

ZESZYTY NAUKOWE
Szkoły Głównej Gospodarstwa Wiejskiego
w Warszawie

EKONOMIKA
i ORGANIZACJA
GOSPODARKI
ŻYWNOŚCIOWEJ
NR 94 (2011)

Wydawnictwo SGGW
Warszawa 2011

KOMITET REDAKCYJNY

Wojciech Ciechomski, Alina Daniłowska, Michał Pietrzak, Henryk Runowski, Izabella Sikorska-Wolak, Joanna Szwacka-Mokrzycka, Maria Zajączkowska – redaktor naczelna, Joanna Wrzesińska – sekretarz Komitetu Redakcyjnego

RECENZENCI

Justyna Franc-Dąbrowska, Barbara Gołębiewska, Irena Jędrzejczyk, Sławomir Juszczyk, Joanna Paliszkiewicz, Marian Podstawka, Eugeniusz Pudełkiewicz, Mirosław Wasilewski

Redakcja naukowa – Kinga Gruzziel

Redaktor – Jan Kiryżow

Redaktor techniczny – Krystyna Piotrowska

Korekta – Agata Kropiwek

ISSN 2081-6979

Wydawnictwo SGW

ul. Nowoursynowska 166, 02-787 Warszawa

tel. (22) 593 55 20 (-22, -25 – sprzedaż), fax (22) 593 55 21

e-mail: wydawnictwo@sggw.pl

www.wydawnictwosggw.pl

Druk: Agencja Reklamowo-Wydawnicza A. Grzegorzczak, www.grzeg.com.pl

Spis treści

Irina Mazur

Institutionalization of shadow economy in Ukraine 5

Olena V. Pimenova

Agricultural cooperation in a system of agrarian relationships 25

Olena Oliynyk

Agricultural taxation in Ukraine: challenges and perspectives 39

Ryta I. Dziemianowicz, Renata Przygodzka

Podatek rolny i jego funkcje 49

Marta Postuła

System podatkowy – rozwiązania Unii Europejskiej i Polski
w okresie po kryzysie 61

Wojciech Józwiak, Wojciech Jagła

Projekcja zmian w obciążeniach finansowych gospodarstw rolnych
osób fizycznych i ich skutki 75

Marian Podstawka, Joanna Pawłowska-Tyszko

System rolniczych ubezpieczeń społecznych a uwarunkowania
demograficzne 87

Sławomir Juszczyk

Obciążenia fiskalne na przykładzie budżetu samorządu powiatowego 99

Anna Milewska

Podatek dochodowy z działów specjalnych w świetle obowiązujących przepisów
prawnych 109

Aleksandra Pisarska

Zakres stosowania przepisów podatkowych w szkołach wyższych w Polsce 117

Mirosław Wasilewski, Magdalena Mądra

Wybrane aspekty wprowadzenia podatku dochodowego w gospodarstwach
rolniczych 133

Kinga Gruziel

Opodatkowanie rolnictwa w krajach Unii Europejskiej 149

Anna Bernaziuk

Optymalizacje podatkowe jako przykład strategii podatkowych 159

Irina Mazur

Entrepreneurship Department
Taras Shevchenko Kyiv National University

Institutionalization of shadow economy in Ukraine

Introduction

Shadow economy as a component in the economy of any country that does not fit the idea of legalized normal interaction of economic entities, which combines high-quality diversified activities – fully or partially vacant formal norms of economic fixed contracts and uncommitted statistical records. That is, it is the economic reality that is not subject to formal economic rights, as submitted by the laws that apply to all agents of economic activity and contracts relating to only the participants of separate agreements, but objectively exist. “The order may mean the one hand, this system of relations that established standards as required, on the other hand, the structure of relations, which is observed as empirically-effective. In the first case the order – a legal term, in the second case – a real time series“ [Way to the evidence 1998]. This suggests that “light” and “shadow” are always near.

Literature background

Theoretical and practical aspects of problems and development of the shadow economy as domestic researchers examined: A. Bazyliuk, V. Bazylevych, A. Baranovsky, V. Borodyuk, Z. Varnaliy, V. Mandybura, O. Turchinov and others, and foreign scientists: P. Gutmann, E. Feig, S. Yechmakov, T. Koryagina, Y. Latov and others. Analysis of scientific papers mentioned authors can conclude that the lack of methodological basis of this problem.

The aim of the study

Our task is to reveal the causes of institutionalization of shadow economy in Ukraine.

Methods of the study

For achievement the task of the study in the work are used general scientific and special methods for learning appearance and presses in a sphere of shadow economy. A unity of general and partial is in universal reasons of shadow economy. Historical genetic methods allow see an evolution of views on shadow economy as a regular process. Systematic process gives a possibility to study a shadow economy like emerdzhentist of Market State. Due to synergetic methods is proved self reproduction and self organization of shadow economy.

Main text of the study

Shadow economy is a complex and multifaceted category, because in the history of scientific thought some of her party at a certain stage of historical development found its reflection in the writings of philosophers, sociologists, lawyers, psychologists, economists, political scientists and politicians.

The first attempts at understanding the roots gnosiological shadow economy have a place already in the works of ancient Greek philosophers (Xenophon, Plato, Aristotle), who believed that the economy based on ethical and religious restrictions and prohibitions is divided into fair and unfair economy becomes hremastixs by “destructive” influence of money that in the modern sense can be interpreted as the concept of “shadow economy”. But it was only the first attempt.

B. Mandeville was the predecessor of this current economic theory, an economic theory of crime and punishment, which in the second half of the twentieth century invited Nobel Prize laureate G. Becker. The main problem is grounded B. Mandeville – immoral actions of individuals may be a basis for welfare of society as a whole, later acquired the name “paradox Mandeville”. He concluded that the criminal wish for greed and normal market economy have the same origin, so their elimination is not possible without ruining the economy. G. Becker, exploring the economic theory of crime and punishment, analyzes the causes, nature and socio-economic impact of the underground (criminal) segment of the shadow economy.

Printed in 1989 Hernando de Soto monograph [1995] has made a revolution in attitudes and foreign researchers on the role and importance of the shadow economy in the modern market economy. That concept de Soto has identified a new paradigm of the theory of the shadow economy in the economic literature. It is based, so to speak, on the synthesis of traditional and new institutionalism. Its essence is that shadow economy can be seen as a manifestation of certain

general patterns that are evident in some of “folk” forms of capitalist enterprise. The reason for this display is the differences between the costs of enforcing the law “and” cost illegal. Typically, costs illegal is much smaller and therefore more profitable to engage in shadow economic activities. “Our research – writes. De Soto – shows that Peruvians readiness to act outside the law is largely a result of rational ... estimate costs law-abiding” [Other way. In risible... 1995, p. 178].

We believe that shadow economy consists of three structural elements: the informal economy, hidden economy and the underground (criminal) economy.

The informal economy is a segment of shadow economy, that is allowed, but not formally registered, hence not included in the statistical reporting economic activity. Its combine with home economics.

The hidden shadow economy includes legal economic activity, which is partially or not recorded in statistical reports, and hence by hiding evading income taxes.

Clandestine or criminal component of the shadow economy – the implementation of prohibited activities. Clandestine or criminal economy belongs to a separate legal unit of research.

Each of these elements has its own structure forming subjects and objects. Collection and correlation of these structural elements, partitioned into separate components based on various criteria, a system which helps reveal the meaning of the term “shadow economy”.

Subjects of shadow economic activity – is the same rational actors seeking to maximize profit under conditions of limited resources. The difference between legal entities and of shadow economic activity is such a thing as the probability of being punished for deviant behavior.

The objects of shadow economic activity may be all legal economic activity. However, you can select the most typical areas of economic activity where more actively thriving informal economic activities.

These include:

- Productive and distributive activities, including productive capital;
- Investment activities;
- Banking, stock exchange activities, insurance activities;
- Resources mining and distribution activities;
- Service – in the sphere of education, medicine and so on;
- Any mediation and more.

Summarizing it should be noted that all components of the organizational structure of modern shadow economic activity have a complex structure of interdependencies, which essentially is the system factor of shadow economic activity.

To characterize the structure of the shadow economy allocate their criterion (Table 1).

Table 1

Classification of shadow economy by the nature of its subjects

Parts of the classification	Features of the shadow economic activity		
Nature	Informal economic activities	Hidden activities	Underground economic activity (Criminal)
Aim	Sometimes the purpose is related with survival	The purpose related to surviving and development	Directional own business for enrichment
Motive	Optional	Forced	Deliberate
Consequences	Safety implications	Illegal, but not a significant threat to society	Antisocial has a criminal nature, is dangerous to society

Source: Made by author.

First place by shadowing the list of countries, following F. Snyder and take the economy of Georgia, Ukraine, Russia, Latvia and Estonia. For comparison: the shadow economy in Ukraine makes up half of all farms in Poland – a nearly 30% of the economy. So Poland today at the rating of the World Bank opens twenty countries, where most of the “shadow”. Interestingly, the lowest turnover in the informal economy are Switzerland – only 8.4% and the USA – 9%. And even in the richest countries of the Organization for Economic Cooperation and Development (OECD), the shadow zone on average 18.7% of GDP. In the eastern region of Europe – 38%. Experts believe that the shadow economy will continue to spread¹.

The World Bank’s study, published in 2010 *Shadow Economies All Over the World*, shows the increase in shadowing in Ukraine over the past 10 years from 51.7 to 58.7% of GDP [Golovin 2010 – Table 2].

Given the above dynamics of the shadow economy, there is a lawful question: “What ensures the growth of shadow economy in Ukraine’s GDP?”.

The main factors determining the existence of the shadow economy in Ukraine include:

1. Ineffective state regulation of economic processes.

One reason for the spread of the shadow economy in Ukraine is the inconsistency of system transformation processes. Formation in Ukraine massive shadow over the years of independence largely provoked the loss of state levers of ef-

¹<http://pressa.obozrevatel.com/info/438417.htm>

Table 2
Shadow and the official economy of Ukraine

Years	The volume of the official GDP billion grn.	The percentage of informal sector GDP (%)	The volume of the Shadow economy, billion grn.
1999	130.44	51.7	67.43
2000	170.04	52.2	88.76
2001	204.19	53.0	108.22
2002	225.81	53.7	121.26
2003	267.34	55.0	147.04
2004	345.12	55.9	192.92
2005	441.45	57.0	251.63
2006	544.15	57.5	312.89
2007	720.73	58.15	419.11
2008	948.06	no data	
2009	912.56	no data	
2010	1095.0	no data	

Source: State Statistics Committee of Ukraine 2010, the World Bank.

fective regulation of economic processes, deficiencies in the economic and legal policy, including the poor state of economic legislation.

Under conditions where state regulatory policies are contrary to the interests of important groups of economic subjects, the shadow economy is on the field and scope of activity and acquires mass expression. Economic actors, guided by their own interests, searching for more favorable ways to use the resources available to them, including going beyond existing legislation. This encourages them to establish new rules for conducting business transactions in which the regulating and controlling role of the state is gradually replaced by informal agreements between them.

The overarching result of a long period of poor economic governance process was the destruction of the institutional environment which determines the basic norms of conduct and public entities to other entities, partners, suppliers and customers, and state regulators.

2. Not banking currency.

According to different estimates in Ukraine rotates from 10 to 20 billion dollars from here it becomes evident that the shadow area of payment deficit does not feel. No problems here with timely payments. Therefore, the shadow economy becomes more attractive for entrepreneurs versus legally.

3. The inefficiency of the tax system.

Experience shows that Ukraine has failed to create an efficient tax system. Applicable tax laws of Ukraine do not stimulate economic entities to invest money in legal economy. Experts estimate that the overall tax burden in Ukraine is almost twice the figure in the group of countries to which it belongs in terms of GDP per capita, and that just stimulates the beginning of the “shadow”. Violations and abuses in the tax system has become almost the most important disaster for the budget system.

Using tax breaks as a powerful lever of economic regulation in the world, in Ukraine they are still one of the mechanisms of accessing the “shadow”. The tax burden among the subjects of economic activity is distributed unevenly, which also contributes to the possibility of the entities to evade taxes.

Exemption of certain companies or products from tax in a massive scale resulted in a significant redistribution of tax burden on the legally operating entities. Law Abiding Taxpayer, which provides budget revenues, welfare driving in shadow or ruins.

Tax credits are generally not stimulate either growth or investment and innovation processes.

4. Gaps in the budget system, inadequacies in budget planning and controls over the use of public funds.

The main drawback of the budget process, which creates conditions for outflow of funds in the shadow area are:

- Unsatisfactory level of revenue and justification of budget expenditures;
- Violation of the law in the formation and implementation of the State Budget of Ukraine and local budgets;
- Imperfect mechanism for the supply of the planned budget allocations;
- Lack of control over budget expenditures and accountability in all levels of the government of targeted and effective use of budget funds;
- Lack of transparency of the budgets of all levels.

Experts estimate that the loss of state revenues in the shadow of the public sector annually exceed 12–13 billion².

Ineffectiveness of fiscal policy and fiscal system in Ukraine reduces readiness and public entities to pay taxes because of uncertainty in the productive and target their use.

²*About internal and external situation of Ukraine in 2003 year*: The President’s message to Verchovna Rada of Ukraine. Part. Strategy of withdrawal from shadow of Ukrainian economy. Derzhkomstat of Ukraine, 2004, p. 149.

5. Disorganization and economic management of state property and state enterprises, inefficient state property privatization.

Shadow sector by exploiting the assets, in particular – fixed assets, accelerating wear it without further compensation. This deprives the state related revenues – amortization.

Typical schemes of abuses associated with the use of state property are:

- Reduction of state stakes in joint stock companies by issuing additional shares;
- Artificial payable, bring enterprises into bankruptcy following their purchase at prices that are significantly below market;
- Forced sale of property companies;
- The Company – “clone” of the following appropriation of her liquid assets and profits of parent company from losses leaving the balance of the latter;
- Monopolize the supply of raw materials and sell finished products intermediary structures;
- Non-fulfillment of investment obligations and more.

It is widely used imperfection of the current relevant legislation:

- Blocked by the general meeting of shareholders, including through the mechanisms injunctions;
- Competitions contested in courts by individuals, including those that have no relation to the undertaking;
- There are cases by courts opposite decisions on the same dispute;
- Registrar and management companies deliberately delayed the transfer of ownership of shares and so on.

Is not the best state and corporate administration in the national (public) joint stock and holding companies. Managers of large public companies are actively collaborating with commercial entities, assumed various violations of law, falsifying reports and more.

The quality of corporate owned by the state, remains low. Flaws of the management of public property used for shady businessmen alienation of state property and the withdrawal of income from use of shadow turnover.

Therefore necessary to ensure the proper management of state property privatization process and bring into line with state interests. Solving this problem is possible under laws on holding companies, joint stock companies, state property management and more.

6. Corruption in the executive branch and local government, legal insecurity entities from arbitrariness and abuse of officials.

The majority of Ukrainian and foreign experts, corruption is one of the main problems affecting the economy of Ukraine and remains one of the biggest obstacles to its integration into the global community, civil society development.

In terms of national security corruption as a mass phenomenon is a real problem for the whole country, directly affecting its internal processes and external relations, creating conditions for social upheaval with unpredictable consequences.

We believe this institution shadow economy, which is more efficient, creating more favorable conditions for solving economic problems than through legal institutions, which are accompanied by high costs.

Recognizing that most of the problems associated with studying the shadow economy, correspond with uncertain methodological framework to analyze it believe that it is time to consider the shadow economy in terms of qualitative change – the institutionalization of the shadow economy.

According to D. Nort new institutions emerge when society believes that maximum profit can not be obtained under the existing institutional system. In other words, if production factors provide the opportunity to increase revenue, and institutional prevent this, then there are big chances for the emergence of new institutions [Nort 1997, p. 6]. Gives out has indicated the problem may be described as actual and not covered in the literature.

Institutional approach to the analysis of shadow economy in the center puts research system of formal and informal rules of behavior patterns of their development, approved a mechanism for implementation.

In the 70's of the twentieth century. When Western scholars began to study causes and spread of the shadow economy not only in the “third world” but also in developed, it was noted that the stages of initiation and propagation were not certain institutions as special rules of conduct shady business relations system interaction and organizations associated with shadow economic activities. Subjects shadow relations began to seek for themselves such form of activity and behavioral norms that would become for them Best in conducting shady operations.

As an example, take the southern Italy, including Sicily. This region is sufficiently studied by economists and can be used as the most striking example of the emergence and development of shadow institutions, in particular the Mafia. Historically, the minimum impact on the state (first Spanish and later Italian) could not ensure the protection of life of people and their property rights. Hence the need alternative mechanisms of specification of property rights and contract enforcement. During this period the first mention of the mafia as an institution, alternative country-specific and the protection of property rights [Gambetta 1993, pp. 91–97]. “Mafia – a rather special type of behavior and a special type of power relations, not a formal organization” [Arlacchi 1986, p. 16]. That comes to a certain institution as a set of rules that allow individuals to coordinate their activities in economic, political and social spheres. Competitive advantage associated with the Mafia, appearing on the basis of creating local monopolies and limit competition, not because of its action [Arlacchi 1986, pp. 104–108]. Mafia

operates on the principles of flexible and easy to changing conditions around the network (networks) focuses the main economic activities of the Mafia, which uses a high potential of trust between “ourselves” [Kopp 1992, pp. 365–381]. Often descriptions of economic activity using mafia networks (network, “Multi-player relations”), created on the basis of trust in family or family-friendly and client relations (more detail by us in clause 2.1.). Thus, the family remains the foundation for the mafia for any activity, including contract. But this is not about nuclear family, but the totality of relationships built on trust normally localized within the family by family and closest friends, which is called “their”. Therefore, potential partners are divided into “their” and “alien”. In between “their” social operating mechanisms to prevent opportunism, using standards and mutual trust, and to “strangers” opportunism becomes the norm [Olejnik 2002, pp. 172–173]. This is double standards.

Some of shadow institutions gradually died not finding wide support, but some remained, gaining steady character, and were included in the “culture of shadow behavior”. As an example, the kickbacks, invasions, etc. conversion centers.

In the late 80’s of the twentieth century shadow economy of developed countries takes appropriate organizational forms, which led to its special status – social institutions. In the 90’s underground economy gained stability and consistency in its development in Ukraine.

Considering the institutionalization of shadow economy in Russia in the post, and L. Kosals and R. Ryvkina [2001] determined that shady institutions heterogeneous and grouped them into two groups. The first included the institutions that have directly within the legal structures and operate in all spheres (political, legal, economic) of social life in the process of economic reform in the country. The second group included institutions that have emerged as new forms of informal behavior that best satisfy – qualify subjects shadow economic relations.

And R. L. Kosals Ryvkina the first group of institutions shadow economy includes:

- Misuse of funds – directing funds from the state budget for other purposes. These include the use of funds for other purposes, and to overcome some current problems. For example, allocated money for paying teachers to cover the local budget. Or – ordinary theft of public funds and transfer them abroad for their own accounts of officials. This could be a high enough level of efficiency of planning the distribution of public funds and the immorality of certain business executives. From our point of view of this institution can be attributed only to the criminal component of the shadow economy subjects which in any case must bear the punishment;

- Cashless transfer of money in cash. This operation is based on informal agreements with firms to banks, such as wages “in envelopes”; small wholesale purchases and so on. Typically, this operation is to hide income from state enterprises, i.e. tax evasion. Over the years this institution was even set the percentage for payment of services – from 30 to 10% (the percentage reduction depends on the amount of increase), which businesses pay banks for transferring money in cash. It says sustainability and notoriety shadow services [Klamkin 2000].

It turns out that consumers need in the performance of certain functions and services producers pushing for the creation of appropriate institutions shadow not only in economics but also in all spheres of society.

The second groups of scholars include such shady institutions that have their own name and got: “cap”, “hit”, “racket”, “rollback” and so on.

“Cap” – is, so to speak, “authority” (such as include criminal gangs, and legal institutions, such as police), which controls the business activities of one or more firms. In exchange for “representation” in government, they receive a payment from the profits of the firm. In fact, it centers monopoly in the market. Use ROOFS “eliminating a competitor in the market and reduces costs for entering the market”. »Cap« is required to prevent so-called invasion – additional measures of pressure on debtors (competitors). From the economic point of view these institutions suppress incentives for economic growth, the introduction of technological innovation, impede the protection of human owner.

“Racketeering” – this is an informal gathering to “deliver” to entrepreneurs in the form of compulsory deduction of income. This institution shadow economy forces businesses to hide (or reduce) their income from state and, therefore, evade taxes. Otherwise they would be bankrupted. Sometimes it is more profitable businesses than state pay taxes because they just have some “protection”. However, protection from the state they have only conditional.

“Rollback” – fee received as a rule, public order, concessional loans, grants, subsidies, budgetary loans, grants that pay a percentage depending on the size of loans: The more – the greater the percentage, but with a smaller size of funds issued – less percent. In terms of formal rights “rollback” is a form of corruption. Often the “rollback” has the character of sustainable economic relations between officials and businesses or between businesses themselves.

Conversion Centre (KC) – consisting of fictitious (example, dealing with transfer of funds from the clearing account into cash) firms and other divisions. KC managed set of informal rules, first, internal organization, and secondly, interactions with clients; thirdly, relations with authorities of different levels. In order to adapt to conditions that are constantly changing (changes in legislation in the economic situation – inflation, etc.), KC had to change the rules of conduct.

They occurred in three areas: reduction in fees for services, upgrade and expand the range of the past, reducing their risks and risk customers. The current commission rate equal to KC – 4–5% of the amounts received from client accounts KC. These rules ensure the stability of its existence and generate revenue by providing illegal services to customers [Vetkin 2005, pp. 12–19]. So, KC – is a means of tax evasion, and that is the basis of the shadow economy.

An important element of life and self shadow economy is a shadow of its investment mechanism. Typically, he works in the short term, because such investments are latent in nature. Shadow investing mechanism appears in the absence of formal guarantees of effective protection of property rights. The mechanism of shadow is short-term investment at a time when there are new technologies that do not require large investments to quickly create new products, which enjoys high demand in the market, through which you can get much higher income than the competition. Such enterprises are created by small period of time to “skim the cream” on products and do not show their income. Upon receiving them, they disappear.

Corruption as an institution of the shadow economy – widespread phenomenon that affects not only developing countries or in transition, but also the developed world.

Corruption – is the commercialization of their officials duties [Mazur 2005, p. 70]. High level corruption undermines the credibility of economic agents in the state, which in turn negatively displayed at the investment and hence on the level of economic growth.

Corruption is defined as the abuse of public power for private benefit; sale of state property by officials for personal needs, the actions that deviate from the norms of conduct for public servants under the influence of special interests (wealth, power or career); entities that receive payments from individuals or legal entities and private abuse of public property, this obstruction of economic reform and democratization; effective way to overcome the consequences of state intervention in the activity in the free economic agents [Gnatienko, Ledomska 1997, p. 29].

Considering what is the cause and existence of corruption in Ukraine.

Corruption, on the one hand, actually reduces the transaction costs of entities that define the existing institutional framework. This occurs in the form of bribery, bribe to the official when the tax service can reduce the amount of tax payable. Or may occur in the form of extortion – when too high official discretion (to decide at its discretion) or too weak law enforcement mechanisms allow it freely to overstate the transaction costs of economic agents (to the level and which constitute the actual transaction costs according to current institutional framework) and complicate access to this or that good, but that he (the officer) did not, economic agent resorting to bribery.

Given the weak institutional environment, corruption mitigated to some extent possible separate entity as an agent, and the economy. It appears only in the short term, in circumstances where corruption can improve efficiency relative to the economy, ignoring the laws. This is a situation where the passage of a legal procedure is so complicated that only a violation of the law and use of “corruption contracts” is the only option for a successful and quick passage of this procedure or get a permit. However, corruption lowers transaction costs compared to only those actually provided effective institutional framework. However, it minimizes them completely. When other institutional frameworks transaction costs can be significantly lower even without corruption.

In the long run corruption leads to harmful consequences for the economy. It promotes the growth of transaction costs in the economy. If one economic agent bribing transaction costs are reduced, then its competitors, they can significantly improve. On the other hand, corruption contributes to the inefficient distribution of income and resources. Free access to a resource can get someone who will give more bribes. Therefore we are talking about creating additional barriers for other agents in the distribution of resources official. Corruption undermines the budget policy, reducing the effectiveness of budget expenditure [Verestuk 2001, pp. 72–73].

A gift is in turn defined as a tool of corruption through which resolved corrupt deal. Bribe can be in the form of tangible and intangible (service) good.

There are political, economic, cultural and historical causes of corruption in Ukraine.

By separating the notion of political reasons, rights to control rights to the business of money-generating business, which means that the state itself. The existence of their bureaucracy, usually accompanied by corruption. Officials in the fuzzy definition of various legal procedures have to be treated at the discretion of law and for it to receive bribes. Businesses that are paid off, expect a positive resolution of their problems at a time when not as full and unconditional implementation of formal rules [Verestuk 2001, pp. 66–74]. In this regard, absolutely impossible to eradicate corruption. So the question is the level of corruption in society and how it raises (or no) loss of society? In Ukraine, corruption has reached such a state that political power was nayrentabilnishym kind of business. In the ranking for 2010, prepared by global anti-corruption NGO Transparency International, Ukraine has got 134 by level of corruption among 178 countries. These are the results of a study published on TORO, which is the contact group Transparency International in Ukraine. In the ranking, where the corruption level measured on a scale from 0 to 10 points, where 0 means total corruption of the state, and 10 – in fact its absence, Ukraine received 2.4 points (2.2 – in a year 2009), this suggests that Ukraine has a total corruption, says Transparency Inter-

national. While in 2006 Ukraine, with evaluation of 2.8 points, took place 99–104 of 163 countries where research was carried out, in the 2009-meters with a score of 2.2 points Ukraine has already placed at a spot 180 among 146–153 countries. In 2010, the estimate 2.4 Balla, except Ukraine, got another 8 countries: Azerbaijan, Bangladesh, Honduras, Niheryya, Philippines, Sierra Leone, Togo, Zimbabwe³.

The economic causes of corruption can be attributed [Mazur 2005]:

- Uneven development of market economy. While strengthening economic crisis such negative phenomena as inflation, unemployment, etc., are favorable conditions for growth of the shadow economy. That is, under these conditions reduced the effectiveness of the regulatory role of the state, leading to growth of corrupt actions of officials;
- The contradiction between the rapidly changing conditions of market economy and law. Gaps are created by such contradictions, shadow filled “game rules”, where double standards are beginning to act through the distribution of population in “their” and “alien”. Through bribes, can be “their” solve many problems. Even in developed countries, economic processes ahead of current legislation. Therefore, improving the legal base should have a permanent character in response to changes in the economy;
- Stratification of society into rich and poor. Due to state property has been enriched a small group of people in Ukraine, which had direct or access to it, or through corruption. Later, the group called oligarchs. Thus, the oligarchs in Ukraine are due to shadow privatization of state property. Business has to become economically strong and independent from government. In Ukraine, yet he lives under the authority of officials.

To cultural and historical reasons, corruption can be attributed to inherited Soviet-era practice of bribery and nepotism (in the west – clientyzma). Bribery and nepotism are deeply rooted in the everyday culture of our society. For example, settling down to work, an official of any level immediately finds himself assistants among relatives, godparents or other “its”. That is so, who did not betray during corruption schemes, as they also are “trusted” party and therefore also have a share in the redistribution of illegal proceeds. Unfortunately, today this practice is rampant.

Thus, the total cause of corruption may be ineffective institutional framework of society. This inefficiency can be both formal and informal rules and their enforcement mechanisms, and total inefficiency of the whole institutional matrix – its relevance to culture and ideology of society.

³<http://podrobnosti.ua/power/2010/10/26/72606/.html>

We distinguish formal and informal legal as a hidden, forbidden. Meant by informal legal practices, culture, etc., that established historically in certain areas. We believe that this should form the basis of formal. Under the informal or hidden prohibited understand how relationships between officials and “their” in their practice, and legal fine (customized) manufacturing or services which are hidden and not paid income taxes. That is, households engaged in fruitful event of the year – sell their own surplus product, repair of apartments at his free time work, tutoring teachers and so on.

Data on the shady institutions are more indirect, as obtained by interviews with the population, because these institutions are not subject to the formal socio-economic study of latency through their actions, but because – lack of information.

With certain institutional approach to the definition of shadow economy, structuring and classification of the causes of its existence, we can develop an effective system to counter this complex socio-economic phenomenon.

Overcoming high levels of corruption lies in the political sphere required strict control and punishment for corruption and bribery. According to A. Olejnik, punishment costs include two elements: the manifestation of costs and expenses offender punishment of violators. Just the latest deals J. Buchanan as “ungood”. Penalties must be imposed upon («ex post»), although the punishment should be selected – to («ex ante»). In terms of J. Buchanan no punishment can not return full loss does not give a status quo ante [Bubeken 1997, p. 380]. But punishment in his view should be used because they prevent the abuses that otherwise could be taken in the future. Therefore, an effective political regime requires effective law enforcement – not only through effective fear of punishment, but for its inevitability⁴.

Thus, the total cause of corruption may be ineffective institutional framework of society. This inefficiency can be both formal and informal rules and their enforcement mechanisms, and total inefficiency of the whole institutional matrix – its relevance to culture and ideology of society.

We distinguish non-formal and informal legal as a hidden, forbidden. Meant by informal legal practices, culture, etc., that established historically in certain areas. However, should raise the official income level officials, especially those in whose jurisdiction the broad discretionary powers. You also need to eliminate conflicts that are in the legal system, which significantly reduces the possibility to manipulate the law.

⁴GRECO: Ukraine made a struggle with corruption. http://lb.ua/news/2011/05/28/98689_GRECO_Ukraina_provalila_recomen.html?print

Thus, institutionalization of the shadow economy – is fixing the behavior of subjects in some shadow organization supports forms that are recognized by all parties to such activities.

We have mentioned only some elements of the institutionalization of the shadow economy, yet without their complex research can not fully explore the changes in socio-economic relations in Ukraine.

The shadow economy – a system of relations between economic subjects, which organizes itself, covering all stages of the process of social production to an economic advantage which results or ways to achieve for various reasons or arose or reduced, or totally concealed from both participants, and the law [6].

Taking this approach to determine the shadow economy, the following conclusions:

- Informal economy is part of the socio-economic system;
- The very shadow economy is a system of several institutions that provide its existence. So it must be considered comprehensively, including its institutional environment;
- A system of shadow economy organizes itself, but not self regulating, indicating the necessity and importance not only a comprehensive approach to its neutralization, but the complexity and simultaneity of measures to regulate its volume by the state, as some measures for prevention (eg., reduction) shadow economy can only suspend its operation only to better adapt to specific complications from the state, but does not overcome her;
- If the system of shadow economy as a system of economic relations between economic entities, the sector to reduce the shadow economy to change the system of economic relations;
- If the informal sector covers all stages of social production, the need to develop measures to reduce the shadow component, including production, exchange, distribution, redistribution and consumption.

Based on the definition of “shadow economy”, the reason for its existence is the economic benefit is obtained through concealment or reduction of official indicators of income (profits) from the state. Thus, the object of reforming the social and economic relations should be and ways to get revenue.

Last in the definition of “the shadow economy” is that economic benefit is protected from both direct participants in economic relations and the law. This suggests that changes in the economic relations should be conducted so that they (the relationship) are transparent, possibly with fewer intermediaries and more.

The scale and mass action in the informal sector not only physical but also legal entities can deduce the presence of not only individual difficulties in reforming Ukraine’s economy, but also can talk about the big problem which is the level of confidence of economic agents to such an institution, as a state. Distrust

of the state initiated unskilled and corrupt actions of those who personify a state power – politicians and public servants.

The strategy of building confidence in the state and its representatives and trust between the citizens should include measures of interrelated tasks that can be grouped into two groups.

The first group relates legislative, judicial and institutional problems. They apply in Law in accordance with the norms of democracy and market economy dominated by private ownership. This will ensure confidence of economic agents, protecting citizens from tyranny and corruption of state officials and worthy of trust of its citizens.

The second group includes problems related areas that may be described as ideological and behavioral. The most important of them connected with mentality of people. You must overcome the legacy of the past – in the minds of people formed a strange combination of trust and suspicion. Post-socialist period there was a moral muddle: along with the old, new approaches that absolutely do not mix. Change the mentality of people is unlikely to succeed quickly. This process can only accelerate at a time when the old give way to a new generation whose moral norms and behaviors are composed in a new era, responsible market economy.

24.05.2011 in Strasburg at the Europe's Group of States Against Corruption (GRECO) was announced about failure of Ukraine in the direction of legislative control of corruption and disparity of European Standards of struggle with corruption [Mandybura 2001].

As shown at this meeting in 2009 due to the results of GRECO, Ukraine hadn't unredeemed recommendations. They were fulfilled or in the process of coming to the end. Thought half a year Ukraine became a first Member State of European Anticorruption Initiative, in which experts of GRECO decreased a level of implement recommendation on three positions.

To positive at this meeting were related 4 results of activity of new leadership of Ukraine. Among them were: adoption of statute *About judicial system and judgement status*, making a High Judgement Board of Experts, coming into force of statute *About access to public information*, adoption of new statute *About Government Purchases 2010 y.*, and also through the progress of Ukraine was new statute *About banning and struggle with legalization of money-laundering, which received through criminal case or financing of terrorism*. However GRECO didn't accept these actions enough for anticorruption policy in Ukraine.

All anticorruption documents, which were worked out were blocked and even disavowed.

Complaints, which were lodged by GRECO to Ukraine:

- not shown the system of administrative responsibility for corruption affairs in a such way that corruption could consider as criminal case at the same time;
- Ukraine should increase independence of Office of Public Prosecutor from political impact and specify its authorities, concentrate its on management of pre-trial detection and criminal case;
- Ukraine should provide a responsibility of juridical persons for corruption violation of the law, including effective, proportional and current sanctions and should built a system of registration of juridical persons, who were instituted criminal proceedings (company register, who instituted criminal proceedings). There is one of the main demands of GRECO and one of the main European standards.

More over GRECO not fixed 10 points of anticorruption initiatives. Among them: not accepted model codex of government official conduct and not reconciled a dispute of interests of officials, connected with general family or business interests; not protected rights of intelligencers – officials, who should inform of controlling units about subdivision and some corruption actions of their colleagues etc.

Drago Kosa, head at the meeting in Strasburg, noted only 13 discrepancies with European standards of corruption struggle in Ukraine.

Such an information is an evidence that there are conditions of favorable existence of shadow economy in Ukraine

The current stage of institutionalization of the shadow economy in Ukraine is complex and requires careful while state socio-economic policy. This can “civilize” creating deshadowing economy policy of the State, which should include the following political, economic and legal conditions for business entities that would be much more beneficial for legal economic activity than the shadow.

