skierowany do różnych grup. Dzieje się tak dlatego, że wydatki oraz potrzeby społeczeństwa są determinantą podatków narzucanych przez państwo. Im większa konieczność ponoszenia wydatków, tym większe są obciążenia podatkowe nałożone na przedsiębiorców i społeczeństwo. Oddziaływanie państwa na procesy gospodarcze i społeczne za pomocą podatków jest więc stałą praktyką.

Podobne funkcje mogą pełnić narzędzia o charakterze niepodatkowym. Głównym celem ich stosowania jest zapewnienie środków na finansowanie konkretnych zadań państwa wynikających z umów społecznych. Narzędzia te stanowią jednak dodatkowe obciążenia przedsiębiorstw, wpływając tym samym na koszty pracy, stan lub zmiany w zatrudnieniu. Stąd powstaje problem, jaki powinien być poziom składek na fundusze pełniące funkcję zabezpieczeń, w jaki sposób (do jakiego poziomu) państwo może partycypować w dotowaniu owych składek. Ubezpieczenia społeczne różnią się od innych programów państwowych tym, że źródłem ich finansowania jest celowy podatek obciążający płace. Wpływy z tego podatku zostają powierzone specjalnemu funduszowi, z którego finansowane są świadczenia. Na polski system ubezpieczeń społecznych składają się dwa podsystemy:

- system ubezpieczeń społecznych (ZUS),
- system ubezpieczeń społecznych rolników (KRUS).

Powyższe rozważania wskazują na odmienne traktowanie rolnictwa przez system finansowy państwa. Odmienności te prowadzą do naruszania zasad stanowiących podstawę funkcjonowania tego systemu. W celu wyrównania tych dysproporcji konieczne jest, możliwie jak najbardziej sprawiedliwe obciążenie wszystkich podatników. W tym kontekście nałożenie dodatkowych ciężarów na producentów rolnych w postaci podatku dochodowego musi przebiegać łącznie z reformą KRUS. Tak przeprowadzone zmiany będą pozytywnie oddziaływały na efektywność systemu podatkowego, która determinuje możliwość szybkiego

i skutecznego pobierania podatków i ich dystrybucji w celu realizacji zadań, jakie stawia sobie państwo²².

Ponadto, każdy system podatkowy, niezależnie od tego, czy wynika z historycznych uwarunkowań, czy racjonalnych przesłanek, tworzony jest w celu realizacji popytu na pieniądź zgłaszanego przez państwo. Popyt ten zależy natomiast od funkcji państwa i samorządów. Aby funkcje te mogły być realizowane, system podatkowy musi być spójny pod względem prawnym i ekonomicznym, a jego konstrukcja powinna uwzględniać uwarunkowania ekonomiczne, społeczne, administracyjne i polityczne. Zapewnienie pewnej harmonii historycznie ukształtowanych systemów podatkowych nie jest zadaniem łatwym, ze względu na mnogość i różnorodność celów i funkcji, jakie mają spełniać podatki w realizacji zadań państwa. Budowie optymalnego systemu podatkowego powinny służyć powszechnie akceptowalne zasady podatkowe, dzięki którym możliwe jest uniknięcie błędów w konstrukcji podatków i systemów podatkowych.

1.2. Funkcje i zasady podatkowe

1.2.1. Funkcje podatków

Funkcje podatków są jednym z fundamentalnych zagadnień, których zrozumienie umożliwia właściwe funkcjonowanie systemu podatkowego. Odzwierciedlają one bowiem podstawowe cele gospodarcze i społeczne państwa. Patrząc przez pryzmat celów, funkcje wyjaśniają rolę podatków w ich osiągnięciu. Rola ta wynika z zadań władz publicznych, które gwarantują przede wszystkim efektywność całości gospodarki przy ułomności rynkowego mechanizmu alokacji, sprawiedliwość i równość obywateli przy nadmiernej dysproporcji dochodów oraz stabilność gospodarki rynkowej przy jej cyklicznym funkcjonowaniu²³. Funkcje podatków mają więc charakter obiektywny, będący rezultatem społeczno-gospodarczego rozwoju działalności ludzkiej²⁴, z drugiej strony zmieniają się wraz z przeobrażeniami ustrojowymi i społeczno-gospodarczymi, co jest wynikiem świadomej polityki realizowanej poprzez różne konstrukcje finansowe²⁵. Zapotrzebowanie państwa na dochody systematycznie wzrasta, co jest wynikiem rosnących potrzeb społecznych i gospodarczych, ograniczonej ilości zasobów itp. Efektem tego procesu jest wzrost obciążeń podatkowych.

W konstrukcji poszczególnych podatków najczęściej wyróżnia się funkcję fiskalną (dochodową lub skarbową) oraz funkcje pozafiskalne. Do funkcji poza-

²² R. Pastusiak, *Efektywny system podatkowy – mit czy konieczność* [w:] Głuchowski J. i in. *Ekonomiczne i prawne problemy racjonalizacji wydatków publicznych*, tom II, Wydawnictwo Uniwersytetu M. Curie-Skłodowskiej, Lublin 2005, s. 44.

²³ P.A. Samuelson, W.D. Nordhaus, *Ekonomia*, t.1, PWN, Warszawa 1996, s. 88-90.

²⁴ M. Weralski, *Finanse publiczne i prawo finansowe*, PWN, Warszawa 1984, s. 247.

²⁵ N. Gaj, *Teorie podatkowe w świecie*, PWN, Warszawa 1992, s. 116.

fiskalnych (ekonomicznych i społecznych)²⁶ zalicza się funkcję regulacyjną (redystrybucyjną), bodźcową (motywacyjną, stymulacyjną) oraz kontrolną.

Podatki przede wszystkim realizują funkcję fiskalną (dochodową), która wyraża się dostarczaniem dochodów budżetowi państwa niezbędnych do realizacji celów publicznych, inaczej zapewnienia sfinansowania wydatków publicznych²⁷. Z tego wynika, że podatek po pierwsze powinien realizować swój główny, zasadniczy cel finansowy poprzez pokrycie obciążeń publicznych. Po drugie cel finansowy nie może być jedynym celem podatku, ale powinien współrealizować cele gospodarcze i społeczne. Wynika z tego, że funkcja fiskalna wydaje się najwłaściwszą funkcją, dla której podatek został stworzony i jest podstawą wszystkich systemów podatkowych. Należy podkreślić, że we wcześniejszej literaturze finansowej funkcja fiskalna podatków była jedyną, a podatki, które nakładano w celach pozafiskalnych uważano za pozbawione treści właściwej tego rodzaju obciążeniom²⁸. Obecnie powszechny jest pogląd, iż pozostałe funkcje podatków mają charakter drugorzędny (uzupełniający), a im ich znaczenie jest większe, tym bardziej komplikuje się system podatkowy. Funkcja fiskalna ma więc zasilać budżet państwa na takim poziomie, aby cele społeczne i gospodarcze realizowane przez państwo nie stały podstawowymi funkcjami podatków. Oznacza to, że cele społeczne i gospodarcze powinny być realizowane przez system podatkowy tylko przy „okazji” i powinny być wyznaczone dopiero po określeniu niezbędnych potrzeb państwa. W innym przypadku funkcja fiskalna może stać się narzędziem realizacji innych funkcji, a wówczas skala uzyskanych wpływów podatkowych będzie nieodpowiednia do zgłaszanych, nieograniczonych potrzeb. Stąd zwolennicy doktryn neoliberalnych podkreślają, że podatki powinny pełnić wyłącznie funkcję fiskalną. Ma ona prowadzić przede wszystkim do stworzenia jak najbardziej optymalnych konstrukcji podatkowych zachowujących równowagę społeczno-gospodarczą w danych warunkach polityczno-gospodarczych. Konstrukcje te natomiast powinny być dostosowane do zakresu i skali zadań państwa, jednostek samorządu terytorialnego oraz innych podmiotów finansów publicznych. Jeśli rosną zadania władzy publicznej, wówczas podatki muszą być podniesione, ich obniżenie jest możliwe, gdy zadania te zostaną ograniczone. Ickiewicz w nawiązaniu do krzywej Laffera podkreśla, że nadmierny fiskalizm, wyrażony w konstrukcjach podatków, przede wszystkim przez wysokość stawki podatkowej, zamiast przyczyniać się do wzrostu docho-

²⁶ K. Marecki (red. nauk.), *Podstawy finansów*, PWE, Warszawa 2008, s. 148; R. Wierzbą, *Finanse przedsiębiorstw rolnych*, PWE, Warszawa 1988, s. 110.

²⁷ J. Sokołowski, *Oddziaływanie podatków dochodowych i od wartości dodanej na procesy gospodarcze*, skrypty Akademii Ekonomicznej im. O. Langego we Wrocławiu, Wrocław 1991, s. 19.

²⁸ A. Majchrzycka-Guzowska, *Finanse ...* op.cit. s. 95.

dów budżetowych, prowadzi do ich zmniejszenia²⁹. Dzieje się tak dlatego, że zbyt wysoki poziom obciążeń podatkowych może wywołać negatywne skutki gospodarcze. Nadmierny fiskalizm oznacza politykę zbyt uciążliwego, nieliczącego się z bardzo negatywnymi konsekwencjami, obciążenia dochodów podatników. Za podstawowe miary stopnia fiskalizmu w gospodarce przyjmuje się: relację dochodów podatkowych do PKB, wysokość stawek podatkowych, liczbę podatków³⁰.

W związku z tym, dla zachowania równowagi budżetowej, państwo będzie poszukiwało dodatkowych źródeł dochodów, np. poprzez włączenie nowej grupy podatników do systemu. Analizując więc funkcję fiskalną podatków należy rozpatrywać ją w kontekście takich cech, jak: wydajność, skuteczność, koszty poboru czy pewność równomierności wpływów do budżetu, które stanowią gwarancję stabilności finansowej państwa. O roli podatków w kształtowaniu dochodów publicznych świadczy ich duży udział w dochodach budżetu państwa (w latach 2009-2011 stanowiły one ok. 85%). Ocenę funkcji fiskalnej należy dokonywać z punktu widzenia poborcy podatku (fiskusa), jak i samego podatnika. Państwo, by móc realizować wyznaczone zadania, odbiera podatnikowi część jego dochodu. Dochód ten podatnik mógłby potencjalnie przeznaczyć na rozszerzenie działalności gospodarczej, powiększenie majątku, oszczędności pieniężne lub inne formy lokaty kapitału lub konsumpcji. Władze publiczne mogą udzielać ulg i zwolnień, stymulując tym samym rozwój preferowanych kierunków polityki społecznej i gospodarczej. Im więcej udzielą ulg i zwolnień jednym podatnikom, tym wyższe musi być obciążenie pozostałych. W konsekwencji taka sytuacja może skłaniać zbyt obciążonych podatników do ograniczenia swoich działalności gospodarczych lub do uchylania się od płacenia podatków, co powoduje zmniejszenie dochodów podatkowych państwa. Działalność gospodarcza przenosi się do szarej strefy, wzrasta zatrudnienie „na czarno” i nasilają się oszustwa podatkowe³¹. Szacuje się, że udział szarej strefy w polskiej gospodarce jest relatywnie wysoki i wynosi od 25 do 30% dochodów państwa. Dla porównania udział szarej strefy w Szwecji wynosi 13%, w Holandii 7%, a w Szwajcarii tylko 3%³². Uszczuplenie dochodów państwa poprzez uchylanie się od płacenia podatków osłabia jego możliwości w sferze dostarczania

²⁹ J. Ickiewicz, *Podatkowe i niepodatkowe obciążenia przedsiębiorstw*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa 1998, s. 18-19.

³⁰ B. Guziejewska, *Finanse publiczne wobec wyzwań globalizacji*, Wyd. Poltext, Warszawa 2010, s. 54.

³¹ A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe. Dla studentów praktyków*, Ars boni et aequi, Poznań 1996.

³² M. Niesiołbiedzka, *Podatki* [w:] T. Tyszka, *Psychologia ekonomiczna*, Gdańskie Wydawnictwo Psychologiczne, Gdańsk 2004, s. 505.

dóbr i usług publicznych, ograniczając tym samym realizację jego podstawowych zadań.

W praktyce prawie na całym świecie podatki są wykorzystywane przez władzę publiczną nie tylko w celach fiskalnych, lecz również w celach pozafiskalnych. Funkcja wykorzystywania podatków jako instrumentów oddziaływania na życie społeczne i gospodarcze znana była już w starożytności. Miała jednak wówczas znaczenie marginalne. Dopiero jednak lata 30. XX wieku przyniosły nowe poglądy dotyczące możliwości wykorzystania podatków jako narzędzi do osiągania innych celów niż fiskalne. Zwolennicy doktryny socjaldemokratycznej wychodzą z założenia, że mechanizm rynkowy jest niedoskonałym instrumentem sterowania gospodarką i poszukują sposobów wykorzystania podatków w celach pozafiskalnych. Jednym z pierwszych, który zwrócił uwagę na pozafiskalne funkcje państwa był A. Wagner. Formułując katalog zasad podatkowych, dostrzegł on potrzebę uwzględniania w nich zarówno interesów podatnika, jak i interesów państwa. Funkcje pozafiskalne wykorzystywane są przez państwo m.in. do oddziaływania na życie społeczne i gospodarcze. Należą do nich m.in. *funkcja regulacyjna (alokacyjna)* polegająca na korygowaniu rynkowego podziału dochodów³³ za pomocą progresji podatkowej, stopy podatkowej, ulg i zwolnień podatkowych itp.³⁴. W związku z tym jej zadaniem jest przesuwanie środków finansowych w odpowiednich proporcjach między podmiotami gospodarczymi a budżetem.

Funkcja redystrybucyjna zmierza do zróżnicowania dochodów podmiotów gospodarczych na rynku. Wychodzi ona z założenia, że to mechanizm rynkowy prowadzi do pogłębienia różnic dochodowych między podmiotami, więc należy je zniwelować. Realizacja tej funkcji w znacznym stopniu określa sytuację finansową podatników i dlatego powinna uwzględniać ochronę pewnego minimalnego dochodu podatnika, jego sytuację rodzinną, strukturę wydatków oraz źródła dochodów. W związku z tym przejmowanie w drodze przymusu podatkowego części dochodów osób fizycznych i prawnych powinno być ograniczone do takich rozmiarów, które są niezbędne do pokrycia uzasadnionych potrzeb publicznych. Ponadto należy zauważyć, że podatek stanowi jeden z wielu regulatorów dochodów podmiotów gospodarujących. Polityka kształtowania dochodów opiera się również na innych instrumentach ekonomiczno-finansowych, takich jak ceny, oprocentowanie kredytów, dotacje itp.

Funkcja stymulacyjna ma zachęcać podatników do podejmowania działań preferowanych przez ustawodawcę poprzez zróżnicowanie obciążeń podatkowych. Działanie motywacyjne podatku nie jest konsekwencją samego wpro-

³³ H. Ćwikliński (red. nauk) *Polityka gospodarcza*, Wyd. UG, Gdańsk 2000, s.96-97.

³⁴ R. Wierzba, *Finanse przedsiębiorstw ...* op.cit. s. 111.

wadzenia podatku, ale zastosowania określonych bodźców. Stymulacja może odbywać się poprzez odpowiednią konstrukcję podstawy opodatkowania, zwolnienia podatkowe – terminowe czy określony poziom obciążenia. Do pobudzenia określonych form działalności wykorzystuje się również ulgi i zwolnienia lub wyłączenia podatkowe – przedmiotowe. W pierwszym przypadku mówimy o stymulacji ogólnej, drugi dotyczy stymulacji selektywnej³⁵. O wpływie ogólnym można mówić np. wówczas, gdy podatki wykorzystywane są do walki z inflacją, w celu zwiększenia lub zmniejszenia poziomu inwestycji, konsumpcji lub dla ożywienia gospodarczego. Na przykład zmniejszenie stawek podatkowych dla wybranej gałęzi gospodarki wzmacnia jej pozycję na rynku. W ten sposób podatki mogą oddziaływać na rynek pracy, zachęcać do tworzenia miejsc pracy w określonym sektorze gospodarki. Również poprzez podwyższenie podatków państwo może ograniczać monopolistyczną pozycję wybranych podmiotów gospodarczych. Sелеktywne działanie podatków ma miejsce wtedy, gdy państwo chce wymusić konkretne zachowania podatników lub uzyskać środki na konkretne cele. Na przykład w celu wzmocnienia polityki prorodzinnej wprowadzono ulgę rodzinną tzw. becikowe. Niezależnie od przyjętych przez ustawodawcę bodźców, stymulowanie oczekiwanych działań podatników jest zadaniem trudnym. Nieodpowiednia bowiem konstrukcja podatków może spowodować nieoczekiwane, negatywne zachowania podatników. Na przykład ulga w postaci „rent i innych trwałych ciężarów” była atrakcyjną formą obniżania podatków dla osób z trzeciego progu podatkowego. Często jednak wykorzystywano ten fakt i zawierano fikcyjne umowy z osobami niebędącymi w ogóle płatnikami podatku dochodowego od osób fizycznych, np. z rolnikami, którzy jako obdarowani nie płacili podatku od otrzymanej kwoty³⁶. Chcąc więc, aby preferencje podatkowe były skutecznymi instrumentami kształtowania aktywności gospodarczej muszą być one dostosowane do uwarunkowań systemowych w danym kraju. Wówczas wpływają one na strukturę produkcji oraz rozmieszczenie pracy i kapitału³⁷.

Funkcja kontrolna podatków polega na kontroli przebiegu procesów gospodarczych. Znaczne obniżenie wpływów od podmiotów gospodarczych od wpływów przewidywanych informuje o trudnościach ze zbytem, z wyegzekwowaniem należności od niektórych kontrahentów, utratą płynności finansowej podmiotów gospodarczych itp. Jednak polski system podatkowy jest nieczuły na sygnały płynące z rynku i nawet przy zmniejszonych wpływach podatkowych

³⁵ J. Sokołowski, *Zarządzanie przez podatki*, PWN, Warszawa 1995, s. 24.

³⁶ J. Baczyński, J. Mojkowski, *Wielka rewolucja podatkowa Balcerowicza*, Polityka nr 36 z 1998 r., s. 5.

³⁷ A. Komar, *Finanse publiczne*, PWE, Warszawa 1994.

decydenci starają się zrealizować fiskalny cel podatków, nie analizując przyczyn spadku tych wpływów. Na przykład podatek VAT zgodnie z zasadą memoriałową należy zapłacić po wystawieniu faktury, nawet wtedy, gdy kontrahent nie wywiązał się ze swojego zobowiązania podatkowego. Sytuacja ta ma poważne konsekwencje dla funkcjonowania i stabilności całego systemu podatkowego. Często podkreśla się, że rozbudowa funkcji regulacyjnych i kontrolnych prowadzi do ochrony partykularnych interesów, wbrew oczywistym interesom społecznym.

Poszczególne podatki i cały system podatkowy wypełniają przedstawione funkcje jednocześnie³⁸. Oznacza to, że funkcje podatków są od siebie zależne, mogą się uzupełniać, a nawet wzmacniać. Zawsze jednak jedna z przedstawionych powyżej funkcji ma charakter wiodący. Określenie jednak funkcji podatków zależy od przyjętej perspektywy teoretycznej. Zwolennicy nurtu etatycznego³⁹ podkreślają konieczność rozbudowy funkcji pozafiskalnych podatków, za pomocą których można przeciwdziałać kryzysom ekonomicznym, walczyć z bezrobociem i inflacją, a także korygować proporcje podziału dochodu. Z kolei zwolennicy teorii neoliberalnej⁴⁰ przyjmują krytyczne stanowisko wobec interwencjonizmu państwowego. Uważają, że podatki powinny być niewysokie i jednakowe dla wszystkich. System podatkowy powinien być neutralny, a funkcje podatków powinny być ograniczone do niezbędnego minimum⁴¹. We współczesnych systemach podatkowych, podatki poprzez swoje funkcje pełnią rolę regulatora procesów gospodarczych. Ich oddziaływanie polega m.in. na finansowym zasilaniu budżetu państwa i samorządów, regulacji środków finansowych będących w posiadaniu podatników, zachęcaniu lub zniechęcaniu podatników do określonych działań czy też kontroli procesów gospodarczych.

Konkludując, instrumenty polityki podatkowej stanowią główne źródło zasilania budżetu i tym samym wyznaczają poziom wydatków państwowych. Za pomocą instrumentów polityki podatkowej można realizować cele fiskalne, alokacyjne, redystrybucyjne czy też stabilizacyjne, co zaprezentowano w tabeli 2. Oznacza to, że każdy wprowadzony podatek ma wpływ na różne działania i reakcje podatków, tym samym efekty wprowadzonych przez ustawodawcę rozwiązań podatkowych mogą być zamierzone lub niezamierzone.

³⁸ E. Denek, *Finanse publiczne*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1995.

³⁹ Do przedstawicieli tego nurtu należał m.in. J.M. Keynes.

⁴⁰ Zwolennikami teorii liberalnych byli m.in. M. Fridman, R. Lucas, R. Baro, A. Laufer, G. Gilder, F.A. Hayek.

⁴¹ Z. Podlasiak, *Społeczno-ekonomiczne funkcje współczesnego państwa* [w:] R. Milewski, *Elementarne zagadnienia ekonomii*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Wydanie drugie zmienione i rozszerzone, Warszawa 1995, 1999 s. 294-298.

Tabela 2. Instrumenty polityki podatkowej wykorzystywane w realizacji funkcji polityki podatkowej

Funkcja fiskalna	
Dochody publiczne	Wydatki publiczne
Funkcja alokacyjna	
Polityka podatkowa, w tym: <ul style="list-style-type: none"> • cła protekcyjne, • instrumenty podatkowe promujące lub hamujące rozwój określonych przedsięwzięć (np. ulgi, zwolnienia) 	<ul style="list-style-type: none"> • wydatki inwestycyjne, • wydatki na działalność służb, które przyczyniają się do poprawy funkcjonowania infrastruktury ekonomicznej i społecznej
Funkcja redystrybucyjna	
<ul style="list-style-type: none"> • podatek dochodowy od dochodów bezpośrednich 	<ul style="list-style-type: none"> • pieniężne transfery socjalne (np. zasiłki dla bezrobotnych), • bezpłatne lub częściowo odpłatne zaspokajanie określonych usług społecznych, • kształtowanie wyjściowych warunków rynkowych podziału dochodów (np. wydatki na szkolenie siły roboczej)
Funkcja stabilizacyjna	
<ul style="list-style-type: none"> • automatyczne stabilizatory wynikające np. z progresywnego charakteru podatku dochodowego, • zmiana stawek podatkowych, • ulgi i zwolnienia stymulujące inwestycje i eksport. 	<ul style="list-style-type: none"> • wydatki na wynagrodzenia w sektorze publicznym, • świadczenia socjalne, • wydatki na roboty publiczne, • wydatki zbrojeniowe.

Źródło: opracowanie własne na podstawie B. Winiarski (red. nauk.) Polityka gospodarcza, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2004, s. 455.

1.2.2. Zasady podatkowe

Zasady podatkowe są wzorcem, na bazie którego tworzy i dostosowuje się podatki do zmieniających się warunków rynkowych. Zasady te określają warunki, jakim powinien odpowiadać poprawnie zbudowany system podatkowy i poszczególne podatki⁴² i są fundamentem racjonalizacji systemów podatkowych⁴³. W toku rozwoju historycznego państwa zmieniało się spojrzenie na jego funkcje, a tym samym zmieniała się zarówno ilość (katalog), jak i treść tych zasad, które pierwotnie dotyczyły wyłącznie podatków. Z czasem zasady te objęły całe systemy podatkowe. Wpływ na to miało szereg czynników, w tym m.in.: wzrost wiedzy na temat podatków i zasad ich konstrukcji, ustrój społeczno-

⁴² J. Głuchowski, *Polskie prawo ...* op.cit. s. 8.

⁴³ G. Szczodrowski, *Polski system podatkowy*, PWN, Warszawa 2007, s. 49; J. Kalata, *Gospodarka ...* op.cit. s.112.

gospodarczy, głoszona doktryna ekonomiczna, przemiany, jakie zachodziły w życiu politycznym, społecznym, gospodarczym itp.⁴⁴.

Szereg kryteriów i warunków, jakim odpowiada dobrze skonstruowany podatek i cały system podatkowy można określić mianem zasad podatkowych. Ich celem jest racjonalizacja systemu podatkowego⁴⁵, realizującego nakreślone przez państwo funkcje⁴⁶. Stąd zasady podatkowe mają zapewnić przejrzystość tego systemu i pozwalają realizować podstawowe cele państwa. To one warunkują możliwość pobierania i wymierzania podatku przez władze państwowe.

Początek wprowadzania zasad do sytemu podatkowego należy łączyć z gwałtownym rozwojem gospodarki rynkowej oraz powstaniem nurtu liberalnego w ekonomii. Poglądy zwolenników wolności gospodarczej stały się podstawą do głoszenia zasad takiej konstrukcji podatku, która wolności tej będzie sprzyjać, a nie ją hamować. Po raz pierwszy zasady podatkowe zostały sformułowane przez A. Smitha, który w podatkach widział podstawowe źródło finansowania gospodarki publicznej. Zasady te obejmowały: pewność podatku, jego dogodność, taniość poboru oraz równość/sprawiedliwość obciążenia podatkami. Pierwsze trzy zasady stanowią kanon podatkowych zasad administracyjnych⁴⁷. Zasada czwarta uznawana jest przez wielu ekonomistów za najważniejszą spośród sformułowanych przez A. Smitha, jednak przez klasyków ekonomii jest ona różnie interpretowana. A. Smith ujmował ją jako zasadę proporcjonalnego obciążenia zróżnicowanych dochodów obywateli. Podkreślał on, że najbardziej sprawiedliwą podstawę naliczania podatku jest konkretny dochód, a nie urodzenie, status społeczny czy majątek⁴⁸. Pozostałe zasady dotyczyły przede wszystkim ochrony interesów podatnika. A. Smith stworzył podstawy do sformułowania doktryny liberalnej, opierającej się na trzech kardynalnych założeniach:

1. polityka podatkowa powinna być neutralna, tzn. niepowodująca zmian w podziale dochodów społeczeństwa,
2. ciężary podatkowe społeczeństwa nie powinny hamować aktywności gospodarczej oraz ograniczać gromadzenia oszczędności przez gospodarstwa domowe,
3. system podatkowy powinien zawierać również podatki pośrednie, co spowoduje, że ciężary podatkowe będą ponosili w istotnym stopniu pra-

⁴⁴ M. Kosek-Wojnar, *Zasady podatkowe – przebrzmiały relikw czy współczesne kryteria oceny podatków?* Zeszyty Naukowe nr 1 Wyższej Szkoły Ekonomicznej w Bochni, Bochnia 2003, s. 19.

⁴⁵ A. Komar, W. Łączkowski, *Finanse i prawo finansowe*, PWN, Warszawa 1979, J. Kalata, *Gospodarka budżetowa*, PWE, Warszawa 1981, s. 112.

⁴⁶ N. Gajl, *Teorie podatkowe w świecie*, PWN, Warszawa 1992.

⁴⁷ M. Blaug, *Teoria ekonomii. Ujęcie retrospektywne*, PWN, Warszawa 1994, s. 80.

⁴⁸ W. Stankiewicz, *Historia myśli ekonomicznej*, PWE, Warszawa 2007, s. 128.

cownicy najemni, a tym samym zwiększą się możliwości oszczędzania i inwestowania przedsiębiorców⁴⁹.

W XIX w. A. Wagner, zwolennik nurtu tzw. socjalizmu państwowego, uporządkował zasady formułowane przez A. Smitha i uzupełnił o takie, które zapewniały ochronę interesów publicznych. Zaproponował on trzy grupy zasad: techniczne, ekonomiczne i moralno-polityczne, określane również mianem zasad sprawiedliwości. Kontynuatorem myśli A. Smitha odnoszącej się do klasycznych zasad podatkowych byli D. Ricardo, J.B. Say czy J.S. Mill. Podkreślali oni znaczenie takich zasad, jak unikanie fiskalizmu i ochrona źródeł podatkowych oraz moralność podatku. J.B. Say twierdził, że nie ma dobrych podatków, tylko mniej lub bardziej złe. Wszystkie te zasady do dnia dzisiejszego nie straciły na aktualności i stanowią kanon zasad, na bazie których konstruowane są współczesne systemy podatkowe. Jedynie po II wojnie światowej w państwach socjalistycznych nie stosowano się do powszechnie akceptowanych zasad i przyjmowano odmienne założenia systemów podatkowych. Systemy te opierały się na zasadzie klasowości, co praktycznie oznaczało nierówne traktowanie podatników znajdujących się w identycznych sytuacjach⁵⁰. Obecnie wyróżniamy cztery grupy zasad podatkowych opartych na klasycznych konstrukcjach: fiskalne (fiskalno-budżetowe), ekonomiczne, sprawiedliwości (etyczno-społeczne) oraz techniczne (techniki podatkowej)⁵¹. Podział ten zaprezentowano na rysunku 3.

Zasady ekonomiczne obejmują problematykę *nienaruszalności majątku podatników* oraz *przerzucalności podatków*. Zgodnie z pierwszą zasadą podatki nałożone na podatnika nie powinny naruszać jego majątku, co oznacza, że przychód podatnika może zostać opodatkowany tylko wtedy, gdy mamy sferę tzw. korzyści prywatnych. W związku z tym wysokość podatku powinna być określona na poziomie pozwalającym uregulować zobowiązania podatkowe z bieżących dochodów. Problem polega na ustaleniu wysokości tego podatku, na takim poziomie, aby nie naruszała ona omawianej zasady. W rolnictwie sprawę komplikuje również brak możliwości ustalenia wysokości dochodu do opodatkowania. *Zasada przerzucalności podatków* polega na legalnym przenoszeniu ciężarów podatkowych na ostatecznych konsumentów, co oznacza, że podatki dotyczą najbardziej sferę konsumpcji. Jej podłożem jest założenie, iż bogaci ludzie konsumują więcej niż biedni, a wysoki poziom konsumpcji jest przyczyną bogactwa. Pogląd ten był krytykowany przez J.B. Saya⁵², który uważał, że bogac-

⁴⁹ S. Owsiak, *Finanse publiczne. Teoria i praktyka*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2006, s. 126.

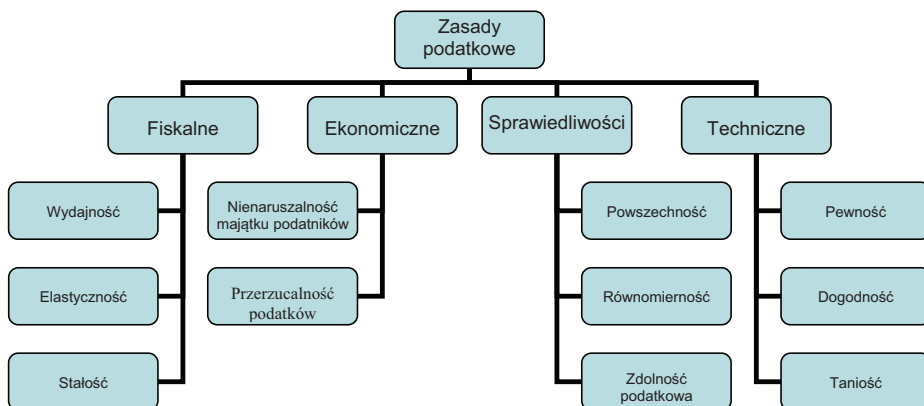
⁵⁰ W. Wojtowicz (red. nauk), *Prawo podatkowe – stan prawny – 1 stycznia 2000*, Oficyna Wydawnicza Branta, Bydgoszcz 2000, s. 37.

⁵¹ S. Owsiak, *Finanse publiczne ...* op.cit. s. 189.

⁵² J.B. Say, *Traktat o ekonomii politycznej*, PWN, Warszawa 1960, s. 765-766.

two bierze się nie z wysokiego poziomu konsumpcji, ale przede wszystkim z angażowania w działania tworzące wartość. Analizując jednak problem z punktu widzenia producenta on również jest konsumentem tworzącym w wyniku konsumpcji wartość dodaną.

Rysunek 3. Zasady podatkowe



Źródło: Opracowanie własne na podstawie S. Owsiak, *Finanse ... op.cit.* s. 189.

Zasada sprawiedliwości odnosi się do powszechności, równości (równomierności) oraz zdolności podatkowej. Miarą sprawiedliwości jest ogólny wskaźnik nierówności dochodowych w społeczeństwie⁵³. Zasada sprawiedliwości uważana jest przez współczesnych ekonomistów za najważniejszą zasadę sformułowaną przez A. Smitha, chociaż sam autor za równie ważną uważał zasadę pewności opodatkowania⁵⁴. *Zasada powszechności* budzi najmniej kontrowersji w grupie zasad sprawiedliwości. Według niej system podatkowy powinien być tak skonstruowany, aby nie dawał możliwości uchylania się od obowiązku płacenia podatku, co oznacza brak przywilejów zwalniających od opodatkowania określone grupy społeczne. W swym pierwotnym znaczeniu zasada ta zakładała objęcie podatkiem każdego obywatela, bez względu na pochodzenie i status społeczny. Była ona wymierzona we wszystkich obywateli bez wyjątku. W miarę upływu czasu coraz częściej niektóre grupy społeczne pod różnymi pretekstami zostały zwalniane z podatków. W Polsce podatku dochodowego nie płacą rolnicy, co rodzi wiele sprzecznych opinii różnych środowisk. W klasycznym rozumieniu *zasada równomierności (równości)* zakładała, że wszyscy podatnicy uzyskujący taki sam dochód powinni być opodatkowani na tych samych

⁵³ J.E. Stiglitz, *Ekonomia sektora publicznego*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2004, s. 125

⁵⁴ G. Szczodrowski, *Polski system ... op.cit.* s. 37.

zasadach, bez żadnych przywilejów. W swym pierwotnym znaczeniu była ona w istocie zasadą powszechnego opodatkowania, stanowiła bowiem postulat, aby przy opodatkowaniu uwzględniony został nie status osobisty człowieka, przynależność stanowa, lecz „to co on posiada lub zarabia”⁵⁵. Zasada ta miała przełomowe znaczenie dla tak pożądaną przez wszystkich obywateli sprawiedliwości społecznej. Odbiega ona jednak w swym pierwotnym znaczeniu od istoty sprawiedliwości i odwołuje się do równości, która nie zawsze oznacza sprawiedliwość społeczną. Potwierdza to sformułowana przez A. Smitha myśl, iż „(...) nie jest rzeczą nierozsądną, aby bogaci uczestniczyli w publicznych wydatkach nie tylko proporcjonalnie do swych dochodów, ale nieco powyżej tej proporcji”. W tym kontekście jego poglądy są zbliżone z poglądami F.Y. Edgewortha, który uważał, że krańcowa użyteczność dochodu każdej osoby jest identyczna, w związku z tym podatek powinien być nakładany przede wszystkim na bogatych, gdyż ich utracone korzyści na skutek opodatkowania będą mniejsze niż utracone korzyści biednych. Poglądy F.Y. Edgewortha zachęcają do eliminowania z systemu tych, którzy mają najniższe dochody bądź stosowania skal o wysokiej progresji. Zupełnie odmienne stanowisko miał J.S. Mill, który uważał, że podatnik osiągający taki sam dochód, powinien poświęcać na rzecz wspólnoty (państwa) identyczną korzyść. *Zasada zdolności podatkowej* odnosi się do sytuacji, w której podatnicy powinni opłacać podatki stosownie do wysokości swoich dochodów, a daniny te nie powinny przekraczać ich możliwości dochodowych. Zasada ta chroni dochody osób najbiedniejszych, często potrzebujących wsparcia socjalnego ze strony rządu. Nawiązuje ona do kształtowania systemu podatkowego w taki sposób, aby nie naruszał on godnego życia obywatela i aby przyznawana takiemu obywatelowi wolność nie naruszała takich samych praw innych. Istotne przy zachowaniu tej zasady jest uwzględnianie założeń gospodarki rynkowej i praw podmiotów podatnika⁵⁶.

Zasady techniczne odnoszą się do pewności wpływów podatkowych, co oznacza, że podatki powinny być niezawodnym źródłem dochodów państwa. Oprócz tego każdy podatnik powinien być poinformowany o wysokości podatku, który jest zobowiązany zapłacić. Pewność podatku stanowi więc dla podatnika określoną wartość, którą wyznaczają przewidywalność w zakresie obowiązku podatkowego i wysokość zobowiązania podatkowego⁵⁷. Uwzględnienie tej zasady w konstrukcjach podatkowych pozwala na planowanie działalności oraz na unikanie sankcji karno-skarbowych. Podatki powinny być pobierane

⁵⁵ M. Pietrewicz, *Polityka fiskalna*, POLTEXT, Warszawa 1994, s. 52-53.

⁵⁶ A. Komar, *Systemy podatkowe krajów Unii Europejskiej*, PWE, Warszawa 1996, s. 30.

⁵⁷ M. Poszwa, *Zarządzanie podatkami w małej i średniej firmie*, Wydawnictwo C.H. Beck, Bydgoszcz 2007 s. 55.

w sposób *dogodny* dla podatnika, czyli z uwzględnieniem jego warunków finansowych, a także cyklu i charakteru prowadzonej przez niego działalności. Niezwykle istotna w konstrukcjach podatkowych jest *zasada taniości* poboru podatku, która zakłada, iż koszty realizowania podatków nie mogą nadmiernie uszczuplać dochodów państwa.

Wśród **zasad fiskalnych** fundamentalne znaczenie ma *zasada trwałej wydajności*, która odwołuje się do wystarczalności podatku i jego zdolności do wzrostu. Jest więc miernikiem oceny prawidłowości wyboru źródeł podatkowych. Trwałą wydajność podatku mają zapewnić podstawa opodatkowania oraz stawki podatkowe. Podstawa opodatkowania nawiązuje do takich wielkości ekonomicznych, jak przychód, dochód czy majątek, które pozostają w ścisłym związku z rozwojem gospodarczym. Konstrukcja podstawy opodatkowania ma zagwarantować elastyczność dochodów budżetowych przy różnej dla różnych podatków trwałej wydajności. *Zasada elastyczności* gwarantuje szybką reakcję podatków na zmieniające się procesy i zdarzenia gospodarcze oraz społeczne. *Zasada stałości* mówi o konieczności unikania wprowadzania nowych podatków i zmian w podatkach już istniejących.

Wydaje się, że fundamentem budowy optymalnych systemów podatkowych powinny być dwie niesprzeczne wobec siebie zasady, a mianowicie: zasada trwałej wydajności podatku oraz zasada sprawiedliwości w rozłożeniu ciężaru podatkowego. Ponadto należy podkreślić, że konstrukcja systemu podatkowego powinna odnosić się do ustrojowej istoty podatku, która polega na tym, że wszelkie zasady gwarantujące praworządność podatkową regulowane są prawem konstytucyjnym. Do zasad tych należą: niedziałanie prawa wstecz (*lex retro non agit*), *vacatio legis*, zaufanie do prawa i państwa, zgodność z prawem i równość⁵⁸. Zasady te nabierają szczególnego znaczenia w warunkach gospodarki rynkowej, gdyż zupełna swoboda państwa w podejmowaniu decyzji odnoszących się do zmian w systemie podatkowym, mogłaby zaburzyć funkcjonowanie przedsiębiorstw na wolnym rynku.

W świetle powyżej przedstawionych zasad należy mieć poważne zastrzeżenia wobec obecnego systemu podatkowego w Polsce, a odnoszące się przede wszystkim do stopnia jego skomplikowania oraz naruszania zasady sprawiedliwości społecznej. Brak jasnych zasad podatkowych opartych na powszechności i sprawiedliwości podatku wpływa na osłabienie tzw. moralności podatkowej i nieuczciwe zachowanie podatników należących do systemu. Nie dziwi więc fakt, że wiele kontrowersji budzi ograniczona zasada powszechności podatkowej wyłączająca dochody z działalności rolniczej z obowiązku opodatkowania podatkiem dochodowym. Rodzi to w środowiskach społecznych i przedsiębior-

⁵⁸ G. Szczodrowski, *Polski...op.cit.*, s. 16.

czych poczucie niesprawiedliwości podatkowej. Poszukując więc odpowiedzi na pytanie dotyczące sprawiedliwości podatków, można przyjąć dwie perspektywy oceny: obiektywną (odnoszącą się do równomiernego rozłożenia ciężarów podatkowych adekwatnych do zdolności podatkowej) i subiektywną (odnoszącą się do faktycznego poczucia ludzi, do tego co jest słuszne i sprawiedliwe). W ekonomii dominuje kryterium sprawiedliwości obiektywnej, przy czym jest ono bardzo problematyczne. Trudno bowiem rozstrzygnąć, które grupy powinny płacić wyższe i o ile wyższe podatki. Obowiązujące zasady podatkowe mają umożliwić bardziej sprawiedliwy rozkład dochodów. Psycholodzy, społeczeństwo interesują się sprawiedliwością subiektywną i kierują się zasadą, iż podatki są sprawiedliwe wtedy i tylko wtedy, gdy są postrzegane jako sprawiedliwe⁵⁹. Z reguły podatki były i są oceniane jako niesprawiedliwe przez większość podatników. Potwierdzają to liczne badania prowadzone przez wiele ośrodków naukowych⁶⁰.

1.3. Kierunki zmian polskiego systemu podatkowego

Obecnie przeżywamy okres zwiększonego zainteresowania propozycjami zmian w systemie podatkowym. Niemniej jednak do dziś nie zostały sprecyzowane procedury, które miałyby doprowadzić do uzyskania efektywnego systemu podatkowego. Przyczyn tego stanu można upatrywać z jednej strony w braku powszechnej znajomości teoretycznych podstaw ekonomii opodatkowania, z drugiej skoncentrowaniem dyskusji na praktycznych problemach interesujących podatników lub zapewnieniem odpowiedniego poziomu dochodów. Często podkreśla się, iż zmiana tego systemu miałaby polegać na wyznaczeniu innej roli poszczególnym podatkom jako źródła wpływów budżetowych.

Wydaje się, że reforma systemu podatkowego powinna dotyczyć ujednoczenia zasad opodatkowania podmiotów gospodarczych. Szczególnie należy odnieść się do zasady sprawiedliwości, która jest mocno nadwyrężana na skutek istniejących wykluczeń przedmiotowych. Dla przykładu, obecnie obowiązujące formy opodatkowania rolnictwa, jak również nadmiernie rozwinięty system pomocy państwa skierowany do rolników wzbudza szereg kontrowersji. Fakt ten nie może dziwić, gdyż zgodnie z teorią równowagi Adamsa ważną motywację jednostki stanowi poczucie sprawiedliwej wymiany, polegające na porównywaniu wkładu, który wnoszą z otrzymanymi rezultatami⁶¹. Jeżeli ta równowaga jest

⁵⁹ S.E.G. Lea, R.M. Tarpy, P. Webley, *The individual in the economy. A survey of economic psychology*, University Press, Cambridge 1987, s. 302.

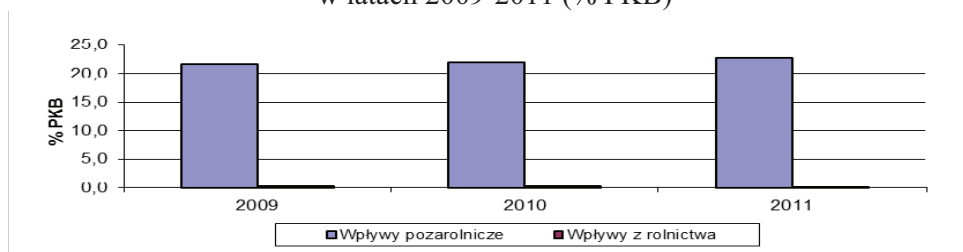
⁶⁰ J.T. Scholtz, K.M. McGraw, M.R. Steenberg, *Will taxpayers ever like taxes? Responses to the U.S. Tax Reform Act of 1989*. *Journal of Economic Psychology*, 13, 1992, s. 625-656; S.E.G. Lea, R.M. Tarpy, P. Webley, *The individual ...* op.cit. s. 302-306.

⁶¹ M. Niesiobędzka, *Podatki ...* op.cit. s. 505

zachwiana, wówczas pojawia się poczucie niesprawiedliwości. Z badań wynika, że 72% respondentów badanych w 2008 roku uważa, że podatki w Polsce są niesprawiedliwe⁶². Należy zauważyć, że jest to trwała krytyka systemu podatkowego, gdyż od roku 2006 to przekonanie nie ulega znacznym wahaniom (w roku 2006 – 77%, a w roku 2007 – 70% ankietowanych). Do czynników, które w istotny sposób kształtują w świadomości społecznej wartościującą opinię o sprawiedliwości należy zaliczyć między innymi zróżnicowaną sytuację materialną rodzin, sposoby wydawania przez państwo środków pochodzących z podatków, czy też stosunek grup społecznych do rządzących. Zagadnienie sprawiedliwości opodatkowania wydaje się być istotne w kontekście udziału rolnictwa w finansowaniu zadań państwa oraz wysokości pomocy państwa skierowanej do tego sektora.

Porównanie skali opodatkowania podmiotów rolniczych do opodatkowania pozostałych jednostek pozwala ocenić wkład sektora rolniczego w rozwój gospodarczy kraju (Rysunek 4). Porównując niską skalę opodatkowania rolnictwa do opodatkowania pozostałych podmiotów można postawić tezę, że polskie prawo podatkowe chroni dochody rolników. Oczywiście taka sytuacja sprzyja konkurencyjności polskich gospodarstw rolnych, natomiast cała polska gospodarka może okazać się mniej konkurencyjna, jeżeli chodzi o miejsce lokowania inwestycji międzynarodowych. Ochrona interesów polskich rolników może również spowodować odpływ polskiego kapitału za granicę, ze względu na nadmierne obciążenia fiskalne pozostałych jednostek gospodarczych. Zwiększenie udziału rolnictwa w dochodach publicznych pozwoliłoby rozłożyć ciężar opodatkowania na poszczególne podmioty i tym samym mogłoby przyspieszyć rozwój gospodarczy kraju.

Rysunek 4. Wpływy z podatków oraz składek na ubezpieczenie społeczne w Polsce z rolnictwa i pozostałych działów gospodarki w latach 2009-2011 (% PKB)

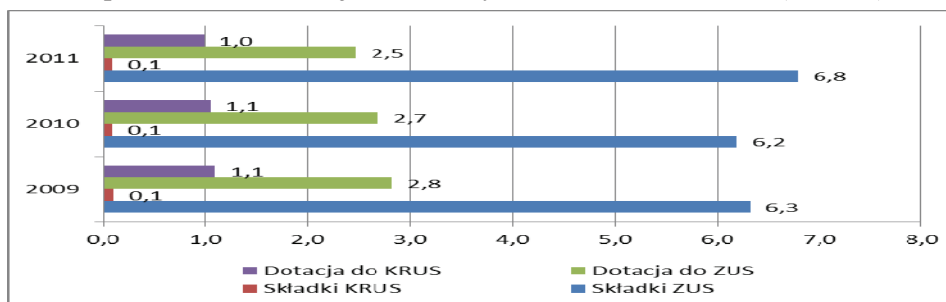


Źródło: opracowanie własne na podstawie danych GUS, Roczniki Statystyczne RP, GUS, Warszawa 2010-2012.

⁶² Sondaż Gazety Prawnej, PBS DGA oraz Ernst&Young, *Portret polskiego podatnika*, Gazeta Prawna z dn. 29 maja 2008 r.

Analizując stopień pomocy państwa skierowany do rolnictwa w postaci dotowania składek na ubezpieczenia społeczne również uwidacznia się problem nadmiernego uprzywilejowania podmiotów rolniczych w stosunku do pozostałych jednostek (Rysunek 5). Uprzywilejowane traktowanie rolnictwa potwierdza analiza udziału w Produkcie Krajowym Brutto wpływów ze składek na ubezpieczenia społeczne oraz dotacji budżetowych. Obciążenia składką ubezpieczeniową w sektorze rolnictwa są na znikomym, prawie niezauważalnym dla budżetu poziomie (ok. 0,1% PKB). Natomiast skalę obciążeń z tytułu ubezpieczeń społecznych pozostałych podmiotów należy uznać za bardzo wysoką (ok. 6,5%). Jeśli nałożyć na to system dotacji państwowych do ubezpieczeń społecznych, który w przypadku rolnictwa jest niewspółmiernie wysoki do obciążeń producentów rolnych z tytułu składek ubezpieczeniowych, wówczas wyraźnie widać opiekuńczą rolę państwa w stosunku do rolnictwa. Bez wątpienia rola ta, odnosząca się do zasady pomocniczości, sprowadza się do udzielenia obywatelom możliwie jak największej pomocy, która jest im potrzebna do wypełniania podstawowych zadań społecznych i ekonomicznych. Jednak traktowanie rolnictwa w taki sposób, może hamować wszelkiego rodzaju aktywność rolników i hamować proces rozwoju społeczno-gospodarczego.

Rysunek 5. Udział w PKB wpływów z tytułu składek na ubezpieczenia społeczne oraz dotacji budżetowych w latach 2009-2011 (% PKB)



Źródło: opracowanie własne na podstawie danych GUS, Rocznik Statystyczny RP, GUS, Warszawa 2010-2012.

W tym kontekście należy zastanowić się jednak nad zakresem pomocy państwowej. O ile uzależnienie podatków bezpośrednich od wysokości osiągniętego dochodu nie budzi zastrzeżeń, o tyle kwestia zwolnienia rolników z tego podatku oraz innych obciążeń o charakterze „parapodatków” jest już przedmiotem sporów środowisk społecznych i politycznych. Utrwalając takie rozwiązania, należy odpowiedzieć sobie na następujące pytania:

- jaki rodzaj pomocy socjalnej kierować do rolnictwa, aby nie odebrała ona samodzielności w trosce o poprawę ich bytu,

- czy popieranie niesamodzielnych ekonomicznie i niewydolnych społecznie gospodarstw prowadzi do utrwalenia się ich społecznego statusu,
- czy pomoc ze strony państwa skierowana do rolnictwa w formie niskich obciążeń finansowych nie jest demoralizująca i nie zachęca do pasywnego trwania rolników w roli biorącego?

Odpowiedź na tak postawione pytania wydaje się być tylko jedna. W krajach o rozbudowanych świadczeniach obserwuje się zjawisko przechodzenia z pokolenia na pokolenie nawyku życia w formie biorcy, co degraduje gospodarstwa jako zdolne do samodzielnego rozwoju. Brak podatków dochodowych w rolnictwie oraz wysoki udział państwa w składkach na świadczenia społeczne tej grupy, również z etycznego punktu widzenia jest szkodliwe i niesprawiedliwe zarówno dla samych rolników, jak i pozostałych obywateli. Pomijając nawet kwestie ekonomiczne (wysokości podatku, sposobu jego naliczania itp.), wprowadzenie podatku dochodowego do rolnictwa może przynieść pozytywne skutki. Przede wszystkim już zmiana formy opodatkowania na bezpośrednie opodatkowanie dochodów spowoduje, że podatki te staną się bardziej widoczne dla producentów rolnych, co polepszy ich umiejętności zarządzania finansami.

Rozwiązania konstrukcyjne decydują o kształcie systemu podatkowego, natomiast o ostatecznej wysokości podatków zazwyczaj decydują dochody. Reasumując powyższe rozważania, gospodarstwa, aby się rozwijały, muszą generować dochody. W momencie pogarszającej się koniunktury, malejącego napływu kapitału zagranicznego wzrost gospodarczy może zostać zapewniony tylko poprzez inwestycje. Taka strategia wymaga jednak zmian w polityce podatkowej, bowiem każdy wzrost podatków zmniejsza poziom oszczędności, z których zazwyczaj finansowane są wszystkie nakłady inwestycyjne. W celu ułatwienia gromadzenia kapitału należy więc zmniejszyć poziom obciążeń podatkowych i obowiązkowych składek. Idąc dalej tym tokiem rozumowania, zmniejszenie obciążeń podatkowych powoduje mniejsze wpływy do budżetu państwa, co wpływa przy stałych wydatkach budżetowych na powiększanie deficytu budżetowego. Taka sytuacja wymusza więc włączenie do systemu podatkowego podmiotów nieobjętych podatkami, ze względów często czysto politycznych, generujących jednak dochody. Dlatego tak ważna w polityce podatkowej rolnictwa jest znajomość ich sytuacji dochodowej. Nieuzasadnione bowiem wydaje się z punktu działania mechanizmu rynkowego wykluczanie z systemu grup, które działają na rynku i czerpią z niego określone profity. Jest to przede wszystkim niespełnienie zasady sprawiedliwości społecznej. Badania jednak dowodzą, iż nazbyt pospieszne działania rządu, nieuchronnie owocują niewielkim stopniem osiągnięcia celów dotyczących sprawiedliwości podatków w perspektywie subiektyw-

nej⁶³. Dlatego też wysiłki podejmowane przez rząd ukierunkowane na poprawę systemu podatkowego winny zakładać stopniową, a nie radykalną zmianę. Ponadto należy podkreślić, że podatki powinny być rozpatrywane nie tylko przez pryzmat sprawiedliwości i równości, ale również w aspekcie wzrostu PKB oraz rozwoju gospodarczego.

Powyższe rozważania wskazują, że finanse publiczne potrzebują głębokiej reformy. Wynika to ze specyfiki budżetu, który jest rocznym planem wydatków i dochodów państwa związanych z realizacją jego podstawowych funkcji (społecznych, gospodarczych, ochronnych, motywacyjnych). Konstrukcja budżetu wpływa nie tylko na funkcjonowanie państwa, ale również każdego obywatela. Bez sprawnie i skutecznie funkcjonującego systemu finansów publicznych żadne państwo nie jest w stanie realizować swoich funkcji.

2. Gospodarcze i społeczne skutki opodatkowania

2.1. Wpływ opodatkowania na gospodarkę w świetle teorii ekonomicznych

Podatki stanowią element finansów publicznych, a ich istotą jest przymusowe przejęcie przez państwo części dochodów obywateli. Rola państwa w kształtowaniu procesów społeczno-ekonomicznych w gospodarce ulega ciągłym zmianom, zarówno w odniesieniu do form i zakresu oddziaływania, jak i natężenia wpływu władz publicznych na gospodarkę.

W literaturze przedmiotu można spotkać się z różnym podejściem co do roli państwa w gospodarce. Najczęściej wśród zadań państwa mających fundamentalne znaczenie dla rozwoju gospodarki wymienia się:

- ograniczanie niesprawności rynkowego mechanizmu alokacji zasobów dla zachowania efektywności całej gospodarki,
- niwelowanie nadmiernej dysproporcji dochodów poprzez przestrzeganie zasad sprawiedliwości i równości,
- zachowanie stabilności rynkowej przy jej cyklicznym funkcjonowaniu⁶⁴.

W teorii wyróżnia się dwa podstawowe nurty ekonomiczne jako sposoby oddziaływania państwa na gospodarkę i procesy społeczne. Pierwszy nurt określany jest jako *liberalny*, drugi – *interwencjonizmu państwowego*. Podstawowymi założeniami nurtu liberalnego jest niewielki udział państwa w kierowaniu procesami społeczno-gospodarczymi, podczas gdy zwolennicy drugiej teorii zakładają aktywny udział państwa w zarządzaniu tymi procesami. Według teorii liberalnej rola państwa zostaje zawężona głównie do zapewnienia bezpieczeństwa zewnętrznego i wewnętrznego, ochrony własności, sprawnego funkcyjono-

⁶³ F. Kam, *Tax reform: Dreaming about tough realities*. Journal of Economic Psychology nr 13, 1992, 679-686.

⁶⁴ P. Samuelson, W. Nordhaus, *Ekonomia*, t.1, PWN, Warszawa 1996, s. 75.

wania organów sprawiedliwości oraz administracji. Zwolennicy myśli interwencjonistycznej uważają, że rola państwa jest znacznie szersza i polega na realizacji następujących funkcji:

- ochronnej, polegającej na zapewnieniu bezpieczeństwa i porządku wewnętrznego,
- kulturowo-oświatowej, będącej swoistego rodzaju zobowiązaniem państwa do zorganizowania systemu edukacji i instytucji kulturalnych,
- socjalnej, polegającej na zapewnieniu obywatelom minimum środków do życia,
- gospodarczo-organizacyjnej (ekonomicznej), odwołującej się do zarządzania gospodarką i finansami publicznymi.

Niezależnie od poglądów, jakie kształtowane są przez teoretyków ekonomii państwo nie może zostać pozbawione możliwości oddziaływania na procesy gospodarcze ze względu na jego historyczną i funkcjonalną rolę. Problemem jest jednak określenie skali tego wpływu oraz instrumentarium niezbędnego do osiągnięcia założonych celów. Istotnym instrumentem wykorzystywanym do osiągnięcia tych celów są poszczególne podatki i tworzony przez nie system podatkowy. Instrumenty te wskazują na znaczącą rolę polityki fiskalnej, jaką jest konieczność gromadzenia środków przez państwo na realizację jego zadań, jak również odpowiednie, powszechnie akceptowane zarządzanie powierzonymi środkami.

Podatki są rodzajem środków, które powstają w wyniku zawierzenia obywateli danego kraju, że państwo będzie wykorzystywało tak zgromadzone dochody do realizacji celów ogólnospołecznych i ogólnogospodarczych. Bez tego przeświadczenia państwo nie mogłoby zmusić obywateli do tego rodzaju świadczeń. Oznacza to, że większość zadań państwa jest realizowana przez podatki, a to oznacza zbieżność funkcji państwa i podatków. W literaturze przedmiotu nie ma jednoznacznego stanowiska co do systematyki funkcji, jaką realizują podatki.

Gajl funkcje podatków ujmuje w dwie grupy⁶⁵:

- fiskalne,
- pozafiskalne (gospodarcze i społeczne).

Pierwotną funkcją podatku jest realizacja dochodu przez podmiot (funkcja fiskalna), który jest uprawniony do jego nakładania. Oznacza to, że dochody państwowe pozyskiwane za pomocą podatków powinny być gromadzone jedynie w kwotach zapewniających sfinansowanie niezbędnych wydatków określonych przez udział państwa w działalności gospodarczej i społecznej. Zakres realizacji

⁶⁵ Gajl N., *Teorie podatkowe w świecie*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1992, s. 125.

tej funkcji wyznacza wyraźne granice pomiędzy państwem liberalnym a państwem socjalnym. Jeżeli ingerencja państwa sięga znacznie głębiej (zwiększa się jego rola społeczno-gospodarcza) i państwo próbuje korygować mechanizm rynkowy, wówczas podatkowi oprócz funkcji fiskalnej przypisuje się pełnienie także innych, pozafiskalnych funkcji: redystrybucyjnej, stymulacyjnej, alokacyjnej. Okazuje się więc, że podatki mogą być wykorzystywane w kształtowaniu procesów gospodarczych, np. w walce z bezrobociem, inflacją, niedostatecznymi inwestycjami czy też selektywnym wspieraniem różnych dziedzin produkcji. W odniesieniu do społeczeństwa najważniejszą funkcją podatków jest redystrybucja⁶⁶. Praktyka jednak wskazuje, że w redystrybucji o wiele większą rolę spełniają transfery niż podatki⁶⁷, co potwierdzają dane statystyczne odnoszące się do zmian w zakresie finansów publicznych. Badania Aksman wykazały, że w latach 2000-2002 polski podatek dochodowy redukował nierówności dochodowe w znacznie mniejszym stopniu niż zasiłki społeczne (odpowiednio o 4,33% i 10,32%)⁶⁸. Wraz z rozwojem społeczeństw ewoluowały również systemy podatkowe. Przede wszystkim zwiększał się ich wymiar, co było podyktowane wzrostem wydatków publicznych, będących odzwierciedleniem zadań państwa i samorządów terytorialnych. Stawały się one coraz bardziej złożone i skomplikowane, niemniej jednak zawsze dbano, by dostosowane były do możliwości administracji danego państwa. Zmienność systemów podatkowych jest wynikiem dostosowywania ich do nowej rzeczywistości, co znakomicie odzwierciedla myśl A. Einsteina, który uważał, że „(...) dzisiejsze problemy nie mogą być rozwiązywane na tym samym poziomie myślenia, na jakim powstały”.

Poglądy dotyczące podatków kształtowały się przez wieki. Od zawsze zadawano sobie pytanie, czy nie ma lepszych sposobów na pozyskiwanie środków publicznych. Płacenie podatków jest obecnie jedynym, praktycznym sposobem państwa pozyskiwania środków zaspokajających potrzeby publiczne, społeczne i gospodarcze danego kraju. Jednakże, tworzenie skutecznego i sprawiedliwego podatku nie jest zadaniem łatwym, zwłaszcza dla krajów rozwijających się. Fundamentalne znaczenie dla współczesnej praktyki gospodarczej, a co za tym idzie wzajemnych relacji pomiędzy państwem a przedsiębiorcą miała liberalna myśl ekonomiczna A. Smitha (1723-1790), uważanego za twórcę klasycznej teorii ekonomii. Dokonał on analizy wydatków publicznych, zasad opodatkowania i określił podstawowe źródła finansowania gospodarki publicznej. Podkre-

⁶⁶ S. Owsiak, *Finanse publiczne. Teoria i praktyka.*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1999, s. 180.

⁶⁷ W.B. Szyber, *Zmiany i zróżnicowanie funkcji redystrybucyjnej finansów publicznych*, *Ekonomista* nr 06, 2005, s. 767.

⁶⁸ E. Aksman, *Redystrybucyjny efekt zasiłków społecznych i podatku dochodowego*, *Ekonomista* nr 6, 2005, s. 776-783.

ślał jednak, że dochody, które muszą pokrywać wydatki państwa mogą pochodzić albo z jakiegoś funduszu niezależnego od dochodów ludności, który stanowi własność panującego lub państwa, albo z dochodów ludności⁶⁹. Jego koncepcja opierała się na stwierdzeniu, że budżet państwa powinien być utrzymywany w równowadze, a nakładane przez państwo podatki nie powinny osłabiać skłonności społeczeństwa do oszczędzania⁷⁰. W obecnych czasach jego koncepcja wykorzystywana jest przez zwolenników państwa minimum, bowiem jego poglądy na temat roli państwa odnosiły się wyłącznie do kilku niezbędnych funkcji: zapewnienia ochrony zewnętrznej, ochrony własności i wymiaru sprawiedliwości oraz organizacji robót publicznych.

Ogromny wkład w dziedzinie rozwoju polityki podatkowej włożył D. Ricardo, który rozpatrywał podatki pod kątem ich wpływu na akumulację kapitału, dystrybucję dochodów, wzrost i rozwój gospodarczy. Zaproponował on prowadzenie neutralnej polityki podatkowej, zwrócił uwagę na problem racjonalności nakładanych ciężarów podatkowych, odwoływał się do zróżnicowania podatków stanowiącego konstrukcję systemu podatkowego. Zbieżne poglądy w tej kwestii przedstawiał J.B. Say, który uważał podatek jako karę i atak na nabywanie i wytwarzanie dóbr, co z konieczności prowadzi do redukcji bogactwa przejawiającego się w tych dobrach i do obniżenia się ogólnego poziomu życia⁷¹. J.B. Say był kontynuatorem myśli A. Smitha, który dowodził, iż każdy podatek przyczynia się do zmniejszenia zdolności akumulacyjnej, a podatek nadmierny, powoduje uszczuplenie kapitału i zubożenie społeczeństwa⁷². Na gruncie teorii Ricarda i Saya rozwinęły się liczne szkoły, na których opierała się między innymi ortodoksyjna myśl ekonomiczna XIX wieku. Zgodnie z nią zalecano, aby budżet państwa był niewielkich rozmiarów, ponieważ powstaje on z podatków, które stanowią obciążenie zarówno z prywatnego, jak i społecznego punktu widzenia⁷³.

Pod koniec XIX wieku zaczęły pojawiać się początki myśli interwencjonistycznych, a ich prekursorem był A. Wagner. Zakwestionował on neutralność polityki podatkowej i sformułował on prawo rosnących wydatków publicznych, w którym udowodnił, że wraz z rozwojem społeczeństw władze publiczne zgłaszają zapotrzebowanie na coraz większe dochody, co skutkuje wzrostem wydatków publicznych.

⁶⁹ A. Smith, *Badania nad naturą i przyczynami bogactwa narodów*, t.1, Warszawa 1954, s.3.

⁷⁰ R. Pastusiak, *Efektywny system podatkowy – mit czy konieczność*. [w:] Głuchowski J. i in. *Ekonomiczne i prawne problemy racjonalizacji wydatków publicznych*, tom II, Wydawnictwo Uniwersytetu M. Curie-Skłodowskiej, Lublin 2005, s. 43.

⁷¹ J.B. Say, *Traktat o ekonomii politycznej*, PWN, Warszawa 1960, s. 765.

⁷² A. Smith ... op. cit.

⁷³ S. Owsiak, *Finanse publiczne*, PWN, Warszawa 2005, s. 47-48.