Conclusion

Shadow economy inherent in all stages of social development: pre-industrial, industrial and postindustrial. Speaking first as unfair economic activity, the shadow economy was the criterion for religious precepts that understood as the restrictions and prohibitions.

Shadow economy emerged as a hidden economic activity with the advent of commodity-money relations.

Under the new paradigm of shadow economy E. De Soto Industrial Revolution, which marked the beginning of modern capitalist industry, the result can be seen as anti-capitalists “nonconformists” with mercantilism state. Willingness to

act outside the law is the result of the ratio of “cost of implementation of the law” and “out-of legality” in favor.

In the transitional stage of social development business activity increases, but the institutional environment does not meet this growth, including hidden economic activity increases several times. Thus, in transformational economies of the post shadow economy has a large amount, due to the same transformation.

Literature

- ARLACCHI P. *Mafia et compagnies. L'éthique mafiosa et l'esprit du capitalisme*. Grenoble: Presses Universitaires de Grenoble, 1986.
- BARANOVSKY A. *State economic security*. Financial Ukraine, No 22, 1996.
- BAZILUK A.V., VOLYK V.F. *What does it mean a shadow economy, reasons of appearance and conditions of development*. Organized labour of Ukraine, No 2, 1997.
- BAZYLEVYCH V.D., MAZUR I.I. *Methodological aspects of shadow economy scale valuation*. Economy of Ukraine, No 8, 2004, pp. 36–44.
- BAZYLEVYCH V.D., Il in V. V. *Metaphysics of economy*. – K.: Knowledge, 2007.
- BUBEKEN G. *Selection theory. Series: «the Nobel Prize laureate on economy»*. – M.: Taurus Alfa, T. 1, 1997.
- ECHMAKOV S.M. *Shadow economy: analysis and modeling*. – M.: Finance and Statistics, 2004.
- FEIGE E.L. *Defining and Estimating Underground and Informal Economies: The New Institutional Economics Approach*. World Development – Vol. 18, 1990.
- GAMBETTA D. *The Sicilian Mafia. The Business of Private Protection*. Cambridge: Harvard University Press, 1993.
- GNATIENKO G., LEDOMSKA L. *Some aspects and phenomena of corruption and its follow on economy of Ukraine*. Econ. herald, No 9, 1997, pp. 15–31.
- GOLOVIN V. *Shadow from a distance seems bigger* // LB.ua from 6.08.2010.
- GUTMANN P.M. *The Subterranean Economy*. Financial Analyst Journal, Vol. 33, 1977.
- Il in I.A. *Way to the evidence: Comp.* – M.: ltd publishing house ESMO-Press, 1998.
- KLAMKIN I.M., TEMOFEEV L.M. *Shadow economy of Russia: Economic – sociological investigation*. – M.: RGGU, 2000.
- KOPP P. *La structuration de l'offre de drogue en réseaux*. Revue Tiers Monde, 1992, Vol. XXXIII, No 131.
- KORYAGINA T.I. *Plan and Market in Soviet economy*. Top secret, No 1, 1989.
- KOSALS L., RYVKINA R. *The Institutionalization of the Shadow Economy: Rules and Roles* // Explaining Post-Soviet Patchworks / K. Segbers (ed.). Pathways from the Past to the Global. – Ashgate Publishing, 2001, Vol. II.
- LATOV Y. *Evolution of investigation of informal sector of economy in abroad*. Shadow economy: economic and social aspects: Problematic subject collection RAN UNION. I.Y. Zhylina (ed.). – M., 1999
- MANDYBURA V.O. *Shadow economy of Ukraine and directions of legislative strategy and its limitation*. – K.: Parliamentary Press, 1998.

- MANDYBURA V.O. *Shadow economy of Ukraine: theoretical methodological aspects of research and problems of practical limitation*. – K., 2001.
- MAZUR I.I. *Corruption like institution of shadow*. Economy of Ukraine, No 8 2005, pp. 68–75.
- NORT D. *Institution, institution changes and functions of economy*. B.Z. Milner (ed.), A.N. Nesterenko (translation from English) – M.: Fond of economic book «Principia», 1997.
- OLEJNIK A.N. *Institutional economy: school-book*. – M.: INFRA-M, 2002.
- SOTO H. *Other way. Invisible revolution in third world*. – M.: Catallaxy, 1995.
- TURCHINOV O.V. *Shadow economy: theoretical basis of study*. – K.: ArtEk, 1995.
- VARNALIJ Z.S. *Shadowing of small-scale enterprise (economic and legal aspects)*. – K.: Institute of Private Law and Enterprise AprN Ukraine, 1998.
- VERESTUK S. *Corruption: definition, reasons of evidence, follow on economy*. Economy of Ukraine, No 3, 2001, pp. 66–74.
- VETKIN A. *«Conversion centrums»: institutional features and a role of shadow economy*. Economy of Ukraine, No 8 2005, pp. 12–19.

Instytucjonalizacja szarej strefy na Ukrainie

Streszczenie

W opracowaniu rozpatrywano istotę szarej strefy. Badano różne podejścia naukowe przyczyn pojawienia się szarej strefy i jej instytucjonalizacji. Zostało podniesione pojęcie korupcji oraz poddano analizie przyczyny jej powstania. Zaproponowano również drogi ograniczenia instytucjonalizacji szarej strefy.

Olena V. Pimenova

Entrepreneurship Department

Taras Shevchenko Kiev National University

Agricultural cooperation in a system of agrarian relationships

Introduction

Reforms in Agrarian Sector of Ukraine changed models of economy. A model of farming began to develop since 1991 year in Ukraine. However, nowadays a lot of farmers cannot keep optimal conditions of production for effective management due to their finance and economic instability. World practice shows that an agrarian cooperative is a main condition of effective farming.

There are many native scholars and foreign researchers investigated the importance of development of agricultural cooperation all over the world and in Ukraine as well.

Literature background

There are classical scholars, who investigated the problems of agricultural cooperation: S. Bulgakov, M. Tugan-Baranovsky, O. Chayanov, E. Slutsky, M. Ziber and others. Between the modern economists, who developed main directions of agricultural cooperation are: L. Moldavan, V. Feschenko, I. Vinogradova, N. Galomsha and others.

At the same time, in spite of importance of this question and big attention of many well-known scholars, some aspects are not enough studied yet. Therefore an importance and necessity of the development of agricultural cooperation in Agrarian Sector of Ukraine under condition of multi-structure economy influence on choice of this topic and importance of examine/research.

The aim of the study

So, the aim of investigation is theoretical summarizing which need practical application of theoretical learning of organization of agricultural cooperation in the system of agrarian relationships.

Methods of the study

Methodological basis of the study are general scientific methods, which show a development of agricultural production and agricultural cooperation. In the research are used ways of abstractedly logistic methods: the method of abstraction, analysis and synthesis, induction and deduction, analogy and comparison. In analytic study of valuation of development of agricultural cooperation and competition of agriculture of Ukraine are used methods of comparative analysis, statistical methods, table description of information.

Main text of the study

Englishman Robert Owen is considered to be a father of cooperation, and his followers (English Rochdale weavers) as progenitors of consumer's cooperation. They grounded rules and principles of cooperation. Namely from them begins a history of cooperation and first consumer's cooperation. Particular contribution to cooperation was made by German cooperator Raiffaissen, who is considered like a forefather of credit cooperation and founder of first agricultural credit institution. In his work "Credit institution like a way of struggle with poverty" he described main rules of credit institution existence [Chayanov 1989, pp. 103–116]. Cooperatives began to appear and develop in different countries as in agriculture so in other branches of economy and nowadays agricultural cooperation is an important step at the development of Ukrainian agriculture. In accordance with L. Moldavan, "a role of agricultural cooperatives plays a big importance for effective work of agricultural producers. Under the information of international cooperative society, there are about 700 million cooperatives in the world at the different branches of economy, among them the big importance plays namely agricultural cooperatives. In Europe cooperatives realize more than 60% of gross agricultural products. The first one from them are Scandinavian countries (80%). Japan and China are considered to be the world leaders in cooperation. They realize through cooperatives more than 90% of gross agricultural products".

Ukraine like agrarian country, has also own cooperative history, which began from 1860 year – beginning of cooperative activity and appearance of first consumer's co-operatives and loan institutions [How to make... 2010, p. 7]. Big importance at a work of scientific theory belongs to such scholars like: M. Tugan-Baranovsky, O. Chayanov, E. Slutsky, M. Ziber and others.

A theory of agricultural cooperation is a main part of theory of rural economy. In accordance with O. Chayanov, small peasant farms have not a possibility to freely develop under conditions of capitalistic way of production, if they do

not join to agricultural cooperatives. O. Chayanov said that cooperation is the most profitable form of business for peasants, because it has all advantages of big and small business in agriculture.

Among advantages of small business are:

- wholesale purchase of means of production are more profitable – purchase cooperation;
- possibility of receive credit – credit cooperation;
- sales of products on more profitable condition – sales cooperation;
- processing, drying of products – production cooperation;
- purchase of necessary agricultural technique – machine cooperation.

Among advantages of big business are:

- there are not big transportation costs, which connected with a big territory;
- farmers and peasants are not wage earner and due to this fact they produce an agricultural production on higher quality.

So, an agricultural cooperative is first of all a union of farmers or peasants, the aim of which is to increase earned incomes of own members or decrease their expenses. A beekeeper wash a can very clean after taking some honey from beehive and bring a honey in this can in agricultural cooperative. So, he joins with his can to other beekeepers and build a cooperative system.

A cooperation influence on:

- effective organization of production process of business;
- improve a quality of production, due to fixed standard of production in accordance with market demand in cooperative;
- decrease expenses of members of cooperative, due to purchase one agricultural technique for all members of cooperative, there is a possibility to use agricultural credit on more profitable conditions etc.;
- cooperative uses a new achievements in science and technique, light a work of members of cooperative;
- cooperative organizes a distribution and a system of sales of agricultural production;
- cooperative increases marketable surplus of farms due to decrease expenses of members of cooperative and increases their income because it gives a possibility to produce more agricultural production.

A problem of agricultural cooperation in Ukraine in the period of XIX–XX century was mainly examined in theoretical and applied aspects by scholars. Mostly all the scholars, who investigated the problems of farm examined a problem of agricultural cooperation.

The first scholar who studied an importance and effectiveness of cooperation for farms in native literature was Russian scholar O. Chuprov. He shows like small farmer would have “all the advantages of big business in agriculture”

under condition of joining agricultural cooperative in his work “Small farming, its need, and its political significance”.

M. Tugan-Baranovsky approved motives of peasants and farmers, who join cooperative and show particular significance of cooperation for farming. The scholar said that namely cooperation creates a new type of farming, where small agricultural producer could be competitive on the market [Tugan-Baranovsky 2008].

S. Bulgakov, studying the conditions of existence of small farms, in his work “Capitalism and farming” he emphasizes that one from the main directions of development of agriculture should be agricultural associations and cooperatives, because the lack of money and bankroll do not give a possibility to small farms for further development [Bulgakov 2006, p. 578].

Ukrainian scholar M. Ziber was a staunch defender of big landownerships and big farms. He proved an effectiveness of building of agricultural cooperatives. In accordance with M. Ziber, agricultural cooperation has all the advantages of big business [Ziber 1900].

An important stage in the development of a theory of rural economy was a classification of cooperatives. Some variants of classification were proposed by scholars, which based on different principles: in dependence of kind of activity A. Kaufmann marked out money, commodity, consumers’. O. Antsyferov divided all the cooperatives on two groups: consumers’ field and production field [Vinovradova 2003, p. 79]. E. Slutsky divided cooperatives on consumers’, production, credit, purchasing and sale [Slutsky 2007, pp. 299–310]. M. Tugan-Baranovsky classified cooperatives from easy to complicated and show nine groups: credit, consumers’, housebuilding, purchasing, sale, processing, production subsidiary artel, work artel and production artel [Tugan-Baranovsky, pp. 408–415].

The most ponderable classification of cooperatives was proposed by O. Chayanov, which was described at his basic work “Main ideas and forms of organization of agricultural cooperation”. He didn’t only mark out existent forms of cooperation but also established main principles of activity of every type and stated a theoretical basic of cooperation [Chayanov 1989]. Well-known economist grouped not only some kind of cooperation, but also marked out four category of cooperative:

- category of economic process (machine company, land-improvement and water company etc.);
- category of biological process (pedigree cattle unions, selective companies, control companies etc.);
- category of mechanical process of preprocessing (threshing companies, butter-making companies, potato companies and others);

- category of economic operation (purchasing companies, sale companies, credit companies, insurance companies) [Chayanov 1989, pp. 43–44].

In accordance with O. Chayanov, the most important role plays credit cooperation, because lack of money don't give a possibility to small farms to develop and after that create: purchasing cooperation, sale cooperation, processing cooperation, which connected with sales.

O. Chayanov examined the effectiveness of functioning of every type of cooperative and connected theoretical aspects of cooperation theory with practical activity of cooperative. He marked out 6 main types of farms and marked out reasons due to which farms could not cooperate at his work "main ideas and forms of organization of agricultural cooperation". According to O. Chayanov namely peasant type is easier join to cooperative.

M. Kondratjev also studied problems of cooperation. He placed emphasis namely on agricultural cooperation, thinking that it plays an important economic role and influence on increasing of production facilities.

Particular stage of development of agricultural cooperation in Ukraine in the period of XIX–XX century was connected with the name of native scholar M. Levitsky. He described organization approaches of artel production in agriculture at his work "Artel Agreement". M. Levitsky like other Ukrainian scholars saw in artel not only economic organization, which based on joining some members but also a development of small farms¹.

Agricultural cooperation doctrine is an important part of theory of rural economy organization, due to this point, scholars placed high emphasis on agricultural cooperation in the period of XIX–XX century.

A main aim of native science and practice was to create a theory of rural economy in general at that time.

Due to small farm existence since hundred years and it's a basis of agriculture of National Economy now, agricultural cooperation should take a base value Nowadays when a development of economy of Ukraine mostly depends of the results of agrarian sector. In accordance with information of Statistic Committee Derzhkomstat of 2009 year agricultural lands take 71% from which 6560 thousands hectares belong to personal subsidiary plots, number of which are 4612 thousands units and 4298 thousands hectares agricultural lands belong to farmers, number of which are 41 906 thousands units. Personal subsidiary plots are main producers of agricultural production in Ukraine today. They produce 55% of gross agricultural production. Native agricultural producers have a big potential, which is not yet realized due to some reasons. One from them is a lack of money. So, the significance of agricultural cooperatives is "Union" under

¹V.M. Feschenko, *Ukrainian cooperative thought in the period of XIX–XX century*, <http://www.ukrcoop-journal.com.ua/>

condition when peasants and farmers join with a task to combine their efforts for tillage, joint purchase or use technique etc. This fact demands a special emphasis on investigation an agricultural cooperation and uses it in practice.

Agricultural cooperation regulates in Ukraine by such acts of law: laws of Ukraine “About Agricultural Cooperation” and “About Cooperation”, Land Code and Commercial Code. A law “About Agricultural Cooperation” determines legal, organizational, economic and social conditions of cooperatives in agriculture. Individuals and legal entities could join in agricultural cooperatives in accordance with a law of Ukraine “About Agricultural Cooperation”. To individuals, who produce agricultural products, belong mostly personal subsidiary plot. To personal subsidiary plot belongs economic activity of individuals on land to two hectares. Main target of their economic activity should be a satisfaction of own needs through production, processing, selling of agricultural production; possibility of realization their surplus on market and providing a service in rural green tourism [Law of Ukraine... subsidiary plot, p. 143].

Farmers belong mostly to legal entities, who involved in agriculture business and their effective development mostly depends on participation in agricultural cooperation. Farming is a form of an entrepreneurship of citizens with being a legal entity [Commercial code... p. 63], who wants to produce commodity agriculture output, make processing and sale with an aim of profit, earning on the land for farming in accordance with the law “About farming” [Law of Ukraine, p. 218].

Farming is a form of an entrepreneurship and according to classification of Commercial Code of Ukraine and it is a small business in agriculture. There are some differences between farming and personal subsidiary plot:

- farming is a form of an entrepreneurship the aim of which is profit earning. Personal subsidiary plot produce agricultural production for satisfaction of own needs. Realization of surplus on market belongs to their earned income. In accordance with the law [Law of Ukraine... subsidiary plot, p. 143] only individuals involved in personal subsidiary plot, because this kind of activity not belong to entrepreneurship unlike farming;
- in accordance with the law “About farming” farming is obliged to create legal entity unlike personal subsidiary plot, who are individuals;
- difference in agricultural land. Personal subsidiary plot could use not more than two hectares [Law of Ukraine... subsidiary plot, p. 144]. For farming could be used 100 hectares [Law of Ukraine... farming, p. 225];
- farming could be organized by persons, who has not less than 18 years old. It differs from personal subsidiary plot. There are no age limitation;

- farming creates new places of work and provide an employment of rural population because of entrepreneurship. Personal subsidiary plot is a family private practice and uses for production mostly family labor.

Farming plays an important role in development of agriculture as well as personal subsidiary plot, because they produce the bigger part of agricultural production. Most amount of cattle breeding production (meat, milk) and some kinds of plant (potato, maize etc.) produced by them in accordance with the information of Statistic Committee Derzhkomstat in the period of January – September 2019 year. Their part is: 98.5% of potato, 91% of vegetables of open soil, 37% of spring culture². So, personal subsidiary plot belongs to main producers of agricultural production, most of which are produced for market sale. The land personal subsidiary plot could be subject of business undertaking in agrarian sector under conditions of effective organization own activity and effective use.

Among main directions of entry personal subsidiary plot in small business are:

- transferring from personal subsidiary plot to farming by increasing own agricultural lands (rent, to receive land free of charge in property in accordance with Land Code of Ukraine, purchasing), registration of farming and organizing production, processing and sale of agricultural production like entrepreneur;
- joining of personal subsidiary plot in agricultural cooperatives;
- organizing other small agricultural companies.

We consider that State should support formation and development of these forms of economy in agriculture because of farming and personal subsidiary plot play an important role in the development of agrarian sector and national economy. In spite of agrarian sector of Ukraine has a big prospect of competition on world market due to participation of small forms of economy in gross agricultural production.

There are some problems, which negative influence on agrarian sector which follow on decreasing of quality of native soil. There are some social problems, among them are:

- decreasing of employment in agriculture;
- low level of salary;
- it is not enough developed infrastructure in agriculture;
- no conditions for development business undertakings and agricultural cooperatives;
- weakly developed production, credit sale and other cooperation;
- not enough quantity of work places in rural territory;
- low level of domestic conditions of life.

²http://agroua.net/news/news_314444.html

These reasons influence on one hand on low level of baby rate in village, on other hand on flow-out of young people overseas in order to earn more money. Decreasing a quantity of rural population influence on decreasing of small business in agriculture and decreasing of agricultural production (that part, which belongs to personal subsidiary plot) and also disappearance of Ukrainian villages. Usually in this case there are nobody to work on agricultural land, use heavy agricultural technique, which mostly don't need human labor. For Ukrainian agrarian sector it's a negative situation because of:

- it is impossible to provide organic farming;
- increase quantity of unemployed in the country due to rural population need some work;
- flow-out "killed" technicians abroad.

The State should provide some measures for improving such situation, which would influence on development of Ukrainian village and increasing rural population. Among them are:

- State support of development of agricultural attendant cooperatives (processing, sale, supply, service etc.), who concentrate its activity on service agricultural and other production of cooperative members. Their target is not in profit earning;
- guaranty conditions of expansion of activity field in the village for enterprising in agriculture and in other branches;
- guaranty a legislative base for cooperative development and new forms of economy in agriculture;
- procurement in increasing of level of income and improvement of social welfare of rural population;
- development programs of agricultural cooperation;
- decreasing administrative barriers and procurement in development of small enterprises through limitation of authorities of controlling units as to control an economical activity;
- development an infrastructure and informational service in agriculture.

So, agricultural cooperation should promote an effective development and increasing of competitiveness of national agrarian sector. The law "About agricultural cooperation" classifies cooperatives on two kinds: attendant and production. To attendant cooperatives belong cooperatives, which provide a complex of services of agriculture attendant in accordance with the law "About agricultural cooperation". There are: processing, sale of cattle breeding, plants, fish, and forest products. The target of attendant cooperatives is not a profit earning, but is providing some service to own members. Among them are:

- processing cooperatives, which provide a processing of agricultural raw materials (bread, macaroni, vegetable, meat, dairy, fish etc. production);

- storage sale cooperatives, which provide some storage, storing of goods, sale and marketing etc.;
- supply cooperatives should purchase and supply means of production, material and technical resources, which are necessary for production and processing of agricultural products, production of raw materials and supply it to agricultural producers;
- service cooperative which organize technological, transport, land-improvement, repair, building, ecological works, make a veterinary service, tribal work etc.

Production cooperative is a joining of citizens on member terms with a target of join production and other activity, which is based on own labor activity and joining property share holding, participation in management and revenue sharing according to their labor activity. Production cooperatives are cooperatives, which concentrate their activity on agricultural production. In production cooperative should join personal subsidiary plots. In accordance with the law “About agricultural cooperation”, production cooperatives make their activity on an enterprises basis with a target of profit earning article 2, point 2 [Law of Ukraine... agricultural cooperation]. Commercial Code of Ukraine article 107, point 4 determines that income of production cooperative based on coming from economic activity and should direct on paying duties [Commercial Code of Ukraine, p. 60]. It means that in case of joining of personal subsidiary plot in production cooperative, which activity do not belong to business undertakings in accordance with the law “About personal subsidiary plot” [Law of Ukraine... subsidiary plot, p.143] and they shouldn’t pay taxes because they produce agricultural production for own needs and surplus of it sale on market, but in case of joining in cooperative they should pay agricultural tax in accordance with Tax Code article 301.

In case of joining farmers in agricultural cooperation (mainly service cooperative), who are entrepreneurs and legal entities according to the law “About farming”, article 1, point 1 [Law of Ukraine... farming, p. 218], they should:

- pay agricultural tax like farmers according to Tax Code article 301;
- pay profits tax from “cooperative profit” [Law of Ukraine... agricultural cooperation].

Maybe there is an answer for question why there are not developed production cooperatives in Ukraine. However, world practice of agriculture shows that agricultural cooperative is the most effective form of agricultural business. In accordance with L. Moldavan, European and American peasants (individuals) and farmers sale main part of agricultural production namely through cooperatives.

Farmers sale 70% of grain through cooperatives in France. Quarter of farmers sale their grain and oil cultures in big lots through three main cooperatives

of Canada, namely in 20 countries³. In Germany through agricultural cooperative was sold agricultural production on 44.5 milliard euro in 2008 year. The part of this agricultural cooperative was 52% in agrarian sector of Germany. In accordance with information of German Farmer Alliance, 34 9000 farmers, who work on more than two hectares, participate in agricultural cooperatives. European farmers sale more part of their production through agricultural cooperatives. The biggest dairy European cooperatives in 2008 year sale: Nestle on 18.5 milliard euro, Danone on 10.7 milliard euro, Lactalis on 9.3 milliard euro, Friesland Campina on 8.9 milliard euro, Arla on 6.9 milliard euro, Unilever on 4.5 milliard euro, Parmalat on 3.7 milliard euro, Bongrain on 3.6 milliard euro, Muller on 2.3 milliard euro, Nordmilch on 2.3 milliard euro⁴.

So, nowadays it is necessary to develop a system of agricultural cooperation, which in a big importance especially for personal subsidiary plot, who produce main part of agricultural production. A development of agricultural cooperation depends on State support, namely in a legal system of development of agricultural cooperation in Ukraine. We think that the activity of production cooperative should be recognized by legislative rules as an economic activity the target of which is first of all in join economic activity of agricultural producers. Well-known economists and scholars maintained that a target of agricultural cooperative not in earning profit, but in service own members. In accordance with O. Chayanov, cooperative is organized on collective approaches economic activity of group of persons, who should serve only the interests of this group and only this group. Cooperative is very useful even I case when it have no profit, but salary income of members would grow [Chayenov 1989, pp. 29–40]. According to M. Tugan-Baranovsky, cooperative is an economic company of some persons, which has a target not to receive the biggest profit, but increasing salary income of its members or decreasing expenses due to collective farming [Chayenov 1989, p. 25]. On our mind the target of agricultural cooperative should be common economic activity, which influence on increasing salary income of its members and decreasing their expenses. Every member of cooperative (farmer or individual) in depends on received incomes should pay taxes independently according to the legislation. Changes in the law “About agricultural cooperation” that production cooperative makes its activity not with a profit target but with a common economic activity would promote development of agricultural cooperation in Ukraine.

³L. Moldavan, *Agrarian sector: it is a time to change orientation in development*, <http://dt.ua/articles/60696>

⁴<http://www.situationbericht.de/>

General situation of agrarian sector of Ukraine and ways of increasing of competitiveness of Ukrainian agricultural production are shown in SWOT-analysis (Table 1). This method is based on strategic balance, which is called SWOT-analysis. It means: S (strength); W (weakness); O (opportunities); T (threats). So, in Table 1 author shows factors of competitiveness of national agrarian sector, which indicate the level of influence on development of object of economic management and group by positives or negatives figures. In that way a strategic balance is a combination of factors, which negatively or positively influence on object of development. A method of SWOT-analysis is a complex approach and its use for estimation of competitiveness of Ukrainian agriculture. It gives a possibility to evaluate market situation, possibility of use foreign experience of economy activity and work out main strategic direction and its further development⁵.

Table 1
SWOT-analysis of Agrarian Sector

S 1. Development of organic agriculture. 2. Good nature and climate conditions and fertile land. 3. There are territory for production and export clean agriculture production.	W 1. Not developed agricultural cooperatives. 2. Weakly developed an infrastructure of agrarian sector. 3. Social problems in rural territory. 4. Low level of government regulation and agricultura support. 5. Problems with land receiving for farming and personal subsidiary plot. 6. Weak collaboration farmers with scholars. 7. Incomplete legislative for effective farming. 8. No information as to free land for rent as in state sector as well in private sector.
O 1. Forming strength producer and exporter of agricultural production. 2. Development an information service in agriculture. 3. Participation in international sales with organic agricultural production.	T 1. Using by national farmers in farming of different pesticides, herbicides etc., which worses soil conditions. 2. There are latifundiums, who take key positions at the market.

Source: Proposed by author.

⁵N.E. Galomsha, Competitiveness of ukrainian agriculture, http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/inek/2010_4/67.pdf

Conclusions

So, one from the main direction of development of Ukrainian farming is joining them in agricultural cooperatives, collaboration with scholars as to using scientific work and innovation technologies in agriculture, increasing organic and ecologic agricultural production. State support is an important factor of competitiveness like abroad. There are conducive legislation for development the branch, some grants for farmers.

One from deterrent factors of creation agricultural cooperatives is less of knowledge of rural population about advantages of agricultural cooperation. Organization of information and outreach work among rural population should be organized by local authorities. It helps rural population make their choice willingly in favour of cooperation. Main role in this process should play on the one hand State and one the other hand is advisory service.

So, a development of agricultural cooperation should be main part of General State Complex Program of Development Rural Territory since nowadays till 2015 year.

Literature

- BULGAKOV S., *Thoughts. Creative literary heritage in the period of XXI century*. By redaction of V.D. Bazilevich, – K.: Knowledge, 2006. – (Well-known persons).
- CHAYANOV A.V., *About agricultural cooperation*, Saratov Privolzh. Book Press, 1989.
- CHAYANOV A.V., *Main ideas and forms of agricultural cooperation*. – M.: Science, 1991.
- Commercial code of Ukraine: *Legislation of Ukraine*. –K.: Palivoda A.V., 2009.
- FESCHENKO V.M., *Ukrainian cooperative thought in the period of XIX–XX century*, <http://www.ukrcoop-journal.com.ua/>
- GALOMSHA N.E., *Competitiveness Of Ukrainian Agriculture*, http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/inek/2010_4/67.pdf
- How to make agricultural cooperative. Information materials for agricultural producers. Series 1, By redaction of L.V. Moldavan – Nizhyn: Lysenko M.M. Press, 2010.
- Law of Ukraine about personal subsidiary plot. Land legislation. – K.: Truth, 2010.
- Law of Ukraine about agricultural cooperation, <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=469%2F97-%E2%F0>
- Law of Ukraine about farming. Legislation of Ukraine. – K.: Truth, 2010.
- MOLDAVAN L., *Agrarian sector: it is a time to change orientation in development*, <http://dt.ua/articles/60696>
- SLUTSKY E., *Recognition. Creative literary heritage in modern times*. By redaction of V.D. Bazilevich. – K.: Knowledge, 919, 2007 (Well-known persons).
- Tax code of Ukraine, <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17>

- TUGAN-BARANOVSKY M., *Social basics of cooperation. Economic history*. By redaction of prof. A. D. Kuzmichev and others; State Univ. – High School of Economy – second publ. – M.: Press House GU VSHE, 2008.
- VINOVRADOVA I.A., *V/Chayanove doctrine about organization of agricultural cooperation. Dissertation PhD*, 2003.
- ZIBER N.I., *Compositions of work*. СПб., Т. 1, 1900.

Spółdzielczość rolna w systemie stosunków agrarnych

Streszczenie

W opracowaniu zbadano ważność spółdzielczości rolnej dla pomyślnego rozwoju małych form gospodarowania i efektywnego działania sektora rolniczego Ukrainy. Określone zostały podstawowe drogi rozwoju małych form gospodarowania w warunkach połączenia producentów rolnych w rolnicze spółdzielnie. Uzasadniono ważność rozwoju na Ukrainie produkcyjnych spółdzielni jako zespołowej formy gospodarowania.

Olena Oliynyk

Department of Finance

National University of Life and Environmental Sciences of Ukraine

Agricultural taxation in Ukraine: challenges and perspectives

Introduction

In a market economy, the tax system affects resource allocation, income and wealth but also has an important role in stabilizing the economy. Changes in tax law can lead to a reduction, or vice versa, increasing number of companies to influence their size and organizational structure. Tax system can affect how the management companies choose combined resources which is used – land, labor and capital, and on the situation in other sectors of the economy and the macroeconomic situation as a whole [Babickiy 2004, p. 2].

The farm tax system since the development of the tax system of independent Ukraine had a special relationship with the state, which is weakly correlated with national economic system of taxation. In the agriculture there are always special tax regimes, and from 1999 – special indirect taxation regime.

The aim of the paper is to analyze agricultural taxation of Ukraine during 2000–2009, identify results of implementation of special tax regimes for agriculture and define the perspectives of farm tax system future development.

Review the agricultural taxation in Ukraine

Since the end of 90's farms in Ukraine use the special indirect taxation regime, this would be caused by the necessity of agriculture withdrawal of crisis.

The tax mechanism in agriculture should now be considered as a specific instrument of financial support for farmers. The consequence of this mechanism is that now taxes are turned from the fiscal tool into an element of financial support, through which increases the level of financial support of agricultural enterprises and formed a specific source of resources at the level of entities [Tulush 2006, p. 68–69].

The special tax regime of agriculture is carried out due to the fixed agricultural tax and special tax regime of value added tax.

According to the data Table 1, tax revenues from agriculture have increased during 2000–2009 in 3 times, while tax revenues to the consolidated budget and from agroindustrial complex is almost 2 times higher, respectively, 5.8 and 5.4 times. Due to this trend the share of tax revenue from agriculture has fallen almost by half: in the consolidated budget – from 3.1% in 2000 to 1.6% in 2009, in tax revenues from the agroindustrial complex – from 24.3% in 2000 to 13.5% in 2009. At the same time, agriculture plays a significant role in GDP. Thus, the share of agriculture in GDP, although reduced over the past decade, but at the end of 2009 was 11.2%.

Low share of tax revenue from agriculture was caused the special tax regimes that are not as tools of fiscal, but as elements of additional financial support of agricultural enterprises. Besides financial resources generated by the action of special tax regimes during 2000–2009 exceed the tax revenue from agriculture to the consolidated state budget by 2–3 times (Fig. 1).

Table 1
Agricultural taxation in Ukraine

Specification	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Tax revenue to consolidated budget, UAH bln	35.8	39.5	45.4	54.3	63.2	98.1	125.7	161.3	227.2	208.1
Tax revenue from agroindustrial complex, UAH bln	4.6	5.2	5.4	5.4	6.6	8.7	10.4	12.4	17.3	25.1
Tax revenue from agriculture, UAH bln	1.1	1.4	1.7	1.3	1.3	1.3	1.5	1.7	3.1	3.4
Share of tax revenue from agriculture in Consolidated budget, %	3.1	3.6	3.7	2.4	2.1	1.3	1.2	1.1	1.4	1.6
Share of tax revenue from agriculture in tax revenue from agroindustrial complex, %	24.3	27.5	30.9	23.9	20.1	14.5	14.0	14.1	17.8	13.5
Share of tax revenue from agriculture in agriculture GDP, %	1.4	1.7	1.9	1.7	1.4	1.4	1.5	2.0	3.0	3.3
Share of agriculture in total GDP, %	45.8	42.1	38.4	29.0	26.8	21.0	17.4	12.3	11.0	11.2

Source: Own estimates based on data from Statistical Yearbook of Ukraine and Ministry of Agricultural Policy of Ukraine.

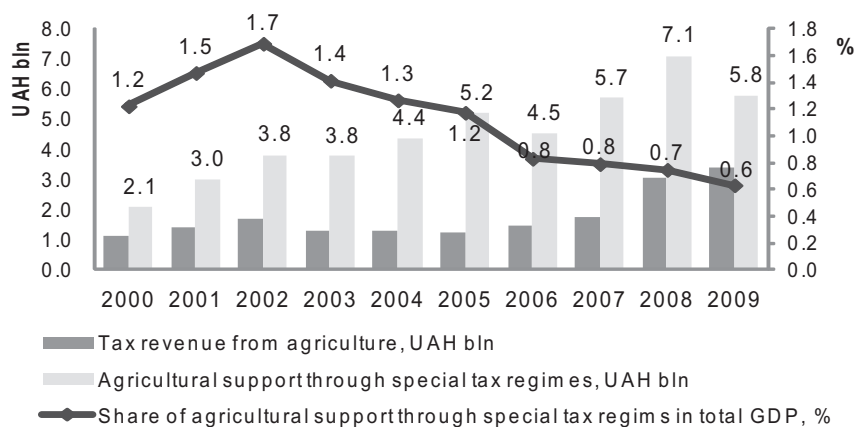


Figure 1

Ratio between tax revenue from agriculture and tax agricultural support (in 2009 the agricultural support through special tax regimes for 9 months, from 2007 – without FAT due to lack of data)

Source: Own estimates based on data from Statistical Yearbook of Ukraine and Ministry of Agricultural Policy of Ukraine.