Z początkiem XX wieku myśl Wagnera stała się impulsem do zmian w poglądach na temat roli podatków w rozwoju gospodarki. Teoretyczne podstawy interwencjonizmu państwowego stworzył wybitny ekonomista M. Keynes (1883 -1946). Według Keynosa udział państwa w gospodarce jest niezbędny, aby zachować pełne zatrudnienie, a co za tym idzie większą zdolność produkcyjną gospodarki. Keynes zwrócił uwagę na powiązanie podatków z popytą na pracę, która z kolei wymusza bezpośrednie inwestycje w gospodarkę. Jednak aby państwo mogło inwestować potrzebuje środków pieniężnych, które pozyskiwane są z podatków. Keynes uważał, że pieniądze odebrane gospodarstwom domowym i przedsiębiorstwom w formie podatków zostaną im zwrócone dzięki wzrostowi PKB, zgodnie z zaproponowanym mnożnikiem, który w literaturze przedmiotu określamy mnożnikiem Keynosa. Istnieje jednak pewne zagrożenie związane z inwestycjami państwowymi. Jeśli państwo utworzy nierentowne instytucje, finansowane z budżetu, których z różnych powodów nie można zamknąć, musi ich straty rekompensować z wpływów do budżetu, czyli podatków. W przypadku, gdy te instytucje generują coraz większe straty, potrzeba coraz więcej środków finansowych aby mogły one dalej istnieć, co powoduje zwiększone zapotrzebowanie na wpływy do budżetu, czyli zwiększenie podatków. Takie podejście prowadzi do zacieśniania polityki fiskalnej, co określane jest jako ograniczanie deficytu lub – bardziej ogólnie – poprawa salda sektora finansów publicznych⁷⁴. W takim przypadku wzrost PKB może być tylko wynikiem podwyżki podatków. Kontynuatorami myśli keynesowskiej byli: H. Hansen (1887 -1 975) oraz A. Lerner (1905 - 1982), którzy odrzucali zasadę równowagi budżetu, a ich teoria spowolnienia wzrostu gospodarczego służyła uzasadnianiu rosnącego zadłużania państwa.

Wobec kryzysów lat 70. XX wieku znacznie osłabły idee interwencjonizmu państwowego i zaczęła odradzać się myśl liberalna. Neoklasyczna teoria makroekonomiczna głosi, że wpływ państwa na mechanizmy rynkowe powinien być ograniczony do minimum, gdyż jakiegokolwiek wydatki państwa na inwestycje są niezasadne. Wynika to z założenia, że państwo nie jest tak efektywne, jak przedsiębiorcy. Takie przeświadczenie wynika z teorii liberalnych. Według neoklasyków podatek nie powinien wcale istnieć, gdyż wydatki państwa są zminimalizowane, a więc podatki powinny być również minimalne. Te minimalne podatki wynikają jednak z tego, że istnieją pewne gałęzie rynku, w których udział państwa w ich finansowaniu jest niezbędny (służba zdrowia, wojsko, edukacja), gdyż wynika z niskiej ich rentowności oraz ich szczególnej roli spo-

⁷⁴ A. Rzońca, *Czy Keynes się pomylił? Skutki redukcji deficytu w Europie Środkowej*, Wyd. Naukowe SCHOLAR, Warszawa 2007, s. 20.

łącznej i gospodarczej. Według neoklasyków najlepszym rozwiązaniem tego problemu byłoby połączenie finansowania tych instytucji wspólnie przez państwo i kapitał prywatny. Do głównych myśli sformułowanych przez przedstawicieli tego nurtu należy zaliczyć:

- bezwzględną równowagę budżetową,
- zdecydowane ograniczenie skali redystrybucji PKB przez system finansów,
- koncepcję minimalnego budżetu państwa – cięcia w wydatkach społecznych i gospodarczych.

Przykładem teorii neoliberalnych, które rozwinęły się w latach 70. XX wieku jest koncepcja polityki gospodarczej, którą przyjęto nazywać ekonomią strony podażowej (*supply-side economics*). Twórcami tej teorii byli: R. Mundell, A. Laufer oraz J. Wanniski. Ich przekonania nawiązywały do idei ekonomii klasycznej i opierały się na założeniu długookresowej stabilności systemu rynkowego oraz decydującej roli jednostki w przebiegu procesów gospodarczych. Zakładali oni, że interwencyjne działania państwa zakłócają mechanizm rynkowy, który jest źródłem oszczędności. Przedkładali krótkookresowe wahania koniunktury nad długookresowy wzrost gospodarczy, który może zapewnić obniżka podatków. Zakładali oni, że polityka podatkowa obniża aktywność gospodarczą, bowiem ludzie zmieniają swoje zachowania pod wpływem zmian bodźców i informacji ekonomicznych. Sprzyjanie więc aktywności gospodarczej ma więc ją wzmacniać, a nie osłabiać. Najważniejszym bodźcem działalności gospodarczej jest wysokość płaconych podatków, których obniżka wpływa na zdynamizowanie gospodarki. Stąd też w gospodarce szczególne znaczenie przypisywali podaży dóbr. Uważali oni, że obniżka podatków obejmująca zarówno dochody osób fizycznych, jak i przedsiębiorców pozwoli zachować równowagę rynkową, a tym samym ceny zostaną na tym samym poziomie i zmiana ta nie wpłynie na wzrost inflacji. Sukces ekonomiczny ekonomii podaży był jednak krótkotrwały (1981-1988). Niestety, nie sprawdziła się teza o pozytywnym wpływie redukcji podatków na wzmożenie aktywności zawodowej pracowników, czy też na zwiększenie poziomu inwestycji i oszczędności.

Jedną z koncepcji obrazujących wpływ podatków na dochody państwowe i gospodarkę jest tzw. krzywa Laffera. Teoria ta opisuje zależności wpływów podatkowych od wielkości obciążeń podatkowych. Ukazuje ona, że nie zawsze zwiększenie podatków powoduje zwiększenie wpływów do budżetu. Laffer zależność tę wyjaśnia przenoszeniem się przedsiębiorstw do tzw. „szarej strefy” w momencie rosnącego obciążenia. Z krzywej Laffera wynika, że racjonalny fiskalizm występuje wtedy, gdy obciążenia podatkowe nie przeszkadzają podmiotom gospodarczym w ich rozwoju, jednocześnie pozwalają podmiotom ryn-

kowym na zaspokojenie ich wszystkich potrzeb konsumpcyjnych, dając możliwość do generowania oszczędności. Przekroczenie optimum podatkowego ogranicza rozwój przedsiębiorstw, a w niektórych przypadkach powoduje nawet ich upadłość. W konsekwencji tempo rozwoju gospodarki spada, co ogranicza możliwości państwa radzenia sobie z problemami natury społecznej i gospodarczej.

Na gruncie przeprowadzonej analizy można zauważyć, że poglądy na temat wpływu opodatkowania na gospodarkę zmieniały się w czasie. Do dzisiaj nie ma jednak zgody, co do ich oceny jako jednoznacznie pozytywnie czy też negatywnie oddziałujących. Większość klasycznych, jak i współczesnych ekonomistów uważa podatki za sprawiedliwą i konieczną daninę publiczną na potrzeby ogółu społeczeństwa, sprzyjającą ogólnemu wzrostowi gospodarczemu. Należy jednak wyraźnie podkreślić, że pieniądze, którymi rozporządza sam podatnik mają znacznie wyższą wartość od tych samych środków będących w posiadaniu fiskusa. Stąd wydaje się, że system podatkowy powinien być wykorzystywany do realizacji ściśle określonych celów, takich jak:

- zaopatrzenie państwa w środki finansowe, wykorzystywane do świadczenia usług gwarantowanych obywatelom (edukacja, ochrona zdrowia, bezpieczeństwo wewnętrzne i zewnętrzne itp.),
- kontrolowanie wielkości wydatków w gospodarce, np. do redukcji lub pobudzania popytu,
- zmniejszenie nierówności w dystrybucji dochodu,
- ochrona wewnętrznych rynków przed zagraniczną konkurencją przy pomocy stosowania taryf celnych będących swoistą formą opodatkowania.

Cele te wyraźnie określają zakres kompetencji państwa w sterowaniu procesami gospodarczymi.

Powyższe rozważania wskazują, że podatki w sposób bezpośredni wpływają na gospodarkę. Jest to działanie zarówno proinwestycyjne, jak również antymotywacyjne. Wielu ekonomistów dostrzega negatywny aspekt wpływu opodatkowania na gospodarkę, stąd też powszechne jest dążenie do zniwelowania obciążeń podatkowych. Negatywne oddziaływanie podatków przejawia się między innymi w wysokości stawki podatkowej. Zdaniem Smitha zbyt surowe podatki tworzą niepożądane sytuacje zarówno dla państwa, jak i dla uczestników obrotu gospodarczego. Z jednej strony zbyt wysokie podatki powodują obniżenie wpływów podatkowych, z drugiej prowadzą do zamierania działalności gospodarczej. Poglądy Smitha znalazły potwierdzenie w pracach A.B. Laffera, który opracował koncepcję tzw. optymalnej stawki podatkowej przedstawianej w postaci tzw. krzywej Laffera.

Krzywa ta opisuje wpływy podatkowe do budżetu państwa, w zależności od wielkości obciążenia podatkowego. Ukazuje ona, że nie zawsze zwiększenie

stóp podatkowych łączy się ze zwiększeniem wpływów do budżetu, co wynika z przyczyn o charakterze ekonomicznym i społecznym. Zdaniem Laffera wzrost stawki opodatkowania wyzwała dwa przeciwstawne efekty. Pierwszym z nich jest zwiększenie udziału budżetu państwa w dochodach podmiotów gospodarczych, a drugim zmniejszenie deklarowanego do opodatkowania dochodu podatników. Dzieje się tak dlatego, że wraz ze zwiększeniem stawki podatkowej zmniejsza się ekonomiczna motywacja do podejmowania pracy i działalności gospodarczej. Pociąga to za sobą szereg negatywnych konsekwencji: wzrost skłonności podmiotów do ukrywania dochodów, pojawienie się „szarej strefy”, wzrost bezrobocia, pogorszenie się warunków inwestycyjnych. Zjawiskom tym ma zapobiec optymalna stawka podatkowa, którą wyznacza „punkt nasycenia”, w którym wpływy podatkowe osiągają swoją amplitudę.

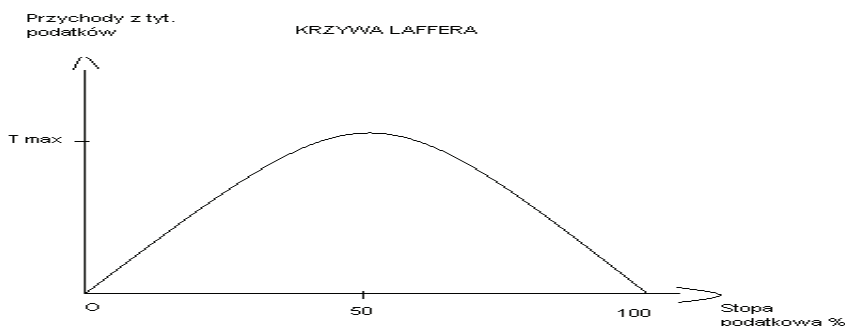
Podstawowe założenia krzywej Laffera mają swoje potwierdzenie w praktycznych działaniach. Koncepcja krzywej Laffera opiera się na założeniu, że nadmierne podatki ograniczają wszelką inicjatywę gospodarczą. Koncepcja ta bazuje na filozofii D. Hume’a, który zagadnienie nakładania podatków przez państwo ujmuje w kontekście fundamentalnego założenia, że polityka winna służyć gospodarce, mając na celu wzrost przedsiębiorczości jednostek, a co za tym idzie – wzrost bogactwa narodowego. W eseju „O podatkach” pisał, iż „podobnie jak niedostatek, nadmiernie wygórowane podatki, powodując zniechęcenie, niszczą przemysł (...)”. Poglądy D. Hume’a znalazły swoje odzwierciedlenie w myśli ekonomicznej A. Smitha, który podkreślał, że podatki powinny być zróżnicowane i raczej niskie, gdyż wysokie podatki zgodnie z filozofią Hume’a zniechęcają, a tym samym stanowią zachętę do ich unikania. Powoduje to efekt odwrotny do oczekiwanego, a mianowicie wpływy z podatków są mniejsze niż mogłyby być. Odwołania do krzywej Laffera można odnaleźć w pracach R. Rybarskiego, który uważał, że podatki niszczą przedsiębiorczość i nie pozwalają być rentownym. Podkreślał on, że nie można w nieskończoność mnożyć ciężarów skarbowych, gdyż ciężary fiskalne za daleko doprowadzone zwracają się przeciw temu, kto te ciężary nakłada, gdyż albo produkcja spada, albo kapitał ucieka za granicę⁷⁵.

Rozmiary podatków przejmowanych przez budżet państwa określa tzw. prawo Laffera, w myśl którego gdyby nie istniały podatki, to nie istniałoby państwo, z drugiej strony, gdyby jednak podatki pochłaniały 100% dochodów, to wówczas wystąpiłby efekt niechęci wszystkich obywateli do podejmowania jakiegokolwiek działalności zarobkowej. Pomiędzy jednak tymi granicznymi wielkościami istnieje wiele możliwości zasilenia budżetu, które zwiększają lub zmniejszają łączne wpływy do budżetu państwa (Rysunek 6). Wynika to z faktu,

⁷⁵ R. Rybarski, *Polityka i gospodarstwo*, Nortom, Wrocław 2004 r.

iz wpływy do budżetu zależą od dwóch wielkości: podstawy opodatkowania (wysokości dochodów) oraz wysokości stop procentowych⁷⁶. Te dwie wielkości wpływają na sposób reagowania podatników (przedsiębiorców, pracowników, oszczędzających) na wzrost lub spadek opodatkowania ich dochodów.

Rysunek 6. Krzywa Laffera



Źródło: opracowanie własne.

Coraz częściej w literaturze przedmiotu pojawia się problem przydatności krzywej Laffera do ustalania wysokości stóp procentowych. W praktyce bowiem zarówno wyznaczenie tego punktu, jak również pozostały przebieg krzywej są nieznanymi. Co więcej, krzywa Laffera traktuje problem opodatkowania wyłącznie przez pryzmat interesów państwa. Natomiast polityka podatkowa powinna być prowadzona w taki sposób, aby ustalone stopy podatkowe były korzystne dla obu stron biorących udział w podziale dochodu, tj. dla państwa oraz dla podatnika.

Kwestią nie rozwiązana w praktyce ekonomicznej jest znalezienie najbardziej optymalnej z punktu widzenia potrzeb budżetowych oraz zachowań podmiotów gospodarczych stopy podatkowej. Przekroczenie tego optimum powoduje spadek dochodów państwa i pomimo zwiększania stopy podatkowej wpływy z podatków zaczynają maleć. Rozwiązaniem tego problemu jest zmniejszenie stopy opodatkowania. Zgodnie z krzywą Laffera istnieją bowiem dwie stopy podatkowe, które zapewniają ten sam poziom wpływów podatkowych. Jedna znajduje się poniżej punktu optymalnego, druga powyżej. Oznacza to, że państwo może zwiększać dochody fiskalne zarówno przez wzrost, jak i przez spadek stopy opodatkowania. Niestety, nie można jednak z góry ustalić, jaka stopa opodatkowania będzie zwiększać wpływy do budżetu, a jaka zmniejszać. Powo-

⁷⁶ M. Nasiłowski, *System rynkowy. Podstawy mikro- i makroekonomii*, Wydawnictwo Key Text, Warszawa 1993, s.189.

dem tego jest mnogość zmiennych i bardzo trudna do przewidzenia reakcja podatników. Badania wykazują bowiem, że po przekroczeniu stawki optymalnej zmienia się zachowanie podatników. Działalność gospodarcza przenosi się do „szarej strefy”, nasilają się oszustwa podatkowe i wzrasta zatrudnienie „na czarno”⁷⁷. Dodatkowym skutkiem nadmiernych podatków jest tzw. emigracja podatkowa, do miejsc, w których dochody nie są opodatkowane lub podatki od dochodów są niskie⁷⁸. Na złożoność tego problemu wpływa więc szereg licznych, niemierzalnych czynników kształtujących krzywą Laffera, do których należy zaliczyć: mentalność społeczeństwa, obyczaje, tradycję, poziom rozwoju gospodarczego kraju, sprawność aparatu fiskalnego itp. Trudno za pomocą krzywej Laffera określić, jaka będzie reakcja podatników na wzrost lub spadek stopy podatkowej, a tym samym, który czynnik zadecyduje o osiągnięciu optimum podatkowego. Te trudności przekładają się na małą przydatność krzywej Laffera w kształtowaniu polityki fiskalnej, ponieważ najważniejszego szczegółu krzywej – położenia punktu optymalnego – nie sposób wyznaczyć. Pomimo tych trudności pojawiają się jednak próby oszacowania stopy maksymalizującej wpływy. Przykładowo, szacunki, jakie zostały przeprowadzone dla Szwecji i Holandii wskazują, że stopa ta wynosi 70%.

Powyższe rozważania wskazują, że wzrost dochodów budżetowych w dużej mierze jest wynikiem psychologicznych zachowań podmiotów gospodarczych w relacji do zmiany stopy podatkowej. Zachowania te wynikają z dwoi-stego charakteru podatków. Z jednej strony wywołują one efekt arytmetyczny, który przejawia się wyższymi wpływami pochodzącymi z wyższych podatków, z drugiej zaś efekt ekonomiczny, gdzie wyższe podatki, prowadzą do spadku produkcji, co w konsekwencji powoduje niższe wpływy do budżetu⁷⁹. Krzywa Laffera stanowi więc narzędzie pokazujące, jak podatki mogą stworzyć takie zakłócenia i antybodźce, iż w efekcie wzrost stopy podatkowej powoduje spadek wpływów podatkowych⁸⁰. Stopa opodatkowania dochodów staje się więc w ręku państwa narzędziem kształtowania wpływów do budżetu poprzez tworzenie podatnikom odpowiednich warunków do prowadzenia efektywnej działalności gospodarczej. Za jej pośrednictwem istnieje więc możliwość skutecznego oddziaływania na aktywność gospodarczą różnych podmiotów zarówno od strony motywacji do produkcji, jak i od strony zmniejszonych lub zwiększonych

⁷⁷ A. Gomułowicz, J. Małecki; *Podatki i prawo podatkowe. Dla studentów i praktyków*. Ars boni et aequi, Poznań 1996.

⁷⁸ M. Niesiobędzka, *Podatki* [w:] T. Tyszka red. nauk., *Psychologia ekonomiczna*, Gdańskie Wydawnictwo Psychologiczne, Gdańsk 2004, s. 506.

⁷⁹ L. Filipowicz, *Amerykańska ekonomia podaży*, Monografie, Polska Akademia Nauk Instytut Nauk Ekonomicznych, POLTEX, Warszawa 1992, s. 68.

⁸⁰ P.A. Samuelson, W.D. Nordhaus, *Ekonomia*, PWN, Warszawa 1996.

wydatków na konsumpcję, inwestycje i wydatki rządowe⁸¹. Oczywiście w tym wypadku jest, że korzyści dochodowe podatników będą przyczyniać się do osiągnięcia przez państwo korzyści ekonomicznych.

Od wielu lat prowadzi się badania wpływu wysokości podatków na rozwój gospodarczy kraju. Ch. Edwards oraz D. Mitchell, przedstawiając dane z ostatnich 30 lat, udowadniają, że wysokość podatku dochodowego miała kluczowe znaczenie dla rozwoju gospodarczego poszczególnych stanów USA. Wykazali oni, że w ośmiu stanach, w których takiego podatku nie było, procentowy wzrost dochodu osobistego był o 15% wyższy niż w innych stanach, w których podatki dochodowe były najwyższe. Co więcej właśnie te stany, w których nie było podatku dochodowego, nie zanotowały objawów spowolnienia podczas recesji w latach 90. Badania te wykazują, że wysokie podatki i duża skala wydatków państwowych pogarszają ekonomiczne wyniki kraju⁸².

Konstruując więc zasady opodatkowania i wysokość podatków, należy zawsze mieć na uwadze przyzwolenie społeczeństwa na wydatki rządowe. Im większa akceptowalność zadań państwa, tym większe przyzwolenie na wzrost podatków. Stąd pojawia się problem odpowiedniej komunikacji pomiędzy państwem a społeczeństwem. Innym rozwiązaniem prowadzącym do wzrostu wpływów budżetowych może być zwiększanie poziomu dochodów podatników. W tym wypadku motywacyjnie na zwiększenie podaży czynników produkcji, przede wszystkim pracy i kapitału, będą wpływały niższe podatki. Wzrost podaży czynników produkcji i jej wykorzystanie będą zwiększały podstawę opodatkowania, co wpłynie na zwiększenie wpływów podatkowych. Takie rozumowanie wynika ze efektu skali, gdzie przy małym zysku jednostkowym i dużym obrocie uzyskujemy wysokie zyski całkowite. Efekt skali może zadziałać również w przypadku, gdy grupy wyłączone z systemu podatkowego zaczną do niego przynależeć. Wówczas zwiększa się baza podatkowa.

Analiza krzywej Laffera wskazuje, iż nie ma uniwersalnego poziomu obciążeń fiskalnych. Wiele badań jednak wskazuje, że niskie podatki sprzyjają wzrostowi gospodarczemu. Wynika to jednak z dogmatu wolnego rynku, którego zwolennikiem byli twórcy ekonomii podażowej. Z niższymi podatkami należy łączyć po pierwsze większy rozwój aktywności gospodarczej, który z kolei wpływa na wzrost podaży. Wzrost ten przy niskich podatkach konsumentów powoduje wzrost popytu, co prowadzi do równowagi popytowo-podażowej. Po drugie, niższe podatki wpływają na ograniczenie wydatków państwowych, co

⁸¹ M. Nasiłowski, *System rynkowy. Podstawy mikro- i makroekonomii*, Wydawnictwo Key Text, Warszawa 1993, s. 190.

⁸²Ch. Edwards, D.J. Mitchell, *Global Tax Revolution: The Rise of Tax Competition and the Battle to Defend It*, Cato Institute, Washington 2008, p. 31-57.

może prowadzić do zmniejszenia zabezpieczenia socjalnego. Taka sytuacja wymusza zwiększenie podaży pracy, poprzez m.in. wzrost aktywności gospodarczej społeczeństwa. Po trzecie, przy niskich podatkach jest również mniejsza skłonność społeczeństwa do uciekania w szarą strefę, gdyż takie działania mogą stać się bardziej ryzykowne, a przez to mniej opłacalne niż wielkość płaconych podatków. Należy również zauważyć, że niższe podatki mogą stać się również zachętą dla inwestorów zagranicznych do inwestycji w danym państwie. Ponadto obniżenie podatków, w tym także poprzez eliminację części ulg i zwolnień, prowadzi do ograniczania strat w efektywności, co zazwyczaj wiąże się z poszerzeniem bazy podatkowej, stanowiącej podstawowe źródło dochodów państwowych.

W ocenie obniżek stawek podatkowych należy zachować pewną ostrożność. Przede wszystkim obniżkę podatków należy analizować przez pryzmat całego systemu finansowego, a zwłaszcza poziomu wydatków sztywnych. Wydatki sztywne bowiem zmniejszają elastyczność budżetu państwa, co przy obniżeniu podatków dodatkowo ten problem pogłębia. Dlatego dokonując reformy finansów publicznych, należy pamiętać, żeby obniżce podatków towarzyszyła również redukcja wydatków. Stąd wydaje się, że dzisiejsza debata nad reformą finansów nie może zakończyć się tylko na zmianie stóp podatkowych oraz opodatkowaniu rolnictwa. Reforma ta powinna być przeprowadzona kompleksowo, dotykając również problemu m.in. wydatków na KRUS. Konstruując podatki należy przestrzegać pewnych zasad, których naruszenie zagraża stabilności systemu finansowego i gospodarczego, a mianowicie:

- źródło podatku powinno być stabilne i nienaruszalne,
- należy przestrzegać podstawowych zasad opodatkowania, a przede wszystkim zasady sprawiedliwości,
- należy zachowywać cele gospodarcze podatku, takie jak: stabilizacja poziomu cen i zatrudnienia, zachowanie równowagi handlu zagranicznego.

2.2. Globalizacja i ingerencja ekonomiczna a podatki

Globalizacja ma swą ciemniejszą stronę. Zwykle w tym momencie na myśl przychodzi nam pogłębianie niestabilności finansowej, zwiększanie prawdopodobieństwa wybuchu kryzysu lub zakażenia się nim. Rzadko uświadomiamy sobie, że może ona też wielokierunkowo oddziaływać na podatki, ich ściągalność, wolumen oraz strukturę.

Rozwój świata przed najświeższym kryzysem to bez wątpienia zwycięski pochód globalizacji (otwartości) handlowej i finansowej. Procesy te stymulowane były przeświadczeniem, że koszty alternatywne, zwane również kosztami utraconych możliwości, były zbyt wysokie, żeby orientować krajową politykę gospodarczą tylko na wewnętrzne zasoby i możliwości. Stopniowo w ślad za

tym liberalizowano handel światowy i finanse międzynarodowe, zalecając równocześnie potrzebę zachowania makroekonomicznej stabilności (niska inflacja, uelastycznianie kursów walutowych, wystarczające rezerwy dewizowe itd.). Per saldo wszyscy mieli na tym zyskać. Dziś wiemy, że rozumowanie to było zbyt proste, by zależności takie mogły bezproblemowo funkcjonować. Globalizacja ekonomiczna przeżywa teraz trudne chwile i z pewnością najważniejszy test odporności i atrakcyjności. Dotychczasowy rozwój globalizacji ekonomicznej miał jeden ważny komponent fiskalny: osłabiał zdolność ściągania „łatwych podatków” w krajach słabiej rozwiniętych, a więc w postaci taryf handlowych, inflacji i represji finansowej. Źródłem wspomnianej „łatwości” mógł być niedostateczny potencjał instytucjonalny tych krajów, polityczna ich niestabilność i polaryzacja społeczeństw oraz gospodarek, z dużym przeciętnie udziałem szarej strefy. W przypadku natomiast taryf, wynik ostateczny dla dochodów fiskalnych zależy od tego, czy są one większe lub mniejsze w sensie wzrostu wolumenu handlu na skutek liberalizacji od ich redukcji spowodowanej niższymi stawkami jednostkowymi. Jeśli jednak taryfy przed liberalizacją ustalone były na poziomie maksymalizującym dochody budżetowe, z przyczyn generalnie mieszczących się w ramach ekonomii politycznej, to z reguły po liberalizacji dochody te malały.

Podatek inflacyjny to w najprostszym ujęciu dochód państwa z racji prawa do drukowania pieniądza. W szerszym zaś wymiarze to dochód osiągnany z tytułu utraty realnej wartości pieniądza i długu publicznego. Innymi słowy, w warunkach inflacji rząd może zwiększyć nominalny poziom deficytu budżetowego o kwotę powyższego podatku, nie prowadząc przy tym do wzrostu realnej wartości długu publicznego. Podatek ten wyjaśnia dużą ochotę niektórych rządów, by poprzez przyspieszenie inflacji zneutralizować przyrost masy pieniądza spowodowany ekspansją fiskalną i monetarną. Ta ostatnia traktowana jest jako główne narzędzie walki z najnowszym kryzysem. Chęć wywołania inflacji wynika natomiast głównie z tego, że podatek inflacyjny ma zerowy koszt poboru, a jego skutki mogą doświadczyć głównie zagraniczni wierzyciele. W sumie to dosyć krótkowzroczna polityka, ale dobrze mieszcząca się w krótkookresowej perspektywie funkcjonowania większości współczesnych rządów.

Szerszego komentarza wymaga również *podatek z tytułu represji finansowej*, a więc deformacji systemu finansowego, których źródłem może być stosowanie ujemnych stóp procentowych, subsydiów kredytowych i zorientowanych na pewne grupy ludności albo sektory gospodarki programów kredytowych, gwarancyjnych i poręczeniowych albo różnych form ingerencji administracyjnych w funkcjonowanie rynków finansowych. W konsekwencji może się pojawić pewnego rodzaju klin podatkowy, a więc różnica między zewnętrzną i krajową stopą procentową zaciągania długu publicznego. Istnieje przy tym

komplementarność między podatkiem z tytułu stosowania represji finansowej a prawem państwa do nakładania ciężarów fiskalnych i emisji pieniądza, ogólnie określanych jako *seigniorage*. I tak, niskie realne stopy procentowe otrzymywane przez oszczędzających przynoszą też oszczędności odsetkowe budżetowi państwa. Z kolei ujemne realne stopy procentowe otrzymywane przez oszczędzających zwiększają popyt na pieniądź, prowadząc tym samym do wzrostu podstawy kreowania podatku inflacyjnego. Trzeba tu jeszcze dodać, że podatek z tytułu represji finansowej może być ujemny, jeśli efektywne stopy procentowe za granicą są niższe od stóp krajowych. Z sytuacją tą mieliśmy często do czynienia w okresie globalizacji, kiedy to pojawiały się silne bodźce do zadłużenia się za granicą. Niektórzy w związku z tym formułowali wręcz pogląd, że to właśnie taniość kapitału na międzynarodowych rynkach finansowych prowadziła do negatywnej selekcji polityków w krajach zadłużających się. Jeśli byłaby to prawda, byłby to zły prognostyk dla powodzenia w wychodzeniu z obecnych trudności fiskalnych.

Kurczeniu się bazy ściągania „łatwych podatków”, m.in. z powodu globalizacji, towarzyszyła potrzeba dokonywania cięć wydatków budżetowych. To poważny szok fiskalny dla wielu krajów słabiej rozwiniętych, i nie tylko. Z drugiej zaś strony oznacza to konieczność przejścia do fazy pobierania „podatków trudnych”, a więc od wartości dodanej lub od obrotu oraz dochodowych. Ich „trudność” generalnie polega na niezbędności stworzenia sprawnej infrastruktury, ich stałym monitorowaniu oraz powszechnemu egzekwowaniu. Trzeba zatem najpierw sporo zainwestować, by móc je później pobierać. Poważnym wyzwaniem dla krajów słabiej rozwiniętych może być też to, że przez jakiś czas mogą w nich zmaleć łączne wpływy podatkowe i jako odsetek PKB, a wydatki wcale nie muszą do tego automatycznie się dostosowywać, bo np. mają w dużym stopniu charakter sztywny, jak to ma miejsce u nas. Nie mniejszym problemem może być także uchylanie się od płacenia podatków, ich unikanie oraz przestępstwa podatkowe. Na te ostatnie szczególnie narażony jest podatek VAT, gdzie pomysłowość przestępców w wymyślaniu konstrukcji karuzelowych nie ma granic. W przypadku UE natomiast coraz częściej formułowany jest pogląd o konieczności zmierzenia się z konkurencją podatkową. Realistycznie patrząc, nie należy spodziewać się szybkich uregulowań tej kwestii, widząc jak trudno postępuje proces harmonizacji podatków we Wspólnocie czy ustalanie jednolitych zasad określania podstawy opodatkowania. Problemy te rozpatrzy się dokładniej w dalszej części tekstu. Warto tu natomiast dodać, że globalizacja znacznie ułatwia optymalizację podatkową, tzn. zgodne z prawem zmniejszenie obciążeń fiskalnych, chociaż zawsze podatnicy muszą się przy niej liczyć z ryzykiem uznania jej za niedopuszczalne unikanie płacenia podatków. Z drugiej zaś stro-

ny, w warunkach globalizacji i przy stosowaniu inżynierii finansowej, rośnie pokusa rządów do stosowania kreatywnej rachunkowości społecznej, czego najlepszym przykładem jest Grecja.

Raje podatkowe to obecnie termin stosowany jedynie w publicystyce. W opracowaniach specjalistycznych używa się teraz terminu „kraje stosujące szkodliwe praktyki podatkowe i oferujące podatnikom pełną tajemnicę bankową”. Wygodniej jest jednak operować określeniem „raje podatkowe”. Tę konwencję stosuje się w dalszej części rozważań. Problematyka ta bardzo ściśle wiąże się z optymalizacją podatkową i międzynarodowym planowaniem oraz konkurencją podatkową. Ze względów oczywistych nie ma precyzyjnych szacunków kapitałów ulokowanych w rajach podatkowych. Brytyjska organizacja *Tax Justice Network* podaje, przykładowo, że na tajnych kontaktach ulokowano w nich na koniec 2010 roku co najmniej 21 bln dolarów⁸³. To równowartość PKB USA i Japonii, a więc łącznie pierwszej i trzeciej gospodarki świata. Inni szacują, że depozyty te mogą sięgać nawet 32 bln dolarów, co stanowiłoby już równowartość połowy światowego PKB. Dodajmy, że w sumie tej nie uwzględniono aktywów postaci nieruchomości czy luksusowych jachtów. Co nie mniej ważne, połowa z ww. 21 bln dolarów jest w posiadaniu grupy ok. 100 tys. ludzi. Patrząc na problem natomiast z drugiej strony, można stwierdzić, że na świecie w istocie nie brakuje kapitału, by ratować systemy bankowe i budżety narodowe albo rozwiązywać inne globalne problemy. Sięgnięcie jednak po nie to zupełnie inna sprawa. Potrzebne byłoby np. jednorazowe opodatkowanie fortun. Propozycje takie padają m.in. we Francji i Niemczech, ale od razu się kontrargumentuje, że bogacze wyemigrują, zmienią obywatelstwo itd. Możliwości mają bardzo wiele. Potrzebne byłyby w tej dziedzinie globalne rozwiązania, a na to się nie zanoszą. Większość krajów próbuje wdrażać jakieś regulacje „antyrajowe”. Do dyspozycji mają tu m.in. umowy o wymianie informacji podatkowej. Na ich podstawie można się domagać od innego kraju danych z urzędów skarbowych i innych rejestrów pokazujących powiązania podatkowe swoich obywateli, wartość prowadzonych transakcji, nieruchomości i aktywów finansowych. W ten sposób przestaje teoretycznie działać dotychczasowy mechanizm transferu dochodów na prywatny rachunek bankowy w raju podatkowym bez obawy, że rodzimy fiskus to wykryje. Z kolei z umów o unikaniu podwójnego opodatkowania można usunąć klauzule tzw. *tax sparing* oraz inne niekorzystne dla budżetu kraju pochodzenia zapisy. Można także stosować tzw. klauzule ograniczające korzyści, czyli LOB (*Limitation on Benefits Clause*), a więc rozwiązanie miesz-

⁸³ A. Cieślak-Wróblewska, *Fiskus wygania z rajów podatkowych*, „Rzeczpospolita” z 20.07.2012 r.; Nidziński B., *Co najmniej 21 bln dolarów ukryto na tajnych kontaktach*, „Dziennik Gazeta Prawna”, z 23.07.2012 r.

czące się w ww. umowach. Istota LOB polega na tym, że postanowienia danej umowy podatkowej mogą być ograniczone, gdy miałyby z nich korzystać podmiot nieuprawniony, a więc niekontrolowany w pełni przez rezydenta podatkowego jednego z umawiających się państw stron tej umowy. Celem LOB jest przeciwdziałanie zjawisku tzw. kupczenia umowami. Polega ono na sztucznym tworzeniu łańcuszka podmiotów ulokowanych w dogodnych jurysdykcjach podatkowych, formalnie podlegających postanowieniom opodatkowania, lecz bez faktycznej substancji ekonomicznej istniejącej w tych jurysdykcjach⁸⁴. W praktyce LOB prowadziłoby też do redukcji możliwości osiągnięcia dochodów z praw własności intelektualnej oraz likwidacji preferencyjnego opodatkowania dywidend wypłacanych podczas przeprowadzania reorganizacji spółek. Działania takie osłabiłyby natomiast zachęty stwarzane przez wiele rządów dla repartycji zysków i kapitałów wypracowanych za granicą do krajów macierzystych. Trzeba mieć też świadomość, że zbyt skomplikowane i wysokie podatki oraz paropodatki, a więc głównie ubezpieczenia społeczne i obciążenia czynnika pracy, przy równoczesnym względnie łatwym dostępie do świadczeń społecznych, zachęcają do przenoszenia działalności do szarej strefy. Jej udział w Polsce, według Banku Światowego w 2007 r. wynosił 28,1% PKB, tj. równowartość 390 mld zł⁸⁵. Rolnictwo i ogrodnictwo to przy tym jedne z sektorów w naszym kraju, gdzie szara strefa jest szeroko rozpowszechniona. W krajach, w których tzw. gospodarka cienia ma najmniejsze znaczenie (Szwajcaria i USA), ww. relacja nie przekracza 10% PKB. Niestety, w naszym regionie średnio szacowana jest nawet na ponad 38% PKB.

Optymalizacja podatkowa bardzo ściśle wiąże się z międzynarodowym planowaniem podatkowym, a więc wykorzystywaniem obcych jurysdykcji do legalnego zmniejszenia danin publicznych lub uniknięcia wręcz zapłaty podatków, gdy operacje prowadzi się z rajami podatkowymi. Trzeba zaznaczyć, że praktyki te stosują także menedżerowie większych firm w Polsce, zakładając spółki np. na Cyprze, w Luksemburgu i Holandii, a ostatnio także w Bułgarii. Kraje macierzyste próbują wprawdzie bronić się przed tymi praktykami, zawierając i weryfikując umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania czy stosując kontrolę cen transferowych. Firmy i przedsiębiorcy są jednak w stanie ominąć te ostatnie przez wykorzystanie regulacji zawartych w prawie o ochronie własności intelektualnej oraz umów o finansowanie i udzielanie licencji. Powszechnie wykorzystuje się luki w prawie i umowach międzynarodowych, zakłada się spółki i fundusze nieruchomościowe oraz tworzy się skomplikowane wehikuły finan-

⁸⁴ E. Matuszewska, *USA blokują inwestycje w rajach podatkowych*, „Dziennik Gazeta Prawna” z 24.06.2010 r.

⁸⁵ D. Walewska, Fandrejewska A., *Rośnie gospodarka cienia*, „Rzeczpospolita” z 6.08.2010 r.

sowe. Kraje pochodzenia firm międzynarodowych i ich menedżerów starają się przyciągać kapitał zakumulowany za granicą, stosując w tym celu zwolnienia podatku od dywidend, wakacje podatkowe i nawet redukując krańcowe stawki podatku od osób prawnych (CIT). Oczywiście, to ostatnie rozwiązanie jest trudne, gdy trzeba konsolidować finanse publiczne. Z reguły jednak siła polityczna dużych firm i ich top menedżerów utrudnia wprowadzenie bardziej restrykcyjnych regulacji. Dlatego częściej sięga się po podwyżki podatku VAT, bo ma on charakter powszechny, a więc teoretycznie powinien dotyczyć wszystkich transakcji. Tyle teoria. W praktyce z VAT zwolniony jest np. sektor finansowy. Dlatego też w UE niektóre kraje próbują wprowadzić podatek od transakcji finansowych, który miałby również zasilać budżet wspólnotowy. W październiku 2012 r. 11 krajów Eurolandu zgodziło się na niego. Problem polega jednak na tym, że byłby to podatek skuteczny, gdyby miał charakter powszechny. Na to się jednak nie zanosi.

Unia Europejska od pewnego już czasu podejmuje różnego typu inicjatywy, by uszczelnić system podatkowy i przeciwdziałać unikaniu opodatkowania oraz oszustwom podatkowym. Przykładowo, już w kwietniu 2011 r. Komisja Europejska powołała 16-osobowe forum złożone ze specjalistów ds. podatkowych z kilku koncernów międzynarodowych i tzw. wielkiej czwórki firm doradczych (*Deloitte, Ernst & Young, KPMG i PwC*). Kraje członkowskie muszą też wdrożyć do swojego prawa krajowego dyrektywę Rady 2011/16/UE z 15 lutego 2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania. Nowe rozwiązania mają wejść w życie 1 stycznia 2013 r. Władze podatkowe krajów UE szybciej przekażą sobie informacje dotyczące podatników oraz łatwiej będą mogły przeprowadzić jednoczesne i wielostronne kontrole w spółkach zlokalizowanych w całej Wspólnocie. Do końca 2012 r. w UE mają być wdrożone rozwiązania wprowadzające minimalne sankcje za przestępstwa podatkowe oraz zaostrzone wspólne środki przeciwko rajom podatkowym. KE rozważa również pomysł powołania zespołów unijnych audytorów, których zadaniem byłoby zwalczanie transgranicznych nadużyć podatkowych. Byłaby to konkretyzacja zasad unijnej dyrektywy nr 2010/24/UE w sprawie wzajemnej pomocy przy odzyskiwaniu wierzytelności dotyczących podatków, ceł i innych obciążeń. Nasze Ministerstwo Finansów pracuje nad stosowną ustawą.

Poważnym problemem w UE jest podatek VAT, wprawdzie zharmonizowany, ale nieujednolicony, co wyraża się w różnych jego stawkach, aczkolwiek mieszczących się w przedziale wartości maksymalnych i minimalnych. Zróżnicowanie to nie wpływa jednak na szerokie rozpowszechnienie się tzw. turystyki podatkowej, czyli zakupów towarów droższych w państwach o niższym VAT. Prawdziwym wyzwaniem dla fiskusa jest natomiast wyłudzenie VAT. Wyspe-

członkowskie grupy przestępcze posługują się tzw. karuzelami i transakcjami łańcuchowymi, a więc siecią firm, tzw. słupów, które sztucznie uczestniczą w fikcyjnym przemieszczaniu jakiegoś towaru, by w końcu wyłudzić VAT należny płacony przez finalnego odbiorcę, który nie trafia jednak do budżetu, lecz do ostatniej firmy w całym łańcuchu, która znika. Pojedynczy kraj członkowski może próbować temu przeciwdziałać, przeprowadzając np. kontrole krzyżowe u kontrahentów, doskonaląc i na bieżąco aktualizując rejestry gospodarcze, czy poprawiając współpracę służb skarbowych, policji, prokuratury i administracji publicznej. Możliwości te są jednak w praktyce bardzo ograniczone i mało skuteczne.

W lipcu 2012 r. z inicjatywy polskiej administracji skarbowej powstała grupa robocza, która będzie starała się wypracować środki zaradcze dla ograniczenia wyłudzeń VAT. Działa ona w ramach programu Komisji Europejskiej „Fiscalia” i skupia kraje Grupy Wyszehradzkiej oraz Austrię. Potrzebne są jednak zdecydowane i szybsze działania Wspólnoty w tym obszarze. Punktem wyjścia powinna być tu przyjęta w grudniu 2010 r. „Zielona księga w sprawie przyszłości VAT – w stronę prostszego, solidniejszego i wydajniejszego systemu podatkowego VAT”. Zgodnie z nią potrzebne jest jednolite opodatkowanie transakcji wewnątrzspółnotowych i krajowych. W celu wyeliminowania ww. przestępstw karuzelowych, postuluje się wprowadzenie tzw. samonaliczania VAT, tzn. podatnikiem byłby podmiot, na rzecz którego wykonano dostawę towaru lub usługi. Inne propozycje to: opodatkowanie wewnątrzspółnotowych transakcji wg stawki i zasad obowiązujących w państwie członkowskim przeznaczenia; oparcie rozliczenia VAT na metodzie kasowej; zwiększenie roli rozporządzeń Rady.

Unia Europejska szuka ciągle adekwatnych rozwiązań do uporania się również ze skutkami międzynarodowej konkurencyjności podatkowej (*International Tax Competitiveness*) w ramach Wspólnoty. Sama Komisja Europejska 20 grudnia 2010 r. stwierdziła przy tym, że harmonizacja wszystkich przepisów podatkowych nie jest ani konieczna, ani możliwa. Potrzeba natomiast zwiększyć wewnątrzunijną współpracę i koordynację w obszarze podatków. Mimo to już od 2004 roku trwają w UE prace nad stworzeniem wspólnej skonsolidowanej korporacyjnej podstawy opodatkowania (*Common Consolidated Corporate Tax Base, CCCTB*). Na początku 2011 r. ukazał się projekt stosownej dyrektywy. Zgodnie z nią mogłyby powstawać transgraniczne grupy kapitałowe o szczególnym statusie, które nie musiałyby w swych wewnętrznych relacjach stosować się np. do przepisów o cenach transferowych. Grupa taka nie obliczałaby też wyniku finansowego dla spółek ją tworzących, lecz wynik skonsolidowany, który byłby następnie punktem wyjścia do ustalenia wspólnej podstawy opodatkowania. Podstawę tę ma się później podzielić między poszczególne spółki grupy

według określonego klucza (aktywa, zatrudnienie, lub sprzedaż), które zapłaca podatek od osób prawnych (CIT). Jak widać, CCCTB nie przewiduje ujednolicenia stawek CIT. Ma być zatem rozwiązaniem opcjonalnym. Pierwsze analizy pokazują, że CCCTB byłaby korzystna dla polskich firm, gdyby zachowana była nadal 19-procentowa stawka naszego CIT, gdyż efektywne opodatkowanie spadłoby⁸⁶. Wpływ CCCTB na całą polską gospodarkę byłby natomiast bardzo uzależniony od wyboru klucza podziału skonsolidowanej podstawy opodatkowania – elementu najbardziej kontrowersyjnego w całej dyrektywie. W przypadku czynnika pracy Polska straciłaby ze względu na niższą jej wycenę. Musielibyśmy uzyskać jakąś korektę o liczbę pracowników oraz z tytułu różnic w sile nabywczej walut. Aktywa w postaci środków trwałych byłyby rozwiązaniem dla Polski korzystnym, natomiast jako wartości niematerialne i prawne już nie, bo jesteśmy krajem mało innowacyjnym. Sprzedaż również nie byłaby dla nas rozwiązaniem dobrym, gdyż polski rynek nie jest zbyt duży, a ceny są stosunkowo niskie w porównaniu do UE-15. Ogólnie ocenia się, że CCCTB lepiej oddaje współczesne realia ekonomiczne i generowanie rentowności. Z drugiej jednak strony spadek wpływów fiskalnych z podatku CIT w krótkim okresie jest przeszkodą do wdrożenia tej koncepcji, szczególnie w warunkach trudności budżetowych przeżywanych przez większość krajów. Z tych to m.in. powodów Polska jest na razie przeciwna CCCTB.

Szeroko zakrojone badania poświęcone zależnościom między globalizacją ekonomiczną a podatkami przeprowadzili J. Aizenman i Y. Jinjarak. Zamieścili je m.in. w „*Journal of Development Studies*” z 2009 r.⁸⁷. Dwójka ta nawiązuje do swej pracy z 2006 r.⁸⁸ oraz do badań wykonanych pod kierunkiem A. Cukiermana et al. w 1992 r.⁸⁹. Ten ostatni zespół zajmował się m.in. modelowaniem efektywności systemu podatkowego w warunkach niestabilności politycznej, dochodząc do wniosku, że każdorazowo potrzebne jest kontrolowanie w modelach pewnych zmiennych makroekonomicznych (określających bazę podatkową), struktury gospodarki (wpływa na możliwości uchylania się od płacenia podatków i koszty ich poboru) oraz zmiennych dotyczących niestabilności i polaryzacji politycznej, a także jakości instytucji, gdyż łącznie determinują one

⁸⁶ H. Litwińczuk, *Harmonizacja opodatkowania dochodu spółek*, „Rzeczpospolita” z 3.01.2011r.; Pogroszewska M., *Propozycja ujednolicenia CIT budzi kontrowersje*, „Rzeczpospolita” z 2.08.2011 r.

⁸⁷ J. Aizenman, Y. Jinjarak., *Globalization and Developing Countries – A Shrinking Tax Base*, „Journal of Development Studies”, Vol. 45, No. 5, 2009.

⁸⁸ J. Aizenman, Y. Jinjarak, *Globalization and Developing Countries – A Shrinking Tax Base*, Department of Economics, University of California, Santa Cruz, Paper 615, 2006.

⁸⁹ A. Cukierman, Edwards, G. Tabellini, *Seigniorage and political instability*, „American Economic Review”, Vol. 82, No. 3, 1992.

infrastrukturę podatkową danego kraju. Cukierman z zespołem mocno akcentował też nieprzyjemną możliwość zawartą w demokratycznych systemach politycznych, tzn. obecnie rządzący mogą wybrać nieefektywny system podatkowy dla swoich następców, by później tych drugich oskarżać o trudności utrzymania równowagi budżetowej albo zmusić do wdrożenia niepopularnych dostosowań fiskalnych (cięcia wydatków i/lub podnoszenia podatków).

Punktem wyjścia analizy empirycznej Aizenmana i Jinjaraka, dalej AJ, jest następująca zależność funkcyjna:

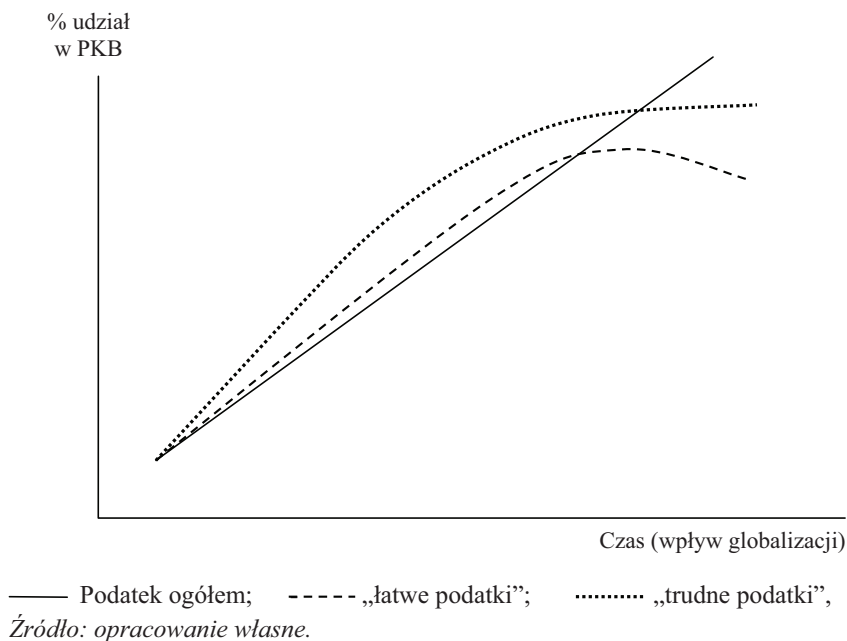
Dochody podatko- we trudno ściągalne	= f	otwartość handlowa,	otwartość finanso- wa,	jakość instytucji,	stabilność politycz- na,	urbaniza- cja	udział rolnictwa w PKB,
łatwo ściągalne		+	+	+	+	+	+
		-	-	-	-	-	-

Znaki „+” oraz „-” należy traktować jako dodatnią lub ujemną korelację danej zmiennej z „trudną” lub „łatwą” ściągalsnością podatków. Ponadto, „otwartość” należy tu utożsamiać z globalizacją, zamiennie określaną jako integracja. Znaki „+” oraz „-” wynikają przy tym z analizy dedukcyjnej oraz wcześniejszych badań empirycznych. I tak, globalizacja ekonomiczna zazwyczaj przesuwaa akcent na pobieranie podatków pośrednich i dochodowych, chyba że na skutek dużego wzrostu wolumenu obrotów handlowych nadal ważną pozycję w budżecie mogą stanowić cła. Z kolei wysoki udział rolnictwa w PKB z reguły sprzyja poborowi „łatwych podatków”, bo rozproszenie w przestrzeni producentów rolnych, mała koncentracja oraz rzadkość prowadzenia przez nich systematycznej rachunkowości utrudniają nakładanie i egzekwowanie VAT bądź podatku dochodowego. Powinni o tym pamiętać wszyscy ci w Polsce, którzy ciągle nawołują do szybkiego objęcia rolnictwa podatkiem dochodowym. W istocie do podobnych wniosków można by dojść, gdyby analizowano wpływ udziału małych i średnich firm na efektywność systemu podatkowego. To samo odnosi się też do znaczenia obszarów wiejskich i nieurbanizowanych dla krajowej bazy podatkowej. Wreszcie, dość oczywiste wydaje się przypuszczenie, że wyższa jakość instytucji i stabilniejsza scena polityczna sprzyjają inwestycjom w infrastrukturę podatkową w celu koncentracji uwagi aparatu skarbowego na ściąganiu „trudnych podatków”. Zasadnicza analiza empiryczna AJ bazuje na danych z lat 1980-1999 dla 60 krajów, wśród których znajdowała się Polska, zaliczana do grupy

krajów o wyższych dochodach na mieszkańca. Już prosta analiza szeregów czasowych pokazała, że globalizacja ekonomiczna prowadziła do konwergencji fiskalnej, tzn. relatywnego zmniejszania się udziału „łatwych podatków” na rzecz wzrostu „trudnych podatków” w PKB. W sposób wielce uproszczony przedstawiono to na rysunku 7.

W celu pogłębienia analizy AJ podzielili całą zbiorowość badanych krajów na cztery grupy w zależności od dochodów per capita: wysokie, wyższe, średnie oraz niskie. Okazało się, że zmienność odsetka podatków w PKB w latach 80. ub.w. była znacznie wyższa dla klasy „trudnych” niż w klasie „łatwe” podatki, ale wraz z upływem czasu łączne wpływy podatkowe (w dalszym ciągu jako % PKB) coraz bardziej naśladowały zachowanie klasy pierwszej. Najlepiej przy tym ze ściąganiem „trudnych podatków” radziły sobie kraje o wysokich i średnich dochodach na mieszkańca. Natomiast kraje o dochodach wyższych (m.in. Polska) oraz niskich miały nawet problemy z rekompensowaniem ubytków fiskalnych z tytułu „łatwych podatków”. W latach 90. ub.w. kraje o niskich i średnich dochodach wciąż mniej uzyskiwały wpływów fiskalnych z „łatwych podatków” niż z „trudnych”, co przełożyło się na ogólny spadek w nich łącznych dochodów podatkowych w relacji do PKB. Rozpatrując razem ostatnie dwie dekady ub. stulecia, otrzymano, że zmalała zmienność powyższego wskaźnika, głównie z powodu ustabilizowania się odsetka „łatwych podatków”, ale na znacznie niższym poziomie niż na początku okresu analizy. Ma to być dowodem na to, że poprawa ściągłości „trudnych podatków” jest większym wyzwaniem niż redukcja „łatwych podatków”. W szerszym zaś planie spadek zmienności jest potwierdzeniem zachodzenia procesu konwergencji fiskalnej.

Rysunek 7. Stylizowane zmiany znaczenia podatków



Podstawową część badań AJ stanowiła analiza regresji. Jako zmienne zależne wystąpiły w niej: „trudne i łatwe podatki” oraz poszczególne ich rodzaje (VAT, podatek dochodowy, cła i taryfy oraz o charakterze seigniorage). Jeśli chodzi o globalizację (otwartość) handlową, to wykorzystano grawitacyjny model handlu, a więc regresję bazującą na odległości partnerów, liczbie ich mieszkańców, powierzchni, oficjalnym języku i dostępie do morza lub braku takowego. Z kolei globalizację (otwartość) finansową mierzono za pomocą indeksu Quinna z 2007 r. Jako zmienne objaśniające i kontrolne występowały: indeks jakości instytucji, trwałość (stabilność) polityczna, urbanizacja i udział rolnictwa w PKB wg obliczeń Banku Światowego. Niestety, dostępne dane pozwoliły dokonać obliczeń jedynie dla 20 spośród 60 krajów. Nie było w tej podgrupie Polski.

Oszacowanie bazowego (wyjściowego) równania regresji podsumować można następująco: „trudne podatki” były pozytywnie skorelowane z obydwoma rodzajami globalizacji, chociaż silniej z otwartością finansową. To samo zachodziło dla podatku VAT i podatków dochodowych. Z kolei „łatwe podatki” i obydwa ich rodzaje reagowały negatywnie tylko na otwartość handlową. Prawdopodobnie zależności powyższe wynikają z wciąż trwających dyskusji, jak opodatkować korporacje oraz transakcje finansowe. Być może mamy tu też do czynienia ze złągodzeniem błędów w fakturowaniu na skutek znoszenia ba-

rier dla przepływów kapitałów międzynarodowych i dokonującego się rozwoju finansowego.

Wyższa jakość instytucji związana była z mniejszym poleganiem na „łatwych podatkach”. VAT i dochody z ceł były ujemnie skorelowane z polityczną trwałością, a VAT także z jakością instytucji. To ostatnie może zaskakiwać, ale staje się łatwiejsze do zaakceptowania, gdy przypomnimy sobie już wzmiankowaną „pomysłowość” oszustów w zakresie VAT. Z kolei urbanizacja ułatwia ściąganie VAT, ale niekoniecznie już uzyskiwanie dochodów fiskalnych o charakterze *seigniorage*. Zgodnie z rekomendacjami teoretycznymi, udział rolnictwa w PKB był dodatnio skorelowany jedynie z „łatwymi podatkami”, a z cłami i taryfami w szczególności.

Mała liczba krajów w modelu bazowym, ale jeszcze bardziej to, że między różnymi podatkami występują rozmaite relacje, także i możliwości unikania ich płacenia, oraz z prostego faktu, iż rzeczywiste systemy podatkowe to agregaty wieloelementowe, skłoniła AJ do sięgnięcia po bardziej zaawansowane narzędzie ekonometryczne. Była nim regresja pozornie niezależna. Ich postępowanie było dwuetapowe. Najpierw jeszcze raz „przepuścili” model bazowy, ale pod kątem ustalenia interakcji między obydwojoma rodzajami globalizacji a czterema zmiennymi kontrolnymi. W drugim etapie wykonano właściwe obliczenia już z członami interakcyjnymi typu globalizacja finansowa \times jakość instytucji. Okazało się, że generalnie nie zmienił się charakter korelacji w stosunku do modelu bazowego. Jednakże człony interakcyjne „stabilność polityczna \times podatki dochodowe”, „urbanizacja \times *seigniorage*” stały się teraz istotne statystycznie. To ostatnie sugeruje, że urbanizacja sprzyja gospodarce nielegalnej (szarej strefie). Z drugiej strony urbanizacja powodowała, że łatwiej można było ściągnąć VAT w warunkach otwartości handlowej, a podatki dochodowe wtedy, gdy postępowała otwartość finansowa. Zaskakuje jednak, że wysoki poziom otwartości finansowej powiązany nawet z dużą stabilnością polityczną, przeszkadzał w ściąganiu „trudnych podatków”. Wysoki udział rolnictwa w PKB w interakcji z otwartością handlową sprzyjał wpływom z obydwu rodzajów podatków traktowanych jako grupy. Natomiast udział ten rozpatrywany łącznie z otwartością finansową był już ujemnie skorelowany z „trudnymi podatkami”. Łączny wpływ obydwu rodzajów globalizacji na dochody podatkowe przedstawiono w tabeli 3. Liczby w niej zestawione należy czytać następująco: o ile % w PKB zmieni się dany podatek, gdy nastąpi zmiana wskaźnika globalizacji o jedno odchylenie standardowe. Jasno z przywołanej tabeli otrzymujemy, że globalizacja handlowa wywiera większy dodatni i ujemny wpływ na dochody podatkowe. Obydwie rozważane globalizacje były zaś odpowiedzialne za ok. 1/5 przyrostu tych do-

chodów z tytułu „trudnych podatków”, ale aż za 2/3 spadku w grupie „łatwych podatków”.

Tabela 3. Skutki globalizacji dla wpływów podatkowych (% PKB)

Globalizacja	„Trudne podatki”			„Łatwe podatki”		
	razem	VAT	podatki dochodowe	razem	cła i taryfy	<i>seigniorage</i>
handlowa	4,5	3,1	0,0	-8,0	-2,4	-4,1
finansowa	-1,5	0,0	0,7	0,0	0,0	-0,5
razem	3,0	3,1	0,7	-0,8	-2,4	-4,6

Źródło: J. Aizenman i Y. Jinjarak, *Globalization and Developing Countries – A Shrinking Tax Base*, „*Journal of Development Studies*”, Vol. 45, No. 5, 2009.

Globalizacja ekonomiczna niewątpliwie wpływa na bazę podatkową, zwiększając w niej znaczenie „podatków trudnych”. Ten typ dostosowania fiskalnego jest w pierwszym rzędzie poważnym wyzwaniem dla krajów słabiej rozwiniętych, szczególnie gdy jakość instytucji nie jest w nich zadowalająca. Przesunięcie zainteresowania organów fiskalnych na mobilizację dochodów z „trudnych podatków” nie jest jednak łatwe również w krajach bogatszych. Jak wynika z przeprowadzonej analizy, poważnym problemem z reguły bywa podatek VAT lub konstrukcje do niego zbliżone, które przecież w krajach bogatszych są najważniejszym źródłem zasilania budżetu. Jednocześnie VAT jest podatkiem trudnym od strony konstrukcji, monitorowania i egzekwowania. Stąd wszelkie próby poszerzenia jego zakresu podmiotowego muszą być rozważne i poprzedzone stworzeniem odpowiedniej infrastruktury. Zainteresowanie wydajnością fiskalną tego podatku będzie rosło, bo sporo rządów widzi w nim ważny instrument przywracania równowagi budżetowej. Realistycznie patrząc, również w Polsce trzeba zakładać duże prawdopodobieństwo co najmniej przejściowego wzrostu podatków. Dotyczy to w pierwszym rzędzie VAT, którego stawki już przecież wzrosły.

Skoro ściąganie „trudnych podatków” jest praktycznie wszędzie dużym wyzwaniem i wymaga ponoszenia wielu niemałych kosztów, warto więcej uwagi w przywracaniu równowagi budżetowej poświęcić stronie wydatkowej finansów publicznych. To jednakże dla polityków i społeczeństw wiąże się z określonymi kosztami. Najlepiej widać to teraz na przykładzie krajów strefy euro zaliczanych do PIIGS. Dlatego też wszędzie ten rodzaj dostosowania fiskalnego odsuwany jest w przyszłość, na ile tylko się da. Cały czas w Polsce powinniśmy pamiętać o tym, że nie wyjdziemy z tarapatów budżetowych bezboleśnie, przez prosty powrót wzrostu naszego PKB do 5-6% rocznie. Należy wątpić, by taką dynamikę udało się uzyskać nawet w drugiej połowie bieżącej dekady, bo mamy

zbyt dużo barier rozwojowych i strukturalnych. Tak jak w innych krajach, również i u nas reformy fiskalne muszą być głębsze, a przy tym wsparte działaniami wzmocniającymi stronę podażową gospodarki (wzrost zatrudnienia, wydłużenie wieku emerytalnego, unifikacja systemów emerytalnych, ułatwienia dla przedsiębiorców, uelastycznienie wszystkich rynków, większa otwartość na emigrantów itd.).

2.3. Polityka fiskalna a jakość i poziom życia

Kryterium sukcesu gospodarczego każdego kraju jest stały wzrost dobrobytu obywateli. Dobrobyt może być definiowany w różny sposób i może obejmować różne kategorie. Za twórcę ekonomii dobrobytu uznaje się Alfreda Marshalla, który szeroko wykorzystywał kategorię nadwyżki konsumenta, za pomocą której ustala się satysfakcję, jaką ludzie czerpią z konsumpcji dóbr⁹⁰. Na tej podstawie powstały pojęcia poziomu i jakości życia, które są istotnym elementem badań ekonomicznych i społecznych. Pozwalają w sposób kompleksowy opisać sytuację, w jakiej znajdują się jednostki oraz ich gospodarstwa domowe w relacji do istniejącej infrastruktury, ogólnej sytuacji gospodarczej oraz relacji społecznych⁹¹. Obie kategorie (poziom i jakość życia) wynikają z koncepcji stopnia zaspokojenia potrzeb. E. Allardt wyróżnił 3 wymiary zaspokajania potrzeb:

- posiadanie (having), czyli środki ekonomiczne, mieszkanie, zatrudnienie, warunki pracy, zdrowie, edukacja;
- uczucie (loving), czyli kontakty ze społecznością lokalną, relacje rodzinne, kontakty towarzyskie, stosunki międzyludzkie;
- istnienie (being), czyli możliwości samookreślenia, bezpieczeństwo osobiste, aktywność polityczna, spędzanie wolnego czasu, zadowolenie z pracy⁹².

W kontekście wymienionych wymiarów stopnia zaspokojenia potrzeb, poziom życia można zdefiniować jako „stopień zaspokojenia potrzeb ludzkich wynikający z konsumpcji dóbr materialnych i usług oraz wykorzystania walorów środowiska naturalnego i społecznego”⁹³, czyli wiążący się z szeroko rozumianym posiadaniem (*to have*), określając go jako obiektywne wskaźniki o cha-

⁹⁰ R. Bartkowiak, *Historia myśli ekonomicznej*. PWE, Warszawa 2008, s.114.

⁹¹ *Ocena warunków i jakości życia mieszkańców województwa pomorskiego i ich postrzeganie przyszłości*, Urząd Marszałkowski Województwa Pomorskiego, Gdańsk 2011, s. 17.

⁹² E. Allardt: *Having, loving, being. An alternative to the Swedish model of welfare research* [w:] M. Nussbaum, A. Sen, *The quality of life*, Oxford, Clarendon press, Oxford 1993, s. 88-94.

⁹³ C. Bywalec, L. Rudnicki: *Konsumpcja*. PWE, Warszawa 2002, s. 39.

rakterze ilościowym⁹⁴. Natomiast jakość życia to stany uczuciowe wpływające ze stosunków międzyludzkich w mikrogrupach (*to love*) oraz poczucie istnienia, bycia kimś wiążące się z potrzebami samorealizacji (*to be*). W tym kontekście można przyjąć, że jakość życia to „subiektywne postrzeganie własnego życia w ramach określonego systemu wartości i w określonych warunkach społecznych, gospodarczych i politycznych”⁹⁵.

Badania poziomu i jakości życia prowadzone są w różnym ujęciu np.: różnicowania regionalnego lub w ujęciu różnych grup społeczno-ekonomicznych. Taką specyficzną grupą społeczno-ekonomiczną są rolnicy, którzy obecnie postrzegani są zupełnie inaczej niż 10 lat temu. Kojarzeni zwykle z najbiedniejszą grupą społeczną z wielkimi problemami we wszystkich obszarach życia. Obecnie obszary wiejskie to nie tylko gospodarstwa rodzinne, to również przedsiębiorstwa rolnicze, to również ludność napływająca z miast do wsi, która pragnie poprawić jakość życia swoją i swoich dzieci, a także przedsiębiorcy zakładający własne biznesy na terenach wiejskich. Zmiany te wynikają z przekształceń, które miały miejsce na początku lat 90. Wpłynęły one na inne i szybsze tempo życia w miastach, ale również na obszarach wiejskich, co miało wpływ na jakość życia mieszkających tam ludzi i na podejmowane przez nich decyzje⁹⁶. Również przystąpienie Polski do UE wymusiło wyrównywanie różnic pomiędzy regionami, zwłaszcza regionami problemowymi do których zaliczono obszary wiejskie. Ministerstwo Rolnictwa i Rozwoju Wsi w latach 2007-2013 realizuje Program Rozwoju Obszarów Wiejskich, w którym oś 3 dotyczy jakości życia na obszarach wiejskich i różnicowania gospodarki wiejskiej. Realizowane są tutaj dwa działania. Jedno z nich to poprawa jakości życia wiejskiego, mająca na celu odnowę wsi, poprawę stanu dziedzictwa kulturowego i przyrodniczego oraz poprawę dostępu do usług komunalnych, takich jak zaopatrzenie w wodę, energię ze źródeł odnawialnych, odbiór ścieków i zagospodarowanie odpadów. Takie działania prowadzą do podnoszenia jakości życia ludzi w sposób obiektywny, ale ważne są również subiektywne odczucia ludzi tam zamieszkujących.

Badania M. Gotowskiej i zespołu⁹⁷ wskazują, że czynnikiem wpływającym na jakość życia jest poziom życia. Poziom życia odzwierciedla te wszystkie potrzeby, które mogą być zaspokojone w znacznej mierze w sferze posiadania,

⁹⁴ J. Berbeka, *Poziom życia ludności a wzrost gospodarczy w krajach Unii Europejskiej*. Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Krakowie, Kraków 2006.

⁹⁵ P. Rogala, *Zaprojektowanie i przetestowanie systemu mierzenia jakości życia w gminach*. Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu, Jelenia Góra-Poznań 2009, s. 7.

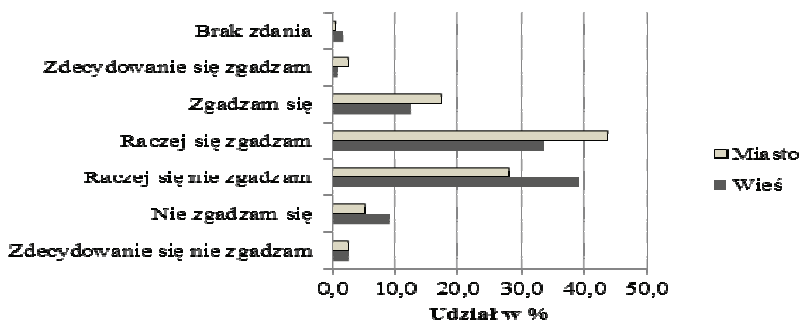
⁹⁶ Z. H. Borkowski, *Metoda badania marginalności obszarów wiejskich*. „Barometr Regionalny” nr 3 (25) 2011, s. 7.

⁹⁷ M. Gotowska i zespół, *Poziom a jakość życia mieszkańców Polski*, Grant MNiSW nr 1708/B/H03/2011/40.

czyli głównie w sposób materialny poprzez dostarczenie mieszkańcom odpowiedniej ilości i jakości dóbr i usług. Pomiar poziomu życia odbywa się zazwyczaj w pewnym przybliżeniu, przy użyciu wskaźników obiektywnych, które mierzą stopień realizacji potrzeb w poszczególnych aspektach życia człowieka. Dochód określa możliwości konsumpcyjne człowieka, a konsumpcja jest jednym z elementów świadczących o poziomie życia⁹⁸. Poziom życia i dochód wyznaczają pewien poziom odniesienia, który kształtuje odczucie jakości życia przez ludzi. Mieszkańcy wsi wykazują zdecydowanie mniejsze zadowolenie niż mieszkańcy miast ze swojego poziomu życia i dochodu. Różnica udziału zdań pomiędzy mieszkańcami różnych obszarów sięga 15 p.p. (Rysunek 8).

Najbardziej zadowoloną grupą mieszkających na wsi byli respondenci z województwa kujawsko-pomorskiego. Niezadowolenie z poziomu życia w opinii respondentów potwierdzają badania wskaźników obiektywnych. „Dochód rozporządzalny i dochód do dyspozycji wśród rolników jest najniższy w porównaniu z innymi grupami społeczno-ekonomicznymi. Podobna sytuacja występuje w przypadku wydatków”⁹⁹.

Rysunek 8. Opinia na temat zadowolenia z poziomu życia i dochodu według miejsca zamieszkania ankietowanych osób



Źródło: opracowanie własne na podstawie danych z Grantu z MNiSW nr 1708/B/H03/2011/40

Wobec wyraźnie mniejszego zadowolenia z poziomu życia i dochodu wyrażanego przez respondentów z terenów wiejskich, zasadne jest określenie

⁹⁸ B. Jaros, *The importance of consumption in a sustainable quality of life*, Conference Proceedings: Quality of Life and Sustainable Development, Wrocław University of Economics, Wrocław 2012, s. 47-48.

⁹⁹ M. Gotowska, *Poziom życia rodzin rolniczych na tle innych grup społeczno-zawodowych*. [w:] S. Zawisza, *Rozwój przedsiębiorczości i zespołowej działalności gospodarczej w rolnictwie w świetle integracji z Unią Europejską*. Wydawnictwo UTP, Bydgoszcz 2009, s. 148.

głównych przyczyn niezadowolenia. Dlatego przeanalizowano wybrane elementy życia w głównych obszarach. Jak wskazują badania, najniższą notę od respondentów zamieszkujących wieś otrzymały aspekty z obszaru możliwości spędzania wolnego czasu (w tym dostęp do kultury wysokiej), edukacji i bezpieczeństwa pracy. Są też aspekty jakości życia, które były oceniane przez respondentów z różnych terenów w bardzo przybliżony sposób, np. ocena satysfakcji z mieszkania w danej okolicy w aspekcie infrastruktury i środowiska naturalnego. W niektórych aspektach jakości życia zaobserwowano korelację jakości i poziomu życia, ale kierunek zbieżności nie był zawsze jednakowy. Na przykład poczucie bezpieczeństwa oraz ocena dostępności do lekarza pierwszego kontaktu na obszarach wiejskich malały wraz ze wzrostem poziomu życia. Natomiast ocena bezpieczeństwa pracy była dodatnio skorelowana z poziomem życia. Niższe poczucie jakości życia w sferze edukacji ponadgimnazjalnej związane jest z obiektywnie mniejszą ilością tego rodzaju szkół na terenach wiejskich, czyli z niższym w tym aspekcie poziomem życia ludności obszarów wiejskich. Szczególnie zwraca uwagę fakt najniższego poczucia jakości życia w tej sferze na obszarach wiejskich województwa mazowieckiego, które posiada najwyższy poziom życia spośród trzech analizowanych województw. Taka ocena sugeruje, że mimo ogólnego wyższego poziomu życia na tym terenie istnieje jego wewnętrzne zróżnicowanie pomiędzy obszarami miejskimi i wiejskimi oraz w obrębie różnych kategorii poziomu życia. Bardzo negatywna ocena dostępu do stałej pracy dla młodych ludzi połączyła mieszkańców z różnych terenów. Mieszkańcy wsi ocenili sytuację jeszcze mniej korzystnie. Mieszkańcy miast i wsi byli również bardzo zgodni oceniając otoczenie, w którym mieszkają, mimo że w ujęciu obiektywnym zarówno sfera infrastruktury, jak i natury powinna różnić oba miejsca zamieszkania. Wyniki przeprowadzonych badań mieszkańców Polski, jednoznacznie wskazują, że ludzie żyjący na wsi odczuwają mniejsze zadowolenie z jakości swojego życia niż mieszkańcy miast. Ocena jakości życia jest zróżnicowana w zależności od analizowanego aspektu, a także w zależności od województwa, w którym zamieszkiwali respondenci¹⁰⁰.

Wynika z tego, że współczesne tendencje rozwoju społeczeństw świadczą o istnieniu dysproporcji socjalnych oraz ekonomicznych. Z tego względu głównym celem państwa jest doskonalenie mechanizmów rozwoju socjalnego przez reformowanie istniejących w społeczeństwie współzależności. Należy podkreślić, że jednym z podstawowych warunków osiągnięcia tych celów powinna być

¹⁰⁰ M. Gotowska, A. Jakubczak, *Jakość życia mieszkańców wsi w wybranych regionach Polski* – Zeszyty Naukowe SGGW Polityki Europejskiej, Finanse i Marketing nr 8 (57) Warszawa 2012, s. 174-183.

realizacja opodatkowania preferencyjnego, czyli odpowiednia polityka fiskalna państwa, która determinuje zaspokojenie potrzeb człowieka oraz stworzenie optymalnych warunków jego funkcjonowania, kształtowanie wyższego poziomu i jakości życia. Dla oceny realizowanej polityki preferencji podatkowych ważne jest określenie jej wpływu na sferę ekonomiczną i socjalną. Postęp w sferze socjalnej dotyczy jakości i poziomu życia – w wymiarze niematerialnym i materialnym. Niematerialna jakość życia zawiera socjologiczne i psychologiczne wartości społeczeństwa, materialna – ilościowe czynniki, które wpływają na poziom współdziałania i współpracy każdego członka społeczeństwa osobno w tworzeniu nowego, bardziej udoskonalonego produktu. Należy również zauważyć, że omawiane składowe są powiązane, a więc podniesienie poziomu jednej z nich niewątpliwie pozytywnie wpłynie na zmianę innej.

2.4. Subsydiować czy opodatkowywać – aspekt teoretyczny

Problemem zależności między szeroko rozumianym bezpośrednim i pośrednim opodatkowaniem oraz subsydiowaniem rolnictwa, będącymi rodzajami deformacji bodźców ekonomicznych w tym sektorze, a ogólnym wzrostem ekonomicznym, wyrównywaniem się (konwergencją) stóp wzrostu PKB per capita oraz przemianami strukturalnymi na poziomie całej gospodarki narodowej zajmowali się B.N. Dennis oraz T.B. Işcan¹⁰¹.

Już w roku 2007, a więc w przededniu najnowszego kryzysu, część krajów zaczęła wprowadzać kontrolę cen żywności, podatki eksportowe oraz ilościowe ograniczenia eksportu. W ten sposób działania te wpisywały się we wcześniejsze już praktyki deformujące funkcjonowanie rolnictwa. Badacze nie są jednak zgodni, jak taka polityka wpływa na samo rolnictwo i całą gospodarkę narodową. Jedni (A.W. Lewis, K. Matsuyama, P.C. Timmer) utrzymują, że opodatkowanie rolnictwa jest podstawowym i w zasadzie jedynym źródłem tworzenia oszczędności krajowych we wczesnych fazach wzrostu i rozwoju ekonomicznego. Ma to wynikać z nadmiernego zatrudnienia w rolnictwie i/lub ograniczonych w nim możliwości przyspieszenia wzrostu produktywności. Kurs na dyskryminowanie rolnictwa w ogólnej polityce ekonomicznej uzasadniony jest zatem oczekiwaniem, że w ten sposób zainicjuje się nowoczesny wzrost gospodarczy i przyspieszy przemiany strukturalne wyrażające się w rosnącym udziale przemysłu w tworzeniu bogactwa społecznego i zatrudnieniu. Nawet jednak ci ekonomiści byłiby bardzo ostrożni w postulowaniu forsownych obciążeń fiskalnych i parafiskalnych w rolnictwie, gdy ogólny wzrost i rozwój wyraźnie przyspieszą.

¹⁰¹ B.N. Dennis, T.B. Işcan, *Agricultural Distortions, Structural Change, and Economic Growth: A Cross-Country Analysis*, American Journal of Agricultural Economics, vol. 93, no. 3, April 2011.

Reprezentanci drugiego stanowiska (H.R. Betes, G. Mwabu, J. Rastø, E. Torbecke, R. Torvik) twierdzą, że dyskryminowanie rolnictwa w polityce gospodarczej uderza przede wszystkim w biedniejsze warstwy społeczeństwa, do których zalicza się większość rolników. Przez to maleje baza do pomnażania oszczędności krajowych, redukowane są bodźce do inwestowania, co w sumie hamuje wzrost produktywności w rolnictwie oraz w całej gospodarce narodowej.

Dennis i Işcan w swojej analizie nawiązują do słynnej publikacji K. Andersona i Y. Hayamiego z 1986 roku, którzy deformacje w polityce gospodarczej w odniesieniu do rolnictwa rozumieli dwojako: jako jego opodatkowanie, a więc mogące zaszkodzić temu sektorowi, lub jako subsydiowanie, które może mu sprzyjać¹⁰². W obydwu przypadkach pomiar deformacji polegał na porównaniu cen krajowych produktów rolnych z ich cenami światowymi. Gdy różnica ta była ujemna, występowało opodatkowanie rolnictwa. Jeśli natomiast jednostkowe ceny krajowe były wyższe niż na rynku światowym, mieliśmy do czynienia z subsydiowaniem sektora. Konkretyzacja tej ogólnie określonej formuły decyzyjnej dokonana została za pomocą dwóch relacji:

1. Nominalnej stopy protekcji, NRP (*the agricultural nominal rate protection*). Miara ta pokazuje, o ile procent ceny krajowe produktów rolnych przewyższają lub są niższe od ich cen na granicy państwa, przy czym wagami są udziały produktów w danym ich koszyku/zestawie. Oznacza to, że NRP koncentruje się głównie na produktach rolnych nadających się do eksportu. Dane źródłowe do analizy regresji i korelacji pochodziły natomiast z próby badanej przez Andersona i Hayamiego oraz z zasobów Banku Światowego. Ogółem zbiorowość ta liczyła 47 krajów i obejmowała dwa podokresy: lata 1960-1972 oraz 1976-1984. Obserwacje dotyczyły cen wybranych produktów rolnych w poszczególnych krajach, a część mogła odzwierciedlać ich przewagi komparatywne. NRP jest historycznie starszą miarą niż druga – BMS.
2. Wsparcia rynkowego na granicy państwa, BMS (*the agricultural border market support*). To także nominalna pomoc dla produkcji rolniczej w formie wsparcia cen, gdzie wagami są udziały wartościowe rozpatrywanych produktów. Próba badawcza do wykonania obliczeń regresyjno-korelacyjnych w tym przypadku liczyła 62 kraje, a pochodziła także z zasobów Banku Światowego oraz z pracy K. Andersona i E. Valenzuela opublikowanej w 2008 roku¹⁰³. Dane źródłowe dotyczyły lat 1960-1990, które dodatkowo podzielono na trzy dekady.

¹⁰² K. Anderson, H. Hayami, *The Political Economy of Agricultural Protection: East Asia in International Perspective*, Allen & Unwin, Sydney and London, 1986.

¹⁰³ K. Anderson, E. Valenzuela, *Estimates of Distortions to Agricultural Incentives, 1955 to 2007*, The World Bank, Washington DC 2008.

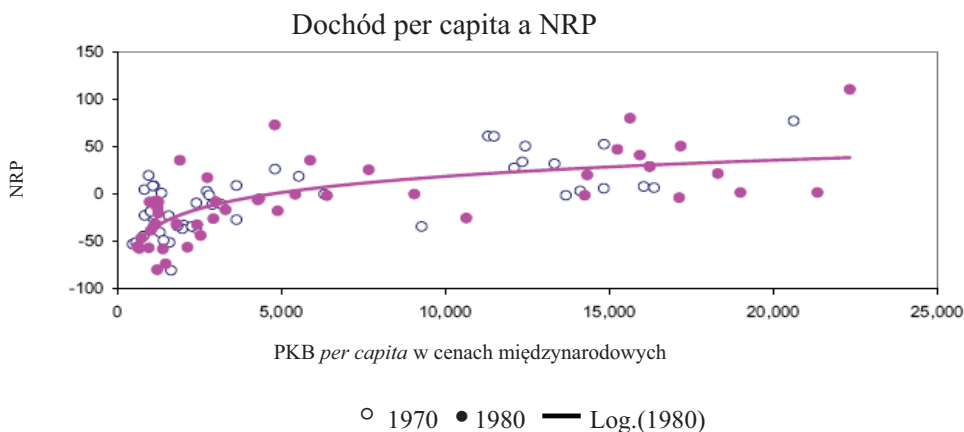
NRP i BMS są wprowadzone dosyć silnie skorelowane (na poziomie 0,75 w latach 1960-1975 i 0,82 w okresie 1976-1990), ale nie są to miary identyczne, a więc można je analizować oddzielnie, chociażby z tego powodu, że BMS obejmuje znacznie szerszy zestaw produktów rolniczych. Innymi słowy, BMS nadaje się bardziej do analizowania większej liczby deformacji w polityce gospodarczej prowadzonej w stosunku do rolnictwa niż NRP. Z drugiej zaś strony, obydwa te wskaźniki wykazywać będą podobne zróżnicowanie w krajach otwartych i zamkniętych na towarową wymianę międzynarodową. Nie należy też zapominać, że NRP i BMS są miarami absolutnych deformacji polityki gospodarczej, a w tym rolnej, i to w ujęciu brutto. Przyjęcie takiej dwuwskaźnikowej konwencji wynikało generalnie z charakterystyki dysponowanej próby badawczej. Poza tym w krajach, w których rolnictwo angażuje większość zasobów siły roboczej i duże znaczenie odgrywa samozaopatrzenie w tym sektorze, zastępowanie produktów rolniczych produktami nierolniczymi ma ograniczony zakres. Wynika stąd, że relatywne miary deformacji są też wtedy mało przydatne. Dla kompletności rozważań Dennis i Işcan policzyli jednak korelację między względną stopą wsparcia (RRA, a relative rate of assistance) dla lat 1960-1990 oraz trzech dekad w tym okresie, uzyskując, iż nigdy korelacje między nią a NRP i BMS nie były niższe niż 91%.

Wykorzystując powyżej wymienione zasoby danych źródłowych, Dennis i Işcan znajdują pięć regularnie powtarzających się prawidłowości:

1. Deformacje w rolnictwie przeważały i utrzymywały się w trwały sposób.
2. Istniała dodatnia zależność między polityką niedyskryminowania krajowego rolnictwa a wzrostem PKB per capita.
3. Niedyskryminowanie krajowego rolnictwa pozostawało też w pozytywnej zależności ze wzrostem ekonomicznym.
4. Dodatnia zależność występowała również między niedyskryminowaniem krajowego rolnictwa a wzrostem całkowitej produktywności (TFP) w tym sektorze.
5. Między stopą realokacji zasobów pracy z rolnictwa do innych działów gospodarki narodowej (przejaw zmiany strukturalnej) a wzrostem ekonomicznym istniała także pozytywna korelacja. Prawidłowość ta zaobserwowana już została przez S. Kuzneta w latach 60. ub. wieku. Później bardzo dobrze ją udokumentowali m.in. H. Chenery i M. Syrquin, jasno stwierdzając, że warunkiem bogacenia się krajów jest przesunięcie siły roboczej z rolnictwa do innych działów gospodarki narodowej. Mało znany jest wciąż natomiast mechanizm i dynamika tej realokacji. Dlatego Dennis i Işcan postanowili głębiej wniknąć w te problemy.

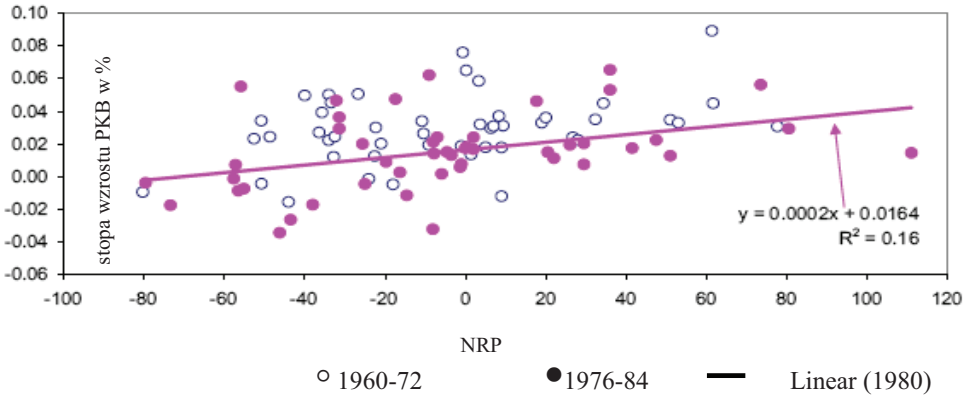
Potwierdzenie empiryczne ww. prawidłowości zaprezentowano jedynie dla NRP jako wyrazu deformacji w rolnictwie, gdyż opracowanie BMS niewiele wносиło nowego do ogólnych ustaleń. Deformacje w rolnictwie, w postaci jego opodatkowania (polityka dyskryminacji sektora) lub subsydiowania (polityka protekcjonistyczna), występowały we wszystkich badanych krajach i podokresach, chociaż sam wskaźnik NRP wykazywał duże zróżnicowanie. Zdarzały się jednak sytuacje, że niektóre kraje przechodziły z etapu opodatkowania w subsydiowanie i na odwrót. Z dodatkowej analizy wynikało jednak, że w latach 90. ub. wieku częściej zaczęło się pojawiać subsydiowanie rolnictwa niż jego nadmierne opodatkowanie. W przeszłości dyskryminowanie rolnictwa miało miejsce przede wszystkim w krajach rozwijających się, natomiast jego subsydiowanie – w krajach rozwiniętych. Jest to dosyć oczywiste. Te pierwsze nie miały dużo możliwości mobilizowania oszczędności poza rolnictwem. Z kolei te drugie było stać na budżetowe podtrzymywanie rolnictwa. Warto przy tym dodać, że na sytuację powyższą zauważalnego wpływu nie wywierało zróżnicowanie stopnia otwarcia krajów na towarową wymianę międzynarodową. Nie może zatem zaskakiwać istnienie dodatniej korelacji między PKB per capita opisaną funkcją logarytmiczną.

Rysunek 9a. Nominalna stopa protekcji (NRP) a wzrost ekonomiczny



Źródło: opracowanie własne na podstawie: B.N. Dennis, T.B. Íscan, *Agricultural Distortions, Structural Change, and Economic Growth: A Cross-Country Analysis*, "American Journal of Agricultural Economics", vol. 93, no. 3, April 2011.

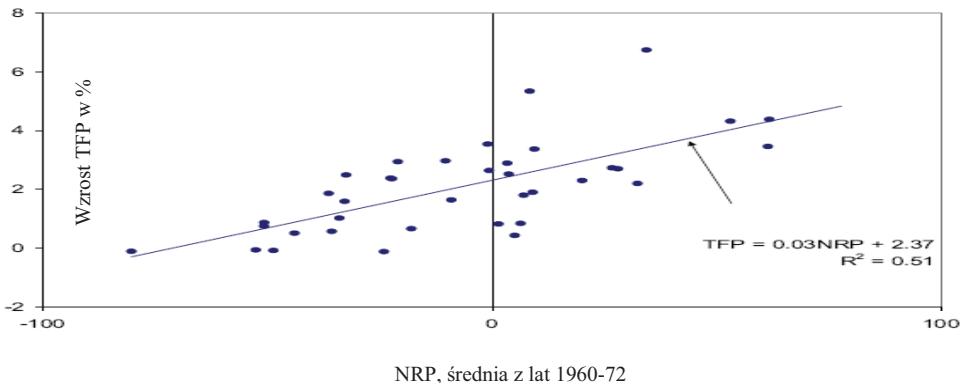
Rysunek 9b. Nominalna stopa protekcji (NRP) a wzrost ekonomiczny



Źródło: jak dla rysunku 9a.

Bardzo ważną jest natomiast dodatnia zależność między NRP a roczną stopą wzrostu PKB, którą przedstawiono na rysunku 9b, a która to potwierdza trzecią z ww. prawidłowości. W kontekście tego, co dotychczas zaprezentowano, wydaje się dosyć oczywiste, że między opodatkowaniem rolnictwa a produktywnością (mierzoną indeksem TFP) uwidoczniła się silna ujemna korelacja. Zależność ta natomiast się odwracała, gdy NRP przyjmowała wartości dodatnie, co oznaczało prowadzenie polityki ochrony i podtrzymywania budżetowego sektora rolnego. Prawidłowości te przedstawiono na rysunku 10.

Rysunek 10. Nominalna stopa protekcji (NRP) a produktywność rolnictwa (w konwencji TFP) dla próby 37 krajów



Źródło: jak dla rysunku 9a i b.

W celu bliższego naświetlenia uwarunkowań i dynamiki mechanizmu przesuwania siły roboczej z rolnictwa do zajęć pozarolniczych Dennis i Işcan zaproponowali nowe podejście analityczne – dwusektorowy model, składający się z rolnictwa – A oraz sektora przetwórczego – M. Reprezentatywny dla tego modelu agent ekonomiczny zachowywać się będzie natomiast w sposób niżej opisany. Punktem wyjścia było przyjęcie, iż konsumpcja będzie jedyną determinantą użyteczności tego agenta. W czasie t całkowita konsumpcja C będzie opisana zagregowaną funkcją o stałej elastyczności substytucji:

$$\left[\eta^{\frac{1}{v}} C_M^{\frac{v-1}{v}} + (1-\eta)^{\frac{1}{v}} (C_A - \gamma_A)^{\frac{v-1}{v}} \right]^{\frac{v}{v-1}}, \quad (1)$$

gdzie:

- C_M – konsumpcja dóbr nierolniczych,
- C_A – konsumpcja produktów rolniczych,
- $\gamma_A \geq 0$ – poziom samozaopatrzenia (autokonsumpcji) produktów rolniczych i żywności, przy czym $C_A \geq \gamma_A$. Gdy $\gamma_A > 0$, preferencje nie są homotetyczne tzn. nie występuje wówczas jednokładność. Wynika to z faktu istnienia właśnie samozaopatrzenia. Innymi słowy, nachylenia wszystkich krzywych obojętności nie są stałe wzdłuż dowolnego promienia wychodzącego od początku układu współrzędnych kartezyjskich. Oznacza to dalej, że każde dobro wchodzące w skład funkcji użyteczności konsumenta ma elastyczność dochodową różną od jedności,
- η – parametr zawierający się w przedziale między 0 a 1,
- $v > 0$ – elastyczność substytucji między produktami rolniczymi i żywnościowymi (oczyszczonymi o samozaopatrzenie) a konsumpcją nieżywnościową. Oszacowanie empiryczne tego parametru dają najczęściej wartości mniejsze od jedności. Oznacza to, że produkty rolnicze i żywnościowe oraz nieżywnościowe są względem siebie komplementarne.

Produkcja, Y , w obydwu sektorach dana będzie dwoma równaniami:

$$Y_{At} = B_A K_{At}^{\alpha} (Z_{At} L_{At})^{1-\alpha} \quad (2)$$

$$Y_{Mt} = B_M K_{Mt}^{\alpha} (Z_{Mt} L_{Mt})^{1-\alpha} \quad (3)$$

gdzie:

- B_i ($i=A,M$) – parametr opisujący efektywność w rolnictwie (A) i w sektorze przetwórczym (M),
- K_i – zasób kapitału w każdym sektorze,
- $0 < \alpha < 1$ – udział kapitału w dochodzie całkowitym,
- Z_i – sektorowe zatrudnienie powiększające potencjał technologii. Mamy tu zatem wyraźne nawiązanie do modelu wzrostu Solowa,
- L_i – usługi sektorowego czynnika pracy.

Opodatkowanie produkcji rolnictwa, oznaczone τ_A , będzie następowało według jednolitej stawki. Jeśli τ_A będzie większe od zera, musi być wprowadzone dodatkowe ograniczenie:

$$(1 - \tau_A) B_A K_t^\alpha Z_{At}^{1-\alpha} > \gamma_A \quad (4)$$

Ograniczenie to zabezpiecza cały model przed pojawieniem się w rolnictwie zjawiska głodu czy wręcz śmierci głodowej. Oczywiście, opodatkowanie to wpływa na dochody rolnictwa. Może jednakże zachęcać do wdrożenia nowocześniejszych, ale zarazem bardziej ryzykownych technologii, co może prowadzić do spadku całkowitej produktywności (TFP). Sprawa nie jest jednak prosta, gdyż w zastosowanym modelu względna awersja rolników do ryzyka maleje, gdy rosną ich dochody. Oznacza to, że podatki mogą skłaniać producentów rolnych do stosowania także technologii bardziej tradycyjnych, a więc mniej ryzykownych i mniej produktywnych. Z kolei dostawcy środków produkcji mogą stosować własne praktyki hamujące wdrażanie nowoczesnych technologii. Z tych to powodów Dennis i Işcan dopuścili możliwość elastycznego dostosowania się zasobów pracy do stanu technologii w zależności od τ_A , tzn:

$$z_t(\tau_A), \quad (5)$$

gdzie:

$$z_t = \frac{Z_{Mt}}{Z_{At}} \quad (6)$$

Warunek dotyczący ograniczoneści zasobów zapisany został następująco:

$$K_{At} + K_{Mt} \leq K_t, L_{At} + L_{Mt} \leq 1. \quad (7)$$

Ponieważ zatrudnienie znormalizowano do jedności, wszystkie zmienne zagregowane mogą być interpretowane jako odnoszące się do jednego zatrudnionego. Produkty rolnicze, C_A , mogą być tylko konsumowane, natomiast nierolnicze – zarówno konsumowane, jak i inwestowane w kapitał fizyczny. Stąd mamy dwa kolejne równania:

$$C_{At} = (1 - \tau_A)Y_{At} \quad (8)$$

$$I = \frac{dK_t}{dt} + \delta K_t = Y_{Mt} - C_{Mt} \quad (9)$$

gdzie:

$0 \leq \delta < 1$ – stopa amortyzacji.

Z uwagi na przyjęcie założenia o doskonałej międzysektorowej mobilności czynników produkcji musi zachodzić równość międzysektorowych krańcowych stóp transformacji:

$$\frac{K_{At}}{Z_{At}L_{At}} = \frac{K_{Mt}}{Z_{Mt}L_{Mt}}. \quad (10)$$

Warunek pierwszego rzędu optymalnej alokacji produktów rolniczych (A) i nierolniczych (M), a więc wewnątrzokresowa alokacja konsumpcji, wyraża poniższy wzór:

$$\left(\frac{1-\eta}{\eta}\right)\left(\frac{C_{Mt}}{C_{At}-\gamma_A}\right) = P_{At}^v. \quad (11)$$

Ponieważ ceny dóbr nierolniczych znormalizowano do jedności, P_A oznaczać będzie cenę względną produktów rolniczych. Przy założeniu, że rynki są konkurencyjne prowadzi nas to do:

$$P_{At} = \frac{bz_t(\tau_A)}{1-\tau_A} \quad (12)$$

gdzie:

$b = B_M/B_A$.

Trzy kolejne formuły opisują wewnątrzsektorową i międzysektorową alokację zasobu pracy. Pierwsza:

$$L_{Mt} = \frac{p(z_t)s_{Mt} + (1 - s_{At})}{1 + p(z_t)}. \quad (13)$$

określa udział zatrudnienia w sektorze pozarolniczym (M). Zawarty w niej wyraz s_{At} , nazwany **efektem konsumpcji samozaopatrzeniowej**, oddaje wpływ wspomnianych wcześniej niehomotetycznych preferencji konsumenta:

$$s_{At} = \frac{\lambda_A}{(1-\tau_A)Y_{At}/L_{At}} \quad (14)$$

Natomiast wyraz $p(z_t)$, określony jako **względny wpływ (efekt) produktywności na wskaźnik udziału zatrudnienia nierolniczego**, ustalono następująco:

$$p(z_t) = \frac{1-\eta}{\eta} \left(\frac{b}{1-\tau_A} \right)^{1-\nu} z_t (\tau_A)^{1-\nu} \quad (15)$$

Wreszcie wyraz s_{Mt} , **efekt akumulacji kapitału**, albo inaczej wpływ stopy inwestycji brutto na wskaźnik udziału zatrudnienia nierolniczego, określono jak poniżej:

$$s_{Mt} = \frac{I_t}{Y_{Mt}/L_{Mt}} \quad (16)$$

Efekt konsumpcji samozaopatrzeniowej (s_{At}) zachowuje się w sposób wyżej zapisany, gdyż elastyczność dochodowa popytu na produkty rolne jest mniejsza od jedności i maleje udział zatrudnienia w rolnictwie, gdy rośnie produktywność w tym sektorze. Drugi efekt – względnego wpływu produktywności $p(z_t)$ – odzwierciedla empirycznie ustalony fakt istnienia komplementarności między produktami rolniczymi a dobrami nierolniczymi, co wyraża się w tym, że $\nu < 1$. Innymi słowy, jeśli elastyczność substytucji między produktami rolniczymi a dobrami nierolniczymi jest mniejsza od jedności, wyższy wzrost produktywności w rolnictwie niż w działalności pozarolniczej skutkuje spadkiem udziału zatrudnienia rolniczego w całkowitej liczbie zatrudnionych. Wreszcie, efekt akumulacji kapitału (s_{Mt}) wynika z przyjętych założeń, iż dobra inwestycyjne powstają tylko poza rolnictwem. Wzrost ich produkcji, nazywany przez Dennisa i Iścana pogłębieniem kapitałowym (ang. *capital deepening*), powiększa udział zatrudnienia pozarolniczego w całkowitej liczbie pracujących. Łącznie trzy ww. efekty/kanały odzwierciedlają spowalniający wpływ opodatkowania rolnictwa na przemiany strukturalne, utożsamiane tu z realokacją siły roboczej z rolnictwa do działalności pozarolniczej, szczególnie widoczny w krajach o niskim poziomie dochodów. Manifestuje się tu zatem efekt konsumpcji samozaopatrzeniowej, który prowadzi do niskiej produkcji rolniczej, niewielkiej podaży żywności, przy tym drogiej w ujęciu jednostkowym. W takiej gospodarce narodowej udział zatrudnienia rolniczego musi być z konieczności wysoki. Po drugie, opodatkowanie rolnictwa oddziałuje na wewnątrz krajową wymianę to-

warową. Bezpośrednio, gdy obniża produktywność rolnictwa, i pośrednio – skłaniając do wyboru mniej produktywnych technologii. Uwzględniając sygnalizowaną komplementarność produktów rolniczych i nierolniczych, także i teraz maleje tempo migracji siły roboczej z rolnictwa. Zależności te oddają mechanizm wpływu względnego efektu produktywności. Każdy podatek zmniejsza dochody dyspozycyjne, a więc i kwoty ewentualnych oszczędności krajowych. W konsekwencji rolnictwo zgłasza mniejszy popyt na dobra inwestycyjne, a więc hamuje odpływ istniejących w nim nadwyżek siły roboczej do innych sektorów. W ten oto wystylizowany sposób przejawia się efekt akumulacji kapitału. Nadmierne podatki zachęcać mogą także do przechodzenia do szarej strefy. Może się zatem zdarzyć, że część rolniczej siły roboczej podjęła się zajęć pozarolniczych, ale wykonywanych w szarej strefie, a więc nierejestrowanych w oficjalnej statystyce PKB i innych makroagregatów. Stąd taka realokacja zatrudnionych w rolnictwie może tworzyć wrażenie braku wyraźnych przemian strukturalnych.

Z tego, co dotychczas przedstawiono, jasno wynika, że nadmierne opodatkowanie rolnictwa niesie ze sobą szereg negatywnych konsekwencji sektorowych i ogólnogospodarczych, szczególnie w krajach odznaczających się niską produktywnością w rolnictwie oraz wysokim udziałem wydatków na żywność w wydatkach całkowitych i szybkim wzrostem populacji. Ponieważ nie sposób zejść w nich z poziomem konsumpcji żywności poniżej jakiegoś minimum, a tempo wzrostu ludności może wyraźnie przewyższać zmiany produktywności rolnictwa, bo stopa agregatowych inwestycji rolniczych może nawet spadać, kraje takie mogą tworzyć grupę, nazywaną przez Dennisa i Iścana klubem, w której następuje okresowy spadek dochodu per capita. To przykład szczególnego typu konwergencji, swoistego równania w dół. Oczywiście tradycyjna ekonomia zajmuje się jednak zazwyczaj konwergencją jako procesem nadganiaania zapóźnień rozwojowych i naśladowaniem krajów bogatszych.

W celu zobrazowania wpływu podatków w rolnictwie i konsumpcji samozaopatrzeniowej na stopę konwergencji produkcji rolniczej na zatrudnionego i dochodu narodowego per capita do stanu ustalonego Dennis i Iścana konstruują prosty model dwusektorowy. Przyjmują w nim, że parametry produktywności B_A i B_M będą znormalizowane do jedności, waga dóbr nierolniczych wyniesie 0,85, elastyczność substytucji produktów rolniczych i dóbr nierolniczych równa będzie 0,1, a indeks produktywności TFP przyjmie wartość zero, podobnie jak i stopa przyrostu naturalnego ludności. Jak z tej specyfikacji wynika, zachowanie i dynamika modelu będą pochodną działania efektu konsumpcji samozaopatrzeniowej i efektu akumulacji kapitału, gdyż ten drugi proces prowadzi dochód

per capita do osiągnięcia stanu ustalonego. Innymi słowy, te dwa ww. efekty określać będą przemiany strukturalne w sztucznie modelowanych warunkach.

Trzeba jeszcze dodać, iż Dennis i Işcan zajmują się tylko tzw. „konwergencją beta”, a więc sytuacją, gdy kraje stojące na niższym poziomie rozwoju mogą charakteryzować się wyższą stopą wzrostu PKB i PKB per capita niż kraje bardziej rozwinięte. Ma to się dziać głównie z tego powodu, że w pierwszej grupie państw produktywność krańcowa kapitału ma spadać wolniej niż w grupie drugiej. Zazwyczaj „konwergencję beta” ujmuje się jako proces warunkowy, tzn. zakłada się stały poziom szeregu zmiennych w modelu, oddając w ten sposób fakt spadku tempa wzrostu gospodarczego, gdy dana gospodarka zbliża się do stanu ustalonego (równowagi). Innymi słowy, wszystkie wartości zagregowane w takiej gospodarce są stałe. Wprawdzie siła robocza i kapitał zmieniają się wówczas w czasie, ale tylko na zasadzie prostego ich odtwarzania. Jest to uogólnienie stanu stacjonarnego, a więc przypadku, gdy wszystkie zmienne modelu mają zerową stopę wzrostu. Konwergencja w ekonomii często bywa nazywana też jako *catch-up effect*, tłumaczony na język polski jako efekt doganiania. A oto najważniejsze wnioski z modelowania:

1. Gdy dochody przekraczają poziom konsumpcji samozaopatrzeniowej (np. $Y_A = 0,187$), opodatkowanie rolnictwa ma stosunkowo mały wpływ na szybkość konwergencji, dając empirycznie wiarygodne oszacowanie stopy podatków (τ_A) mniejszej od 0,50. Wysokie wartości parametru Y_A dramatycznie spowalniałyby natomiast proces konwergencji do stanu ustalonego produktu na zatrudnionego i dochodu per capita, nawet przy niskim opodatkowaniu sektora rolnego.
2. Kraje z wysokim wskaźnikiem konsumpcji samozaopatrzeniowej (Y_A) przybliżałyby się do stanu ustalonego wolniej (przeciętnie w tempie ok. 2% rocznie). Natomiast kraje, gdzie udało się oddalić od poziomu konsumpcji samozaopatrzeniowej, stan ustalony osiągałyby szybciej (w tempie ok. 3% rocznie).
3. Całkowity brak podatków w rolnictwie, tzn. gdyby parametr Y_A wynosił 1,9, spowodowałyby, że wszystkie zasoby gospodarki narodowej znajdowałyby się tylko w tym sektorze, który przez to funkcjonowałby w 100% wg zasad konsumpcji samozaopatrzeniowej.

W dalszej części analizy Denis i Işcan poddają swój model teoretyczny weryfikacji empirycznej, korzystając z dorobku badaczy zajmujących się regresją wzrostu. Celem jest teraz ustalenie, jak różnice międzykrajowe w opodatkowaniu rolnictwa przekładają się na stopy konwergencji w sytuacji kontroli jednoczesnej wpływu zmiennych, które różnicują poziomy dochodów w stanie ustalonym. Jak widać, analiza prowadzona jest w konwencji „warunkowej kon-

wergencji beta”. Do oszacowania modelu empirycznego zastosowane zostało podejście progowe zaproponowane w 2000 roku przez E.B. Hansena. Jego istotą jest ustalenie, czy obserwowane zmienne, a więc NRP i BMS, prowadzą do zmienności stóp konwergencji. Zastosowany model regresji warunkowej konwergencji miał następującą postać:

$$\frac{1}{T} (\ln (Y_{Tj}/Y_{0j})) = a + a1(\tau) - b \ln Y_{0j} - b \ln Y_{0j}(\tau) + AX_j + AX_j(\tau) + u_{Tj} \quad (17)$$

gdzie:

$j = 1, \dots, J$ – oznaczenie (indeks) kraju,

1 – wektor kolumnowy o wartości jeden, czyli wektor jednostkowy, nazywany inaczej wersorem, którego długość wynosi 1 ,

$b = \frac{(1 - e^{-\beta T})}{T}$, gdzie $\beta > 0$ jest stopą konwergencji,

$Y_j(\tau) = Y_j d_j(\tau)$ – gdzie (\bullet) jest indykatorem funkcji (tak samo w przypadku $1(\tau)$ i $X_j(\tau)$),

A – wektor parametrów,

X_j – macierz zmiennych warunkowych.

Powyższy model pozwala różnić się parametrom regresji w zależności od progowej wartości zmiennej „stopa opodatkowania rolnictwa (τA_j)” w stosunku do progowej wartości parametru τ . W zabiegu tym chodziło o to, żeby jednocześnie oszacować parametr τ oraz pozostałe parametry modelu. Jeśli okaże się, że τ nie będzie zadowalająco statystycznie istotne, cały model zredukuje się do zwykłej regresji konwergencji warunkowej. Wtedy to wzrost gospodarczy wyjaśniany będzie tylko przez początkowy poziom dochodu oraz zestaw zmiennych warunkowych. Z uwagi na ograniczenia po stronie danych źródłowych, Dennis i Işcan ograniczyli się tylko do oszacowania jednego progu NRP i BMS. Są już jednak możliwości, by próbować oszacować więcej niż jeden próg (np. propozycja F. Canory z 2004 roku).

Jako zmienne zależne w powyższym modelu regresji przyjęto:

1. stopę realnego wzrostu PKB per capita ustaloną wg parytetu siły nabywczej (PPP), oznaczając ją jako $rgdp$,
2. udział zatrudnienia nierolniczego w całkowitej liczbie pracujących, a więc znany już wskaźnik LM.

Pierwsza zmienna mierzyć będzie konwergencję w zakresie dochodu na zatrudnionego, druga zaś pokazywać będzie tempo zmiany strukturalnej. Obydwie zmienne szacowane były równocześnie.

Z kolei warunkowe zmienne niezależne pochodziły z literatury, a konkretnie z propozycji N.S. Durlaufa i P. Johnsona z 1995 roku. Obejmowały one:

- logarytm naturalny wskaźnika udziału inwestycji w PKB,
- logarytm naturalny liczby uczniów uczęszczających do szkół podstawowych,
- logarytm naturalny stopy wzrostu ludności (plus 0,05, żeby uwzględnić wpływ amortyzacji kapitału trwałego oraz stopę wzrostu populacji powiększającą potencjał technologiczny),
- wzrost PKB per capita w relacji do stanu na początek okresu (rok 1960 lub 1970),
- NRP,
- BMS,
- premię (nadwyżkę) kursu czarnorynkowego waluty krajowej w stosunku do kursu oficjalnego,
- względne ceny dóbr inwestycyjnych określone także na bazie parytetu siły nabywczej.

Wszystkie zmienne niezależne zostały wstępnie zdeterminowane w stosunku do opodatkowania rolnictwa, a więc były łącznie określone przez ten rodzaj deformacji. Zagrożenie takie byłoby bardzo realne w przypadku inwestycji, gdyż na ich poziom wpływałoby opodatkowanie przez jego oddziaływanie na oszczędności krajowe. Przed przystąpieniem do właściwych obliczeń regresyjnych Dennis i Işcan przeprowadzili test, czy w ogóle w badanej populacji krajów występują efekty progowe kształtowania się NRP i BMS oraz dla dwóch zmiennych zależnych. Dokonali tego przy użyciu mnożnika Lagrange'a wg procedury zaproponowanej przez E.B. Hansena w 1996 roku, w której trzeba posłużyć się również techniką *bootstrappingu*. Generalnie stwierdzono, iż NRP i BMS rzeczywiście determinują istnienie progów. W drugim etapie wyznaczono wartość NRP, która odpowiada opodatkowaniu (τ), korzystając teraz także z koncepcji E.B. Hansena, ale z 2000 roku. W ujęciu ekonometrycznym τ jest wielkością, która minimalizuje wartość znormalizowanej funkcji testu ilorazu wiarygodności LR (a likelihood ratio). Innymi słowy, LR_n znormalizowany jest funkcją τ , co zapisujemy jako $LR_n(\tau)$. W przypadku konwergencji stopy wzrostu realnego PKB punktowe oszacowanie progowej wartości NRP było równe -4,60, a 95-procentowy przedział ufności wyznaczały wartości -8,00 oraz 34,33. Wynika z tego, iż oszacowanie powyższe obciążone jest jednak znaczną niepewnością. W przypadku natomiast konwergencji wskaźnika udziału zatrudnie-

nia pozarolniczego w ogólnej liczbie pracujących progowa wartość NRP wynosiła -7,00, a asymptotyczny przedział ufności miał postać (-9,00, 0, 00), co sugeruje wysoką precyzję szacunku. Po wyznaczeniu wartości progowych NRP można było przejść do analizy stóp konwergencji, a więc wyrazu β

$$b = \frac{(1 - e^{-BT})}{T}$$

Ogólnie w przypadku realnego PKB per capita zaobserwowano statystycznie istotne różnice. Dla NRP < -4, 60, a więc na lewo od progów, nie można było odrzucić hipotezy, iż konwergencja jest zerowa (nie zachodziła). Natomiast na prawo od progów stopa konwergencji zbliżała się do 3% rocznie. Jeśli chodzi zaś o konwergencję wskaźnika zatrudnienia nierolniczego w całkowitej liczbie pracujących (LM), na lewo od progów (NRP < -7,00) konwergencja także wolniej następowała niż dla grupy krajów znajdujących się na prawo od niego (NRP > -7,00). Ogólnie z powyższych zależności wynika, że tam, gdzie dochód per capita współwystępował z wysokimi wydatkami na konsumpcję zapewniającą przetrwanie, konsumpcja ta powiększała wpływ opodatkowania rolnictwa na ogólny wzrost.

Interesująco wypadła również ta część analizy, w której utworzono człon interakcyjny, tzn. pomnożono logarytm naturalny PKB per capita przez NRP, a następnie wyznaczono dla tego członu nowe wartości progów. Dla obydwu stóp konwergencji progi te oszacowano w statystycznie istotny sposób. Oznacza to, że opodatkowanie rolnictwa w krajach ubogich spycha je do poziomu produkcji i konsumpcji samozaopatrzeniowej, zwiększając równocześnie różnice stóp konwergencji. To oczywiste, gdyż wtedy kumulują się negatywne następstwa relatywnie wysokiego opodatkowania z relatywnie niskimi dochodami.

Analiza BMS jako czynnika zakłócającego funkcjonowanie rolnictwa potwierdziła, iż także ten wskaźnik skutkuje pojawieniem się efektów progowych. Zależności te były przy tym jeszcze statystycznie bardziej istotne, niż miało to miejsce w przypadku NRP. Jednak wartości przedziału ufności ponownie pokazały, że progi dla stopy zmian realnego PKB per capita obciążone były znaczną niepewnością. Zdecydowanie pewniejsze było natomiast wyznaczenie progów, gdy konwergencję badano przy użyciu odsetka zatrudnienia pozarolniczego w całkowitej liczbie pracujących. Warto jednak zauważyć, że oszacowania punktowe obydwu progów BMS były identyczne i wynosiły 10 i 15. Różnice powyższe między NRP i BMS wynikają z konstrukcji samych wartości punktowych progów oraz z tego, że w przypadku tego drugiego wskaźnika większe znaczenie odgrywały zdarzenia z lat 80. ub. wieku. W dekadzie tej bowiem w wielu krajach rozwijających się wzrost gospodarczy znacznie zwolnił, niekiedy przechodząc nawet w fazę spadków. Z drugiej zaś strony zaczęto w nich

wdrażać polityki bardziej przyjazne rolnictwu. Stało się to najbardziej zauważalne na przełomie stuleci. W takich to warunkach, być może, regresja progowa napotyka pewne problemy z generowaniem solidnych statystycznie oszacowań. Wykonane wstępne analizy z zastosowaniem regresji wieloproęgowej nie wskazują jednak, by powiększone oszczędności krajowe przez dyskryminowanie rolnictwa w formie szeroko rozumianego opodatkowania przyspieszyły wzrost gospodarczy, co byłoby skuteczną polityką gospodarczą i rolną.

Analiza korelacji między NRP i BMS a innymi miarami deformacji funkcjonowania rolnictwa pokazała z kolei, że opodatkowanie rolnictwa raczej luźno powiązane było z nimi. Taki sam wniosek uzyskano, gdy korelacja była szacowana między NRP i BMS a otwartością handlową krajów. Tę ostatnią mierzono przy pomocy relacji eksportu i importu do PKB. Wynika przeto z tego, że NRP i BMS są w jakimś sensie wskaźnikami specyficznymi/unikatowymi, które w sposób symetryczny traktują opodatkowanie i subsydiowanie rolnictwa. To bardzo cenna ich cecha.

Wyniki obliczeń regresyjnych dla zmiennej zależnej stopy realnego wzrostu PKB per capita w latach 1960-72 i 1976-84 przedstawiono w tabeli 4. Zmienna ta jest równocześnie miarą konwergencji dochodu. Całość oszacowań wykonano za pomocą metody najmniejszych kwadratów, wyodrębniając przy tym cztery modele regresji:

- na podstawie formuły 17; jest to model podstawowy,
- ze zmienną NRP oddzielnie wyodrębnianą,
- zawierający premię (nadwyżkę) kursu czarnorynkowego waluty krajowej nad kursem oficjalnym,
- ze zmienną oddającą względne ceny dóbr inwestycyjnych,
- oraz w dwóch wariantach: bez efektów progowych i z takowymi efektami.

Tabela 4. Konwergencja wzrostu PKB per capita a nominalna stopa protekcji (NRP)

Zmienna zależna: wzrost realny PKB per capita, 1960-72 i 1976-84				
Regresje:				
Zmienne niezależne	1	2	3	4
(a) oszacowanie w przypadku braku efektów progowych				
Stała	0,0117 (0,0439)	0,0723 (0,0471)	0,0458 (0,0462)	0,0859 (0,0438)
Ln(Inv)	0,0147 (0,0044)	0,0104 (0,0043)	0,0100 (0,0043)	0,0061 (0,0043)
Ln (primary)	0,0174 (0,0059)	0,0144 (0,0058)	0,0101 (0,0074)	0,0142 (0,0059)
Ln(pop + 0,05)	-0,0216 (0,0213)	-0,0056 (0,0217)	-0,0123 (0,0216)	-0,0035 (0,0209)
Ln(rgdp)	-0,0097 (0,0034)	-0,0105 (0,0033)	-0,0095 (0,0035)	-0,0089 (0,0033)
NRP		0,0211 (0,0079)	0,0177 (0,0078)	0,0209 (0,0074)
premium			-0,0010 (0,0007)	
p_i				-0,0117 (0,0049)
R ²	0,2177	0,2769	0,2327	0,3101
Het.p-value	0,2048	0,2433	0,3005	0,3430
(b) oszacowanie w warunkach istnienia progów				
NRP	-3,50	19,00	17,70	17,70
p-value	0,0660	0,1650	0,2240	0,4120

Źródło: opracowanie własne na podstawie: B.N. Dennis, T.B. İřcan, *Agricultural Distortions, Structural Change, and Economic Growth: A Cross-Country Analysis*, „*American Journal of Agricultural Economics*”, vol. 93, no. 3, April 2011.

gdzie:

- Ln (Inv) – logarytm naturalny wskaźnika udziału inwestycji w PKB,
- Ln (primary) – logarytm naturalny liczby uczniów uczęszczających do szkół podstawowych,
- Ln (pop+0,05) – logarytm naturalny stopy wzrostu ludności (plus 0,05, żeby uwzględnić wpływ amortyzacji kapitału trwałego oraz stopę wzrostu populacji powiększającą potencjał technologiczny),
- Ln (rgdp) – wzrost PKB per capita w relacji do stanu na początku okresu (rok 1960 lub 1970),
- NRP – nominalna stopa protekcji,
- premium – premia (nadwyżka) kursu czarnorynkowego waluty krajowej w stosunku do kursu oficjalnego,
- p_i – względne ceny dóbr inwestycyjnych określone także na bazie parytetu siły nabywczej,
- Het. p-value – wartość testu dla hipotezy zerowej, że nie występuje heteroskedastyczność,
- p-value – wartość testu dla hipotezy utrzymującej, że nie istnieje efekt progowy.

Dla ułatwienia analizy oszacowania dla NRP, premium i p_i pomnożono przez 100. To samo dotyczy ich błędów standardowych. Błędy te podano w nawiasach. Z informacji zestawionych w tabeli 10 jasno wynika, że nie można ignorować faktu występowania efektów progowych w analizach zależności między miarami deformacji funkcjonowania rolnictwa a konwergencją w zakresie stóp wzrostu PKB/dochodu per capita. To samo odnosi się do konwergencji mierzonej odsetkiem zatrudnienia pozarolniczego w ogólnej liczbie pracujących, chociaż stosownych oszacowań regresji w tekście zasadniczym Dennisa i Işcana nie zamieszczono. Innymi słowy, ponieważ współczynniki regresji dla NRP wszędzie były pozytywne i statystycznie istotne, trzeba się zgodzić z tym, że miara ta ma także samodzielne, unikatowe znaczenie w ocenie deformacji polityki gospodarczej i rolnej.

Tabela 5. Konwergencja wzrostu PKB per capita wsparcia cen na granicy (BMS)

Zmienna zależna: wzrost realny PKB per capita, 1960-72 i 1976-84				
Regresje:				
Zmienne niezależne	1	2	3	4
(a) oszacowanie w przypadku braku efektów progowych				
Stała	-0,0728 (0,0335)	-0,0156 (0,0426)	-0,0342 (0,0346)	-0,0084 (0,0421)
Ln (Inv)	0,0147 (0,0038)	0,0142 (0,0036)	0,0111 (0,0036)	0,0122 (0,0039)
Ln (primary)	0,0148 (0,0054)	0,0167 (0,0055)	0,0165 (0,0052)	0,0161 (0,0054)
Ln(pop+ 0,05)	-0,0599 (0,0176)	-0,0448 (0,0190)	-0,0557 (0,0146)	-0,0444 (0,0191)
Ln (rgdp)	-0,0127 (0,0036)	-0,0146 (0,0036)	-0,0148 (0,0032)	-0,0145 (0,0037)
BMS		0,0117 (0,0049)	0,0091 (0,0046)	0,0124 (0,0049)
premium			-0,0036 (0,0012)	
p_i				-0,0026 (0,0017)
R_2	0,2675	0,2977	0,3367	0,3041
Het.p-value	0,0026	0,0044	0,0276	0,0093
(b) oszacowanie w warunkach istnienia progów				
BMS	-27	40,00	52,83	52,83
p-value	0,0370	0,0000	0,0140	0,0080

Źródło i oznaczenia: jak w tabeli 15.

W tabeli 5 z kolei zaprezentowano identyczny układ obliczeń regresyjnych jak poprzednio, ale odnoszący się do BMS jako miary deformacji ekonomicznych warunków funkcjonowania rolnictwa. Wynika z nich, że wnioski są bardzo podobne do otrzymanych dla NRP. Oznacza to zatem, że BMS jest także pozytywnie skorelowane w statystycznie istotny sposób ze stopą wzrostu realnego PKB per capita, a więc dobrze nadaje się do badania konwergencji oraz

wpływu deformacji w polityce gospodarczej i rolnej na kształtowanie się ogólnego wzrostu ekonomicznego. W tym przypadku także nie powinno się abstrahować od efektów progowych.

Wprawdzie kompleksowe ujęcie mechanizmów kierujących wpływem deformacji politycznych na funkcjonowanie rolnictwa i ogólny wzrost ekonomiczny nie było głównym celem badań Dennisa i Iścana, ale wykonali oni w tym zakresie pewne wstępne obliczenia regresyjno-korelacyjne, chociaż nie zamieścili uzyskanych wyników w swoim artykule. Zaprezentowali natomiast krótki komentarz. Wynika z niego, że działały tu dwa znane nam już mechanizmy/kanały:

1. Efekt samozaopatrzeniowy produkcji rolniczej i konsumpcji żywności, przez który opodatkowanie rolnictwa obniżało wzrost dochodu per capita,
2. Spadek stopy poprawy produktywności całkowitej rolnictwa wywołany jego opodatkowaniem.

Obydwa te kanały stanowiły istotne determinanty zmian strukturalnych, a więc wpływały na przesuwanie siły roboczej z rolnictwa do zajęć pozarolniczych, przy czym efekt pierwszy z ww. wyraźnie dominował w badanej populacji krajów. Można zatem powtórzyć, że opodatkowanie rolnictwa przesuwa dochody do poziomu konsumpcji zaledwie samozaopatrzeniowej, obniżając przy tym produktywność całkowitą (TFP) w tym sektorze, szkodząc tym samym ogólnemu wzrostowi ekonomicznemu i przemianom w zakresie zatrudnienia.

Podsumowując całość rozważań Dennisa i Iścana trzeba pamiętać, że koncentrowały się one na zależnościach występujących w krajach rozwijających się. Niekiedy Polska wciąż zaliczana jest do tej grupy. Dla nas sprawa aktualności i odpowiedniości ustaleń Dennisa i Iścana ma znaczenie również z tego powodu, gdyż wciąż przewija się w Polsce kwestia szerszego włączenia krajowego rolnictwa do systemu finansów publicznych i przeprowadzenia w nim głębszych zmian podatkowych oraz dotyczących ubezpieczeń społecznych rolników. Biorąc tylko te okoliczności pod uwagę, warto głębiej przemyśleć następujące wnioski z analizy Dennisa i Iścana.

Kurs na dyskryminowanie rolnictwa w polityce gospodarczej w krajach słabiej rozwiniętych wciąż na porządku dnia stawia kwestię ich konwergencji, a więc możliwość nadrobienia dystansu wobec krajów bogatszych, wyżej rozwiniętych. Brakuje jednak solidnie udokumentowanych wyników badań empirycznych, by taka polityka stymulowała długookresowy ogólny wzrost ekonomiczny i migrację siły roboczej z rolnictwa do zajęć bardziej produktywnych. Ostrzeżenie to musi być ciągle powtarzane, gdyż w ostatnich latach mieliśmy do czynienia z silnym wzrostem cen produktów rolnych. W wielu krajach pojawiły się zatem propozycje, by politykę rolną głębiej zliberalizować i konsolidacją fi-

skalną szerzej objąć także rolnictwo. Rozległe i głębokie, jawne oraz ukryte opodatkowanie prowadzi do niskiej w nim produktywności całkowitej czynników (TFP) oraz niskiej wydajności pracy. Dzieje się tak głównie z powodu działania efektu pozostawiania produkcji rolniczej i konsumpcji żywności w pobliżu poziomu samozaopatrzeniowego i niskiej produktywności względnej, znów w ujęciu TFP. Niska stopa oszczędności krajowych oraz niska produkcja rolnicza łącznie mogą zatem hamować ogólny wzrost ekonomiczny i migrację siły roboczej z rolnictwa. Zastosowana regresja progowa pokazała jednoznacznie, że dyskryminowanie rolnictwa w postaci jego znacznego opodatkowania skutkowało stopami konwergencji dochodu per capita bliskimi zera oraz bardzo niskim tempem migracji zatrudnionych w rolnictwie do działalności pozarolniczej. W krajach bardziej sprzyjających rolnictwu konwergencja dochodu sięgała natomiast nawet 3% rocznie, a międzysektorowa realokacja siły roboczej postępowiała szybko. Dowody te raczej przemawiają przeciwko hipotezie, że opodatkowanie rolnictwa promuje uprzemysłowienie i wzrost ekonomiczny.

Bardzo rozważnie musi następować jednak także subsydiowanie rolnictwa. Zyski/korzyści z tego tytułu muszą być starannie, dokładnie i obiektywnie porównywane z kosztami i deformacjami pojawiającymi się w pozostałej części gospodarki narodowej, których źródłem jest pozyskanie funduszy na wspieranie sektora rolnego (przez dodatkowe podatki i/lub zadłużenie). Potrzeba prowadzenia takiej kompleksowej analizy kosztów i korzyści staje się nieodzowna obecnie, gdy większość krajów świata konfrontowana jest z problemami budżetowymi, a wzrost i rozwój społeczno-ekonomiczny coraz bardziej opierany musi być o innowacje, zrównoważenie i poprawę całkowitej i społecznej produktywności zaangażowanych zasobów. Oznacza to, że współcześnie i w dającej się przewidzieć przyszłości cała polityka gospodarcza, w tym także rolna, muszą być prowadzone w sposób nadzwyczaj rozważny, subtelny i zniuansowany oraz nowatorski.

W. Moon i J.W. Griffith zaprezentowali interesujące badanie poświęcone wycenie nierynkowych dóbr i usług tworzonych w rolnictwie USA¹⁰⁴. Praca ta zatem dotyczy wielofunkcyjności rolnictwa, ale z uwagi na swe walory metodologiczne ma uniwersalny charakter. Jest ona także bardzo aktualna, bo dotyczy wynagradzania rolników ze środków budżetowych pochodzących z podatków za dostarczane dobra publiczne. Rolnictwo wielofunkcyjne w wąskim rozumieniu to takie, które zazwyczaj łączy proces wytwarzania dóbr rynkowych i potencjalnie rynkowych z dostarczaniem pozytywnych efektów zewnętrznych, a więc dóbr i usług nierynkowych, typu: bezpieczeństwo żywnościowe, walory krajo-

¹⁰⁴ W. Moon, J.W. Griffith, *Assessing holistic economic value for multifunctional agriculture in the US*, „Food Policy”, vol. 36, no. 4, August 2011.

brazowe, możliwości wypoczynku i rekreacji, dziedzictwo kulturowe, żywotność wspólnot wiejskich oraz usługi środowiskowe (recykling składników pokarmowych, magazynowanie dwutlenku węgla, odtwarzanie zasobów wodnych). Z takim ujęciem spotykamy się już w dokumentach GATT, tzn. w preambule i w artykule 20, oraz w definiowaniu Europejskiego Modelu Rolnictwa (EMA, the European Model of Agriculture), który pojawił się jako składnik WPR UE w latach 80. ub. stulecia. Współczesne szersze spojrzenie na wielofunkcyjność rolnictwa akcentuje, iż chodzi tu o całościowe podejście do tego sektora jako działalności integrującej wytwarzanie produktów i surowców rolniczych, rozwój wsi, zarządzanie środowiskiem, czasem wolnym i zmianami cywilizacyjnymi oraz kulturowymi. Niezależnie od ujęcia wielofunkcyjności rolnictwa koncepcja ta budziła i wciąż budzi rozliczne kontrowersje, głównie z powodu trudności przełożenia jej na efektywną politykę i podatność zakresu dóbr i usług o charakterze nierynkowym na ciągłe jego rozszerzanie. W ślad za tym wielofunkcyjność coraz częściej stanowi argument na rzecz powiększania subsydiowania rolnictwa, szczególnie gdy obywatele domagają się większej przejrzystości w wydawaniu funduszy publicznych na wspieranie tego sektora. Moon i Griffith uważają, że muszą być spełnione trzy wstępne warunki, by wielofunkcyjność rolnictwa można było przekonująco włączyć w krajową politykę gospodarczą i rolną oraz w globalne rokowania handlowe prowadzone w ramach WTO. Są to:

1. Istnienie efektywnego popytu – dającego się przy tym zmierzyć – na nierynkowe dobra i usługi rolnictwa w danym kraju i czasie.
2. Ustalenie, czy te nierynkowe dobra i usługi można wytwarzać w sposób połączony z tradycyjną produkcją rolniczą lub normalną działalnością gospodarczą pozostałych podmiotów na wsi. W ten sposób powinno się określić, czy dozwolone będzie subsydiowanie na warunkach ustanowionych przez WTO.
3. Określenie kosztów transakcyjnych prowadzenia polityki rolnej odłączonej od produkcji i zorientowanej na dostarczanie dóbr i usług nierynkowych. Generalnie chodzi tu o wyznaczenie optymalnej wielkości podaży powyższych dóbr i usług powstających w rolnictwie w różnych schematach ich oferowania.