So in general the main goal of the introduction of special tax regimes – reducing the tax burden on agricultural producers has been achieved.

Introduction of special tax regimes for the agriculture began with the adoption of the Law of Ukraine “On the Fixed agricultural tax” of 17.12.1998 No 320, which replaced 12 taxes and fees (since 2005 FAT united only 5 taxes: income tax, land tax, tax on environmental pollution, payment for exploration of natural resources; since 2011 due to Tax Code FAT united only 4 taxes: income tax, the fee for special use of water, fee of certain types of business in part of trading activity, land tax).

Among the positive features of the FAT should note the following:

- stable base and tax rates;
- promotion efficient use of agricultural land;
- encouraging capital accumulation and investment;
- lack of motivation to hide the results of activity, and therefore reduce the number of debtors;
- simplifying tax accounting, reporting and transparency of payment of taxes;
- motivation more effective management because of lack of linkage between economic activity and the amounts of paid tax liability.

Disadvantages of FAT consider that: 1) the tax does not include production costs and the level of profitability of agricultural producers, 2) calculate rates

Table 2

The main features of Fixed Agricultural Tax

Indicator	Characterization
The taxpayer	agricultural producers, in which the share of agricultural commodity production for the previous tax (reporting) year equals or exceeds 75 percent
Object of taxation	the area of agricultural lands transferred to the agricultural producer in ownership or use, including on the basis of lease, as well as transfer of lands of water reserves (lakes, ponds and water reservoirs) estimated as at July 1, 1995
Tax Rates	for arable land, hayfields and pastures – 0.15 for arable land, hayfields and pastures, located in mountainous areas and the Polissia area – 0.09 for orchards (except for orchards, located in mountainous areas and the Polissia area) – 0.09 for orchards, located in mountainous areas and the Polissia area – 0.03 for the water fund lands – 0.45 for arable land, hayfields and pastures, owned by agricultural producers, which manufacture (growing) crop production and processing at the closed grounds, or provided them for use, including lease terms – 1.0
Terms of payment	FAT is paid monthly but the amount of payment varies each quarter: 1 – 10%, 2 – 10%, 3 – 50%, 4 – 30%

are based on imperfect monetary valuation land through the undeveloped land market, 3) it puts the tax payers in an unfavorable conditions, who have different ratios of crop and livestock in gross production, 4) not all taxes are included in its structure depend on the size of agricultural land, therefore, as a result of the principle of justice is broken [Mogylniy 2005, p. 125–126].

In general, comparing positive and negative aspects of introducing FAT “... most economists noted the expediency of its introduction to the period of transformation of the economic system, which was accompanied by macroeconomic instability, imperfect financial and credit policy, monopolizing markets, lower real incomes, off-balance sheet transactions in economic activity, non-payment crisis and almost continuous loss-making enterprises in the industry” [Mogylniy 2005, p. 126].

In addition to the FAT, the most essential element of the special tax regime of agriculture is VAT. Support agricultural production by indirect funding mechanism through the VAT was introduced in 1999.

According to the laws of Ukraine such special regimes for VAT were introduced:

1. For agricultural producers (agricultural producer is an enterprise whose main business is the supply made (given) agricultural commodities (services) on

their own or leased production facilities, as well as goods made on commission in which the share price of agricultural commodities (services) is not less than 75 percent of all commodities (services), set during the previous twelve consecutive reporting tax period total):

a) regime of VAT accumulation:

- VAT which should be paid to the budget for sale operations of agricultural commodities and services of own production, except the sales of milk and meat to the processors (this rule to “except the sales of milk and meat to the processors” was excluded on the basis of Law of 31.10.2008 No 639-VI). These funds remain available to agricultural producers and used to purchase inputs for production purposes (the mechanism was introduced by the Decree of the President of Ukraine of 02.12.1998 No 1328) (hereinafter – ***VAT for purchase production inputs***). Since 2004, the use of VAT has been changed – at first the funds use on compensation of VAT paid in the price of production factors, and the rest is directed to the purchase inputs (the Law of 24.06.2004 No 1878-IV).
- VAT which should be paid to the budget by agricultural enterprises for sale own milk, cattle, poultry, wool production, and also dairy products and meat products produced in their own processing plants, remains fully available to these agricultural enterprises and focused on supporting their own livestock production (this was introduced by Law of 18.02.1999 No 442 -XIV) (hereinafter – ***VAT for the livestock support***). Since 2009, this rule applies only to agricultural enterprises who have not chosen the special tax regime (the Law of 12.22.2009 No 1782-VI).

b) VAT at zero rate due to the milk and meat sold by agricultural producers to processors (hereinafter – ***the support the zero VAT rate for milk and meat***). It was cancelled on the basis of Law of 31.10.2008 No 639-VI.

2. For processing enterprises:

- VAT which should be paid by processing enterprises to budget for milk and meat products, is aimed exclusively for payment of subsidies for agricultural producers sold their milk and meat in live weight (this was introduced by Law of 18.02.1999 No 442-XIV) (hereinafter – ***VAT for subsidies payment***). Initially these subsidies back to producers of milk and meat, and in 2009 are directed to a special fund budget and then using the payments on one cow (The Law of 12.22.2009 No 1782-VI). The deadline for the regime set January 1, 2015 under the Tax Code art. 209.

Due to the introduction of special regimes have been increased substantially the financial support of agricultural production, which is virtually impossible to provide direction in the budget. In general financial support of agricultural

producers through special regimes of VAT in 2008 amounted to 7.1 billion UAH, more in 9.8 times than in 2000. During 2000–2008 the average financial support through the special regimes of VAT was almost 31 billion UAH, on per year average – 3.4 billion UAH (figure 2). The agricultural enterprises received most financial resources through the regime of subsidies payment and the purchase inputs, respectively their share was in 2008 – 39 and 37%.

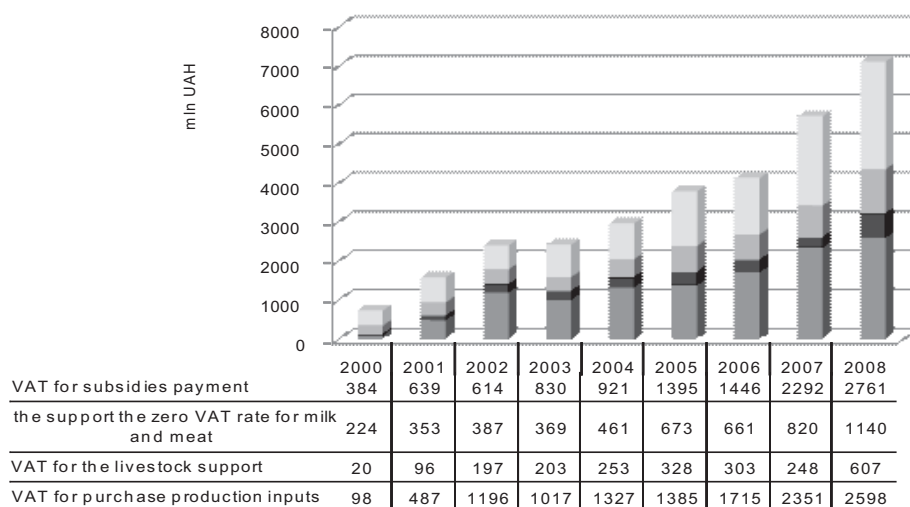


Figure 2

The structure of financial support of agricultural producers through special regimes of VAT
Source: Own estimates based on data from State Tax Administration of Ukraine.

There are about 60% on milk and dairy products and 40% – for livestock and poultry in the structure of subsidies payment by processing enterprises to agricultural producers. The level of transfer payments for the analyzed period rather high and is about 97–98%. All this shows that agricultural producers through this special regime receive significant financial support for livestock production. But despite this livestock industry could not overcome the crisis which is evident from figure 3. If milk production was mostly positive during 2000–2009, but the meat production has not reached the profitability.

Perspectives of agricultural taxation development in Ukraine

Thus, Ukraine's agriculture remains the largest recipient of benefits in the economy through special tax regimes and mechanisms. This leads to the conclusion that the contribution of agriculture in general financial fund of the country

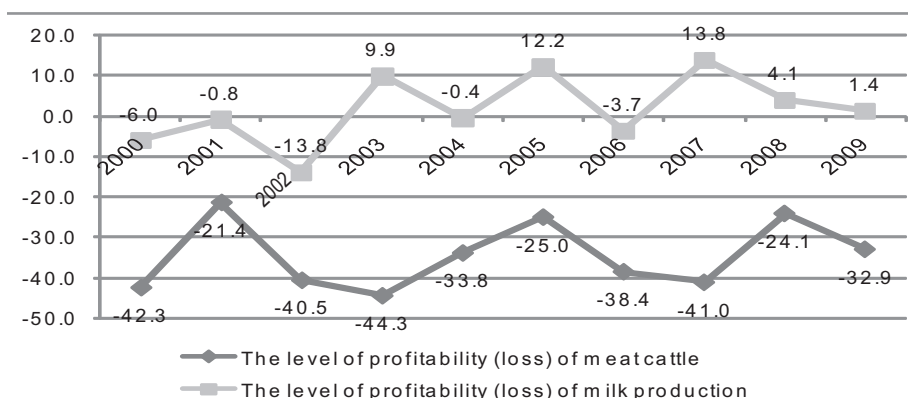


Figure 3

The level of profitability (loss) of livestock production in agricultural enterprises, %
Source: Statistical Yearbook of Ukraine.

is unreasonably low. Therefore seems necessary to review tax benefits for agricultural producers.

Fixed Agricultural Tax. Tax rates determined as a percentage of monetary valuation of agricultural land, which is fixed at 1 July 1995. Indexing the tax base is not provided so the amount of FAT is less than 6 UAH per hectare. As a result, since 2005 the FAT rate is significantly lower than the rate of land tax payable on account of FAT. Therefore, local budget lacks funds for land protection [Tulush 2010, p. 4].

In addition, charging the tax in its present form is disconnected from economic activities of individual agricultural enterprises, for which no need agricultural land is subject of FAT. This is a company that specialized in growing vegetables in greenhouses and livestock complexes (primarily poultry).

Application of this regime for these agricultural enterprises are unacceptable because they are able, first, independently regulate the level of taxation of their income by changing size of agricultural land, and, secondly, the level of their income allows to involve part of them to develop local infrastructure.

FAT was developed for crop production and its application for industrial-type agricultural enterprises (greenhouses and poultry plants) is unacceptable because it leads to unproductive budget losses.

Thus, an important aspect of improving the instruments of direct taxation is to establish objective criteria for limiting the possibility of applying a special tax regime on the basis of monetary valuation of agricultural land of entities in which such lands are not the main means of production [Tulush 2010, p. 6].

VAT for the purchase production inputs. This VAT is a kind of combination of the accumulation regime with a fixed fee regime. An application rate «output»

of 20% creates a positive balance of the VAT, while the directions of its using are not determined, the control over expenditure is not provided. The main task of special regime is not the simplify procedures of VAT administration in agriculture, but formation of additional financial resources in the agricultural enterprises.

However, now the mechanism of VAT is the most effective instrument to support the development of agriculture in Ukraine, which determines the suitability of its saving in the near future.

Under conditions of cancel of the special VAT regime would be appropriate to introduction an alternative special regime of VAT administration aimed at ensuring the tax administration simplicity. This regime became popular in European countries and under the conditions setting the optimal size of a fixed compensation rate will not lead to distraction of financial resources of enterprises and significant losses for the budget corresponds the requirements of WTO concerning financial support instruments of national producers [Tulush 2010, p. 94].

VAT for livestock support and subsidies payment. In the opinion of some experts this mechanism undermines long-term farm competitiveness. They stimulate greater production as a reaction to subsidies rather than market developments and the comparative advantages of farms producing these products. Subsidies could stimulate higher production but they do not improve competitiveness and do not necessarily support investments in the improved quality of milk and meat, which are urgently needed in order to increase the competitiveness of agricultural producers and to enable food processors to sustain their position in internal and foreign markets [Zorya 2006, p. 13].

VAT for livestock support and subsidies payment have increased income inequality within the agricultural sector, providing most benefits to a small group of larger farms. In 2004 only 7 percent of the farms received 75 percent of all subsidies. This is explained by the coupling of the VAT expenditures with production (the more you produce the more subsidies you receive) and a biased distribution of limited budget resources to the well-connected farm managers. While the share of subsidies in the gross income of livestock producers was 3.8 percent on average, the small privileged group of large farms received 10.4 percent of their gross income from the state. This is the statistics for large farms. Regarding individual producers, there is the information that many of them did not receive the VAT returns from the processing plants in spite of being eligible [Zorya 2006, p. 13–14].

But from another side the use of this mechanism – a powerful source of agriculture support, especially livestock. Although the livestock industry is unable to completely withdraw from losses, but without this help agricultural enterprises would have more losses.

Conclusion

The agricultural tax system in Ukraine has turned from a fiscal mechanism to the mechanism for providing additional financial resources through special tax regimes that are realized through the fixed agricultural tax and special taxation regime for value added tax.

During 2000–2009 the main purpose of introduction of specific tax regime for agriculture – reducing the tax burden was achieved. The share of tax revenue from agriculture in the consolidated budget was declined by half.

At the same time by introducing special tax regimes of agriculture has received significant amounts of additional financial resources, which is 2–3 times higher than the tax revenue from agriculture. In particular, financial support of agriculture through the regimes of VAT during 2000–2008 amounted to 31 billion UAH.

Despite criticism of special tax regime of agriculture is the most effective instrument to support the development of agriculture in Ukraine, which defines the suitability of its saving in the near future with some adjustment some provisions of the FAT and VAT.

Literature

- BABICKIY D., von CRAMON-TAUBADEL. S.: *Taxation of Agriculture in Belarus*. Minsk 2004.
- TULUSH L.: *Problems and Prospects of the functioning of the VAT in agriculture*. Accounting and finance in AIC, No 12, 2006, pp. 68–69.
- Statistical Yearbook of Ukraine, 2007, 2009.
- Reports of Ministry of Agricultural Policy of Ukraine.
- MOGYLNIY O.: *Regulation of agriculture*. Uzhgorod: IBA, 2005.
- Law of Ukraine “On the Fixed agricultural tax” of 17.12.1998, No 320.
- Tax Code of 02.12.2010, No 2755-VI.
- Decree of the President of Ukraine “About support of agricultural producers” of 02.12.1998, No 1328.
- Law of Ukraine “About amending some laws of Ukraine concerning taxation of agricultural enterprises and support the social standards of their employees” of 24.06.2004, No 1878-IV.
- Law of Ukraine “About amendments to article 11 of the Law of Ukraine “About Value Added Tax” of 18.02.1999, No 442-XIV.
- Law of Ukraine “About priority measures to prevent negative consequences of financial crisis and amendments to some legislative Acts of Ukraine” of 31.10.2008, No 639-VI.
- Law of Ukraine “About amendments to some laws of Ukraine to support agriculture in the global financial crisis” of 22.12.2009, No 1782-VI.

- TULUSH L.: Formating tools of direct taxation agricultural producers. Accounting and finance in AIC, No 1, 2010. [Electronic resource]. — access mode: http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Oif_apk/2010_1/23_Tulus.pdf.
- TULUSH L.: *Functioning of VAT in agriculture: the EU Experience*. Economic Bulletin of Donbass No 2 (20), 2010, pp. 90–95.
- ZORYA S.: Improving Agricultural Fiscal Policy in Ukraine. The World Bank, 2006, pp. 26. [Electronic resource]. — access mode: <http://siteresources.worldbank.org/INTUKRAINE/Resources/328335-1158937917927/AgriculturalFiscalPolicyEng.pdf>.

Opodatkowanie rolnictwa na Ukrainie: wyzwania i perspektywy

Streszczenie

System opodatkowania rolnictwa na Ukrainie przekształcił się z mechanizmu fiskalnego w mechanizm dostarczenia dodatkowych środków finansowych za pomocą specjalnych zasad opodatkowania, funkcjonujących jako stały podatek rolny oraz specjalny system opodatkowania podatkiem VAT.

W latach 2000–2009 podstawowy cel wprowadzenia specjalnych zasad opodatkowania w rolnictwie w postaci obniżenia ciężaru podatkowego został osiągnięty. Udział wpływów podatkowych z sektora rolnictwa w budżecie centralnym zmniejszył się o połowę. Jednocześnie na skutek wprowadzenia specjalnych zasad opodatkowania rolnictwo otrzymało znaczące środki finansowe, będące 2–3-krotnie wyższe niż wpływy podatkowe z sektora rolniczego. Mianowicie, wsparcie finansowe przez specjalne zasady opodatkowania podatkiem VAT w latach 2000–2008 wyniosło 31 mld UAH.

Mimo krytyki, specjalne zasady opodatkowania rolnictwa pozostają najbardziej efektywnym instrumentem wsparcia rozwoju rolnictwa na Ukrainie, co uzasadnia ich dalsze funkcjonowanie w przyszłości, pod warunkiem korekty niektórych regulacji dotyczących stałego podatku rolnego oraz VAT.

Podatek rolny i jego funkcje

Wstęp

Każdy podatek w mniejszym bądź większym stopniu zakłóca procesy rynkowe i ich efektywność. Dlatego też niezwykle ważne jest to, żeby w sytuacji, gdy jest nakładany służył określonym celom polityki fiskalnej. Zgodnie z teorią opodatkowania podatkom przypisuje się kilka podstawowych funkcji, spośród których za klasyczne uznaje się: funkcję fiskalną, redystrybucyjną oraz funkcję stymulacyjną.

Celem opracowania jest próba oceny sprawności funkcji podatku rolnego. Za wyborem tego podatku przemawia fakt, że podatek rolny jest jedynym podatkiem, który powszechnie obciąża gospodarstwa rolne w Polsce. Pozostałe podatki, ze względu na szereg wyłączeń i zwolnień, obciążają gospodarstwa rolne w bardzo ograniczonym zakresie. Podjęto także próbę weryfikacji następującej hipotezy: podatek rolny nie realizuje żadnej z przypisanych mu funkcji. Realizacja celu artykułu oraz weryfikacja hipotezy wymagały zastosowania kilku metod badawczych, a mianowicie: studiów literatury przedmiotu, analizy danych zawartych w sprawozdaniach samorządu terytorialnego, analizy danych FADN oraz analizy przyczynowo-skutkowej.

Ogólne założenia podatku rolnego

Podatek rolny, który funkcjonuje od 1985 r. na podstawie ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym¹, ma wiele cech podatku majątkowego wiążącego opodatkowanie bezpośrednio z faktem posiadania nieruchomości. Ma on konstrukcję szacunkową, opartą na kryterium naturalnym. Jest ściśle związany z terenem, gdzie występuje, dlatego też nie prowadzi do niekorzystnej ucieczki podatników z danego obszaru, jak może mieć to miejsce przy innych obciąże-

¹Ustawa z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym, Dz.U. z 2006 r. Nr 136, poz. 969, z późn. zm.

niach. Jest to model opodatkowania mniej skomplikowany niż np. podatek dochodowy, co ma swoje zalety i wady.

Konstrukcję podstawy opodatkowania w podatku rolnym oparto na powierzchni gospodarstwa, a w zasadzie na specjalnej, umownej, jednostce powierzchni wyrażonej w tzw. hektarach przeliczeniowych. Jednostka ta odzwierciedla różnice w dochodowości poszczególnych gospodarstw rolnych wynikające z gospodarowania w odmiennych warunkach naturalnych (jakość gleb i warunki klimatyczne) oraz ekonomicznych (położenie poszczególnych gospodarstw).

Do 31 grudnia 2002 r. przedmiot opodatkowania w podatku rolnym (grunty gospodarstw rolnych) ujęty był w sposób specyficzny. Biorąc pod uwagę fakt, iż grunty te mogły być także objęte podatkiem leśnym lub podatkiem od nieruchomości, podstawowe znaczenie dla ustalenia przedmiotu opodatkowania podatkiem rolnym miała wówczas definicja gospodarstwa rolnego. Zgodnie z treścią ustawy za gospodarstwo rolne uznawano obszar gruntów rolnych, gruntów pod stawami oraz gruntów pod zabudowaniami związanymi z prowadzeniem gospodarstwa o łącznej powierzchni przekraczającej 1 ha lub o powierzchni użytków rolnych przekraczającej 1 ha przeliczeniowy, stanowiących własność lub znajdujących się w posiadaniu osób fizycznych i prawnych oraz jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej.

Począwszy od 1 stycznia 2003 r. przedmiotem opodatkowania w podatku rolnym są wszystkie grunty sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne lub jako grunty zadrzewione i zakrzewione na użytkach rolnych, z wyjątkiem gruntów wykorzystywanych w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą inną niż działalność rolnicza. Oznacza to zasadniczą zmianę w dotychczasowych regulacjach. Według zmienionych przepisów podatkiem rolnym opodatkowane są wszystkie użytki rolne bez względu na ich powierzchnię, położenie i dochodowość [Etel 2003, s. 307–308]. O tym, czy jest to użytek rolny decyduje zapis w ewidencji gruntów. Wadą obowiązujących przepisów jest to, iż grunty rolne nie muszą być wykorzystywane do prowadzenia produkcji rolnej. W ustawowej definicji gospodarstwa rolnego nie ma bowiem zapisu o konieczności wykorzystywania gruntów na cele rolnicze, co może prowadzić do ich ulgowego opodatkowania mimo innego przeznaczenia (z wyłączeniem działalności pozarolniczej).

Podstawę opodatkowania podatkiem rolnym w przypadku gospodarstwa rolnego stanowi liczba hektarów przeliczeniowych, w pozostałych przypadkach, dla gruntów niewchodzących w skład gospodarstwa rolnego² powierzchnia wy-

²Zgodnie z art. 2 ust. 1 ustawy o podatku rolnym, jeżeli łączna powierzchnia użytków rolnych oraz gruntów zadrzewionych i zakrzewionych na użytkach rolnych nie przekracza 1 ha lub 1 ha przeliczeniowego, grunty te nie stanowią, w rozumieniu przepisów ustawy, gospodarstwa rolnego.

rażona w hektarach fizycznych, wynikająca z ewidencji gruntów i budynków. Liczbę hektarów przeliczeniowych w danym gospodarstwie rolnym ustala się na podstawie powierzchni, rodzajów i klas użytków rolnych wynikających z ewidencji gruntów oraz zaliczenia do danego okręgu podatkowego. Należy podkreślić, że w konstrukcji podatku rolnego ustawodawca zrezygnował z ustalenia rzeczywistych dochodów lub też przychodów uzyskiwanych z produkcji rolnej. Określił podstawę opodatkowania w sposób szacunkowy, w oparciu o domniemanie prawne co do wielkości przychodu [Mastalski 1996, s. 237].

W podatku rolnym zastosowano, rzadko używane we współczesnych systemach podatkowych, stawki kwotowe o dosyć złożonej strukturze. Z jednej strony, biorąc pod uwagę normatywną podstawę opodatkowania, można przyjąć, że mają one cechy stawek proporcjonalnych. Z drugiej zaś strony, jeżeli uwzględnimy w nich relacje pomiędzy przychodem szacunkowym (normatywnym) a rzeczywistym, stawki nabierają charakteru regresywnego, ponieważ gdy wzrasta faktyczny przychód podatnika udział podatku rolnego w przychodzie maleje. Maksymalna stawka podatku dla gospodarstwa rolnego od 1 ha przeliczeniowego gruntów za rok podatkowy wynosi równowartość pieniężną 2,5 q żyta, obliczoną według średniej ceny skupu żyta za pierwsze trzy kwartały roku poprzedzającego rok podatkowy. Dla pozostałych gruntów maksymalna stawka podatku wynosi równowartość 5 q żyta od hektara fizycznego.

Większość ulg i zwolnień zawartych w ustawie o podatku rolnym ma charakter gospodarczy. Cel ekonomiczny był podstawowym motywem wprowadzenia ich do konstrukcji podatku. Ustawa reguluje dwie kategorie zwolnień: przedmiotowe i podmiotowe. Można je dodatkowo podzielić na zwolnienia ustawowe oraz zwolnienia wynikające z uprawnień rady gminy. Począwszy od 1 stycznia 2003 r., katalog zwolnień ustawowych ma charakter zamknięty.

Podatek rolny a funkcja fiskalna

Ponieważ podatki nakłada się przede wszystkim w celu gromadzenia środków publicznych niezbędnych do realizacji zadań państwa i samorządu terytorialnego, stąd też najważniejszą funkcją podatków jest funkcja fiskalna³.

³Należy podkreślić, że współcześnie funkcja fiskalna powinna być rozpatrywana z różnych punktów widzenia, które uwzględniają także skutki ekonomiczne i społeczne jakie wywołuje ciężar opodatkowania. Nie zawsze maksymalizowanie dochodów budżetowych płynących z podatków jest korzystne, nie oznacza to jednak, że podatki powinny być minimalne i tworzyć pewną fikcję opodatkowania. Wyższe obciążenia podatkowe zwiększają bowiem potrzebę poszukiwania możliwości obniżenia podatków, a przez to dodatkowo motywują do podejmowania działań zarówno produkcyjnych, jak i inwestycyjnych, zmierzających do zwiększenia dochodów netto. Istotne więc jest takie ich skonstruowanie, aby owe działania zwielokrotnić.

W polskim systemie podatkowym podatek rolny stanowi źródło dochodów gmin. Rozpatrywanie zatem jego roli w kształtowaniu dochodów publicznych wymaga analizy struktury dochodów tych jednostek samorządu terytorialnego (tab. 1).

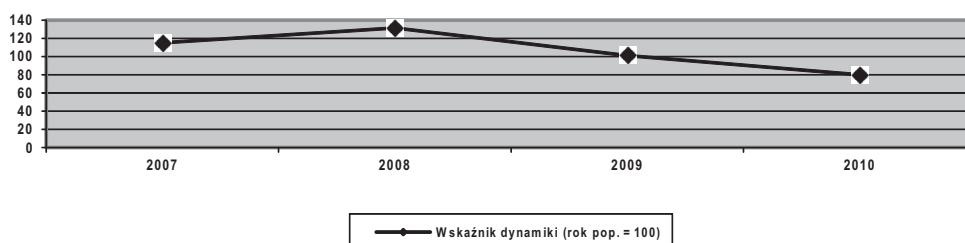
Tabela 1

Dochody gmin w latach 2006–2010 (w mln zł)

Wyszczególnienie	2006	2007	2008	2009	2010
Dochody ogółem	51 724,3	57 003,1	62 317,8	64 882,1	72 310,5
Dochody własne	24 507,9	28 219,0	30 694,7	30 021,8	32 264,4
Podatek rolny	795,8	915,4	1 203,7	1 215,3	974,1

Źródło: Opracowanie własne na podstawie Sprawozdań MF z wykonania budżetów jst.

Z danych zawartych w tabeli 1 wynika, że w latach 2006–2010 dochody z podatku rolnego były mało stabilnym źródłem zasilania finansowego. O ile bowiem w 2008 i 2009 r. ich wartość przekraczała 1200 mln zł, to w 2010 r. stanowiła 974 mln zł, przy stałym wzroście dochodów ogółem oraz dochodów własnych. Niestabilność tę potwierdza analiza dynamiki podatku rolnego (rys. 1).



Rysunek 1

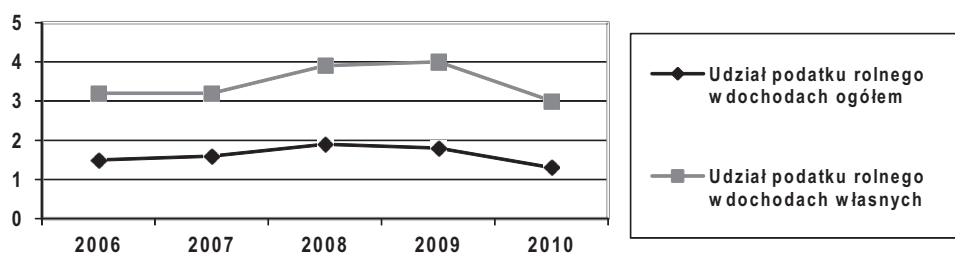
Dynamika podatku rolnego w latach 2007–2010 (w %)

Źródło: Opracowanie własne na podstawie Sprawozdań MF z wykonania budżetów jst.

Zasadniczą przyczyną dużej zmienności wartości odprowadzanego do budżetów gmin podatku rolnego były zmiany średnich cen żyta będą podstawą naliczania podatku, których niezwykle wysoki wzrost wystąpił zwłaszcza w latach 2007–2008 (z około 35 do 58 zł za dt⁴).

Z analizy danych przedstawionych na rysunku 2 wynika, że podatek rolny jest mało wydajnym źródłem zasilania finansowego gmin. Poza szczególnym wzrostem tego udziału w latach 2008–2009 przeciętnie podatek rolny nie przekracza

⁴W analizowanym okresie ceny żyta kształtowały się na następującym poziomie (w zł za dt): 2006 – 35,52, 2007 – 58,29, 2008 – 55,80, 2009 – 34,10, 2010 – 37,64. Na podstawie Komunikatów Prezesa GUS w sprawie średniej ceny skupu żyta za okres pierwszych trzech kwartałów roku poprzedzającego rok podatkowy za kolejne lata.

**Rysunek 2**

Udział podatku rolnego w dochodach gmin (w %)

Źródło: Opracowanie własne na podstawie Sprawozdań MF z wykonania budżetów jst.

2% dochodów ogółem oraz 3% dochodów własnych. Należy podkreślić przy tym, że w szczególnej sytuacji znajdują się gminy wiejskie, ponieważ dominująca w nich działalność rolnicza przy ograniczonej aktywności pozarolniczej sprawia, że podatek rolny jest głównym źródłem dochodów tych gmin. Z danych Ministerstwa Finansów nie wynika jednak, że jest to źródło wydajne⁵. Czy można zatem uznać, że podatek rolny jest istotnym źródłem dochodów jednostek samorządu terytorialnego? Odpowiedź nie może być pozytywna z uwagi na obecną konstrukcję analizowanego podatku.

W literaturze przedmiotu podkreśla się, że przyjęcie za podstawę wyliczenia wysokości obciążeń podatkowych z tytułu podatku rolnego ceny skupu żyta jest rozwiązaniem, które nie pozwala powiązać bezpośrednio wysokości podatku z dochodowością gospodarstwa. Jednocześnie należy zauważyć, że w okresie ponad 25 lat obowiązywania ustawy o podatku rolnym nastąpiły istotne zmiany w strukturze produkcji. Żyto przestało być podstawowym produktem gospodarstw rolnych, dlatego nie jest już odpowiednim punktem odniesienia przy szacowaniu przychodów z działalności rolniczej. Wybór żyta, którego wartość w produkcji towarowej gospodarstw rolnych jest marginalna, jako podstawy wyliczenia obciążeń podatkowych nie pozwala na dostosowanie wysokości podatku do zdolności płatniczej podatnika. Nie pozwala też na zapewnienie wydajnego i stabilnego źródła dochodów własnych gmin, a zwłaszcza gmin wiejskich, w których dominującym rodzajem prowadzonej działalności jest produkcja rolnicza.

Funkcja redystrybucyjna podatku rolnego

Funkcja redystrybucyjna traktuje podatki jako narzędzie wtórnego podziału dochodów poprzez przesuwanie środków finansowych między poszczególnymi podmiotami gospodarczymi a budżetem. Oceniając sprawność podatku rolnego

⁵Udział podatku rolnego w dochodach własnych gmin wiejskich w latach 2006–2009 wynosił: 2006 – 6,1%, 2007 – 6,1%, 2008 – 7,4%, 2009 – 7,5%.

w zakresie realizacji funkcji redystrybucyjnej należy przede wszystkim pokazać, jak kształtują się obciążenia podatkowe w poszczególnych grupach gospodarstw. W tym celu wykorzystano dane rachunkowe zbierane w ramach polskiego FADN oraz dane z badania ankietowego o dochodach spoza gospodarstwa rolnego przeprowadzonego w tych samych gospodarstwach, w których prowadzona jest rachunkowość dla potrzeb Polskiego FADN.

Zazwyczaj uważa się, iż podatki powinny być oparte na tzw. zdolności podatkowej uzależnionej od ekonomicznych wskaźników, takich jak: dochód, wielkość konsumpcji lub majątek. W analizie, jako podstawową kategorię posłużono się wartością dodaną netto oraz dochodem z rodzinnego gospodarstwa rolnego. Wartość dodana netto stanowi opłatę za zaangażowanie czynników wytwórczych do działalności operacyjnej gospodarstwa rolnego, można ją traktować jako opłatę za nieopłacone nakłady pracy i kapitał własny zaangażowany w gospodarstwo rolne. Można ją porównać do dochodu uzyskiwanego przez osoby prowadzące działalność gospodarczą będącego podstawą opodatkowania. Dochód z rodzinnego gospodarstwa rolnego oblicza się odejmując od produkcji dodanej netto świadczenia finansowe gospodarstwa na rzecz państwa i osób trzecich. Uwzględnione w analizie podatki obejmują wszystkie rodzaje obciążeń podatkowych gospodarstw rolnych⁶, przy czym należy podkreślić, iż podatek rolny stanowi w nich największy udział. Z badań wynika, że obciążenia gospodarstw rolnych z innych tytułów niż podatek rolny są minimalne⁷.

W latach 2005–2008 średnie obciążenie podatkowe gospodarstwa rolnego prowadzącego rachunkowość w ramach Polskiego FADN systematycznie rosło i kształtowało się w przedziale od 867 zł (w 2006 r.) do 2037 zł (w 2008 r. – tab. 2). Generalnie najwyższe kwoty podatków płacili właściciele gospodarstw bardzo dużych, o powierzchni powyżej 50 ha, natomiast najniższe właściciele gospodarstw najmniejszych, do 5 ha, odpowiednio 6118 i 442 zł⁸ w 2008 r.

Wzrost obciążeń wraz ze wzrostem powierzchni gospodarstwa jest zrozumiały, wynika to przede wszystkim z konstrukcji podatku rolnego, która w dużym stopniu uzależnia jego wysokość od powierzchni gospodarstwa. Wprawdzie w budowie podatku rolnego poprzez wskaźniki waloryzacji gruntów oraz okręgi położenia uwzględniono także pewne elementy jakościowe i ekonomiczne, jed-

⁶Rachunkowość prowadzona w ramach systemu Polski FADN nie wyodrębnia obciążeń wynikających z poszczególnych tytułów podatkowych.

⁷Szerzej [Dziemianowicz 2007].

⁸Odstępstwem od tej zasady były lata 2006–2007, w których obciążenia gospodarstw najmniejszych były znacznie wyższe niż gospodarstw kwalifikowanych do grup obszarowych od 5 do 50 ha. Prawdopodobnie wynikało to z faktu, że w grupie gospodarstw najmniejszych, o powierzchni do 5 ha, dominowały gospodarstwa specjalistyczne (np. ogrodnicze, drobiarskie), które mogły być obciążone także podatkiem dochodowym jako działy specjalne produkcji rolnej.

Tabela 2

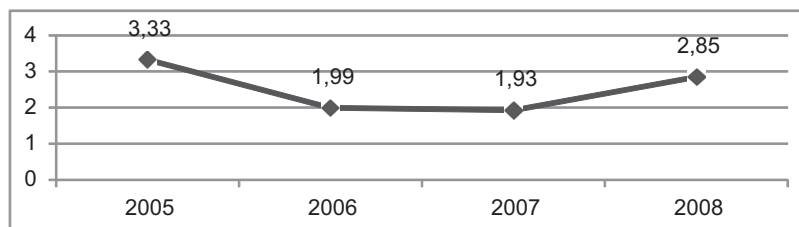
Średnie obciążenia podatkowe gospodarstw rolnych w latach 2005–2009 (w zł)

Lp.	Powierzchnia UR w ha	Lata				
		2005	2006	2007	2008	2009
1.	< 5 bardzo małe	607	1342	1534	380	442
2.	5 = < 10 małe	488	572	617	612	619
3.	10 = < 20 średnio małe	720	726	779	938	968
4.	20 = < 30 średnio duże	1075	1009	1123	1388	1428
5.	30 = < 50 duże	1592	1421	1570	1971	2058
6.	> = 50 bardzo duże	4995	4473	4929	6478	6118

Źródło: Opracowanie własne na podstawie wyników standardowych uzyskanych przez gospodarstwa rolne uczestniczące w Polskim FADN w latach 2005–2009.

nakże mają one ograniczony wpływ na wysokość obciążeń fiskalnych gospodarstw rolnych.

Analiza obciążeń podatkowych gospodarstw rolnych wskazuje, iż w latach 2005–2008 średnia relacja obciążeń podatkowych do wartości dodanej netto nie była wysoka i oscylowała w przedziale od 1,93% w 2007 r. do około 3,33% w 2005 r. (rys. 3).

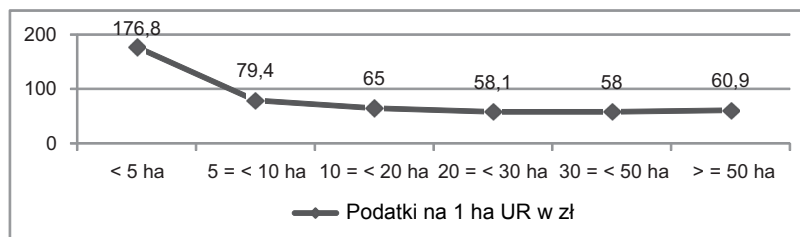
**Rysunek 3**

Relacja podatków do wartości dodanej netto w latach 2005–2008 (w %)

Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych Polskiego FADN.

Dla oceny funkcji redystrybucyjnej istotne znaczenie ma jednak pokazanie obciążenia podatkowego uwzględniającego zróżnicowanie obszarowe gospodarstw. Z rysunku 4 wynika, że jeżeli uwzględni się wysokość podatków przypadającą na 1 ha UR, biorąc pod uwagę podział gospodarstw na wyodrębnione grupy obszarowe, relatywnie wysokie obciążenia występują w gospodarstwach bardzo małych, znacznie niższe w małych, natomiast począwszy od gospodarstw o powierzchni użytków rolnych wynoszącej 30 ha – wysokość podatków na 1 ha UR jest zbliżona i oscyluje na poziomie około 60 zł.

Odmienne wyniki uzyskuje się jeżeli przedmiotem analizy będzie relacja podatków do wartości dodanej netto. Z danych zawartych w tabeli 3 wynika, że

**Rysunek 4**

Wysokość podatków na 1 ha UR gospodarstw w 2009 r. (według grup obszarowych w zł)

Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych Polskiego FADN.

najwyższe obciążenie wartości dodanej netto występowało w 2009 r. w gospodarstwach największych (powyżej 50 ha) – 3,65%, najniższe w gospodarstwach najmniejszych (do 5 ha) – 0,37%. Stosunkowo wysokie obciążenie występowało w gospodarstwach średnio małych (od 10 do 20 ha). W grupie gospodarstw bardzo małych prowadzących rachunkowość w ramach Polskiego FADN dominują gospodarstwa specjalistyczne osiągające lepsze wyniki. Potwierdzają to badania ankietowe prowadzone w ramach Polskiego FADN, na podstawie których można stwierdzić, że w 2009 r. dochód z rodzinnego gospodarstwa w tej grupie obszarowej był wyższy niż w gospodarstwach średnio małych i średnio dużych [Goraj 2010, s. 33]. Dlatego też obciążenia fiskalne przypadające na jednostkę wartości dodanej netto są w tej grupie obszarowej najniższe (tab. 3).

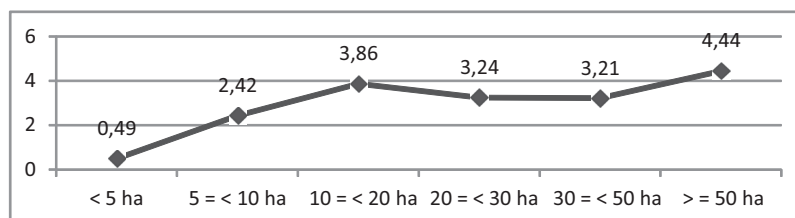
W 2009 r. udział podatków w dochodzie z rodzinnego gospodarstwa rolnego w gospodarstwach prowadzących rachunkowość w ramach Polskiego FADN nie był wysoki (rys. 4), ponieważ oscylował w przedziale od 0,49% w gospodarstwach najmniejszych (powierzchnia do 5 ha) do 4,44% w gospodarstwach największych (powierzchnia powyżej 50 ha).

Tabela 3

Relacja podatków do wartości dodanej netto w latach 2005–2009 (w %)

Lp.	Powierzchnia UR w ha	Lata				
		2005	2006	2007	2008	2009
1.	< 5 bardzo małe	1,83	1,45	1,52	0,40	0,37
2.	5 = < 10 małe	4,15	2,09	2,0	2,10	1,83
3.	10 = < 20 średnio małe	3,77	1,92	2,04	2,84	3,26
4.	20 = < 30 średnio duże	3,17	1,64	1,79	2,48	2,84
5.	30 = < 50 duże	2,83	2,32	1,67	2,41	2,79
6.	≥ 50 bardzo duże	3,62	2,56	2,13	3,72	3,65

Źródło: Opracowanie własne na podstawie wyników standardowych uzyskanych przez indywidualne gospodarstwa rolne uczestniczące w Polskim FADN w latach 2005–2009.



Rysunek 5

Udział podatków w dochodzie z rodzinnego gospodarstwa rolnego w 2009 r. (według grup obszarowych w %)

Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych Polskiego FADN.

Analizując przytoczone dane zaobserwować można, że funkcja redystrybucyjna osiąga założone cele wówczas, gdy uwzględni się rolnictwo jako dział gospodarki narodowej. Stopień obciążeń fiskalnych dochodów uzyskiwanych w rolnictwie jest dużo niższy niż w przypadku pozostałych źródeł dochodów. Można zatem stwierdzić, że w tym zakresie podatki łagodzą dysproporcje pomiędzy dochodami rolników a dochodami innych grup podatników. Jeżeli natomiast przy ocenie funkcji redystrybucyjnej uwzględni się zróżnicowanie gospodarstw pod względem powierzchni, wyniki są bardziej zdywersyfikowane i zależą od wskaźników, które są przedmiotem analizy. Generalnie obciążenia podatkowe we wszystkich gospodarstwach są niskie. Ich relacja zarówno do wartości dodanej netto, jak udział w dochodzie z rodzinnego gospodarstwa rolnego nie przekracza 4,5% i wzrasta wraz z powierzchnią gospodarstwa. Najniższe podatki występują w gospodarstwach do 5 ha, które osiągają lepsze wyniki ekonomiczne niż pozostałe. Nieco inaczej kształtują się obciążenia podatkowe na 1 ha UR, w tym przypadku najwyższe podatki występują w grupie gospodarstw największych, co prawdopodobnie wynika z konstrukcji podatku rolnego.

Jednocześnie należy podkreślić, że analiza oparta na danych FADN może nie odzwierciedlać rzeczywistego obrazu sytuacji ekonomicznej gospodarstw rolnych w Polsce. Nawet w grupie gospodarstw prowadzących rachunkowość występuje bardzo duże zróżnicowanie dochodów, np. w 2009 r. średni dochód osiągany z rodzinnego gospodarstwa rolnego w grupie gospodarstw najmniejszych wynosił około 47 tys. zł, minimalny 334 zł, maksymalny około 830 tys. zł, a współczynnik zmienności plasował się na poziomie 225% i był najwyższy [Goraj 2010, s. 34].

Podatek rolny a funkcja stymulacyjna

Funkcja stymulacyjna (inaczej bodźcowa) podatków polega na stworzeniu takich instrumentów podatkowych, które sprzyjałyby racjonalności działania, pobudzały do osiągania pożądanych efektów gospodarczych i społecznych.

W rozwiniętych gospodarkach rynkowych państwo wykorzystuje podatki do wspierania rozwoju przedsiębiorstw, promowania ich aktywności inwestycyjnej czy też stymulowania określonych zachowań ważnych z ekonomicznego i społecznego punktu widzenia. W odniesieniu do rolnictwa funkcja stymulacyjna polega na pobudzaniu przemian struktury agrarnej, kształtowaniu struktury produkcji, oddziaływaniu na decyzje inwestycyjne rolników, decyzje dotyczące zatrudniania pracowników itp. Do podstawowych instrumentów podatkowych prowadzących do realizacji wymienionych celów zaliczyć należy ulgi inwestycyjne, stawki podatku oraz konstrukcję stawek.

Do najważniejszych ulg wbudowanych w konstrukcję podatku rolnego zaliczyć można ulgę inwestycyjną, która przysługuje wszystkim podatnikom podatku rolnego z tytułu poniesionych wydatków inwestycyjnych. Ulga inwestycyjna dotyczy: wydatków związanych z budową i modernizacją budynków inwentarskich, obiektów służących ochronie środowiska, wydatków na zakup i zainstalowanie deszczowni, urządzeń melioracyjnych i urządzeń zaopatrzenia gospodarstwa w wodę, wydatków na zakup urządzeń do wykorzystania na cele produkcyjne naturalnych źródeł energii (wiatru, biogazu, słońca i spadku wód). Tak ujęty katalog przedmiotowy ulgi inwestycyjnej jest bardzo ograniczony. W zasadzie nie można wskazać kryterium, jakim kierował się ustawodawca, pozwalając na odliczenie jednych wydatków a wyłączając inne. Wymienione enumeratywnie rodzaje inwestycji znacznie ograniczają zakres działań modernizacyjnych niezbędnych do rozwoju i funkcjonowania nowoczesnego gospodarstwa rolnego. Większość z nich wprowadzono do ustawy w pierwszej połowie lat osiemdziesiątych. Wpółcześnie nie zawsze odpowiadają one potrzebom gospodarstwa rolnego, a w związku z tym nie są przez podatników akceptowane.

Ulga inwestycyjna przyznawana jest po zakończeniu inwestycji na wniosek podatnika i polega na odliczeniu od należnego podatku rolnego 25% udokumentowanych rachunkami nakładów inwestycyjnych w okresie 15 lat. Rozłożenie ulgi inwestycyjnej na okres 15 lat, biorąc pod uwagę wysokość obciążeń z tytułu podatku rolnego, ma znaczenie raczej symboliczne. Ulga w takim kształcie nie motywuje podatników do inwestowania w gospodarstwo rolne. Wydatki inwestycyjne są nieporównywalne z wysokością podatku obciążającego przeciętne gospodarstwo, co zazwyczaj uniemożliwia ich odliczenie w dopuszczalnym terminie. Nakłady ponoszone przez rolników na nowoczesne technologie są zazwyczaj wysokie i nawet w gospodarstwach większych obszarowo, w których wysokość obciążeń z tytułu podatku rolnego jest relatywnie wyższa, nie jest możliwe ich odliczenie w okresie 15 lat. Należy również zauważyć, że ulgi inwestycyjne przyznawane od stosunkowo niskich obciążeń tracą swój bodźcowy charakter, ich uzyskanie jest bowiem mało atrakcyjne pod względem ekonomicznym.

Wnioski

Przeprowadzone w artykule rozważania pozwalają na sformułowanie kilku wniosków:

1. Podatek rolny często staje się świadczeniem o niewielkiej wadze fiskalnej, w praktyce mało odczuwalnym przez podmioty zobowiązane do jego zapłacenia.
2. Ze względu na niski udział podatku rolnego w dochodach własnych gmin i jeszcze niższy w dochodach ogółem, fiskalna funkcja tego podatku nie jest realizowana.
3. Gdy uwzględni się rolnictwo jako dział gospodarki narodowej, funkcja redystrybucyjna osiąga założone cele – stopień obciążeń fiskalnych dochodów uzyskiwanych w rolnictwie jest dużo niższy niż w przypadku pozostałych źródeł dochodów, można zatem stwierdzić, że w tym zakresie podatki łagodzą dysproporcje pomiędzy dochodami rolników a dochodami innych grup podatników. Jeżeli natomiast przy ocenie funkcji redystrybucyjnej uwzględni się zróżnicowanie gospodarstw pod względem powierzchni wyniki są bardziej zdywersyfikowane i zależą od wskaźników, które są przedmiotem analizy.
4. Wbudowane w konstrukcję podatku rolnego ulgi nie zachęcają rolników do aktywności inwestycyjnej, a ich znaczenie jest raczej symboliczne. Tym samym można stwierdzić, że sformułowana we wstępie hipoteza została zweryfikowana pozytywnie, co oznacza, że podatek rolny nie realizuje w pełni funkcji przypisywanych podatkowi.

Podsumowując, można stwierdzić, że rozwiązania prawne zastosowane w ustawie o podatku rolnym, mimo szeregu nowelizacji, nadal budzą wiele wątpliwości. Konstrukcja podatku rolnego obowiązującego od 1984 r. jest niedostosowana do aktualnych warunków ekonomicznych i sytuacji gospodarczej w Polsce. Jest konstrukcją przestarzałą w stosunku do zasad opodatkowania rolnictwa obowiązujących w krajach UE, zwłaszcza dawnej tzw. 15-tki, ale także w stosunku do innych podatków wchodzących w skład polskiego systemu podatkowego. Obciążenia fiskalne z tego tytułu nie są zbyt wysokie, a brak personalizacji poprzez jakiekolwiek nawiązanie do sytuacji osobistej i rodzinnej podatnika powoduje, iż podatek rolny w zasadzie nie zależy od jego zdolności płatniczej.

Literatura

ETEL L.: *Podatek od nieruchomości, rolny i leśny. Komentarz*. Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2003.

- DZIEMIANOWICZ R.I.: *Podatek dochodowy w rolnictwie stymulator czy hamulec przemian strukturalnych?* Roczniki Naukowe SERiA, Tom XI, Zeszyt 2, Warszawa – Poznań – Olsztyn 2009.
- DZIEMIANOWICZ R.I.: *Efektywność systemu opodatkowania rolnictwa*. Wydawnictwo Uniwersytetu w Białymstoku, Białystok 2007.
- GORAJ L. i in.: *Poziom i struktura dochodów rodzin rolniczych z gospodarstw prowadzących rachunkowość w 2008 r.* IERiGŻ, Warszawa 2009.
- GORAJ L. i in.: *Poziom i struktura dochodów rodzin rolniczych z gospodarstw prowadzących rachunkowość w 2009 r.* IERiGŻ, Warszawa 2010.
- MASTALSKI R.: *Prawo podatkowe II – część szczegółowa*. Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 1996.

Farm tax and its functions

Abstract

The article attempts to evaluate the efficiency of the farm tax functions and to demonstrate that the farm tax does not serve any of the functions it was assigned to serve. Following the theory of taxation, it was assumed that these functions shall include: the fiscal, redistributive and the stimulating function. In order to achieve the objective and to verify the hypothesis, methods such as: studies of literature on the subject, analysis of the data contained in the reports of the local authorities, the FADN data analysis and the causal analysis were used.

The carried out studies shown that the current farm tax structure does not ensure an effective implementation of its functions. It is evidenced by the fact that the farm tax is an income source for communes characterized by low efficiency since its share in the total income does not exceed 3% and the share in the own income – 2%. The redistributive function of the tax may be realized, but only when taking into account the income of farmers and other social groups. Redistribution does not occur within the sector. In turn, the incentives built into the tax structure do not encourage farmers to take the desired actions.

Marta Postuła

Ministerstwo Finansów

Departament Reformy Finansów Publicznych

System podatkowy – rozwiązania Unii Europejskiej i Polski w okresie po kryzysie

Wstęp

Finanse publiczne to ogół zjawisk ekonomicznych związanych z gromadzeniem i wydatkowaniem zasobów pieniężnych dla zaspokojenia społecznych potrzeb oraz wypełnianie konstytucyjnych obowiązków organów władzy państwowej, rządowej i samorządowej wobec obywateli. Ustawa o finansach publicznych wskazuje wśród wymienionych procesów w szczególności:

- pobieranie i gromadzenie dochodów,
- wydatkowanie środków publicznych,
- finansowanie deficytu,
- zaciąganie zobowiązań angażujących środki publiczne,
- zarządzanie środkami publicznymi,
- zarządzanie długiem publicznym.

W związku z powyższym reforma finansów publicznych i skuteczne nimi zarządzanie wymagają poważnych zmian zarówno po poddawanej szerokiej dyskusji stronie wydatkowej, jak również na płaszczyźnie dochodowej. Celem niniejszego artykułu jest zaprezentowanie zmian zachodzących w Unii Europejskiej w odniesieniu do polityki podatkowej, a w tym kontekście również Polski, w najbliższych latach w związku z działaniami zmierzającymi do przezwyciężenia skutków kryzysu.

Jak powszechnie wiadomo, główne zadanie, które ma wykonać system podatkowy, to zgromadzenie określonych wpływów przy minimalizacji niedogodności i negatywnych konsekwencji dla podatników, a także przy niskich kosztach poboru. Od systemu podatkowego oczekuje się przede wszystkim wypełniania funkcji fiskalnych, gdyż temu służyć powinny podatki. Funkcje społeczne czy propagowanie pewnych działań gospodarczych należy realizować innymi efektywniejszymi narzędziami. Główną przesłanką do podjęcia zmian w systemie podatkowym powinno być stworzenie optymalnej struktury dochodów podatkowych oraz parapodatkowych dla zachowania wysokiego tempa wzrostu gospodarczego, a w odniesieniu do poszczególnych podatków określenie przede

wszystkim bazy podatkowej i wysokości stawek. Następnie należy przystąpić do prac legislacyjnych, zwracając szczególną uwagę na prostotę, jednoznaczność i przejrzystość tworzonego prawa. Istotne znaczenie ma również promowanie takich rozwiązań w mechanizmie ustalania i pobierania podatku, które będą jak najmniej uciążliwe dla podatnika. Przewidywane zmiany w systemie prawa podatkowego każdego kraju członkowskiego UE powinny wynikać również z ujednolicania prawa podatkowego w ramach Unii Europejskiej, przy zachowaniu zagwarantowanej w Traktacie o Unii Europejskiej¹ niezależności prowadzenia polityki fiskalnej. Niniejszy artykuł ma charakter teoretyczny i jest oparty na analizie planowanych zmian w systemie podatkowym na poziomie Unii Europejskiej i w Polsce, w kontekście krajowych uwarunkowań wynikających z obecnej sytuacji makroekonomicznej.

System podatkowy na poziomie Unii Europejskiej – wyzwania polskiej prezydencji

Kryzys finansowy i gospodarczy spowodował poważne wyzwania dla finansów publicznych w wielu państwach członkowskich UE. Dochody podatkowe jednostek sektora finansów publicznych, które zostały wsparte w latach boomu przez wzrost gospodarczy i wzrost cen aktywów, spadły w związku z osłabieniem automatycznych stabilizatorów związanych z systemem podatkowym, zmniejszyły się także planowane dochody wynikające z cen aktywów. Do spadku dochodów jednostek sektora finansów publicznych przyczyniły się także uznaniowe działania krajów członkowskich UE podjęte w celu wsparcia popytu wewnętrznego (ulgi, odliczenia). W związku z powyższym należy zastanowić się – zarówno w kraju, jak też na poziomie ponadnarodowym – w jaki sposób kwestie związane z polityką podatkową mogą przyczyniać się do wprowadzenia gospodarek poszczególnych krajów z powrotem na ścieżkę zrównoważonego wzrostu. W warunkach postępującej globalizacji^{2,3} niezbędne jest takie kształtowanie systemu podatkowego, aby zachęcał on do inwestowania, innowacji i tworzenia miejsc pracy. Istotną kwestią jest optymalny poziom fiskalizmu. Badania empiryczne potwierdzają istnienie negatywnego wpływu nadmiernego

¹Wersje Skonsolidowane Traktatu o Unii Europejskiej i Traktatu o Funkcjonowaniu Unii Europejskiej, Dziennik Urzędowy C 83 z 30.03.2010, www.eur-lex.europa.eu.

²STIGLITZ J.E.: *Globalizacja*. Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2004.; KOŁODKO G.W. (red.): *Globalizacja – marginalizacja – rozwój*. Wydawnictwo WSPiZ, Warszawa 2003; SZYMAŃSKI W.: *Sprzeczności i interesy globalizacji*. Difin, Warszawa 2004.

³GUPTA S., CLEMENTS B., INCHAVSTE G.: *Helping Countries Develop, the Role of Fiscal Policy*. IMF, Washington 2004.

poziomu fiskalizmu na wzrost gospodarczy. Analizy takie, prowadzone w latach 80. na podstawie doświadczeń krajów OECD, wskazują na ujemny związek między udziałem sektora publicznego w PKB a długookresowym tempem wzrostu gospodarczego. Badanie przeprowadzone przez Roberta Barro [1989] wykazało m.in., że wzrost udziału sektora finansów publicznych w PKB o 1 punkt procentowy oznacza zmniejszenie tempa wzrostu gospodarczego o 0,12 punktu procentowego rocznie⁴. Potwierdza to istnienie ważnych przesłanek dla unikania zbyt wysokiego poziomu fiskalizmu. Zwiększanie podatków powyżej pewnego pułapu może prowadzić do obniżenia poziomu inwestycji prywatnych w związku z ograniczeniem środków własnych, co powoduje negatywne konsekwencje dla potencjału wzrostu gospodarczego⁵. Nadmierny fiskalizm podobnie niekorzystnie wpływa na rynek pracy zwiększając koszty pracy. Prowadzić to może też do sytuacji, w której część aktywności gospodarczej efektywnego sektora prywatnego będzie przejmowana przez sektor publiczny, co odbije się również negatywnie na wzroście gospodarczym. Nadmierny wzrost fiskalizmu może zatem prowadzić do łącznego zmniejszenia się poziomu dochodów podatkowych w związku ze spadkiem faktycznej aktywności gospodarczej oraz do przenoszenia działalności do szarej strefy.

Zagrożenia te są szczególnie istotne w sytuacji wychodzenia gospodarek światowych ze skutków ostatniego kryzysu. Spowolnienie gospodarcze wynikające z globalnych zjawisk ekonomicznych ostatnich lat uwypukliło słabości zarządzania gospodarczego na poziomie Unii Europejskiej. W dyskusjach dotyczących niezbędnej poprawy koordynacji polityki gospodarczej skoncentrowano się na rozwiązaniach, których implementacja nie wymagałaby wprowadzenia zmian traktatowych. Potrzeba wzmocnienia nadzoru budżetowego i makroekonomicznego w celu zapobieżenia istotnym problemom fiskalnym i strukturalnym nie ogranicza się do strefy euro – podejmowane inicjatywy obejmują swym zasięgiem całą Unię Europejską. W dniu 15 marca 2011 r. Rada ECOFIN (Economic and Financial Affairs Council) uzgodniła projekt zmian Paktu Stabilności i Wzrostu. Wszystkie państwa członkowskie zgodziły się m.in. na: silniejsze egzekwowanie obowiązku osiągnięcia przez kraje ich średniookresowych celów budżetowych, przyznanie większego znaczenia długowi publicznemu w ramach

⁴Strategia podatkowa. Ministerstwo Finansów, www.mf.gov.pl.

⁵W literaturze finansowej przyjmuje się, że za podatki od podmiotów gospodarczych należy uznać te, które mają wpływ na decyzje podejmowane przez te podmioty w zakresie wyboru formy prawnej lub miejsca wykonywania działalności i w płaszczyźnie funkcjonalnej (np. dotyczące kierunków inwestowania, źródeł finansowania, rynków zbytu). Zob. MAJCHRZYCKA-GUZOWSKA A.: *Finanse i prawo finansowe*. Wyd. Prawnicze PWN, Warszawa 1999, s. 385.

procedury nadmiernego deficytu, zwiększenie sankcji dla krajów strefy euro za nieprzestrzeganie rekomendacji Rady w ramach wspomnianej procedury⁶.

Polska może odegrać szczególną rolę w tym procesie ze względu na przejęcie od 1 lipca 2011 r. przez nasz kraj prezydencji w Unii Europejskiej. Mając na uwadze, że prezydencja obejmuje zaledwie okres półroczny, wszystkich problemów związanych z systemem podatkowym nie da się rozwiązać, możliwe jest jednak rozwiązanie kilku z nich, a także rozpoczęcie dyskusji o innych. W związku z tym polska prezydencja powinna kontynuować prace między innymi w obszarze polityki podatkowej bazując na dorobku poprzednich prezydencji.

Wydaje się, że istnieje szeroki konsensus w odniesieniu do poglądu, że kryzys został wywołany przede wszystkim przez czynniki, które były i są poza domeną polityki podatkowej. Niemniej jednak poszczególne elementy systemów podatkowych mogły przyczynić się do kryzysu w niektórych krajach. Dotyczy to w szczególności obecnych systemów opodatkowania przedsiębiorstw w UE na rzecz finansowania długu przez „equityfinancing”. Taki sposób finansowania mógł doprowadzić do zwiększenia dźwigni finansowej dla firm, szczególnie w okresie boomu gospodarczego, a także do ograniczenia w płynności finansowej, kiedy gospodarka zwalnia. W chwili obecnej rozważa się dwa sposoby rozwiązania tego problemu i wzmocnienia firm: przez przyznawanie możliwości odliczenia zwrotu z kapitału własnego lub uniemożliwiając odliczenie odsetek od długu. Połączenie obu tych środków może złagodzić skutki z obu stron i może a priori być podstawą zaprojektowania dochodów sektora finansów publicznych. Analiza pokazuje również, że zachęty podatkowe mogą odegrać rolę w rozwoju rynku mieszkaniowego, choć negatywnym aspektem niedopasowanych do potrzeb rozmiarów takich zachęt może być powstanie spekulacyjnej bańki mieszkaniowej. W związku z tym w sprawie podatków bezpośrednich na poziomie UE przewidziano także dalsze prace w zakresie dobrego zarządzania, zmierzające do osiągnięcia porozumienia w sprawie opodatkowania dochodów z oszczędności. W okresie polskiej prezydencji Rada ECOFIN będzie kontynuować prace w zakresie rozwiązań w obszarze opodatkowania sektora finansowego (zgodnie z decyzją Rady Europejskiej z października 2010 r.). W zakresie podatków pośrednich natomiast spodziewane jest przedstawienie przez Komisję Europejską projektów aktów legislacyjnych dotyczących współpracy administracyjnej w zakresie podatku akcyzowego oraz zmiany dyrektywy w sprawie opodatkowania wyrobów energetycznych i energii elektrycznej. W obszarze podatku od wartości dodanej polska prezydencja będzie kontynuowała prace zmierzające do uprosz-

⁶Uchwała Rady Ministrów nr 36 z dnia 5 kwietnia 2011 r. w sprawie przyjęcia Wieloletniego Planu Finansowego Państwa na lata 2011–2014; www.kprm.gov.pl.

czenia regulacji, zmniejszenia obciążeń administracyjnych, a także przeciwdziałania nadużyciom.

Ponadto, bardzo istotną kwestią są propozycje zmian w podatkach zawarte w komunikacie Komisji Europejskiej *Single Market Act* przyjętym w dniu 27 października 2010 r. Według opinii polskich instytucji rządowych, horyzontalny wymiar dokumentu i liczba zapowiedzianych w nim szczegółowych inicjatyw pozwalają na wyrażenie przekonania, że zamierzeniem Komisji Europejskiej jest przyspieszenie realizacji polityki rynku wewnętrznego i nadanie jej nowej dynamiki. W tym kontekście warto zwrócić szczególną uwagę na koordynację polityki podatkowej w Unii Europejskiej. Pomimo negatywnego stosunku wielu państw członkowskich do koncepcji ustanowienia elementów koordynacji podatkowej na obszarze UE, Komisja Europejska podjęła propozycje – zawarte w opublikowanym 9 maja 2010 r. raporcie prof. Mario Montiego⁷ – i zaproponowała rozpoczęcie dyskusji na wskazany temat. Polska zadeklarowała uczestnictwo w debacie na temat wspólnej podstawy opodatkowania przedsiębiorstw, w szczególności po przedłożeniu przez KE konkretnych projektów legislacyjnych.

W zakresie zapowiedzi podjęcia przez Komisję Europejską kroków zmierzających do poprawy koordynacji narodowych polityk podatkowych, m.in. przez przedstawienie projektu dyrektywy CCCTB (*Common consolidate corporate tax base* – wspólna skonsolidowana baza podatkowa), należy zauważyć, że dotychczas strona polska aktywnie uczestniczyła w prowadzonych pracach nad wspólną skonsolidowaną podstawą opodatkowania osób prawnych i pozostaje otwarta wobec inicjatywy mającej na celu przedstawienie konkretnych propozycji legislacyjnych dotyczących CCCTB. W opinii rządu polskiego wprowadzenie wspólnej podstawy opodatkowania nie powinno być łączone z kwestią harmonizowania stawek podatkowych. Ewentualne prace nad CCCTB powinny się koncentrować nad wypracowaniem jednolitych zasad ustalania podstawy opodatkowania, bez konieczności konsolidacji dochodów grup spółek. Oficjalne stanowisko Polski w sprawie regulacji zawartej w projekcie dyrektywy CCCTB zostanie przedstawione po jej upublicznieniu i uzyskaniu informacji na temat kształtu przyjętych przez KE rozwiązań.

Dodatkowo Komisja Europejska zdążyła do zidentyfikowania i wyeliminowania przeszkód natury podatkowej w odniesieniu do swobodnego przemieszczania się, osiedlania, zakupu towarów oraz korzystania z usług w UE. Przyczyn istnienia tego typu zjawisk Komisja Europejska upatruje w braku pełnej sieci umów dwustronnych między państwami członkowskimi, ich ograniczonego zakresu,

⁷MONTI M.: *Sprawozdanie dla przewodniczącego Komisji Europejskiej Jose Manuela Barroso. Nowa strategia na rzecz jednolitego rynku w służbie gospodarki i społeczeństwa Europy*. 9 maja 2010 r., www.ec.europa.eu.

w rozbieżnościach interpretacyjnych postanowień umów oraz w trudnościach dochodzenia zwrotów podatku z państw członkowskich. Jednakże planowane rozwiązania nie powinny ingerować w kwestie regulowane w dwustronnych umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania. Należy bowiem zauważyć, że m.in. przez zawieranie lub niezawieranie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania państwa członkowskie realizują własną politykę w tym zakresie. Polska zawarła umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania ze wszystkimi państwami UE i EOG, oparte na Modelowej Konwencji OECD. Umowy te przewidują procedurę wzajemnego porozumiewania się, która znajduje zastosowanie m.in. w sytuacji dokonania przez organy państw-stron umowy odmiennej oceny danego stanu faktycznego. Nie można jednak wykluczyć, że w pewnych sytuacjach może dojść do faktycznego podwójnego opodatkowania działających w ramach UE podmiotów. Niewykluczone jest również, że wypracowanie pewnych rozwiązań między państwami członkowskimi może ułatwić ich obywatelom funkcjonowanie na obszarze UE.

Wprowadzenie jednolitych rozwiązań w odniesieniu do kwestii regulowanych obecnie w drodze dwustronnych umów mogłoby być odczytane jako próba ingerencji w kompetencje zastrzeżone wyłącznie dla państw członkowskich. Wprowadzenie „scentralizowanych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania” spowodowałoby, iż państwa członkowskie nie byłyby w stanie realizować własnej polityki w tym zakresie, a ponadto takie umowy nie mogłyby odzwierciedlać występujących w poszczególnych krajach różnic w systemach podatkowych, które nie podlegają harmonizacji na szczeblu UE. Stworzyłoby to warunki do nadużyć i wykorzystywania przez podatników takich mechanizmów w celu uchylania się od opodatkowania.

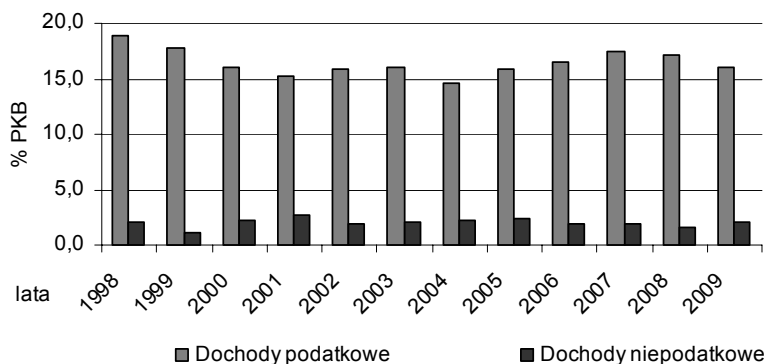
Polska prezentuje negatywne stanowisko w sprawie ewentualnej harmonizacji przepisów dotyczących opodatkowania samochodów osobowych. Projekt był przedmiotem obrad już w 2005 r., ale na skutek długotrwałych prac i sprzeciwu części państw członkowskich prace nad nim ostatecznie zostały zaniechane. Wprowadzenie nowych rozwiązań z zakresu opodatkowania może nie zagwarantować obecnych wpływów z tytułu podatku akcyzowego od samochodów osobowych, a ponadto może narazić podatników na dodatkowe obciążenie.

Z powyższych informacji wynika, że obszar działania Komisji Europejskiej w zakresie polityki podatkowej jest szeroki, a Polska stara się utrzymać oryginalne rozwiązania tam, gdzie to jest niezbędne dla ochrony racjonalnie zdefiniowanych, partykularnych interesów, co nie zawsze jest w pełnym zakresie zgodne z proponowanymi rozwiązaniami. Taki stan rzeczy wynika z przyjętych w Polsce zasad i potencjalnych zmian w systemie podatkowym uwarunkowanych względami gospodarczymi i prawnymi, które w pewnym zakresie zostaną zaprezentowane w następnej części artykułu.