Ostatnio wymieniony warunek jest bardzo ważny, gdyż zwolennicy wielofunkcyjnego rolnictwa bardzo często o nim zapominają. Poza tym indywidualni dostawcy dóbr i usług nierynkowych mają tendencję do zawyżania ich wartości. W literaturze zjawisko to określa się jako odchylenie wycen w górę (*individual valuation and summation, IVS*). Dzieje się tak z trzech powodów:

1. niedostrzegania, że w warunkach wielu dostawców, działających w izolacji na większym terenie, zachodzić może substytucja między różnymi dobrami i usługami nierynkowymi,
2. dokonywania agregacji efektów polityki uzyskiwanych przez znaczną liczbę dostawców niejednorodnych i zróżnicowanych dóbr nierynkowych. Agregacja sama w sobie może generować błędne oceny i wyceny,
3. psychologicznej skłonności ludzi do zawyżania wartości pojedynczych dóbr, a z drugiej strony zaniżania wartości całej ich podaży.

Wyceny dóbr i usług nierynkowych dostarczanych przez rolnictwo dokonuje się dosyć często za pomocą dwóch kategorii: skłonności do płacenia za nie (ang. *willingness to pay*, *WTP*) oraz gotowości do zaakceptowania ich utraty, (ang. *willingness to accept*, *WTA*). W przypadku WTP próbuje się uzyskać od potencjalnych lub aktualnych użytkowników danego dobra/usługi odpowiedź na pytanie, ile byliby gotowi maksymalnie za nie zapłacić. Jeśli szukamy natomiast odpowiedzi na pytanie, jaką byliby oni skłonni przyjąć minimalną rekompensatę za zaprzestanie ich dostarczania lub za pogodzenie się z występowaniem negatywnego efektu zewnętrznego, stosujemy kategorię WTA. Cena dobra nierynkowego mieścić się będzie zatem gdzieś pomiędzy WTP a WTA. Różnica natomiast między WTP a WTA informuje o nadwyżce dla społeczeństwa z dostarczania określonego dobra/usługi o charakterze nierynkowym. Nadwyżka ta jest niczym innym niż miarą dobrobytu społecznego. Bardzo łatwo tu zauważyć analogię między powyższą wyceną a określaniem w mikroekonomii nadwyżek konsumenta i producenta, a w konsekwencji także i nadwyżki całkowitej, która również informuje o zmianach dobrobytu społecznego. Oczywiście, analiza mikroekonomiczna koncentruje się na dobrach i usługach rynkowych oraz kwestiach równowagi rynkowej, efektywności alokacji rynkowej oraz sprawiedliwości społecznej.

Moon i Griffith analizują jedynie WTP, traktując ją jako holistyczne podejście do wyceny nierynkowych dóbr i usług powstających w rolnictwie. Prawdopodobnie wynika to z zalet tego podejścia, a więc jego jasności i klarowności oraz nadawania się do prowadzenia porównań. WTP ma jednak też wady i słabości. Respondenci mają najczęściej duże problemy z nadawaniem ocen wartościowych poszczególnym dobrom, szczególnie gdy proces ich dostarczania może tworzyć nieodwracalne skutki. Duże trudności nastrocza też wycena aspektów estetycznych dóbr, gdyż gusty ludzi z reguły bardzo się różnią. Wreszcie, mogą pojawić się dylematy etyczne, a więc np., czy wycena dokonywana przez pojedynczych ludzi fizycznie może uwzględnić prawa, oczekiwania, nastawienia innych ludzi oraz to, co pozostawia się kolejnym generacjom.

Z dokonanego przez Moona i Griffitha przeglądu wcześniejszych badań poświęconych wielofunkcyjności rolnictwa wynika, że:

1. W Europie już w latach 90. problemem tym się interesowano i zajmowano. Przykładowo, L. Drake (1992) oszacował, że każdy Szwed był gotów zapłacić 78 ecu rocznie za ochronę krajobrazów wiejskich. R. Brouwer i C.H.L. Slangen (1988) uzyskali z kolei, że Holendrzy chcący odwiedzić łąki torfowe, deklarowali w zamian płatności równe 84 guldenom rocznie w przeliczeniu na jedno gospodarstwo domowe. Co ciekawe, pozostałe gospodarstwa swoją WTP podawały w granicach ok. 53 guldenów. Takich gospodarstw było 63% ogólnej ich liczby w Holandii. Z. Kalles et al. (2007) w badaniach hiszpańskich stwierdzili poważne zainteresowanie tamtejszych obywateli wielofunkcyjnym rolnictwem. Wprawdzie zespół ten nie podał żadnej konkretnej wartości WTP, ale ustalił, że popyt na nierynkowe dobra i usługi rolnictwa był bardzo mocno zróżnicowany w zależności od statusu społeczno-ekonomicznego respondentów. Komentując wyniki badań europejskich, trzeba zauważyć jednak, że odnoszą się one do lat przedkryzysowych. Mowa jest w nich cały czas też tylko o deklaracjach.
2. Australijczycy, co wynika z analizy J. Bennetta et al. (2004) – szczególnie mieszkańcy miast – wyrażali także pozytywne nastawienie do wspierania ludności wiejskiej, nawet gdy nie deklarowali, że chcą obszary wiejskie odwiedzać. Taki przypadek określa się w literaturze jako „nonuse value”. Termin ten wprowadził V.J. Krutilla już w 1967 roku. Przykład australijski jest dowodem na to, że wielofunkcyjne rolnictwo nie jest tylko przedmiotem zainteresowania w krajach wysoko rozwiniętych o dużej gęstości zaludnienia.
3. Ik-Se Oh (2003) oszacował, że w Korei Południowej wartość bezpieczeństwa żywnościowego, udogodnień wiejskich, zapobiegania powodziom, oczyszczania i uzupełnienia wód jako nierynkowych dóbr i usług rolnictwa równa była 98% przychodów brutto z uprawy ryżu oraz 51% PKB tworzonego w tamtejszym sektorze rolnym.
4. W USA analizy poświęcone wielofunkcyjności rolnictwa prowadzone są przede wszystkim na poziomie poszczególnych stanów i hrabstw. Sporadycznie natomiast próbowano zmierzyć się z problemem na poziomie całych Stanów Zjednoczonych. Pierwsze analizy pojawiły się już w tym kraju w pierwszej połowie lat 90. Ich autorzy, podobnie jak i późniejsi, nie przedstawili jednak żadnych szacunków WTP. Zdecydowanie bardziej koncentrowano się natomiast na determinantach tej kategorii. Przykładowo, C.J. Bergson i C.R. Ready (2009) ustalili, że skłonność do płacenia na finansowanie programów zachowujących walory środowiskowe i kulturowe wsi zależała głównie od: wielkości areалу gospodarstw rolniczych, obfitości użyt-

ków rolnych, kierunków alternatywnego zastosowania ziemi, swobodnego dostępu do oferowanych usług, natężenia aktywności rolniczej i intensywności gospodarowania w rolnictwie.

Model teoretyczny Moona i Griffitha wyceny dóbr i usług nierynkowych oferowanych przez wielofunkcyjne rolnictwo wychodzi z założenia, że użyteczność ludzi determinowana jest przez te dobra, określone jako $Z_i = (Z_1, Z_2, \dots, Z_M)$ dostępne za darmo (przy zerowych cenach), oraz dobra rynkowe $X_i = (X_{i1}, X_{i2}, \dots, X_{iN})$ mające ceny $P = (P_1, P_2, \dots, P_N)$. Mamy tu ściśle nawiązanie do ujęcia zaproponowanego przez L.M.J. Santosa w 2000 roku. Indywidualna (dla obywatela i-tego) funkcja użyteczności może być zatem zapisana następująco:

$$U_i = U_i(X_{i1}, X_{i2}, \dots, X_{iN}; Z_1, Z_2, \dots, Z_M) = U_i(X_i, Z_i) \quad (18)$$

Żeby funkcję powyższą można było maksymalizować, potrzebne jest wprowadzenie jeszcze ograniczenia dochodowego/budżetowego, z którym konfrontowany jest obywatel i-ty. Oznaczono je przez y_i . Ograniczenie to oraz ceny (P) i wektor usług rolnictwa wielofunkcyjnego (Z) są zadane przez stosowane praktyki rolnicze lub politykę rolną. Możemy powiedzieć zatem, że są to zmienne egzogeniczne. Stąd pośrednią funkcję użyteczności uzyskuje się przez wprowadzenie wektora $X_i^*(P, y_i, Z)$, a więc po wykonaniu optymalizacji, do bezpośredniej funkcji użyteczności. Daje nam to kolejną formułę:

$$V_i[X_i^*(P, y_i, Z), Z] = V_i(P, y_i, Z) \quad (19)$$

Teraz można przejść do ustalenia zmian dobrobytu społecznego z racji prowadzenia polityki wielofunkcyjnego rolnictwa. Formalnie będzie to różnica funkcji użyteczności pośredniej między stanem początkowym (0) a stanem końcowym (1):

$$V_i^0 - V_i^1 = V_i^0(P^0, y_i^0, Z^0) - V_i^1(P^1, y_i^1, Z^1) \quad (20)$$

Stąd wartość ekonomiczną przypisaną przez obywatela i-tego polityce sprzyjającej wielofunkjnemu rolnictwu można ustalić z wykorzystaniem wariacji rekompensaty J.R. Hicksa (ang. *a measure of Hicksian compensation variation, HC_i*). Formalnie zapisujemy to następująco:

$$V_i^0(P^0, y_i^0, Z^0) = V_i^1(P^1, y_i^1 - HC_i, Z^1) \quad (21)$$

Według Moona i Griffitha HC_i oznacza zmiany dobrobytu konsumenta i-tego, których źródłem jest np. polityka rolna. Ogólnie jest to zmniejszenie jego do-

chodu w celu odtworzenia pierwotnej użyteczności. Gdy w wyniku danej polityki rolnej rośnie dobrobyt analizowanego konsumenta, HC należy interpretować jako maksymalną kwotę pieniędzy (podatków), którą jest on skłonny zapłacić za taki jej kurs. W sytuacji przeciwnej (spadek dobrobytu konsumenta i-tego), HC będzie minimalną kwotą pieniędzy (rekompensatą), którą gotowy jest on przyjąć, by się z nią pogodzić. Rozumowanie to prowadzi nas do kategorii WTP i WTA, a więc wartości ekonomicznej przypisywanej przez konsumenta określonej polityce rolnej. Po zsumowaniu indywidualnych wycen pojedynczych konsumentów i/lub podatników, dochodzimy w ostateczności do zagregowanej wartości określonej polityki rolnej czy jej instrumentu. HC, określana także akronimem CV (*compensating variation*), jest miarą użyteczności, a więc i dobrobytu, zastosowaną w pracy Hicksa z 1939 roku. HC/CV informuje o dodatkowej kwocie pieniędzy, którą agent ekonomiczny potrzebowałby, żeby osiągnąć początkową użyteczność, gdyby zmieniły się ceny lub jakość produktów albo wprowadzono nowe produkty. Innymi słowy, HC/CV pozwala określić wpływ zmian cen na dobrobyt netto agenta ekonomicznego. Ponieważ rekompensata Hicksa odzwierciedla wpływ nowych cen i początkowy (stary) poziom użyteczności, pierwotnie formalnie zapisywano ją jako funkcję wydatków $e(p,u)$, oraz popytu. Stąd mamy:

$$\begin{aligned}
 CV &= e(p_1, u_1) - e(p_1, u_0) \\
 &= w - e(p_1, u_0) \\
 &= e(p_0, u_0) - e(p_1, u_0)
 \end{aligned}
 \tag{22}$$

gdzie:

- w – poziom majątku/bogactwa,
- p_0, p_1 – stara i nowa cena,
- u_0, u_1 – stara (początkowa) i nowa (końcowa) użyteczność.

Zespół powyższych równań można interpretować też następująco: agent ekonomiczny zgodzi się na nowe ceny, jeśli w zamian otrzyma rekompensatę HC/CV.

W późniejszym okresie HV/CV zaczęto też definiować przy zastosowaniu funkcji wartości, $v(p,w)$. Zespół stosownych równań wygląda wtedy następująco:

$$\begin{aligned}
 v(p_1, w - CV) &= u_0 \\
 e(p_1, v(p_1, w - CV)) &= e(p_1, u_0) \\
 w - CV &= e(p_1, u_0) \\
 CV &= w - e(p_1, u_0)
 \end{aligned}
 \tag{23}$$

Warto dodać, że w tle rozważań nt. HC/CV znajduje się kwestia efektywności wg kryterium Kaldora-Hicksa zaprezentowana w 1939 roku, jednak w oddzielnych publikacjach obydwu tych ekonomistów. Dopiero T. Scitovsky połączył w 1941 roku w jedną całość te w istocie oddzielne kryteria Kaldora i Hicksa, eliminując jednocześnie ich słabości. Dlatego raczej powinno się używać terminu „kryterium Scitovsky’ego”. W konwencji Kaldora-Hicksa dane rozwiązanie jest efektywne, albo precyzyjniej prowadzi do poprawy efektywności, gdy w wyniku jego zastosowania jeden podmiot zyskuje więcej, niż traci inny, a równocześnie istnieje – przynajmniej teoretyczna – możliwość zrekompensowania strat podmiotowi tracącemu przez podmiot zyskujący. Efektywność Kaldora-Hicksa jest uogólnieniem efektywności Pareto. Oznacza to, że każda alokacja efektywna w sensie Pareto jest również efektywna w ujęciu Kaldora-Hicksa, ale nie obowiązuje taka sama zależność najczęściej w drugą stronę. Inaczej rzecz ujmując, rezultat osiągnięty jest bardziej efektywny, jeśli optymalność Pareto może być uzyskana przez zaproponowanie wystarczającej rekompensaty tracącemu przez podmiot zyskujący. W konsekwencji nikt nie będzie czuł się gorzej niż przedtem. Efektywność/kryterium Kaldora-Hicksa powszechnie uważane jest za narzędzie bardziej elastyczne i przydatniejsze w praktyce niż efektywność i optymalność w sensie Pareto, bo jest bardziej realistyczna. Wielu jednak uważa, że kryterium Kaldora-Hicksa powinno być używane raczej jako sprawdzian kryterium Pareto. Efektywność wg Kaldora-Hicksa mimo to jest stosowana samoistnie w ekonomii dobrobytu, ekonomii środowiskowej oraz menedżerskiej. Wykorzystywana bywa także w analizie kosztów i korzyści (CBA), chociaż nie zawsze wprost jest przywoływana. Ogólnie wydaje się, że powinna być ona stosowana tam, gdzie wprowadza się podatki, by z ich wpływów sfinansować rekompensaty (subsydia) dla podmiotów tracących na określonej polityce gospodarczej, a w tym także rolnej. Kryterium Kaldora-Hicksa pokazuje przy tym, że daną politykę można wdrażać, gdy ktoś będzie na niej tracił, ale jednocześnie inni zyskiwać będą bardziej. Per saldo dobrobyt społeczny netto wtedy wzrośnie. Inaczej to wygląda natomiast przy stosowaniu kryterium Pareto. Warto jednak pamiętać, że kryterium Kaldora-Hicksa bywa również krytykowane. Podnosi się np., że operuje się w nim absolutnym poziomem dochodu, a nie jego rozkładem. Drugi kierunek krytyki koncentruje się na niezgodności marginalnej użyteczności pieniądza dla ludzi bogatych i biednych. To ściśle wiąże się też z malejącą użytecznością krańcową dochodu. Stąd zarzut, że kryterium to jest w istocie antyegalitarne. Zarzuty formalne z kolei skupiają się wokół przyjmowania w nim wklęsłych krzywych obojętności, braku symetryczności (kryterium Kaldora) i nieprzechodniości (poprawa położenia podmiotu A wobec B, którego pozycja jest z kolei lepsza niż C, nie implikuje,

że A ma przewagę nad C). Dla kompletności rozważań trzeba dodać, że J. Hicks sformułował jeszcze koncepcję symetryczną względem HC/CV. Chodzi o wariację ekwiwalencji Hicksa (an equivalent variation, EV). Mierzy ona kwotę pieniędzy, którą konsument mógłby zapłacić przed wzrostem ceny, by zapobiec temu zdarzeniu. Innymi słowy, EV zachowuje użyteczność przy nowych cenach, podczas gdy HC/CV – przy starych. Ponieważ termin „ekwiwalencja” może nie być jasny, Hicks używał także nazwy „extortionary variation”, tzn. wygórowana wariacja. Nadaje się ona szczególnie do porównań, gdy aktualne ceny są najlepszym rozwiązaniem. Wartość EV jest również funkcją wydatków:

$$\begin{aligned} EV &= e(p_0, u_1) - e(p_0, u_0) \\ &= e(p_0, u_1) - w \\ &= e(p_0, u_1) - e(p_1, u_1) \end{aligned} \quad (24)$$

gdzie: oznaczenia identyczne jak w HC/CV.

Analogicznie jak w przypadku rekompensaty Hicksa, wartość EV można wyznaczyć również przez odwołanie się do funkcji wartości:

$$v(p_0, w + EV) = u_1 \quad (25)$$

Umieszczając z kolei p_0 po obydwu stronach powyższej formuły, dochodzimy do trzech równoważnych zależności:

$$\begin{aligned} e(p_0, v(p_0, w + EV)) &= e(p_0, u_1) \\ w + EV &= e(p_0, u_1) \\ EV &= e(p_0, u_1) - w \end{aligned} \quad (26)$$

Dodatkowego komentarza wymaga funkcja wartości. Pojęcie to ściśle wiąże się z matematycznym programowaniem dynamicznym, a więc i z optymalizacją dynamiczną. Funkcja ta jednak odnosi się do przypadku problemów maksymalizacyjnych. Gdy minimalizuje się natomiast jakąś funkcję celu, mamy do czynienia z funkcją kosztów. Zarówno funkcja wartości, jak i funkcja kosztów są fragmentami łącznego procesu optymalizacji.

Bardzo prostą funkcją wartości, oznaczaną najczęściej jako $v(x)$ lub $V(x)$, gdzie x jest dowolnym argumentem funkcji, posługują się np. N. Stokey, R.E.

Lucas i E. Prescott w pracy opublikowanej w 1989 roku. Ma ona następującą postać:

$$v(k) = \max_{k'} \{u(k, k') + bv(k')\} \quad (27)$$

gdzie:

- k – aktualny zasób kapitału,
- k' – wybrany zasób kapitału dla okresu przyszłego w warunkach czasu dyskretnego,
- $U(k, k')$ – stara (początkowa) i nowa (końcowa) użyteczność,
- b – międzyokresowa stopa/czynnik dyskontująca.

Jak widać, funkcja wartości reprezentuje tu zdyskontowane wartości konsumpcji lub użyteczności wyborów odzwierciedlających się w zmianie jej argumentów. Trzeba w tym miejscu jednak od razu dodać, że agent ekonomiczny operuje w czasie dyskretnym. Znacznie bardziej skomplikowana jest sytuacja i jej matematyczne ujęcie, gdy czas ma charakter ciągły. Głębsze zrozumienie funkcji wartości wymaga chociaż bardzo ogólnego przybliżenia podstaw programowania dynamicznego stworzonych przez amerykańskiego matematyka R. Bellmana, żyjącego w latach 1920-1984, który uczestniczył m.in. w projekcie Manhattan, a więc brał udział w konstruowaniu pierwszej bomby atomowej. Swoje rozważania Bellman zaprezentował po raz pierwszy w 1957 r. Od tej pory podsumowuje się podstawowe jego założenia, dowody i tezy jako „równanie Bellmana”. Warto jeszcze dodać, że Bellman był także fizykiem i inżynierem, a jego pojmowanie dynamicznej optymalizacji najpierw zastosowano w teorii optymalnej kontroli i sterowania, początkowo w formie optymalizacji dyskretnej, a później także dla problemów optymalizacji z czasem ciągłym. Ta ostatnia wymaga operowania już cząstkowymi równaniami różniczkowymi, a w literaturze występuje pod hasłem „równanie Hamiltona-Jakobiego-Bellmana”. Dalej skomentuje się tylko przypadek czasu dyskretnego.

W programowaniu dynamicznym oczywiście operuje się także jakąś funkcją celu, którą się maksymalizuje lub minimalizuje. Jednak cały okres programowania dzieli się tu na kroki/poziomy/podprocesy, których liczba jest policzalna lub skończona. Wielopoziomowy proces optymalizacji (P) rozpoczyna się w stanie początkowym (0), przechodzi przez stany pośrednie (1,2,...,n-1) i kończy w stanie n . Wektory stanu, opisane jakimiś zmiennymi decyzyjnymi x , tworzą przestrzeń stanów. Aby przejść z jednego stanu w drugi, trzeba podjąć decyzję (u), zgodną z wyspecyfikowaną transformacją. Zbiór wszystkich możliwych wektorów decyzji tworzy przestrzeń decyzji. Zadaniem programisty jest teraz wyznaczenie strategii (polityki), a więc ciągu decyzji (podstrategii), która

prowadzi – przy zachowaniu warunków pobocznych (ograniczeń) – od stanu początkowego do końcowego w sposób maksymalizujący funkcję wartości lub minimalizujący funkcję kosztów, a więc cząstkowe fragmenty całego procesu P . Strategię respektującą warunki dodatkowe określa się przy tym jako dopuszczalną.

Według Bellmana optymalna reguła to taka, która pozwala osiągnąć najbardziej korzystną wartość funkcji celu. Przykładowo, jeśli jednostka wybierze maksymalizację konsumpcji, przy danym dochodzie i majątku (w), to zadowolenie z tego płynące, oznaczone przez H , będzie największe, gdy każdemu poziomowi majątku odpowiadać będzie możliwie największa wartość zadowolenia, co zapisujemy jako $H(w)$. Tę najwyższą wartość powyższej funkcji, będącą jakimś odwzorowaniem funkcyjnym określonego stanu X , Bellman określił jako funkcję wartości. Stąd, wg niego, dynamiczny problem optymalizacyjny w czasie dyskretnym może być przedstawiony jako problem rekurencyjny, realizowany krok po kroku, ujmujący relacje między funkcją wartości w danym okresie i w okresie następnym. W swoim wywodzie Bellman stan w czasie t oznacza jako x_t . Dla decyzji podjętej w czasie 0 stan ten określa jako x_0 . Zestaw działań podjętych w dowolnym czasie zależy od stanu aktualnego, co zapisuje się jako $a_t \in \Gamma(x_t)$, przy czym a_t reprezentuje jedną lub więcej zmiennych kontrolnych. Zmianę stanu z x do nowego położenia w wyniku działania a określono natomiast jako $T(x, a)$. Z kolei wypłatę zaktualizowaną z racji podjęcia działania a w stanie x wyraża funkcja $F(x, a)$. Dla kompletu brakuje jeszcze czynnika dyskontującego β jako miary gotowości do odraczania konsumpcji. Czynniki te będą większe od zera i mniejsze od jedności. Stąd dla nieskończonego przedziału czasu problem decyzyjny można zapisać jak poniżej:

$$V(x_0) = \max_{\{a_t\}_{t=0}^{\infty}} \sum_{t=0}^{\infty} \beta^t F(x_t, a_t), \quad (28a)$$

przy warunkach dodatkowych

$$a_t \in \Gamma(x_t), x_{t+1} = T(x_t, a_t), \forall t = 0, 1, 2, \dots \quad (28b)$$

Zauważmy, że funkcja wartości zapisana została jako $V(x_0)$, co oznacza, że rozwiązanie optymalne musi uwzględniać sytuację wyjściową. Opisanie procesu optymalizacji dynamicznej jako wielostadialnego prowadzi nas do zasady optymalności Bellmana. Orzeka ona, że każda podstrategia strategii optymalnej jest optymalna. Innymi słowy, z zasady tej wynika, że strategia optymalna ma tę właściwość, iż niezależnie od stanu początkowego i początkowej decyzji, pozostałe decyzje muszą tworzyć strategię optymalną względem stanu wynikającego

z pierwszej decyzji. W formalnym jej zapisie Bellman rozważał pierwszą decyzję w sposób izolowany, decyzje przyszłe, począwszy od stanu x_1 , wprowadził natomiast do nawiasu.

$$\max_{a_0} \left\{ F(x_0, a_0) + \beta \left[\max_{\{a_t\}_{t=1}^{\infty}} \sum_{t=1}^{\infty} \beta^{t-1} F(x_t, a_t) \right] \right\} \quad (29a)$$

przy warunkach dodatkowych

$$a_t \in \Gamma(x_t), x_{t+1} = T(x_t, a_t), \quad a_0 \in \Gamma(x_0), x_1 = T(x_0, a_0). \quad (29b)$$

Żeby ułatwić zrozumienie zadania oraz ewentualne jego oprogramowanie komputerowe, Bellman ostatnią formułę wyraził w postaci rekurencyjnej funkcji wartości. Stąd mamy:

$$V(x_0) = \max_{a_0} \{ F(x_0, a_0) + \beta V(x_1) \} \quad (30a)$$

przy warunku dodatkowym

$$a_0 \in \Gamma(x_0), x_1 = T(x_0, a_0) \quad (30b)$$

I dopiero formuła powyższa daje właściwe równanie Bellmana. Da się ono jeszcze uprościć do poniższej postaci:

$$V(x) = \max_{a \in \Gamma(x)} \{ F(x, a) + \beta V(T(x, a)) \}. \quad (31)$$

Równanie Bellmana zaliczane jest do klasy funkcjonalnych, gdyż jego rozwiązanie daje nieznaną funkcję V , czyli funkcję wartości. Znając już V , możemy wyznaczyć funkcję $a(x)$, a więc optymalne działanie jako funkcję stanu. Ta nowa funkcja określona jest jako funkcja polityki.

W literaturze spotkać można jeszcze równanie Bellmana dla decyzji stochastycznych, a więc określonych przez zdarzenia losowe. Wychodzi się wtedy z założenia, że x_{t+1} jest zmienną losową determinowaną w sposób jednoznaczny przez x_t i a_t . Potrzebne jest dlatego wprowadzenie warunkowego rozkładu prawdopodobieństwa:

$$G(y|x, a) = \text{prob}(x_{t+1} \leq y | x_t = x, a_t = a) \quad (32)$$

Stąd równanie Bellmana przyjmuje ostatecznie następującą postać:

$$V(x) = \max_{a \in \Gamma(x)} \{F(x, a) + \beta E_G[V(y)|x, a]\} \quad (33)$$

gdzie:

E_G – wartość oczekiwana funkcji V przy rozkładzie warunkowym G .

W celu oszacowania HC, a więc maksymalizacji WTP, Moon i Griffith przeprowadzili elektroniczną ankietyzację w próbie reprezentatywnej dla całych Stanów Zjednoczonych. Na tym etapie badań korzystali ze wsparcia Ipsos-Observer, firmy wyspecjalizowanej w analizie zachowań konsumenckich i różnych kwestii socjologicznych. Ogółem wysłano 5 tys. e-maili, otrzymując zwrotnie 1070 odpowiedzi, co dało wskaźnik zwrotności nieco przekraczający 21%. Okazało się przy tym, że mężczyźni mniej chętnie opowiadali na pytania niż kobiety. Z kolei biali Amerykanie częściej udzielali odpowiedzi niż przedstawiciele innych ras. Nie zauważono natomiast istotnych różnic socjo-demograficznych między respondentami i nierespondentami.

Kwestionariusz ankiety składał się z dwóch bloków:

- ogólnego,
- scenariuszy wyceny warunkowej WTP.

W bloku pierwszym starano się rozpoznać generalne nastawienie do wielofunkcyjnego rolnictwa i interwencji publicznych na to zorientowanych. Skorzystano tu z propozycji E.R. Dunlapa i D.K. Van Leere z 2008 roku określanej jako nowy paradygmat ekologiczny (*a new ecological paradigm*, NEP). NEP obejmuje ogółem 15 zagadnień zagregowanych do 5 aspektów nastawień ekologicznych: (i) realność zagrożeń dla wzrostu gospodarczego; (ii) antyantropocentryzm, tzn. postawa sprzeciwiająca się tezie, że to człowiek jest współcześnie głównie odpowiedzialny za pogarszanie się jakości środowiska przyrodniczego; (iii) kruchość równowagi natury; (iv) odrzucenie poglądu, że ludzie wyłączeni są z ograniczeń przyrodniczych; (v) możliwość wystąpienia kryzysu lub katastrofy ekologicznej. Każdy z respondentów musiał ustosunkować się do szczegółowych opisów zmiennych wchodzących w skład poszczególnych aspektów, rangując je w skali od 1 – zdecydowanie się nie zgadzam do 7 – zdecydowanie się zgadzam.

Warunkowa wycena (*a contingent value*, CV) koncentrowała się natomiast na ocenie budżetowych aspektów przyjętego w USA w 2008 roku strategicznego planu zachowania wielofunkcyjnego rolnictwa. Składa się on z sześciu celów/zadań:

1. podwyższenia międzynarodowej konkurencyjności rolnictwa USA,

2. zwiększenia konkurencyjności i zrównoważenia amerykańskich obszarów wiejskich i sektora rolniczego,
3. wsparcia powiększania szans ekonomicznych i poprawy jakości życia na amerykańskiej wsi,
4. zwiększenia ochrony i bezpieczeństwa podaży rodzinnego rolnictwa i żywności,
5. poprawy stanu wyżywienia i zdrowia Amerykanów,
6. ochrony i powiększenia narodowych zasobów naturalnych i środowiskowych.

W tej części ankiety respondenci musieli ustosunkować się do wyceny dóbr i usług nierynkowych powstających w rolnictwie oraz do gotowości opodatkowania się, by za nie można było wynagrodzić rolników. Pojawiła się tu zatem wymiennosc wyboru: 1) płacę (x dolarów) w formie podatków, by nadal cieszyć się korzyściami niematerialnymi oferowanymi przez rolnictwo; 2) odrzucam wielofunkcyjność i chcę płacić obniżone o x dolarów podatki oraz żyć bez subsydiowania rolnictwa. Możliwe stawki płatności tak zostały tu skalkulowane, by sumarycznie (po zagregowaniu do poziomu całych Stanów Zjednoczonych) mieściły się w przedziale 20-220 mld USD rocznie, a więc w rozmiarach zbliżonych do „budżetów rolnych” spotykanych w USA w poprzedniej dekadzie i nawiązujących do wywiadów kognitywnych, badań fokusowych oraz wstępnych testów. Z tych ostatnich wynikało, że 75% respondentów było skłonnych poprzeć roczny budżet rolny do 60 mld USD. Wszystkie dodatkowe pytania miały charakter zamknięty.

Już w latach 90. ub. wieku zauważono, że warunkowa wycena może być dotknięta przez tzw. hipotetyczne obciążenia (a hypothetical bias), szczególnie gdy pytania ankietowe mają charakter zamknięty, a tak było przecież w badaniach Moona i Griffitha. Wyrażają się one w możliwości pojawienia się nienaturalnie wysokiego odsetka odpowiedzi twierdzących, a więc np. zawyżających wyceny WTP. Po prostu respondenci mają w formacie pytań zamkniętych tendencję do preferowania korzystnego widzenia pewnych kwestii kosztem odchylenia się (zawyżania lub zaniżania) szacunków od prawdziwej wartości WTP. Wprawdzie nieadekwatne ustalanie WTP zdarza się także w pytaniach otwartych, ale w tym przypadku z kolei rośnie odsetek nieudzielanych odpowiedzi oraz zerowych wycen WTP. W celu zminimalizowania obciążenia wyników nieproporcjonalnie wysokim udziałem odpowiedzi twierdzących, Moon i Griffith zastosowali metodę minimalizacji dysonansu zaprezentowaną przez K.R. Blameya et al. w 1999 roku. W skrócie polega ona na możliwości wyrażenia wielorakich nastawień w pytaniach zamkniętych. W związku z tym respondenci mieli do wyboru cztery poniższe możliwości:

- A. zgadzam się z tym, że rolnictwo dostarcza korzyści niematerialnych wartych dla mnie rocznie x USD i w ślad za tym byłbym skłonny wydzielić na to z moich podatków x USD na rok,
- B. zgadzam się z tym, że rolnictwo oferuje niematerialne korzyści i zasługuje na wsparcie z podatków, ale korzyści te nie są dla mnie warte x USD na rok,
- C. zgadzam się z tym, że rolnictwo dostarcza niematerialnych korzyści, ale jestem przeciwny użyciu na te cele jakichkolwiek funduszy z wpływów podatkowych,
- D. nie zgadzam się z tym, że rolnictwo oferuje korzyści niematerialne niezależnie od tego, czy kosztuje mnie to cokolwiek.

Z podanych opcji pierwszą wybrano jako odpowiedź twierdzącą ("tak"), natomiast trzecią w ogóle usunięto z późniejszej analizy. Ustalony wcześniej przedział zmienności hipotetycznego rocznego budżetu rolnego USA, zawierający się między 20 a 220 mld USD, podzielono dodatkowo na podprzedziały za pomocą: 60, 100, 140 i 180 mld, a więc z rozpiętością równą 40 mld. Pozwoliło to dalej wyróżnić następujące kwoty rocznie na jednego dorosłego (pow. 20 lat) Amerykanina hipotetycznej WTP: 100, 300, 500, 700, 900, 1100 USD. Wielkości te traktowano jako swoiste stawki w licytacji WTP. Były one nieodzowne, by móc zastosować odpowiednie narzędzie ekonometryczne dla decyzyjnych wyborów dyskretnych, a więc z wstępnie wybranymi progami (stawkami WTP). Narzędziem tym była zmodyfikowana funkcja prawdopodobieństwa zaproponowana przez A.T. Camerona i D.M. Jamesa w 1987 roku. W istocie jest to pewien rodzaj modelu probitowego, a więc regresji ze zmiennymi zero-jedynkowymi. Miała ona następującą postać:

$$\begin{aligned}
 WTP_i^* &= X\beta + u_i \\
 D_i &= 1 \text{ jeżeli } WTP_i^* \Rightarrow P_j \\
 &= 0 \text{ inaczej } i = 1, 2, \dots, n, j = 1, 2, \dots, 6,
 \end{aligned}
 \tag{34}$$

gdzie:

- WTP_i^* – ciągła zmienna ukryta (zmienna objaśniana) obrazująca maksymalną gotowość do płacenia za rolnictwo wielofunkcyjne,
- X – wektor zmiennych objaśniających odzwierciedlających indywidualne WTP^* ,
- u_i – składnik losowy modelu o rozkładzie normalnym,
- D_i – zmienna zero-jedynkowa (binarna, sztuczna) pokazująca, czy respondenci akceptują WTP^* lub nie z prawdopodobieństwem przekraczającym P_j ,
- P_j – prawdopodobieństwo wybrania stawki WTP z przedziału 100-1100 USD.

Z kolei funkcja prawdopodobieństwa zapisana została jak poniżej:

$$\begin{aligned} Prob(D_i = 1) &= Prob(WTP_i^* > P_j) = Prob(u_i > P_j - X_j\beta) \\ &= Prob(u_i/\Phi - (P_j - X_j\beta)/\delta) \\ &= 1 - \Phi(P_j - X_j\beta)/\delta \end{aligned} \quad (35)$$

gdzie:

Φ – skumulowana funkcja standardowego rozkładu normalnego,

δ – odchylenie standardowe składnika losowego.

Stąd zmodyfikowana funkcja logarytmu prawdopodobieństwa da się zapisać następująco:

$$\log L = D_i \log[1 - \Phi(P_j - X_j\beta)/\delta] + (1 - D_i) \log[\Phi(P_j - X_j\beta)/\delta] \quad (36)$$

W odróżnieniu od klasycznego modelu probitowego zastosowana przez Moona i Griffitha funkcja prawdopodobieństwa pozwala na maksymalizację przy uwzględnieniu wektora parametrów (β) oraz odchylenia standardowego (δ). Potrzebny do tego jest jednak program komputerowy dostosowany do optymalizacji nieliniowej. Z kolei P_j pozwala oszacować WTP dla sześciu ww. wartości progowych. Innymi słowy, WTP będzie pewnego rodzaju średnią wartością warunkową estymowaną wprost z $X\beta$ przy zadanych wartościach średnich wektora X .

Bardzo interesująca jest socjo-psychologiczna podstawa rozważań i oszacowań Moona i Griffitha. Nawiązuje ona do pracy J.M. Kochena i D.S. Reilinga z 2000 r., w której teorię zachowań i nastawień połączono z warunkową wyceną ekonomiczną w celu określenia relacji między postawami wobec środowiska przyrodniczego oraz motywacjami, by nie angażować się w ochronę gatunków zagrożonych. Odwołano się także do wyników badaczy fińskich z 2006 r. (N. Hytia i J. Kola), którzy ustalili związki między wielofunkcyjnym rolnictwem a WTP za dobra nierynkowe oferowane przez ten sektor. W tle wykorzystanych publikacji znajduje się jednak szersza koncepcja: teoria rozumnego zachowania autorstwa I. Ajzena i M. Fischbeina zaprezentowana w 1975 r., nazywana częściej jednak teorią rozumnego działania (*theory of reasoned action*, TRA). TRA rozwijana była przez I. Ajzena i M. Fishbeina w latach 1975-1980. Koncepcję tę tworzą trzy składniki:

1. zamiary dotyczące zachowania (BI), które mierzą relatywne natężenie usiłowań, by zachować się w określony sposób;
2. nastawienia (A), czyli przekonania odnoszące się do konsekwencji zachowania pomnożone przez przypisane im wagi;
3. subiektywne normy (SN), tzn. kombinacja oczekiwań ważnych dla danej jednostki osób, że zachowa się ona w sposób zgodny z jej zamiarami.

Powyższe pierwotne zależności opisano następująco:

$$BI = A + SN \quad (37)$$

Prościej można ją wyrazić, że dobrowolne zachowanie się określonej jednostki jest determinowane przez jej nastawienie odnoszące się do danego zachowania i jego postrzegania przez inne osoby. Już sami Ajzen i Fishbein jasno wskazywali, że nastawienia i subiektywne normy mogą rozmaicie wpływać na zachowania poszczególnych osób. Stąd pełna formuła TRA przyjęła poniższą postać:

$$BI = (AB)W_1 + (SN)W_2 \quad (38)$$

gdzie:

- BI – zamiary odnoszące się do zachowania,
- AB – nastawienie dotyczące określonego zachowania,
- SN – subiektywne normy odnoszące się do mającego miejsce zachowania,
- W_1, W_2 – empirycznie ustalone wagi.

Całość koncepcji TRA opisuje Tabela 6.

Tabela 6. TRA jako proces

Przekonanie dotyczące rezultatów	Ewaluacja rezultatów	Nastawienia	Zachowanie
Nastawienie			
Przekonanie odnoszące się do tego, co myślą inni ludzie Co myślą na ten temat eksperci Motywacje, by dostosować się do innych ludzi	Subiektywne normy		

Źródło: opracowanie własne na podstawie: M. Fishbein, I. Ajzen, *Belief, attitude, intention, and behavior, An Introduction to theory and research*. Reading, MA, Addison-Wesley, 1975; I. Ajzen, M. Fishbein, *Understanding attitudes and predicting social behavior*. Englewood Cliffs, Prentice-Hall, New York, 1980.

TRA, jak każda inna teoria naukowa, ma swoje ograniczenia, zakres stosowalności i krytyków. Przykładowo, H.B. Sheppard et al. (1988) bardzo mocno uczulają, żeby precyzyjnie rozróżniać między zamierzonymi celami a rzeczywistymi zachowaniami. Wskazują przy tym, że propozycja Ajzena i Fishbeina może nie poradzić sobie z sytuacją, gdy trzeba wybierać między wieloma wariantami. Wtedy to niepomierne bowiem zmienia się natura tworzenia zamiarów

i ich rola w rzeczywistych zachowaniach. Wreszcie trzeba wskazać, że połowa badań, w których wykorzystywano TRA, dotyczyła sytuacji innych, niż zakładali to pierwotnie Ajzen i Fishbein. Tam, gdzie natomiast TRA stosowano do przypadków, do których przewidzieli ją jej autorzy, trafność wniosków końcowych i predykcji zachowań była nadzwyczaj wysoka. Sheppard et al. zachęcali mimo to jednak do jej udoskonalenia, szczególnie gdy miano się zajmować wyborami wielocelowymi i wielokryterialnymi. L.J. Hale et al. (2003) również koncentrowali się głównie na sprecyzowaniu obszarów, w których TRA może być mniej skuteczna lub wręcz zawodna. Te wyjątkowe obszary to zachowania spontaniczne, impulsywne, notoryczne/nałogowe, dotyczące zaspokajania potrzeb pierwotnych (głód, pragnienie itp.), wcześniej zaplanowane oraz bezmyślne. Zachowania te nie są zgodne z przewidywaniami Ajzena i Fishbeina, ponieważ nie muszą być dobrowolne lub nie muszą być poprzedzone starannym namysłem. Krytyka, podpowiedzi i liczne sugestie skłoniły już samego Ajzena do zrewidowania TRA. Swoją zmodyfikowaną propozycję przedstawił w 1991 roku jako teorię zaplanowanego zachowania (*the theory of planned behavior*, TPB). W zasadzie zmiana polegała na dokonaniu postrzeganej kontroli zachowania jako jego głównego predyktora. Chodziło bowiem o to, żeby model funkcjonował także, gdy ludzie mają zamiar zachować się w określony sposób, ale aktualne zachowanie jest zablokowane, bo brakuje zaufania lub kontroli tego, co się robi. Istotę TFB przedstawia Tabela 7.

Tabela 7. Przekształcenie TRA w TFB

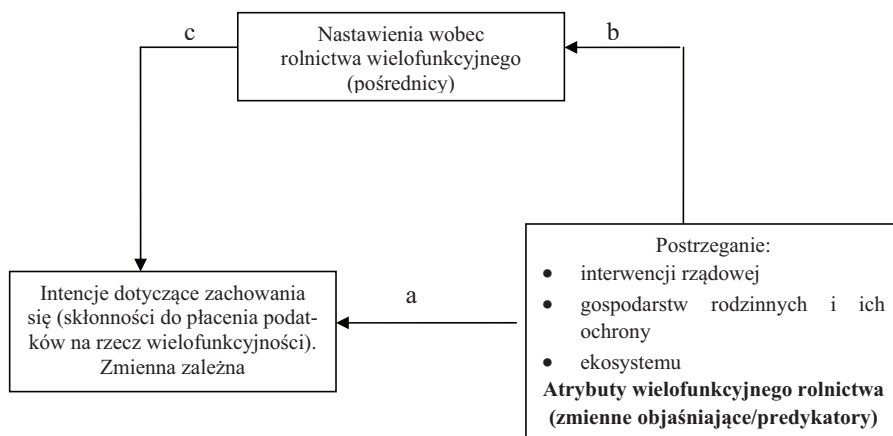
Przekonania dotyczące zachowania	Nastawienie odnoszące się do zachowania	Zamiar	Zachowanie
Przekonania normatywne	Subiektywne normy		
Kontrola przekonań	Postrzegana kontrola zachowania		
	Aktualna kontrola zachowania		

Źródło: opracowanie własne na podstawie: I. Ajzen, The theory of planned behavior, „Organizational Behavior and Human Decision Processes”, vol. 50, 1991.

Z koncepcji TRA i TPB wynika, że skłonność do płacenia (WTP) może być traktowana jako intencje dotyczące zachowania się wobec dóbr i usług niefunkcyjnych powstających w rolnictwie, a więc i w stosunku do rolnictwa wielofunkcyjnego. Innymi słowy, indywidualna WTP determinowana będzie także przez nastawienia względem wielofunkcyjności. Same zaś nastawienia wynikać

będą z istotności atrybutów przypisywanych rolnictwu wielofunkcyjnemu. Pojawiają się tu zatem dwa rodzaje relacji przyczynowych: od atrybutów do nastawień i od nastawień do intencji determinujących określone zachowania. W tym momencie Moon i Griffith odwołują się do propozycji M.R. Barona i A.D. Kenny’ego z 1986 r., która stanowiła próbę operacjonalizacji teorii Ajzena i Fisbeina. Jej istotę wyjaśnia schemat 1.

Schemat 1. Model pośredniczenia Barona i Kenny’ego a wielofunkcyjne rolnictwo



Źródło: Opracowanie własne na podstawie: W. Moon, J.W. Griffith, *Assessing holistic economic value for multifunctional agriculture in the US*, „Food Policy”, vol. 36, no. 4, August 2011.

To, co zaproponowali Baron i Kenny, określa się jako model mediacji/pośredniczenia. Nastawienia są tu czynnikiem, który przekazuje wpływ atrybutów na zmiany odnoszące się do zachowania względem wielofunkcyjności, czyli na skłonność do płacenia na jej rzecz podatków (WTP). W ujęciu kompletnym powyższych zależności, trzeba jednak zwrócić jeszcze uwagę na cztery kwestie:

1. nastawienia mają istotny wpływ na zachowanie (kanał c),
2. atrybuty znacząco oddziałują na nastawienia (kanał b),
3. atrybuty z drugiej jednak strony w istotny sposób wpływają też na WTP (ścieżka a),
4. wprawdzie nastawienia i atrybuty oddziałują na WTP, ale pierwsze w sposób istotny, natomiast drugie już nie albo ich efekt ilościowy staje się malejący.

Można to opisać również w sposób bardziej formalny, a więc nawiązujący do notacji funkcyjnej:

- nastawienia = f (atrybutów związanych z wielofunkcyjnym rolnictwem),
- WTP = f (nastawienia wobec wielofunkcyjnego rolnictwa),
- WTP = f (atrybutów),
- WTP = f (nastawień i atrybutów).

Warto jeszcze raz przypomnieć, że nastawienia wobec wielofunkcyjnego rolnictwa (Att-M) były badane przez Moona i Griffitha za pomocą pytań dotyczących dostarczania przez rolnictwo nierynkowych dóbr i usług oraz pytań odnoszących się do wynagradzania za ich podaż z funduszy publicznych. Z kolei atrybuty rolnictwa wielofunkcyjnego opisane zostały przez cztery poniższe charakterystyki i zależności:

- 1. Zaangażowanie rządowe (*Gov-Int*).** Zwolennicy reform rynkowych twierdzą, że rolnictwo niczym nie różni się od innych rodzajów działalności ekonomicznej, rentowności w nim uzyskane nie odbiegają od osiągniętych poza nim, a interwencja publiczna co najwyżej może dotyczyć tylko zarządzania ryzykiem. Z kolei obrońcy szerszego zaangażowania się rządu w rolnictwo utrzymują, że sektor ten nie mógłby się utrzymać bez wsparcia i interwencji z uwagi na powszechne występowanie w nim niepewności dotyczącej wyników produkcyjnych i kształtowania się cen. W związku z tym można przypuszczać, że respondenci bardziej skłaniający się do interwencjonizmu rolnego będą bardziej gotowi do opodatkowania się na rzecz wielofunkcyjności.
- 2. Gospodarstwa rodzinne (*F-farms*).** Część ludzi odczuwa wręcz sentymentalizm, myśląc o roli gospodarstw rodzinnych we współczesnym świecie. Stąd należy zakładać, że wyższa będzie wśród nich WTP na rzecz utrzymania takich podmiotów w rolnictwie.
- 3. Ochrona ziemi uprawnej (*Farmland*).** To niejako logiczne przedłużenie pozytywnego emocjonalnego stosunku do rolnictwa. Przyjęta hipoteza robocza też będzie tu identyczna, jak w punkcie drugim.
- 4. Integralność ekologiczna/środowiskowa (*Eco-sys*).** To odzwierciedlenie rosnącego udziału celów ekologicznych w polityce rolnej USA, nawiązujące bardzo wyraźnie do nowego paradygmatu ekologicznego (NEP).

Badania wykonane dla potrzeb analizy Moona i Griffitha przez firmę Ipsos na próbie liczącej 1076 respondentów pokazały, że licytowana WTP – jak pamiętamy zawierająca się w przedziale od 100 do 1100 USD na rok na jednego respondenta – najczęściej wypadła przy stawce 100 USD, a najrzadziej – w górnym krańcu powyższego przedziału. Bardzo mało było wskazań „nie”; od 2,8% (100 USD) do 6,5% (500 USD).

Bardzo interesująco wyglądały także badania nastawień respondentów do rolnictwa wielofunkcyjnego. W tym przypadku skala wyborów była siedmiostopniowa, przy czym 1 oznaczało „zdecydowane niezgadzanie się”, 7 – „zdecydowane zgadzanie się”, 4 – „ani zgadzanie się, ani niezgadzanie się”. Około 64% pytanych (grupy 5, 6 i 7) aprobowало pogląd, że rolnictwo rzeczywiście dostarcza niematerialnych dóbr i usług o charakterze nierynkowym. Jednak tylko 45,6% respondentów zgadzało się z tezą, iż rząd powinien rolnikom skompensować tworzenie i dostarczanie tychże dóbr i usług.

Ostatnim etapem analizy Moona i Griffitha było wykonanie obliczeń regresyjnych. W tym celu zastosowano cztery modele:

$$Att_M = \beta_0 + \beta_1\Gamma + \gamma Z + \varepsilon \quad (39)$$

$$WTP = \beta_0 + \beta_1 Bid + \beta_2 Att_M + \varepsilon \quad (40)$$

$$WTP = \beta_0 + \beta_1 Bid + \beta_2 \Gamma + \beta_3 Z + \varepsilon \quad (41)$$

$$WTP = \beta_0 + \beta_1 Bid + \beta_2 Att_M + \beta_3 \Gamma + \beta_4 Z + \varepsilon \quad (42)$$

gdzie:

WTP – binarna zmienna zależna,

Bid – WTP w przedziale od 100 do 1100 USD/rok/respondenta,

Γ – wektor czterech atrybutów opisujących nastawienie respondentów wobec rolnictwa wielofunkcyjnego, a więc składający się z: Gov_Int, F_farm, Farmland, Eco-sys,

Z – wektor zawierający zmienne o charakterze socjo-ekonomicznym, demograficznym i geograficzno-regionalnym (dochód, wiek, region geograficzny, grupa etniczna),

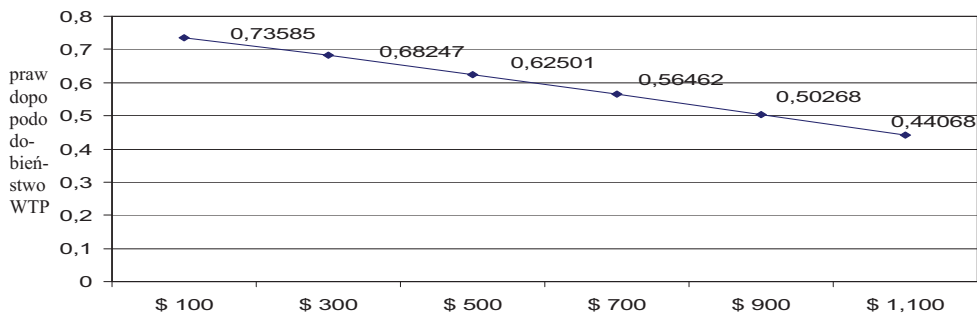
pozostałe zmienne zostały już wcześniej opisane.

Pierwsze z powyższych równań łączy nastawienie wobec wielofunkcyjności z jej atrybutami. Drugi model zawiera relacje między WTP a wyróżnionymi stawkami do wyboru (licytacji) przez respondentów i nastawieniami do wielofunkcyjności. W modelu trzecim z kolei bada się wpływ samych atrybutów wielofunkcyjności na WTP. Wreszcie, w równaniu ostatnim ocenia się łącznie zależności między WTP a nastawieniami w stosunku do wielofunkcyjności i jej atrybutami. Jak pamiętamy, jednym z ważniejszych celów rachunku regresji i korelacji było zweryfikowanie, czy model pośredniczenia Barona i Kenny’ego jest dobrym narzędziem do badania determinant WTP. W tym kontekście na uwagę zasługują dwie konkluzje generalne:

1. Nastawienia prawie całkowicie przenoszą wpływ zmiennej objaśnianej F_{farm} (ochrona gospodarstw rodzinnych) na WTP, samodzielnie albo wspólnie z atrybutami wielofunkcyjności. Innymi słowy, nastawienia pozostawały w dodatniej zależności z WTP.
2. Atrybuty wielofunkcyjności Farmland (ochrona ziemi rolniczej) i Gov_Int (interwencje rządowe w rolnictwo) bezpośrednio oddziaływały na WTP, przy czym pierwszy atrybut w sposób pozytywny, a drugi – negatywnie – oraz pośrednio, czyli poprzez nastawienia do wielofunkcyjności. Warto jeszcze dodać, że atrybut Eco-sys (nastawienie do ochrony środowiska przyrodniczego) był istotnie ujemnie skorelowany z WTP. Wynika to z tego, że respondenci widzący optymistycznie stan środowiska przyrodniczego byli mniej skłonni do opodatkowania się, by wspierać finansowo rolnictwo wielofunkcyjne.

Korzystając z równania 42, Moon i Griffith oszacowali skumulowane prawdopodobieństwo opodatkowania się (surogat WTP) respondentów mających do dyspozycji sześciopunktowy przedział 100-1100 USD na rzecz rolnictwa wielofunkcyjnego. Stawki te jednak rozpatrywano łącznie z dochodami respondentów. Uzyskane wyniki przedstawia rysunek 11. Widzimy, że prawdopodobieństwo to było najwyższe (74%) dla najniższej stawki opodatkowania (100 USD), a najmniejsze – 44% – w górnym krańcu przedziału licytacji (1100 USD).

Rysunek 11. Wpływ stawki opodatkowania się na rzecz rolnictwa wielofunkcyjnego na prawdopodobieństwo skumulowane WTP

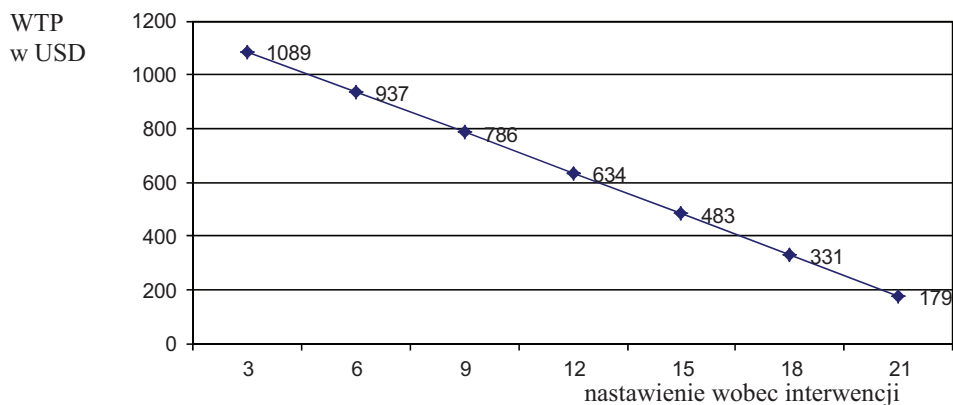


Źródło: jak na schemacie 1.

Różnica wynosi zatem dokładnie 30 punktów procentowych. Należy z tego wnioskować, że istotną determinantą WTP jest dochód respondenta. Gdy rośnie, można oczekiwać również wzrostu prawdopodobieństwa WTP na rzecz rolnictwa wielofunkcyjnego. Zależność ta może być zatem dobrym testem na wiarygodność warunkowej wyceny nierynkowych dóbr i usług dostarczanych przez rolnictwo. Równanie 42 pozwala również oszacować średnią wartość

WTP. Wyniosła ona 515 USD na rok na jednego respondenta. Korzystając następnie z procedury bootstrappingu, Moon i Griffith określili przedział ufności dla powyższej wartości średniej. Zawierał się on między 381,94 a 622,56 USD przy poziomie istotności $\alpha = 0,05$. Teraz można było przejść do ustalenia zagregowanej wartości WTP, czyli kwoty, którą Amerykanie mający ponad 20 lat, mogliby rocznie przeznaczyć ze swoich podatków na rolnictwo wielofunkcyjne. Kwota ta opiewała na 105 mld dolarów, co stanowiłoby ok. 1/3 produkcji całkowitej farm z 2007 roku. Bardzo interesująca okazała się również dodatkowa symulacja. Polegała ona na oszacowaniu indywidualnej WTP (ponownie z przedziału 100-1100 USD/respondenta x rok) w zależności od nastawienia osób ankietowanych wobec interwencji rządowych w rolnictwie. Nastawienie to mierzono w skali od 3 (nie sprzeciwiam się interwencji) do 21 (jestem mocno przeciwny interwencji). Jak wynika z rysunku 12, zależność jest w tym przypadku zdecydowanie negatywna, tzn. u osób nieoponujących przeciw angażowaniu się państwa w rolnictwie WTP wynosiła 1089 dolarów, natomiast u zdecydowanych przeciwników ingerencji – tylko 179 dolarów.

Rysunek 12. Wpływ nastawienia do interwencji rządowych w rolnictwie a WTP



Źródło: jak na schemacie 1.

Bardzo interesująco na wielofunkcyjności rolnictwa, bo w perspektywie regulacji handlu międzynarodowego, patrzy A. Vatn¹⁰⁵. To ważne i wciąż aktualne badania, gdyż istnieje dużo kontrowersji w obszarze reguły międzynarodowego handlu rolno-żywnościowego – stan środowiska przyrodniczego – polityka rolna. Jedni utrzymują, że handel – szczególnie wolny – może działać nawet

¹⁰⁵ A. Vatn, *Multifunctional agriculture: some consequences for international trade regimes*, European Review of Agricultural Economics, vol. 29, no. 3, August 2002.

proekologicznie (sytuacja win-win), inni natomiast temu przeczą, a są i tacy, którzy uważają, iż są to kwestie zupełnie rozłączne. W przypadku zaś samego rolnictwa nierzadko można spotkać pogląd, że wyraźniejsze zliberalizowanie handlu międzynarodowego i redukcja subsydiów rolnych doprowadziłyby do wzrostu korzyści z samej wymiany oraz poprawy środowiska przyrodniczego. Nie można jednak przeoczyć prostego faktu, że kraje, które mają słabą międzynarodową konkurencyjność – rozumianą w ujęciu tradycyjnej ekonomii – nie muszą być wcale zainteresowane dostarczaniem przez rolnictwo również dóbr publicznych. Innymi słowy, koncepcja wielofunkcyjności tego sektora ma dla nich małe znaczenie, a niekiedy w ogóle nie jest brana pod uwagę.

Bliższa analiza relacji pomiędzy międzynarodowym handlem rolno-żywnościowym a stanem środowiska przyrodniczego, tworzeniem efektów i kosztów zewnętrznych oraz dostarczaniem przez rolnictwo dóbr publicznych prowadzi do wielu interesujących wniosków. Po pierwsze, w tradycyjnej teorii handlu, a więc nawiązującej do przewagi komparatywnej wg Ricardo i zakładającej minimalny interwencjonizm państwowy, bez kosztów transakcyjnych i mobilności czynników produkcji, wolny handel maksymalizować ma wzrost ekonomiczny wszystkich jego uczestników. Po drugie, nowe podejścia teoretyczne uwzględniają już charakterystyki strukturalne i instytucjonalne krajów, konkurencyjność i mobilność co najmniej części czynników produkcji z kapitałem na czele. Ważnym założeniem jest przy tym to, że czynnikami tymi można swobodnie dysponować. Jest ono jednak niekiedy kwestionowane, ale jeśli od tego abstrahujemy, ma ono poważną konsekwencję: swoboda powyższa może wiązać się z tworzeniem kosztów zewnętrznych, które można następnie próbować internalizować, stosując podatki ekologiczne, limity emisji itp. instrumenty polityki ekologicznej, wg. wielu w sposób niezależny od polityki handlowej. W tym momencie bardzo często nawiązuje się do „środowiskowej krzywej Kuzneta” (*environmental Kuznets curve* – EKC) zaprezentowanej przez amerykańskiego ekonomistę Simona Kuzneta w 1955 roku. Mechanizm, który ona opisuje, daje się sprowadzić do następujących zależności: jeśli polityka ekologiczna/środowiskowa jest właściwa, to zasoby środowiskowe są prawidłowo wyceniane. Wtedy to handel i jego liberalizacja przynoszą także korzyści środowiskowe, gdyż szybszy wzrost gospodarczy zwiększa zapotrzebowanie na ochronę przyrody i generuje dodatkowe dochody na płacenie za korzystanie z jej zasobów. Oznaczałoby to, że taki system ekonomiczny ma wbudowany mechanizm samoregulacji i samonaprawy, a handel działa jako pewnego rodzaju powiększające siłę jego oddziaływania. Obecny kryzys pokazuje jednak, że w sytuacji wyraźnego spowolnienia wzrostu gospodarczego albo nawet pojawienia się recesji, maleje gotowość rządów i społeczeństw do przyznawania

właściwych priorytetów dla kwestii środowiskowych. W tym kontekście na atrakcyjności jeszcze bardziej zyskuje problem, czy lepiej i taniej jest regulować handel międzynarodowy bezpośrednio, by respektowano w nim także wymogi ekologiczne, czy też rozsądniej będzie skupić się na regulowaniu jego następstw, a więc w sposób pośredni. Niezależnie od rozstrzygnięcia tego dylematu, staniemy przed wyzwaniem, jak internalizować np. koszty zewnętrzne międzynarodowego transportu produktów rolno-żywnościowych. Potrzebne są tu konieczne regulacje i rozwiązania globalne. O te jednakże jest bardzo trudno, co widać ostatnio m.in. po oprotestowanej przez innych przewoźników próbie wprowadzenia przez UE opłat od emisji dwutlenku węgla w transporcie lotniczym. Bardzo pouczająca jest też unijna debata nad pakietem energetyczno-klimatycznym. Stare kraje Unii najczęściej opowiadają się za bezpośrednimi oddziaływaniami na powstrzymanie zmian klimatu. Wśród nowych z kolei pojawia się pogląd, że lepszym rozwiązaniem może okazać się dostosowywanie do nich i łagodzenie ich skutków. Polska bez wątpienia najsilniej opowiada się za tym drugim rozwiązaniem. Kontrowersyjnym zagadnieniem w międzynarodowym handlu rolno-żywnościowym jest też specjalizacja produkcyjna jego uczestników. Potencjalnie powiększać może ona korzyści z wymiany, ale z drugiej strony jest źródłem znacznych kosztów zewnętrznych (szczególnie w produkcji zwierzęcej opartej na importowanych paszach, jak ma to miejsce w Holandii) oraz prowadzić może do przerwania dotychczasowych lokalnych obiegu substancji i energii. Problemem może być też gromadzenie się dużych ilości resztek organicznych w gospodarstwach rolniczych albo w postaci marnotrawionej żywności postępującej nieuchronnie wraz z urbanizacją. Wreszcie, trzeba wspomnieć i o rozprzestrzenianiu się chorób i inwazji gatunków obcych, często wypierających osobniki lokalne. Może się przy tym zdarzyć, że ostra konkurencja ekonomiczna między krajami dodatkowo spotęguje wzrost kosztów zewnętrznych handlu międzynarodowego.

Internalizacja kosztów i efektów zewnętrznych międzynarodowego handlu rolno-spożywczego nie jest prostą strategią zaradczą. Po pierwsze, może upłynąć sporo czasu, zanim pojawią się te koszty, a ich źródła tworzenia zostaną dokładnie zidentyfikowane i opisane w sposób naukowy. W międzyczasie mogły zostać natomiast dokonane poważne inwestycje w przekonaniu, iż nie będą one szkodzić środowisku naturalnemu. W przypadku wprowadzenia jednak w pewnym momencie nakazów, zakazów, sankcji, inwestorzy mogą zostać skonfrontowani z kosztami utopionymi. Nawet gdy nie wystąpią te ostatnie, działania zewnętrzne, wymuszające internalizację kosztów zewnętrznych, bardzo komplikują optymalizację decyzji inwestycyjno-finansowych i produkcyjnych. Wybór zaś optymalnej polityki władz publicznych zdeterminowany bę-

dzie głównie możliwością ustalenia końcowych podmiotów obciążonych kosztami zewnętrznymi oraz rozstrzygnięciem, kto ma przeprowadzić dowód na ich istnienie i rozmiary. Po drugie, jeśli to sam handel międzynarodowy tworzy efekty zewnętrzne lub utrudnia dostarczanie dóbr publicznych, nie wydaje się przekonująca dwuetapowa analiza, w której najpierw precyzuje się warunki swobody wymiany, a później dopiero staramy się uporać z jej zewnętrznymi skutkami. Sytuacja jeszcze bardziej się komplikuje, gdy mamy do czynienia z sektorem, który jednocześnie dostarcza dóbr prywatnych i publicznych oraz generuje koszty zewnętrzne, a wszystko to odbywa się w warunkach istnienia kosztów transakcyjnych i administracyjnych. Przypadek ten wprost prowadzi nas do wielofunkcyjności rolnictwa.

W momencie definiowania wielofunkcyjności Vatn sięga po ujęcie zaproponowane przez OECD w 2001 roku. Organizacja ta przez wielofunkcyjność rozumie sytuację, w której efektem działalności ekonomicznej jest wielość produktów i z racji tego jednocześnie może ona realizować kilka celów społecznych. Wiązka/wektor produktów składa się przy tym z dóbr prywatnych i publicznych oraz niekorzyści publicznych. Te specyficzne właściwości takiej aktywności ekonomicznej stanowią poważne wyzwania dla polityki państwa.