Polski system podatkowy dziś i zmiany planowane w latach 2011–2014

Istniejący obecnie w Polsce system podatkowy powstał w wyniku procesu zainicjowanego na początku lat 90. Od tego czasu warunki gospodarowania ulegały systematycznym zmianom, a w ich rezultacie ukształtował się dość skomplikowany i relatywnie drogi w administrowaniu system podatkowy. Ułatwienie podatnikom wywiązywania się z obowiązku podatkowego, dążenie do uproszczenia całego systemu i zwiększenia jego czytelności oraz usunięcia nieścisłości interpretacyjnych przemawia za koniecznością zmian w przepisach. Wychodząc temu naprzeciw zaproponowano, i obecnie są realizowane w ramach różnych uszczegółowianych programów, rozwiązania w zakresie podatków, które mają na celu unowocześnienie i uproszczenie systemu podatkowego, poszerzenie bazy podatkowej i harmonizację przepisów podatkowych z regulacjami Unii Europejskiej. Zmiany te są podporządkowane dążeniu do zbudowania stabilnego systemu podatkowego, który stworzy korzystne warunki działania dla przedsiębiorców, zachęci do zwiększania oszczędności gospodarstwa domowe oraz umożliwi decentralizację finansów. Aktualny kształt systemu obciążeń podatkowych w Polsce na rzecz budżetu państwa zawiera się w trzech podstawowych grupach dochodów: dochodach podatkowych, dochodach niepodatkowych oraz środkach z Unii Europejskiej i z innych źródeł niepodlegających zwrotowi. Dochody podatkowe wynikają z dwóch podstawowych elementów – podatków bezpośrednich i pośrednich. Podatki pośrednie to podatek od towarów i usług (VAT), podatek akcyzowy, podatek od gier oraz podatek tonażowy (o bardzo niewielkim rozmiarze i znaczeniu). Podatki bezpośrednie to podatek dochodowy od osób fizycznych (PIT) oraz podatek dochodowy od osób prawnych (CIT). Na dochody niepodatkowe składają się: cło, dywidendy (od udziałów Skarbu Państwa w spółkach) i wpłaty z zysku (od przedsiębiorstw państwowych i jednoosobowych spółek Skarbu Państwa), wpłaty z zysku Narodowego Banku Polskiego. Ponadto do dochodów niepodatkowych zaliczane są opłaty, grzywny, odsetki i inne dochody niepodatkowe (wcześniej określane jako tzw. dochody jednostek budżetowych) oraz wpłaty jednostek samorządu terytorialnego. Ostatnią grupą dochodów ewidencjonowanych w budżecie państwa są środki europejskie i środki na realizację projektów pomocy technicznej oraz środki Norweskiego Mechanizmu Finansowego i Mechanizmu Finansowego Europejskiego Obszaru Gospodarczego 2004–2009, jak też środki pozostałych programów finansowanych z udziałem środków UE, nieujętych w budżecie środków europejskich. Zgodnie z wyżej zaprezentowaną strukturą obecnie w Polsce budżet państwa uzyskuje różne typy dochodów. Dwie podstawowe grupy (dochody podatkowe

i niepodatkowe), które stanowią transfer od podmiotów gospodarczych i ostatecznych konsumentów przedstawiono w relacji do PKB (rys. 1). Na wykresie pominięto środki z UE, co pozwala również na zachowanie porównywalności w dłuższym okresie.



Rysunek 1

Dochody budżetu państwa w latach 1998–2009

Źródło: Ministerstwo Finansów, www.mofnet.gov.pl.

W przypadku podatków bezpośrednich istotnym zwieńczeniem kolejnych etapów zmian było wprowadzenie opcji opodatkowania dochodów osobistych z działalności gospodarczej podatkiem 19% oraz obniżenie do tej właśnie wysokości stawki podatku dochodowego od osób prawnych. W porównaniu do innych krajów europejskich polski system podatkowy charakteryzuje się względnie niskimi stawkami podatków. Potwierdza to m.in. porównanie stawek podatkowych występujących w Polsce ze stawkami innych państw Unii Europejskiej (tab. 1).

Tabela 1

Stawki CIT w 2010 r. (w %)

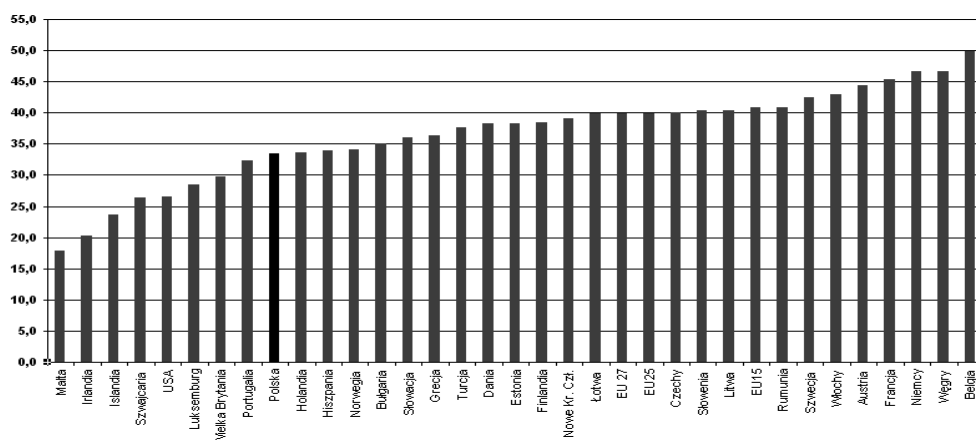
Kraj	Stawka CIT	Kraj	Stawka CIT	Kraj	Stawka CIT
Bułgaria	10,0	Węgry	20,6	Wielka Brytania	28,0
Cypr	10,0	Estonia	21,0	Luksemburg	28,6
Irlandia	12,5	Grecja	24,0	Niemcy	29,8
Litwa	15,0	Austria	25,0	Hiszpania	30,0
Łotwa	15,0	Dania	25,0	Włochy	31,4
Rumunia	16,0	Holandia	25,5	Belgia	34,0
Czechy	19,0	Finlandia	26,0	Francja	34,4
Polska	19,0	Szwecja	26,3	Malta	35,0
Słowacja	19,0	Portugalia	26,5	EU-27	23,2
Słowenia	20,0				

Źródło: *Taxation Trends in the European Union 2010*, www.ec.europa.eu.

Z powyższego zestawienia wynika, że w Polsce mamy do czynienia z jednym z najniższych stawek podatkowych wśród państw partycypujących w rynku wspólnotowym, co wzmacnia zainteresowanie potencjalnych inwestorów.

Kolejnym ruchem w końcu 2006 r., ale ze skutkiem dopiero w 2009 r. było zmniejszenie progresji podatkowej w podatku dochodowym od osób fizycznych oraz obniżenie i ograniczenie stawek podatkowych do dwóch – 18 i 32%.

Niski poziom opodatkowania dochodów osób fizycznych w Polsce (PIT) w porównaniu do innych państw UE plasuje nasz kraj w grupie państw o stawkach niższych niż wynosi średnia unijna (rys. 2).



Rysunek 2

Klin podatkowy (udział podatków i składek na ubezpieczenie społeczne w kosztach pracy) dla osoby samotnej, osiągającej wynagrodzenie w wysokości 2/3 przeciętnego wynagrodzenia (2008 r.)

Źródło: Eurostat, www.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/statistics/themes.

Wydaje się, że na dalszą obniżkę podatków dochodowych nie pozwala jednak kondycja finansów publicznych państwa. Obecnie konieczne jest dokonanie konsolidacji fiskalnej państwa, która powinna odbywać się dwutorowo – przez „cięcie” wydatków budżetowych przy jednoczesnym zwiększaniu wpływów podatkowych. Trend ten dominuje obecnie w polityce fiskalnej większości państw UE.

W odniesieniu do podatków pośrednich Polska ma wprawdzie obecnie wysoką nominalną stawkę VAT (23%), niemniej jednak uśredniona (efektywna) stawka tego podatku plasuje nasz kraj w okolicach średniej unijnej. W związku z kryzysem oraz koniecznością ograniczenia nierównowagi finansów publicznych, zapobieżenia przyrastaniu długu publicznego i spełnienia wymogów związanych z unijną procedurą nadmiernego deficytu od 2011 r. wprowadzono podwyżkę stawek podatku VAT z 22 do 23%. W celu zminimalizowania społecznych skutków tej podwyżki część towarów żywnościowych została objęta obniżoną 5-procentową stawką VAT.

Jako dodatkowy mechanizm zabezpieczenia finansów publicznych po stronie dochodowej, a konkretnie podatków pośrednich, wprowadzono dodatkowe podwyżki stawek VAT, których wejście w życie jest jednak warunkowe i obecnie nie przewiduje się, żeby taka sytuacja miała nastąpić. Dotyczyłoby to w szczególności przypadku, w którym relacja państwowego długu publicznego do PKB przekroczyłaby 55% w 2011 r. – wówczas nastąpiłyby dodatkowe dwie podwyżki stawek VAT, każda o kolejny 1 p.p. Pierwsza z nich od lipca 2012 r., kolejna od lipca 2013 r. Gdyby zaś relacja państwowego długu publicznego do PKB przekroczyła poziom 55% w 2012 r., to pierwsza z wyżej wymienionych podwyżek nastąpiłaby od lipca 2013 r., a kolejna od lipca 2014 r. W każdym przypadku podwyższona stawka VAT byłaby utrzymana maksymalnie przez 3 lata.

Dodatkowy aktualny katalog proponowanych zmian w polskim systemie podatkowym zawarto w uchwalonym w kwietniu 2011 r. przez Radę Ministrów Wieloletnim Planie Finansowym Państwa na lata 2011–2014. Zgodnie z powyższym dokumentem, system podatkowy jest jednym z wielu instrumentów służących ograniczaniu szarej strefy. Aktualnie funkcjonujące rozwiązania podatkowe wydają się być przyjazne dla potencjalnego przedsiębiorcy i nie skłaniają go do podjęcia czy też prowadzenia działalności w szarej strefie. Polski system podatkowy, oprócz relatywnie niskich obciążeń podatkowych, cechują liczne rozwiązania proceduralne, których celem jest stworzenie jak najlepszych warunków do funkcjonowania przedsiębiorcy, m.in. przez obniżanie kosztów wypełniania zobowiązań podatkowych. Planowane zmiany prawa podatkowego będą więc ukierunkowane na dalszą poprawę efektywności, prostoty i przejrzystości systemu podatkowego. Wprowadzanie nowych rozwiązań będzie też miało za zadanie zachęcać do aktywnego uczestnictwa w życiu gospodarczym naszego kraju.

Planowane w latach 2011–2014 zmiany w systemie podatkowym będą dotyczyły również rozwiązań uregulowanych w ustawie Ordynacja podatkowa, które istotnie usprawnią wypełnianie zobowiązań podatkowych przez rozwój elektronicznych form kontaktu z administracją podatkową oraz wydawanie indywidualnych i ogólnych interpretacji przepisów prawa podatkowego – w tej kwestii planowane jest wprowadzenie w ustawie Ordynacja podatkowa zmian o charakterze doprecyzowującym i uściślającym tryb wydawania takich interpretacji. Deklarowanym celem zmian ze strony administracji skarbowej jest budowanie pozytywnego wizerunku oraz przychylnych opinii u podatników na temat polskiej administracji skarbowej.

W latach 2011–2014 przewidziane są zmiany w systemie podatkowym, które będą dotyczyć głównie podatku akcyzowego. W 2012 r. zostaną wprowadzone zmiany w podatku akcyzowym, związane z wdrożeniem regulacji wynikających

z dyrektywy w sprawie restrukturyzacji wspólnotowych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej.

Od 2011 r. zostały podwyższone stawki podatku akcyzowego na wyroby tytoniowe. Na papierosy i tytoń do palenia wprowadzono 4-procentową podwyżkę akcyzy. Z dniem 1 maja 2011 r. przestały obowiązywać obniżone stawki podatku akcyzowego od benzyn silnikowych i oleju napędowego z tytułu dodawania do tych paliw biokomponentów oraz dla biokomponentów stanowiących samoistne paliwa, przeznaczone do napędu silników spalinowych spełniających określone wymagania. Jednocześnie w okresie od 1 maja 2011 r. do 31 grudnia 2011 r. zostały wprowadzone obniżone stawki akcyzy dla wyrobów powstałych ze zmieszania benzyn silnikowych lub olejów napędowych z biokomponentami, zawierających powyżej 80% biokomponentów. W 2012 r. przewiduje się podobną podwyżkę akcyzy na wyroby tytoniowe, co umożliwi utrzymanie dochodów z tego tytułu na poziomie dochodów z roku poprzedniego. Zmiany nastąpią również w zakresie zwrotu podatku akcyzowego zawartego w cenie energii elektrycznej zużywanej przez przedsiębiorstwa energochłonne. W okresie do 31 października 2013 r. przewiduje się zwolnienia od akcyzy gazu ziemnego i pozostałych węglowodorów gazowych przeznaczonych do celów opałowych. W związku z zakończeniem okresu przejściowego od 2012 r. wzrośnie stawka akcyzy na olej napędowy. Ponadto, zmianom ulegnie zasada zaokrąglania podstawy opodatkowania w podatku dochodowym od osób fizycznych i podatku dla niektórych przychodów z kapitałów pieniężnych.

W Polsce wciąż pozostaje nierozwiązana kwestia opodatkowania nieruchomości. Przygotowana kilka lat temu i nadal, jak się okazuje, aktualna reforma systemu opodatkowania nieruchomości zakładała wprowadzenie kompleksowej ewidencji nieruchomości – tzw. katastru – i skorelowanie obciążeń z tytułu opodatkowania nieruchomości z wartością majątku i dochodami podatników oraz etapowe wdrażanie systemu docelowego. Konieczne jest uproszczenie systemu opodatkowania nieruchomości w wyniku zastąpienia jednym podatkiem trzech obecnie obowiązujących oraz ujednolicenie zasad jego wymiaru. Przeprowadzenie tego etapu pozwoli na ocenę całego systemu opodatkowania nieruchomości, przeprowadzenie analizy rozkładu wartości nieruchomości w skali kraju, a także wysokości obciążeń podatkowych w odniesieniu do wartości posiadanego majątku. Wszystko to umożliwi przygotowanie docelowego etapu reformy i ustalenie właściwej wysokości podatku zgodnie z kryterium wartości katastralnej nieruchomości. Z reformą opodatkowania nieruchomości powinny zostać skorelowane zmiany w opodatkowaniu nabycia, co ma na celu uproszczenie przepisów prawa podatkowego oraz zmniejszenie kosztów działania aparatu skarbowego obciążających budżet państwa.

Podsumowanie

Podejmowane działania związane ze stymulowaniem i z utrzymaniem wysokiego tempa wzrostu gospodarczego muszą być powiązane z prowadzeniem racjonalnej polityki fiskalnej. Konieczność ta w czasie ostatniego kryzysu szczególnie mocno się odzwierciedliła w aktualnej sytuacji w sektorze finansów publicznych Polski i innych krajów UE, a w szczególności w postaci utrzymywania się – niebezpiecznego dla gospodarki – wysokiego deficytu budżetowego i związanego z nim szybkiego wzrostu zadłużenia publicznego. System podatkowy może się przyczynić do zmniejszenia skutków kryzysu gospodarki światowej i europejskiej, stąd tak istotne jest podejmowanie przemysłanych działań w tym zakresie na szczeblu Unii Europejskiej i poszczególnych krajów członkowskich.

Literatura

- GUPTA S., CLEMENTS B., INCHAUSTE G.: *Helping Countries Develop, the Role of Fiscal Policy*. IMF, Washington 2004.
- KOŁODKO G. W. (red.): *Globalizacja – marginalizacja – rozwój*. Wyd. WSPiZ, Warszawa 2003.
- MAJCHRZYCKA–GUZOWSKA A.: *Finanse i prawo finansowe*. Wyd. Prawnicze PWN, Warszawa 1999.
- MONTI M.: *Sprawozdanie dla przewodniczącego Komisji Europejskiej Jose Manuela Barroso. Nowa strategia na rzecz jednolitego rynku w służbie gospodarki i społeczeństwa Europy*. 9 maja 2010 r., www.ec.europa.eu.
- STIGLITZ J. E.: *Globalizacja*. Wyd. Naukowe PWN, Warszawa 2004.
- SZYMAŃSKI W.: *Sprzeczności i interesy globalizacji*. Difin, Warszawa 2004.
- Wersje Skonsolidowane Traktatu o Unii Europejskiej i Traktatu o Funkcjonowaniu Unii Europejskiej*, Dziennik Urzędowy C 83 z 30.03.2010, www.eur-lex.europa.eu.
- Uchwała Rady Ministrów nr 36 z dnia 5 kwietnia 2011 r. w sprawie przyjęcia Wieloletniego Planu Finansowego Państwa na lata 2011–2014*; www.kprm.gov.pl.

The tax system – a solution the European Union and Polish in the period after the crisis

Abstract

Financial and economic crisis faced public finances in many EU Member States with serious challenges. There is no doubt that activities designed to stimulate and maintain high economic growth rate must be accompanied by con-

ducting a rational fiscal policy. As tax system can contribute to reducing the impact of global and European economic crisis – it is important to take deliberate actions in this respect at the level of European Union and individual member states. Therefore, this article outlines the planned changes in this field in Poland and on EU level.

Wojciech Józwiak

IERiGŻ-PIB

Wojciech Jagła¹

Projekcja zmian w obciążeniach finansowych gospodarstw rolnych osób fizycznych i ich skutki

Wstęp

Kwoty składek ubezpieczenia emerytalno-rentowego płaconego przez osoby fizyczne będących posiadaczami gospodarstw rolnych budzą duże zainteresowanie. Kwestią tą zajmował się swego czasu rząd RP w ramach próby naprawy finansów publicznych podjętej przez wicepremiera J. Hausnera, później zaś Rzecznik Praw Obywatelskich. Toczy się poza tym w masowych mediach dyskusja na temat zasadności korekty składek tego ubezpieczenia. Podkreślane są duże kwoty przeznaczane corocznie z budżetu państwa na wypłatę świadczeń emerytalno-rentowych, mimo że rolnictwo powiększyło około dwukrotnie swoje dochody poczynając od 2004 roku.

Jest jednak zadziwiające, że uwaga czynników oficjalnych i opinii publicznej zwrócona jest głównie na kwestię ubezpieczenia emerytalno-rentowego, podczas gdy składkę tego ubezpieczenia płaci w Kasie Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego (KRUS) tylko około 54% rolników dysponujących gospodarstwami o powierzchni 1 i więcej ha², a osoby z pozostałych gospodarstw są ubezpieczone w Zakładzie Ubezpieczeń Społecznych (ZUS), gdyż prowadzenie produkcji rolniczej nie jest dla nich głównym źródłem utrzymania. W KRUS są więc ubezpieczone osoby z gospodarstw, które są jedynym bądź głównym źródłem dochodów dla ich posiadaczy. Korekta tylko składek ubezpieczenia emerytalno-rentowego dotknęłaby więc jedynie nieco ponad połowę rolników, i to tych, którzy środki do życia czerpią głównie bądź wyłącznie z prowadzonego gospodarstwa rolnego.

¹W. Jagła jest emerytem i byłym pracownikiem KRUS.

²Około 1170 tys. osób opłaca składki ubezpieczenia społecznego w KRUS, ale w tej liczbie mieszczą się byli rolnicy pobierający rentę strukturalną, a także osoby ubezpieczone w KRUS na tzw. wniosek, które dysponują gospodarstwami o powierzchni poniżej 1 ha.

Trzeba nadto pamiętać o niewielkim udziale kwot podatków i składek na wszelkie ubezpieczenia (emerytalno-rentowe, wypadkowe, chorobowe, macierzyńsko-porodowe) płacone przez posiadaczy gospodarstw rolnych w stosunku do uzyskiwanych dochodów (około 11%), w porównaniu z analogicznym wskaźnikiem obliczonym dla innych grup zawodowych (około 24%). Jedną z przyczyn tej sytuacji jest opłacanie niemal w całości³ z budżetu państwa składek na ubezpieczenie zdrowotne osób pracujących w swoich gospodarstwach.

Opracowanie ukierunkowano zatem na ocenę skutków korekty sposobu i poziomu opodatkowania gospodarstw oraz równolegle przeprowadzonej korekty ubezpieczenia zdrowotnego. Podatek gruntowy (rolny) płać bowiem obligatoryjnie wszyscy rolnicy dysponujący gospodarstwem o powierzchni co najmniej 1 ha, a korekta ubezpieczenia zdrowotnego pozwoliłaby objąć nim osoby pracujące we wszystkich gospodarstwach rolnych będących w posiadaniu osób fizycznych.

Celem opracowania jest więc ocena skutków zakładanych zmian obciążeń dla dochodów rodzin rolniczych i możliwości rozwojowych posiadanych przez nich gospodarstw rolnych. Problem nie tkwi bowiem jedynie w wydatkach budżetowych państwa, jak to się powszechnie uważa, gdyż korekta prowadzi do innych ważnych społecznie zjawisk, a głównie do tego, że ograniczy możliwości rozwojowe przynajmniej części gospodarstw rolnych. Taka jest też hipoteza tego opracowania. Jeśli tak miałoby się stać, wówczas trzeba się liczyć z rosnącym importem produktów pochodzenia rolniczego⁴, ponieważ nasze gospodarstwa rolne nie będą dysponować środkami umożliwiającymi adaptację do zmieniających się warunków gospodarowania dyktowanych zmianą klimatu, korektą wspólnej polityki rolnej i zmianą sytuacji na rynku światowym artykułów rolno-spożywczych wywołaną zjawiskiem globalizacji.

Prezentowane opracowanie zawiera ocenę tylko jednego z możliwych wariantów korekty obciążeń gospodarstw będących w posiadaniu osób fizycznych. Pomija np. ważną kwestię, jaką jest korekta składki emerytalno-rentowej. Przedkładane opracowanie nie zamyka więc tematu. Odwrotnie, jest wkładem do dyskusji na podjęty temat, która unikając emocji powinna być poparta wynikami prowadzonych analiz i rozwiązań wykorzystujących rozwiązania modelowe.

³Składkę na fundusz zdrowotny płać jedynie posiadacze drobnych gospodarstw rolnych (o powierzchni do 1 ha) z działami specjalnymi produkcji rolniczej.

⁴Początek tego zjawiska zaobserwowano już kilka lat temu, mimo stosunkowo niewielkiego obciążenia dochodów gospodarstw osób fizycznych podatkami i składkami na ubezpieczenia społeczne. Poczynając od 2008 roku odnotowuje się bowiem ujemne saldo obrotów handlu zagranicznego mięsem wieprzowym [Rycombel 2010, s. 42].

Użyta metoda i źródła danych

Dla oceny skutków korekty sposobu opodatkowania gospodarstw i opłacania składki ubezpieczenia zdrowotnego wykorzystano prostą metodę modelową: średnie kwoty dochodów uzyskiwane przez gospodarstwa rolne poszczególnych grup wielkościowych w okresie wyjściowym (lata 2006–2008) pomniejszono o oszacowane kwoty wzrostu kosztów opodatkowania i ubezpieczeń społecznych. Przyjęto ponadto, że proponowana korekta obciążeń nie ograniczy dochodów rodzin posiadaczy gospodarstw przeznaczanych na utrzymanie producenta rolnego i członków jego rodziny, nawet kosztem rozwoju gospodarstwa i powiększania jego wartości.

Dochody gospodarstw zaczerpnięto z wyników monitoringu Polskiego FADN. Jak wiadomo, źródło to ogranicza się do gospodarstw prowadzących produkcję rolniczą o wielkości 2 i więcej ESU, aby więc dysponować charakterystyką wszystkich gospodarstw prowadzących produkcję rolniczą, niezależnie od ich wielkości, sporządzono szacunki dotyczące bardzo licznej grupy gospodarstw o wielkości poniżej 2 ESU. Składa się na nią około 1040 tys. gospodarstw o powierzchni 1 i więcej ha. W szacunkach wykorzystano dane liczbowe zaczerpnięte z rachunków ekonomicznych dla rolnictwa (RER)⁵, monitoringu Polskiego FADN, wyników spisu cząstkowego z 2007 roku i wyników badań [Adamski i inni 2007, s. 73–75 i tabela A28; Adamski 2009, s. 42–53, Kagan 2009, s. 136–143]. Kwoty policzone na tej podstawie odjęto od dochodów rolnictwa ustalonych w RER, dochody poszczególnych grup wielkościowych gospodarstw osób fizycznych zaczerpnięte z wyników monitoringu Polskiego FADN, podobnie jak zyski i dochody gospodarstw publicznych i spółdzielni produkcyjnych.

Dochody gospodarstw osób fizycznych o wielkości do 2, 2–4, 4–8 i 8–16 ESU skorygowano o kwoty dopłat bezpośrednich pobieranych nie przez faktycznych użytkowników gospodarstw, ale przez właścicieli ziemi, przyjmując, że 90% spośród nich pobiera dopłaty po wydzierżawieniu ziemi. Dochody gospodarstw dzierżawiących ziemi zostały tym samym pomniejszone o łączną kwotę 1221 mln zł⁶, tj. o 10,8% łącznej kwoty dochodów tych gospodarstw. Poza tym przyjęto, że wszystkie gospodarstwa o wielkości 16 i więcej ESU zawierają umowy o dzierżawę ziemi w sposób formalny, co pozwala im korzystać w pełni z dopłat bezpośrednich od dzierżawionej ziemi.

⁵Rachunki ekonomiczne dla rolnictwa (RER), będące rachunkami satelitarnymi względem rachunków narodowych, są przygotowywane w IERiGŻ-PIB na potrzeby Komisji Europejskiej w Brukseli.

⁶Dochody te w większości przypadków bezprawnie przejmują właściciele ziemi, a nie jej użytkownicy, gdyż umowy o dzierżawę ziemi zawierane są w sposób nieformalny. Dochody te nie są opodatkowane i szacuje się, że skarb państwa traci rocznie z tego tytułu około 220 mln zł.

Podatek VAT nadpłacony przez gospodarstwa inwestujące jest uwzględniany w dochodach liczonych przez Polski FADN, więc zbędna jest oddzielna korekta dochodów z tego tytułu.

W dalszej części tekstu wykorzystano pojęcie „wynagrodzenie pracy własnej” osób pracujących w posiadanych gospodarstwach. Wielkość tego „wynagrodzenia” liczono jako różnicę dochodu rolniczego brutto i kwoty zainwestowanych w gospodarstwo środków własnych rolników po potrąceniu wartości inwestycji brutto o kwoty środków pochodzących z planu rozwoju obszarów wiejskich (PROW)⁷. Kwoty te przeliczono następnie na jednostkę nakładu pracy własnej rolników i członków ich rodzin w posiadanych gospodarstwach.

Proponowany wariant można nazwać wstępnym, ponieważ wprowadza właściwie tylko cztery zmiany w stosunku do stanu obecnego. Istotą proponowanego wariantu jest to, że gospodarstwa rolne osób fizycznych:

- płacą podatek gruntowy (rolny), który po przemianowaniu na podatek od nieruchomości (zwany inaczej katastralnym) będzie obliczany na dotychczasowych zasadach. Będzie to ważąca pozycja w podatku płaconym przez gospodarstwa nieprowadzące produkcji rolniczej (utrzymujące np. użytki rolne w stanie gotowości produkcyjnej, by móc korzystać z dopłat bezpośrednich);
- rozpoczynają płacić podatek dochodowy wg zasad określonych ustawą z 26 lipca 1991 roku o podatku dochodowym od osób fizycznych, a także innych pokrewnych aktów prawnych obowiązujących tę grupę osób w 2009 roku. Gospodarstwa z dochodem rocznym nieprzekraczającym 3089 zł nie będą więc płacić podatku dochodowego;
- podatkiem objęte byłyby wszystkie dochody gospodarstw pochodzące z prowadzonej produkcji rolniczej, razem z dochodami z tytułu dopłat bezpośrednich⁸;
- rozpoczynają płacić składki ubezpieczenia zdrowotnego według zasad obowiązujących powszechnie w naszym kraju⁹, a to oznacza, że 86,1% tej składki pomniejszy kwotę podatku dochodowego¹⁰. Gospodarstwa o docho-

⁷W 2006 roku były to środki pochodzące z sektorowego planu operacyjnego (SPO) o nazwie „Restrukturyzacja i modernizacja sektora żywnościowego oraz rozwoju obszarów wiejskich”.

⁸Zasadę taką stosuje część krajów Unii Europejskiej.

⁹Proponowana niekiedy zasada uzależniania składki ubezpieczenia zdrowotnego od kwoty minimalnego poziomu wynagrodzenia nie jest słuszna. Poziom tego wynagrodzenia rośnie bowiem szybciej niż dochody gospodarstw rolnych.

¹⁰Według zasad ogólnych kwota składki wynosi 9% osiągniętych dochodów, z tego kwota 7,75% pomniejsza kwotę podatku. W istocie więc osoba płacąca podatki ponosi koszty ubezpieczenia zdrowotnego w wysokości 1,25% kwoty uzyskanego dochodu.

dach rocznych do 3089 na jedną osobę ubezpieczoną będą płacić składkę ubezpieczenia zdrowotnego taką jak emeryci KRUS.

Większość wykorzystanych w analizie i modelu wielkości została ustalona jako średnie roczne liczby obejmujące trzylecie 2006–2008. Liczby charakteryzujące natomiast udział wyodrębnionych grup gospodarstw w krajowej wartości produkcji rolniczej zostały ustalone na podstawie danych z 2006 roku, a liczbę gospodarstw zaczerpnięto z wyników spisu częściowego z 2007 roku.

Gospodarstwa rolne w latach 2006–2008 i perspektywy ich rozwoju

Z liczb zestawionych w tabeli 1 wynika, że wielkość gospodarstw mierzona w ESU była w charakteryzowanym okresie dodatnio skorelowana z obszarem posiadanej ziemi i kwotą uzyskiwanego dochodu. Gospodarstwa do 8 ESU (i obszarze średnio do około 17 ha użytków rolnych) cechowała jednak ujemna reprodukcja majątku trwałego. Co więcej, nie były one nawet w stanie wykorzystać okresu dobrej koniunktury w 2004 roku i w latach następnych, by inwestowanie doprowadzić do poziomu zapewniającego przynajmniej reprodukcję prostą. To wszystko wskazuje, że problematyczna jest ich dalsza egzystencja w dłuższym okresie, jeśli skali inwestycji nie uda się powiększyć. Gospodarstwa o wielkości 8 i więcej ESU cechowała natomiast reprodukcja rozszerzona, a kwota inwestycji netto (wartość inwestycji brutto pomniejszona o kwotę amortyzacji) była dodatnio skorelowana z wielkością gospodarstw.

Można zatem podzielić analizowane gospodarstwa na dwie duże grupy. Pierwsza z nich obejmuje gospodarstwa niewielkie, jeśli je mierzyć zarówno w ESU, jak i obszarem, o małych dochodach oraz ujemnej reprodukcji majątku trwałego. Gospodarstwa tej dużej grupy można nazwać schyłkowymi, ponieważ kontynuowanie takiego trendu w dłuższej perspektywie doprowadzi do tego, że zostanie w nich tylko ziemia. Jest oczywiście możliwe w takiej sytuacji prowadzenie produkcji rolniczej i ogrodniczej na zasadzie odpłatnego korzystania z usług, ale najprawdopodobniej tylko w wyjątkowo sprzyjających warunkach przyrodniczych, a więc nie w skali masowej. Na drugą dużą grupę składają się natomiast gospodarstwa, które można nazwać rozwojowymi. Poza reprodukcją rozszerzoną majątku trwałego wyróżniały je wielkość 8 i więcej ESU oraz duże dochody jak na polskie warunki.

Mierniki i wskaźniki z tabeli 2 pozwalają na bardziej wnikliwą analizę wyodrębnionych grup gospodarstw. Te nazwane schyłkowymi charakteryzuje średnio mniejsze o 23% „wynagrodzenie” pracy własnej w stosunku do minimalnej

Tabela 1

Charakterystyka polskich gospodarstw rolnych osób fizycznych uszeregowanych według wielkości (w przeliczeniu na jeden rok i gospodarstwo)

Wielkość gospodarstw (ESU)	Obszar użytków rolnych ^a (ha)	Dochód ^b (zł)	Wartość inwestycji netto ^c (zł)
Do 2 ^d	2,0	1 428	-1 842
2–4	7,9	12 527	-5 319
4–8	12,5	17 050	-4 193
8–16	21,3	35 729	1 831
16–40	38,3	71 141	19 947
40–100	73,7	149 129	70 322
100 i więcej	193,0	413 080	160 881

^aliczby z 2007 roku; ^bśrednie dane z lat 2006–2008; ^cwartość inwestycji brutto (łącznie z kupnem ziemi) pomniejszona o kwotę amortyzacji; ^dwielkości ustalone szacunkowo na podstawie danych RER, Polskiego FADN, RER, wyników spisu częściowego z 2007 roku i wyników badań.

Źródło: Obliczenia własne sporządzone na podstawie RER, wyników monitoringu Polskiego FADN, wyników spisu częściowego z 2007 roku i badań [Adamski i inni 2007, s. 73–75 i tabela A28; Adamski 2009, s. 42–53; Kagan 2009, s. 136–143].

płacy krajowej i około 60% mniejsze od poziomu parytetowego¹¹. Owo „wynagrodzenie” jest co prawda nieco większe od poziomu płacy minimalnej w gospodarstwach o wielkości 2–4 i 4–8 ESU, ale trzeba podkreślić, że w obu tych przypadkach jest ono dużo mniejsze od poziomu parytetowego, odpowiednio około 43 i 28%.

Wyrażona w procentach średnia relacja wartości inwestycji brutto do kwoty amortyzacji (stopa reprodukcji majątku trwałego) wyniosła w gospodarstwach o wielkości do 8 ESU jedynie około 17%, a więc była ona mniejsza o około 83% od poziomu 100%, który wskazywałby na reprodukcję prostą. Różnica ta była mniejsza we wszystkich trzech grupach wielkościowych najmniejszych gospodarstw odpowiednio o około 91, 68 i 39%. Oznacza to bardzo szybko postępującą deprecjację (zmniejszanie wartości) ich majątku trwałego. Wskaźniki te uzasadniają nazwę tej dużej grupy analizowanych podmiotów – gospodarstwa schyłkowe, ponieważ przedłużanie takiego stanu grozi ich likwidacją.

Gospodarstwa schyłkowe dominowały (blisko 90%) w ogólnej liczbie gospodarstw będących w posiadaniu osób fizycznych, ale w 2006 roku wytwarzały one tylko 1/3 krajowej wartości produkcji rolniczej.

¹¹Wynagrodzenie parytetowe jest równe średniemu wynagrodzeniu w kraju otrzymywanemu na zasadzie umów o pracę.

Tabela 2

Liczba i udział gospodarstw, ocena „wynagrodzenia” pracy własnej i poziom reprodukcji majątku trwałego w gospodarstwach osób fizycznych schyłkowych i rozwojowych (liczby średnie z lat 2006–2008)

Wielkość ekonomiczna gospodarstw (ESU)	Liczba gospodarstw ^a (tys.)	Udział gospodarstw ^a (%)	Udział w wartości produkcji krajowego rolnictwa (%)	Minimalna płaca krajowa = 100	Wynagrodzenie parytetowe = 100	Stopa reprodukcji majątku trwałego ^b (%)
Do 2 ^c	1623,7	68,0	3,6	48,0	25,0	8,9
2–4	299,6	12,6	12,0	105,2	55,0	32,0
4–8	221,3	9,3	17,7	113,0	58,8	61,0
Razem/średnio gospodarstwa schyłkowe	2144,6	89,9	33,3	62,8	32,7	17,2
8–6	146,1	6,1	23,1	197,6	98,8	110,6
16–40	79,9	3,3	19,1	317,9	165,1	175,8
40–100	14,0	0,6	6,6	570,4	297,9	243,6
100 i więcej	2,6	0,1	5,0	1707,0	888,8	238,3
Razem/średnio gospodarstwa rozwojowe	242,6	10,1	53,8	275,4	140,8	141,0
Ogółem/średnio	2387,2	100,0	87,1 ^d	84,3	43,4	29,8

^aliczby z 2007 roku, które obejmują wszystkie gospodarstwa rolne prowadzące produkcję rolniczą; ^brelacja wartości inwestycji brutto do kwoty amortyzacji; ^cwielkości oszacowane na podstawie danych Polskiego FADN, RER oraz wyników tzw. małego spisu z 2007 roku; ^dreszta (12,9%) to produkcja z gospodarstw publicznych i spółdzielni rolniczych.

Źródło: [Jagła i Józwiak 2010, s. 257, 262 i 263].

Gospodarstwa rozwojowe natomiast cechowało co najmniej około dwukrotnie większe „wynagrodzenie” pracy własnej od minimalnej płacy krajowej. „Wynagrodzenie” to było zarazem zbliżone lub większe od poziomu parytetowego. Wszystkie grupy wielkościowe gospodarstw rozwojowych miały ponadto wskaźnik reprodukcji majątku trwałego większy od 100%, co informuje o reprodukcji rozszerzonej tego majątku.

Liczba gospodarstw rozwojowych będących w posiadaniu osób fizycznych wynosiła około 243 tys. (nieco ponad 10% ogółu gospodarstw) w 2007 roku. Gospodarstwa te dostarczyły około 54% krajowej wartości produkcji rolniczej.

Łącznie gospodarstwa osób fizycznych (schyłkowe i rozwojowe) dostarczały w okresie objętym analizą około 87% krajowej wartości produkcji rolniczej. Pozostałą część tej produkcji wytwarzały spółki kapitałowe i spółdzielnie rolnicze.

Skutki charakteryzowanej korekty opodatkowania i opłacanie składek ubezpieczenia zdrowotnego

Ustalono, że realizacja proponowanej korekty obciążeń prowadziłaby do spadku dochodów gospodarstw osób fizycznych, na co wskazują dane tabeli 3. Warto jednak podkreślić, że proponowana korekta obciążeń zmniejszyłaby dysproporcje dochodów istniejące obecnie między grupami wielkościowymi gospodarstw.

Tabela 3

Spadek dochodów gospodarstw osób fizycznych^a spowodowany rozpatrywaną korektą opodatkowania i opłacania składek ubezpieczenia zdrowotnego (w przeliczeniu na gospodarstwo)

Wielkość gospodarstw (ESU)	Średni roczny dochód skorygowany (zł)	Średni roczny spadek dochodu (zł)	Relacja w stosunku do dochodu pierwotnego (%)
do 2 ^b	1 328	100	7,0
2–4	11 625	902	7,2
4–8	15 379	1 671	9,8
8–16	31 886	3 573	10,0
16–40	63 532	7 609	10,7
40–100	123 628	25 501	17,1
100 i więcej	320 137	92 943	22,5

^aliczby średnie z lat 2006–2008 po skorygowaniu na podstawie założeń opisanych w opracowaniu; ^bwielkości ustalone szacunkowo na podstawie danych Polskiego FADN, RER i wyników małego spisu rolnego z 2007 roku.

Źródło: Jak w tabeli 2.

Proponowana korekta obciążeń wpłynęłaby negatywnie na wartość inwestycji. Okazuje się, że zmieniliby to przeszeregowanie gospodarstw o wielkości 8–16 ESU z rozwojowych do schyłkowych. Zaspokojenie potrzeb rodziny na dotychczasowym poziomie wymagałoby bowiem takiego ograniczenia kwoty środków własnych przeznaczanych na inwestycje, że nie wystarczyłoby środków nawet na reprodukcję prostą środków trwałych¹².

Liczba gospodarstw schyłkowych uległaby zatem powiększeniu o około 146 tys., do łącznej liczby blisko 2291 tys. (tab. 4), czyli 96% ogółu. Ich udział w wartości produkcji całego rolnictwa wyniósłby wtedy około 56%, czyli o oko-

¹²Utrzymanie dotychczasowego wysiłku inwestycyjnego gospodarstw skutkowałoby natomiast obniżeniem poziomu życia. W gospodarstwach o wielkości 8–16 ESU „wynagrodzenie” pracy własnej osiągnęłoby wtedy poziom 84,6% opłaty parytetowej i około 188% ustawowo określonej płacy minimalnej.

ło 23 punkty procentowe więcej w porównaniu do sytuacji obecnej. W takiej sytuacji liczba gospodarstw rozwojowych uległaby wydatnemu ograniczeniu i wyniosłaby tylko około 96 tys., tj. 4% ogółu gospodarstw rolnych osób fizycznych. Ich udział w wytworzonej produkcji całego rolnictwa spadłby zatem do około 31%, co w konsekwencji groziłoby – przynajmniej przejściowo – wzrostem importu artykułów rolno-żywnościowych. Na tym tle rodzi się pytanie, czy z czasem dałoby się odwrócić ten niekorzystny dla naszego kraju trend, a przynajmniej powstrzymać wzrost importu artykułów rolno-spożywczych.

Tabela 4

Liczba i udział gospodarstw oraz charakterystyka gospodarstw osób fizycznych schyłkowych i rozwojowych po korekcie opodatkowania oraz opłacania składek ubezpieczenia zdrowotnego^a

Wielkość ekonomiczna gospodarstwa (ESU)	Liczba gospodarstw aktywnych (tys.)	Udział gospodarstw aktywnych (%)	Udział wytworzonej produkcji krajowego rolnictwa (%)	Minimalna płaca krajowa = 100	Wynagrodzenie parytetowe = 100	Stopa reprodukcji majątku trwałego ^b (%)
Do 2 ^c	1 623,7	68,0	3,6	48,0	25,0	8,9
2–4	299,6	12,5	12,0	105,2	55,0	20,5
4–8	221,3	9,3	17,7	113,0	58,8	46,1
8–16	146,1	6,1	23,1	197,6	98,8	88,5
Razem/średnio gospodarstwa schyłkowe	2 290,7	95,9	56,4	80,3	45,9	19,1
16–40	79,9	3,3	19,1	317,9	165,1	147,1
40–100	14,0	0,6	6,6	570,4	297,9	191,9
100 i więcej	2,6	0,1	5,0	1 707,0	888,0	158,9
Razem/średnio gospodarstwa rozwojowe	96,5	4,1	30,7	392,0	203,9	153,9
Ogółem/średnio	2 387,2	100,0	87,1 ^d	84,3	43,4	29,8

^austalone przy założeniu, że rolnicy utrzymują poziom „wynagrodzeń” jak w latach 2006–2008, a większe koszty związane z korektą obciążeń ograniczają wartość inwestycji brutto; ^brelacja wartości inwestycji brutto do kwoty amortyzacji; ^cliczby średnie z lat 2006–2008, skorygowane na podstawie opisanych w opracowaniu założeń; ^dreszta (12,9%) to produkcja z gospodarstw publicznych i spółdzielni rolniczych.

Źródło: Jak w tabeli 2.

Wnioski

Są przesłanki, które wskazują, że w Polsce może dojść do korekty obciążeń gospodarstw rolnych będących w posiadaniu osób fizycznych. Korekta taka jest bowiem odkładana od dziesięcioleci mimo zmiany poziomu dochodów rolnictwa, więc skala zmian, które czekają rolników z tego powodu, jest bardzo duża, a odkładanie korekty na plan dalszy będzie tę skalę zmian powiększać.

W tym opracowaniu przyjęto założenie, że korektę obciążeń należy rozpocząć nie od składek emerytalno-rentowych, lecz od opodatkowania gospodarstw podatkiem dochodowym i od opłacenia składek zdrowotnych na rzecz Narodowego Funduszu Zdrowia, tak jak to czynią osoby fizyczne utrzymujące się z pracy zarobkowej poza rolnictwem indywidualnym i z innych źródeł [Jagła 2008, s. 160–197]. Podatek ten i składka zdrowotna objęłyby bowiem wszystkich rolników posiadających gospodarstwa o wielkości powyżej 1 ha, podczas gdy korekta składki na ubezpieczenie rentowo-emerytalne objęłaby jedynie 54% gospodarstw, bo taki jest udział tych, które składkę opłacają w KRUS. Rozpoczęcie korekty od składki emerytalno-rentowej dotknęłoby więc rodziny czerpiące dochody głównie lub jedynie z prowadzonego gospodarstwa rolnego.

Wykazano, że proponowana korekta obciążeń ograniczy i tak niewielki udział gospodarstw rozwojowych. Chodzi o około 146 tys. gospodarstw o wielkości 8–16 ESU, którym zabrakłoby środków na modernizację i wzrost wartości posiadanego majątku. Potwierdziła się zatem hipoteza przyświecająca opracowaniu.

Korekta opodatkowania i systemu ubezpieczeń zdrowotnych pozwoliłaby natomiast utrzymać trwałą pozycję na rynku jedynie gospodarstwom osób fizycznych o wielkości 16 i więcej ESU, które wraz z gospodarstwami rolnymi osób prawnych zapewniają obecnie około 44% krajowej wartości produkcji rolnej. Oczywiście w miarę upływu czasu i przejmowania ziemi z gospodarstw schyłkowych ich rola ulegałaby wzmocnieniu. Można jednak domyślać się, że nie byłby to proces ani szybki, ani tani. W części przypadków wykorzystanie takiej ziemi przez gospodarstwa rozwojowe musi bowiem poprzedzać komasacja gruntów. Sytuacja taka może przynajmniej okresowo skutkować spadkiem podaży krajowych produktów pochodzenia rolniczego, a w końcowym efekcie rosnącym importem artykułów rolno-spożywczych.

Jest też możliwy inny sposób postępowania. Aby uniknąć załamania podaży produktów pochodzenia rolniczego, celowe byłoby wprowadzenie ulg w podatku dochodowym dla inwestujących gospodarstw rolnych o wielkości 8–16 ESU, aby utrzymać ich obecną skłonność do utrzymywania wydatków inwestycyjnych na poziomie zapewniającym co najmniej reprodukcję prostą majątku trwałego.

Wprowadzenie podatku dochodowego dla gospodarstw prowadzonych przez osoby fizyczne pozwoliłoby opodatkowywać łącznie dochody osób pracujących w gospodarstwie rolnym i poza nim. Obecnie bowiem dochody te nie mogą być sumowane do opodatkowania, ze szkodą dla wpływów budżetowych.

Zasadne byłoby rozłożenie charakteryzowanej korekty opodatkowania gospodarstwa i sposobu płacenia składki zdrowotnej na kilka lat i przeprowadzenie jej w latach dobrej koniunktury gospodarczej, kiedy będzie łatwiej o pracę poza rolnictwem [Józwiak i Jagła 2010, s. 17]. Trzeba mieć bowiem świadomość, że korekta ta będzie zabiegiem bolesnym dla około dwóch milionów rodzin rolniczych, dla których prowadzenie produkcji rolniczej jest ważnym lub dodatkowym źródłem dochodu.

Trzeba dodać, że dodatkowe szacunki wykonane na podstawie zakładanej korekty opodatkowania i systemu ubezpieczeń zdrowotnych zwiększają udział obciążeń w dochodach rolniczych z obecnych około 11% do około 22%, tj. do poziomu zbliżonego dla innych grup polskiego społeczeństwa, a wpływy budżetu państwa mogłyby wzrosnąć o około 2,8 mld zł. Nastąpiłoby poza tym „spłaszczenie” różnic dochodów dzielących grupy wielkościowe gospodarstw.

Pozostaje otwarty problem korekty składki emerytalno-rentowej. Kwotowo jest to problem kilkakrotnie większy w stosunku do wariantu korekty przedstawionego w tym opracowaniu, a więc jego skutki dla gospodarstw rolnych będą też prawdopodobnie bardziej dokuczliwe, podobnie jak dla struktury podaży (produkcja krajowa – import) produktów pochodzenia rolniczego.

Nim jednak zostanie podjęta decyzja umożliwiająca rozwiązanie całego złożonego i ogromnego problemu obciążeń gospodarstw osób fizycznych, należy wcześniej podjąć prace w zakresie przygotowania i wdrożenia sposobu liczenia dochodów w takich gospodarstwach. Jest to możliwe, o czym od dawna pisze L. Goraj [Opracowanie zbiorowe 2005, s. 18–19], ale nie będzie ani proste, ani łatwe. Metoda ta opiera się w części na standardowych wskaźnikach stosowanych w Polskim FADN i dlatego nie uwzględnia wahań dochodów z roku na rok zarówno *in plus*, jak i *in minus*. Z tego powodu lepszym rozwiązaniem byłoby prowadzenie jakiejś uproszczonej formy rachunkowości, a poza tym można zostawić rolnikom wybór – standardowy sposób szacowania corocznych dochodów albo prowadzenie uproszczonej księgowości.

Literatura

ADAMSKI M., GUZEWICZ W., KAGAN A., ZDZIEBORSKA M.: *Procesy dostosowawcze w wielkoobszarowych gospodarstwach popegeerowskich (lata 2003–2006)*. IERiGŻ-PIB, Program wieloletni 2005–2009, Warszawa 2007.

- ADAMSKI M.: *Procesy dostosowawcze w rolniczych spółdzielniach produkcyjnych*, IERiGŻ-PIB, Program wieloletni 2005–2009, Warszawa 2009.
- JAGŁA W.: *Problemy ubezpieczenia społecznego rolników, ubezpieczeń rolnych i opodatkowania gospodarstw*. W pracy zbiorowej pod red. W. Józwiaka pt. „Efektywność funkcjonowania, aktywność inwestycyjna i zdolność konkurencyjna polskich gospodarstw rolnych osób fizycznych”. IERiGŻ-PIB, Program wieloletni 2005–2009, Warszawa 2008.
- JAGŁA W., JÓZWIAK W.: *Korekta obciążeń gospodarstw rolnych osób fizycznych a możliwości rozwojowe tych gospodarstw*. W pracy zbiorowej pt. „Analiza produkcyjno-ekonomicznej sytuacji rolnictwa i gospodarki żywnościowej w 2009 roku” wykonanej pod kierunkiem A. Kowalskiego, IERiGŻ-PIB, Warszawa 2010.
- JÓZWIAK W., JAGŁA W.: *Obciążenia gospodarstw rolnych osób fizycznych a możliwości rozwojowe tych gospodarstw*. Materiały na seminarium IERiGŻ-PIB, Warszawa 2010.
- KAGAN A.: *Efektywność funkcjonowania wielkoobszarowych gospodarstw rolnych po integracji z Unią Europejską*. Program wieloletni 2005–2009, Warszawa 2009.
- Opracowanie zbiorowe pt. „Określenie dochodu rolniczego oraz definicji z zakresu rolnictwa dla potrzeb systemu ubezpieczeń społecznych rolników”. IERiGŻ, maszynopis, Warszawa, lipiec 2004 r.
- RYCOMBEL D.: *Wieprzowina*, w opracowaniu zbiorowym pt. „Handel zagraniczny produktami rolno-spożywczymi. Stan i perspektywy”; IERiGŻ-PIB, ANR i MRiRW; Analizy Rynkowe, nr 32, listopad 2010.

Effects of the correction in the way of paying health insurance premiums and in the taxation of agricultural holdings owned by individuals

Abstract

The incomes of agricultural holdings owned by individuals have increased about two-fold since 2004. However, the taxation, pension insurance and health insurance systems for agricultural population have remained with almost no change. As a result the share of the amount paid in form of taxes and social insurance premiums by the agricultural population in the incomes gained (about 11%) is much lower than that of other professional groups (about 24%). This article presents the results of simulation accounts based on an assumption that the farmers still pay land tax, but begin to pay also the personal income tax according to the rules valid in 2009 and health insurance premiums under existing rules. For the elaboration of the accounts empirical data of the Polish FADN, EAA and the Polish national statistic related to the period 2006–2008 was used. The results indicate that the share of these public commitments in the farm incomes increased to about 22%, but the share of growth-capable and potentially capable farms in the whole farms' population declined from about 10 to 4%.

Marian Podstawka

Katedra Polityki Europejskiej, Finansów i Marketingu
Szkoła Główna Gospodarstwa Wiejskiego w Warszawie

Joanna Pawłowska-Tyszko

Instytut Ekonomiki Rolnictwa i Gospodarki Żywnościowej – Państwowy Instytut
Badawczy

System rolniczych ubezpieczeń społecznych a uwarunkowania demograficzne

Wstęp

System ubezpieczeń społecznych działa w określonym otoczeniu, w szczególności demograficznym. Stabilność finansowa tego systemu jest poddawana na całym świecie presji wynikającej ze wzrostu długości okresu kształcenia, zmniejszenia tempa wzrostu demograficznego czy też wydłużenia średniej długości życia. Siłę tej presji można wyrazić liczbą osób zdolnych do pracy w stosunku do liczby beneficjentów systemu emerytalno-rentowego [Triest 1997]. Wskaźnik ten z roku na rok ulega znaczącej redukcji, co oznacza, że systemy ubezpieczeniowe mogą znaleźć się aktuarialnie w stanie silnej nierównowagi. Sytuacja ta dotyczy również ludności rolniczej. W związku z tym procesy demograficzne należy aktywnie zmieniać. Szumlicz podkreśla, że zmiany te powinny iść w dwóch kierunkach: „od dołu” (skuteczna polityka prorodzinna, wzrost współczynnika dzietności) oraz „od góry” (wpływanie na aktywność zawodową, wzrost stopy zatrudnienia) [Szumlicz 2011, s. 143]. Należy jednak zauważyć, że sama demografia nie rozwiąże problemu przyszłych emerytur. Musi za tym iść zatrudnienie i dochody z pracy, aby do systemu wносить optymalnie skalkulowane składki. Składki natomiast winny stanowić element oszczędności, których skumulowana wartość może zostać wykorzystana w momencie zaistnienia ryzyka (np. wejście w okres poprodukcyjny, choroba itp.). Jeśliby wysokości składek i emerytur były odpowiednio dobrane, a sytuacja demograficzna stabilna, wówczas stabilny byłby również system emerytalny. Od kilkunastu lat obserwuje się jednak niekorzystne przeobrażenia społeczno-demograficzne ludności (w tym również ludności rolniczej), co może zachwiać stabilnością systemów emerytalnych. W związku z tym głównym celem opracowania jest ocena funkcjonującego w Polsce systemu ubezpieczenia społecznego rolników pod kątem adekwatności wysokości składki opłacanej przez rolników do uwarunkowań demograficznych w rolnictwie.

Materiał i metoda badawcza

Z wielu analiz systemów ubezpieczeniowych wynika, że jedną z przyczyn zbyt niskich wpływów ze składek, a co za tym idzie wysokich dotacji państwowych do świadczeń rolników, jest niekorzystna struktura wieku osób zatrudnionych w rolnictwie, co w konsekwencji powoduje nieproporcjonalnie wysokie koszty świadczeń ubezpieczeniowych. W opracowaniu uwagę skoncentrowano na zmianach proporcji między ubezpieczonymi a świadczeniobiorcami, wynikającymi ze zmian wielkości zasobów pracy i starzenia się społeczeństwa.

W pracy posłużono się modelem służącym do szacowania kosztów systemów ubezpieczeniowych. Model ten został wykorzystany w raporcie Banku Światowego na temat starzenia się ludności świata [Averting the Old Age Crisis 1994, s. 297–312] oraz w opracowaniu B. Liberdy dotyczącym wpływu reform ubezpieczeniowych w Polsce na oszczędności [Liberda 1999, s. 97–106]. Model ten zmodyfikowano i dostosowano do specyficznych warunków społeczno-demograficznych determinujących funkcjonowanie KRUS. Wybrane założenia przyjęte w modelu posłużyły do obliczenia wysokości składki emerytalnej w systemie ubezpieczeniowym rolników, której wysokość pozwoliłaby na samofinansowanie świadczeń emerytalno-rentowych. Do obliczeń wykorzystano następujące dane: wysokość emerytur rolniczych, średnie wynagrodzenie brutto w gospodarce narodowej, średni dochód z gospodarstwa rolnego, liczbę osób w wieku produkcyjnym i poprodukcyjnym, liczbę osób aktywnych zawodowo oraz liczbę świadczeniobiorców i płatników składek. Założono, iż wybrane zmienne wpływają na wysokość kosztów systemu ubezpieczeniowego, a co za tym idzie na poziom wnoszonej składki. Do oszacowania wysokości składki posłużono się następującymi współczynnikami:

1. **współczynnik zależności demograficznej** (D_d – *demographic dependency ratio*) – relacja populacji w wieku emerytalnym do liczby osób aktywnych zawodowo,
2. **współczynnik zależności systemowej** (D_s – *system dependency ratio*) – relacja wszystkich świadczeniobiorców (emerytów i rencistów) w stosunku do liczby osób płacących składki.

Do obliczenia tych wskaźników posłużono się danymi odnoszącymi się wyłącznie do populacji ludności rolniczej, które pochodziły z Roczników Statystycznych GUS, informacji KRUS, kwartalnej informacji o aktywności ekonomicznej ludności GUS. Obliczenia przeprowadzono dla 2009 roku.

W celu oszacowania wysokości składki przyjęto następujące założenia:

1. emerytura stanowi stałą część dochodu z gospodarstwa rolnego (założono, iż współczynnik ten wyniesie 0,4. Jest to poziom, jaki został przyjęty dla emerytur rolniczych w relacji do średnich płac. Pułap ten jest przyjmowany

w wielu reformach emerytalnych na świecie jako maksymalny, gwarantowany przez państwo),

2. wymagana wpłata do systemu, czyli wysokość składki zależy od współczynnika zależności demograficznej oraz stopy zastąpienia¹ dochodu emeryturą. Relację tę obrazuje poniższy wzór:

$$C_r = B \cdot D$$

gdzie:

$$D = D_d = D_s$$

C_r – składka jako procent dochodu z gospodarstwa rolnego,

B – założona relacja emerytury do płacy (stopa zastąpienia płacy emeryturą),

D_d – współczynnik zależności demograficznej,

D_s – współczynnik zależności systemowej.

W Modelu Banku Światowego wysokość składki liczona jest w stosunku do płacy i zależy m.in. od założonej relacji emerytury do płacy, a współczynniki zależności demograficznej i systemowej są z założenia równe. Jeśli współczynnik zależności demograficznej jest różny od współczynnika zależności systemowej, wówczas system powinien dostosować się do faktycznej, wyższej stopy zależności:

$$D_d \neq D_s$$

W polskich warunkach współczynnik zależności systemowej jest wyższy od współczynnika zależności demograficznej, bowiem liczbę świadczeniobiorców systemu KRUS zwiększa liczba uprawnionych obejmująca przede wszystkim domowników², a także rencistów w wieku przedemerytalnym. W takim wypadku wysokość składki winna być uzależniona od stopy zależności systemowej, a nie od stopy zależności demograficznej, co przedstawia poniższy wzór:

$$C_r = B \cdot D_s$$

¹Stopa zastąpienia stanowi procentową relację całkowitej emerytury netto do ostatniej płacy netto. Oznacza ona świadczenie wypłacane z systemu emerytalnego określone jako procent ostatniego wynagrodzenia danej osoby.

²Domownikiem w rozumieniu ustawy o ubezpieczeniu społecznym rolników jest osoba bliska rolnikowi, która ukończyła 16 lat, pozostaje z rolnikiem we wspólnym gospodarstwie domowym lub zamieszkuje na terenie jego gospodarstwa rolnego albo w bliskim sąsiedztwie, stale pracuje w tym gospodarstwie rolnym i nie jest związana z rolnikiem stosunkiem pracy, jeżeli nie podlega innemu ubezpieczeniu społecznemu lub nie ma ustalonego prawa do emerytury lub renty albo nie ma ustalonego prawa do świadczeń z ubezpieczeń społecznych.

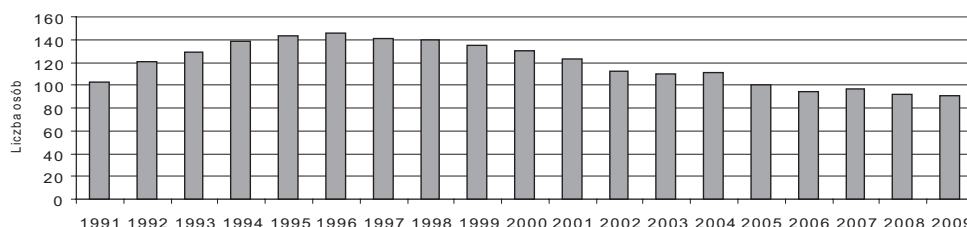
Ubezpieczenia społeczne a zmiany demograficzne

W konstrukcji systemów ubezpieczeniowych stosowane są dwie klasyczne techniki pomocy społecznej. Pierwsza z nich oparta jest na solidaryzmie międzypokoleniowym (model reński wywodzący się z czasów wielkiego kryzysu), druga polega na pomnażaniu aktywów na indywidualnych kontach w emerytalnych funduszach inwestycyjnych (model anglosaski wywodzący się z czasów reform Bismarcka). Polski system rolniczych ubezpieczeń społecznych oparty jest na modelu reńskim, który można nazwać modelem zaopatrzeniowym. Oznacza to, że świadczenia z tego systemu uzależnione są od różnych stanów faktycznych (na przykład od okresu świadczenia pracy), a nie od wysokości wnoszonej składki i finansowane są za pomocą różnorodnych mechanizmów fiskalnych. Cechą charakterystyczną tego systemu jest odrzucenie związku przyczynowo-skutkowego pomiędzy kosztem ubezpieczenia, prawdopodobieństwem realizacji ryzyka, w tym przypadku ryzyka starości, i wysokością świadczenia ubezpieczeniowego. Założenia tego modelu pozwalają więc minimalizować ryzyko jednostki. Funkcjonowanie takiego systemu jest jednak uzależnione od stanu finansów publicznych, a wszelkiego rodzaju zmiany, np. w strukturze demograficznej ludności istotnie wpływają na sytuację budżetową państwa. Ubezpieczenia społeczne rolników stanowią element systemu finansów publicznych.

Głównym celem tych ubezpieczeń jest zapewnienie podstawowego standardu życia rolnikom, którzy z różnych przyczyn (wiek, inwalidztwo itp.) nie mogą pracować. Uczestnictwo w systemie pozwala więc na zastąpienie części dochodu utraconego na skutek przejścia na emeryturę lub niezdolności do pracy. Źródłem finansowania systemu ubezpieczeń społecznych rolników są płacone przez nich składki (stanowią one ok. 8% przychodów funduszu emerytalno-rentowego – FER) oraz dotacja państwowa (stanowiąca ok. 92% przychodów FER). W latach 2007–2010 całkowita dotacja do KRUS utrzymywała się na poziomie średnio ok. 15,7 mld zł. Należy jednak zauważyć, że w tym okresie zmniejszał się udział tej dotacji w ogólnych wydatkach budżetowych państwa z poziomu 6,6% w roku 2007 poprzez 5,3% w roku 2009 do 5,1% w roku 2010. Teoretycznie, dla zachowania równowagi finansowej, system ten winien być jednak zaprojektowany w taki sposób, aby był zdolny do samofinansowania się. Z założenia więc dochody ze składek powinny pokryć wydatki. Z przedstawionych powyżej informacji wynika jednak, że system ubezpieczeń społecznych rolników jest systemem pozostającym w permanentnym stanie nierównowagi finansowej, bowiem większość wydatków pokrywana jest z dotacji państwowej. Zmiana tej sytuacji może być jednak bardzo trudna, zarówno dlatego, że funkcjonujący obecnie system ubezpieczeń społecznych rolników spełnia wiele funkcji, co powoduje brak jego przejrzystości, jak również dlatego, że próbuje korygować elementy zawodno-

ści rynku. Do podstawowych zarzutów kierowanych pod jego adresem można zaliczyć negatywny wpływ systemu na kryzys budżetu państwa, zniechęcające działanie systemu do oszczędzania, czego skutkiem może być zahamowanie wzrostu gospodarczego, osłabianie bodźców do pracy, niską stopę zwrotu z systemu ubezpieczeń społecznych, nierówne traktowanie osób przez system, co narusza zasadę sprawiedliwości. Zarzuty te uzasadniają potrzebę zmian, istnieją jednak argumenty przemawiające za jego funkcjonowaniem. Należą do nich m.in. niskie koszty administracyjne systemu czy zapewnienie świadczeń indeksowanych (system chroni emerytów przed skutkami inflacji).

O wypłacalności systemów emerytalnych (w tym również systemu KRUS) decyduje m.in. relacja liczby pracujących (płatników składek³) do liczby emerytów i rencistów. Relacja ta jest determinantą stopnia samowystarczalności finansowej systemu KRUS i pośrednio wpływa na stabilność finansów publicznych. Rolnicze ubezpieczenia społeczne od początku lat 90. cechowały bardzo niekorzystne proporcje świadczeniobiorców do ubezpieczonych. Jeszcze przed wprowadzeniem ustawy z 1989 roku na 100 osób opłacających składki w roku 1988 przypadało 28 świadczeniobiorców, a rok później 53 [Michna 1998]. W roku 1991 liczba ta wzrosła aż do 102 osób. W kolejnych latach stosunek ten ulegał niekorzystnym zmianom (rys. 1).



Rysunek 1

Stosunek liczby świadczeniobiorców do ubezpieczonych w przeliczeniu na 100 osób w latach 1991–2009

Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych KRUS.

³Płatnikiem składek jest osoba dokonująca zapłaty lub zobowiązana do jej dokonania. W przypadku ubezpieczeń społecznych KRUS płatnikiem składek jest rolnik. Rolnikiem natomiast jest pełnoletnia osoba fizyczna zamieszkująca i prowadząca na terytorium RP, osobiście i na własny rachunek, działalność rolniczą w pozostającym w jego posiadaniu gospodarstwie rolnym, w tym również w ramach grupy producentów rolnych, a także osoba, która przeznaczyła grunty prowadzonego przez siebie gospodarstwa rolnego do zalesienia. W rozumieniu ustawy o ubezpieczeniu społecznym rolników małżonek rolnika, będący współposiadaczem gospodarstwa rolnego i prowadzący działalność rolniczą na wspólny rachunek jest również rolnikiem. Do małżonka rolnika niebędącego współposiadaczem gospodarstwa rolnego mają zastosowanie przepisy regulujące podleganie ubezpieczeniu odnoszące się do rolnika, co oznacza, że małżonek rolnika podlega ubezpieczeniu obowiązkowo.

Najgorsza sytuacja w analizowanym okresie wystąpiła w roku 1996, kiedy to na 100 ubezpieczonych przypadało 146 świadczeniobiorców. Od roku 1997 zauważa się jednak wyraźną poprawę analizowanej relacji, niemniej jednak nadal jest ona niezadowalająca. W roku 2009 stosunek liczby osób ubezpieczonych, przypadających na jednego świadczeniobiorcę wyniósł 1,1:1, podczas gdy w systemie pracowniczym 2:1. W wielu opracowaniach podkreśla się, że ta niekorzystna relacja liczby ubezpieczonych do pobierających emerytury i renty jest jednym z czynników pogłębiających zależność KRUS od dopłat budżetowych. Jak wskazują zaprezentowane na wykresie 1 dane, stosunek ten systematycznie się poprawia, nie przekłada się on jednak na korzystniejszą strukturę dochodów KRUS. Co więcej, dane prezentowane przez KRUS nie przedstawiają rzeczywistego obrazu ubezpieczonych, bowiem w statystyce tego systemu następuje łączenie osób ubezpieczonych w zakresie emerytalno-rentowym z osobami ubezpieczonymi wyłącznie w funduszu składowym, które nie skutkuje zobowiązaniami emerytalno-rentowymi [Goraj 2010, s. 28]. Oznacza to, iż stosunek świadczeniobiorców do liczby ubezpieczonych jest bardziej niekorzystny niż wskazywałyby na to statystyki. Sytuacja ta istotnie wpływa na wysokość kosztów utrzymania systemu emerytalnego rolników.

Prognozuje się, iż po 2020 roku nastąpi głęboki proces starzenia się ludności wiejskiej, a więc zmniejszenie zasobów pracy w rolnictwie [GUS 2009, s. 305]. Może to wpłynąć na pogorszenie się relacji świadczeniobiorców do ubezpieczonych w systemie KRUS. Potwierdzają to badania prowadzone przez M. Stanny, z których wynika, że w roku 2011 liczba osób w wieku emerytalnym przypadająca na dziesięć osób w wieku 18–54 lata (z założenia wszyscy pracujący) wynosi na wsi trzy i pół osoby. W roku 2020 obciążenie pracujących na wsi zwiększy się o jednego emeryta, a w roku 2035 wyniesie sześć osób na dziesięć pracujących [Stanny 2010, s. 15–16].