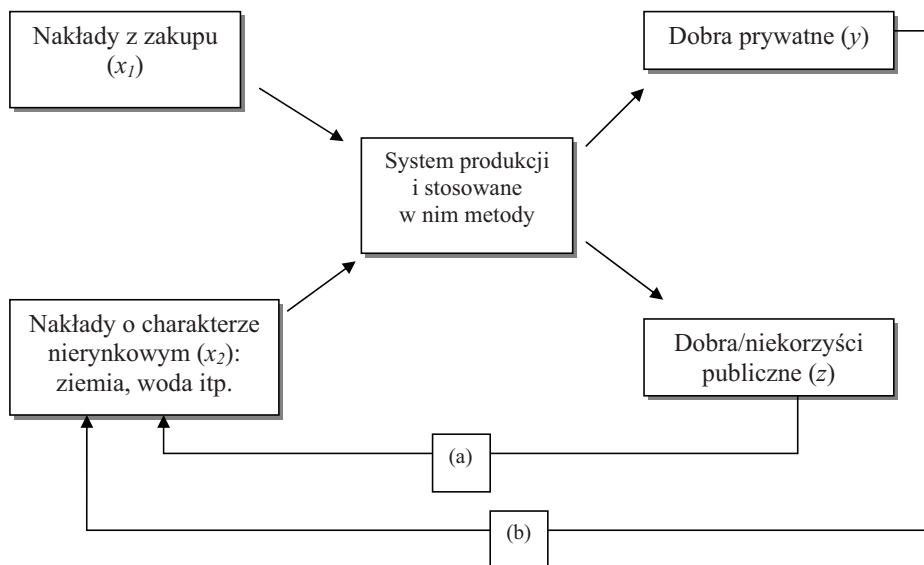
W przypadku rolnictwa wielofunkcyjnego zazwyczaj wymienia się następujące jego aspekty publiczne:

1. Efekty środowiskowe: ochrona krajobrazu (bioróżnorodność, rekreacja, walory estetyczne), dziedzictwo kulturowe, emisje (zmiany w obiegach substancji i energii, mutacje genowe itp.);
2. Bezpieczeństwo żywnościowe (niezagrożony dostęp do żywności);
3. Dostarczanie bezpiecznej żywności, a więc o ustalonych standardach jakościowych i fitosanitarnych;
4. Odnoszące się do wsi (sieć osiedleńcza, aktywność ekonomiczna).

Powyższe dobra i niekorzyści publiczne tworzą zintegrowany system produkcyjny, łączący surowcową część działalności rolniczej z odpowiednimi ekosystemami i przestrzenią poprzez każdorazowo zindywidualizowaną kombinację ponoszonych nakładów. Istotę tak rozumianego systemu produkcji rolniczej przedstawiono na rysunku 13.

Analizując stronę nakładów, zauważamy, że składa się ona z dwóch podgrup: podlegających wymianie rynkowej (x_1) oraz niebędących przedmiotem handlu (x_2). Te drugie mają z reguły lokalny charakter i/lub tworzą zasób wspólny, np. woda i powietrze. Zaliczono do nich również ziemię z uwagi na jej realokację między różnymi zastosowaniami produkcyjnymi, niewymagającymi zawierania transakcji rynkowych

Rysunek 13. Powiązanie nakładów i efektów w rolniczym systemie produkcyjnym



Źródło: opracowanie własne na podstawie: A. Vatn, *Multifunctional agriculture: some consequences for international trade regimes*, „*European Review of Agricultural Economics*”, vol. 29, no. 3, August 2002.

Klasyfikacja uzyskiwanych efektów bardzo przypomina zastosowaną w przypadku nakładów. I tak, przez y oznaczono dobra prywatne, stanowiące przedmiot handlu, a przez z dobra oraz niekorzyści publiczne. Podział taki wynika wprost z zasady zachowania substancji/materii. Efekty dodatkowo warto podzielić jeszcze w zależności od więzi występujących między nimi. Zgodnie z tym Vatn wyróżnia:

- a) produkty sprzężone. To przypadek wytwarzania więcej niż jednego produktu, gdy nie da się jednoznacznie przypisać im poszczególnych nakładów. W ujęciu formalnym funkcja produkcji ujmuje wtedy wszystkie nakłady i efekty prywatne i publiczne. W klasycznej ekonomice rolnictwa uważano, że zwiększenie nakładów zorientowane na wzrost wolumenu produktu głównego jednocześnie powiększa rozmiary produktu ubocznego. Stąd postulowano nawet, by rozluźnić sprzężenie produktów w rolnictwie, gdyż w ten sposób poszerzono by możliwości wyborów decyzyjnych. Włączenie do rozważań efektów zewnętrznych i dóbr publicznych wymaga natomiast zdecydowanego poszerzenia ram analizy.

- b) komplementarność (współzależność), a więc przypadek, w którym produkcja pewnego dobra zawiera element połączony z pierwszym dobrem oraz wymagany w wytwarzaniu drugiego dobra. Ilustrują to strzałki (a) i (b) na rysunku 13. Jak wiemy, komplementarność może istnieć między nakładami i produktami, ale w sumie i tak skutkuje jednostronnym lub wzajemnym współdziałaniem w procesie transformacji nakładów w produkty. Jej ostatecznym rezultatem jest racjonalizacja produkcji. Jeśli znów sięgniemy do klasycznej ekonomiki rolnictwa, znajdziemy, że przy produktach komplementarnych zwiększenie rozmiarów jednego prowadzi do otrzymywania większej ilości drugiego, a nakład pozostaje stały. Komplementarność pojawia się przy tym, gdy: 1) jeden produkt staje się nakładem dla drugiego; 2) wprowadzenie lub rozszerzenie produkcji danego dobra daje szansę na wykorzystanie odpadów powstających przy produkcji innych dóbr; 3) przesunięcie nadmiaru nakładów między działalnościami pozwala w sumie lepiej je wykorzystać. Jak widać w konwencji tradycyjnej ekonomiki rolnictwa poruszamy się w zasadzie w obszarze dóbr prywatnych.
- c) produkty konkurencyjne, a więc przypadek rywalizowania o wspólne zasoby czynników produkcji. Powszechnie produkty różne konkurują o ziemię i pracę, a stopień nasilenia rywalizacji zależy od stosowanych technik wytwórczych. Współcześnie jednak konkurowanie należałoby poszerzyć również o dostęp do innych zasobów środowiskowych niż ziemia.

Jako kryterium wyodrębnienia dóbr publicznych Vatn przyjął tylko cechę ich powszechnej, bezpłatnej dostępności. Pominął natomiast atrybut nierywalizowania o nie. Zamiast tego wprowadził do rozważań jeszcze koszty transakcyjne, uważając, że czasami rozróżnienie między dobrami prywatnymi i publicznymi może być zbyt kosztowne. W ślad za tym te drugie byłyby dostępne tylko dla tych, którzy byliby gotowi za nie zapłacić. Czasami jednak dobra publiczne powinny być oferowane wszystkim za darmo. W tym kontekście Vatn formułuje swoją podstawową tezę następująco: łatwiejsza, tzn. związana z niższymi kosztami transakcyjnymi, może być polityka wspierania wielofunkcyjności rolnictwa zorientowana na nakłady z zakupu (x_1 na rysunku 13) lub na dobra prywatne (y) niż bezpośrednio na dobra lub niekorzyści publiczne. Z drugiej strony polityka taka może być mniej precyzyjna, tzn. mniej optymalna. Sprzężenie, a więc jednoczesne dostarczanie dóbr prywatnych i publicznych, może być tańsze w porównaniu do wariantu rozdzielnego ich wytwarzania z dwóch powodów:

1. Niższe mogą być wtedy klasyczne koszty produkcji.
2. Operowanie wiązką produktów/dóbr może redukować również koszty transakcyjne.

Jeśli chodzi natomiast o precyzję adresowania polityki i/lub jej instrumentów, Vatn rozumie ją jako klasyczny warunek istnienia optymalności, tj. przecięcia się marginalnych kosztów transakcyjnych (zbierania informacji, zawierania umów/kontraktowania i kontroli) z korzyściami krańcowymi. Brak precyzji równoznaczny jest zatem ze stratą z racji znalezienia się w sytuacji suboptymalnej. Ponieważ polityczne koszty transakcyjne zależą od precyzji polityki, między tymi dwiema kategoriami istnieje wymiennność, tzn. wyższej precyzji odpowiadają wyższe koszty transakcyjne, i na odwrót. Albo inaczej: gdy marginalna użyteczność większej precyzji polityki rośnie, należy oczekiwać wzrostu kosztów transakcyjnych. Jeśli natomiast uwzględnimy całość kosztów (produkcji i transakcyjnych), nie powinniśmy spodziewać się optymalności – stuprocentowej polityki. Wynika z tego, że np. zastosowanie jednolitej na 1 ha użytków rolnych stawki płatności dla rolników za swobodny dostęp do środowiska traktowanego jak krajobraz może być lepszym rozwiązaniem niż oddzielne ich wynagrodzenie za udostępnianie pojedynczych składników tego dobra publicznego. Po prostu, w wariantcie pierwszym spadek kosztów transakcyjnych może być większy niż utrata korzyści z większej precyzji adresowania subsydium. Punktem wyjścia analizy formalnej Vatna, która rozszerza zależności zaprezentowane na rysunku 13, jest następujący problem maksymalizacyjny:

$$MaxU = U(y_i, y_n, z_1, z_2, z_3, TC) - p_y^w y_i \quad (43a)$$

przy warunkach dodatkowych:

$$y_n = y_n(x_{11}, x_{21}) \quad (43b)$$

$$z_1 = z_1(y_n), \quad z_2 = z_2[x_{12}, x_{22}(y_n)], \quad z_3 = z_3(x_{13}, x_{23}) \quad (43c)$$

$$x_{jk} = r_{jk} \quad (j = 1, 2) \quad (k = 1, \dots, 3) \quad (43d)$$

gdzie:

- U – dobrobyt społeczny,
- y – dobro prywatne, przy czym i oznacza import, a n - produkcję krajową w państwie n ,
- p_y^w – cena światowa dobra y ,
- z_1 – Dobro publiczne wytwarzane łącznie z dobrem y_n ,
- z_2 – dobro publiczne, w którym jeden nakład (x_{22}) ponoszony jest w celu produkcji dobra y_n (komplementarność), Nakład x_{22} może jednak wpływać negatywnie lub pozytywnie na dobro z_2 ,
- z_3 – dobro publiczne dostarczane w sposób niesprzężony z dobrem prywatnym,

- TC – koszty transakcyjne prowadzenia określonej polityki,
 x_{jk} – nakłady, przy czym $j = 1$ oznacza nakłady z zakupu, a $j = 2$ określa nakłady o charakterze nierynkowym. Z kolei k rozróżnia rodzaj nakładów j ,
 r_{jk} – ograniczenia po stronie zasobów.

Funkcje od 43a do 43c są wklęsłe i dwukrotnie różniczkowalne, natomiast w rozpatrywanej sytuacji nie ma żadnych luzów w bloku warunków dodatkowych, gdyż wszystkie zasoby przeznaczono na wytwarzanie obydwu rodzajów dóbr.

Jeśli na razie pominiemy koszty transakcyjne (TC), to dobro y_n może oddziaływać następująco na dobra publiczne:

$$\frac{\partial U}{\partial y_n} + \frac{\partial U}{\partial z_1} \frac{\partial z_1}{\partial y_n} + \frac{\partial U}{\partial z_2} \frac{\partial z_2}{\partial x_{22}} \frac{\partial x_{22}}{\partial y_n} = \lambda \quad (44)$$

gdzie:

- λ – mnożnik Lagrange'a dla ograniczenia produkcyjnego w wytwarzaniu dobra prywatnego w kraju, odpowiadający warunkowi 1b. Wyraża on koszt marginalny ponoszony na uzyskanie jednostki dobra w warunkach optimum.

Równanie 44 ujmuje warunek pierwszego rzędu istnienia optimum. Formuła powyższa orzeka, że koszt produkcji dobra prywatnego w kraju n powinien być sumą: marginalnej korzyści z tytułu wytworzenia samego dobra y_n , marginalnej korzyści, które ono przynosi, ale poprzez sprzężone wytwarzanie dobra publicznego z_1 , oraz marginalnej użyteczności lub nieużyteczności z racji produkowania dobra y_n lecz poprzez nakład x_{22} , służący także do dostarczania dobra publicznego z_2 . Ponieważ $\partial x_{22} / \partial y_n$ może przyjmować wartości dodatnie i ujemne, wytwarzanie dobra y_n może zmniejszać lub zwiększać użyteczność oferowaną przez z_2 , właśnie za pośrednictwem nakładu x_{22} .

Z kolei problem optymalizacyjny dla wytwarzania wszystkich trzech rodzajów analizowanych dóbr wyraża następujący wzór:

$$\begin{aligned} \text{Max } \pi = & p_y y_n(x_{11}, x_{21}) + p_{z_1} z_1 [y_n(x_{11}, x_{21})] + p_{z_2} z_2 \{x_{12}, x_{22} [y_n(x_{11}, x_{21})]\} \\ & + p_{z_3} z_3(x_{12}, x_{23}) - C_n(\cdot) \end{aligned} \quad (45)$$

gdzie:

- p – ceny różnych dóbr,
 $C_n(\cdot)$ – funkcje kosztów wytwarzania dóbr y_n , z_1 , z_2 , i z_3 wraz z ich argumentami x_{11}, \dots, x_{23} .

Przyjąwszy, że jakość dobra prywatnego y_n będzie odpowiadała jakości pewnego typu dobra y_i oraz jego cena będzie nieelastyczna wobec popytu w kraju n , cena tego dobra p_y powinna być równa zadanej jego cenie światowej p_y^x . Skoro z_1 i x_{22} są sprzężone z dostarczaniem y_n , dobro z_1 i nakład x_{22} mogą być oferowane w sposób swobodny i w warunkach optimum nie zachodzi potrzeba płacenia za nie. Ponieważ jednak x_{22} może ujemnie wpływać na z_2 , uzasadniony staje się jakiś mechanizm korelacyjny.

Dojście do powyższego mechanizmu jest dosyć złożoną procedurą. Najpierw trzeba rozpatrzyć problem optymalizacyjny dla dobra z_1 . W konwencji maksymalizacji dobrobytu społecznego mamy zatem następującą formułę:

$$MaxU = U(y_i, y_n, z_1, TC) - p_y^x y_i \quad (46)$$

Jest to w istocie przekształcenie problemu zapisanego wzorem 1a, a więc w dalszym ciągu obowiązują tu ograniczenia 1b ÷ 1d. Z kolei problem optymalizacyjny dla dowolnej firmy/gospodarstwa rolnego da się zapisać jako:

$$Max \pi = p_y y_n(x_{11}, x_{21}) + p_{z_1} z_1 [y_n(x_{11}, x_{21})] - C_n(\cdot) \quad (47)$$

gdzie:

π – zysk.

W ujęciu już bardzo konkretnym z_1 mogłoby oznaczać bezpieczną żywność, a więc odpowiadającą ustanowionym w danym kraju standardom jakościowym i zdrowotnym. Do wyobrażenia jest również i to, że z_1 może być traktowane jako bezpieczeństwo żywnościowe lub jakaś aktywność ekonomiczna na wsi, która angażuje zasoby tam istniejące. Założywszy dalej, że y_n będzie częścią główną produkcji sprzężonej dobra y i z_1 , to drugie może być uznane, że dostarczane jest darmowo. Problem polega jednak na tym, że ilość y_n może być zbyt niska, by zagwarantować optymalność. Wymaga to głębszego przeanalizowania. Rozpatrzmy zatem najpierw optymalne zaangażowanie czynnika produkcji oznaczonego jako x_{11} . Zgodnie z równaniem 46 optimum społeczne dane jest wtedy następująco:

$$\left(\frac{\partial U}{\partial y_n} + \frac{\partial U}{\partial z_1} \frac{\partial z_1}{\partial y_n} \right) \frac{\partial y_n}{\partial x_{11}} - \mu_{11} = 0 \quad (48)$$

gdzie:

μ_{11} – mnożnik Lagrange’a dla ograniczenia zasobu dla nakładu x_{11} danego warunkiem 1d.

Z kolei prywatne optimum można zapisać jako:

$$\left(p_y + p_{z_1} \frac{\partial z_1}{\partial y_n} \right) \frac{\partial y_n}{\partial x_{11}} - \frac{\partial C_n}{\partial x_{11}} = 0 \quad (49)$$

Założywszy dalej, że $p_{z_1} = 0$ i $\partial U / \partial y_i = p_y^w = p_y$, jest to do uzyskania tylko wtedy, gdy $(\partial U / \partial z_1)(\partial z_1 / \partial y_n) = 0$. Wynika z powyższego, że krańcowa użyteczność dobra publicznego z_1 równa jest zeru dla ustalonego poziomu y_n . Prawdopodobieństwo wystąpienia takiej sytuacji maleje, gdy kraj n jest mniej konkurencyjny w zakresie produkcji dobra prywatnego y , gdyż sprzężony z nim produkt publiczny z_1 jest wówczas niski. Płacąc zatem cenę $p_{z_1} = \partial U / \partial z_1$ za dobro z_1 i przyjmując konwencję zachowania nastawionego na maksymalizację zysku, otrzymujemy:

$$p_y^w + p_{z_1} \frac{\partial z_1}{\partial y_n} = \frac{\partial C_n}{\partial x_{11}} \Big/ \frac{\partial y_n}{\partial x_{11}} = \frac{\partial C_n}{\partial x_{12}} \Big/ \frac{\partial y_n}{\partial x_{12}}, \quad (50)$$

W ten sposób odtwarzamy równość między optimum prywatnym i społecznym. Obserwowanie i płacenie za dobro publiczne z_1 jest sprawą kosztowną. Również zbyt wygórowane mogą niekiedy okazać się koszty transakcyjne udzielania dopłat bezpośrednich. Jeśli jednak dobro prywatne i publiczne mają charakter sprzężony, wzrost ceny dobra y_n z p_y^w do $p_y^w + p_{z_1}(\partial z_1 / \partial y_n)$, będzie wiązał się dokładnie z zaangażowaniem takich samych zasobów. To równie zatem precyzyjna miara. Chodzi bowiem o to, że wtedy mamy do czynienia z niższymi kosztami transakcyjnymi, niż byłyby one, gdybyśmy wynagradzali osobno za dostarczanie dobra publicznego z_1 . Dzieje się tak, gdyż rynek dla dobra prywatnego y_n już istnieje, a potrzebne informacje są również już dostępne.

Bardzo interesujący jest też przypadek komplementarności między wytwarzaniem dobra prywatnego y_n oraz publicznego z_2 . Jak pamiętamy, wiąże je tu nakład x_{22} , który może jednak oddziaływać pozytywnie i negatywnie na z_2 . Przykładowo, z_2 może oznaczać powierzchnię lub wody gruntowe, a x_{22} – azotany pochodzące z uprawy zbóż. Inny przykład: z_2 może przyjąć formę krajobrazu wiejskiego, a x_{22} może oznaczać pola. Dobrem publicznym może być też bioróżnorodność, a jako x_{22} wystąpią wtedy gatunki zagrożone lub chronione przez rolnictwo. W przypadku powierzchni i wód gruntowych rolnictwo negatywnie

oddziaływało na dostarczanie dóbr publicznych. Jednak już w odniesieniu do krajobrazu był to wpływ dodatni. Natomiast jeśli chodzi o bioróżnorodność, działalność rolnicza może oddziaływać na nią pozytywnie lub negatywnie, zależnie od ilości wytwarzanego dobra prywatnego y_n . W powyższej sytuacji trzeba poszerzyć spojrzenie na problem optymalizacyjny w firmie/gospodarstwie, który wcześniej opisano formułą nr 47. Obecnie maksymalizację zysku powinno się opisywać następująco:

$$Max\pi = p_y y_n(x_{11}, x_{21}) + p_{z_2} z_2 \{x_{12}, x_{22} [y_n(x_{11}, x_{21})]\} - C_n(\cdot). \quad (51)$$

Teraz trudniej już jednak o jednoznaczne konkluzje, niż to miało miejsce w przypadku produktów sprzężonych. Przykładowo, nastąpi pogorszenie precyzji zastosowania nakładów, jeśli płacić się będzie tylko za y_n lub produkt ten się opodatkuje w porównaniu do stosowania instrumentów bardziej bezpośrednich. Interesujący jest też przypadek, w którym $\partial z_2 / \partial x_{22}$ i $\partial x_{22} / \partial y_n$ osiągają wartości dodatnie. Zapłacenie wtedy za dobro publiczne z_2 poprzez wzrost ceny dobra y_n zagwarantuje optymalność (precyzję) zaangażowania nakładów x_{11} i x_{21} . Jeśli natomiast zapłata za dobro y_n równa będzie $p_y = p_y^w + p_{22}(\partial z_2 / \partial x_{22})(\partial x_{22} / \partial y_n)$, zabezpieczy się równość z marginalnym kosztem społecznym zastosowania nakładów x_{11} i x_{21} w wytwarzaniu nakładu x_{22} w sposób sprzężony z dobrem y_n . Jednak wciąż będzie wtedy brakowało skutecznego mechanizmu zabezpieczającego, że nakład czynnika x_{12} w dostarczanie dobra z_2 ($p_{z_2} = (\partial C_n / \partial x_{12}) / (\partial z_2 / \partial x_{12})$) osiągnie rozmiary optymalne, gdyż analizowana firma/gospodarstwo nie jest w stanie uzyskać ceny p_{z_2} . Pojawiająca się wówczas suboptymalność, a więc strata precyzji ponoszenia nakładów, zrekompensowana będzie redukcją kosztów transakcyjnych wynikającą z faktu płacenia za dobra z_2 poprzez wynagrodzenie produktu y_n w porównaniu do wariantu płacenia bezpośrednio za powyższe dobra publiczne. Istnieje jeszcze możliwość wynagrodzenia za dostarczanie dobra z_2 poprzez zmienienie ceny nakładu x_{12} , a więc zredukowanie kosztu alternatywnego tego dobra prywatnego. Od razu jednak napotyka się tu problem, że nakład x_{12} może być również stosowany do uzyskania innych produktów, które także mogą być powiązane z kolejnymi dobrami publicznymi.

Gdy $\partial z_2 / \partial x_{22}$ jest ujemna, ale $\partial x_{22} / \partial y_n$ wciąż pozostaje dodatnia, można próbować poprawić sytuację, tzn. dążyć do zagwarantowania optymalności stosowania nakładów, przez obniżenie ceny y_n , jeśli opodatkowanie bezpośrednie powstającego ujemnego efektu zewnętrznego jest zbyt kosztowne, tj. generuje wysokie koszty transakcyjne. Od razu pojawiła się tu analogia do przypadku wytwarzania dodatkowego efektu zewnętrznego za pośrednictwem nakładu x_{22} .

Najlepiej zacząć wtedy regulować rynek nakładów pochodzących z zakupu. Można, przykładowo, próbować opodatkować x_{11} lub x_{21} .

Przeanalizujemy, co by się działo, gdyby władze opodatkowały nakład x_{11} . W punkcie optimum zachodzi: $\partial y_n / \partial x_{11} = p_{x_{11}} / p_y$, przy czym $p_{x_{11}}$ jest ceną nakładu x_{11} . Jeśli nie chce się zredukować ceny p_y , z uwagi na korzystność dostarczania sprzężonego z dobrem prywatnym dobra publicznego, trzeba liczyć się z pogorszeniem sytuacji w zakresie ilości dobra publicznego z_2 . Można temu jednak próbować przeciwdziałać, zwiększając cenę x_{11} . Zbliżanie się do optymalności warto rozważyć również przez opodatkowanie x_{11} , jeśli istnieje dla tego nakładu substytut, który można zastosować w produkcji dobra y_n . Ponieważ y_n i x_{11} są dobrami rynkowymi, koszty transakcyjne w obydwu ww. rozpatrzonych przypadkach powinny być podobne. Wynika stąd preferencja dla opodatkowania x_{11} . Oczywiście, gdyby przyjąć, że najlepszym rozwiązaniem jest bezpośrednio opodatkowanie ujemnego efektu zewnętrznego, to dwa powyższe warianty odtwarzania optymalności są rozwiązaniami gorszymi, tzn. mniej precyzyjnymi. Opodatkowanie samego efektu zewnętrznego podwyższyłoby jednak koszty transakcyjne, a więc mogłoby uczynić to rozwiązanie również nieefektywnym.

W przypadku dobra publicznego z_3 – niesprzężonego z dobrem prywatnym – jedynym rozwiązaniem jest bezpośrednia zapłata za nie. Jako alternatywę można rozważać płacenie za poniesione na jego wytworzenie nakłady z zakupu – x_{13} , o ile nie powstają tu jakieś efekty uboczne, przeciwstawiające się redukcji kosztów transakcyjnych jako skutek płacenia za pośrednictwem nakładów o charakterze rynkowym. Zasadniczą kwestią w tej sytuacji jest jednak to, czy wartość dobra z_3 jest na tyle wysoka, by płacić za związane z nim koszty techniczne/produkcyjne i transakcyjne.

Z przedstawionej analizy formalnej Vatna wynika, że w warunkach sprzężonego lub komplementarnego dostarczania dóbr prywatnych i publicznych nie jest racjonalne aby stosować dopłaty bezpośrednie jako uniwersalny instrument wynagradzania komponentu publicznego w rolnictwie wielofunkcyjnym. Lepszym rozwiązaniem wydaje się rekompensata dokonywana za pośrednictwem dobra prywatnego. Oznacza to dalej, że wolny handel międzynarodowy dobrami prywatnymi może utrudniać znalezienie rozwiązania najmniej kosztownego. Położenie konkretnego kraju zależy od jego międzynarodowej konkurencyjności i kosztów transakcyjnych różnych wariantów prowadzenia polityki.

Z uwagi na istnienie w realnie funkcjonującej gospodarce kosztów transakcyjnych pełna precyzja zaadresowania dowolnego instrumentu polityki w normalnych warunkach nie może być uznana za postulat i rezultat w pełni racjonalny. Z tego co dotychczas zaprezentowano wynika, że w najprostszym uję-

ciu wielofunkcyjności rolnictwa koszty te rosną, gdy przechodzimy od sprzężonej produkcji dóbr prywatnych i publicznych do oddzielnego wynagrodzenia dostarczania tych drugich. W pogłębionej analizie problemu trzeba jednak uwzględnić, że poziom i struktura kosztów transakcyjnych zależy od specyficzności/wyspecjalizowania aktywów zaangażowanych w danym kontrakcie, częstości zawierania transakcji oraz niepewności. Czynnikiem różnicującym jest jeszcze to, czy transakcja dotyczy dóbr prywatnych albo publicznych, lub innych składników aktywności gospodarczej albo celów polityki. W sumie pojawiają się tu dwa oddzielne przypadki:

1. Jeśli instrument polityki zorientowany zostanie na nakłady i/lub produkty o charakterze rynkowym, większość informacji niezbędnych do ustalenia kosztów transakcyjnych powinna być już dostępna. Ten ich składnik powinien być zatem niski. Także niska specyficzność aktywów oraz wysoka częstość zawierania kontraktów towarowych powinny hamować koszty transakcyjne. Jako przykłady instrumentów finansowych w tej grupie można wymienić: wsparcie cen produktów rolnych i wstępnego ich przetwórstwa w gospodarstwach rolnych oraz opodatkowanie stosowania nawozów mineralnych i środków ochrony roślin.
2. Gdy instrument natomiast ukierunkowany jest na inne cele polityczne niż oddziaływanie na produkty rynkowe, a więc np. na dobra publiczne, stosowanych informacji może brakować, specyficzność aktywów będzie z reguły rosła a liczba kontraktów w skrajnej sytuacji może dotyczyć pojedynczych podmiotów. Nie może zaskakiwać wówczas możliwość wzrostu kosztów transakcyjnych. Sytuacja w tej grupie może być zazwyczaj mocno zróżnicowana. Z jednej strony mogą tu występować bezpośrednie dopłaty powierzchniowe i do sztuki pogłowia, generujące generalnie bardzo niskie relatywne koszty transakcyjne, ale na drugim biegunie natrafimy na programy rolno-środowiskowe, gdzie koszty te mogą znacząco przekroczyć połowę kwoty udzielonego subsydium.

Z powyższego jasno wynika, że rozważania dotyczące wielofunkcyjności rolnictwa muszą być prowadzone w ścisłym powiązaniu z powstającymi wtedy szeroko rozumianymi kosztami transakcyjnymi, a więc i o charakterze administracyjnym. Bez takiego założenia wprost niemożliwe staje się orzekanie, na ile polityka wspierająca wielofunkcyjność jest precyzyjna, a więc i optymalna. Oznacza to także, że prowadzenie oddzielnej polityki handlowej oraz specjalnie nastawionej na dostarczanie dóbr publicznych może nie być rozwiązaniem racjonalnym, gdyż w przypadku wysokich kosztów produkcji dóbr rynkowych może być bardziej uzasadnione utrzymywanie cen krajowych powyżej poziomu światowego, bo w ten sposób jednocześnie można subsydiować również dostar-

czanie dóbr publicznych, niż stosowanie całego wsparcia w postaci płatności bezpośrednich. W tym momencie jednakże dotykamy granic suwerenności prowadzenia narodowej polityki rolnej w warunkach globalizacji i postępującej liberalizacji światowego handlu. To prowadzi nas z kolei do kwestii określenia relacji między prawem w ogóle a prawami własności w szczególności, efektywnością i wielofunkcyjnością.

Prawo i prawa własności są przedmiotem zainteresowania głównie ekonomii normatywnej, ale mają one jednak również istotny wpływ na alokację zasobów, a więc i na efektywność. Regulacje prawne są także istotne dla ekonomii dobrobytu a w tym do rozwiązywania złożonych kwestii związanych z internalizacją efektów zewnętrznych i tworzeniem publicznych, a więc też do projektowania i prowadzenia polityki środowiskowej i praktykowania wzrostu oraz rozwoju zrównoważonego. Ich związek przeto z wielofunkcyjnością rolnictwa wydaje się dosyć oczywisty. Nie trzeba także specjalnie przekonywać, że zaakceptowana przez głównych aktorów liberalizacja światowego handlu, w tym rolniczożywnościowego, musi mieć solidne zabezpieczenie w postaci odpowiedniego prawa i systemu jego egzekucji oraz procedur rozwiązywania kwestii spornych. Jak to już udowodnił w 1960 r. R. Coase, rozstrzygnięcie na bazie opisu czysto fizycznego, czy mamy do czynienia w konkretnej sytuacji z pozytywnym lub negatywnym efektem zewnętrznym, nie jest możliwe. Potrzebne jest odwołanie się do rozkładu praw własności między stronami. W środowisku zerowych kosztów transakcyjnych same te prawa nie wpływałyby w żaden sposób jednak na alokację zasobów, a więc i na efektywność ich zastosowania. Rzeczywisty świat to jednakże powszechność występowania dodatkowych kosztów transakcyjnych. Rozkład praw własności ma wówczas już wpływ na alokację zasobów i efektywność. W obszarze efektów zewnętrznych podział ten rozstrzyga o stosowaniu zasady „dostawca zyskuje” (*the Provider Gets*) lub „zanieczyszczający płaci” (*the Polluter Pays*). Bardzo ściśle z tym wiąże się sprawa, kto ponosić będzie ciężar udowodnienia rzeczywistej pozycji stron. Prawa własności oraz ich rozkład w danym kraju i społeczeństwie są produktem ewolucji stosunków społecznych, politycznych i ekonomicznych. Proces prawotwórczy ma jednak wybitnie charakter polityczny. Kwestia jest złożona już na poziomie pojedynczych państw. Niepomierne się komplikuje, gdy przechodzimy do poziomu handlu międzynarodowego i innych stosunków ekonomicznych o wymiarze ponadczasowym/ponadkrajowym, gdzie przecież nie mamy prawodawcy o umocowaniu i autorytecie podobnym do parlamentów narodowych. Pozostają wtedy żmudne negocjacje bilateralne lub wielostronne. Przykład rundy WTO z Dauhj pokazuje, jak trudno jest wtedy uzyskać kompromis, gdy interesy stron są często diametralnie odmienne. Obecne trudności gospodarcze jeszcze dodatkowo usztyw-

niąją stanowiska negocjatorów, mnożą praktyki chronienia krajowych rynków wewnętrznych, które – na szczęście – nie zaowocowały jeszcze głębokim protekcjonizmem, nie mówiąc już o wojnach handlowych typu „puścić sąsiada z torbami” (*a beggar – my – neighbour*), co powszechne było w czasach Wielkiego Kryzysu z lat 30. ub.w. Pogłębiły one tamtejszą recesję, a w dalszej kolejności przyczyniły się do rozkwitu faszyzmu i militarystyki, w ostateczności doprowadzając do wybuchu drugiej wojny światowej.

Całość rozważań Vatna podsumować można następująco:

1. W warunkach istnienia dodatnich kosztów transakcyjnych wolny handel nie jest rozwiązaniem optymalnym dla upowszechnienia się modelu rolnictwa zrównoważonego, szczególnie gdy między krajami występują duże różnice w konkurencyjności wytwarzania dóbr prywatnych;
2. Pozytywne koszty transakcyjne powodują, że polityka rolno-zorientowana na podtrzymywanie cen dóbr prywatnych wytwarzanych w rolnictwie może być odpowiednim narzędziem efektywnego zabezpieczenia pożądanego popytu również dóbr publicznych i prywatnych. W konsekwencji za naturalne można uznać wciąż utrzymujące się różnice międzykrajowe i międzyregionalne w kosztach produkcji, w relacjach popytu dóbr publicznych i prywatnych, a w konsekwencji także i w cenach dóbr prywatnych;
3. W warstwie technicznej (narzędziowej) prowadzenia polityki rolnej, a w zasadzie także każdej innej, respektować trzeba wymienną zachodzącą między jej precyzją, tj. optymalnością a generowanymi przez nią kosztami transakcyjnymi i administracyjnymi. Z faktu dodatniego kształtowania się obydwu typów powyższych kosztów wynika sensowność bliższego analizowania sprzężonego wytwarzania w rolnictwie dóbr prywatnych i publicznych. W tym kontekście dużego znaczenia nabiera kwestia podziału praw własności. Szczególnie skomplikowana jest ona na poziomie międzynarodowym, gdy trzeba rozstrzygać, czy bronić dostawców dóbr publicznych, czy też redukować potencjał eksportowy. Żeby problem ten pełniej naświetlić, rozważaniami trzeba by jeszcze objąć negatywne efekty zewnętrzne powstające w rolnictwie. Nie mniej ważne jest także ustosunkowanie się do skutków oferowania części dóbr publicznych powstających w rolnictwie przez podmioty nierolnicze.

2.5. Problemy społeczne i gospodarcze a reforma systemu podatkowego

Według wielu ekonomistów system podatkowy powinien być neutralny dla działalności gospodarczej. Neutralność ta ma polegać na przewidywalności, przejrzystości, sprawiedliwości i prostocie. W związku z tym powszechne jest dążenie do konstrukcji neutralnych systemów podatkowych. Praktyka wskazuje

jednak, że nie ma takiego systemu, który byłby całkowicie neutralny wobec zjawisk gospodarczych i społecznych. Przykładem może być naruszanie zasady sprawiedliwości społecznej poprzez stosowane liczne ulgi, zwolnienia i wykluczenia kierowane do różnych podmiotów gospodarczych. Stąd istotne wydaje się wskazanie takiego kierunku rozwoju systemów podatkowych, który ograniczałby zniekształcenia w gospodarce.

Patrząc przez pryzmat tempa wzrostu gospodarczego, za najbardziej optymalny można uznać system, w którym dominującą rolę odgrywają podatki pośrednie, a podatki bezpośrednie są niskie. Ważne jest, aby wpływy podatkowe pozwoliły na realizację głównych celów i zadań państwa. Zdaniem Gomułowicza i Małeckiego za pomocą podatków realizowane są idee polityczne, gospodarcze i społeczne, które mają wpływ na ewolucję systemów podatkowych¹⁰⁶. Oznacza to, że system podatkowy jest wypadkową wpływów i kompromisów zawieranych w obszarze opodatkowania. W ewolucji systemów podatkowych wyróżnia się dwa nurty: dążenie do przeprowadzenia pragmatycznie skutecznych rozwiązań podatkowych (reform podatkowych) oraz dążenie do sformułowania systemu podatkowego mającego cechę racjonalności¹⁰⁷. Racjonalny system podatkowy jest różnie definiowany, a jego istota sprowadza się do akceptacji jego zasad i funkcji zarówno przez państwo, jak i przez podatników. Racjonalny system podatkowy powinien stanowić kompromis między fiskalnymi, gospodarczymi i społecznymi celami opodatkowania. Oznacza to, że powinien on gwarantować długotrwałą zdolność sektora finansów publicznych do sfinansowania jego usług na rzecz społeczeństwa, sprzyjać rozwojowi gospodarki w długim okresie, a w krótkim jej nie hamować. Co więcej, racjonalny system podatkowy powinien realizować zasadę powszechności i równości opodatkowania, mierzonych zdolnością do ponoszenia ciężarów podatkowych. Trzy wymienione zasady składają się na grupę zasad sprawiedliwości podatkowej. Stosunkowo najmniej wątpliwości budzi zasada powszechności opodatkowania. Poglądy na temat równości są dość zróżnicowane, jednak największe kontrowersje wzbudza kwestia udziału państwa w dochodach obywateli w zależności od ich zdolności do poniesienia ciężaru podatku.

W dobie nasilającego się kryzysu gospodarczego i finansowego, zwiększonych wydatków państwa wynikających z rosnących kosztów utrzymania starzejącego się społeczeństwa, coraz większych potrzeb socjalnych, reforma finansów publicznych jest koniecznością. W roku 2009 deficyt sięgnął 27,8 mld

¹⁰⁶ Gomułowicz, Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Wydawnictwo LexisNexis, Wydanie 5, Warszawa 2010, s. 250.

¹⁰⁷ Tamże, s. 250.

zł, zamiast planowanych 18,8 mld zł¹⁰⁸. Deficyt ten wpłynął na znaczne zwiększenie długu publicznego, który pod koniec roku 2009 zbliżył się do kwoty 700 mln zł (w roku 2008 wyniósł on 627,6 mln zł). Oznacza to, że na każdego mieszkańca Polski przypadało ok. 18 tys. zł długu, a jego relacja do PKB zwiększyła się do 55%. W ten sposób został przekroczony drugi tzw. próg ostrożnościowy¹⁰⁹, zapisany w ustawie o finansach publicznych. Taka sytuacja przełożyła się w kolejnych latach na podwyżkę podatków (wzrost stawek VAT). Stan ten powoduje, że społeczeństwo nie wyraża zgody na dalsze finansowanie wydatków państwowych bez udziału osób uprzywilejowanych przez system podatkowy. Pojawiają się więc propozycje dokonania gruntownej reformy finansów publicznych poprzez włączenie m.in. do powszechnego systemu podatkowego osób/podmiotów, które w tej chwili są z niego wyłączone. Najwięcej kontrowersji wzbudza sektor rolnictwa i brak podatku dochodowego w gospodarstwach rolnych.

W nowoczesnych gospodarkach nakładanie podatków na różne podmioty gospodarcze jest nieuniknione. Wynika to z potrzeby realizacji, często bardzo rozbudowanych funkcji państwa. Podatki jednak wywołują nie tylko określone efekty fiskalne, ale przede wszystkim oddziałują na zachowania podmiotów gospodarczych. Jak podaje I. Mirek „nakładanie podatków poza zmniejszeniem dochodów podatników wywołuje reakcje, które mogą prowadzić do wzrostu lub ograniczania popytu na określone towary i usługi, pobudzenia lub ograniczenia inwestycji, unikania pewnych zachowań lub nawet uchylania się od obowiązku podatkowego”¹¹⁰. Problem ten szczególnie dotyka rolnictwo – obecnie funkcjonujący system opodatkowania rolników (podatek rolny) narusza zasadę równego traktowania równych dochodów, bowiem ów podatek nie ma związku z dochodami rolnika. Stąd poszukuje się racjonalnych rozwiązań, które uznane byłyby za sprawiedliwe i proponuje się wprowadzenie podatku dochodowego w tym sektorze. Należy jednak wyraźnie podkreślić, że rolnicy nie są jednorodną grupą pod względem dochodowym, co oznacza, że zdolność do ponoszenia ciężarów podatkowych związanych z daninami publicznymi jest niejednolita. Co więcej, planowane zmiany w opodatkowaniu rolnictwa muszą uwzględniać wpływ proponowanych rozwiązań na sytuację ekonomiczną rolników, którzy swoją akceptację dla wdrażanych rozwiązań uzależniają od niezwiększania wysokości ciężar-

¹⁰⁸ M. Zieliński, *Budżet w rozszycie*, Wprost nr 29 z dnia 19.07.2009, s. 010-013.

¹⁰⁹ Progi ostrożnościowe oznaczają granice maksymalnego, dopuszczalnego zadłużenia państwa w relacji do PKB. W Polsce mamy dwa progi (50% i 55%) zapisane w ustawie o finansach publicznych, oraz jeden próg (60%) zapisany w Konstytucji RP. Pierwszy próg oszczędnościowy został przekroczony w 2004 roku i wynosił on wówczas 50,3% PKB.

¹¹⁰ I. Mirek, *Daniny publiczne w prawie niemieckim*, Wyd. Prawo i Praktyka Gospodarcza, Warszawa 1999.

ru podatkowego¹¹¹. W dobie kryzysu gospodarczego zmiana systemów podatkowych, które są niewspółmierne do obecnej sytuacji rynkowej może okazać się nieunikniona. Należy jednak pamiętać, że zbyt częste ingerencje w system podatkowy mogą przynieść więcej szkody, niż korzyści.

2.5.1. Problemy opodatkowania rolnictwa

Polskie rolnictwo podlega innym niż pozostałe podmioty rozwiązaniom podatkowym. Odrębność rolniczego systemu podatkowego w Polsce polega na wyłączeniu rolników indywidualnych spod podatku dochodowego od osób fizycznych. To odrębne opodatkowanie rolnictwa, inne niż opodatkowanie działalności gospodarczej w sektorach pozarolniczych, stanowi następstwo istotnej specyfiki rolnictwa, wynikającej głównie z warunków przyrodniczych. Jak zauważa jednak Pietrewicz¹¹² znaczenie czynników naturalnych maleje wraz z postępem technicznym, co oznacza, że w miarę rozwoju naukowo-technicznego zanika lub maleje konieczność stosowania odrębnych rozwiązań podatkowych.

Brak podatku dochodowego w rolnictwie rodzi ogromny problem natury społecznej i ekonomicznej. W aspekcie społecznym związany jest z narastającą niechęcią społeczeństwa pozarolniczego do dotowania gospodarstw rolnych. Aspekt ekonomiczny dotyczy finansowania wydatków budżetowych, których źródłem są obciążenia podatkowe innych grup społecznych. Konstrukcja systemu podatkowego, który uprzywilejowuje niektóre podmioty gospodarcze, może zachęcać do prowadzenia działalności gospodarczej w takiej formie, a tym samym prowadzić do nadużyć gospodarczych. Za wprowadzeniem podatku dochodowego w rolnictwie przemawiają również rozwiązania przyjęte w innych krajach należących do Wspólnoty. Generalnie w krajach członkowskich dochody rolnicze są objęte podatkiem dochodowym. Należy jednak zauważyć, że istnieją preferencyjne rozwiązania w zakresie opodatkowania dochodów z działalności rolniczej, np. we Francji, Niemczech, Wielkiej Brytanii. Szerzej ten temat zostanie opisany w Raporcie na rok 2013.

W Polsce głównym obciążeniem rolnictwa jest podatek rolny – podatek majątkowy, o charakterze lokalnym, którego wpływy zasilają budżety gmin. Przedmiotem opodatkowania podatkiem rolnym są grunty sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne lub jako grunty zadrzewione i zakrzewione na użytkach rolnych, z wyjątkiem gruntów zajętych na prowadze-

¹¹¹ M. Wasilewski, K. Gruziel, *Koncepcja i skutki finansowe wprowadzenia podatku dochodowego w gospodarstwach rolniczych*, Ekonomia i Organizacja Gospodarki Żywnościowej, Zeszyty Naukowe SGGW, nr 62, Warszawa 2007, s. 126.

¹¹² Pietrewicz M., *Perspektywy opodatkowania gospodarstw rolnych w Polsce w kontekście programu ich modernizacji*, [w:] *Finanse i Bankowość a wejście Polski do Unii Europejskiej*, Część II, SGH, Warszawa – Pułtusk 1999, s. 109-110.

nie działalności gospodarczej innej niż działalność rolnicza. Podstawą opodatkowania dla gruntów gospodarstw rolnych jest liczba hektarów przeliczeniowych, a dla pozostałych gruntów liczba hektarów wynikająca z ewidencji gruntów i budynków. Liczba hektarów przeliczeniowych wyznaczana jest na podstawie trzech kryteriów: zaliczenia gruntu do okręgu podatkowego, rodzaju użytków rolnych oraz klasy użytków rolnych. Grunty podlegające opodatkowaniu podatkiem rolnym, stanowiące gospodarstwo rolne, są obciążone stawką równoważną wartości 2,5 q żyta, a pozostałe grunty rolne stawką równoważną wartości 5 q żyta. Historycznie, wyznaczenie wymiaru podatku rolnego na podstawie wyżej opisanych zasad miało na celu uwzględnienie różnic w dochodowości poszczególnych gospodarstw rolnych, które to różnice wynikają z rodzaju użytków rolnych, ich jakości, odmiennych warunków ekonomicznych produkcji rolnej, jak też warunków produkcyjno-klimatycznych¹¹³. Zdaniem Wasilewskiego i Gruziel, tak wyznaczony podatek rolny nie wyrównuje dostatecznie różnic wynikających z położenia ekonomicznego gospodarstwa rolnego¹¹⁴.

Zgodnie z ustawą o podatku rolnym, ów podatek w całości trafia do budżetów jednostek samorządu terytorialnego. Udział tego podatku w całości dochodów jednostek samorządu terytorialnego w roku 2011, podobnie jak w roku poprzednim, wyniósł 1,3%. Wpływy z podatku rolnego są jednak znikome w porównaniu do podatków dochodowych, których łączny udział w dochodach jednostek samorządu terytorialnego (jst) wyniósł w roku 2011 – 31,4% i był niższy niż w roku 2010 o 10,6 p.p. Kolejne pozycje zajmują: podatek od nieruchomości, stanowiący w analizowanym okresie ok. 19% oraz dochody z majątku, które wyniosły ok. 8% (Tabela 8). Pomimo iż wpływy z tytułu podatku rolnego są niewielkie i wyniosły one w latach 2009-2011 odpowiednio: 1,2 mld zł, 974 mln zł oraz 1,0 mld zł, to jednak dla gospodarstw rolnych stanowią one najistotniejsze obciążenie podatkowe.

¹¹³ A. Hanusz, P. Czerski, *Gminne podatki i opłaty budżetowe*, Kantor Wydawniczy Zakamycze, Kraków 2004, s. 58-59.

¹¹⁴ M. Wasilewski, K. Gruziel, *Koncepcja i skutki ...* op. cit., s. 7.

Tabela 8. Udział podatków w dochodach własnych budżetów jednostek samorządu terytorialnego (jst) (%)

Wyszczególnienie	2009	2010	2011
Dochody własne w dochodach ogółem	48,6	48,3	48,8
w tym:			
Udziały w podatku dochodowym od osób prawnych	8,8	7,8	8,2
Udziały w podatku dochodowym od osób fizycznych	35,8	34,2	23,2
Podatek rolny	1,6	1,3	1,3
Podatek od nieruchomości	18,8	19,2	19,4
Podatek od środków transportowych	1,1	1,1	1,1
Podatek od czynności cywilno-prawnych	2,3	2,4	2,1
Opłata skarbową	0,7	0,6	0,6
Dochody z majątku	7,5	8,1	7,7

Źródło: opracowanie własne na podstawie informacji z wykonania budżetów jst za lata 2009-2011.

Liczby te wyraźnie wskazują na znikomy udział rolnictwa w finansowaniu budżetów gminnych, nie wspominając już o budżecie państwowym, co przemawia za przeprowadzeniem gruntownej reformy systemu podatkowego w rolnictwie. Co więcej, brak podatku dochodowego pociąga za sobą szereg negatywnych konsekwencji nie tylko w wymiarze fiskalnym, ale również gospodarczym i społecznym. Jak wcześniej wspomniano, wyłączenie dochodów rolników spod podatku dochodowego pociąga za sobą odpowiednie zmniejszenie dochodów budżetowych. Problem jest jednak znacznie głębszy, gdyż w rolnictwie polskim nie ma obowiązku szacowania dochodów, co powoduje komplikacje przy naliczaniu podstawy opodatkowania. Problem ten miała rozwiązać Wspólna Polityka Rolna poprzez system dopłat bezpośrednich, który wymusza prowadzenie w gospodarstwach ewidencji księgowej. Do dnia dzisiejszego brakuje jednak konkretnych rozwiązań w tym zakresie.

Brak podatków dochodowych w rolnictwie ma również istotne pozaekonomiczne konsekwencje. Przede wszystkim wyłączenie grupy rolników z systemu podatkowego narusza zasadę równości społecznej. Konsekwencją tego stanu jest przerzucenie ciężaru kosztów utrzymywania państwa na inne grupy społeczne, a co za tym idzie niesprawiedliwe i nierównomierne obciążenie podatkami. Zgodnie z Konstytucją RP, wszystkie podmioty prawa powinny być traktowane równo, a więc według jednakowej miary, bez różnicowań zarówno dyskryminujących, jak i faworyzujących¹¹⁵. Odmienne traktowanie jest dopusz-

¹¹⁵ *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 roku*, Dz. U. 1997, Nr 78, poz. 483, roz. II art. 32. pkt.1.

czalne, jeżeli służy zasadzie sprawiedliwości społecznej, co dotyczy np. wyłączenia z opodatkowania grup zarabiających poniżej minimum socjalnego. W tym kontekście wyłączenie rolników z tego prawa podatkowego narusza zarówno zasadę równości, jak i sprawiedliwości społecznej. Uregulowanie tej kwestii wobec braku stabilizacji sceny politycznej może być sprawą trudną. Ponadto istniejące rozwiązania naruszają zasadę konkurencyjności w ramach samego rolnictwa, pomiędzy rolnikami indywidualnymi a rolnikami prowadzącymi specjalistyczne gospodarstwa rolne (płacącymi podatek dochodowy). Sytuacja taka nie sprzyja rozwojowi rynku rolnego.

Poważnym problemem w kontekście braku podatku dochodowego jest aspekt gospodarczy, w tym kwestia subwencjonowania polskiego rolnictwa. Wyłączenie spod podatku dochodowego można traktować jako dodatkową subwencję do rolnictwa. W tym kontekście kwestią sporną pozostaje poziom subwencji i dotacji wspomagających rozwój działalności rolniczej. Należy również mieć na uwadze rozwiązania krajów członkowskich w zakresie opodatkowania dotacji. Zgodnie z Rozporządzeniem Rady (WE) nr 73/2009 z dnia 19 stycznia 2009 pkt 24 preambuły, płatności bezpośrednie przewidziane w ramach wspólnotowych systemów wsparcia powinny być przekazywane przez właściwe organy krajowe beneficjentom w pełnej wysokości – z zastrzeżeniem sytuacji, gdy rolnik nie spełnia wymogów dotyczących otrzymania dotacji, wobec czego nie może otrzymać jej w pełnej wysokości. Zapis ten nie wyklucza jednak możliwości opodatkowania przekazanych dopłat, co potwierdzają przykłady państw członkowskich. Na przykład w Holandii, Danii, Francji, na Węgrzech subsydia są włączone do dochodu, co oznacza, że podlegają opodatkowaniu, bowiem w krajach tych rolnicy są objęci systemem opodatkowania. W Belgii dopłaty nie są włączane do dochodu, niemniej jednak opodatkowane są osobną stawką. Należy jednak zaznaczyć, że istnieją również kraje, np. Niemcy, gdzie dotacje nie są opodatkowane¹¹⁶.

W kontekście tych problemów wiele ośrodków naukowych i instytucji badawczych podejmuje kwestię włączenia rolnictwa do systemu podatku dochodowego. Za włączeniem rolnictwa do tego systemu przemawia ujednoczenie zasad opodatkowania działalności gospodarczej. Pojawiają się jednak wątpliwości, czy wszyscy rolnicy poradzą sobie z obowiązkiem prowadzenia ksiąg podatkowych. Podkreśla się również, że przy niskiej opłacalności produkcji rolnej, podatek dochodowy może okazać się mniej wydajnym niż oczekuje się (a bar-

¹¹⁶ H. van der Veen, H. van der Meulen, K. van Bojmel, B. Doorneweert, *Exploring agricultural taxation in Europe*, Report 2.07.06, LEI, The Hague, 2007 s. 30.

dziej kosztownym ze względu na większą jego złożoność) źródłem dochodów budżetowych¹¹⁷.

3. Podatek dochodowy w polskim systemie prawnym

3.1. Ogólna charakterystyka podatku dochodowego

Podatek dochodowy zajmuje istotne miejsce we współczesnych systemach podatkowych i zgodnie z prawem finansowym zaliczany jest do najbardziej idealnych współcześnie istniejących podatków¹¹⁸. Zalety tego podatku odnoszące się do jego prostoty, nienaruszalności majątkowej, powszechności, równości i zdolności podatkowej sprawiają, iż postuluje się by był on podstawowym podatkiem bezpośrednim¹¹⁹.

Podatki dochodowe mają stosunkowo krótką historię. W nauce prawa podatkowego przyjmuje się, że pierwszym podatkiem dochodowym zbliżonym do obecnych konstrukcji był podatek wprowadzony w Anglii w 1799 roku, którego celem było sfinansowanie wojny. Został on gruntownie przebudowany w 1816 roku, a od 1942 roku stanowił jeden z najważniejszych podatków. Podatki dochodowe w swojej konstrukcji bezpośrednio nawiązują do wypracowanej nadwyżki bezpośredniej, czyli dochodu. Dochód jest podstawowym źródłem podatku dochodowego. Stanowi on podstawę opodatkowania jednostki i pozwala na uwzględnienie jej zdolności podatkowej. W sensie ekonomicznym dochód oznacza „zarobek” podatnika¹²⁰. Dochód ten według ustawy podatkowej rozumiany jest jako przychód pomniejszony o koszty jego uzyskania, stąd konstrukcja podatku dochodowego opiera się na mechanizmie opodatkowania tylko tej części dochodu, która stanowi nadwyżkę przychodów nad kosztami ich uzyskania w danym roku podatkowym (rysunek 14). Należy zaznaczyć, że tak pojmowany dochód stanowi umowną kategorię prawa podatkowego, która z reguły nie pokrywa się z dochodem rzeczywistym. Jest to wynik wykorzystywania zidentyfikowanych przez podatnika możliwych praw wyboru (zróżnicowanie form podatku, możliwość dokonywania odliczeń, otwarty katalog kosztów itp.). Te możliwości wyboru wynikają wprost z przepisów podatkowych (np. wybór metody amortyzacji) lub pozostawionej swobody postępowania (np. rozliczenie

¹¹⁷ M. Pietrewicz, *Perspektywy opodatkowania ...* op. cit., s. 109-110.

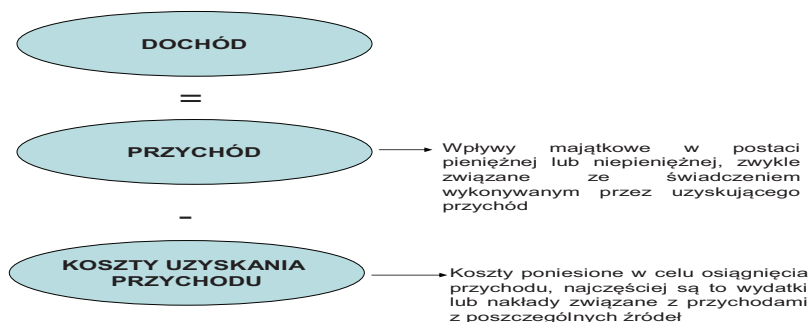
¹¹⁸ A. Krzyżanowski, *Nauka skarbowości*, Poznań 1923, s. 123; A. Gomułowicz, J. Małecki, *Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych*. Komentarz., Warszawa 2004, s. 15.

¹¹⁹ E. Taylor, *Reforma podatku gruntowego*, Kraków 1919, s. 106, R. Rybarski, *Nauka skarbowości*, Warszawa 1935, s. 288, R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Wyd. C.H. BECK, Warszawa 2009, s. 48.

¹²⁰ M. Poszwa, *Zarządzanie podatkami w małej i średniej firmie. Rozwiązania na lata 2007-2009*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2007, s. 26.

straty podatkowej). Czynniki te wpływają na personalizację podatków dochodowych, która odnosi się do uwzględniania indywidualnej sytuacji życiowej podatnika. Ta sytuacja musi być rozpatrywana z bardzo różnych punktów widzenia, między innymi: liczby osób pozostających na jego utrzymaniu, wieku i stanu zdrowia samego podatnika oraz osób pozostających z nim we wspólnym gospodarstwie domowym i wielu innych czynników. W różnych państwach uwzględniane są różne aspekty indywidualnej sytuacji życiowej podatników. Przykładowo stosowany bywa iloraz rodzinny, iloraz małżeński, oraz różne skonstruowane ulgi (np. uwzględnianie kosztów leczenia w formie odliczeń od dochodów).

Rysunek 14. Mechanizm powstawania dochodu do opodatkowania



Źródło: opracowanie własne

Ustalenie dochodów do opodatkowania budzi szereg kontrowersji i rodzi wiele problemów, które wynikają z elastycznego zakresu regulacji prawnych dotyczących ustalania dochodu, a co za tym idzie braku jednoznacznych formuł jego obliczania. Problem ten został szerzej opisany w podrozdziale 3.2.

W literaturze przedmiotu wymienia się dwa typy podatku dochodowego, którego różnice wynikają ze sposobu opodatkowania dochodów. Są nimi podatek cedularny, zwany również analitycznym, oraz podatek globalny tzw. syntetyczny lub unitarny¹²¹. **Podatek cedularny** in. podatek od dochodu powstał w Anglii w 1842 roku. Podstawową zasadą cedularnej formy opodatkowania było pobieranie podatku u źródła. Za źródła dochodów uznawano wówczas: własność nieruchomości, użytkowanie własności, kapitał lokowany w papierach publicznych, wolna działalność zarobkowa, kapitały, płace i wynagrodzenia pu-

¹²¹ M. Kostecki, *Podatki przychodowe i podatki dochodowe* [w:] M. Weralski (red. nauk.), *System instytucji prawno-finansowych*, Ossolineum, Warszawa 1985, s.311.

bliczne. Jego istota polegała na odrębnym opodatkowaniu każdego rodzaju dochodów podatników. Pozwalało to na preferowanie jednych oraz dyskryminację innych rodzajów dochodów poprzez ustalanie zróżnicowanych stawek i skal opodatkowania. W przypadku podatku cedularnego utrudnione było stosowanie progresji w stosunku do podatników osiągających dochody z kilku źródeł. Współcześnie w większości krajów (w Polsce od 1992 roku) podatek cedularny został zastąpiony podatkiem globalnym. **Globalny podatek dochodowy** został opracowany w Prusach w 1891 roku. Na jego rozwój wpływ miała niemiecka nauka skarbowości (m.in. prace A. Wagnera). Podatek globalny charakteryzuje się tym, że nie ma w nim podziału podstawy opodatkowania na dochody z poszczególnych źródeł, a jest nią zasadniczo suma dochodów, chociaż sposoby jej ustalania mogą być zróżnicowane¹²² (np. w przypadku opodatkowania pracy najemnej i działalności gospodarczej prowadzonej na własny rachunek). Podatek ten obejmuje więc cały dochód jednostki, bez względu na źródło jego pozyskania. Ta różnorodność metod ustalania dochodu do opodatkowania powoduje, że dyskusyjny jest problem, czy dochody z działalności gospodarczej powinny być łączone z dochodami z innych źródeł. Stąd w polskim systemie podatkowym stosuje się dwa modele rozliczeń podatku dochodowego:

- dochody przedsiębiorcy objęte ogólnym podatkiem progresywnym – od osób fizycznych (PIT) – łączy się z innymi dochodami,
- dochody z działalności gospodarczej objęte podatkiem ryczałtowym lub ogólnym podatkiem liniowym – od osób fizycznych (PIT) i prawnych (CIT) – nie są łączone z dochodami z innych źródeł¹²³.

Podział ten wskazuje na różne metody kalkulacji podatku dochodowego. W podatku dochodowym od osób fizycznych (PIT) opodatkowaniu podlegają wszelkiego rodzaju dochody¹²⁴. Dochód kalkulowany jest w oparciu o źródło przychodów. Dochód tworzy więc nadwyżka sumy przychodów z danego źródła nad kosztami uzyskania tych przychodów. W przypadku gdy podatnik uzyskuje dochody z więcej niż jednego źródła, przedmiotem opodatkowania jest suma dochodów ze wszystkich źródeł podatkowych. W podatku dochodowym od osób prawnych (CIT) przedmiotem opodatkowania jest dochód bez względu na rodzaj źródeł przychodów. Dochód kalkulowany jest w oparciu o przyrost czystego majątku, na który składa się nadwyżka wszystkich osiągniętych przychodów

¹²² J. Małecki, *Charakterystyka ogólna i typy podatków dochodowych* [w:] C. Kosikowski, E. Ruśkowski (red. nauk.), *Finanse publiczne i prawo finansowe* Wyd. 3, Wydawnictwo Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., Warszawa 2008, s.548.

¹²³ M. Poszwa, *Zarządzanie podatkami* ... op.cit. s. 25.

¹²⁴ Z wyjątkiem enumeratywnie wymienionych w ustawie lub tych, od których zaniechano poboru podatku (art. 9 ust. 1 Ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych z dn. 26 lipca 1991 roku.).

nad sumą poniesionych kosztów ich uzyskania. Odrębność kalkulacji podatku dochodowego osób fizycznych i prawnych przedstawiają poniższe modele:

Kalkulacja dochodu w podatku PIT:

Dochód do opodatkowania = (przychód ze źródła I – koszty uzyskania przychodu ze źródła I) + (przychód ze źródła II – koszty uzyskania przychodu ze źródła II) + (przychód ze źródła n – koszty uzyskania przychodu ze źródła n)

Kalkulacja dochodu w podatku CIT:

Dochód do opodatkowania = (przychód ze źródła I + przychód ze źródła II + przychód ze źródła n) – (koszty uzyskania przychodu I + koszty uzyskania przychodu ze źródła II + koszty uzyskania przychodu ze źródła n)

Wybór metody kalkulacji dochodu do opodatkowania ma swoje odzwierciedlenie w wysokości podatku odprowadzanego do fiskusa. Zastosowana metoda kalkulacji pozostaje neutralna dla sytuacji finansowej podatnika, w przypadku gdy występuje nadwyżka przychodów nad kosztami ich uzyskania na każdym ze źródeł przychodów. Jednakże w przypadku uzyskania na którymś ze źródeł straty, wówczas może zostać ona rozliczona wyłącznie w ramach źródła, na którym powstała. Co więcej, nie podlega ona łączeniu z dochodami z innych źródeł. Wynika z tego, że metoda kalkulacji stosowana w podatku CIT umożliwia rozliczenie straty na innym źródle. W przypadku podatku PIT strata taka może zostać rozliczona dopiero w momencie pojawienia się dochodu ze źródła, na którym w poprzednim okresie powstała strata. Oznacza to, że brak tego dochodu prowadzi do niemożności wykorzystania zaistniałej straty. Istnienie różnych form opodatkowania oznacza szeroki wachlarz możliwości optymalizacji podatków po stronie podatników. Z drugiej jednak strony to wielowariantowe opodatkowanie podatkami bezpośrednimi znacznie utrudnia prawidłowe określenie faktycznego obciążenia podatnika. Tym samym uniemożliwia skuteczne stosowanie instrumentów polityki podatkowej przy wykorzystaniu tej części systemu podatkowego w Polsce.

Reasumując powyższe rozważania, można zauważyć, że podatki dochodowe posiadają pewne cechy charakterystyczne, wspólne dla wszystkich rodzajów podatków osobistych:

- są to **podatki bezpośrednie** – sięgają wprost do dochodów podatnika, co oznacza, że ich zapłata, ze względu na konstrukcję prawno-ekonomiczną wiąże się z definitywnym uszczupleniem jego zasobów finansowych;
- są to **podatki rzeczywiste** – podstawą ich wymiaru jest rzeczywisty dochód podatnika z poszczególnych lub wszystkich źródeł łącznie, co

oznacza, że ich wysokość jest uzależniona od efektywności ekonomicznej podatnika;

- uwzględniają **zasadę zdolności płatniczej** – zasada ta odnosi się do indywidualnej sytuacji materialnej podatnika i zakłada, że realizacja opodatkowania powinna prowadzić do podziału ciężarów podatkowych według indywidualnych możliwości poniesienia podatku, opartych na uwzględnieniu wszystkich elementów ekonomiczno-finansowych, świadczących o możliwości świadczenia. Zasada ta zakłada, żeby podatnicy reprezentujący taką samą zdolność płatniczą w odniesieniu do danego podatku byli traktowani jednakowo¹²⁵;
- związane są z **dochodem płynnym**, który obejmuje wpływy osiągnięte przez dany podmiot w określonym czasie, pomniejszone o koszty ich uzyskania. Jednakże spotykamy się także z wiązaniem konstrukcji podatków dochodowych z tzw. dochodem wydatkowanym, np. poprzez umożliwienie odliczania od dochodu wydatków na cele budowlane.