Sytuacja ta nie jest typowa wyłącznie dla Polski. Z prognoz prezentowanych w „World Population Ageing 2009” wynika, że w bardziej rozwiniętych regionach świata w roku 2050 populacji w wieku powyżej 60 lat będzie prawie dwukrotnie więcej niż w roku 2009 (odpowiednio 11% wobec 22%). Dodać należy, że w tym samym czasie liczba osób poniżej 60 roku życia spadnie z poziomu 971 mln do 839 mln [World Population Ageing 2009, s. XXXIII]. Prognozy dla Polski wskazują, że w roku 2035 w stosunku do roku 2009 liczba osób w wieku powyżej 60 lat zwiększy się o ok. 35% – z 6,3 do 9,6 mln osób [GUS 2009, s. 305]. Wśród przyczyn pogarszania się tej relacji wymienia się m.in.: obniżenie wieku emerytalnego, rosnącą długość życia oraz mniejszy przyrost naturalny. Starzenie się społeczeństwa wywołuje poważne konsekwencje we wszystkich aspektach życia. Patrząc przez pryzmat ekonomii wpływa na oszczędności, inwestycje, konsumpcje, rynek pracy, emerytury, opodatkowanie czy transfery międ-

dzypokoleniowe. Zmiany demograficzne wskazują na potrzebę wprowadzenia reformy systemów emerytalnych w Polsce, w tym również systemu rolniczych ubezpieczeń społecznych. Dodać należy, że proces starzenia się społeczeństwa przebiega mniej dynamicznie na wsi niż w mieście, niemniej jednak finansowanie długookresowych świadczeń ubezpieczeniowych w rolnictwie stanowi jeden z poważniejszych problemów budżetowych.

Wyniki badań

Wysokość składki wnoszonej przez rolników na poczet ich przyszłych emerytur jest przedmiotem dyskusji wielu środowisk. W rolniczym systemie ubezpieczeń społecznych ustawodawca przyjął model składki osobowej powiązanej z wielkością gospodarstwa (w ha), która nie ma związku z poziomem dochodów osiąganych z prowadzenia działalności rolniczej oraz zmianami demograficznymi zachodzącymi na wsi. Stanowi to poważny problem zarówno natury społecznej, jak i finansowej, bowiem składki stanowiące przychód FER pokrywają zaledwie 9,5% wydatków funduszu przeznaczonych na renty i emerytury, co determinuje wysoki udział państwa w finansowaniu tych świadczeń. Co więcej, w najbliższym dziesięcioleciu rolniczy system emerytalny będzie napotykał bariery demograficzne, co przemawia za koniecznością rozpoczęcia radykalnych zmian w tym systemie.

W celu wyliczenia wysokości składki dokonano obliczeń i porównań współczynników zależności demograficznej oraz zależności systemowej. Do obliczeń współczynnika zależności demograficznej wykorzystano dane GUS dotyczące liczby osób w wieku emerytalnym oraz liczby osób aktywnych zawodowo zamieszkującej na wsi [Rocznik Statystyczny GUS 2010; Monitoring Rynku Pracy GUS 2009]. W niniejszym opracowaniu przyjęto uproszczone założenie, że osoby aktywne zawodowo są to wszystkie osoby uznane za pracujące lub bezrobotne zamieszkujące na wsi. W celu obliczenia współczynnika zależności systemowej posłużono się danymi KRUS odnoszącymi się do liczby świadczeniobiorców i płatników składek systemu rolniczych ubezpieczeń społecznych.

Przeprowadzona analiza wykazała, że współczynnik zależności demograficznej dla osób zamieszkujących na polskiej wsi (D_d – relacja ludności w wieku powyżej 64 lat mężczyźni i 59 lat kobiety do populacji osób aktywnych zawodowo) jest stosunkowo niski i wynosi 0,35. Oznacza to, że społeczeństwo wiejskie jest stosunkowo młode, czyli ok. trzech pracujących, potencjalnie opłacających składki, przypada na utworzenie jednej emerytury. Nieco inaczej przedstawia się wartość współczynnika zależności systemowej (D_s – relacja świadczeniobiorców do płacących składki) na wsi, która wynosi 0,91 i jest o 0,56 wyższa od war-

tości współczynnika zależności demograficznej. Oznacza to, iż na polskiej wsi faktyczna liczba emerytów i rencistów jest dużo wyższa niż wskazywałaby na to demografia. Jedną z przyczyn tych rozbieżności może być wysoki udział rent w tym systemie, jak również wprowadzenie do systemu domowników jako uprawnionych⁴. W modelu Banku Światowego współczynnik zależności systemowej (D_s) jest równy współczynnikowi zależności demograficznej (D_d). Gdyby przyjąć takie założenie, wówczas składka do systemu KRUS powinna wynosić 11% przeciętnego dochodu z indywidualnego gospodarstwa rolniczego, przy rzeczywistej relacji średniej emerytury i renty (relacja ta jest porównywalna do założonej relacji emerytury do pracy, która stanowiła 0,4, w związku z tym do dalszych obliczeń przyjęto relację rzeczywistą) do średniego dochodu z gospodarstwa, co wynika z następujących obliczeń:

$$C_r = B \cdot D$$

gdzie:

B (relacja średniej emerytury i renty do dochodu z gospodarstwa) = $911/2133 = 0,43$

D_d (współczynnik zależności demograficznej) = $2314 \text{ tys.}/6691 \text{ tys.} = 0,35$,
stąd:

$$C_r = 0,43 \cdot 0,35 = 0,15 = 15\%$$

Oznacza to wysokość miesięcznej składki na poziomie 320 zł od każdego rolnika ubezpieczonego w systemie KRUS. Z danych KRUS wynika, że rolnicy do roku 2009 wpłacali do systemu składkę emerytalno-rentową na poziomie ok. 3% średniego dochodu z gospodarstwa. W czwartym kwartale 2009 roku obciążono wyższą składką emerytalno-rentową tzw. rolników wielkoobszarowych (posiadających gospodarstwa powyżej 50 ha UR, stanowiących ok. 2% ogółu ubezpieczonych)⁵. Oznacza to, że rolnicy ci w IV kwartale 2009 roku płacili składki na poziomie od 7% (gospodarstwa od 50 do 100 ha) do 18% (gospodarstwa pow. 300 ha) średniego dochodu z gospodarstwa.

Analiza zebranego materiału badawczego wskazała, że współczynnik zależności systemowej (0,91) jest znacznie wyższy od współczynnika zależności demograficznej (0,35), co oznacza iż $D_d \neq D_s$. Faktyczna liczba świadczeniobiorców systemu KRUS w roku 2009 wyniosła 1,42 ml osób w stosunku do

⁴Uprawnieni do rolniczego świadczenia emerytalno-rentowego to wszystkie osoby (rolnik, współmałżonek i domownik), które podlegają ubezpieczeniu emerytalno-rentowemu przez wymagany okres oraz wiek (w przypadku emerytury rolniczej) lub osoby będące całkowicie niezdolne do pracy w gospodarstwie rolnym (w przypadku renty rolniczej z tytułu niezdolności do pracy).

⁵Podstawa prawna – Ustawa z 24 kwietnia 2009 roku o zmianie ustawy o ubezpieczeniu społecznym rolników (Dz.U. z 2009 r. Nr 79, poz. 667)

1,57 mln osób ubezpieczonych w KRUS. Sytuacja ta może wynikać z nieproporcjonalnie dużej liczby rencistów w stosunku do liczby emerytów omawianego systemu, jak również korzystania z uprawnień przez domowników. Głównym jednak czynnikiem obciążającym system KRUS jest bardzo niski poziom składek od rolników, pokrywający zaledwie ok. 9,5% wypłacanych emerytur i rent rolniczych. Powyższe obliczenia oraz przyjęte w modelu założenia wskazują, iż faktyczna wysokość składki wnoszonej do systemu KRUS powinna wynikać z wyższego współczynnika zależności, w tym wypadku współczynnika zależności systemowej. Oznacza to, że wysokość składki do systemu KRUS (C_r) powinna wynosić 39% średnich miesięcznych dochodów gospodarstw indywidualnych, co obrazuje poniższy wzór:

$$C_r = B \cdot D_s$$

gdzie:

D_s (współczynnik zależności systemowej) = 1425 tys./1570 tys. = 0,91

B (rzeczywista relacja emerytury do dochodu z gospodarstwa) = 911/2133 = 0,4

stąd:

$$C_r = 0,91 \cdot 0,43 = 0,391 = 39\%$$

W związku z powyższym, koszt obecnego systemu KRUS mierzony wysokością płaconej przez rolników składki powinien być wyższy, co wynika zarówno z relacji demograficznych przedstawionych powyżej, jak również ze względów systemowych, gdzie zalecana składka powinna wynosić 39%, tj. ponad 830 zł. Różnica pomiędzy tym poziomem a obecną wysokością składki wnoszonej do KRUS (od 68 do 392 zł w roku 2009 i od 73 do 423 zł w roku 2011) jest nadal znacząca. Wynika z tego, że składka płacona do systemu powinna być wyższa niż obecnie (uwzględniając również obecne obciążenia rolników wielkoobszarowych). Reforma systemu ubezpieczeń w polskim rolnictwie będzie zatem wymagała wzrostu wysokości i udziału składek ubezpieczeniowych od rolników. Należy jednak zauważyć, że podwyższanie składek w rolniczym systemie emerytalnym spowoduje zmniejszanie dochodów rolników, które na tle innych grup społecznych są niskie. Co więcej, dochód rolnika obejmuje według przeznaczenia część inwestycyjną i dochód osobisty przeznaczony na konsumpcję. W związku z powyższym można rozważyć możliwość kalkulacji składki w stosunku do tej części dochodu, która przeznaczana jest na konsumpcję.

Reforma ubezpieczeń społecznych w rolnictwie jest jednak konieczna ze względu na bardzo wysoki współczynnik zależności systemowej. Zmiany, jakie dokonały się w systemie KRUS w roku 2009 okazują się niewystarczające. Objęły bowiem one tylko nieliczną grupę rolników użytkujących gospodarstwa

powyżej 50 ha UR. Z przeprowadzonych analiz wynika, że jedynie grupa rolników posiadających gospodarstwa pow. 300 ha UR wnosi do systemu składki na poziomie wyższym niż wynikałoby to ze współczynnika zależności demograficznej, ale niższym niż wskazuje współczynnik zależności systemowej. Badania wykazały, że składki do KRUS należałoby podnieść do poziomu obecnych składek w systemie ZUS płaconych przez osoby prowadzące działalność gospodarczą. Mogłoby to jednak skutkować przechodzeniem rolników do systemu ZUS ze względu na wyższy poziom świadczeń. Z drugiej jednak strony system ZUS nie pozwala wprowadzania domowników do systemu, co w znacznej mierze mogłoby ograniczyć chęć przechodzenia.

Powyższe rozważania wskazują, że w reformie ubezpieczeń społecznych rolników osobną kwestią wymagającą dodatkowych analiz jest problem wysokości otrzymywanych emerytur, które w systemie KRUS są stosunkowo niskie. Jak podaje Liberda, zgodnie z teorią cyklu życia, konsumpcja w okresie emerytalnym powinna być tak duża jak przeciętnie w ciągu całego życia. Emerytura nie może być jednak tak wysoka jak dochód z pracy, gdyż część tego dochodu powinna być oszczędzana na potrzeby emerytury [Liberda 1999, s. 12]. Dodaje ona, że stopa oszczędzania na ten cel wynika z długości przewidywanego czasu emerytury odniesionego do całego aktywnego życia, a nie tylko do okresu pracy. W Polsce wskaźnik ten wynosi 29%, co oznacza, że potencjalny obywatel powinien oszczędzać trzecią część swoich dochodów z pracy, aby uzyskać na emeryturze taki sam poziom konsumpcji. W przypadku rolnika osiągającego miesięczne dochody na poziomie ok. 2100 zł kwota oszczędności przekazywanych do KRUS powinna wynosić ok. 620 zł miesięcznie. Problem w tym, że w systemie rolniczym składka nie jest proporcjonalna do wynagrodzenia za pracę, jakim jest dochód z gospodarstwa rolnego. Świadczenia emerytalne są pochodną podziału PKB wytworzonego przez pokolenia aktywne zawodowo. Wysokość pojedynczego świadczenia zależy natomiast od wielkości części PKB przypadającego starszej generacji, liczebności pokolenia emerytów oraz w niewielkim stopniu od wysokości zgromadzonych składek. Z tego powodu relacje między liczebnością pokoleń mają kluczowe znaczenie dla funkcjonowania systemów emerytalnych.

Dokonując takich analiz oraz wskazując na kierunki reformy KRUS należy zachować jednak szczególną ostrożność, bowiem, jak wynika z opracowania Departamentu Ekonomicznego OECD, obarczanie pracy dotykowymi obciążeniami parapodatkowymi doprowadziło do redukcji zarówno popytu, jak i podaży pracy, zwłaszcza w krajach Europy kontynentalnej, w których zwiększenie podatków na zabezpieczenia socjalne podwyższyło średnie koszty pracy [Leibfritz, Thornton, Bibbee 1997, s. 18–19]. Co więcej, w wielu krajach członkowskich rolnicy traktowani są w sposób szczególny, a wysokość składek jest kwestią decyzji politycznych, racjonalności i możliwości realizacji przez budżet państwa przyjętych założeń.

Podsumowanie i wnioski

Starzenie się społeczeństw jest jedną z głównych przyczyn niewydolności systemów emerytalno-rentowych. Problem dotyczy również ludności wiejskiej ubezpieczającej się w systemie KRUS. Biorąc pod uwagę niekorzystny wpływ zmian demograficznych na stan finansów publicznych pojawia się konieczność reformy systemu emerytalnego rolników. Przeprowadzone analizy wykazały, że jednym z kierunków reformy KRUS powinno być zwiększenie udziału ubezpieczonych w finansowaniu świadczeń emerytalno-rentowych, na co wskazują niekorzystne relacje między ludnością płacącą składki a ludnością pobierającą świadczenia z systemu KRUS oraz postępujący proces starzenia się społeczeństwa wiejskiego. Wzrost wysokości składki wnoszonej do systemu oznaczał będzie jednak obciążenie pokolenia ludności pracującej w rolnictwie dodatkowymi kosztami utrzymania systemu, co może niekorzystnie wpłynąć na ich sytuację dochodową. Z zależności demograficznych wynika, że składka powinna wynosić ok. 15% dochodu z indywidualnego gospodarstwa rolnego, natomiast biorąc pod uwagę zależności systemowe jej wysokość powinna wynosić 39% tego dochodu. Współczynniki te wskazują również, że kluczowe dla funkcjonowania systemu KRUS powinno być ograniczenie świadczeń rentowych (polepszy to proporcje między ubezpieczonymi a świadczeniobiorcami).

Literatura

- Averting the Old Age Crisis. Policies to Protect the Old and Promote Growth, World Bank, 1994.
- GORAJ L., *Możliwa rola KRUS we wspomaganiu i implementacji działań reformujących system ubezpieczenia rolników*. Ubezpieczenia w rolnictwie, Materiały i studia, KRUS, Warszawa 2010.
- GUS, *Prognoza ludności na lata 2008–2035*. GUS, Warszawa 2009.
- LEIBFRITZ W., THORNTON J. BIBBEE A., *Taxation and economic performance*. Organisation for Economic Cooperation and development, Economic Department working papers No 176, Paris 1997, s. 18–19.
- LIBERDA B., *Koszty i korzyści z reformy ubezpieczeń społecznych w Polsce – wpływ na oszczędności*. [w:] B. Liberda (red. nauk.) *Determinanty oszczędzania w Polsce*, Raporty CASE nr 28, Centrum Analiz Społecznych, Warszawa 1999.
- MICHNA W., *Ubezpieczenia społeczne ludności rolniczej*. [w:] A. Woś, *Encyklopedia Agrobiznesu*, Fundacja Innowacja, Warszawa 1998.
- Monitoring rynku pracy, *Kwartalna informacja o aktywności ekonomicznej ludności*, GUS 2009.
- Rocznik Statystyczny GUS, 2010.

- STANNY M., *Demograficzne uwarunkowania rynku pracy na wsi*, Opinie i Ekspertyzy, OE-147, Kancelaria Senatu, Biuro Analiz i Dokumentacji, Dział Analiz i Opracowań Tematycznych, Sierpień 2010.
- SZUMLICZ T., *Finanse systemu zabezpieczenia emerytalnego w świetle kryzysu ekonomicznego*. [w:] Alińska A., Pietrzak B. (red. nauk.), *Finanse publiczne a kryzys ekonomiczny*, CeDeWu.pl, Warszawa 2011.
- TRIENT R.K., *Social Security Reform: An overview*. [w:] *Social Security Reform. Links to saving. Investment and Growth*, Conference Series, Fed of Boston, Boston, No. 41, 1997.
- Ustawa z 24 kwietnia 2009 roku o zmianie ustawy o ubezpieczeniu społecznym rolników (Dz.U. z 2009 r. Nr 79, poz. 667).
- World Population Ageing 2009*, Departament Economic&Social Affairs, Population Division, ST/ESA/SER.A/295, United Nations, New York 2010.

Agricultural system of social security and demographic

Abstract

In this study the agricultural social security system was analysed in terms of adequacy of the premiums paid by farmers against the demographic transitions, taking place in agriculture. The analyses were based on the World Bank's model, used for estimating the security systems costs. The focus of this study is on the changing proportions between the insured and the beneficiaries, resulting from changes in the size of labour force and population ageing. The analysis of data has revealed that one of the causes behind low receipts from premiums, and thus high state subsidies granted to farmers, stems from the unfavourable proportions between the insured and the beneficiaries in the Agricultural Social Insurance Fund (KRUS). The resultant indicators of the current demographic changes reveal that the premium paid by farmers should be higher than it is now.

Sławomir Juszczyk

Katedra Ekonomiki i Organizacji Przedsiębiorstw

Szkoła Główna Gospodarstwa Wiejskiego w Warszawie

Obciążenia fiskalne na przykładzie budżetu samorządu powiatowego

Wstęp

Analizując zagadnienia dotyczące obciążeń fiskalnych, ważnym i ciekawym wątkiem tematycznym może być rozpoznanie poziomu i kierunków zmian tych obciążeń w sferze finansów publicznych, a mianowicie w budżecie samorządowym na szczeblu powiatu. W zasadzie a priori można byłoby przyjąć, że samorząd powiatowy i jego budżet, jako ważny element finansów publicznych, powinien być beneficjentem systemu podatkowego, a nie jego płatnikiem. Jednakże problem jest złożony i okazuje się, że są tytuły podatkowe, które obciążają także budżet samorządu powiatowego.

Celem artykułu jest rozeznanie, w jakim zakresie obciążenia fiskalne występują w budżecie samorządu powiatowego oraz jakie są tytuły i kierunki zmian tych obciążeń. Przyjęto trzyletni okres badawczy, to jest lata 2008–2010. Jako studium przypadku badaniem objęto finanse powiatu piotrkowskiego, z uwagi na to, że jest to jeden z większych powiatów w środkowej części Polski (w województwie łódzkim), ponadto Piotrków Trybunalski był siedzibą władz wojewódzkich do 1998 r., dlatego też przeanalizowanie obciążeń fiskalnych w relatywnie dużym powiecie może dobrze odzwierciedlić istotę podjętego zagadnienia.

Podatki samorządu powiatowego – ujęcie ekonomiczno-prawne

W myśl art. 9 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. Nr 157 poz. 1240) sektor finansów publicznych tworzą organy władzy publicznej, w tym organy administracji rządowej, organy kontroli państwowej i ochrony prawa oraz sądy i trybunały, jednostki samorządu terytorialnego oraz ich związki, jednostki budżetowe, samorządowe zakłady budżetowe, agencje

wykonawcze. A zatem samorząd powiatowy, co oczywiste, jest elementem finansów publicznych.

W kontekście podatkowym warto zastrzec, że środkami publicznymi stanowiącymi niepodatkowe należności budżetowe o charakterze publiczno-prawnym są w szczególności następujące dochody budżetu państwa albo budżetu jednostki samorządu terytorialnego: kwoty dotacji podlegające zwrotowi, należności z tytułu gwarancji i poręczeń udzielonych przez Skarb Państwa i jednostki samorządu terytorialnego, wpłaty nadwyżek środków obrotowych samorządowych zakładów budżetowych, wpłaty nadwyżek środków finansowych agencji wykonawczych, wpłaty środków z tytułu rozliczeń realizacji programów przedakcesyjnych, należności z tytułu zwrotu płatności dokonanych w ramach programów finansowanych z udziałem środków europejskich, dochody pobierane przez państwowe i samorządowe jednostki budżetowe, pobrane przez jednostkę samorządu terytorialnego dochody związane z realizacją zadań z zakresu administracji rządowej oraz innych zadań zleconych jednostkom samorządu terytorialnego i nieodprowadzone na rachunek dochodów budżetu państwa.

Ważnym uzupełnieniem podjętego zagadnienia jest przypomnienie, że wg art. 15 ust. 6 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2004 r. Nr 54, poz. 535, z późn. zm.) nie uznaje się za podatnika organów władzy publicznej oraz urzędów obsługujących te organy w zakresie realizowanych zadań nałożonych odrębnymi przepisami prawa, dla realizacji których zostały one powołane, ale co ważne – z wyłączeniem czynności wykonywanych na podstawie zawartych umów cywilnoprawnych. W związku z tym w przypadku budżetu samorządu powiatowego zaistnieją obowiązki podatkowe od usług w przypadku ww. umów, niezwiązanych bezpośrednio z wykonywaniem obowiązków ustawowych.

W przypadku obciążeń fiskalnych samorządu powiatowego na uwagę zasługują podatki odprowadzane do budżetu gmin. Z tych podatków najważniejsze znaczenie w gminach ma podatek od nieruchomości. Podatkiem tym opodatkowane są osoby fizyczne, osoby prawne (w tym inne samorządy), jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, które są właścicielami lub samodzielnymi posiadaczami nieruchomości lub obiektów budowlanych lub ich części. Omawianym podatkiem są opodatkowane następujące nieruchomości:

- budynki lub ich części,
- budowle lub ich części związane z prowadzoną działalnością gospodarczą inną niż rolnicza lub leśna,
- grunty nieobjęte przepisami o podatku rolnym lub leśnym,
- grunty objęte przepisami o podatku rolnym lub leśnym związane z działalnością gospodarczą inną niż rolnicza lub leśna oraz niesklasyfikowane grunty,

- grunty pod jeziorami zajęte na zbiorniki wodne retencyjne lub elektrowni wodnej.

Warto dodać, że podatkiem od nieruchomości nie są objęte grunty sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne oraz grunty zadrzewione i zakrzewione na użytkach rolnych, a także lasy z wyjątkiem zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej.

W podatku od nieruchomości występuje wiele zwolnień, co dla samorządu powiatowego może mieć i na ogół ma duże znaczenie, na przykład zwolnione są z tego podatku budowle dróg publicznych, w tym powiatowych, a także grunty zajęte przez te drogi wraz z pasami drogowymi.

Ważne w omawianym zakresie jest to, że z podatku od nieruchomości zwolnione są następujące podmioty: szkoły wyższe, szkoły wojskowe, szkoły publiczne i niepubliczne, zakłady szkolnictwa, placówki naukowe PAN. A zatem nie są przewidziane zwolnienia dla samorządów powiatowych i wojewódzkich.

W podatku tym obowiązuje podstawa:

- dla budynków i ich części – powierzchnia użytkowa w m²,
- dla budowli – ich wartość ustalona na 01.01. roku podatkowego, będąca podstawą obliczenia amortyzacji w tym roku,
- dla gruntów – ich powierzchnia w m².

Budynki i ich części opodatkowane są stawkami od m², a budowle stawką procentową. Maksymalne stawki w tym podatku nie mogą przekroczyć rocznych stawek określonych w ustawie o podatku i opłatach lokalnych lub rozporządzeniu Ministra Finansów. Wysokość stawek tego podatku w danej gminie określa rada gminy, ale stawki te nie mogą być wyższe od maksymalnych. Rada gminy posiada znaczną swobodę w ustalaniu stawek, np. ma prawo do obniżenia ich w stosunku do stawek maksymalnych, co może w określonych sytuacjach pozwolić na przyspieszenie rozwoju lokalnego.

Podatek rolny jest zaliczany do podatków od posiadanego majątku. Ważne przy tym jest to, że z tego obowiązku podatkowego zwolnione są gminy, Skarb Państwa oraz kościelne osoby prawne. A zatem podatek ten generuje skutki fiskalne dla samorządu powiatowego.

W przypadku podatku leśnego należy natomiast podkreślić, że jego konstrukcja zbliżona jest do podatku rolnego. Przedmiotem opodatkowania w tym podatku są lasy, rozumiane jako grunty sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków jako las. Samym podatkiem są opodatkowane osoby fizyczne, osoby prawne oraz jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej w tym także spółki niemające tej osobowości będące właścicielami, użytkownikami wieczystymi lub posiadaczami.

W umocowaniu prawnym i praktyce podatkowej zakres zwolnień przedmiotowych w podatku leśnym jest dość szeroki. Są z niego zwolnione drzewostany

w wieku do 40 lat (dominujące w Polsce) oraz drzewostany wpisane do rejestru zabytków i użytki ekologiczne.

Szeroki jest też zakres zwolnień podmiotowych. Są z niego zwolnione m.in.: szkoły wyższe, wyższe szkoły zawodowe, wyższe szkoły wojskowe, publiczne i niepubliczne szkoły, placówki, zakłady kształcenia, placówki doskonalenia nauczycieli, placówki naukowe PAN, jednostki badawczo-rozwojowe. Ponadto rada gminy może wprowadzić jeszcze inne zwolnienia podmiotowe.

Postawą opodatkowania w omawianym podatku jest powierzchnia lasu wyrażona w ha wynikająca z ewidencji gruntów i budynków. W podatku leśnym obowiązuje roczna stawka kwotowa. Stanowi ona równowartość pieniężną 0,220 m³ drewna. Równowartość tę oblicza się wg średniej sprzedaży drewna uzyskanej przez dane nadleśnictwo za pierwsze trzy kwartały roku poprzedzającego rok podatkowy. Dla lasów ochronnych oraz lasów wchodzących w skład rezerwatów przyrody w parkach narodowych obowiązuje roczna stawka niższa o 50%. W odrębnym trybie płacą ten podatek osoby fizyczne i osoby prawne oraz jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej. Osoby prawne natomiast, w tym samorząd powiatowy oraz jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej, są zobowiązane złożyć w terminie do 15 stycznia organowi gminy deklarację podatkową dotyczącą podatku leśnego za dany rok podatkowy na formularzu wg ustalonego wzoru i wpłacić obliczony podatek w 12 równych ratach do 15 dnia każdego miesiąca roku podatkowego.

Obciążenia fiskalne samorządu powiatowego – wyniki badań

Samorząd powiatowy w Piotrkowie Trybunalskim w rzeczywistości administracyjno-prawnej objęty jest czterema tytułami obciążeń fiskalnych, są to podatki: od towarów i usług, od nieruchomości, rolny oraz leśny.

Podstawę opodatkowania w 2008 r. w powiecie tym z tytułu podatku od towarów i usług (VAT) stanowiła kwota 133 043,00 zł. Warto dodać, że podatek należny wynosił ogółem 15 376,00 zł. Do urzędu skarbowego w 2008 r. wpłacono kwotę 7996,00 zł. Rozkład miesięczny tych obciążeń fiskalnych przedstawiono w tabeli 1.

Wszystkie faktury wystawiane były na podstawie obciążeń rozliczanych i otrzymywanych od wydziałów merytorycznych starostwa powiatowego i dotyczyły zawartych umów z najemcami. Warto dodać, że rozkład miesięczny kwot podlegających wpłacie do urzędu skarbowego był zróżnicowany i wahał się od 132,00 zł w lutym do ponad 5 tys. zł w kwietniu, było to spowodowane zapisami w umowach najmu nieruchomości.

Tabela 1

Obciążenia fiskalne samorządu powiatowego w Piotrkowie Trybunalskim z tytułu podatku od towarów i usług (VAT) w 2008 r. [zł]

Miesiąc	Podstawa opodatkowania	Podatek należny	Kwota podatku podlegającego wpłacie do urzędu skarbowego
Styczeń	4 001,00	770,00	183,00
Luty	5 044,00	758,00	132,00
Marzec	5 219,00	791,00	186,00
Kwiecień	28 983,00	5 599,00	5 001,00
Maj	4 907,00	730,00	133,00
Czerwiec	7 480,00	760,00	187,00
Lipiec	6 303,00	613,00	183,00
Sierpień	4 783,00	700,00	133,00
Wrzesień	6 437,00	1 061,00	541,00
Październik	6 665,00	755,00	176,00
Listopad	5 426,00	838,00	160,00
Grudzień	47 795,00	2 001,00	981,00
Ogółem	133 043,00	15 376,00	7 996,00

Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych Wydziału Finansów i Księgowości Starostwa Piotrkowskiego.

W 2009 r. sytuacja w obszarze płatności z tytułu podatku VAT istotnie zmieniła się. Wzrósł mianowicie zakres wynajmowanych nieruchomości przez powiat, a zatem i wielkość wpływów oraz należnych obciążeń podatkowych. Świadczyć to może o polepszeniu gospodarowania nieruchomościami przez ten samorząd. W 2009 r. podstawę opodatkowania w Starostwie Powiatowym w Piotrkowie Trybunalskim stanowiła kwota w wysokości 1 132 034,00 zł. Podatek należny wyniósł 125 999,00 zł. Do urzędu skarbowego ogółem z tego tytułu wpłacono 101 149,00 zł. W porównaniu z rokiem wcześniejszym był to wzrost prawie trzy-nastokrotny (tab. 2).

W ostatnim roku analizy, to jest w 2010, sytuacja ustabilizowała się na niższym poziomie niż w rekordowym 2009 r., lecz wyższym niż dwa lata wcześniej. Podstawę opodatkowania stanowiła kwota w wysokości 922 749,00 zł. Podatek należny wyniósł 88 044,00 zł., do urzędu skarbowego zaś odprowadzono ogółem w 2010 roku podatek VAT z tytułu wynajmu nieruchomości w wysokości 64 506,00 zł (tab. 3).

Warto zwrócić uwagę, że najniższa miesięczna kwota podatku VAT odprowadzona w 2010 r. wyniosła 2292, 00 zł i dotyczyła płatności majowej, miesiąc później natomiast wyniosła prawie 19 tys. zł, a zatem oznaczało to ponad ośmio-

Tabela 2

Obciążenia fiskalne samorządu powiatowego w Piotrkowie Trybunalskim z tytułu podatku od towarów i usług (VAT) w 2009 r. [zł]

Miesiąc	Podstawa opodatkowania	Podatek należny	Kwota podatku podlegającego wpłacie do urzędu skarbowego
Styczeń	65 079,00	3 547,00	2 009,00
Luty	50 618,00	5 223,00	990,00
Marzec	44 817,00	3 895,00	1 131,00
Kwiecień	69 000,00	8 125,00	5 507,00
Maj	41 746,00	3 615,00	2 024,00
Czerwiec	40 511,00	3 420,00	2 201,00
Lipiec	147 704,00	8 088,00	6 715,00
Sierpień	97 213,00	4 097,00	2 716,00
Wrzesień	239 283,00	47 418,00	46 074,00
Październik	56 578,00	6 475,00	4 818,00
Listopad	215 307,00	24 441,00	22 219,00
Grudzień	64 178,00	7 655,00	4 745,00
Ogółem	1 132 034,00	125 999,00	101 149,00

Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych Wydziału Finansów i Księgowości Starostwa Piotrkowskiego.

Tabela 3

Obciążenia fiskalne samorządu powiatowego w Piotrkowie Trybunalskim z tytułu podatku od towarów i usług (VAT) w 2010 r. [zł]

Miesiąc	Podstawa opodatkowania	Podatek należny	Kwota podatku podlegającego wpłacie do urzędu skarbowego
Styczeń	39 804,00	4 926,00	2 518,00
Luty	152 938,00	5 325,00	2 542,00
Marzec	59 672,00	8 728,00	5 898,00
Kwiecień	170 612,00	5 908,00	3 430,00
Maj	38 861,00	4 067,00	2 292,00
Czerwiec	113 342,00	20 354,00	18 928,00
Lipiec	41 761,00	4 126,00	2 837,00
Sierpień	140 118,00	16 944,00	15 736,00
Wrzesień	39 312,00	4 183,00	2 756,00
Październik	41 442,00	4 245,00	2 753,00
Listopad	41 235,00	4 554,00	2 335,00
Grudzień	43 652,00	4 684,00	2 481,00
Ogółem	922 749,00	88 044,00	64 506,00

Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych Wydziału Finansów i Księgowości Starostwa Piotrkowskiego.

krotny wzrost. Spowodowane to było, podobnie jak dwa lata wcześniej, zapisami w umowach najmu oraz zwiększonym zakresem wynajmowania nieruchomości miesiąc wcześniej, co przełożyło się na zwiększenie przychodów oraz należności podatkowych.

Kolejnymi obciążeniami fiskalnymi ponoszonymi przez samorząd powiatowy są płatności z tytułu podatków od nieruchomości oraz podatek rolny i leśny. Dotyczą one płatności na rzecz tych samorządów gminnych, na terenie których dane nieruchomości, w tym grunty, się znajdują.

Samorząd powiatowy w Piotrkowie Trybunalskim posiadał w latach 2008–2010 następujące nieruchomości, które podlegały podatkowi od nieruchomości oraz podatkowi rolnym i leśnym:

- nieruchomości położone w Czarnocinie stanowiące własność powiatu – o powierzchni 1,6094 ha. Należny podatek rolny z tego tytułu (stawka 85,25) wynosił 148,00 zł, a należny podatek leśny (stawka 34,10) 3,90 zł, ogółem zatem stanowiło to kwotę 151,90 zł,
- nieruchomość położona w Bujnach o powierzchni 0,1305 ha. Należny od niej podatek wynosił 160,30 zł, a od powierzchni budynków (stawka 0,51) 225,70 zł, ogółem zatem stanowiło to kwotę 386,00 zł.

W związku z powyższym wartość podatków od nieruchomości, rolnego i leśnego w latach 2008–2010 wynosiła 537,90 zł rocznie.

Podsumowując tę część rozważań dotyczących wszystkich obciążeń fiskalnych powiatu piotrkowskiego należy stwierdzić, że wyniosły one łącznie w: 2008 r. – 8533,90 zł, 2009 r. – 101 686,90 zł, 2010 r. – 65 043,90 zł.

Ważnym uzupełnieniem podjętej tematyki jest odniesienie wyżej wymienionych obciążeń do wielkości dochodów budżetowych powiatu w okresie badawczym. Ważniejsze pozycje budżetowe przedstawiono w tabeli 4.

Uwzględniając łączną wielkość obciążeń fiskalnych w poszczególnych latach okresu badawczego oraz poziom dochodów powiatu, należy stwierdzić, że obciążenia te były relatywnie mało znaczące. Przyjmując dochody za 100%, łączne obciążenia fiskalne stanowiły odpowiednio w: 2008 r. – 0,019%, 2009 r. – 0,208%, 2010 r. – 0,108%. Można zatem uznać, że obciążenia fiskalne nie stanowią w przypadku budżetu samorządu powiatowego istotnego obciążenia i między innymi dlatego regulowane są na bieżąco bez zakłóceń.