Zaprezentowane cechy podatku dochodowego mogą jednak negatywnie oddziaływać na rozwój gospodarczy państwa oraz aktywność jego obywateli. M. Pietrewicz zauważa liczne wady podatków dochodowych i wskazuje, że mogą one zniechęcać do aktywności i przedsiębiorczości oraz sprzyjać rozwojowi „pracy na czarno”, co odbywa się przez powiązanie wzrostu uzyskiwanego dochodu ze zwiększaniem ciężaru podatkowego. W dłuższym okresie sytuacja ta może wpłynąć na ograniczenie wpływów podatkowych i zahamowanie rozwoju gospodarczego. Podatki te mogą również hamować inwestycje prywatne, gdyż jako podatki, zwykle progresywne, dotyczą największych dochodów będących podstawą oszczędności i prywatnych inwestycji. Co więcej, mogą one zniechęcać do podziału pracy, bowiem korzystniejsze wydaje się osobiste wykonywanie prac we własnym gospodarstwie domowym, niż współuczestniczenie w procesie pracy specjalistycznej, której każde ogniwo jest opodatkowane. Zauważa się również, że podatki te mogą powodować w skali makro efekt deflacyjny, bowiem wzrost dochodów, przy zastosowaniu progresji, powoduje szybszy wzrost obciążeń podatkowych i jednocześnie ograniczenie konsumpcji¹²⁶.

3.2. Formy i sposoby ewidencji podatku dochodowego

Podatki dochodowe konstruuje się najczęściej odrębnie dla osób fizycznych i podmiotów posiadających osobowość prawną. W polskim systemie podatkowym opodatkowanie dochodu przybiera formę:

¹²⁵ A. Gomułowicz, *Zasada sprawiedliwości podatkowej*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2001, s. 38.

¹²⁶ M. Pietrewicz, *Polityka fiskalna*, POLTEX, Warszawa 1998, s. 37.

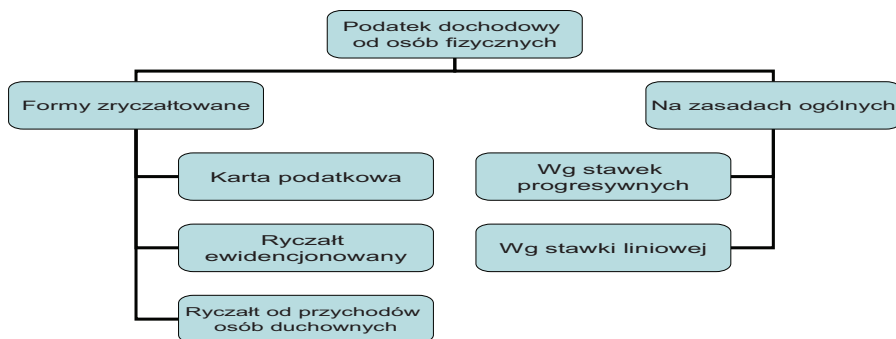
- progresywnego i liniowego podatku dochodowego od osób fizycznych (**PIT** – *personal income tax*). Podatek ten obejmuje zarówno osoby fizyczne, prowadzące działalność gospodarczą, jak i te nieprowadzące jej, a także spółki osób fizycznych. Podatek ten regulują następujące ustawy:
 - ustawa z 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, która opodatkowuje wszystkie dochody osób fizycznych, z wyjątkiem działalności rolniczej (bez działów specjalnych produkcji rolnej), leśnej, spadków i darowizn (Dz.U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176, ost. zm. Dz.U. z 2008 r., nr 228, poz. 1507),
 - ustawa z 20.11.1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, która opodatkowuje w sposób zryczałtowany przychody wynajmujących, osób duchowych oraz przedsiębiorców (w tym również na zasadach tzw. karty podatkowej. Ustawa ta nie obejmuje przychodów z działalności rolniczej i leśnej. (Dz.U. z 1998 r. nr 144 poz. 930, ost. zm. Dz.U. z 2003 r. nr 202 poz. 1958),
 - ustawa z 28.07.1983 o podatku od spadku i darowizn, która opodatkowuje przychody osób fizycznych z tytułu spadku, darowizn, zasiedzenia, nieodpłatnego zniesienia współwłasności oraz zachowku (Dz.U. z 1983 r., nr 45, poz. 207, ost. zm. Dz.U. z 2008 r., nr 203, poz. 1267);
- podatku dochodowego od osób prawnych (**CIT** – *corporate income tax*) dotyczy spółek prawa handlowego. Regulowany jest wyłącznie:
 - ustawą z 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2000 r. Nr 54, poz. 654, ost. zm. Dz.U. z 2008 r., nr 209, poz. 1316). Nie podlegają tej ustawie wyłącznie dochody z działalności rolniczej i leśnej.

Regulacje ustawowe wyraźnie wskazują na luki prawne naruszające zasadę powszechności i sprawiedliwości opodatkowania. Żadna z powyższych ustaw nie opodatkowuje dochodów pochodzących z działalności rolniczej i leśnej, z wyjątkiem przychodów z działów specjalnych produkcji rolnej. Brak podatku dochodowego w rolnictwie nie ma żadnego uzasadnienia ekonomicznego. Jeśli bowiem przyjąć, że warunkiem prowadzenia działalności gospodarczej jest uzyskiwanie dodatniego wyniku finansowego, który jest miarą efektów tej działalności, bez względu na jej wielkość i formę prawną, to nałożenie podatku jest naturalną konsekwencją osiągania dochodu. Jak podaje M. Poszwa „(...) aby przedsiębiorstwo rozwijało się, musi na siebie zarabiać, a to już wymusza obo-

wiązek podatkowy”¹²⁷. W warunkach gospodarki rynkowej, każde przedsiębiorstwo działające na rynku (w tym również towarowe gospodarstwo rolne) musi pomnażać swoje aktywa w celu trwania i rozwoju. W związku z tym debata na temat wprowadzenia podatku dochodowego w rolnictwie powinna koncentrować się przede wszystkim na wyborze formy opodatkowania dochodów rolniczych, a co za tym idzie odpowiedniej metody ich ustalania.

Podatek dochodowy od osób fizycznych należy do grupy podatków bezpośrednich. Jego płatnikami są osoby fizyczne w zakresie swoich dochodów, w tym dochodów z udziału w spółkach osobowych: cywilnej, jawnej, partnerskiej, komandytowej oraz komandytowo-akcyjnej. W niektórych krajach podatki dochodowe od osób fizycznych pełnią istotną funkcję w polityce społecznej. Wynika to z osobistego charakteru tych podatków, co umożliwi zastosowanie w ich konstrukcjach indywidualnej sytuacji podatnika, w tym zdolności płatniczej. Zindywidualizowany charakter tych podatków stanowi o ich przewadze i zaletach w stosunku do podatków obrotowych, konsumpcyjnych. W polskim systemie prawnym można wyróżnić cztery formy opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych, co zostało przedstawione na rysunku 15.

Rysunek 15. Formy opodatkowania podatkiem dochodowym osób fizycznych



Źródło: opracowanie własne.

Podatek dochodowy progresywny (18 i 32%) i liniowy (19%) od osób fizycznych. Podatek liniowy funkcjonuje od 2004 roku – ma zastosowanie dla osób prowadzących działalność gospodarczą samodzielnie lub w formie spółki nieposiadającej osobowości prawnej. Osoba taka dokonuje wyboru, czy chce być opodatkowana według stawki progresywnej, czy według 19% stawki proporcjonalnej. Dochodów opodatkowanych liniowo nie łączy się z dochodami

¹²⁷ M. Poszwa, *Zarządzanie podatkami ...* op.cit., s. 28.

z innych źródeł. Dochód ten może być pomniejszony wyłącznie o wartość zapłaconych składek na ubezpieczenie społeczne oraz ewentualną stratę z lat ubiegłych. Natomiast obliczony zgodnie z liniową (19%) formułą podatek może być skorygowany tylko o wartość składki na ubezpieczenie zdrowotne (w wysokości 7,75% podstawy tej składki). Zasady ustalania dochodu na zasadach ogólnych i w podatku liniowym są takie same. Przyjęcie jednak stawki proporcjonalnej (liniowej) oznacza rezygnację z kwoty wolnej od podatku, wszelkich ulg, a także ze wspólnego opodatkowania małżonków i osób samotnie wychowujących dzieci. Podatek liniowy nie jest dostępny dla podatników świadczących usługi na rzecz byłych pracodawców. Chodzi o usługi, które świadczyli na ich rzecz w ramach stosunku pracy w tym albo w poprzednim roku podatkowym (art.9a ust.3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych).

Ryczałt od przychodów ewidencjonowanych (podatek ryczałtowy).

Forma ta jest dostępna dla wszystkich podatników z nielicznymi wyjątkami, dotyczącymi określonego przedmiotu działalności, np. niektórych płatników akcyzy, świadczących niektóre usługi na rzecz byłego pracodawcy (art. 6 ust. 4 i 6, art. 8 ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne).

Karta podatkowa (podatek ryczałtowy, brak wydzielonej ewidencji podatkowej), jest dostępna wyłącznie dla podatników wykonujących określone zawody (art. 23, załączniki nr 1,2,3,4 ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne).

W **podatku dochodowym od osób prawnych** przedmiotem opodatkowania jest wynik działalności gospodarczej w postaci zysku. Podatek ten nie ma więc charakteru osobistego, z wyjątkiem wypłacanej dywidendy. Rodzi to pewien problem związany z podziałem zysku i podwójnym opodatkowaniem wypłacanej dywidendy. Podatek dochodowy od osób prawnych ma charakter podatku liniowego (19%) i ma zastosowanie we wszystkich podmiotach będących osobami prawnymi oraz inne jednostkach organizacyjnych, które nie mają statusu osób fizycznych. Podatek ten może być stosowany również do podmiotów tworzących podatkową grupę kapitałową.

Taka różnorodność form podatku dochodowego wynika z przyjętych kryteriów jego wyodrębniania, a mianowicie formy prawnej jednostki, sposobu ustalania podatku oraz sposobu określania podstawy jego obliczania. Należy jednak zaznaczyć, że przyjęta forma prawna oraz zakres działalności gospodarczej wpływa bezpośrednio na wybór sposobu ustalenia podatku (liniowy, progresywny, ryczałtowy), co z kolei implikuje wybór metody określenia podstawy obliczania podatku (zasad ewidencji kosztów i przychodów). Ustalenie dochodu do opodatkowania wymaga prowadzenia ewidencji przychodów i kosztów

kształtujących wynik finansowy w danym okresie. Praktyka ustalania dochodów podatkowych wskazuje na wyraźne zróżnicowanie przyjętych zasad i metod, które zależne są od formy prawnej, charakteru prowadzonej działalności, jej rozmiarów itp. Stąd dochód do opodatkowania może być ustalany w oparciu o:

- ewidencję kosztów i przychodów za pomocą ksiąg rachunkowych (tzw. pełna rachunkowość),
- ewidencję kosztów i przychodów przy pomocy Podatkowej Księgi Przychodów i Rozchodów – jest to uproszczony – w stosunku do ksiąg rachunkowych – sposób ustalania dochodów,
- zestawienie przychodów i kosztów dokumentowanych środkami dowodowymi przewidzianymi w ordynacji podatkowej (czyli wszystko, co może przyczynić się do wyjaśnienia sprawy, a nie jest sprzeczne z prawem). Oznacza to, że dochód może być ustalony bez konieczności prowadzenia ksiąg, ryczałtowo, tj. w sposób uznaniowy za pomocą ustawowych norm, bądź też szacunkowo, także w postaci norm szacunkowych (Rysunek 16).

Stosowanie w systemie podatkowym zróżnicowanych form rozliczeń podatku dochodowego wynika z dążenia do upraszczania rozliczeń, tak aby były mniej uciążliwe dla przedsiębiorców oraz zmniejszania kosztów poboru podatku¹²⁸. Różnorodność metod i sposobów ustalania dochodu do opodatkowania wpływa jednak na to, że podatki dochodowe nie dla wszystkich podatników opierają się na indywidualnej i dokładnie ustalonej zdolności podatnika do ponoszenia świadczeń publicznych¹²⁹. Oznacza to, że w wielu przypadkach mogą one zachwiać istotę zasady sprawiedliwego opodatkowania. Prowadzi to bowiem do sytuacji, w której nieliczna część podatników płaci podatki *stricte* dochodowe, ustalone w oparciu o ewidencję księgową przychodów i kosztów ich uzyskania. W większości przypadków podatnicy płacą podatki ustalone na podstawie arbitralnie przyjętych norm przychodów, kosztów ich uzyskania lub jednych i drugich jednocześnie, co nie zawsze wynika z ich zdolności podatkowej¹³⁰. Taka sytuacja ma miejsce np. w rolnictwie w gospodarstwach prowadzących działy specjalne produkcji rolnej¹³¹. Należy jednak podkreślić, że w każdym

¹²⁸ M. Poszwa, *Zarządzanie podatkami ...* op.cit., s. 28.

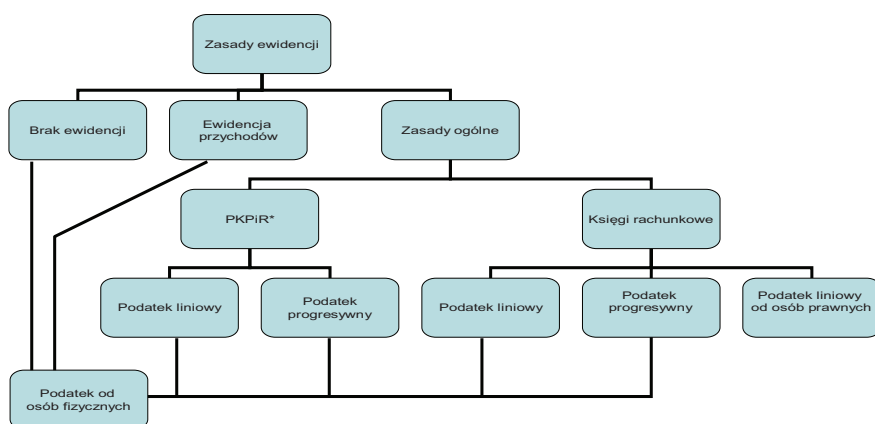
¹²⁹ J. Ostaszewski, Z. Federowicz, T. Kierczyński (pr. zbior), *Teoretyczne podstawy reformy podatków w Polsce*, Difin, Warszawa 2004, s. 72.

¹³⁰ J. Ostaszewski, Z. Federowicz, T. Kierczyński (pr. zbior), *Teoretyczne podstawy ...* op.cit., s. 72.

¹³¹ W odniesieniu do koncepcji wprowadzenia podatku dochodowego w rolnictwie w oparciu o ryczałt taka argumentacja podważa zasadność zastosowania tej metody do dochodów rolniczych. Zważywszy na fakt, że dochody te są ściśle uzależnione od specyfiki produkcji rolniczej, która charakteryzuje się dużą sezonowością, a co za tym idzie nierównomiernością wpływów i wydatków w gospodarstwach rolnych. Wprowadzenie podatku dochodowego w takiej formie mogłoby doprowadzić do zachwiania równowagi finansowej gospodarstw.

przypadku przedsiębiorca może jednak rozstrzygnąć o stosownej i dogodnej dla niego formie podatku. Podstawą jego decyzji powinno być ustalenie konstrukcji poszczególnych podatków, zakresu ich stosowania, obowiązków ewidencyjno-sprawozdawczych oraz ocena ich wad i zalet. Wybór optymalnej formy podatku dochodowego oraz indywidualna sytuacja prawna i ekonomiczna przedsiębiorcy wpływają bowiem na zakres i siłę oddziaływania podatku dochodowego. W związku z tym znajomość oraz wykorzystywanie podatkowych praw wyboru jest punktem wyjścia do optymalizowania płatności podatkowych zarówno w krótkim, jak i długim okresie.

Rysunek 16. Zasady ewidencji przychodów i kosztów



*PKPiR – Podatkowa Księga Przychodów i Rozchodów

Źródło: opracowanie własne

Przedsiębiorstwa mają możliwość wyboru spośród wielu różnorodnych form opodatkowania dochodów. Wybór jednej z nich powoduje określone konsekwencje dla podatnika, które wynikają z przyjętych przez ustawodawcę różnych rozwiązań podatkowych zastosowanych w poszczególnych formach rozliczeń. W związku z tym właściwa ocena poszczególnych konstrukcji podatkowych stanowi punkt wyjścia dla wyboru najkorzystniejszej formy opodatkowania dochodu¹³², bowiem jej wybór pozwala kształtować wysokość obciążeń podatkowych.

Zasadniczym problemem w wyborze optymalnej dla danej działalności formy opodatkowania pozostaje odpowiedź na pytanie, która forma opodatko-

¹³² M. Poszwa, *Zarządzanie podatkami ...* op. cit., s. 53.

wania wiąże się z najniższymi obciążeniami podatkowymi? Aby odpowiedzieć na tak postawione pytanie niezbędna jest podstawowa wiedza o prowadzonej czy planowanej działalności gospodarczej dotycząca wysokości przychodu; wysokości kosztów jego uzyskania; rozmiaru prowadzonej działalności (do karty podatkowej); przysługujących ulg i zwolnień itp. Oczywistym argumentem przemawiającym za wyborem określonej formy opodatkowania będzie płacenie jak najniższego podatku. Należy jednak zastanowić się jeszcze nad dodatkowymi kwestiami, jak opłacalność wyboru. Otóż im bardziej zryczałtowana forma opodatkowania, tym mniejsze obowiązki w zakresie dokumentowania operacji gospodarczych dla celów podatku dochodowego oraz w zakresie księgowości. Ponadto mniejszy związek kwoty podatku z rozmiarem działalności gospodarczej. Przy zasadach ogólnych można co prawda zmniejszyć podstawę opodatkowania poprzez optymalizację podatkową w zakresie kosztów uzyskania przychodu, jednak prawo podatkowe zawiera szereg uregulowań szczegółowych, wyjątków itp., które mogą rzeczywiście utrudnić życie podatnikowi. Poza tym opłacalność wyboru formy opodatkowania to nie tylko najniższe podatki, ale najniższe koszty prowadzenia działalności w ogóle. Przy niewielkim rozmiarze działalności koszty związane z biurem rachunkowym mogą całkowicie zniweczyć oszczędności związane z wyborem zasad ogólnych czy ryczałtu jako zasad opodatkowania.

M. Poszwa proponuje przy dokonywaniu wyboru optymalnej formy opodatkowania dochodu brać pod uwagę cztery kryteria oceny:

1. koszty prowadzenia ewidencji i rozliczeń,
2. ryzyko podatkowe powodowane przez podatek,
3. możliwość wpływania na obciążenia podatkowe,
4. przewidywane kwoty podatku do zapłaty¹³³.

Ocena ta powinna być dokonana przez przedsiębiorcę przez pryzmat korzyści i niekorzyści zastosowania określonej konstrukcji podatkowej. Zawarte w Tabeli 9 informacje ułatwiają dokonanie wyboru najbardziej optymalnej z punktu widzenia wyróżnionych kryteriów formy opodatkowania dochodu. Podejmując decyzję w tej kwestii, należy uwzględnić przesłanki ekonomiczne, jak i pozaekonomiczne. Jako że podatek dochodowy stanowi wydatek przedsiębiorcy, który wpływa na ostateczny rachunek środków pieniężnych, wydaje się, że kryteria kwantyfikowalne (przewidywane kwoty do zapłaty oraz koszty prowadzenia ewidencji i rozliczeń) będą miały zasadnicze znaczenie przy wyborze formy opodatkowania. Z Tabeli 9 wynika, że najbardziej korzystną formą podatku dochodowego powinien być podatek płacony w formie karty podatkowej oraz ryczałtu ewidencjonowanego.

¹³³ M. Poszwa, *Zarządzanie podatkami ...* op.cit., s. 53.

Tabela 9. Ranking podatków wg przyjętych kryteriów wyboru optymalnej formy opodatkowania (od najbardziej do najmniej korzystnych)

Rodzaj kryterium wyboru			
Koszty prowadzenia ewidencji i rozliczeń	Ryzyko podatkowe	Możliwość wpływania na obciążenia podatkowe	Przewidywanie kwoty podatku do zapłaty
<ul style="list-style-type: none"> • Karta podatkowa • Ryczałt ewidencjonowany • Ogólny podatek liniowy ustalany na podst. PKPiR • Progresywny podatek liniowy ustalany na podst. PKPiR • Podatek na zasadach ogólnych od osób fizycznych • Podatek na zasadach ogólnych od osób prawnych 	<ul style="list-style-type: none"> • Karta podatkowa • Ryczałt ewidencjonowany • Ogólny podatek liniowy ustalany na podst. PKPiR • Progresywny podatek liniowy ustalany na podst. PKPiR • Podatek na zasadach ogólnych od osób fizycznych • Podatek na zasadach ogólnych od osób prawnych 	<ul style="list-style-type: none"> • Podatek na zasadach ogólnych od osób fizycznych i prawnych • Podatek progresywny od osób fizycznych ustalany na podstawie PKPiR • Podatek liniowy od osób fizycznych ustalany na podstawie PKPiR • Ryczałt od przychodów ewidencjonowanych • Karta podatkowa 	<ul style="list-style-type: none"> • Karta podatkowa • Ryczałt ewidencjonowany • Ogólny podatek liniowy ustalany na podst. PKPiR • Progresywny podatek liniowy ustalany na podst. PKPiR • Podatek na zasadach ogólnych od osób fizycznych • Podatek na zasadach ogólnych od osób prawnych

Źródło: opracowanie własne.

Należy jednak podkreślić, że oceny takiej należy dokonywać tylko przy uwzględnieniu indywidualnej sytuacji przedsiębiorstwa, jak i samego podatnika. Okazuje się bowiem, że ryczałt ewidencjonowany oraz karta podatkowa nie są opłacalne dla przedsiębiorstw realizujących niskie zyski oraz straty. W tym kontekście dyskusyjna jest propozycja wprowadzenia ryczałtu jako formy opodatkowania działalności rolniczej. Wprowadzenie bowiem tej formy rozliczeń do rolnictwa może stanowić zastąpienie nieefektywnego (zarówno dla budżetu, jak i rolnika) podatku rolnego przez mało elastyczny podatek ryczałtowy (istotę ryczałtu ewidencjonowanego przedstawiono w dalszej części niniejszego rozdziału). Ostateczny wybór formy opodatkowania działalności gospodarczej podatnikiem dochodowym powinien być dokonany w oparciu o wszystkie możliwe kryteria oceny przy wykorzystaniu wiedzy i doświadczenia podatnika.

3.3. Procedura obliczania podatku dochodowego od osób fizycznych

Podatek dochodowy od osób fizycznych jest podatkiem powszechnym, zarówno w ujęciu podmiotowym, jak i przedmiotowym¹³⁴. W polskim systemie

¹³⁴ Powszechność podmiotowa odnosi się do zasady objęcia podatkiem wszystkich osób uzyskujących dochód na terytorium jego obowiązywania, natomiast powszechność przedmiotowa oznacza łączne opodatkowanie dochodów z różnych źródeł, bez jakichkolwiek zwolnień przedmiotowych.

prawnym podmiotowość została oparta na zasadzie rezydencji, czyli uzależniono ją od miejsca zamieszkania i związane z nieograniczonym obowiązkiem podatkowym¹³⁵. **Podatnikiem (podmiotem podatku)** w przypadku podatku dochodowego od osób fizycznych, tj. podatku PIT są wszystkie osoby fizyczne, których dochód stanowi przedmiot opodatkowania omawianym podatkiem. Oznacza to, że każdy człowiek – jako osoba fizyczna – może być podmiotem praw i obowiązków w dziedzinie opodatkowania. Zwolnienia podmiotowe w polskim prawie podatkowym odnoszące się do osób fizycznych stosowane są tylko wobec personelu przedstawicielstw dyplomatycznych, urzędów konsularnych oraz pozostałych osób korzystających z immunitetów dyplomatycznych, co oznacza przestrzeganie zasady powszechności podmiotowej. Przedmiotem opodatkowania w podatku dochodowym od osób fizycznych są różne rodzaje dochodów uzyskiwanych przez podatnika z poszczególnych źródeł przychodów, z wyjątkiem takich, które pochodzą ze źródeł nie objętych tym podatkiem lub są zwolnione z podatku dochodowego. **Przedmiotem podatku** może być również przychód (a nie dochód) podatnika. Źródłem przychodów są wszelkie przysporzenia zwiększające majątek podatnika. Lista źródeł przychodów podlegających opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych jest szeroka i obejmuje przychody wynikające ze stosunku pracy, emerytur, rent, działalności wykonywanej osobiście (np. twórczości i działalności naukowej, oświatowej, literackiej i artystycznej), działów specjalnych produkcji rolnej, kapitałów pieniężnych i praw majątkowych, umów najmu i dzierżawy, odpłatnego zbycia m.in. nieruchomości, prawa wieczystego użytkowania gruntów, jak również z prowadzenia indywidualnej, pozarolniczej działalności gospodarczej i innych źródeł (np. zasiłki pieniężne z ubezpieczenia społecznego)¹³⁶. Przepisów ustawy nie stosuje się do przychodów z działalności rolniczej (z wyjątkiem działów specjalnych produkcji rolnej) i gospodarki leśnej, przychodów podlegających przepisom o podatku od spadku i darowizn, przychodów wynikających z czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy oraz przychodów z tytułu podziału wspólnego majątku małżonków. Przychody te podlegają odrębnym zasadom opodatkowania. Ponadto ustawa przewiduje liczne zwolnienia przedmiotowe o charakterze socjalnym (np. zasiłki rodzinne, pielęgnacyjne, wychowawcze), odszkodowawczym (np. kwoty otrzymane z tytułu ubezpieczeń majątkowych), naukowym (np. stypendia i nagrody), związane z niektórymi czynnościami wykonywanymi poza miejscem pracy, adresowane do emerytów i rencistów, wynikające z potrzeby wsparcia niektórych osób (np.

¹³⁵ J. Ostaszewski, Z. Fedorowicz, T. Kierczyński (pr. zbior.), *Teoretyczne podstawy reformy podatków w Polsce*, Difin, Warszawa 2004, s. 151.

¹³⁶ Art. 10 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych.

dodatki kombatanckie, ryczały na zakup opału). Jak podkreśla G. Szczodrowski, sens istnienia wielu z wyliczonych w ustawie zwolnień trudno krytykować. Uważa on, że jedynym powodem dla którego tego typu przychody znalazły się w katalogu zwolnień przedmiotowych, jest wadliwy zapis ustawowy: „bez względu na źródło finansowania”¹³⁷.

Dla potrzeb określenia wysokości podatku dochodowego niezwykle istotne jest precyzyjne zdefiniowanie przychodów. **Przychód** jest pierwotną postacią dochodów i oznacza ogół wpływów z działalności bez uwzględnienia kosztów ich uzyskania. Przychód powstaje w momencie, w którym podatnik otrzymał, lub w którym postawiono do jego dyspozycji pieniądze i wartości pieniężne, lub w momencie, w którym otrzymał świadczenia w naturze lub nieodpłatne świadczenia. Zatem jest on rozpoznawany według metody kasowej, w momencie faktycznego otrzymania przez podatnika określonych kwot. Od zasady tej istnieją wyjątki, jak np. w przypadku przychodów z działalności gospodarczej. Za przychody związane z działalnością gospodarczą uważa się nie tylko przychód, który został przez podatnika faktycznie otrzymany, ale również taki przychód, który jest jedynie należny, choćby nie został jeszcze faktycznie otrzymany¹³⁸. Definicja ta wskazuje na memoriałowe ujęcie przychodu i jest niezwykle istotna dla ustalenia prawidłowej wysokości dochodów. Należy zaznaczyć, że kwota przychodu nie informuje nas, czy z działalności została osiągnięta nadwyżka, czy zanotowano stratę. Przychód jako kategoria stanowiąca podstawę opodatkowania jest korzystny z punktu widzenia fiskalnego, gdyż zapobiega wykazywaniu strat, zaniżaniu podstawy do opodatkowania i uchylaniu się od podatku, i co więcej nie wymaga rozbudowanego aparatu kontrolno-skarbowego. Patrząc przez pryzmat korzyści dla podatnika przychód jako kategoria stanowiąca podstawę do opodatkowania nie wymaga od podatnika szczegółowej ewidencji i rachunkowości. Należy jednak wyraźnie podkreślić, że przychód zwiększa ryzyko podatkowe prowadzenia działalności, bowiem opodatkowanie występuje niezależnie od ostatecznego wyniku finansowego firmy (zysk lub strata). Ten brak związku przychodu z rzeczywistym wynikiem finansowym powoduje, że kategoria ta jest rzadziej stosowana w rozliczeniach podatkowych. Do podatków przychodowych zaliczyć można różnego rodzaju podatki od działalności gospodarczej, podatki od gruntów, od kapitału. Elementy podatku przychodowego wykorzystuje się często w podatkach o charakterze lokalnym. W Polsce należą do nich podatek rolny, leśny czy też podatek od nieruchomości.

¹³⁷ G. Szczodrowski, *Polski system podatkowy*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2007, s. 138.

¹³⁸ P. Kostrzewski, *Podatki dochodowe w 2009 r.*, Ekspert księgowy nr 1, TaxNet sp. z o.o., Tychy 2009, s. 3.

Kategorią, która nawiązuje swoją konstrukcją do rzeczywistych wyników finansowych jest **dochód**, który stanowi nadwyżkę przychodów nad kosztami ich uzyskania. Jeśli tak uzyskany dochód zostanie pomniejszony o możliwe do zastosowania ulgi podatkowe (redukujące wymiar podatku), wówczas otrzymujemy tzw. podstawę opodatkowania. Do tak uzyskanej podstawy opodatkowania mają zastosowanie stawki podatkowe, będące swoistym współczynnikiem pomagającym wyliczyć kwotę podatku. Prawidłowe zastosowanie tych fundamentalnych kategorii dla podatku dochodowego od osób fizycznych (zwłaszcza przychodów i kosztów ich uzyskania), skutkuje właściwym ustaleniem dochodu oraz należnego podatku dochodowego w danym roku podatkowym¹³⁹.

Koszty uzyskania przychodów w podatku dochodowym od osób fizycznych są to wszelkie koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów. Są one najbardziej newralgicznym elementem podatku dochodowego, bowiem dla celów konkretnego podatku dochodowego niezbędne jest określenie, które koszty mogą być traktowane jako koszty uzyskania przychodu, a które nie, mimo że zostały poniesione w trakcie prowadzenia działalności. Sama istota kosztów uzyskania przychodów sprowadza się do pomniejszenia należnego do zapłacenia podatku. W związku z tym, aby jakiś koszt mógł zostać uznany za koszt uzyskania przychodów, muszą być spełnione następujące warunki:

- koszt ten musi zostać poniesiony,
- celem jego poniesienia powinno być osiągnięcie przychodów, zachowanie lub zabezpieczenie źródła przychodów,
- nie może on znajdować się w enumeratywnym katalogu kosztów wyłączonych przez ustawodawcę z kosztów uzyskania przychodów,
- musi mieć związek z prowadzoną przez podatnika działalnością gospodarczą,
- musi być udokumentowany¹⁴⁰.

Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych obejmuje również szeroki wachlarz wydatków niestanowiących kosztów uzyskania przychodów (około 60), lub które tylko w pewnej części można zaliczyć do kosztów.

Poza generalną formułą kosztów uzyskania przychodów, ustawodawca precyzuje także tzw. koszty zryczałtowane, które zostały dla niektórych przychodów ustalone z góry, tj. określone przez ustawę bądź to w wymiarze kwotowym (np. koszty podatnika z tytułu uzyskiwania przychodu na podstawie stosunku pracy w wysokości 0,25% miesięcznej kwoty stanowiącej górną granicę

¹³⁹ P. Kostrzewski, *Podatki ...* op. cit., s. 3.

¹⁴⁰ Tamże, s. 3.

pierwszego przedziału skali podatkowej¹⁴¹), bądź to w wymiarze procentowym (np. koszty podatników – twórców, z tytułu korzystania przez nich z praw autorskich i praw pokrewnych stanowią 50%; koszty z tytułu zawarcia umów zlecenia wynoszą 20%). O ile jednak określenie kosztów zryczałtowanych w wymiarze procentowym jest rozwiązaniem relatywnie „elastycznym”, o tyle „narzucenie” przez ustawodawcę zryczałtowanych kosztów w wymiarze kwotowym, które (w przekonaniu ustawodawcy) ponoszą pracownicy dla potrzeb uzyskiwania przychodów ze stosunku pracy, jest rozwiązaniem budzącym uzasadnione wątpliwości co do zasady sprawiedliwości opodatkowania. W szczególności, jeśli koszty wykonywania pracy wysoko specjalistycznej stawia się w „zryczałtowanych” rozwiązaniach na równi z innymi rodzajami pracy.

Zgodnie z formułą podatku syntetycznego (globalnego) w celu ustalenia **podstawy opodatkowania** łączy się uzyskane przez podatnika przychody pochodzące z różnych źródeł, z wyjątkiem tych, które opodatkowane są odrębnie, w formie ryczałtu, (np. przychody z kapitałów pieniężnych – 19%, z tytułu wygranych w konkursach, grach i zakładach wzajemnych – 10%) i odejmuje koszty uzyskania przychodów z poszczególnych źródeł. Tak uzyskany dochód zostaje pomniejszony o możliwe, przewidziane ustawą odliczenia i ulgi, tzw. preferencje pośrednie. Do tak ustalonej podstawy opodatkowania stosuje się stawki podatkowe wg obowiązującej w danym roku podatkowym skali podatkowej. Procedurę obliczania podatku dochodowego na zasadach ogólnych zaprezentowano na rysunku 17.

Zgodnie z obowiązującymi przepisami, wyróżnić możemy ogólne zasady ustalania podatku dochodowego od osób fizycznych z wykorzystaniem skali podatkowej oraz uproszczone formy obliczania wysokości świadczenia podatkowego w postaci ryczałtu oraz karty podatkowej. Osoby fizyczne prowadzące pozarolniczą działalność gospodarczą, czy też rozpoczynające jej prowadzenie mają możliwość wyboru opodatkowania z następujących form rozliczania uzyskanych dochodów: opodatkowania na zasadach ogólnych lub opodatkowania w formach zryczałtowanych (Rysunek 15).

¹⁴¹ Kwota ta – jeśli pracownik nie dostaje dodatku za rozłąkę – ulega zwiększeniu w przypadku pracy poza miejscem zamieszkania i/lub uzyskiwania przychodów u kilku pracodawców, nie może przekroczyć łącznie w skali roku 4,5% pierwszego progu podatkowego.

Rysunek 17. Schemat obliczania podatku dochodowego od osób fizycznych na zasadach ogólnych



Źródło: opracowanie na podstawie: P. Felis, *Charakterystyka systemu podatkowego* [w:] K. Marecki, *Podstawy finansów, PWE, Warszawa 2008, s. 177.*

Podstawową formą opodatkowania, dostępną dla każdego przedsiębiorcy są **zasady ogólne według progresywnej skali podatkowej**. Zasady opodatkowania zostały określone w Ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych z dnia 26.07.1991 roku. Przy wyborze tej formy rozliczeń istnieje możliwość uwzględnienia kosztów związanych z działalnością, skorzystania z wszelkich dostępnych ulg podatkowych i preferencji podatkowych, w tym z wspólnego rozliczenia z małżonkiem czy na zasadach przewidzianych dla osób samotnie wychowujących dzieci. Przy opodatkowaniu na zasadach ogólnych odprowadzany jest podatek od dochodu, co oznacza, że podstawą opodatkowania jest dochód (różnica między przychodami a kosztami podatkowymi). Dochód ten ustalany jest na podstawie prawidłowo prowadzonych ksiąg rachunkowych, w oparciu o przepisy ustawy o rachunkowości. Jeżeli przychody nie osiągną równowartości 1.200.000 euro, przedsiębiorca prowadzi podatkową księgę przychodów i rozchodów. Podatek ten liczony jest w następujący sposób:

$PDF_{pr} = (D - US_{\text{poł.}} - \text{strata z lat ubiegłych} - \text{inne ulgi i odliczenia}) \times 18\%$
(lub 32%) – kwota zmniejszająca podatek – Uzdr.

gdzie:

PDF_{pr} – progresywny podatek od dochodów osób fizycznych;

D – dochód podatkowy;

USpoł. – ubezpieczenia społeczne; Uzdr. – ubezpieczenia zdrowotne. Kwota zmniejszająca podatek w roku 2010 wynosiła 556,02 zł.

Zaletą korzystania ze skali podatkowej jest:

- możliwość podejmowania bieżących decyzji finansowych i gospodarczych, a co za tym idzie pełna kontrola sytuacji finansowej w firmie,
- możliwość rozliczenia straty podatkowej przez pomniejszenie dochodów w latach następnych (w ciągu 5 kolejnych lat).

Do wad tej formy opodatkowania należy zaliczyć:

- duży stopień komplikacji zasad obliczania podatku dochodowego,
- wysokie koszty prowadzenia rachunkowości,
- konieczność przejścia w wyższy próg podatkowy po przekroczeniu ustawowego pułapu dochodu.

Zasady ogólne według stawki liniowej 19% są dostępne także bez względu na rodzaj, rozmiar i formę prawną pozarolniczej działalności gospodarczej. Mogą z nich korzystać osoby fizyczne samodzielnie prowadzące działalność gospodarczą, wspólnicy spółek cywilnych, jawnych, partnerskich i komandytowych. Jedyne ograniczenie dotyczy podatników świadczących usługi na rzecz byłych pracodawców, jakie świadczyli na ich rzecz w ramach stosunku pracy w danym albo poprzedzającym dany rok roku podatkowym. Stawka liniowa 19% jest stosowana do wszystkich dochodów z pozarolniczej działalności gospodarczej, bez względu na ich wielkość. Przy wyborze zasad ogólnych według stawki liniowej 19% nie ma możliwości skorzystania z jakichkolwiek ulg podatkowych i preferencyjnych zasad opodatkowania (wyjątek stanowi odliczenie od dochodu składek na ubezpieczenie społeczne, odliczenie od podatku składki na powszechne ubezpieczenie zdrowotne oraz możliwość przekazania 1% podatku na rzecz organizacji pożytku publicznego). Wybierając tę formę opodatkowania istnieje obowiązek prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów, zgodnie z odrębnymi przepisami. Podatek płacony jest od pierwszej zarobionej złotówki (nie przysługuje tzw. kwota wolna wynosząca w 2010 roku 3091 zł). Podatek ten jest liczony według następującego wzoru:

$$\text{PDOF lin} = (D - \text{USpoł.} - \text{strata z lat ubiegłych}) \times 19\% - \text{Uzdr.}$$

gdzie:

PDOF lin – liniowy podatek od dochodów osób fizycznych;

D – dochód; USpoł. – ubezpieczenia społeczne; Uzdr. – ubezpieczenia zdrowotne.

Do zalet tej formy opodatkowania należałoby zaliczyć:

- brak progów podatkowych oraz stałą stawkę podatkową odnoszącą się do dochodów, bez względu na ich wielkość. Oznacza to, że osiągnięcie wysokich dochodów determinuje korzyści wynikające z tego rodzaju opodatkowania.

Wśród wad można wymienić:

- utratę przywilejów, przysługującym osobom rozliczającym się wg skali progresywnej (wspólne opodatkowanie z małżonkiem, preferencje dla samotnych rodziców itp.)

Ryczałt od przychodów ewidencjonowanych jest zarezerwowany wyłącznie dla prowadzących działalność samodzielnie, w spółce cywilnej lub jawnej. Z tym że prawo do tej formy opodatkowania mają wyłącznie te osoby, których przychody z działalności gospodarczej za 2010 rok (w wypadku spółki – suma przychodów jej wspólników) nie przekroczyły równowartości 150 tys. euro tj. 591 975 zł). Przekroczenie tego limitu powoduje utratę prawa do ryczałtu i konieczność rozliczenia na zasadach ogólnych. Dodatkowym ograniczeniem dla tej formy opodatkowania jest to, że wiele rodzajów działalności zostało wyłączonych z opodatkowania ryczałtem, m.in. apteki, lombardy, kantory, niektóre wolne zawody, np. doradcy podatkowi, architekci. Zaletą ryczałtu jest to, że nie trzeba prowadzić księgi przychodów i rozchodów ani ksiąg rachunkowych, jak przy zasadach ogólnych, a wystarczy uproszczona ewidencja przychodów. Przy rozliczeniu podatkowym nie uwzględnia się bowiem kosztów działalności. Podatek jest płacony od przychodu, bez pomniejszania go o koszty uzyskania przychodu, za to na ogół według niższych stawek. Wynoszą one: 20%, 17%, 8,5%, 5,5% i 3% – w zależności od rodzaju działalności. Ryczałt należny ustala się według wzoru:

$$RE = (P - \text{odliczenia od przychodu} - \text{USpół.}) \times sR - \text{Uzdr.} - \text{odliczenia od podatku,}$$

gdzie:

RE – ryczałt ewidencjonowany,

P – przychody,

sR – stawka podatku wyrażona procentowo,

USpół. – ubezpieczenia społeczne; Uzdr. – ubezpieczenia zdrowotne.

Odliczenia od przychodu mogą obejmować: stratę poniesioną w poprzednim roku podatkowym, pod warunkiem że wcześniej był stosowany podatek od osób fizycznych na zasadach ogólnych, wydatki na cele rehabilitacyjne, Internet, darowizny itp. Przy tej formie opodatkowania nie ma możliwości wspólnego

rozliczenia z małżonkiem czy na zasadach przewidzianych dla osób samotnie wychowujących dzieci, dostępne są natomiast obowiązujące ulgi podatkowe, z wyjątkiem ulgi rodzinnej, którą odlicza się wyłącznie od podatku obliczonego według progresywnej skali podatkowej.

Do zalet ryczałtu ewidencjonowanego należy zaliczyć:

- brak comiesięcznych deklaracji podatku dochodowego,
- podatek jest pochodną obrotu, co niekiedy umożliwia osiągnięcie korzyści fiskalnych w stosunku do opodatkowania na zasadach ogólnych,
- prosta księgowość podatkowa prowadzona w formie ewidencji przychodów.

Wady ryczałtu ewidencjonowanego:

- brak możliwości zaliczania wydatków w koszty uzyskania przychodów,
- czasami wysokość ryczałtu przewyższa wielkość uzyskiwanych marż z tytułu prowadzenia działalności,
- brak możliwości zrzeczenia się z ryczałtu w trakcie trwania roku podatkowego (a jeśli wykona się czynność, która według ustawy nie może być opodatkowana w sposób zryczałtowany, traci się prawo do opodatkowania w tej formie),
- ograniczone możliwości stosowania ulg (np. z tytułu wychowania dzieci).

Kartą podatkową są opodatkowane osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą na niewielką skalę, najczęściej w sferze drobnych usług transportowych, handlowych, rozrywkowych, weterynaryjnych, gastronomicznych, edukacyjnych itp. Zryczałtowany podatek w formie karty podatkowej mogą opłacać także osoby fizyczne, w tym rolnicy równocześnie prowadzący gospodarstwo rolne. Stawki karty podatkowej określone są kwotowo i podlegają co roku zmianom w stopniu odpowiadającym wskaźnikowi wzrostu cen konsumpcyjnych towarów i usług w okresie pierwszych trzech kwartałów roku poprzedzającego rok podatkowy w stosunku do tego samego okresu roku ubiegłego. Ich wysokość uzależniona jest m.in. od: rodzaju wykonywanej działalności, liczby zatrudnionych pracowników (nie więcej niż 5 osób), liczby mieszkańców miejscowości, w której prowadzona jest działalność. Im więcej mieszkańców liczy dana miejscowość, tym wyższa jest stawka podatkowa. W rezultacie drobna działalność usługowa i wytwórczo-usługowa najczęściej przenosi się z dużych miast do pobliskich niewielkich miejscowości. Wysokość podatku dochodowego w formie karty podatkowej ustalana jest w drodze decyzji naczelnika urzędu skarbowego odrębnie za każdy rok podatkowy.

Podatnicy prowadzący działalność opodatkowaną w formie karty podatkowej są zwolnieni od obowiązku:

- prowadzenia ksiąg (zwolnienie dotyczy ksiąg mających na celu ustalenie dochodu, podatnicy ci mają jednak obowiązek prowadzenia niektórych ewidencji podatkowych, jak np. prowadzenie kart przychodów pracowników. Zwolnienie z prowadzenia ksiąg zwalnia ich z obowiązku ustalania przychodów, kosztów ich uzyskania oraz dochodów;
- składania zeznań podatkowych;
- deklaracji o wysokości uzyskanego dochodu (składają jednak deklarację o odliczonych składkach na ubezpieczenie zdrowotne – PIT-16A do 31 stycznia za rok poprzedni);
- wpłacania zaliczek na podatek dochodowy.

Podatnicy ci są jednak obowiązani wydawać na żądanie klienta rachunki i faktury, o których mowa w odrębnych przepisach, stwierdzające sprzedaż wyrobu, towaru lub wykonanie usługi, oraz przechowywać w kolejności numerów kopie tych rachunków i faktur w okresie pięciu lat podatkowych, licząc od końca roku, w którym wystawiono rachunek lub fakturę.

Niewątpliwą zaletą rozliczania się w formie karty podatkowej jest zwolnienie z obowiązku prowadzenia ewidencji zdarzeń gospodarczych dla celów rozliczania się z fiskusem, jak również opłacanie niezmiennej, określonej w zryczałtowanej wysokości kwoty podatku w danym roku podatkowym. Ponadto należy zauważyć, iż kartą podatkową opodatkowane są wszelkie przychody z działalności gospodarczej, co może prowadzić do wielu nadużyć gospodarczych. Zatem u podatników rozliczających się za pomocą karty podatkowej brak jest przeszkód np. w otrzymywaniu nieodpłatnych świadczeń, sprzedaży majątku trwałego z bardzo dużym zyskiem czy uzyskiwaniu bardzo wysokich odsetek za zwłokę od kontrahentów. Wszystkie te przychody są opodatkowane kartą podatkową i bez względu na ich wysokość podatek pozostaje niezmienny. Tymczasem u podatników opodatkowanych na zasadach ogólnych kwoty takie byłyby opodatkowane stosownie do ich rozmiarów. Taka sytuacja daje niestety możliwość wykorzystania karty podatkowej niezgodnie z prawem. Karta podatkowa jest również bardzo dobrym pomysłem na likwidację działalności gospodarczej – cały zamortyzowany majątek można odsprzedać bez jakiegokolwiek podatku dochodowego. Zauważyć można również możliwość zakupu majątku trwałego, o przewidywanym okresie używania do roku, który zostanie potem sprzedany w ramach karty podatkowej (koszty u podatników opodatkowanych na zasadach ogólnych, a przychody już na karcie podatkowej). Syntetyczne zestawienie wad i zalet stosowania różnych form rozliczeń podatku dochodowego od osób fizycznych prezentuje tabela 10.

Tabela 10. Wady i zalety poszczególnych form opodatkowania

Podatek progresywny	Podatek liniowy	Ryczałt ewidencjonowany	Karta podatkowa
Podatek obliczany wg skali 18% i 32%	Stała stawka podatku 19%	Zróznicowane stawki podatku w zależności od rodzaju działalności	Miesięczna stawka, która w zależności od rodzaju działalności ma charakter ściśle określonej kwoty pieniężnej
Przychód można pomniejszyć o koszty uzyskania przychodu	Przychód można pomniejszyć o koszty uzyskania przychodu	Nie ma możliwości zmniejszenia przychodów o koszty ich uzyskania	Nie ma możliwości zmniejszenia przychodów o koszty ich uzyskania
Trzeba prowadzić podatkową księgę przychodów i rozchodów lub księgi rachunkowe	Trzeba prowadzić podatkową księgę przychodów i rozchodów lub księgi rachunkowe	Nie trzeba prowadzić ksiąg, potrzebna jest ewidencja przychodów	Nie ma obowiązku prowadzenia ksiąg ani żadnej innej ewidencji
Przychód można pomniejszyć o straty	Przychód można pomniejszyć o straty	Nie ma możliwości pomniejszenia przychodu o straty	Nie ma możliwości pomniejszenia przychodu o straty
Możliwość wspólnego rozliczania z małżonkiem	Brak możliwości wspólnego rozliczania z małżonkiem	Brak możliwości wspólnego rozliczania z małżonkiem	Brak możliwości wspólnego rozliczania z małżonkiem

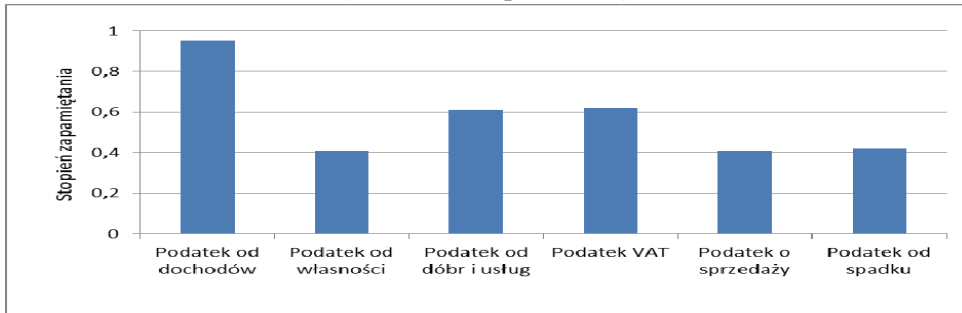
Źródło: opracowanie własne.

Powyższe rozważania wskazują, że podatki dochodowe pełnią szczególną rolę we współczesnych systemach podatkowych. Mogą być one wykorzystywane do realizowania społecznych celów opodatkowania. Z uwagi na ich osobisty charakter przyjmuje się, że ich konstrukcja najlepiej wypełnia założenia zasady sprawiedliwości opodatkowania poprzez związanie opodatkowania ze zdolnością świadczenia. Jednakże nieumiarkowane wykorzystywanie podatków dochodowych do realizacji celów gospodarczych i społecznych może doprowadzić do zaburzenia przebiegu naturalnych procesów gospodarczych i społecznych. Dlatego idea wprowadzenia podatku dochodowego w rolnictwie budzi tak wiele kontrowersji i obaw ze strony środowiska politycznego, społecznego oraz samych zainteresowanych producentów rolnych.

Kwestię tę można wytłumaczyć również na gruncie teorii zachowań ludzkich. W roku 1987 M. Dorstein przeprowadziła badania na temat świadomości podatków w odbiorze społecznym. Z jej badań wynika, że najbardziej widoczne są podatki od dochodów, a w dalszej kolejności m.in. podatek VAT (Rysunek 18). Stwierdza ona, że uświadomienie sobie podatków nie jest kształtowane przez sposób ich ściągania, ale raczej przez rozmaite czynniki natury społecznej. Do tych czynników należy świadomość podatników co do jakości ich życia oraz dobrobytu. Dochód jest wymiernym miernikiem dobrobytu, i co więcej jest ka-

tegorią wynikową stanowiącą podstawą opodatkowania. Te dwie sprzeczne, stojące w opozycji role dochodu powodują, iż w świadomości człowieka podatek dochodowy od osób fizycznych jest obciążeniem, które najbardziej uszczupla osobisty dobrobyt.

Rysunek 18. Obecność podatków w odbiorze społecznym
(świadomość podatków)



Źródło: opracowanie własne na podstawie: M. Dorstein, *Taxes: attitudes and perceptions and thier social bases. Journal of Economic Psychology* 8, 1987, s. 56.

Podstawowym celem istnienia podatków jest dostarczanie dochodów państwu. Źródłem podatków są dochody zarówno od osób fizycznych, jak i prawnych. Nawet podatki od konsumpcji (VAT, akcyza) biorą swoje pierwotne źródło w dochodach podatników. Dochody te państwo powinno uzyskiwać tylko z takich podatków, które są efektywne w osiągnięciu stawianych przed nimi celów. Za podatki efektywne uznaje się takie, które zapewniają państwu dochody, przy jak najmniejszym stopniu ograniczania konsumpcji podatników. Stąd należy rozpatrywać podatki pod kątem ich wpływu na poziom konsumpcji.

Podatek dochodowy należy do grupy podatków, które pośrednio obciążają konsumpcję. Wynika to z faktu, iż podatki dochodowe obciążają najpierw dochód, który może zostać przeznaczony na bezpośrednią konsumpcję lub konsumpcję odroczoną w czasie, czyli oszczędności. Od samego podatnika zależy, jaką część dochodu przeznaczy na konsumpcję, a jaką na oszczędności. Im większy jednak zapłaci podatek, tym większe prawdopodobieństwo zmniejszenia poziomu oszczędności. Podatek, zmniejszając wielkość oszczędności, zmniejsza jednocześnie wielkość kapitału, a zatem zwiększa jego cenę, gdyż staje się on dobrem rzadkim. Taka sytuacja może wywołać dwojakie skutki z punktu widzenia konsumenta. Po pierwsze może nastąpić zmniejszenie podaży pracy lub obniżenie płac konsumentów. Po wtóre może się zwiększyć cena kupowanych produktów z powodu wzrostu kosztów, w tym przypadku wzrostu kosztów kapitału. Wzrost kosztów kapitału powoduje zmianę relacji pomiędzy jego ceną

a ceną płacy roboczej. Taka sytuacja powoduje zamianę alokacji kapitału. Produkcja nie odbywa się już w możliwie najbardziej efektywny sposób, tylko w sposób dostosowany do zwiększonej ceny kapitału.

4. System opodatkowania rolnictwa

Rozważając możliwość wprowadzenia podatku dochodowego do rolnictwa, należy przede wszystkim jasno sprecyzować grupę (podmiot opodatkowania), do której ów podatek będzie kierowany. Chodzi przede wszystkim o poznanie jej struktury wewnętrznej oraz przemian, jakie w niej zachodzą.

Według wyników PSR z 2010 roku liczba gospodarstw rolnych ogółem wynosiła 2 278 tys. Spośród 1 563 tys. gospodarstw rolnych o powierzchni powyżej 1 ha użytków rolnych, 1 559 tys. stanowiły gospodarstwa indywidualne. W porównaniu z wynikami PSR z 2002 roku, w 2010 roku liczba gospodarstw rolnych ogółem zmniejszyła się o 656 tys., tj. o 22,4%, w tym gospodarstw o powierzchni UR > 1 ha o 393 tys. (20,1%). Największą dynamikę spadku w odniesieniu do 2002 roku odnotowano wśród gospodarstw najmniejszych, czyli w grupie obszarowej do 1 ha i 1-5 ha UR, gdzie liczba gospodarstw zmniejszyła się odpowiednio o 26,8% oraz o 24,8%. W porównaniu ze spisem z 2002 roku zwiększył się udział gospodarstw największych (z 4,0% do 5,4%), ale nadal pozostaje niewielki. Działalność rolniczą prowadziło 1 891 tys. gospodarstw, w tym 1 484 tys. jednostek o powierzchni > 1 ha UR. Zmiany w liczebności i powierzchni gospodarstw rolnych w latach 2002 oraz 2010 zaprezentowano w tabeli 11.

Tabela 11. Liczba gospodarstw rolnych i średnia powierzchnia UR w Polsce w latach 2002 i 2010

Wyszczególnienie		Lata	
		2002	2010
Gospodarstwa rolne ogółem	Liczba gospodarstw rolnych [tys.]	2 933	2 278
	Powierzchnia użytków rolnych ogółem [tys. ha]	16 899	15 534
	Średnia powierzchnia UR ogółem w gospodarstwach rolniczych [ha]	5,78	6,82
w tym gospodarstwa prowadzące działalność rolniczą	Liczba gospodarstw rolnych [tys.]	2 172	1 891
	Powierzchnia użytków rolnych ogółem [tys. ha]	15 160	14 971
	Średnia powierzchnia UR ogółem w gospodarstwach rolniczych [ha]	6,98	7,92

Źródło: opracowanie własne na podstawie PSR z 2010r.

W 2011 r. w gospodarstwach domowych ogółem przeciętny miesięczny dochód rozporządzalny na osobę w zaokrągleniu do 1 zł ukształtował się na poziomie 1227 zł i był realnie niższy o 1,4% od dochodu z roku 2010 (w 2010 r. – wzrost o 4,3%). Poziom przeciętnych miesięcznych wydatków w gospodarstwach domowych na osobę w 2011 r. wyniósł 1015 zł i był realnie niższy o 1,8% niż w roku 2010.

Zróżnicowanie przeciętnych miesięcznych dochodów i wydatków pomiędzy poszczególnymi grupami społeczno-ekonomicznymi było relatywnie duże. W 2011 r. zarówno przeciętny miesięczny dochód rozporządzalny, jak i przeciętne miesięczne wydatki na osobę (podobnie jak w roku ubiegłym) były najwyższe w gospodarstwach osób pracujących na własny rachunek poza gospodarstwem rolnym i wynosiły odpowiednio 1497 zł i 1222 zł. Najniższym dochodem rozporządzalnym dysponowały gospodarstwa rencistów (969 zł), dochód ten był o 21,0% niższy od średniej w gospodarstwach ogółem. Natomiast najniższe wydatki odnotowano w gospodarstwach rolników (736 zł) – 27,5% poniżej przeciętnej dla gospodarstw ogółem. Spadek realnego poziomu dochodu rozporządzalnego w roku 2011 w stosunku do 2010 wystąpił we wszystkich grupach społeczno-ekonomicznych: najwyższy w grupie rolników – 8,4%, najniższy w gospodarstwach rencistów – 0,2%. Na tak duży spadek dynamiki dochodu rozporządzalnego w grupie gospodarstw domowych rolników wpływ miał prawie 40% spadek dopłat związanych z użytkowaniem gospodarstwa rolnego przy minimalnym wzroście przychodu z produkcji rolniczej – o 1,7% i przy jednoczesnym wzroście nakładów na tę produkcję o 7,9%. Spadek dynamiki dochodu rozporządzalnego w gospodarstwach rolników przyczynił się do pogłębienia różnicy w poziomie dochodów rolników w odniesieniu do średniej krajowej. W 2011 r. dochody rolników w stosunku do roku 2010 były niższe o 19,8% od średniej krajowej. Udział głównego źródła utrzymania w gospodarstwach rolników w 2011 roku zmalał o 2,6 p.p. i wyniósł 68,8%, a w gospodarstwach pracowników – o 0,7 p.p. Najwyższy udział dochodów z głównego źródła utrzymania osiągały gospodarstwa domowe emerytów (81,9%), a najniższy gospodarstwa domowe rolników (68,6%).

Rysunek 19. Udział przeciętnych miesięcznych wydatków w dochodzie rozporządzalnym na 1 osobę w gospodarstwie domowym w roku 2011 (%)



Źródło: Budżety gospodarstw domowych, GUS, Warszawa 2012 r.

Wysokość przeciętnego dochodu rocznego z pracy w indywidualnych gospodarstwach rolnych z ha przeliczeniowego, zgodnie z art. 18 ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (Dz. U. z 2006 r. Nr 136, poz. 969, z późn. zm.1) ogłasza Prezes GUS. Obecnie na dzień 21.09.2012 r. przeciętny dochód z pracy w indywidualnych gospodarstwach rolnych z 1 ha przeliczeniowego wynosił w 2011 r. 2713 zł. W 2010 roku był o 435 zł niższy niż w 2011 r. Miesięczny dochód na osobę oblicza się, jako iloraz ha przeliczeniowych oraz stawki ogłoszonej przez Prezesa GUS podzielonej przez 12 miesięcy. Oznacza to, że zasadne wydaje się zastanawianie się nad zmianą opodatkowania dochodów rolniczych, gdyż z roku na rok systematycznie one wzrastają i coraz częściej nie odbiegają w istotny sposób od dochodów innych grup zawodowych. Zmiana opodatkowania dochodów powinna przynieść większe przychody do budżetu państwa, jednak będzie to zależne od sposobu wyboru odpowiedniego modelu opodatkowania gospodarstw rolników indywidualnych podatkiem dochodowym.

4.1. Opodatkowanie rolnictwa w Polsce

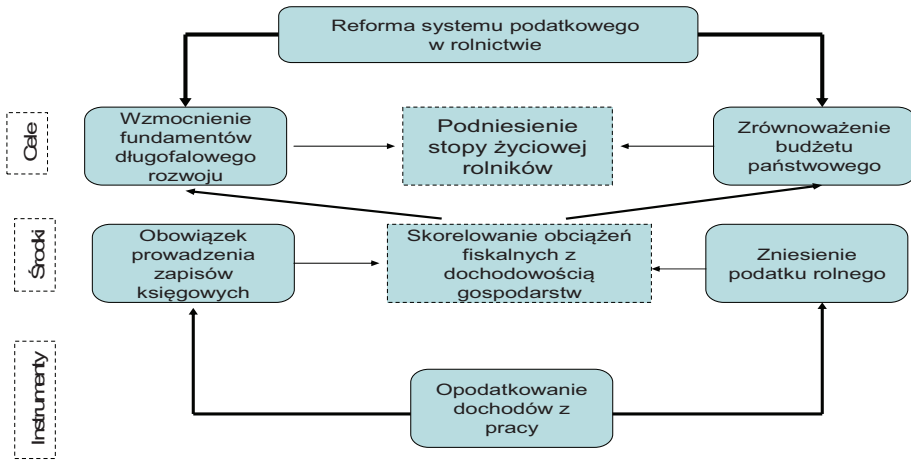
Współczesne rolnictwo w Polsce należy do działów szczególnie uprzywilejowanych pod względem opodatkowania, bowiem dochody z działalności rolniczej nie podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Stanowi to istotne odstępstwo od zasady powszechności tego podatku. Sytuacja ta jest wynikiem przyjętych w poprzednim systemie gospodarczym specyficznych rozwiązań podatkowych, które utrwalają ten stan. Jak podaje Dziemianowicz, rozwiązania te nie tylko są niewydajne, ale także nie stymulują modernizacji tego sektora¹⁴². Bez wątpienia gruntowna reforma systemu podatkowego w rolnictwie, który realizowałby funkcję fiskalną i sprzyjał efektywnemu gospodarowaniu, a zwłaszcza przemianom strukturalnym tego sektora, jest nieunikniona. Re-

¹⁴² R. I. Dziemianowicz, *Ocena polskich rozwiązań w ...* op.cit.

forma ta musiałaby objąć opodatkowanie dochodów z pracy w rolnictwie oraz opodatkowanie majątku. Po pierwsze należałoby rozważyć możliwość zniesienia obowiązującego w polskim systemie podatkowym podatku rolnego, w którym występują elementy podatku majątkowego i przychodowego. Konstrukcja ta w niewielkim stopniu uwzględnia zdolność podatkową obciążonych nim podmiotów, gdyż majątek (ziemia rolnicza) sam w sobie bez nakładów pracy nie generuje dochodów (wyjątkiem są działania o charakterze spekulacyjnym, czemu sprzyja niski podatek rolny oraz nieopodatkowane dopłaty rolnicze). Z teorii ekonomii wynika, że tylko praca stanowi źródło dochodów. Wprowadzenie opodatkowania dochodów z pracy powinno więc z jednej strony możliwie szybko zmniejszyć popyt na pracę w rolnictwie (eliminacja ukrytego bezrobocia), który jest bardziej wrażliwy na zmianę ciężarów podatkowych niż podaż pracy. Mogłoby to zapoczątkować proces wciągania na pozarolniczy rynek pracy osób dotychczas „zatrudnionych” w rolnictwie. Z drugiej strony decyzje o podjęciu pracy w rolnictwie byłyby silnie zależne od jej opłacalności, co mogłoby przelożyć się na wzrost wydajności pracy w tym sektorze. Rozważania te wskazują na potrzebę przeprowadzenia reformy systemu podatkowego w rolnictwie. Wprowadzając jednak zmiany w obecnym systemie, należy jasno zdefiniować cele, środki oraz instrumenty, które mogłyby zastąpić dotychczasowe narzędzia stosowane w obecnie funkcjonującym systemie podatkowym rolnictwa (Rysunek 20).

W rozważaniach nad propozycją wprowadzenia podatku dochodowego w rolnictwie należy zachować jednak szczególną ostrożność. Uwarunkowania produkcji rolniczej wskazują bowiem, że w rolniczych systemach podatkowych musiałby zostać ukształtowany szczególny model opodatkowania gospodarstw rolnych, charakteryzujący się wyraźnymi odrębnościami wynikającymi z uwzględnienia specyfiki produkcji rolniczej, organizacji procesu produkcyjnego oraz określonych przez politykę rolną potrzeb społecznych ludności rolniczej. Dzieje się tak nie tylko w Polsce, ale również w wielu innych wysoko rozwiniętych krajach.

Rysunek 20. Propozycja reformy systemu podatkowego w rolnictwie



Źródło: opracowanie własne.

Specyfika produkcji rolniczej wynika z biologicznych i przyrodniczych podstaw rolnictwa, zwłaszcza warunków klimatycznych i glebowych, wskutek czego ekonomiczne rezultaty działalności rolniczej zależne są od czynników, których nie można ani przewidzieć, ani kształtować, ani skutecznie im przeciwdziałać. Należy jednak podkreślić, że każdy sektor gospodarki, każda działalność gospodarcza ma swoją specyfikę, która wpływa na niepewność i ryzyko jej prowadzenia. Stąd wydaje się, że rozstrzygnięcie kwestii opodatkowania dochodów w rolnictwie nie może być rozpatrywane tylko w kontekście jego specyfiki. Najważniejszym czynnikiem produkcji w przedsiębiorstwach rolnych jest ziemia, która nadaje przestrzennego charakteru procesowi produkcji rolniczej i przesądza o jej układzie terytorialnym. Jej znaczenie w produkcji rolniczej jest większe niż w przemyśle. W przemyśle ziemia pełni raczej funkcję bierną, natomiast w rolnictwie ziemia jest czynnikiem aktywnym¹⁴³ warunkującym prowadzenie produkcji rolniczej. Jest ona jednak czynnikiem niepomnażalnym, co w znacznym stopniu ogranicza możliwości produkcji rolniczej. Skutkiem tego jest występowanie wyraźnych rozbieżności pomiędzy koncentracją ziemi w przemyśle i rolnictwie. Koncentracja ziemi w rolnictwie dokonuje się nie tyle przez akumulację (jak w przemyśle), co przez centralizację – rozrost jednych

¹⁴³ A. Orłowski, Z. Wojtaszek, *Ziemia, człowiek, gospodarstwo*, Ludowa Spółdzielnia Wydawnicza, Warszawa 1973, s. 130.

gospodarstw wymaga likwidacji innych¹⁴⁴. Oznacza to, że ziemia jest dobrem rzadkim, danym człowiekowi przez naturę i nie ma żadnych efektywnych sposobów na jej powiększanie¹⁴⁵. Niezwykle istotny dla procesów gospodarczych jest fakt, że przy racjonalnym wykorzystaniu ziemia nie zużywa się w toku produkcji. Co więcej, jeżeli ziemię uprawia się w sposób racjonalny, to można nie tylko zachować jej naturalne walory, ale również ją wzbogacić, przez co staje się coraz bardziej wydajna. Ponadto ziemia ze względu na jej trwały charakter, a co za tym idzie brak możliwości przemieszczania, ogranicza możliwości zmiany miejsca prowadzenia procesów wytwórczych. Dla producenta rolnego skutkuje to stałą lokalizacją aktywności zawodowej¹⁴⁶. Ziemia stanowi więc podstawowy element warunkujący produkcję rolniczą, a zatem i dochody rolnicze, dlatego też system opodatkowania rolnictwa musi ten aspekt również uwzględniać w odpowiednich konstrukcjach finansowych. Już w czasach starożytnych zauważono, że tylko w gospodarce rolniczej opartej na uprawie roli mogą pojawić się nadwyżki produkcyjne ponad potrzeby egzystencjalne ich wytwórców. Stąd dla zaspokojenia pojawiających się wraz z rozwojem instytucji państwa potrzeb ogólnospołecznych, nadwyżki te szybko stały się przedmiotem daniny publicznej¹⁴⁷. Należy również podkreślić, że procesy produkcyjne w rolnictwie zachodzą w określonych warunkach przyrodniczych i klimatycznych, które są właściwe dla konkretnych obszarów produkcyjnych. Układ ten przesądza o rodzaju możliwych do prowadzenia upraw i hodowli oraz o terminach zbiorów odpowiadającym naturalnym cyklom wegetacji. Ze względu na zmienność tych warunków nie zawsze można przewidzieć efekt procesów produkcyjnych w rolnictwie. Oznacza to, że produkcja rolnicza charakteryzuje się znacznie większym stopniem niepewności co do wyników gospodarowania, niż ma to miejsce w innych działach gospodarki narodowej. Niepewność ta stwarza konieczność stosowania w systemie podatkowym takich rozwiązań, które uwzględniałyby zróżnicowanie naturalnych warunków produkcji rolniczej, z drugiej strony zapewniałyby stabilizację gospodarki finansowej przedsiębiorstw rolnych. Chodzi przede wszystkim o automatyczne stabilizatory ko-

¹⁴⁴ J.S. Zegar, *Dochody w strategii rozwoju rolnictwa (na progu integracji europejskiej)*, Instytut Ekonomiki Rolnictwa i Gospodarki Żywnościowej, Warszawa 2004, s.19 [za] K. Kutzky, *Kwestia rolna*, KiW, Warszawa 1958, s. 16-17.

¹⁴⁵ Można zwiększać areal ziemi poprzez zagospodarowanie ziemi dotychczas niewykorzystywanej rolniczo, niemniej jednak w obecnych warunkach szybkiego tempa wzrostu ludności na świecie proces ten nie może zostać wykonany.

¹⁴⁶ B. Jeżyńska, *Producent rolny jako przedsiębiorca*, Wydawnictwo Uniwersytetu Marii Curie-Skłodowskiej, Lublin 2008, s. 273.

¹⁴⁷ B. Brzeziński, *Wprowadzenie do prawa podatkowego*, TNOiK, Toruń 2008, s. 24.

niunktury. Obecnie obowiązujący w polskim rolnictwie system podatkowy, a w szczególności podatek rolny, nie spełnia tego zadania.

Wynika to z tego, że system podatkowy rolnictwa powinien być tak skonstruowany, aby z jednej strony mógł realizować podstawowe funkcje podatków, z drugiej zaś uwzględniać określone uwarunkowania procesów ekonomiczno-finansowych zachodzących w tym sektorze. Polityka opodatkowania podmiotów gospodarczych bazująca na zasadzie sprawiedliwości społecznej musi wywierać także pewien wpływ na system podatkowy gospodarstw rolnych. Obecny system opodatkowania przedsiębiorstw rolnych jest odmienny od systemu podatkowego innych podmiotów gospodarczych, zwłaszcza w odniesieniu do zasad opodatkowania, konstrukcji podatkowych, podziału ich wyniku finansowego oraz niektórych parametrów finansowych (np. składek na ubezpieczenie społeczne i zdrowotne rolników). Odmienność tego systemu sprawia, że podatki funkcjonujące w polskim rolnictwie nie spełniają swych podstawowych funkcji, tym samym nie tylko nie wywołują bezpośrednich efektów fiskalnych (w postaci wyższych lub niższych dochodów budżetowych), ale również nie wspomagają rozwoju gospodarstw. Ta oczywista słabość polskiego systemu podatkowego w rolnictwie znacznie osłabia zewnętrzną konkurencyjność tego sektora. Jak podaje Dziemianowicz o konkurencyjnej pozycji rolnictwa danego kraju świadczą przede wszystkim:

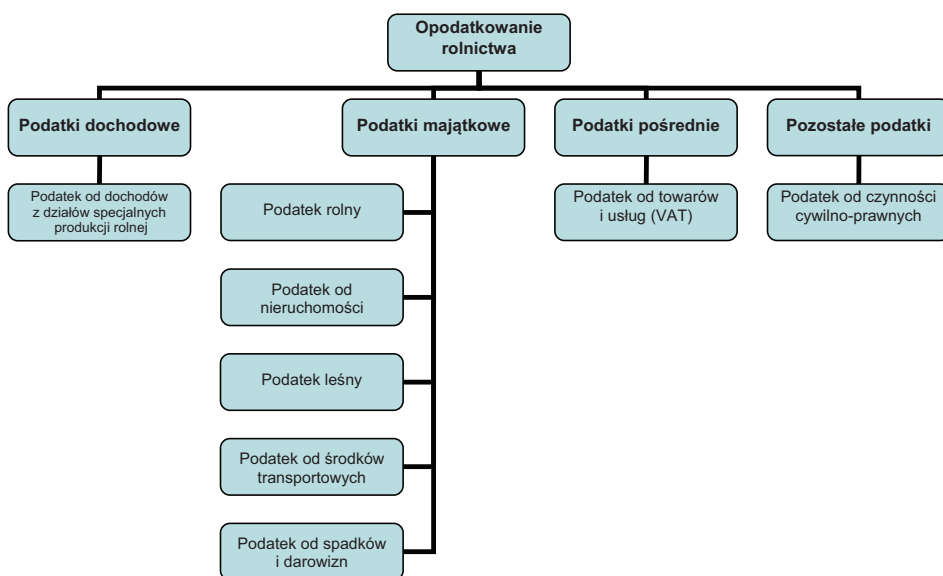
- niższe obciążenia podatkowe, które wpływają na obniżenie kosztów i większe możliwości inwestycyjne rolników. Jest to szczególnie istotne gdy zyskowność danego przedsięwzięcia jest niższa,
- rozwiązania podatkowe wspierające inwestycje w gospodarstwach rolnych,
- rozwiązania podatkowe wspierające poprawę struktury agrarnej (np. brak specjalnych rozwiązań wspierających małe gospodarstwa, rozwiązania podatkowe wspomagające wymianę pokoleń)¹⁴⁸.

Opodatkowanie rolnictwa następuje za pośrednictwem różnego typu podatków przychodowych, majątkowych i dochodowych. Polski system podatkowy w rolnictwie oparty jest na kilku rodzajach podatków, do których zalicza się: podatek rolny, podatek leśny, podatek dochodowy od osób fizycznych z działów specjalnych produkcji rolnej, podatek od towarów i usług, podatek od nieruchomości, podatek od środków transportowych, podatki i opłaty sporadyczne (od spadków, darowizn, opłaty skarbowe, od czynności cywilnoprawnych itp.), podatek od posiadania psów.

¹⁴⁸ R. I. Dziemianowicz, *System podatkowy jako czynnik wpływający na konkurencyjność gospodarstw rolnych (na przykładzie wybranych państw UE)*, Roczniki Naukowe seria, Tom X, Zeszyt 3, Lublin 2008, s. 139.

Podatki te R. Przygodzka ujmuje w trzy grupy: podatki dochodowe, podatki majątkowe, podatki pośrednie¹⁴⁹. System opodatkowania rolnictwa w Polsce zaprezentowano na rysunku 21. Praktycznie większość tych podatków to podatki o charakterze lokalnym, które stanowią dochody jednostek samorządu terytorialnego. Jedynie podatek od towarów i usług oraz podatek dochodowy z działów specjalnych produkcji rolnej trafia do budżetu państwa. Stąd wiele dyskusji na temat zastąpienia podatku rolnego podatkiem dochodowym toczy się również wokół kwestii uszczuplenia źródeł dochodów jednostek samorządu terytorialnego.

Rysunek 21. System opodatkowania rolnictwa w Polsce



Źródło: opracowanie własne

Analiza dochodów własnych gmin, które w przeważającej części pochodzą z podatków oraz opłat o charakterze cywilnoprawnym wskazuje, że do podatków, które stanowią największe wpływy do budżetów gmin należy zaliczyć podatek od nieruchomości, w dalszej kolejności podatek rolny, a następnie podatek od środków transportowych. Pozostałe podatki mają charakter marginalny (Rysunek 22).

¹⁴⁹ R. Przygodzka, *Fiskalne instrumenty wspierania rozwoju rolnictwa – przyczyny stosowania, mechanizmy i skutki*, Wydawnictwo Uniwersytetu w Białymstoku, Białystok 2006, s. 222

Rysunek 22. Udział podatków w dochodach własnych gmin
w latach 2009-2011 (%)



Źródło: opracowanie własne na podstawie informacji z wykonania budżetów gmin za lata 2009-2011.

Należy zaznaczyć, że większość z przedstawionych na rysunku 22 podatków ma charakter marginalny zarówno z punktu widzenia wpływów do budżetów lokalnych i budżetu państwa, jak i obciążeń fiskalnych gospodarstw rolnych. Wśród wymienionych podatków najbardziej powszechny charakter w polskim rolnictwie ma podatek rolny¹⁵⁰, który zastępuje z założenia powszechny podatek dochodowy.

4.1.1. Podatek rolny

Rolnictwo jako jedyny dział gospodarki narodowej w Polsce w miejsce płacenia podatku dochodowego na ogólnie obowiązujących zasadach płaci podatek rolny. Obowiązujący obecnie podatek rolny jest obciążeniem przychodowo-majątkowym, pozostającym w budżetach gmin i ustalonym przez ich organa. Stanowi on w całości dochody własne gmin i jest jednym z najważniejszych źródeł ich zasilania podatkowego. Do zasadniczych cech tego podatku należy prosta konstrukcja, bardzo silny związek z podstawami terytorialnymi samorządów i zadaniami realizowanymi przez władze lokalne.

Podatek rolny w całości zasila budżety gmin. Stanowi on źródło dochodów własnych gmin, oprócz innych podatków lokalnych, opłat oraz majątku. W odniesieniu do nich organy stanowiące i wykonawcze samorządów lokalnych mają szereg uprawnień, składających się na tzw. władztwo podatkowe. Dlatego też dla każdej z gmin, zwłaszcza gmin wiejskich, ważne jest jasne stanowisko władz państwowych w kwestii wpływów z tytułu podatku dochodowego, który miałby zastąpić dotychczasowy podatek rolny. Oczywiście to, czy gminy skorzystają na tej zmianie będzie zależało od formy opodatkowania gospodarstw

¹⁵⁰ R. Przygodzka, *Fiskalne instrumenty wspierania ... op. cit.* s. 223.

rolnych. Dotychczasowe wpływy z tytułu podatku rolnego w całości trafiają do budżetów gmin i stanowią istotny udział w całkowitych wpływach budżetowych. W 2000 roku dochody budżetowe gmin z podatku rolnego wynosiły 720 794 tys., a osiem lat później były wyższe o 507 147 tys. i systematycznie wzrastały. Jedynie w 2006 roku odnotowano największy spadek dochodów gmin z tytułu podatku rolnego w stosunku do roku poprzedniego. Przyczyn tej sytuacji można upatrywać w zmianie (spadku) średniej ceny skupu żyta, stanowiącego podstawę obliczeń stawki podatku rolnego, która w tym okresie osiągnęła najniższą wartość i wynosiła 27,88 zł za 1 q. Również w 2009 roku nastąpił spadek dochodów gmin z podatku rolnego i stanowił 1,87% w dochodach ogółem gmin w Polsce. W 2000 roku był zdecydowanie wyższy i wynosił ponad 2% w dochodach ogółem (Tabela 12).

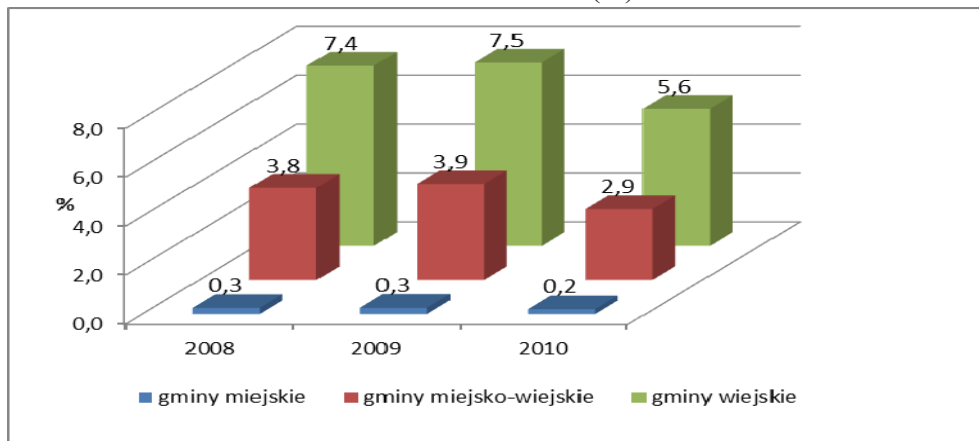
Tabela 12. Dochody budżetowe gmin z podatku rolnego w latach 2000-2009

Lata	Dochody z podatku rolnego [zł]	Dochody z podatku rolnego w przeliczeniu na 1 mieszkańca [zł]	Udział wpływów z podatku rolnego w dochodach ogółem gmin w Polsce
2000	720 794 000	18,9	2,08
2001	791 711 737	20,8	2,12
2002	821 224 374	21,5	2,38
2003	878 174 500	23,0	2,44
2004	921 817 616	24,2	2,29
2005	966 768 799	25,4	2,11
2006	809 110 591	21,3	1,56
2007	931 517 103	24,5	1,63
2008	1 227 941 789	32,3	1,97
2009	1 215 316 673	31,9	1,87
Współczynnik zmienności (w %)	17,49	13,55	14,42

Źródło: BDL, GUS.

Wpływy z podatku rolnego są znacznie zróżnicowane ze względu na typ gminy. W gminach wiejskich podatek rolny stanowi dominujące źródło dochodów samorządowych, znacznie przekraczające wpływy w gminach miejskich (rysunek 23).

Rysunek 23. Udział wpływów z podatku rolnego w dochodach własnych gmin w latach 2008-2010 (%)



Źródło: opracowanie własne na podstawie informacji z wykonania budżetów jednostek samorządu terytorialnego za lata 2008-2010.

Opodatkowanie gospodarstw podatkiem rolnym regulują następujące przepisy:

- Ustawa z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (Dz.U. z 1993 r. Nr 94, poz. 431 z późn. zmian.),
- Ustawa z dnia 10 października 2002 r. o zmianie ustawy o podatku rolnym (Dz. U. Nr 200, poz. 1680),
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 10 grudnia 2001 r. w sprawie zaliczenia gmin oraz miast do jednego z czterech okręgów podatkowych (Dz.U. Nr 143, poz. 1614),
- Komunikat Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego z dnia 19 października 2009 r. w sprawie średniej ceny skupu żyta za okres pierwszych trzech kwartałów 2009 r. (M. P. z dnia 26 października 2009 r. Nr 68, poz. 886); dla każdego roku podatkowego wydawany jest odrębny komunikat Prezesa GUS.

W myśl ustawy o podatku rolnym za gospodarstwo rolne uważa się obszar gruntów o łącznej powierzchni przekraczającej 1 ha fizyczny lub 1 ha przeliczeniowy¹⁵¹, stanowiący własność lub znajdujący się w posiadaniu osoby fizycznej, osoby prawnej albo jednostki organizacyjnej, w tym spółki, nieposiadającej

¹⁵¹ Hektar przeliczeniowy jest umowną jednostką, która ma odzwierciedlać możliwości osiągnięcia dochodu z gospodarstwa rolniczego. Liczbę hektarów przeliczeniowych ustala się na podstawie powierzchni, rodzajów i klas użytków rolnych wynikających z ewidencji gruntów i budynków oraz zaliczenia do okręgu podatkowego. W tym celu przewidziano 4 okręgi podatkowe, do których zalicza się gminy oraz miasta w zależności od warunków ekonomicznych i produkcyjno-klimatycznych.

osobowości prawnej. Grunty o powierzchni mniejszej niż 1 hektar, podlegają podatkowi rolnemu według większej stawki podatkowej. Podatkowi rolnemu podlegają również grunty pod zabudowaniami, pod warunkiem gdy budynki są przeznaczone do prowadzenia działalności rolniczej, a grunt jest sklasyfikowany w operatach ewidencyjnych jako użytek rolny. Przeliczania powierzchni rzeczywistej na liczbę hektarów przeliczeniowych dokonuje się przy pomocy ustalonych w ustawie o podatku rolnym współczynników, których wysokość jest uzależniona od zaliczenia miejscowości do jednego z czterech okręgów podatkowych, rodzaju użytków rolnych oraz ich klasy bonitacyjnej. Łączne uwzględnienie tych kryteriów powoduje, iż hektar powierzchni rzeczywistej może być większy lub mniejszy od hektara przeliczeniowego, co powoduje, iż podstawa opodatkowania nie jest jednakowa dla gospodarstw posiadających taką samą liczbę hektarów rzeczywistych.

Za działalność rolniczą uważa się produkcję roślinną i zwierzęcą, w tym również produkcję materiału siewnego, szkółkarskiego, hodowlanego oraz reprodukcyjnego, produkcję warzywniczą, roślin ozdobnych, grzybów uprawnych, sadownictwa, hodowlę i produkcję materiału zarodowego zwierząt, ptactwa i owadów użytkowych, produkcję zwierzęcą typu przemysłowego fermowego oraz chów i hodowlę ryb. Podatkowi rolnemu nie podlegają grunty zajęte na prowadzenie działalności innej niż działalność rolnicza.

Przedmiotem opodatkowania podatkiem rolnym począwszy od 1 stycznia 2003 roku są grunty sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne lub jako grunty zadrzewione i zakrzewione na użytkach rolnych, z wyjątkiem gruntów zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej innej niż działalność rolnicza. O objęciu gospodarstwa podatkiem rolnym decyduje wpis gruntu (jako użytku rolnego) do klasyfikacji gruntów i budynków. Pozostałe grunty, które są użytkowane rolniczo, ale nie zostały sklasyfikowane jako użytek rolny objęte są podatkiem od nieruchomości lub podatkiem leśnym¹⁵². Podatkowi rolnemu podlegają więc wszystkie grunty znajdujące się w wykazie, bez względu na sposób ich użytkowania.

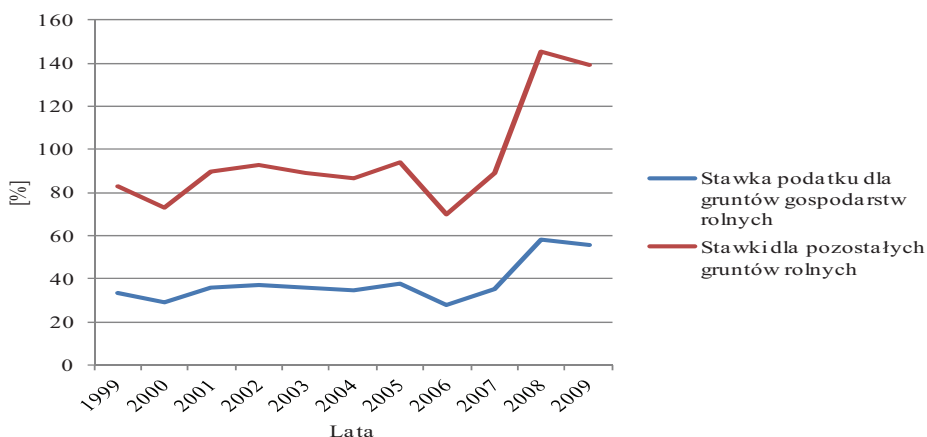
Z racji tego, iż rolnicy prowadzący w gospodarstwach produkcję rolniczą nie są zobowiązani do prowadzenia ewidencji księgowej, która stanowiłaby podstawę do wymiaru wysokości podatku (z wyjątkiem działów specjalnych produkcji rolnej), jest on wymierzany metodą ryczałtową w zależności od powierzchni hektarów przeliczeniowych na podstawie wykazu powierzchni użytków rolniczych.

¹⁵² Rozporządzenie Ministra Rozwoju Regionalnego i Budownictwa z 29 marca 2001 r. w sprawie ewidencji gruntów i budynków – Dz. U. Nr 38, poz. 454.

Płatnikiem podatku rolnego jest właściciel gruntów, użytkownik wieczysty, samoistny posiadacz (np. osoby, które weszły w posiadanie na podstawie nieformalnych umów kupna sprzedaży zawartych bez udziału notariusza), posiadacz zależny gruntów (w przypadku gdy grunty stanowią własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego oraz gdy grunty gospodarstwa rolnego zostały wydzierżawione na podstawie umowy zawartej stosownie do przepisów o ubezpieczeniu społecznym rolników).

Konstrukcja stawki podatku rolnego odnosi się do hektarów przeliczeniowych gospodarstwa oraz ceny żyta. Przy wyliczeniu podatku rolnego przyjęto cenę żyta jako cenę bazową, co wynikało z przeważającej roli zasiewów żyta w strukturze upraw, jak i przeważającej liczby gospodarstw ukierunkowanych na produkcję roślinną. W 2009 roku stawka podatku rolnego dla gruntów gospodarstwa rolnego wynosiła 139,5 zł/1 ha i oznaczała równowartość pieniężną 2,5 q żyta¹⁵³ od 1 ha przeliczeniowego (tj. $2,5q * 55,8 \text{ zł/1q}$). Pozostałe grunty o powierzchni poniżej 1 ha, sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne, grunty zadrzewione i zakrzewione na użytkach rolnych, z wyjątkiem gruntów zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej innej niż działalność rolnicza, są opodatkowane podatkiem rolnym według stawki wynoszącej równowartość pieniężną 5 q żyta od 1 ha tj. 279 zł/1 ha w 2009 roku (tj. $5q * 55,8\text{zł/1q}$). Taka konstrukcja podatku rolnego powoduje, że stawki tego podatku ulegają ciągłym zmianom.

Rysunek 24. Stawki podatku rolnego w Polsce w latach 1999-2009



Źródło: opracowanie własne na podstawie danych GUS.

¹⁵³ Równowartość pieniężną 2,5 q żyta oblicza się wg średniej ceny skupu żyta za pierwsze trzy kwartały roku poprzedzającego rok podatkowy.

Należy podkreślić, że cena żyta nie odzwierciedla obecnie przeciętnej dochodowości gospodarstw rolniczych. Wynika to z faktu, że udział żyta w strukturze zasiewów gospodarstw rolnych z roku na rok sukcesywnie maleje. W roku 2000 powierzchnia zasiewów żyta wyniosła 17,2% ogólnej powierzchni zasiewów. W roku 2007 nastąpił spadek areału uprawy żyta do poziomu 11,5%. Jeśli taka tendencja utrzyma się, wówczas trudno ceny żyta traktować jako główną miarę i wyznacznik dochodowości gospodarstw rolnych. Co więcej, nie wszystkie jednostki terytorialne dla ustalenia wysokości podatku rolnego muszą te ceny stosować. Rady gmin mają prawo do kształtowania, w tym głównie do obniżania, kwotowych stawek w podatku rolnym odnoszących się do 1 ha przeliczeniowego, a także do dokonywania ulg i zwolnień z tego podatku na obszarze gminy. Ponadto taka forma przeliczania podatków była próbą powiązania dochodowości gospodarstw z obciążeniem podatkowym oraz zapewnienia waloryzacji obciążeń podatkowych w sytuacji występowania inflacji. Praktyka pokazała, że ceny płodów rolnych rosną znacznie wolniej niż inflacja, co prowadzi do systematycznego obniżania obciążenia gospodarstw podatkiem rolnym¹⁵⁴. Ponadto należy zwrócić uwagę na fakt, że pojawiające się postulaty dotyczące możliwości wprowadzenia ulgi prorodzinnej w podatku rolnym mogą ten problem pogłębiać. Wprowadzenie wysokiego odpisu od podatku rolnego może doprowadzić do znacznego uszczuplenia dochodów budżetów gmin.

Podatek rolny cechuje wyjątkowo rozbudowany system ulg i zwolnień podatkowych, zarówno o charakterze ekonomicznym i społecznym, jak i podmiotowym i przedmiotowym. Podatnicy mogą skorzystać z wielu rodzajów ulg i zwolnień podatkowych, które są objęte specyficznym mechanizmem ich kumulowania. W pierwszej kolejności stosuje się ulgi dotyczące terenów górskich, następnie ulgi związane z zakupem gruntów na utworzenie nowego gospodarstwa, zagospodarowaniem nieużytków i gruntów scalanych. W dalszej kolejności stosuje się ulgi dla rodzin żołnierzy, a na koniec ulgi inwestycyjne. Choć kumulacja ulg ma miejsce, zastosowano zasadę, w myśl której podstawę obliczenia ulgi danego typu stanowi należny podatek po zastosowaniu ulgi z tytułu poprzedzającego. Część ulg i zwolnień stosuje się z urzędu (ulg przedmiotowe), pozostałe na wniosek podatnika. Oznacza to, że rolnik może ubiegać się o uzyskanie ulgi indywidualnej (zaniechanie ustalania lub poboru podatku), a jej otrzymanie zależy od decyzji organu podatkowego (wójta, burmistrza, prezydenta). Najczęściej zaniechanie ma miejsce w przypadku wystąpienia klęski żywiołowej, która spowodowała istotne szkody majątkowe. Jest to niespotykana

¹⁵⁴ L. Etel, *Opodatkowanie nieruchomości. Problemy praktyczne*, Temida 2, Białystok 2001, s. 150.

w innych podatkach samorządowych forma ulg podatkowych, która znacząco ogranicza rozwój ubezpieczeń gospodarczych.

W ramach zwolnień podmiotowych z obowiązku podatkowego zwolnione są gminy i Skarb państwa. Zwolnienia przedmiotowe obejmują:

- użytki rolne klasy V, VI i VIz oraz grunty zadrzewione i zakrzewione ustanowione na użytkach rolnych,
- grunty położone w pasie drogi granicznej,
- grunty orne, łąki i pastwiska objęte melioracją – w roku, w którym uprawy zostały zniszczone wskutek robót drenarskich,
- grunty przeznaczone na utworzenie nowego gospodarstwa rolnego lub powiększenie już istniejącego do powierzchni nieprzekraczającej 100 ha. Po warunkiem, że grunty te są przedmiotem prawa własności lub prawa użytkowania wieczystego, nabyte w drodze umowy sprzedaży; są przedmiotem umowy o oddanie gruntów w użytkowanie wieczyste; wchodzi w skład Zasobu Własności Rolnej Skarbu Państwa, objętego w trwałe zagospodarowanie,
- grunty gospodarstw rolnych powstałe z zagospodarowania nieużytków – na okres 5 lat, licząc od roku następnego po zakończeniu zagospodarowania,
- grunty gospodarstw rolnych otrzymane w drodze wymiany lub scalenia – na 1 rok następujący po roku, w którym dokonano wymiany lub scalenia gruntów,
- grunty gospodarstw rolnych, na których zaprzestano produkcji rolnej, z tym że zwolnienie może dotyczyć nie więcej niż 20% powierzchni użytków rolnych gospodarstwa rolnego, lecz nie więcej niż 10 ha – na okres nie dłuższy niż 3 lata, w stosunku do tych samych gruntów,
- użytki ekologiczne,
- grunty zajęte przez zbiorniki wody służące do zaopatrzenia ludności w wodę,
- grunty pod wałami przeciwpowodziowymi i grunty położone w międzywałach,
- grunty wpisane do rejestru zabytków, pod warunkiem ich zagospodarowania i utrzymania, zgodnie z przepisami o ochronie zabytków,
- grunty stanowiące działki przyzagrodowe członków rolniczych spółdzielni produkcyjnych, którzy: osiągnęli wiek emerytalny, są inwalidami zaliczonymi do I albo II grupy, są niepełnosprawnymi o znacznym lub umiarkowanym stopniu niepełnosprawności, są osobami całkowicie niezdolnymi do pracy w gospodarstwie rolnym albo niezdolnymi do samodzielnej egzystencji.

Ulgi i zwolnienia przysługują także w przypadku realizacji inwestycji. Chodzi przede wszystkim o budowę i modernizację budynków inwentarskich oraz zakup i instalowanie deszczowni, urządzeń melioracyjnych, urządzeń do zaopatrzenia w wodę i urządzeń do wykorzystywania na cele produkcyjne naturalnych źródeł energii, tj. wiatru, biogazu, słońca, spadku wód. Ulga inwestycyjna jest przyznawana po zakończeniu inwestycji na wniosek podatnika i polega na odliczaniu od należnego podatku rolnego 25% udokumentowanych rachunkami nakładów inwestycyjnych. Ulga ta rozłożona może być na okres 15 lat, co przy niskich obciążeniach podatkiem rolnym nie motywuje rolników do inwestowania i modernizowania gospodarstw rolnych. Badania wykazują, że w okresie 15 lat rolnicy mogą odliczyć od podatku rolnego jedynie ok. 25% nakładów poniesionych na inwestycje¹⁵⁵. Jest to wymierny dowód, że poziom obciążeń podatkowych w gospodarstwach rolnych jest niski, a konstrukcja tego systemu nie zachęca do unowocześniania gospodarstw rolnych pomimo możliwości korzystania z obowiązujących ulg i zwolnień. Kuriozalny z punktu widzenia budżetu państwa, a przede wszystkim podatników może wydawać się fakt, iż stosowanie, z mocy ustawy, ulg i zwolnień w podatku rolnym nie wywołuje daleko idących skutków ekonomicznych dla gmin. Po nowelizacji ustawy o finansowaniu gmin z grudnia 1995 roku, gminom przysługuje prawo do zwrotu kwot niepobranych z tytułu stosowania ustawowej ulgi w podatku rolnym. Również obniżki ceny skupu żyta przyjmowanej jako podstawa do obliczenia podatku rolnego na obszarze gminy nie wywołuje skutków w postaci zmniejszenia, należnej gminie, kwoty wyrównawczej stanowiącej element składowy części podstawowej ogólnej.

Analizując konstrukcję podatku rolnego, można zauważyć, iż podatek ten ma znamiona podatku majątkowego, w którym posiadanie lub nabycie majątku jest przedmiotem opodatkowania. Konstrukcja podatku rolnego i jego wymiar wiążą się z pojęciem i właściwościami gospodarstwa rolnego, nie zaś z cechami rolnika. Oznacza to, że dochody uzyskiwane z działalności rolniczej opodatkowane są w Polsce na odmiennych zasadach w porównaniu z dochodami uzyskiwanymi przez przedsiębiorstwa prowadzące typową działalność gospodarczą.

Taki system powoduje, że rolnicze jednostki gospodarujące pomimo zróżnicowanych dochodów płacą taką samą stawkę podatku. W obecnych warunkach opodatkowanie producentów podatkiem rolnym, którego wysokość nie ma związku z poziomem faktycznie realizowanych dochodów stanowić może bodziec do intensyfikacji produkcji, ponieważ jej wzrost nie będzie skutkował wzrostem obciążeń podatkowych. Niemniej jednak stosowanie powyższej zasa-

¹⁵⁵ R. Przygodzka, *Fiskalne instrumenty wspierania rozwoju ... op. cit.* s. 227.

dy w odniesieniu do podmiotów rolniczych narusza zasadę jednakowego traktowania podmiotów gospodarczych, co oznacza, że w najbliższych latach system opodatkowania działalności rolniczej powinien ulec modyfikacji. Konstrukcja podatku od dochodów uzyskiwanych z działalności rolniczej nie powinna odbiegać od zasad wymiaru podatku od dochodów uzyskiwanych z innej działalności gospodarczej. Dochody uzyskiwane z działalności rolniczej powinny być opodatkowane na podstawie udokumentowanego dochodu podatkowego, którego wysokość jest ustalana w oparciu o prowadzoną ewidencję księgową. Wprowadzenie takich zasad oznaczałoby obowiązek prowadzenia ewidencji – rachunkowości na potrzeby rozliczeń podatkowych. Doskonalenie rolniczej polityki podatkowej powinno uwzględniać także możliwość wyboru formy opodatkowania dla tych gospodarstw rolniczych, które prowadzą działalność rolniczą w niewielkim rozmiarze, a których liczba w Polsce jest znaczna. Dla tych gospodarstw alternatywną formą płacenia podatku dochodowego na zasadach ogólnych mogłaby być odpowiednia dla działalności rolniczej forma ryczałtowa. Należy jednak dokładnie przeanalizować, czy ryczałt od przychodów ewidencjonowanych będzie korzystną formą opodatkowania tych podmiotów.

4.1.2. Podatek od działów specjalnych produkcji rolnej

Nie wszystkie dochody uzyskiwane z działalności rolniczej opodatkowane są wg jednolitych zasad. Opodatkowaniu podatkiem dochodowym na ogólnych zasadach obowiązujących osoby fizyczne i osoby prawne podlegają tylko te części działalności rolniczej, które ustawodawca określił jako działy specjalne produkcji rolnej. Koncepcja ich opodatkowania powstała w 1984 roku i obejmowała działy produkcji rolnej, takie jak: sadownictwo, kwaciarstwo, fermowy chów zwierząt. Do 1984 roku w rolnictwie polskim obowiązywał tzw. podatek gruntowy, którego podstawą wymiaru był przychód szacunkowy z 1 ha użytków rolnych. Pobierany od 1992 roku podatek dochodowy obejmuje stosunkowo wąski wachlarz działów specjalnych, zaliczając do nich: uprawy w szklarniach i ogrzewanych tunelach foliowych, uprawy grzybów i ich grzybni, uprawy roślin in vitro, fermową hodowlę i chów drobiu rzeźnego i mięsnego, wylęgarnie drobiu, hodowlę i chów zwierząt futerkowych i laboratoryjnych, hodowlę dżdżownic, entomofagów, jedwabników, prowadzenie pasiek oraz hodowlę i chów innych zwierząt poza gospodarstwem rolnym. Pełen wykaz rodzajów i rozmiarów działalności uznanych w myśl prawa podatkowego za działy specjalne produkcji rolnej zawiera załącznik nr 2 do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

U podatników prowadzących działy specjalne produkcji rolnej podstawą opodatkowania jest dochód, jaki osiągają z tej działalności. Podatnicy uzyskują-

cy dochody z działów specjalnych produkcji rolnej, którzy prowadzą działalność w jednostkach posiadających osobowość prawną (spółki z o.o., spółki akcyjne, spółdzielnie) mają obowiązek prowadzenia rachunkowości zgodnie z prawem bilansowym i na podstawie prawidłowo prowadzonych ksiąg rachunkowych określa się dochód podatkowy od działów specjalnych produkcji rolnej. Dla podatników będących osobami fizycznymi określenie wielkości dochodu do opodatkowania może być dokonane w oparciu o:

- normy szacunkowe dochodu rocznego,
- uproszczoną ewidencję polegającą na prowadzeniu podatkowej księgi przychodów i rozchodów,
- pełną ewidencję księgową w podmiotach prowadzących księgi rachunkowe.

Wyboru sposobu ustalania dochodu dokonuje sam podatnik. Jednakże możliwość wyboru sposobu ustalania dochodu z działów specjalnych produkcji rolnej jest ograniczona wielkością uzyskanego przychodu z tego źródła. W przypadku gdy podatnik prowadzi ewidencję księgową, a w roku poprzedzającym rok podatkowy przychody z działów specjalnych wyniosły co najmniej równowartość 1 200 000 Euro, osoby fizyczne osiągające te przychody są obowiązane do prowadzenia ksiąg rachunkowych (art. 2 ust. 1 pkt 2 ustawy o rachunkowości – Dz.U. z 2002 r. Nr 76, poz. 694 ze zm.). Wówczas na podstawie ksiąg ustalana jest podstawa opodatkowania (bez możliwości zastosowania norm szacunkowych dochodu). Natomiast w przypadku, gdy przychody z działów specjalnych za poprzedni rok podatkowy wyniosły mniej niż równowartość 1 200 000 euro, podatnik może prowadzić podatkową księgę przychodów i rozchodów i na jej podstawie ustalić dochód lub wybrać sposób ustalania dochodu przy zastosowaniu norm szacunkowych. Ustalany na podstawie ksiąg dochód podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym według progresywnej skali podatkowej lub według 19% liniowej stawki podatku. Wyboru sposobu opodatkowania podatnicy dokonują poprzez złożenie pisemnego oświadczenia.

Gdy podatnik nie prowadzi ksiąg podatkowych, dochód z działów specjalnych produkcji rolnej należy ustalić przy zastosowaniu norm szacunkowych dochodu (art. 24 ust. 4 zdanie drugie updof). Normy szacunkowe dochodu dla poszczególnych rodzajów działów specjalnych określa załącznik nr 2 do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. W tabeli 13 przedstawiono wybrane normy szacunkowe dochodu rocznego. Warto zauważyć, że podstawę opodatkowania, obliczoną przy zastosowaniu norm szacunkowych dochodu, stanowi dochód wynikający z iloczynu właściwej dla danego rodzaju produkcji działu specjalnego normy szacunkowej dochodu i ilości jednostek produkcji, których ta norma dotyczy. Podatek dochodowy, od tak ustalonego dochodu, oblicza się według progresywnej skali podatkowej.

Ustalenie dochodu z działów specjalnych produkcji rolnej przy zastosowaniu norm następuje tylko w sytuacji, kiedy podatnik nie ma obowiązku prowadzenia ksiąg. Normy szacunkowe są corocznie waloryzowane w stopniu odpowiadającym wskaźnikowi wzrostu cen towarowej produkcji rolniczej, ogłoszanemu przez Prezesa GUS w „Monitorze Polskim”.

Tabela 13. Rodzaje i rozmiary działów specjalnych produkcji rolnej oraz normy szacunkowe dochodu rocznego (wybrane pozycje)

Rodzaje upraw i produkcji	Jednostka powierzchni upraw i rodzajów produkcji	Norma szacunkowa dochodu rocznego (w zł)	
Uprawa w szklarniach ogrzewanych powyżej 25 m ² : rośliny ozdobne	1m ²	9,65	9,55
	pozostałe	3,59	3,55
Uprawa w szklarniach nieogrzewanych powyżej 25 m ² :	1m ²	2,21	2,19
Uprawa grzybów i grzybni - powyżej 25m ² powierzchni uprawowej	1m ²	4,15	4,11
Pasieki powyżej 80 rodzin	1 rodzina	2,76	2,73
Hodowla dżdżownic-powierzchnia łoża hodowlanego	1m ²	69,05	68,37
Hodowla i chów innych zwierząt poza gospodarstwem rolnym:			
- krowy powyżej 5 sztuk	1 sztuka	276,12	273,39
- cielęta powyżej 10 sztuk	1 sztuka	57,42	57,99
- tuczniaki powyżej 50 sztuk	1 sztuka	34,52	34,18
- konie rzeźne	1 sztuka	414,21	410,11
- konie hodowlane	1 sztuka stada	331,36	328,08
- hodowla psów rasowych	1 sztuka stada podstawowego	37,29	36,92

Źródło: Załącznik do rozporządzenia Ministra Finansów z 18 września 2008 r. w sprawie norm szacunkowych dochodu z działów specjalnych produkcji rolnej (Dz.U. nr 173, poz. 1073) oraz Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 16 września 2009r. w sprawie norm szacunkowych dochodów z działów specjalnych produkcji rolnej (Dz. U. nr 160 poz. 1269).

Ważnym dodatkowym kryterium, przesądzającym o tym, czy mamy do czynienia z działami specjalnymi produkcji rolnej jest rozmiar działalności. Dolne granice rozmiarów, od których wspomniane rodzaje działów specjalnych podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym określa Minister Rolnictwa i Rozwoju Wsi. Opodatkowanie tym podatkiem nie zwalnia od podatku rolnego gruntów pod obiektami służącymi do prowadzenia tych działów. Realne rozmia-

ry przychodów z działów specjalnych możliwe są do określenia jedynie wtedy, gdy podatnik prowadzi księgi, w których ujmuje te przychody. Jeśli podatnik nie prowadzi ksiąg, to wówczas urząd skarbowy wymierza podatek, przyjmując przeciętną wysokość przychodów i stosując szacunkowe normy rocznego przychodu określone w załączniku do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 24 marca 1995 r.

4.1.3. Podatek od nieruchomości i od środków transportowych

Podatek od nieruchomości i podatek od środków transportowych regulują przepisy ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2002 r. Nr 9, poz. 84 z późn. zm.). Opodatkowaniu **podatkiem od nieruchomości** podlegają grunty, budynki lub ich części, budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości nie podlegają grunty sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne, grunty zadrzewione i zakrzewione na użytkach rolnych lub lasy, z wyjątkiem zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej. Te liczne wyłączenia podatkowe powodują, iż podatek od nieruchomości pełni marginalną rolę w systemie obciążeń podatkowych rolnictwa. Każdego roku Minister Finansów określa górne stawki podatku od nieruchomości. Podstawą ich określenia jest wzrost cen towarów i usług konsumpcyjnych w okresie trzech kwartałów roku poprzedzającego dany rok podatkowy. Wymiaru podatku od nieruchomości dokonują rady gmin. Stawki ustalone przez rady gmin nie mogą przekroczyć ustawowo ustalonych górnych stawek podatkowych.

Podatek od środków transportowych dotyczy gospodarstw rolnych sporadycznie, ponieważ tylko nieliczne z nich posiadają środki transportowe objęte opodatkowaniem. Jest to wynik tego, iż opodatkowaniu podatkiem od środków transportowych podlegają: samochody ciężarowe o ładowności powyżej 3,5 ton, ciągniki siodłowe i balastowe o dopuszczalnej masie całkowitej zespołu pojazdów powyżej 3,5 tony, przyczepy i naczepy o ładowności powyżej 7 ton, z wyjątkiem przyczep wykorzystanych na cele rolnicze przez podatnika podatku rolnego, autobusy. Roczna górna stawka podatku ustalana jest przez ministra finansów, a wysokość poszczególnych stawek ustalają rady gmin. Podatek płatny jest w dwóch równych ratach w terminie do 15 lutego i 15 września każdego roku.

4.1.4. Podatek leśny

Podatkiem leśnym objęte są osoby fizyczne, osoby prawne, jednostki organizacyjne nie mające osobowości prawnej, które: są właścicielami albo samodzielnymi posiadaczami lasów, posiadają lasy stanowiące własność Skarbu Państwa lub gminy na podstawie zawartej umowy lub innego tytułu prawnego, po-

zostają w zarządzie Lasów Państwowych oraz wchodzi w skład zasobów Agencji Nieruchomości Rolnych, są użytkownikami wieczystymi.

Opodatkowaniu podatkiem leśnym podlegają wszystkie lasy¹⁵⁶ oraz grunty związane z gospodarką leśną, zajęte pod wykorzystywane dla jej potrzeb budynki, budowle, urządzenia melioracji wodnej, drogi leśne, miejsca składowania drewna i inne. Podatek leśny obciąża więc wszystkie podmioty, w tym również gospodarstwa rolne, których część powierzchni zajmują lasy.

Konstrukcja podatku leśnego jest bardzo podobna do podatku rolnego. Podstawę opodatkowania stanowi powierzchnia lasu, wyrażona w hektarach, wynikająca z ewidencji gruntów i budynków. Podatek leśny od 1 ha, za rok podatkowy wynosi równowartość pieniężną 0,220 m³ drewna, obliczaną według średniej ceny sprzedaży drewna uzyskanej przez nadleśnictwa za pierwsze trzy kwartały roku poprzedzającego rok podatkowy. Dla lasów ochronnych oraz lasów wchodzących w skład rezerwatów przyrody i parków narodowych stawka podatku leśnego ulega obniżeniu o 50%. Taka konstrukcja wskazuje, że podobnie jak w podatku rolnym brakuje wyraźnego związku wysokości podatku z osiągniętymi dochodami z produkcji leśnej, czy też z rzeczywistą wartością lasu. Niewątpliwą jednak zaletą tego podatku jest łatwość jego wymiaru.

Przy wymiarowaniu podatku leśnego występują zwolnienia przedmiotowe (drzewostan w wieku do 40 lat oraz wpisany do rejestru zabytków). Ponadto Rada Gminy może, w drodze uchwały, wprowadzić także inne zwolnienia o charakterze przedmiotowym i podmiotowym.

4.1.5. Podatek od spadków i darowizn

Podatek ten płacą osoby fizyczne, które nabyły rzeczy albo prawa majątkowe znajdujące się na terenie kraju, w wyniku spadku lub darowizny. Jego wysokość ma istotne znaczenie przy zmianie pokoleniowej w gospodarstwach rolnych, a co za tym idzie wpływa na stopień wykorzystania rent strukturalnych. W związku z tym ustawodawca przewidział dla gospodarstw rolnych liczne zwolnienia. Zgodnie z ustawą o podatku od spadków i darowizn¹⁵⁷ zwolnione z tego podatku, są między innymi:

- nabycie własności i prawa użytkowania wieczystego gospodarstwa rolnego lub jego części, z wyjątkiem budynków mieszkalnych oraz budynków i urządzeń do prowadzenia działów specjalnych produkcji rolnej, pozostałych składników gospodarstwa rolnego np. inwentarza żywego,

¹⁵⁶ Lasem jest grunt o zwartej powierzchni stanowiącej co najmniej 0,10 ha, pokryty roślinnością leśną, drzewami i krzewami oraz runem leśnym – lub przejściowo jej pozbawiony.

¹⁵⁷ Ustawa z dnia 28 lipca 1983 roku o podatku od spadków i darowizn (Dz. U. z 2004 r. Nr 142, poz. 1514 z późn. zm.).

- nabycie własności i prawa użytkowania wieczystego gospodarstwa rolnego lub jego części, wraz z budynkami mieszkalno-gospodarczymi oraz innych praw do takiego gospodarstwa, jeżeli umowa została zawarta na podstawie przepisów o ubezpieczeniu społecznym rolników,
- nabycie przez rolnika pojazdów i maszyn rolniczych oraz części do tych pojazdów, pod warunkiem że zostaną one utrzymane (nie sprzedawane i nie подарowane) przez co najmniej trzy lata,
- nabycie własności budynków gospodarczych służących bezpośrednio produkcji rolniczej prowadzonej na użytkach rolnych o powierzchni do 1 ha, gdy nabywcą jest osoba prowadząca gospodarstwo rolne zaliczona do I grupy podatkowej.

Ustawa traktuje więc liberalnie składniki majątkowe należące do gospodarstwa rolnego, a jej celem jest przede wszystkim ochrona warsztatu pracy rolnika¹⁵⁸.

5.1.4. Podatek od towarów i usług (VAT)

Podatek od towarów i usług został wprowadzony w Polsce w 1993 roku i zastąpił istniejący ówczesnie podatek obrotowy. Niestety podatek ten nie objął wówczas rolnictwa, które do 4 września 2000 roku korzystało ze zwolnienia w zakresie opodatkowania obrotu. Do tego czasu producenci rolni byli na gruncie podatku VAT dyskryminowani. Zwolnienie bowiem produktów rolnych z tego podatku było korzystne tylko pozornie, w istocie pozbawiało możliwości zwrotu podatku naliczonego, zapłaconego w poprzedniej fazie obrotu. Producenci rolni byli więc traktowani jak konsumenci, którym nie przysługuje prawo do odliczenia zapłaconego wcześniej podatku od wartości dodanej. Wprowadzenie w 2000 roku podatku VAT w rolnictwie¹⁵⁹ problem ten rozwiązało. Obecnie podstawę prawną i zasady stosowania tego podatku określa Ustawa o podatku od towarów i usług dnia 11 marca 2004 r. (Dz.U. Nr 54, poz. 535 z późniejszymi zmianami), rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 27 kwietnia 2004 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 97, poz. 970 z późn. zm.) oraz rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 5 kwietnia 2004 r. w sprawie wzorów dokumentów związanych z rejestracją podatników w zakresie podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 55, poz. 539 z dnia 5 kwietnia 2004 r.). Zgodnie z ustawą podatnikami są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą.

¹⁵⁸ I. Czaja-Hliniak, *Status podatkowy gospodarstwa rolnego*, [w:] A. Pomorska (red. nauk), *Polski system podatkowy. Założenia i praktyka*. Wydawnictwo UMCS, Lublin 2004, s. 326.

¹⁵⁹ Ustawa z dnia 20 lipca 2000 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. z 2000 r. Nr 68, poz.805).

W polskim rolnictwie funkcjonują dwie metody rozliczania podatku VAT, tj. system ryczałtowy oraz zasady ogólne. Niezależnie od przyjętej formy rozliczeń, opodatkowanie podatkiem od towarów i usług produktów rolnych umożliwia producentom rolnym odliczenie tego podatku zawartego w cenach środków nabywanych do produkcji rolnej. Z zapisów ustawy wynika, że rolnicy mogą podlegać szczególnym procedurom podatkowym VAT – tzw. rolnicy ryczałtowi, którym przysługuje preferencyjna stawka podatku VAT. System zryczałtowanego zwrotu podatku VAT zawartego w cenach towarów i usług nabywanych do produkcji rolnej polega na uproszczonym rozliczaniu podatku VAT od sprzedaży produktów rolnych. Rolnikiem ryczałtowym jest każdy rolnik dokonujący sprzedaży nieprzetworzonych produktów rolnych pochodzących z własnej działalności rolniczej, jeśli nie jest obowiązany do prowadzenia ksiąg rachunkowych. Rolnicy „ryczałtowi” są zwolnieni z wystawiania faktur, prowadzenia ewidencji sprzedaży, składania w urzędach skarbowych deklaracji VAT, dokonania zgłoszenia rejestracyjnego. Zryczałtowany zwrot podatku VAT polega na tym, że kwota ryczałtu jest wypłacana rolnikowi przez nabywcę produktów rolnych. Nabywca produktów rolnych, będący równocześnie podatnikiem podatku VAT, wypłacony rolnikowi ryczałt podatkowy rozlicza z urzędem skarbowym jako podatek naliczony. Rolnikiem ryczałtowym może być każdy rolnik dokonujący sprzedaży nieprzetworzonych produktów rolnych pochodzących z własnej działalności rolniczej, jeśli przepisy nie zobowiązują go do prowadzenia pełnej rachunkowości.

Rolnicy zobowiązani na podstawie przepisów ustawy o rachunkowości do prowadzenia ksiąg rachunkowych rozliczają podatek VAT na zasadach ogólnych. Rolnicy ci obowiązani są składać deklaracje podatkowe dla podatku od towarów i usług za okresy miesięczne w terminie do 25 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał obowiązek podatkowy. Rolnik sprzedający wyłącznie produkty rolne może składać deklaracje podatkowe dla potrzeb podatku VAT za okresy kwartalne w terminie do 25 dnia miesiąca następującego po kwartale, w którym powstał obowiązek podatkowy, po uprzednim pisemnym zawiadomieniu urzędu skarbowego (nie później niż do końca kwartału poprzedzającego kwartał, za który pierwszy raz będzie składana deklaracja) o wyborze kwartalnego rozliczania się z podatku VAT.

Rysunek 25. Schemat rozliczania podatku VAT w systemie ryczałtowym



Źródło: opracowanie własne.

Rolnicy ryczałtowi mają prawo do wyboru rozliczania się według zasad ogólnych po spełnieniu następujących warunków: dokonania w poprzednim roku podatkowym sprzedaży produktów rolnych o wartości przekraczającej 20 tys. zł, z wyłączeniem produktów importowanych oraz sprzedaży w ramach prowadzonej działalności handlowej, dokonania zgłoszenia rejestracyjnego w urzędzie skarbowym, prowadzenia przez okres co najmniej 3 kolejnych miesięcy poprzedzających miesiąc, od którego rolnik zamierza rozliczać się według zasad ogólnych, dziennej ewidencji sprzedaży, prowadzenia po dokonaniu zgłoszenia rejestracyjnego ewidencji sprzedaży i zakupów umożliwiającej sporządzanie deklaracji dla podatku od towarów i usług.

Rysunek 26. Schemat rozliczenia podatku VAT na zasadach ogólnych



Źródło: opracowanie własne.

Rolnicy, którzy wybiorą możliwość rozliczania się z podatku VAT według zasad ogólnych, mogą powrócić do systemu ryczałtowego nie wcześniej niż po upływie 3 lat od daty rezygnacji z zasad ryczałtowych. Podatnikom, u których wartość sprzedaży opodatkowanej nie przekroczyła łącznie w poprzednim roku podatkowym kwoty wyrażonej w złotych odpowiadającej równowartości 10 000 euro przysługuje zwolnienie od podatku od towarów i usług. Do wartości sprzedaży nie wlicza się kwoty podatku. W przypadku przekroczenia tej kwoty przez podatnika, w ciągu danego roku, zwolnienie to traci moc z chwilą tego przekroczenia.

5. Możliwości wprowadzenia podatku dochodowego w polskim rolnictwie

W kontekście wprowadzenia podatku dochodowego w rolnictwie ważnym problemem stojącym przed decydentami jest wybór jego właściwej konstrukcji, dostosowanej zarówno do potrzeb rolnictwa, jak i całej gospodarki.

Dotychczasowe zmiany polskiego systemu podatkowego wynikały przede wszystkim z wewnętrznych przemian gospodarki i w niewielkim stopniu dotyczyły rolnictwa. Obecna sytuacja gospodarcza, a przede wszystkim kryzys finansów publicznych, stają się przyczynkiem do przeprowadzenia gruntowniejszych reform systemu podatkowego. Zmiany te mają dotyczyć rozszerzenia zakresu podmiotowego podatku dochodowego, którym zostałyby objęte indywidualne gospodarstwa rolne. Problem jest niezwykle istotny, bowiem z jednej strony brak podatku dochodowego w rolnictwie narusza zasadę powszechności opodatkowania, z drugiej zaś w wyniku wprowadzenia podatku dochodowego w rolnictwie może nastąpić uszczuplenie dochodów rolników, które mogłyby stanowić ich kapitał własny. Co jest z tym związane, zmniejszona zostanie kwota, która mogłaby być przeznaczona na cele rozwojowe gospodarstw czy też ich oszczędności, rozumiana jako konsumpcja odroczone w czasie.

5.1. Wpływ wyboru formy opodatkowania działalności rolniczej podatkiem dochodowym na sytuację finansową gospodarstw

Jednym z najważniejszych problemów w działalności podmiotów gospodarczych jest osiągnięcie jak najwyższych korzyści nie tylko ograniczając koszty prowadzonej działalności, ale wybierając jak najkorzystniejszą możliwość rozliczania podatku dochodowego, a co za tym idzie wybór formy rozliczania się z podatków. W przypadku włączenia rolnictwa do powszechnego systemu podatkowego, każde gospodarstwo stanie również przed dylematem wyboru sposobu rozliczania się z budżetem państwa. Wychodząc z założenia ogromnej różnorodności indywidualnych gospodarstw rolnych i ich sytuacji ekonomicznej przed wprowadzeniem opodatkowania ich dochodów, rodzi się pytanie, jakie

wprowadzić mechanizmy opodatkowania dochodów rolników w ramach podatku dochodowego od osób fizycznych i jakie to będzie miało konsekwencje (zwłaszcza finansowe) z jednej strony dla rolnika, a z drugiej zaś dla budżetu państwowego. Należy ponadto zauważyć, że podatek dochodowy należy rozpatrywać w kontekście ewentualnej likwidacji podatku rolnego oraz zmian w systemie ubezpieczeń społecznych i zdrowotnych rolników. Tylko takie kompleksowe podejście może przynieść optymalne efekty.

5.1.1. Cel i założenia badawcze

Celem opracowania było przedstawienie symulacji i konsekwencji finansowych zastąpienia podatku rolnego w gospodarstwach rolnych podatkiem dochodowym i wskazanie wybranych trudności związanych z włączeniem rolnictwa do systemu podatku dochodowego od osób fizycznych. Podjęto również próbę odpowiedzi na pytanie: który rodzaj podatku dochodowego będzie korzystniejszy dla rolników, a który dla budżetów gmin? Założono, iż zastąpienie podatku rolnego dochodowym będzie wpływało niekorzystnie na sytuację dochodową gospodarstw rolnych, a skala tego wpływu będzie zależała od przyjętej formy opodatkowania dochodów rolniczych, typu rolniczego żywotności ekonomicznej gospodarstwa.

Próbę badawczą stanowiły indywidualne gospodarstwa rolne prowadzące rachunkowość rolną w ramach systemu FADN. Badaniem objęto 9732 gospodarstwa, które w analizowanych latach 2007-2009 nieprzerwanie prowadziły rachunkowość rolną. Obliczeń dokonano dla grup gospodarstw rolnych sklasyfikowanych według dwóch podstawowych kryteriów: typu rolniczego, żywotności ekonomicznej oraz wielkości obszarowej gospodarstwa (tabela 14).

Tabela 14. Wybrane kryteria grupowania gospodarstw oraz ich średni udział w badanej populacji (%)

Typ rolniczy	ESU
- Uprawy polowe (TF1) – (25,3%) - Zwierzęta ziarnożerne (TF7) – (12,0%)	Bardzo małe < 4 ESU – (10,8%) Małe 4-8 ESU – (20,7%) Średnio małe 8-16 ESU – (29,2%) Średnio duże 16-40 ESU – (29,7%) Duże 40-100 ESU – (9,6%) Bardzo duże > 100 ESU – (10,6%)

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych FADN.

Do wyliczenia podatku dochodowego zastosowano przepisy podatkowe obowiązujące w 2009 roku. Zgodnie z tymi przepisami osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą mogą płacić podatek w formie: karty podatko-

wej, ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych, podatku liniowego albo podatku progresywnego. Różnice pomiędzy poszczególnymi podatkami wynikają ze sposobu określenia podstawy do opodatkowania (przychodu lub dochodu), sposobu obliczenia podatku, z zakresu podmiotowo-przedmiotowego każdego z podatków, obowiązków ewidencyjno-sprawozdawczych. Za najkorzystniejszą formę opodatkowania uznaje się taką, która zapewnia podatnikowi przy danym przychodzie z prowadzonej działalności największą kwotę dochodu po opodatkowaniu, jak również charakteryzuje się prostotą ustalenia dochodu do opodatkowania. W praktyce tylko jedna z nich – w określonych warunkach charakterystycznych i właściwych dla każdego przedsiębiorcy – jest metodą optymalną. Konsekwencje źle wybranej formy opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych są istotne i mogą być nimi m.in. nadmierne obciążenia podatkowe.

W niniejszym opracowaniu założono, że rolnik będzie miał prawo wyboru prowadzenia ewidencji księgowej dla celów podatkowych z takich form, jak: ewidencja przychodów, podatkowa księga przychodów i rozchodów czy księgi rachunkowe. Wybór danej formy ewidencji będzie wpływał na charakter podatku dochodowego – podatek uproszczony (ryczałtowy) czy podatek na zasadach ogólnych (liniowy lub progresywny) oraz na wielkość ryzyka podatkowego. Wprowadzenie podatku dochodowego do działalności rolniczej będzie wiązało się ze zmianami w podatku rolnym, w pracy założono likwidację tego podatku. W związku z powyższym, do obliczenia obciążeń gospodarstw rolniczych podatkiem dochodowym przyjęto trzy warianty rozwiązań: model ryczałtowy, progresywny i liniowy. Szczegółowe założenia do modeli zostały zaprezentowane w tabeli 15.

Tabela 15. Założenia do hipotetycznych modeli podatkowych w gospodarstwach rolniczych

Wyszczególnienie	Model A (ryczałtowy)	Model B (progresywny)	Model C (liniowy)
Podstawa opodatkowania	Przychód ze sprzedaży	Dochód = Przychód ze sprzedaży – koszty uzyskania przychodu	Dochód = Przychód ze sprzedaży – koszty uzyskania przychodu
Stawka podatku	3%	18 (32)%	19%
Zmniejszenia przychodu	<ul style="list-style-type: none"> - przekazania do gospodarstwa - zużycie wewnętrzne; - dopłaty do działalności operacyjnej, inwestycyjnej; - saldo podatków VAT z działalności operacyjnej i inwestycyjnej. 		
Koszty uzyskania przychodu	<ul style="list-style-type: none"> - zużycie pośrednie (koszty bezpośrednie i ogólnogospodarcze); - amortyzacja; - koszty czynników zewnętrznych (wynagrodzenie, czynsze i odsetki). 		

Źródło: opracowanie własne.

Największym problemem dla badacza oceniającego sytuację ekonomiczną gospodarstw rolnych pozostaje jednak rachunek dochodów rolniczych, bowiem gospodarstwa rolne nie mają obowiązku prowadzenia zapisów księgowych i co za tym idzie, trudno jest ustalić faktyczny dochód gospodarstwa. Stan taki prowadzi do wyboru form uproszczonych – czyli dochodu szacunkowego – jako podstawy naliczania podatku dochodowego. Istotnym problemem jest wybór właściwej metody szacowania dochodu do celów podatkowych.

W sensie ekonomicznym dochodem dla celów podatkowych jest dochód czysty, rozumiany jako różnica pomiędzy produkcją globalną a sumą takich składników jak: obrót wewnętrzny, nakłady pochodzenia rolniczego z zewnątrz gospodarstwa, nakłady pochodzenia nierolniczego, amortyzacja, opłata siły roboczej. Z prawnego punktu widzenia opodatkowany powinien być dochód, rozumiany jako nadwyżka przychodów nad kosztami ich uzyskania. Problematyczne w obu przypadkach jest określenie wykazu tzw. kosztów uzyskania, które formalnie mogą pomniejszać dochód. Rozwiązaniem najlepszym metodycznie i rachunkowo jest oparcie podatku dochodowego na dochodzie obliczonym przy pomocy pełnej lub uproszczonej rachunkowości. W każdym przypadku zasadnicze znaczenie będzie miała definicja przychodu oraz katalog kosztów uzyskania, ulg oraz zwolnień. Szersze informacje w kwestii obliczania dochodów rolniczych do opodatkowania zostaną ujęte w kolejnym raporcie Programu Wieloletniego dla zadania 4503. Brak odpowiednich wytycznych w kwestii liczenia dochodów rolniczych może istotnie wpływać na wyniki przeprowadzonych symulacji.

W pracy za podstawę opodatkowania przyjęto przychód pomniejszony o koszty jego uzyskania. Tak otrzymany wynik został nazwany dochodem. W zależności od przyjętej formy opodatkowania przyjęto różne warianty obliczania przychodów i kosztów, co zostało przedstawione w Tabeli 17 oraz opisane poniżej. Podstawą opodatkowania dla naliczania podatku ryczałtowego była produkcja roślinna, zwierzęca i pozostała. Z podstawy opodatkowania wyłączone przekazania do gospodarstwa domowego, zużycie wewnętrzne, dopłaty do działalności operacyjnej i inwestycyjnej oraz saldo podatku VAT z działalności operacyjnej i inwestycyjnej. Podstawa ta została nazwana przychodem. Jako podstawę opodatkowania na zasadach ogólnych przyjęto produkcję roślinną, zwierzęcą i pozostałą z wyłączeniem dopłat do działalności operacyjnej i inwestycyjnej oraz salda podatku VAT z działalności operacyjnej i inwestycyjnej. W przychodach została ujęta różnica stanu zapasów. Tak uzyskany przychód został pomniejszony o koszty uzyskania przychodu, tj. zużycie pośrednie (koszty bezpośrednie produkcji roślinnej i zwierzęcej oraz koszty ogólnogospodarcze, w tym koszty utrzymania maszyn, budynków, energii, usług, wody, telefoniczne), amortyzację oraz koszty czynników zewnętrznych (wynagrodzenia za pracę

najemną, czynsz i odsetki). Spośród możliwych do wykorzystania ulg zastosowano tylko odliczenie składek na ubezpieczenie społeczne rolników, były to składki rzeczywiście odprowadzone przez rolników do KRUS.

Przedstawiona propozycja wykorzystuje podstawowe założenia polskiego systemu podatkowego, niemniej jednak możliwych rozwiązań w tym zakresie jest wiele. Zaprezentowane wyniki mają charakter wyłącznie szacunkowy, co powoduje, że należy do nich podchodzić z należytą ostrożnością. Analizy wysokości podatku dochodowego przeprowadzono dla różnych form ewidencji księkowej, pogłębiono analizą ryzyka podatkowego i dokonano oceny jego wpływu na konsekwencje podatkowe w analizowanych gospodarstwach.

5.2. Wpływ wybranej formy opodatkowania na działalność rolniczą i budżet państwa

Przeprowadzona symulacja opodatkowania działalności rolniczej podatkiem dochodowym wskazuje, że wpływ na sytuację ekonomiczną analizowanych gospodarstw będzie miał rodzaj opodatkowania, typ rolniczy gospodarstwa oraz żywotność ekonomiczna.

Dla zobrazowania sytuacji gospodarstw po włączeniu ich do systemu opodatkowania przeprowadzono symulację dla dwóch wybranych kierunków produkcji „uprawy polowe” i „zwierzęta ziarnożerne”. Badania wskazują, że dochody wybranych typów gospodarstw po wprowadzeniu podatku dochodowego zmniejszyłyby się od ok. 8 do ok. 39%. Spadek dochodów przy opodatkowaniu podatkiem rolnym wyniósł w analizowanym okresie od ok. 2 do ok. 30%, w zależności od typu, formy opodatkowania i okresu badawczego. Okazuje się, że najkorzystniejszą formą opodatkowania dla gospodarstw reprezentujących oba typy produkcyjne jest podatek rolny, przy czym wpływ tego podatku byłby bardziej odczuwalny przez gospodarstwa wyspecjalizowane w produkcji roślinnej. Zastąpienie podatku rolnego podatkiem dochodowym pogorszyłoby sytuację ekonomiczną badanych gospodarstw, co prezentują wyniki zawarte w Tabeli 16.

Tabela 16. Zmniejszenia dochodów gospodarstw o typie produkcyjnych „uprawy polowe” w zależności od przyjętej formy opodatkowania w latach 2007- 2009

Lata badań	Uprawy polowe							
	podatek rolny		Ryczałt		PDOFpro		PDOFlin	
	wysokość dochodów po opodatkowaniu (w zł)	spadek dochodów (%)	wysokość dochodów po opodatkowaniu (w zł)	spadek dochodów (%)	wysokość dochodów po opodatkowaniu (w zł)	spadek dochodów (%)	wysokość dochodów po opodatkowaniu (w zł)	spadek dochodów (%)
2007	62213	4,0	59174	8,7	53983	16,7	52793	18,6
2008	22095	13,4	20119	21,1	21757	14,7	20961	17,8
2009	8517	29,4	7388	38,8	10768	10,8	10110	16,2

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych FADN.

Istotny wpływ na uzyskane wyniki symulacji miał okres badawczy. Dochody gospodarstw wyspecjalizowanych w uprawach polowych w roku 2007 byłyby najwyższe przy zastosowaniu podatku rolnego, a w dalszej kolejności podatku ryczałtowego. Bardzo negatywny wpływ na wielkość dochodów rolnika w tych gospodarstwach miałyby zakładany podatek liniowy. Zgodnie z obliczeniami spadek dochodów w tych gospodarstwach na skutek wprowadzenia podatku liniowego w roku 2007 wyniósłby 18,6% i byłby wyższy o 1,9 p.p. od zastosowanego podatku progresywnego. Korzystnie w roku 2007 na tle proponowanych podatków dochodowych wypada podatek ryczałtowy, który spowodowałby umniejszenie dochodów o 8,7%. Nieco inaczej wyniki te przedstawiają się w roku 2008 i 2009. Dla porównania w roku 2009 najkorzystniejszą formą opodatkowania byłby podatek progresywny, który powodowałby spadek dochodów o 10,8%, następnie podatek liniowy (spadek o 16,2%), rolny (spadek o 29,4%) i podatek ryczałtowy (spadek o 38,8%). Sytuacja ta jest wynikiem bardzo niekorzystnej koniunktury gospodarczej w roku 2009. Wskaźnik nożyc cen w tym okresie wyniósł 96,0%, co oznaczało niską rentowność gospodarstw. W takiej sytuacji rolnicy, dla których podstawą opodatkowania byłby rzeczywisty dochód, zapłaciliby stosunkowo niskie podatki w porównaniu do podatku rolnego i ryczałtowego. Analiza wskazuje, że rozpiętość pomiędzy badanymi formami opodatkowania byłaby znacząca, a forma opodatkowania ma istotny wpływ na wysokość odprowadzanych podatków i tym samym kondycję finansową gospodarstw. Należy zauważyć, że opodatkowanie progresywne w znacznie większym stopniu reaguje na zmianę sytuacji ekonomicznej podmiotów aniżeli podatek liniowy. Podatek rolny i podatek ryczałtowy nie wykazują związku z sytuacją ekonomiczną gospodarstwa i muszą być zapłacone sytuacji pojawienia się straty.

W przypadku gospodarstw reprezentujących typ produkcyjny „zwierzęta ziarnożerne” (Tabela 17) wprowadzenie podatku dochodowego spowodowałoby znaczne zmniejszenie dochodów tych podmiotów w stosunku do obecnie płaconego podatku rolnego. W analizowanym okresie podatek rolny umniejszył dochody analizowanych jednostek o ok. 2%. Po objęciu rolników podatkiem dochodowym, ich dochody zmniejszyłyby się w przedziale 13,7-20% w zależności od przyjętej formy opodatkowania. Oznacza to, że po objęciu rolników podatkiem dochodowym rozpiętość w zakresie spadku dochodów byłaby niewielka. Zarówno opodatkowanie według skali progresywnej, liniowej jak i podatkiem ryczałtowym spowodowałoby zbliżoną obniżkę dochodów w tych gospodarstwach. Należy jednak zauważyć, że w podmiotach reprezentujących typ zwierzęcy w roku 2009 mogło nastąpić zwiększenie skali produkcji, bowiem przy słabej koniunkturze gospodarczej dochody tych jednostek były znacząco wyższe od dochodów w roku 2007.

Tabela 17. Zmniejszenia dochodów gospodarstw o typie produkcyjnym „zwierzęta ziarnożerne” w zależności od przyjętej formy opodatkowania w latach 2007- 2009

Lata badań	Zwierzęta ziarnożerne							
	podatek rolny		Ryczałt		PDOFpro		PDOFlin	
	wysokość dochodów po opodatkowaniu (w zł)	spadek dochodów (%)	wysokość dochodów po opodatkowaniu (w zł)	spadek dochodów (%)	wysokość dochodów po opodatkowaniu (w zł)	spadek dochodów (%)	wysokość dochodów po opodatkowaniu (w zł)	spadek dochodów (%)
2007	54557	1,7	46928	15,5	46378	16,4	45284	18,4
2008	56622	2,0	46182	20,0	48240	16,5	47124	18,4
2009	72415	1,8	63619	13,7	61372	16,8	60098	18,5

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych FADN.

Przeprowadzone dla wybranych typów produkcyjnych analizy wskazują, że podatek progresywny, ze względu na szerszy katalog ulg i zwolnień, jest bardziej korzystny od podatku liniowego (niemniej jednak różnice te są niewielkie). To pozwala przypuszczać, że przy określonym poziomie dochodów skala progresywna będzie w najlepszym stopniu wpisywać się w oczekiwania podatników. Powyższą analizę pogłębiono obliczeniami relacji podatku dochodowego do obecnego podatku rolnego dla dwóch skrajnych i odmiennych gospodarczo okresów badawczych (Tabela 18). Z analizy wynika, że gospodarstwa reprezentujące te dwa typy rolnicze przekroczyły roczny dochód, powyżej którego następował obowiązek zapłaty podatku dochodowego od osób fizycznych w przypadku podatku progresywnego, tym bardziej również mogły skorzystać z podat-

ku liniowego. Żadne z analizowanych gospodarstw nie przekroczyło limitu dla stosowania ryczałtu, więc również mogłyby opodatkować swoje dochody ryczałtem. W przypadku upraw polowych najkorzystniejszą formą opodatkowania w roku 2007 byłby ryczałt. Należy jednak zauważyć, że podatek ten byłby jednak ponad dwukrotnie wyższy niż dotychczas stosowany podatek rolny. Zastosowanie podatku liniowego bądź progresywnego spowodowałoby jeszcze większy wzrost obciążeń podatkowych w stosunku do modelu ryczałtowego, jak również obecnego podatku rolnego. Sytuacja ta jest wynikiem stosunkowo niskiego poziomu kosztów w gospodarstwach o typie uprawy polowe w porównaniu do pozostałych typów gospodarstw (nieco ponad 70%). Nieco inaczej wyniki te kształtowały się w roku 2009, w którym to najkorzystniejszą formą opodatkowania byłby podatek progresywny, w dalszej kolejności liniowy, a następnie podatek ryczałtowy. Co więcej, w roku 2009 podatek progresywny stanowiłby zaledwie 20% podatku rolnego, co wskazuje, że rolnicy wyraźnie skorzystaliby zarówno na tej formie opodatkowania, jak i na modelu liniowym.

Tabela 18. Wysokość podatku dochodowego (w tys. zł) oraz jego relacja do obecnego podatku rolnego (krotność) w latach 2007 i 2009

Typ rolniczy	Model A (Ryczałt)		Model B (PDOFpro)		Model C (PDOFlin)	
	2007	2009	2007	2009	2007	2009
Uprawy polowe	5,9 (2,3)	4,9 (1,4)	10,4 (4,0)	0,9 (0,2)	11,6 (4,4)	1,5 (0,4)
Zwierzęta ziarnożerne	10,9 (10,7)	11,4 (8,7)	8,9 (9,3)	12,0 (9,1)	9,9 (10,5)	13,2 (10,1)

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych FADN

Nieco inaczej kształtowałyby się sytuacja dla typu „zwierzęta ziarnożerne”. Najkorzystniejszą formą opodatkowania dla tych gospodarstw byłby model progresywny, zarówno w roku 2007 oraz 2009. Gospodarstwa te posiadają odmienną strukturę przychodów i kosztów w porównaniu do typu „uprawy polowe”, w typie tym koszty stanowiły ok. 97% przychodów w analizowanym okresie. Na uwagę zasługuje również fakt, że wprowadzenie podatku dochodowego spowodowałoby znaczny wzrost obciążeń w porównaniu do obecnego podatku rolnego. Wyniki te również wskazują, że obecnie gospodarstwa o typie „zwierzęta ziarnożerne” są beneficjentami systemu, bowiem ich wyniki ekonomiczne nie mają związku z płaconym podatkiem rolnym i nie zależą od wielkości obszarowej gospodarstwa.

W celu poszerzenia zakresu analiz, przeprowadzono symulację podatku dochodowego dla gospodarstw pogrupowanych według ich żywotności ekonomicznej (tabela 19). Tak dokonany podział pozwala na ocenę zaangażowanego

zasobu ziemi użytkowanej rolniczo kształtującej poziom ESU. Poziom siły ekonomicznej może być zatem parametrem oceny zasadności wysokości obciążeń fiskalnych w gospodarstwach rolniczych. Wyniki obliczeń pozwalają stwierdzić, że najkorzystniejszą formą opodatkowania dla tak grupowanych gospodarstw w okresach niekorzystnych dla rolnictwa byłby podatek progresywny. Korzystna koniunktura gospodarcza przemawia jednak za utrzymaniem podatku rolnego, a dopiero w dalszej kolejności podatku progresywnego. Dane wskazują, że obecnie płacony podatek rolny w najmniejszym stopniu uszczupla dochody gospodarstw najbardziej żywotnych ekonomicznie (>40 ESU), co oznacza, że gospodarstwa te są beneficjentami obecnego systemu. Po zastąpieniu podatku rolnego podatkiem dochodowym bardzo korzystne dla tej grupy gospodarstw byłoby liniowe opodatkowanie dochodów.

Tabela 19. Zmniejszenia dochodów gospodarstw klasyfikowanych według siły ekonomicznej w zależności od przyjętej formy opodatkowania w latach 2007- 2009 (krotność)

Lata badań	Rodzaj podatku	< 4 ESU	4-8 ESU	8-16 ESU	16-40 ESU	40-100 ESU	> 100 ESU
2007	PR	4,5	3,9	3,0	2,5	2,1	1,8
	Ryczałt	11,9	10,3	9,2	9,0	9,9	nd
	PDOFprog	10,7	12,9	15,4	16,6	22,6	28,5
	PDOFlin	17,1	17,4	18,1	18,5	18,7	18,8
2008	PR	27,1	11,7	7,6	5,4	4,4	4,1
	Ryczałt	46,1	25,7	18,7	16,1	16,9	nd
	PDOFprog	KWP	6,8	13,1	15,8	16,9	25,4
	PDOFlin	9,8	15,3	17,2	18,1	18,5	18,7
2009	PR	0	23,3	12,5	8,9	5,1	3,1
	Ryczałt	0	37,5	23,6	20,9	15,9	nd
	PDOFprog	strata	0,0	10,2	14,4	16,9	26,7
	PDOFlin	strata	11,5	15,9	17,5	18,4	18,8

Legenda: Strata - brak dochodu, O - nie wystąpił podatek z tyt. ulg, KWP - kwota wolna od podatku, nd - przekroczenie progu, brak możliwości skorzystania z tej formy opodatkowania
Źródło: opracowanie własne na podstawie danych FADN.

W przypadku gospodarstw słabszych ekonomicznie, korzystny byłby progresywny podatek dochodowy. Jego wprowadzenie bowiem w mniejszym stopniu wpłynęłoby na zmniejszenie ich dochodów. W roku 2008 gospodarstwa o najmniejszej sile ekonomicznej mogłyby nie zapłacić podatku progresywnego, na co wpływ miałby cały katalog ulg i odliczeń, które są możliwe do zastosowania w tej formie. Należy również zauważyć, że podatek ryczałtowy w roku 2007 i 2008 byłby najmniej korzystną formą opodatkowania zwłaszcza w go-

spodarstwach najmniej żywotnych. Zgodnie z ustawą o podatku ryczałtowym ze zryczałtowanych stawek opodatkowania mogły skorzystać tylko te podmioty, które osiągnęły przychód roczny, za poprzedni rok obrotowy nie wyższy niż 506 625 zł. W analizowanej próbie gospodarstw, tylko gospodarstwa o bardzo dużej sile ekonomicznej (tj. ok 2% badanych) nie mogłyby skorzystać z ryczałtu i byłyby zobligowane do rozliczania na zasadach ogólnych, z uwagi na przekroczenie ustawowego progu. Żadne z badanych gospodarstw nie osiągnęło progu obligującego do prowadzenia ksiąg rachunkowych.

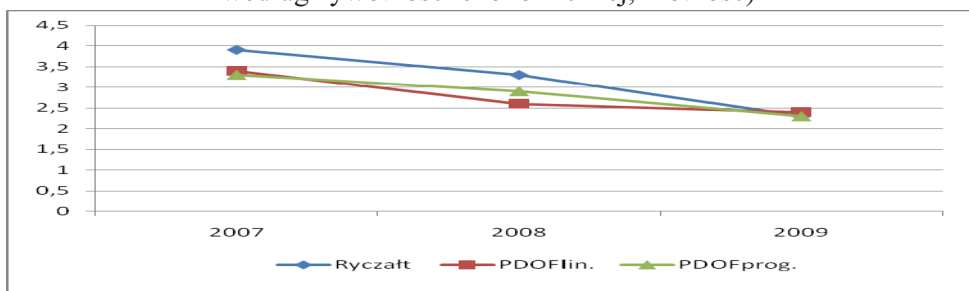
Uzyskane wyniki wskazują, że forma opodatkowania dochodów rolniczych będzie miała prawdopodobnie duże znaczenie dla wielkości podatków odprowadzanych przez badane gospodarstwa. W zależności od ich typu siły ekonomicznej przyjęte w symulacji formy opodatkowania w różnym stopniu wpływały na wysokość podatków dochodowych. Na wprowadzeniu podatku dochodowego z całą pewnością zyskają gospodarstwa o ujemnych dochodach, lub te których dochód będzie wyznaczony przez kwotę wolną od podatku (w wariancie podatku progresywnego). Można również przypuszczać, że podatek ryczałtowy w większym stopniu będzie chronił dochody gospodarstw mniejszych obszarowo, o małej żywotności ekonomicznej, ukierunkowanych głównie na produkcję roślinną.

5.2.1. Opodatkowanie działalności rolniczej podatkiem dochodowym a budżet państwa

W rozważaniach nad zmianami dokonującymi się w rolnictwie w zakresie opodatkowania, istotną kwestią pozostaje wpływ tych zmian na finanse publiczne. Jest to podstawowy problem, bowiem w obecnych warunkach gospodarczych trudno będzie zdecydować się na zmiany, które wpłynęłyby na zmniejszenie dotychczasowych wpływów budżetowych z rolnictwa (z tytułu podatku rolnego). Jak wcześniej już podkreślano, obecny przychód jednostek samorządów terytorialnych z tytułu podatku rolnego utrzymuje się na poziomie ok. 2 mld zł. W tym celu przeprowadzono analizę wpływów budżetowych (do budżetu państwa i do budżetu gmin) z tytułu szacowanego podatku dochodowego. Wyniki szacunków zaprezentowane na Rysunku 27 wskazują, że w roku 2007 wpływy do budżetu państwa z tytułu podatku ryczałtowego w stosunku do obecnego podatku rolnego byłyby czterokrotnie wyższe, a wpływy z pozostałych podatków dochodowych (progresywnego i liniowego) ponad trzykrotnie. Znacznie gorzej ukształtowałaby się ta sytuacja w roku 2009, kiedy wpływy te zwiększyłyby się nieco ponad dwukrotnie. Patrząc przez pryzmat całego budżetu państwa zmiana ta byłaby korzystna. Należy jednak podkreślić, podatek rolny w całości trafia do budżetów gminnych, natomiast wpływy z tytułu podatku do-

chodowego są dzielone pomiędzy budżet państwa a budżet gmin. Do budżetów gminnych trafia jedynie ok. 37% wpływów z tytułu podatku dochodowego, pozostała część ok. 63% stanowi dochody budżetowe. Pojawia się więc problem, czy szacowane wpływy z tytułu podatku dochodowego będą stanowiły co najmniej równowartość dochodów własnych gmin z dotychczasowego podatku rolnego.

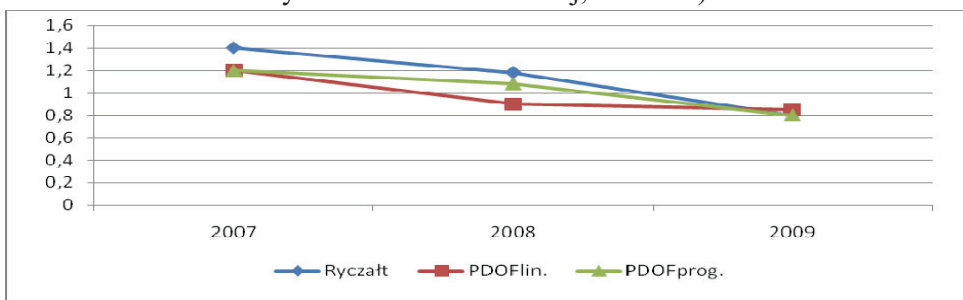
Rysunek 27. Porównanie relacji podatku dochodowego do podatku rolnego w budżecie państwa w latach 2007-2009 (gospodarstwa grupowane według żywotności ekonomicznej, krotność)



Źródło: opracowanie własne na podstawie danych FADN.

Okazuje się, że przy zachowaniu dotychczasowego podziału podatku dochodowego pomiędzy budżety gmin i budżet państwa, sytuacja w gminach mogłaby ulec znacznemu pogorszeniu, zwłaszcza w okresach słabszej koniunktury gospodarczej i niekorzystnych dla rolnictwa warunkach gospodarowania, jak miało to miejsce w 2009 roku (Rysunek 28). W roku 2007 wpływy do budżetów gmin byłyby ok. 20-40% wyższe od obecnych wpływów z podatku rolnego, natomiast w roku 2009 dotychczasowe dochody budżetów gminnych po przeprowadzonych zmianach zmniejszyłyby się o ok. 20%.

Rysunek 28. Porównanie relacji podatku dochodowego do podatku rolnego w budżetach gmin w latach 2007-2009 (gospodarstwa grupowane według żywotności ekonomicznej, krotność)



Źródło: opracowanie własne na podstawie danych FADN

Sytuacja ta wskazuje, że przy projektowaniu zmian w opodatkowaniu rolnictwa należy brać pod uwagę wysoką zmienność dochodów rolniczych, która będzie uzależniona od zmian warunków gospodarczych. Dla wyeliminowania tych niedogodności można rozważyć, w projektowaniu metody szacowania dochodów rolniczych do opodatkowania, wprowadzenie zasady uśredniania dochodu wyliczonego np. za okres 3 lat, co uwzględniałoby specyfikę i cykliczność produkcji rolnej. Należy dodać, że takie rozwiązania przyjęte są w niektórych krajach UE, np. we Francji.

5.2.2. Podatki a ryzyko podatkowe

Ryzyko podatkowe jest to niebezpieczeństwo wystąpienia sankcji w postaci dodatkowych obciążeń finansowych¹⁶⁰. Jest ono związane zarówno z występowaniem określonych sankcji, jak i nieoptymalnym sterowaniem wydatkami podatkowymi¹⁶¹. Istotą tego ryzyka jest brak pewności co do konsekwencji podatkowych zrealizowanych, bieżących lub przyszłych operacji gospodarczych. Wynika ono z działań podejmowanych w otoczeniu podatkowym oraz w przedsiębiorstwie, a także z zaniechań w sferze regulacji i decyzji podmiotu. Oznacza to, że ryzyko podatkowe traktować można jako potencjalny koszt, którym należy odpowiednio zarządzać. Według Grądalskiego samo nałożenie podatku tworzy koszt nawet wówczas, gdy jego kwota w całości podlega zwrotowi do podatnika¹⁶². Poszwa zauważa, że analizując ryzyko podatkowe należy dodatkowo uwzględnić zarówno finansowe, jak i niefinansowe konsekwencje ewentualnych nieprawidłowości w realizacji obowiązku podatkowego¹⁶³.

Dokonując wyboru formy opodatkowania, należy brać pod uwagę dwa główne kryteria: wysokość podatku dochodowego przewidywanego do zapłacenia oraz poziom ryzyka podatkowego, czyli prawdopodobieństwo popełnienia błędu w toku rozliczania podatkowego, a tym samym niebezpieczeństwo pojawienia się sankcji w postaci dodatkowych obciążeń finansowych. Te dwa czynniki należy rozpatrywać w kontekście ich znaczenia dla przebiegu działalności gospodarczej, bowiem podniesienie bezpieczeństwa podatkowego oraz zmniejszenie płatności podatkowych kształtuje kondycję finansową przedsiębiorstwa. Na wysokość podatku dochodowego istotny wpływ ma wybór formy opodatkowania, który kształtuje wysokość obciążeń fiskalnych podatnika. Zastosowanie odpowiedniej formy ewidencji księgowej pozwala na zminimalizowanie ryzyka

¹⁶⁰ K. Sachs, *Na fiskusa nie ma polity*, Rzeczpospolita nr 95, Warszawa 2005 r..

¹⁶¹ M. Poszwa, *Zarządzanie ryzykiem podatkowym* [w:] Nowak E (red. nauk.), *Rachunkowość w zarządzaniu ryzykiem w przedsiębiorstwie*, PWE Warszawa 2010, s. 291.

¹⁶² F. Grądalski, *Wstęp do teorii opodatkowania*, Szkoła Główna Handlowa w Warszawie, Warszawa 1990 r., s. 149.

¹⁶³ M. Poszwa, *Zarządzanie ryzykiem ...* op. cit. s. 291.

w zakresie wysokości obciążeń podatkowych. Za najkorzystniejszą formę opodatkowania uznaje się taką, która zapewnia podatnikowi przy danym przychodzie z działalności największą kwotę dochodu po opodatkowaniu. Należy jednak zauważyć, że trudno jest określić przewidywaną wysokość obciążeń podatkowych, zarówno w zakresie podatku dochodowego pobieranego na zasadach ogólnych oraz zryczałtowanego podatku dochodowego, bowiem na jego wysokość wpływ mają m.in. szacunek kosztów i przychodów, możliwość skorzystania z przysługujących odliczeń itp. Niemniej jednak świadome wykorzystywanie ewidencji księgowej zarówno dla celów podatkowych, jak również zarządczych pozwala zminimalizować ryzyko podatkowe.

Występowanie ryzyka podatkowego jest immanentną cechą działalności gospodarczej, podatek bowiem ingeruje w każdą działalność gospodarczą i tym samym narusza indywidualne interesy podatnika. Niemniej jednak istnienie ryzyka podatkowego związane jest również z występowaniem określonych szans na zmniejszenie uciążliwości podatkowych. Zdaniem Czyżewskiego i Smędzik, stan struktury agrarnej i aktualna sytuacja ekonomiczna gospodarstw rolnych w Polsce pozwalają przypuszczać, że wprowadzenie podatku dochodowego w rolnictwie przyczyni się do polepszenia dochodowości części gospodarstw rolnych, które w wyniku zastąpienia podatku rolnego podatkiem dochodowym zostaną całkowicie zwolnione z ciężaru opodatkowania¹⁶⁴.

Powyższe rozważania wskazują, że wraz z wprowadzeniem podatku dochodowego w rolnictwie pojawią się dodatkowe czynniki ryzyka podatkowego, a jednym z nich będzie ustalenie zobowiązania podatkowego. Problem ten ma szczególne znaczenie, bowiem obecnie gospodarstwa rolne z racji wyłączenia z opodatkowania podatkiem dochodowym działalności rolniczej nie prowadzą ewidencji księgowej. Sytuacja ta utrudnia ocenę dochodów stanowiących podstawę do naliczania wysokości podatku dochodowego. Procedura obliczania podatku składa się bowiem z dwóch etapów: rachunku podstawy opodatkowania oraz rachunku podatku. Konstrukcja podatku dochodowego wymaga ustalenia dochodu stanowiącego podstawę do opodatkowania. Dochód jest jednak kategorią trudno definiowalną. W przepisach podatkowych określona jest bardzo ogólna formuła ustalania dochodu jako nadwyżki przychodów nad kosztami jego uzyskania¹⁶⁵. Ta niejednoznaczność kategorii dochodu powoduje powstanie ryzyka podatkowego co najmniej w trzech następujących obszarach: ustalenia za-

¹⁶⁴ A. Czyżewski, K. Smędzik, *Wpływ opodatkowania dochodów rolniczych na sytuację ekonomiczną indywidualnych gospodarstw rolnych z obszaru intensywnego rolnictwa (próba symulacji w odniesieniu do gospodarstw FADN z powiatu gostyńskiego)*, Zeszyty Naukowe SGGW-Ekonomika i Organizacja Gospodarki Żywnościowej 2011(92), Warszawa 2011, s.5.

¹⁶⁵ Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych Dz.U. z 2012 r. poz. 361, art. 24.

kresu przychodów i kosztów podatkowych, ustalenia okresu, do którego mają być przypisane koszty i przychody, właściwej wyceny przychodów i kosztów. W rolnictwie problem ten ma szczególnie wymiar, bowiem dotyczy nie tylko ustalenia katalogu i sposobu odliczania kosztów, jak również kwoty przychodów podlegającej opodatkowaniu. Chodzi tu przede wszystkim o dotacje bezpośrednie do działalności rolniczej. Zgodnie z Rozporządzeniem Rady (WE) nr 73/2009 z dnia 19 stycznia 2009 pkt. 24 preambuły, płatności bezpośrednie przewidziane w ramach wspólnotowych systemów wsparcia powinny być przekazywane przez właściwe organy krajowe beneficjentom w pełnej wysokości – z zastrzeżeniem sytuacji, gdy rolnik nie spełnia wymogów dotyczących otrzymania dotacji, wobec czego nie może otrzymać jej w pełnej wysokości. Zapis ten nie wyklucza jednak możliwości opodatkowania przekazanych dopłat, co potwierdzają przykłady państw członkowskich. Z opracowania pt. *Exploring agricultural taxation in Europe*¹⁶⁶ wynika, że np. w Holandii, Danii, Francji, na Węgrzech subsydia są włączone do dochodu, co oznacza, że podlegają opodatkowaniu. W Belgii dopłaty nie są włączane do dochodu, niemniej jednak opodatkowane są osobną stawką. W Niemczech kategoria ta nie jest opodatkowana. Ograniczenie ryzyka w tym zakresie będzie wymagało przyjęcia odpowiedniej definicji ustawowej.

Osobną kwestią pozostaje ryzyko odnoszące się do rachunku podatku, w którym uwzględnia się ewentualne ulgi i odliczenia oraz stawki podatku. Ustalenie uprawnień do określonych preferencji podatkowych w wielu przypadkach jest niejednoznaczne. Będzie to wymuszało na rolnikach zlecenie prowadzenia ewidencji podatkowej poza gospodarstwem rolnym lub zdobycie wiedzy w tym zakresie. Minimalizacja ryzyka podatkowego może być dokonywana poprzez działania realizowane poza gospodarstwem oraz przez sam podmiot. Działania poza przedsiębiorstwem odnoszą się do tworzenia odpowiednich regulacji prawnych i takim ich stosowaniu, aby zwiększyć przewidywalność obowiązku i skali zobowiązania podatkowego. Minimalizacja ryzyka podatkowego w gospodarstwie stanowi element jego polityki podatkowej (zarządzania podatkami), dla której punktem wyjścia jest możliwość wpływania na istnienie oraz poziom tego ryzyka. Występowanie oraz skala ryzyka podatkowego wynikają między innymi z przyjętej formy opodatkowania działalności gospodarczej.

Biorąc pod uwagę kryterium wielkości ryzyka podatkowego występującego przy wyborze formy opodatkowania, najkorzystniejszym podatkiem byłby dla rolników ryczałt ewidencjonowany, co wynika z jego prostej konstrukcji oraz minimalnych obowiązków ewidencyjnych sprowadzających się do dekla-

¹⁶⁶ Hennie van der Veen, Harold van der Meulen, Karel van Bommel, Bart Doorneweert, *Exploring agricultural taxation in Europe*, LEI, The Hague 2007, p. 30.

rowania wysokości przychodów osiągniętych z działalności gospodarczej. Niewątpliwie ta prosta forma ewidencji ogranicza możliwości pojawienia się błędów rachunkowych. Pojawia się jednak ryzyko, że deklarowany poziom przychodów może zostać zakwestionowany przez organy podatkowe, ze względu na brak rzetelnych informacji na temat osiągniętych przychodów. Co więcej, ze względu na fakt, że w podatku ryczałtowym wielkość podatku ustalana jest od podstawy, która nie nawiązuje do wyniku finansowego, kwota podatku odprowadzana z tytułu prowadzenia działalności może zostać zawyżana lub zaniżana w stosunku do rzeczywistych dochodów podatnika. Oznacza to, że przy wyborze tej formy opodatkowania, rolnik nie będzie miał możliwości optymalizacji wyniku finansowego. Należy podkreślić, że podatek ryczałtowy jest nieopłacalny dla podmiotów realizujących niskie zyski lub straty, stąd wprowadzenie tej formy rozliczeń do rolnictwa, jak wskazują wyniki przeprowadzonych analiz, może być niekorzystne dla przedsiębiorstw rolniczych.

Najmniej korzystne pod względem ryzyka podatkowego byłyby opodatkowanie na zasadach ogólnych – podatek liniowy i progresywny, co wynika ze znacznie większego niż w przypadku ryczałtu zakresu obowiązków ewidencyjnych oraz konieczności deklarowania dochodu do opodatkowania. Jak wcześniej wspomniano, dochód ten jest kategorią wynikową, obliczaną jako różnica podatkowych przychodów nad podatkowymi kosztami ich uzyskania. Główne ryzyko, jakie pojawia się w opodatkowaniu na zasadach ogólnych, odnosi się do zakresu podatkowych kosztów i przychodów, momentu ich ujmowania oraz sposobu dokonania wyceny. Jak zauważa Poszwa¹⁶⁷ pomiędzy podatkiem dochodowym progresywnym i liniowym nie ma zasadniczych różnic w obszarze ryzyka podatkowego, ewentualne ryzyko może wynikać ze stosowania ulg i odliczeń w przypadku obliczania podatku progresywnego. Jeżeli w toku prowadzenia działalności gospodarczej ryzyko podatkowe zakłóca prawidłowy przebieg działalności, jak również wpływa na pojawienie się dodatkowych czynników ryzyka, wówczas kryterium to należy uznać za przeważające. W przypadku rolnictwa wprowadzenie podatku dochodowego na zasadach ogólnych będzie wiązało się z prowadzeniem ewidencji księgowej. Wraz z obowiązkiem prowadzenia księgi przychodów i rozchodów, a w niektórych przypadkach ksiąg rachunkowych podatnicy będą zobligowani do prowadzenia dodatkowych urzędzeń księgowych takich jak: ewidencja środków trwałych, ewidencja sprzedaży, ewidencja przebiegu pojazdu itp.

¹⁶⁷ M. Poszwa. M., *Zarządzanie ryzykiem ...* op. cit., s. 291

Podsumowanie

Opodatkowanie dochodów osób fizycznych należy do najistotniejszych zagadnień finansowych poruszanych w teorii i praktyce. W Polsce idea wprowadzenia podatku zbliżonego do podatku dochodowego pojawiła się już w połowie XVI wieku¹⁶⁸. Ze względu jednak na rozbiory możliwość jej rozwinięcia i urzeczywistnienia w praktyce pojawiła się dopiero w roku 1918. W okresie międzywojennym podatek dochodowy był podatkiem powszechnym, zarówno od strony podmiotowej, jak i przedmiotowej, aczkolwiek jak podaje Fedorowicz w odmienny sposób traktujący dochody kapitałowe i dochody z pracy¹⁶⁹. Po II wojnie światowej z obowiązującego ówczesnie podatku dochodowego wyłączono dochody z pracy najemnej, emerytur i rent oraz z rolnictwa. Do idei powszechności podatkowej powrócono w 1992 roku, kiedy to ponownie do systemu podatku dochodowego włączono dochody z tytułu pracy najemnej, emerytur i rent. Do zakresu przedmiotowego podatku dochodowego nie włączono jednak, i do dnia dzisiejszego ten stan jest utrzymywany, dochodów z gospodarstw rolnych prowadzonych przez osoby fizyczne, z wyjątkiem dochodów z działów specjalnych produkcji rolnej oraz z gospodarki leśnej. Stąd coraz częściej pojawiają się głosy włączenia rolników do powszechnego systemu podatkowego. Wiele ośrodków naukowych podkreśla jednak, że istnieją liczne przesłanki szczególnego potraktowania tej grupy zawodowej¹⁷⁰. Wymienia się m.in. zmienność dochodów rolniczych, które podatne są zarówno na sytuację gospodarczą w kraju i za granicą oraz zmienne warunki pogodowe, niską stopę zwrotu z działalności rolniczej czy też dążenie krajów do zapewnienia sobie samowystarczalności żywnościowej¹⁷¹. Głównym problemem jest jednak wybór właściwego przedmiotu opodatkowania, którym z ekonomicznego punktu widzenia jest zawsze dochód, w różnych fazach jego tworzenia i podziału¹⁷². Kluczowe przy jego wyborze są dwa elementy: wysokość podatku dochodowego przewidywanego do zapłacenia oraz wielkość ryzyka podatkowego, czyli prawdopodobieństwo popełnienia błędu w toku rozliczania podatkowego. W polskim rolnictwie dodatkowo problem komplikuje fakt braku obowiązku prowadzenia zapisów rachunkowych przez rolników indywidualnych. Objęcie działalności rol-

¹⁶⁸ N. Gajl, *Teorie podatkowe w świecie*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1992, s. 29.

¹⁶⁹ Z. Fedorowicz, *Historia podatków do końca XIX wieku ze szczególnym uwzględnieniem Polski* [w:] Kosikowski C. (red. nauk.) *Encyklopedia podatkowa*, Wydawnictwo Prawnicze PWN, Warszawa 1998, s. 86.

¹⁷⁰ S. Owsiak, *Finanse publiczne. Teoria i praktyka*, PWN, Warszawa 2004, s. 401; S. James, Nobes C., *The economics of taxation*, Prentice Hall, Wielka Brytania 2006, s. 228

¹⁷¹ S. Jame, C. Nobes, *The economics ...* op. cit. s. 228.

¹⁷² A. Komar, *Finanse publiczne*, PWE, Warszawa 1994, s. 107.

niczej podatkiem dochodowym od osób fizycznych będzie wiązało się więc z koniecznością wprowadzenia ewidencji zdarzeń gospodarczych oraz dokonania zmian w konstrukcji tego podatku. Zmiany będą dotyczyły m.in. zakresu podmiotowego i przedmiotowego oraz podstawy opodatkowania. Wymaga to przeprowadzenia szkoleń i działań informacyjnych. Obowiązek ewidencji zdarzeń może przynieść wymierne korzyści zarówno z punktu widzenia producenta rolnego (zarządzanie gospodarstwem), jak i państwa (lepsze rozdysponowanie pomocy finansowej pochodzącej ze środków publicznych).

Z przeprowadzonych badań wynika, że wybór formy opodatkowania ma kluczowe znaczenie dla wysokości obciążeń fiskalnych. Na wprowadzeniu ryczałtu ewidencjonowanego mogą skorzystać wyłącznie gospodarstwa prowadzące działalność o niskiej kosztowności, stąd przy wyborze formy opodatkowania pomocna może się okazać znajomość wysokości kosztów ponoszonych w gospodarstwie. Wynika z tego, że kluczowe dla podejmowania wielu strategicznych decyzji w gospodarstwie, w tym również w zakresie wyboru formy opodatkowania, będzie prowadzenie ewidencji kosztów i przychodów. Przeprowadzone analizy wskazują, że najkorzystniejszą formą opodatkowania ze względu na wysokość obciążeń producentów rolnych sklasyfikowanych według klas wielkości ekonomicznej byłby podatek obliczany na zasadach ogólnych, w szczególności podatek progresywny. Jednocześnie forma ta byłaby najbardziej ryzykowną formą rozliczeń, biorąc pod uwagę prawdopodobieństwo popełnienia błędów rachunkowych. Podatek ryczałtowy zmniejszałby ryzyko podatkowe, niemniej jednak zawężony zakres ewidencji ograniczałby podejmowanie bieżących decyzji gospodarczych. Jest więc wysoce prawdopodobne, że wprowadzenie obligatoryjnego podatku ryczałtowego wpłynie niekorzystnie na sytuację ekonomiczną gospodarstw rolnych – zwłaszcza większych obszarowo, ukierunkowanych na produkcję mieszaną lub hodowlę zwierząt o zróżnicowanej sile ekonomicznej. Uzasadnione więc wydaje się wprowadzenie możliwości wyboru formy opodatkowania przez rolników indywidualnych. Pozwoli to na zarządzanie podatkami w gospodarstwach rolnych, co będzie miało szczególne znaczenie w przypadku gospodarstw osiągających ujemny wynik finansowy lub wynik dodatni, ale na tyle niski, że po zastosowaniu systemu obowiązujących ulg i odliczeń w konsekwencji tego podatku nie zapłacą.

Włączenie działalności rolniczej do obecnego systemu podatku dochodowego od osób fizycznych na obecnie obowiązujących zasadach może przyczynić się do dodatkowego obciążenia tych gospodarstw zobowiązaniami z tego tytułu w stosunku do obecnie płaconego podatku rolnego. Najbardziej dotkliwie skutki reformy odczułyby gospodarstwa najbardziej żywotne ekonomicznie, w których obciążenia wzrosłyby nawet 10-krotnie. Jednocześnie gospodarstwa

te nie mogłyby korzystać z ryczałtowych form opodatkowania. Objęcie podatkiem dochodowym tej grupy gospodarstw byłoby przejawem normalizacji, bowiem to głównie one są beneficjentami obecnego systemu.

Po wprowadzeniu podatku dochodowego dochody gmin nie byłyby tak stabilne, jak w przypadku podatku rolnego. Według szacunków w roku 2007 zwiększyłyby się ok. 20-40%, natomiast w roku 2009 uległyby zmniejszeniu o ok. 20% wobec obecnych wpływów z podatku rolnego.

Niezależnie od wpływu opodatkowania na sytuację ekonomiczną gospodarstw rolnych, prace nad wprowadzeniem podatku dochodowego powinny być kontynuowane bowiem tylko taki podatek będzie przejawem pożądanej normalizacji i pozwoli traktować gospodarstwo rolne jak działalność gospodarczą. Co więcej, zmiany takie są konieczne, bowiem w ramach WPR wprowadzane są nowe regulacje odnoszące się do obszaru zarządzania ryzykiem w gospodarstwach. Komisja Europejska proponuje wprowadzić nowe instrumenty, które uzależniają określone działania od poziomu uzyskiwanych dochodów. Takim przykładem może być instrument stabilizacji dochodów. Brak rozwiązania kwestii rachunku dochodów może uniemożliwić implementację tych rozwiązań do polskiego rolnictwa.

Reasumując, brak podatku dochodowego w rolnictwie z jednej strony rodzi ogromny problem natury społecznej i ekonomicznej. W aspekcie społecznym związany jest z narastającą niechęcią społeczeństwa pozarolniczego do dotowania gospodarstw rolnych. Aspekt ekonomiczny dotyczy finansowania wydatków budżetowych, których źródłem są obciążenia podatkowe innych grup społecznych. Konstrukcja systemu podatkowego, który uprzywilejowuje niektóre podmioty gospodarcze, może zachęcać do prowadzenia działalności gospodarczej w takiej formie, a tym samym prowadzić do nadużyć gospodarczych. Za wprowadzeniem podatku dochodowego w rolnictwie przemawiają również rozwiązania przyjęte w innych krajach należących do Wspólnoty. Z drugiej strony wprowadzając zmiany w rolnictwie nie można jednak pominąć badań Iscana i Dennisa, którzy dowiedli, że nadmierne opodatkowanie rolnictwa niesie ze sobą szereg negatywnych konsekwencji sektorowych i ogólnogospodarczych, szczególnie w krajach rozwijających się, oznaczających się niską produktywnością w rolnictwie oraz wysokim udziałem wydatków na żywność w wydatkach całkowitych. Znaczne opodatkowanie rolnictwa skutkuje bowiem bliskimi zera stopami dochodu per capita oraz znikomym tempem migracji zatrudnionych w rolnictwie do działalności pozarolniczej. Należy jednak podkreślić, że subsydiowanie rolnictwa musi następować jednak bardzo rozważnie, co oznacza że korzyści/zyski z tytułu wsparcia rolnictwa winny być skonfrontowane z kosztami i deformacjami w pozostałej części gospodarki narodowej.

Literatura

- Aizenman J., Jinjara Y., *Globalization and Developing Countries – A Shrinking Tax Base*, Journal of Development Studies, Vol. 45, No. 5, 2009.
- Aizenman J., Jinjara Y., *Globalization and Developing Countries – A Shrinking Tax Base*, Department of Economics, University of California, Santa Cruz, Paper 615, 2006.
- Aksman E., *Redystrybucyjny efekt zasiłków społecznych i podatku dochodowego*, Ekonomista nr 6, 2005.
- Allardt E., *Having, loving, being. An alternative to the Swedish model of welfare research* [w:] *The quality of life*, M. Nussbaum, A. Sen, Clarendon press, Oxford 1993.
- Baczyński J., Mojkowski J., *Wielka rewolucja podatkowa Balcerowicza*, Polityka nr 36 z 1998.
- Bartkowiak R., *Historia myśli ekonomicznej*, PWE, Warszawa 2008.
- Berbeka J., *Poziom życia ludności a wzrost gospodarczy w krajach Unii Europejskiej*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Krakowie, Kraków 2006.
- Blaug M., *Teoria ekonomii. Ujęcie retrospektywne*, PWN, Warszawa 1994.
- Borkowski Z. H., *Metoda badania marginalności obszarów wiejskich*, Barometr Regionalny nr 3 (25) 2011.
- Brzeziński B., *Prawo podatkowe – zarys wykładu*, Wydawnictwo „Dom Organizatora”, Toruń 1996.
- Brzeziński B., *Wprowadzenie do prawa podatkowego*, TNOiK, Toruń 2008.
- Bywalec C., Rudnicki L., *Konsumpcja*, PWE, Warszawa 2002.
- Cieślak-Wróblewska A., *Fiskus wygania z rajów podatkowych*, „Rzeczpospolita” z 20.07.2012.
- Cukierman A., Edwards S., Tabellini G., *Seigniorage and political instability*, American Economic Review, Vol. 82, No. 3, 1992.
- Ćwikliński H. (red. nauk) *Polityka gospodarcza*, Wyd. UG, Gdańsk 2000.
- Czaja-Hliniak I., *Status podatkowy gospodarstwa rolnego*, [w:] *Polski system podatkowy. Założenia i praktyka*, pr. zbior. pod red. A. Pomorska, Wydawnictwo UMCS, Lublin 2004.
- Czajkowski M., *Uwagi o społeczno-ekonomicznych aspektach polskiego systemu podatkowego* [w:], *Państwo i rynek w gospodarce*, pr. zbior. pod red. D. Kopycińska, Polskie Towarzystwo Ekonomiczne, Szczecin 2003.
- Czyżewski A., Smędzik K., *Wpływ opodatkowania dochodów rolniczych na sytuację ekonomiczną indywidualnych gospodarstw rolnych z obszaru intensywnego rolnictwa (próba symulacji w odniesieniu do gospodarstw FADN z powiatu gostyńskiego)*, Zeszyty Naukowe SGGW - Ekonomia i Organizacja Gospodarki Żywnościowej 2011(92), Warszawa 2011.
- Dalton H., *Zasady skarbowości*, Wyd. K. Rutskiego, Łódź 1948.
- Denek E., *Finanse publiczne*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1995.
- Dolata S., *Podstawy wiedzy o podatkach i polskim systemie podatkowym*, Wydawnictwo Uniwersytetu Opolskiego, Opole 1999.
- Dziemianowicz R. I., *Efektywność systemu opodatkowania rolnictwa*, Wydawnictwo Uniwersytetu w Białymstoku, Białystok 2007.
- Dziemianowicz R. I., *System podatkowy jako czynnik wpływający na konkurencyjność gospodarstw rolnych (na przykładzie wybranych państw UE)*, Roczniki Naukowe Seria, Tom X, Zeszyt 3, Lublin 2008.
- Edwards Ch., Mitchell D. J., *Global Tax Revolution: The Rise of Tax Competition and the Battle to Defend It*, Cato Institute, Washington 2008.

- Etel L., *Opodatkowanie nieruchomości. Problemy praktyczne*, Temida 2, Białystok 2001.
- Etel L., *Prawo podatkowe. Podręcznik w pytaniach i odpowiedziach.*, Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis, Warszawa 2006.
- Etel L., *System podatkowy* [w:] *Finanse publiczne i prawo finansowe*, pr. zbior. pod red. E. Ruśkowskiego, t. 2, KiK, Warszawa 2000.
- Fedorowicz Z. *Historia podatków do końca XIX wieku ze szczególnym uwzględnieniem Polski* [w:] *Encyklopedia podatkowa*, pr. zbior. pod red. Kosikowski C., Wydawnictwo Prawnicze PWN, Warszawa 1998.
- Felis P., *Charakterystyka systemu podatkowego* [w:] *Podstawy finansów*, pr. zbior. pod red. K. Mareckiego, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2008.
- Filipowicz L., *Amerykańska ekonomia podaży*, Monografie, Polska Akademia Nauk Instytut Nauk Ekonomicznych, POLTEX, Warszawa 1992.
- Gajl N. *Teorie podatkowe w świecie*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1992.
- Gajl N., *Miejsce podatków w konstytucji*, Przegląd Podatkowy nr 9, Warszawa 1994.
- Gaudemet P.M., Molinie J., *Finanse publiczne*, PWE, Warszawa 2000.
- Głuchowski J., *Polskie prawo podatkowe*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1993.
- Gomułowicz A., Małecki J., *Podatki i prawo podatkowe*, Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis, Warszawa 2002.
- Gomułowicz A., *Zasada sprawiedliwości podatkowej*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2001.
- Gotowska M., Jakubczak A., *Poziom i jakość życia w dobie kryzysu*, Grant MNiSW nr 1708/B/H03/2011/40.
- Gotowska M., *Poziom życia rodzin rolniczych na tle innych grup społeczno-zawodowych*, [w:] *Rozwój przedsiębiorczości i zespołowej działalności gospodarczej w rolnictwie w świetle integracji z Unią Europejską*, pr. zbior. pod red. S. Zawisza, Wydawnictwo UTP, Bydgoszcz 2009.
- Grądański F., *Wstęp do teorii opodatkowania*, Szkoła Główna Handlowa w Warszawie, Warszawa 1990.
- Gruziel K., *Stan i kierunki zmian w opodatkowaniu gospodarstw*, Wydawnictwo SGGW, Warszawa 2008.
- Guziejewska B., *Finanse publiczne wobec wyzwań globalizacji*, Wyd. Poltext, Warszawa 2010.
- Hanusz A., Czernski P., *Gminne podatki i opłaty budżetowe*, Kantor Wydawniczy ZAKAMYCZE, Kraków 2004.
- Hettich W., S. Winer, *Positive model of tax structure*, Journal of Public Economics, No 24, 1994.
- Hoppe H. H., *Economics and Ethics of Private Property*, Studies in Political Economy and Philosophy, Second Edition, Ludwig von Mises Institute, Auburn, Alabama 2006.
- Ickiewicz J., *Podatkowe i niepodatkowe obciążenia przedsiębiorstw*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa 1998.
- Iwanka A., *Finanse i polityka podatkowa państw kapitalistycznych*, Państwowe Wydawnictwo Gospodarcze, Warszawa 1961.
- James S., Nobes C., *The economics of taxation*, Prentice Hall, Wielka Brytania 2006.
- Jaros B., *The importance of consumption in a sustainable quality of life*, Conference Proceedings: Quality of Life and Sustainable Development, Wrocław University of Economics, Wrocław 2012.

- Jaśkiewiczowa J., *Prawo finansowe*, Wydawnictwo Uniwersytetu Gdańskiego, Gdańsk 1988.
- Jeżyńska B., *Producent rolny jako przedsiębiorca*, Wydawnictwo Uniwersytetu Marii Curie-Skłodowskiej, Lublin 2008.
- Kaczmarek T., *Zasady porządku w gospodarce rynkowej. Rola państwa*, Wyd. Difin, Warszawa 2004.
- Kaleta J., *Gospodarka budżetowa*, PWE, Warszawa 1985.
- Kam F., *Tax reform: Dreaming about tough realities*, Journal of Economic Psychology, 13, 1992.
- Kamerschen D. R., McKenzie R.B., Nardinelli C., *Ekonomia*, wyd. III, Fundacja Gospodarcza NSZZ "Solidarność", Gdańsk 1993.
- Kolanowska-Kowalska B., *Polityka fiskalna [w:] System finansowy w Polsce 2*, pr. zbior. pod red. B. Pietrzak, Z. Polański, B. Woźniak, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2008.
- Komar A., *Finanse publiczne*, PWE, Warszawa 1994.
- Komar A., Łączkowski W., *Finanse i prawo finansowe*, PWN, Warszawa, 1979.
- Komar A., *Systemy podatkowe krajów Unii Europejskiej*, PWE, Warszawa 1996.
- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 roku, Dz. U. 1997, Nr 78, poz. 483, roz. II art. 32. pkt.1.
- Kosek-Wojnar M., *Zasady podatkowe – przebrzmiały relikw czy współczesne kryteria oceny podatków?*, Zeszyty Naukowe nr 1 Wyższej Szkoły Ekonomicznej w Bochni, Bochnia 2003.
- Kosikowski C., *Potrzeba - zakres – warunki – metody reformy polskiego systemu podatkowego* [w:] *Kierunki reformy polskiego systemu podatkowego*, pr. zbior. pod red. A. Pomorska, Wyd. UMCS, Lublin 2003.
- Kostecki M., *Podatki przychodowe i podatki dochodowe [w:] System instytucji prawno-finansowych*, pr. zbior. pod red. M. Weralski, Ossolineum, Warszawa 1985.
- Kostrzewski P., *Podatki dochodowe w 2009r.*, Ekspert księgowy nr 1, TaxNet sp. z o.o., Tychy 2009.
- Krzyżanowski A., *Nauka skarbowości*, Poznań 1923.
- Kulicki J., Krawczyk A., Sokół P., *Leksykon podatkowy*, Warszawa 1998.
- Kuzińska H., *Rola podatków pośrednich w Polsce*, WPiSZ im. L. Koźmińskiego, Warszawa 2002.
- Lea S.E.G., Tarpay R.M., Webley P., *The individual in the economy. A survey of economic psychology*, University Press, Cambridge 1987.
- Litwińczuk H., *Harmonizacja opodatkowania dochodu spółek*, „Rzeczpospolita” z 3.01.2011.
- Lubińska T., *Reforma podatkowa czy reforma systemu dochodów fiskalnych – kwestie terminologiczne jako punkt wyjścia do rozważań i propozycji zmian*, [w:] *Polski system podatkowy. Założenia a praktyka*, pr. zbior. pod red. A. Pomorska, Wyd. UMCS, Lublin 2004.
- Majchrzycka-Guzowska A., *Finanse i prawo finansowe*, Wydanie V zmienione, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2002.
- Małecki J., *Charakterystyka ogólna i typy podatków dochodowych [w:] Finanse publiczne i prawo finansowe*, pr. zbior. Pod red. C. Kosikowski, E. Ruśkowski, Wyd. 3, Wydawnictwo Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., Warszawa 2008.
- Marecki K. (red. nauk.), *Podstawy finansów*, PWE, Warszawa 2008.
- Mastalski R., *Prawo podatkowe. Studia prawnicze*, Wydanie 4. Wydawnictwo C.H.Beck, Warszawa 2007.
- Matuszewska E., *USA blokują inwestycje w rajach podatkowych*, „Dziennik Gazeta Prawna” z 24.06.2010.

- Mendoga E., Tesar L., *Why hasn't tax competition triggered a race to the bottom? Some quantitative lessons from the UE*, Journal of Monetary Economics, vol. 52, 2005.
- Mirek I., *Daniny publiczne w prawie niemieckim*, Wyd. Prawo i Praktyka Gospodarcza, Warszawa 1999.
- Modzelewski W. (red. nauk.), *Wprowadzenie do nauki polskiego prawa podatkowego*, Wydanie siódme rozszerzone i zaktualizowane. Wydawnictwo Instytutu Studiów Podatkowych, Warszawa 2007.
- Nasiłowski M., *System rynkowy. Podstawy mikro- i makroekonomii*, Wyd. Key Text, Warszawa 1993.
- Niesiołowska M., *Podatki [w:] Psychologia ekonomiczna*, pr. zbior. pod red. T. Tyszką, Gdańskie Wydawnictwo Psychologiczne, Gdańsk 2004.
- Ocena warunków i jakości życia mieszkańców województwa pomorskiego i ich postrzeganie przyszłości*, Urząd Marszałkowski Województwa Pomorskiego, Gdańsk 2011.
- Ordynacja podatkowa*, Dz. U. z 29 sierpnia 1997r., Nr 137, poz. 926 z późn. zm., art. 7.
- Orłowski A., Wojtaszek Z., *Ziemia, człowiek, gospodarstwo*, Ludowa Spółdzielnia Wydawnicza, Warszawa 1973.
- Osiatyński J., *Finanse publiczne. Ekonomia i polityka*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2006.
- Ostaszewski J., Federowicz Z., Kierczyński T. (pr. zbior.), *Teoretyczne podstawy reformy podatków w Polsce*, Difin, Warszawa 2004.
- Owsiak S., *Finanse publiczne. Teoria i praktyka*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2006.
- Pastusiak R., *Efektywny system podatkowy – mit czy konieczność [w:] Ekonomiczne i prawne problemy racjonalizacji wydatków publicznych*, pr. zbior. pod red. J. Głuchowski, tom II, Wydawnictwo Uniwersytetu M. Curie-Skłodowskiej, Lublin 2005.
- Pietrewicz M., *Perspektywy opodatkowania gospodarstw rolnych w Polsce w kontekście programu ich modernizacji*, [w:] *Finanse i Bankowość a wejście Polski do Unii Europejskiej*, Część II, SGH, Warszawa – Pułtusk 1999.
- Pietrewicz M., *Polityka fiskalna*, POLTEXT, Warszawa 1994.
- Podlasiak Z., *Spoleczno-ekonomiczne funkcje współczesnego państwa [w:] Elementarne zagadnienia ekonomii*, pr. zbior. pod red. R. Milewski, Wydawnictwo Naukowe PWN, Wydanie drugie zmienione i rozszerzone, Warszawa 1995, 1999.
- Podstawka M., *Opodatkowanie rolnictwa i perspektywy jego zmian w Polsce*, Wydawnictwo SGGW, Warszawa 1995.
- Poszwa M., *Zarządzanie podatkami w małej i średniej firmie*, Wydawnictwo C.H.Beck, Bydgoszcz 2007.
- Poszwa M., *Zarządzanie podatkami w małej i średniej firmie. Rozwiązania na lata 2007-2009*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2007.
- Poszwa M., *Zarządzanie ryzykiem podatkowym [w:] Rachunkowość w zarządzaniu ryzykiem w przedsiębiorstwie*, pr. zbior. pod red. E. Nowak, PWE, Warszawa 2010.
- Przygodzka R., *Fiskalne instrumenty wspierania rozwoju rolnictwa – przyczyny stosowania, mechanizmy i skutki*, Wydawnictwo Uniwersytetu w Białymstoku, Białystok 2006.
- Rogala P., *Zaprojektowanie i przetestowanie systemu mierzenia jakości życia w gminach*, Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu, Jelenia Góra-Poznań 2009.
- Rosiński R., *Polski system podatkowy, Poszukiwanie optymalnych rozwiązań*, Wydawnictwo Difin, Warszawa 2008.

Rozporządzenie Ministra Rozwoju Regionalnego i Budownictwa z 29 marca 2001 r. w sprawie ewidencji gruntów i budynków – Dz. U. Nr 38, poz. 454.

Rzońca A., *Czy Keynes się pomylił? Skutki redukcji deficytu w Europie Środkowej*, Wyd. Naukowe SCHOLAR, Warszawa 2007.

Sachs K., *Na fiskusa nie ma polisy*, Rzeczpospolita nr 95, Warszawa 2005.

Samuelson P.A., Nordhaus W.D., *Ekonomia*, t.1, PWN, Warszawa 1996.

Say J.B., *Traktat o ekonomii politycznej*, PWN, Warszawa 1960.

Scholtz J.T., McGraw K.M., Steenbergen M.R., Will taxpayers ever like taxes? Responses to the U.S. Tax Reform Act of 1989, *Journal of Economic Psychology*, 13, 1992.

Smith A., *Badania nad naturą i przyczynami bogactwa narodów*, t.1, Warszawa 1954.

Sobiech J., Denek E., Wierzbicki J., Wolniak J., *Finanse publiczne*, Warszawa 1997.

Sokołowski J., *Oddziaływanie podatków dochodowych i od wartości dodanej na procesy gospodarcze*, skrypty Akademii Ekonomicznej im. O. Langego we Wrocławiu, Wrocław 1991.

Sokołowski J., *Zarządzanie przez podatki*, PWN, Warszawa 1995.

Sondaż Gazety Prawnej, PBS DGA oraz Ernst&Young, Portret polskiego podatnika, Gazeta Prawna z dn. 29 maja 2008r.

Sosnowski M., *Konstrukcja podatków a rozwój działalności gospodarczej* [w:] Zakres i formy interwencjonizmu państwowego we współczesnych systemach gospodarczych, pr. zbior. pod red. D. Kopycińska, Wydawnictwo Katedra Mikroekonomii Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin 2006.

Stankiewicz W., *Historia myśli ekonomicznej*, PWE, Warszawa 2007.

Stiglitz J.E., *Ekonomia sektora publicznego*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2004.

Szczodrowski G., *Polski system podatkowy*, PWN, Warszawa 2007

Sztyber W.B., *Zmiany i zróżnicowanie funkcji redystrybucyjnej finansów publicznych*, *Ekonomista* nr 06, 2005.

Taylor E., *Reforma podatku gruntowego*, Kraków 1919, s.106,

Tegler E., *Funkcje systemu podatkowego i ocena jego sprawności* [w:] *System podatkowy zagadnienia teoretyczno-prawne*, UŁ, Acta Universitatis Lodzianensis, Folia Iuridica nr 54, 1992.

Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych Dz.U. z 2012 r. poz. 361, art. 24.

Ustawa z dnia 13 listopada 2003 roku o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (Dz.U. 2003 r. Nr 203, poz. 1966).

Ustawa z dnia 20 lipca 2000 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. z 2000 r. Nr 68, poz.805).

Ustawa z dnia 28 lipca 1983 roku o podatku od spadków i darowizn (Dz. U. z 2004 r. Nr 142, poz. 1514 z późn. zm.).

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. Nr 137, poz. 926, z późn. zm.).

Van der Veen H., Van der Meulen H., Van Bojmel K., Doorneweert B., *Exploring agricultural taxation in Europe*, Report 2.07.06, LEI, The Hague, 2007.

Wacker W.H., *Lexikon der deutschen und internationalen Besteuerung* 3, Vahlen, Munchen 1994.

Walczak B., *Systemy podatkowe: teoria i stan obecny polskiego systemu podatkowego*, PTE, Szczecin 2003.

Walewska D., Fandrejewska A., *Rośnie gospodarka cienia*, „Rzeczpospolita” z 6.08.2010.

- Wasilewski M., Gruzziel K., *Koncepcja i skutki finansowe wprowadzenia podatku dochodowego w gospodarstwach rolniczych*, Ekonomia i Organizacja Gospodarki Żywnościowej, Zeszyty Naukowe SGGW, nr 62, Warszawa 2007.
- Weralski M., *Finanse publiczne i prawo finansowe*, PWN, Warszawa 1984.
- Wierzbka R., *Finanse przedsiębiorstw rolnych*, PWE, Warszawa 1988.
- Wilson J., *Theories of tax competition*, National Tax Journal, vol. 52, 1999.
- Wilson J., Wildasin D., *Capital tax competition: bane or boon*, Journal of Public Economics, vol 88, 2004.
- Winiarski B. (red. nauk), *Polityka gospodarcza*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2004.
- Wittmann W., *Einführung in die Finanzwissenschaft*, Fischer, Stuttgart 1975.
- Wojtowicz W. (red. nauk), *Prawo podatkowe – stan prawny – 1 stycznia 2000*, Oficyna Wydawnicza Branta, Bydgoszcz 2000.
- Wojtowicz W., *Pojęcie i charakter podatku jako dochodu publicznego* [w:] *Prawo podatkowe*, pr. zbior. pod red. W. Wojtowicz, Oficyna Wydawnicza Branta, Bydgoszcz 2000.
- Woźniak B., *Zasady funkcjonowania i zakres publicznego systemu finansowego* [w:] *System finansowy w Polsce 2*, pr. zbior. pod red. B. Pietrzak, Z. Polański, B. Woźniak, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2008,
- Wyszkowska Z., Szelałowska A., Goraj L., *Podatki w rolnictwie* [w:], *Rachunkowość rolnicza*, pr. zbior. L. Goraj, S. Mańko, R. Sass, Z. Wyszkowska, Difin Wyd. II zaktualizowane, Warszawa 2004.
- Zegar J.S., *Dochody w strategii rozwoju rolnictwa (na progu integracji europejskiej)*, Instytut Ekonomiki Rolnictwa i Gospodarki Żywnościowej, Warszawa 2004.
- Zieliński M., *Budżet w rozsypce*, Wprost nr 29 z dnia 19.07.2009.
- Znanięcka K., *System i polityka podatkowa w warunkach reformy gospodarczej*, Akademia Ekonomiczna im. K. Adamieckiego, Katowice 1988.

EGZEMPLARZ BEZPŁATNY

*Nakład 500 egz., ark. wyd. 12,33
Druk i oprawa: EXPOL Włocławek*