Ciekawym, pośrednio związanym z tematem artykułu wątkiem jest wielkość długu powiatu w odniesieniu do dochodów w okresie badań. Otóż, uwzględniając lata wcześniejsze i przesuwanie się skutków finansowych zadłużenia w czasie, obliczono, że poziom zadłużenia powiatu wynosił wg stanu na 31 grudnia: 2008 r. – 4 591 924,60 zł, 2009 r. – 6 598 917,50 zł, 2010 r. – 10 393 783,50 zł. Dług powiatu piotrkowskiego względem jego dochodów ogółem wynosił w 2008 r. 10,10%, w 2009 r. 13,52%, w 2010 r. 17,26%. Jest to tendencja nie-

Tabela 4

Plan i wykonanie budżetu powiatu piotrkowskiego [tys. zł]

L.p.	Wyszczególnienie	Lata								
		2008			2009			2010		
		plan	wykonanie	% wykonania	plan	wykonanie	% wykonania	plan	wykonanie	% wykonania
1	DOCHODY	44 929	45 467	101,20	49 725	48 809	98,16	60 486	60 220	99,56
	dochody bieżące						0,00	50 770	50 607	99,68
	dochody majątkowe						0,00	9 716	9 612	98,93
2	WYDATKI	46 252	44 804	96,87	53 717	50 928	94,81	66 155	64 771	97,91
	wydatki bieżące						0,00	51 389	50 282	97,85
	wydatki majątkowe						0,00	14 765	14 489	98,13
3	NADWYŻKA/DEFICYT (1-2)	-1323	662	-50,04	-3 992	-2 118	53,06	-5 668	-4 551	80,29
4	FINANSOWANIE (5-6)	1 323	1 323	100,01	3 992	3 992	100,00	5 668	5 668	100,00
5	PRZYCHODY, z tego:	3 388	3 388	100,00	6 317	6 317	100,00	9 144	9 144	100,00
	– kredyty i pożyczki	2 334	2 334	100,00	4 332	4 332	100,00	7 270	7 270	100,00
	– spłata pożyczek udzielonych	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	– nadwyżka z lat ubiegłych	377	377	100,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	– wolne środki	676	676	100,00	1 984	1 984	100,00	1 874	1 874	100,00
6	ROZCHODY, z tego:	2 064	2 064	99,99	2 324	2 324	100,00	3 475	3 475	100,00
	– spłata kredytów i pożyczek	1 714	1 714	99,99	2 324	2 324	100,00	3 475	3 475	100,00
	– pożyczki udzielone (Szpital Rej.)	350	350	100,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00

Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych Wydziału Finansów i Księgowości Starostwa Piotrkowskiego.

korzystna, lecz nie stanowi jeszcze dużego zagrożenia dla stabilności finansów samorządu powiatowego. Należy podkreślić, że obciążenia fiskalne nie są w tym procesie elementem decydującym o narastaniu zadłużenia, co wydaje się istotnym elementem podjętej problematyki.

Podsumowanie i wnioski

Przedstawione wyniki badań dotyczą obciążeń fiskalnych samorządu powiatowego. Przeprowadzone rozważania skoncentrowane były na budżecie powiatu piotrkowskiego z uwagi na to, że powiat ten należy do większych w środkowej części Polski. Ponadto Piotrków Trybunalski był do 1998 r. siedzibą władz wojewódzkich, dlatego samorząd ten może dobrze reprezentować szczebel samorządów powiatowych. Jednakże studium przypadku nie może być podstawą do uogólnień dotyczących wszystkich samorządów powiatowych w naszym kraju, gdyż są one na ogół mniejsze. Mimo powyższych ograniczeń można było sformułować następujące wnioski:

1. Wydatki fiskalne ponoszone przez samorząd powiatowy dotyczą podatku od towarów i usług (VAT) z tytułu wynajmu nieruchomości. Sytuacja w tym zakresie w powiatach jest zróżnicowana, jednakże pewną miarą przedsiębiorczości powiatów może być kwota podatku odprowadzanego z tego tytułu do urzędu skarbowego.
2. Kolejnymi tytułami obciążeń fiskalnych samorządu powiatowego są podatki od nieruchomości, rolny oraz leśny. Ich poziom uzależniony jest od stanu posiadania powiatu oraz obowiązujących stawek, podatki te odprowadzane są na rzecz samorządów gminnych.
3. Łączne obciążenia fiskalne samorządu powiatowego względem jego dochodów są na relatywnie niskim poziomie i nie mogą być podstawą do uznania, że stanowią zagrożenie dla stabilności finansowej tego samorządu.
4. Rosnące zadłużenie samorządu powiatowego nie wynika z obciążeń fiskalnych.

Literatura

- TURAKIEWICZ J., KRZYŻAK J. 1998: *Ustawa o finansach publicznych a prawo budżetowe*. CMS Consulting, Jelenia Góra.
- OWSIK S. 1999: *Finanse publiczne – teoria i praktyka*. PWN, Warszawa.
- JUSZCZYK S. 2000: *Planowanie budżetowe w zarysie*. NWP, Piotrków Trybunalski.
- JUSZCZYK S. 2002: *Planowanie budżetowe w oświacie*. NWP, Piotrków Trybunalski.
- Ustawa o samorządzie powiatowym (Dz.U. z 1998 r. Nr 155 z późn. zm.).

Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. z 2009 r. Nr 157, poz. 1240).

Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. – Przepisy wprowadzające ustawę o finansach publicznych (Dz.U. z 2009 r. Nr 157, poz. 1241).

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2004 r. Nr 54, poz. 535, z późn. zm.).

Ustawa o podatku rolnym z dnia 15 listopada 1984 r. (Dz.U. z 1993 r. Nr 94, poz. 431, z późn. zm.).

Ustawa o podatku leśnym z dnia 30 października 2002 r. (Dz.U. z 2002 r. Nr 200, poz. 1682, z późn. zm.).

Fiscal payments on the example of the county self-government budget

Abstract

The paper focused on the fiscal payments of county budget in Piotrków Trybunalski. This is a case study due to the fact that this district is larger and was until 1998 the seat of the provincial government. However, the results may not be the basis for generalizations about all county self-governments. Nevertheless the results could be a basis for statement that the fiscal costs resulted from Value Added Tax (VAT) in respect of rental property. Further titles of the fiscal payments are the county government property taxes and agriculture and forestry taxes. Their level depends on the holding of the district and the applicable rates. These taxes are paid to local governments.

The total fiscal payments of county self-government are relatively low and it can not be grounds to consider that as a threat of financial stability this self-government. The growing liabilities of the county self-government does not come out from the fiscal payments.

Anna Milewska

Katedra Polityki Europejskiej, Finansów Publicznych i Marketingu
Szkoła Główna Gospodarstwa Wiejskiego w Warszawie

Podatek dochodowy z działów specjalnych w świetle obowiązujących przepisów prawnych

Wstęp

Działalność rolnicza w Polsce, co do zasady, nie podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym. Jedynym wyjątkiem od tej reguły jest opodatkowanie dochodów osiąganych z tzw. działów specjalnych produkcji rolnej. O ile definicja produkcji rolnej została zawarta m.in. w ustawie o podatku rolnym¹, o tyle trudniej odnaleźć tę charakteryzującą działy specjalne. Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych² zawiera katalog dotyczący rodzajów i rozmiarów prowadzonych działów specjalnych objętych podatkiem dochodowym, nie uwzględnia jednak i nie precyzuje ich cech wspólnych. W literaturze przedmiotu³ *za działy specjalne produkcji rolnej uznaje się te rodzaje upraw i hodowli, których prowadzenie nie jest uzależnione od warunków klimatycznych i glebowych*. Reasumując, zgodnie z art. 2 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, do działów specjalnych produkcji rolnej zalicza się:

- uprawy w szklarniach i ogrzewanych tunelach foliowych,
- uprawy grzybów i ich grzybni,
- uprawy roślin „in vitro”,
- fermową hodowlę i chów drobiu rzeźnego i nieśnego,
- wylęgarnie drobiu, hodowlę i chów zwierząt futerkowych i laboratoryjnych,

¹Ustawa z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (Dz.U. z 1984 r. Nr 52, poz. 268). Treść art. 2 pkt. 2 stanowi, że *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*.

²Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 ze zm.).

³Konopka A., Sech W., Dziuba J., *Podatek dochodowy od dochodów z działów specjalnych produkcji rolnej*. Wydawnictwo Inter Lex, Warszawa 1992, s. 7.

- hodowlę dżdżownic, hodowlę entomofagów,
- hodowlę jedwabników,
- prowadzenie pasiek oraz hodowlę i chów innych zwierząt poza gospodarstwem rolnym.

Ponadto, w art. 2 ust. 3a ustawy zaznaczono, że nie stanowią działów specjalnych produkcji rolnej uprawy, hodowla i chów zwierząt w rozmiarach nieprzekraczających wielkości określonych w załączniku nr 2 do ustawy. Szczegółowe dane dotyczące wybranych rodzajów i rozmiarów działów specjalnych zamieszczono w tabeli 1.

Tabela 1

Wybrane rodzaje i rozmiary działów specjalnych produkcji rolnej oraz norm szacunkowych dochodu rolniczego w latach 2009–2011

Lp.	Rodzaje upraw i produkcji	Jednostka powierzchni	Norma szacunkowa w zł (w latach)		
			2009	2010	2011
1.	Uprawy w szklarniach ogrzewanych powyżej 25 m ²				
	a) rośliny ozdobne	1 m ²	9,55	9,65	9,42
	b) pozostałe	1 m ²	3,55	3,59	3,50
2.	Uprawy w szklarniach nie ogrzewanych powyżej 25 m ²	1 m ²	2,19	2,21	2,16
3.	Uprawy w tunelach foliowych ogrzewanych powyżej 50 m ²				
	a) rośliny ozdobne	1 m ²	7,12	7,19	7,02
	b) pozostałe	1 m ²	4,49	4,43	4,32
4.	Uprawa grzybów i ich grzybni	1 m ²	4,11	4,15	4,05

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: Dz.U. z 2008 r. Nr 173, poz. 1073, Dz.U. z 2009 r. Nr 160, poz. 1269, Dz.U. z 2010 r. Nr 188, poz. 1264.

Celem głównym artykułu było przedstawienie form i zasad opodatkowania dochodów z działów specjalnych w świetle obowiązujących przepisów prawa. Dla pełniejszego zobrazowania analizowanego zagadnienia autorka posłużyła się przykładami. Ponadto w artykule zostaną zaprezentowane główne kierunki zmian w opodatkowaniu tych dochodów od 2012 r.

Reżim prawny

Każdy podmiot, w związku z prowadzonymi działami specjalnymi produkcji, ma obowiązek realizacji podatku dochodowego. Producenci rolni, którzy działły specjalne prowadzą jako osoby fizyczne, mają prawo wyboru formy opodatkowania i sposobu ustalania dochodu. Wyboru tego dokonać mogą spośród:

- norm szacunkowych dochodu,
- w oparciu o prowadzone przez podatnika księgi przychodów i rozchodów albo księgi rachunkowe.

Zgodnie z Uchwałą NSA z dnia 17 stycznia 2011 (Sygnatura akt II FPS 2/2010)⁴, w stanie prawnym obowiązującym od dnia 1 stycznia 2001 r. obowiązek prowadzenia ksiąg rachunkowych, o których mowa w art. 24a ust. 1 i ust. 4 ustawy⁵, nie dotyczy podatników uzyskujących przychody z działów specjalnych produkcji rolnej (art. 2 ust. 1 pkt 1 i ust. 3) bez względu na wielkość tych przychodów, o ile podatnicy ci nie zgłosili zamiaru prowadzenia tych ksiąg (w trybie określonym w art. 24a ust. 2 pkt 2 i art. 15).

W odniesieniu do wyboru norm dochodu szacunkowego jako wariantu ustalania dochodu do opodatkowania podatek jest obliczany według progresywnej skali podatkowej i nie jest związany z rzeczywistym dochodem osiąganym z tej działalności. Jeżeli natomiast podatnicy zgłosili zamiar prowadzenia ksiąg, to podatek jest obliczany według skali podatkowej lub według zasad określonych w art. 30c ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, tzn. przy zastosowaniu 19-procentowego podatku liniowego.

Przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nakładają na podatników osiągających dochody z działów specjalnych produkcji rolnej obowiązek składania w terminie do dnia 30 listopada roku poprzedzającego rok podatkowy właściwemu urzędowi skarbowemu deklaracji (*PIT-6/PIT6L – podatek zakreśla właściwy symbol: PIT-6 – dla norm dochodu szacunkowego, PIT6L – podatek liniowy*) – według ustalonego wzoru o rozmiarach i rodzajach zamierzonych produkcji w roku następnym. W sytuacji, kiedy działalność w zakresie działów specjalnych została rozpoczęta w trakcie trwania roku, deklarację należy złożyć w terminie 7 dni od daty jej rozpoczęcia.

Obowiązek złożenia deklaracji nie jest zależny od wybranego sposobu ustalania dochodu i dotyczy wszystkich podatników. Ponadto, jeżeli dochód będzie ustalany na podstawie ksiąg podatkowych, to podatnicy w tym terminie zobowiązani są złożyć urzędowi skarbowemu informację o zamiarze prowadzenia księgi przychodów i rozchodów.

Na podstawie złożonej deklaracji o rodzajach i rozmiarach prowadzonych działów specjalnych naczelnik urzędu skarbowego wydaje decyzję ustalającą wysokość zaliczek na podatek dochodowy (PIT-7). Zaliczki na poczet podatku dochodowego wpłacane są co miesiąc do 20 każdego miesiąca za miesiąc poprzedni, z wyjątkiem grudnia – w tym miesiącu regulowane są bowiem 2 wysokości zaliczek: za listopad i grudzień. Zmiana produkcji w ciągu roku nie

⁴<http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/67C8104912>, dostęp z dnia 01.06.2011, s. 2.

⁵Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym..., *op.cit.*

powoduje zmiany wysokości ustalonych i regulowanych zaliczek na podatek. Zmiany produkcji w trakcie roku mają natomiast wpływ na obliczenie podatku za cały rok, dlatego też w zeznaniu rocznym podatnik uwzględnia te zmiany przy obliczeniu podatku.

Do dnia 30 kwietnia roku następującego po roku podatkowym podatnicy zobowiązani są do złożenia rozliczenia rocznego. Jest ono dokonywane na druku zeznania PIT-36 lub PIT-36L (w przypadku wyboru opodatkowania według stawki podatku 19%).

Obliczanie zaliczek i podatku

Dla lepszego zrozumienia zasad opodatkowania podatkiem dochodowym osób fizycznych dochodów osiągniętych z działów specjalnych produkcji rolnej ustalanych na podstawie norm szacunkowych zaprezentowano przykład sposobu obliczania zaliczek i podatku. Przykład ten opracowano w dwóch ujęciach:

- wariant 1. (przy zachowaniu i prowadzeniu działów specjalnych produkcji rolnej przez cały rok w rozmiarach zadeklarowanych) oraz
- wariant 2. (w sytuacji, kiedy w trakcie trwania roku następuje faktyczna zmiana rodzajów i rozmiarów prowadzonych działów specjalnych w odniesieniu do zadeklarowanych).

Wariant 1.

Osoba fizyczna w złożonej deklaracji wykazała, że zamierza prowadzić przez cały rok 2011 uprawę kwiatów w szklarni ogrzewanej na powierzchni 500 m² i uprawę grzybów przez cały rok na powierzchni 800 m². Na podstawie deklaracji naczelnik urzędu skarbowego decyzją ustalił zaliczki na podatek dochodowy w następującej wysokości:

- Uprawa kwiatów w szklarni ogrzewanej: $500 \text{ m}^2 \times 9,42 \text{ zł} = 4710 \text{ zł}$
- Uprawa grzybów: $800 \text{ m}^2 \times 4,05 \text{ zł} = 3240 \text{ zł}$

Łączny dochód: $4710 \text{ zł} + 3240 \text{ zł} = 7950 \text{ zł}$

Opodatkowanie:

- $7950 \times 18\% = 1431 \text{ zł}$
- $1431 \text{ zł} - 556,02 \text{ zł} = 874,98 \text{ zł}$ – kwota zaliczki na podatek dochodowy (w skali roku)

Raty miesięczne stanowią 1/12 ustalonej kwoty zaliczek, czyli w tym przypadku 72,92 zł. W zeznaniu rocznym podatnik wykazał, że prowadził dział specjalny tego samego rodzaju i w tych samych rozmiarach jak w złożonej deklaracji do ustalenia zaliczek. Wobec powyższego w zeznaniu rocznym podatnik dokonuje obliczenia podatku w następujący sposób.

Dochód do opodatkowania:

- z uprawy kwiatów w szklarni ogrzewanej: $500 \text{ m}^2 \times 9,42 \text{ zł} = 4710 \text{ zł}$
- z uprawy grzybów: $800 \text{ m}^2 \times 4,05 \text{ zł} = 3240 \text{ zł}$
- łączny dochód: 7950 zł
- kwota podatku ($7950 \text{ zł} \times 18\%$) – 556,02 zł = 874,98 zł
- zaliczki wypłacono: 874,98 zł
- pozostało do zapłaty: 0

Wariant 2.

Osoba fizyczna w złożonej deklaracji wykazała, że zamierza prowadzić przez cały rok 2010 uprawę warzyw w szklarni ogrzewanej na powierzchni 2000 m^2 .

Na podstawie deklaracji zostały ustalone zaliczki na podatek dochodowy w następującej wysokości: $2000 \text{ m}^2 \times 3,59 \text{ zł} = 7180 \text{ zł}$. Wobec tego roczna kwota zaliczek na podatek dochodowy ($7180 \text{ zł} \times 18\%$) – 556,02 zł = 736,38 zł (miesięczne raty wynoszą 1/12 ustalonej kwoty zaliczek).

W dniu 4 kwietnia 2010 r. osoba ta zawiadomiła urząd skarbowy, że z dniem 31 marca uprawa warzyw została zlikwidowana i w kwietniu została założona uprawa kwiatów, która będzie prowadzona do końca 2010 roku.

Sposób obliczenia podatku w zeznaniu rocznym:

- szklarnia ogrzewana – uprawa warzyw w okresie od 1 stycznia do 31 marca
- $[(2000 \text{ m}^2 \times 3,59 \text{ zł}) : 12] \times 3 = 1795,00 \text{ zł}$
- szklarnia ogrzewana – uprawa kwiatów w okresie od 1 kwietnia do 31 grudnia
- $[(2000 \text{ m}^2 \times 9,65 \text{ zł}) : 12] \times 9 = 14475,00 \text{ zł}$
- łączny dochód do opodatkowania $1795,00 \text{ zł} + 14\,475,00 \text{ zł} = 16\,270,00 \text{ zł}$
- roczna kwota zaliczek na poczet podatku: $(16\,270,00 \times 18\%) - 556,02 = 2372,58 \text{ zł}$.

Do dnia 31 grudnia 2010 r. zaliczki wpłacono w kwocie 736,38 zł, wobec powyższego do wpłaty do dnia 30 kwietnia 2011 pozostało 1636,20 zł.

Jeżeli podatnik poinformował, iż będzie prowadził księgę przychodów i rozchodów, wówczas dochód jest kalkulowany jako wynikowa (art. 24 ust. 4 ustawy):

$$D = (P - \text{Kup}) + (\text{Ws} - U)$$

gdzie:

D – dochód,

P – przychody,

Kup – koszty uzyskania przychodów,

Ws – wartość stada zwierząt na koniec roku podatkowego w porównaniu ze stanem na początek roku,

U – wartość ubytków w tym stadzie w ciągu roku podatkowego.

Wielkość dochodu określonego w ten sposób może być zarówno wyższa jak i niższa od dochodu, który został określony na podstawie norm szacunko-

wych dochodu. Oznacza to, że osoby, które wybiorą możliwość opodatkowania działów specjalnych na podstawie księgi przychodów i rozchodów, mogą odprowadzić wyższą (lub niższą) zaliczkę na poczet podatku w odniesieniu do analogicznego rodzaju i rozmiaru działów specjalnych opodatkowanych na podstawie norm dochodu szacunkowego. Wyższa zaliczka na poczet podatku dochodowego uzależniona będzie od wysokości realnego przychodu uzyskanego ze sprzedaży. W sytuacji norm dochodu szacunkowego realny przychód ani dochód nie jest brany pod uwagę, co wpływa w znacznym stopniu na niższą wysokość zaliczki. W wypadku prowadzenia księgi przychodów i rozchodów niższa zaliczka może wynikać z możliwości wprowadzenia kosztów uzyskania przychodu oraz pomniejszenia wartości stada o wartość ubytków w skali roku. Osoby, które zadeklarowały opodatkowanie na podstawie norm dochodu szacunkowego w tym zakresie mają bardzo ograniczone możliwości.

Perspektywy zmian

W projekcie zmian z dnia 10 maja 2011 r.⁶ Ministerstwo Finansów wnioskuje, aby dochód do opodatkowania z tytułu prowadzenia działów specjalnych był kwalifikowany jako dochód rzeczywisty. Wprowadza więc nadrzędną zasadę, iż będzie on ustalany na podstawie ksiąg podatkowych, tak jak ma to miejsce w sytuacji prowadzenia działalności gospodarczej. Ustalanie dochodu z działów specjalnych przy zastosowaniu norm szacunkowych dochodu ma stanowić wyjątek od generalnej zasady.

Podatnik będzie zobowiązany w terminie do 20 stycznia roku podatkowego powiadomić pisemnie naczelnika właściwego urzędu skarbowego o zaprowadzeniu ksiąg podatkowych. Obowiązek ustalania dochodu na podstawie księgi przychodów i rozchodów będzie dotyczył podatników, których przychody w poprzednim roku przekroczyły 150 tys. euro, a nie osiągnęły równowartości 1,2 mln euro. Po przekroczeniu tego limitu podatnicy będą musieli prowadzić księgi rachunkowe na podstawie ustawy o rachunkowości⁷.

⁶Założenia do projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa, o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Ministerstwo Finansów, Warszawa 2011.

⁷Milewska A., *Nowości w specjalnych*, Tygodnik Rolniczy, nr 24/2011, s. 16.

Wnioski

W związku z tym, iż zdecydowana większość podatników⁸, która prowadzi działy specjalne produkcji rolnej, jako metodę określenia dochodu preferuje normy szacunkowe dochodu, to jego wysokość często nie jest związana z tym rzeczywiście osiągniętym. Celem projektowanych zmian jest uporządkowanie przepisów prawa, wyeliminowanie wątpliwości i rozbieżności w orzeczeniach, a także urealnienie wysokości odprowadzanego podatku.

Podsumowując zapisy wariantów 1 i 2, jeżeli podatnik zadeklaruje wybór norm szacunkowych dochodu, płaci zaliczkę ustaloną w drodze decyzji (faktyczna sprzedaż może być realizowana po wyższej cenie, bez skutków podatkowych dla podatnika). W obecnej sytuacji i kondycji sektora finansów publicznych, zdaniem autorki, zmiany w systemie opodatkowania działów specjalnych znajdują swoje uzasadnienie.

Literatura

- DOLATA S.: *Podstawy wiedzy o podatkach i polskim systemie podatkowym*. Wydawnictwo Uniwersytetu Opolskiego, Opole 1999.
- KONOPKA A., SECH W., DZIUBA J.: *Podatek dochodowy od dochodów z działów specjalnych produkcji rolnej*. Wydawnictwo Inter Lex, Warszawa 1992.
- MILEWSKA A.: *Nowości w specjalnych*. Tygodnik Rolniczy, nr 24/2011.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 29 września 2010 r. w sprawie norm szacunkowych dochodu z działów specjalnych produkcji rolnej (Dz.U. z 2010 r. Nr 188, poz. 1264).
- WOLAŃSKI R.: *System podatkowy*. Oficyna Wydawnicza Wyższej Szkoły Handlu i Prawa im. R. Łazarskiego, Warszawa 2003.
- Ustawa z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (Dz.U. z 1984 r. Nr 52, poz. 268).
- Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176, ze zm.).
- Założenia do projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa, o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych*. Ministerstwo Finansów, Warszawa 2011.
- <http://www.infor.pl/wskazniki/vatA/podatek-dochodowy-od-osob-fizycznych/801,Dzialy-specjalne-produkcji-rolnej.html>, dostęp z dnia 01.06.2011 r.
- <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/67C8104912>, dostęp z dnia 01.06.2011 r.

⁸Według danych Ministerstwa Finansów za rok 2009, ponad 32 tys. podatników prowadziło działy specjalne produkcji rolnej i przekazało podatek dochodowy w łącznej wysokości 327 897 tys. zł (w tym na podstawie norm szacunkowych – 240 025 tys.).

Income tax from special branches in the existing acts of law

Abstract

This article is devoted to the issue concerning the theoretical and practical aspects of the taxation of income from special branches of agricultural production. The article presents the basic definitions in this field as well as possibilities of income calculation and appropriate for their conduct of the taxpayer. The Author presented an analysis of the fiscal situation (the obligation to controlling the advance payment of income tax) using standard estimates of income and effects of changes in activity during the fiscal year. The results of the analysis are shown in numerical examples.

Aleksandra Pisarska

Instytut Zarządzania

Uniwersytet Humanistyczno-Przyrodniczy Jana Kochanowskiego w Kielcach

Zakres stosowania przepisów podatkowych w szkołach wyższych w Polsce

Wstęp

Uczelnia w ustawie prawo o szkolnictwie wyższym (UPoSW) [Dz.U. z 2005 r. Nr 164, poz. 1365] jest definiowana jako szkoła prowadząca studia wyższe, utworzona w sposób określony w tej ustawie. Uczelnia publiczna tworzona jest przez państwo, które reprezentowane jest przez właściwy organ władzy lub administracji publicznej. Uczelnia niepubliczna natomiast tworzona jest przez założyciela uczelni niepublicznej, którym może być osoba fizyczna albo osoba prawna (art. 2 ust. 1 pkt 3). Podobne reguły w tym zakresie obowiązują przy tworzeniu jednostek sektora społecznego (non profit), np. fundacji. Zasady funkcjonowania i finansowania działalności szkół wyższych w Polsce reguluje ustawa prawo o szkolnictwie wyższym (UPoSW), przepisy te odnoszą się w części do wszystkich uczelni, a w części adresowane są wyłącznie do uczelni publicznych.

Przepisem wykonawczym do UPoSW jest rozporządzenie Rady Ministrów w sprawie szczegółowych zasad gospodarki finansowej uczelni publicznych [Dz.U. z 2006 r. Nr 246, poz. 1796], które szczegółowo określa zasady gospodarki finansowej uczelni funkcjonujących w sektorze publicznym. W przepisach tych uregulowano i określono zasady gospodarowania będącymi w posiadaniu uczelni (tylko publicznych) zasobami finansowymi, rzeczowymi oraz zasady tworzenia i zmiany stanu funduszy. W rozporządzeniu ustalono również zasady sporządzania planu rzeczowo-finansowego oraz sposób rozliczania kosztów w uczelniach publicznych. Uczelnie publiczne w związku z tym poddane są bardzo ścisłemu reżimowi finansowania, planowania i kontroli. Uczelnie niepubliczne działają natomiast na podstawie autonomicznie wypracowanych rozwiązań, a w zakresie gospodarowania zasobami (rzeczowymi i finansowymi) podejmują samodzielnie decyzje (bez ścisłego reżimu w tym zakresie). Należy podkreślić, że w przypadku gdy założycielem tej jednostki jest osoba fizyczna (działająca np. jednoosobowo), może ona mieć znaczący wpływ na decyzje w zakresie gospodarki zasobami uczelni niepublicznej.

Ustawa o finansach publicznych (UoFP) [Dz.U. z 2009 r. Nr 157, poz. 1241] odnosi się wprost do zasobów, których źródłem finansowania są środki publiczne. Z uwagi na fakt, że uczelnie publiczne realizują zadania publiczne, stają się jednostkami sektora finansów publicznych bez względu na źródło pochodzenia środków finansowych na ich realizację. Uczelnie niepubliczne natomiast stosują przepisy UoFP jedynie w zakresie środków finansowych pochodzących bezpośrednio z budżetu państwa lub budżetu Unii Europejskiej (UE).

Uczelnia ma osobowość prawną (art. 12 UPoSW) i w związku z tym jest czynnym płatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych. Podstawowa działalność uczelni podlega zwolnieniu z podatku dochodowego, podatku od towarów i usług, podatku od nieruchomości, podatku rolnego podatku leśnego, i podatku od czynności cywilnoprawnych na zasadach określonych w odrębnych ustawach (art. 91 UPoSW). Uczelnia jest zwolniona również z opłat z tytułu użytkowania wieczystego nieruchomości Skarbu Państwa, z wyjątkiem opłat określonych w przepisach o gospodarowaniu nieruchomościami rolnymi stanowiącymi własność państwa.

Uczelnia jest podmiotem autonomicznym we wszystkich obszarach swojego działania (art. 4 UPoSW), w związku z tym może również prowadzić działalność gospodarczą wyodrębnioną organizacyjnie i finansowo od podstawowych zadań wymienionych w art. 13 i 14 UPoSW. Konstytucyjna zasada autonomii szkół wyższych jest pojęciem nieokreślonym, a jego wyjaśnienie ma decydujące znaczenie dla działalności i funkcjonowania szkolnictwa wyższego [Brzezicki 2010, s. 47 za Masternak-Kubiak 2007, s. 14; Kiebała 2008, s. 116–148]. Autonomia uczelni przejawia się w jej działaniach w zakresie wolności nauczania, badań naukowych oraz wolności twórczości artystycznej. Wolność uczelni odnosi się w dużym zakresie do odpowiedzialności wobec społeczeństwa w zakresie wysoko wykwalifikowanych pracowników oraz odkrywania i propagowania prawdy o zjawiskach występujących we wszystkich obszarach życia społecznego i gospodarczego. Badania w zakresie odpowiedzialności społecznej uczelni pozwoliły stwierdzić, że uczelnie coraz wyraźniej wsłuchują się w potrzeby otoczenia [Geryk 2010, s. 121]. Sprawą kluczową jest stworzenie efektywnej płaszczyzny dialogu między społeczeństwem, przedsiębiorcami i władzami odpowiedzialnymi za regulację otoczenia rynkowego [Geryk 2010, s. 121 za Hawkins 2006, s. 273].

Podatki to wyraz stosunków łączących jednostkę organizacyjną z władzami administracji państwowej. To również wyraz ekonomicznego podporządkowania państwu i jego zależności od procedur i priorytetów w nim występujących. Uczelnie publiczne jako jednostki sektora finansów publicznych w największym zakresie są finansowane z zasobów budżetu państwa, gdyż realizują zadania należące do podstawowych obszarów działań państwa. W związku z tym nie

podlegają opodatkowaniu w tym obszarze. Zwolnieniu z płacenia podatku dochodowego w ramach realizacji podstawowych zadań szkół wyższych podlegają również uczelnie działające w sektorze społecznym. Zwolnienie podatkowe (w zakresie podatku dochodowego) wszystkich szkół wyższych obejmuje podstawowe zadania, do których należą:

- kształcenie studentów w celu ich przygotowania do pracy zawodowej,
- wychowywanie studentów w poczuciu odpowiedzialności za państwo polskie, za umacnianie zasad demokracji i poszanowanie praw człowieka,
- prowadzenie badań naukowych i prac rozwojowych oraz świadczenie usług badawczych,
- kształcenie i promowanie kadr naukowych,
- upowszechnianie i pomnażanie osiągnięć nauki, kultury naukowej i techniki, w tym przez gromadzenie i udostępnianie zbiorów bibliotecznych i informacyjnych,
- kształcenie w celu zdobywania i uzupełniania wiedzy,
- stwarzanie warunków do rozwoju kultury fizycznej studentów,
- działanie na rzecz społeczności lokalnych i regionalnych.

Zwolnienie z podatku dochodowego nie obejmuje otrzymanych przez uczelnie wartości pieniężnych, w tym również różnic kursowych, wartości otrzymanych nieodpłatnie lub częściowo odpłatnie rzeczy lub praw, a także wartości innych nieodpłatnych lub częściowo odpłatnych świadczeń oraz innych świadczeń, które zostały wymienione w art. 12 ust. 1 ustawy o podatku od osób prawnych.

Szkoły wyższe podlegają również przepisom ustawy o podatku od towarów i usług (mimo że podstawowa ich działalność podlega zwolnieniu z tego podatku, są jego płatnikami). Zwolnione od podatku są również świadczone przez nie usługi kształcenia na poziomie wyższym oraz inne usługi w tym zakresie. Należy zwrócić uwagę, że w szkołach wyższych mogą być prowadzone również kursy dokształcające, które nie muszą być prowadzone na poziomie wyższym i te nie podlegają zwolnieniu z podatku od towarów i usług (art. 43 ust. 1 pkt 26 ustawy o podatku od towarów i usług).

Cel i metody badań

Celem opracowania jest ustalenie obowiązku stosowania (lub zwolnienia z niego) przepisów prawa w zakresie opodatkowania kategorii ekonomicznej, jaką jest dochód oraz obciążenia zdarzeń gospodarczych, jakie zachodzą w uczelniach w Polsce. Realizując zadania publiczne, szkoły wyższe – w zależności od tego w jakim sektorze funkcjonują i jakie jest źródło środków finansowych, gospodarują – w różny sposób stosują zasady w zakresie gospodarowania nimi.

Badane podmioty to uczelnie, które według Głównego Urzędu Statystycznego (GUS) zostały podzielone na trzynaście grup (tabela 1), należą do nich szkoły publiczne: uniwersytety (grupa I), wyższe szkoły techniczne (grupa II), akademie rolnicze (grupa III), wyższe szkoły ekonomiczne (grupa IV), wyższe szkoły pedagogiczne (grupa V), akademie medyczne (grupa VI), akademie wychowania fizycznego (grupa VII), wyższe szkoły artystyczne (grupa VIII), wyższe szkoły zawodowe (grupa IX), pozostałe szkoły wyższe publiczne (grupa X) oraz szkoły niepubliczne: wyższe szkoły ekonomiczne (grupa XI), wyższe szkoły zawodowe (grupa XII), pozostałe szkoły wyższe niepubliczne (grupa XIII).

Badania dotyczące stosowania przepisów podatkowych w uczelniach przeprowadzono w jednostkach publicznych i niepublicznych. Okres badań obejmuje lata 2005–2009. Czasowy przedział badań wybrano kierując się m.in. tym, że w 2005 r. weszła w życie ustawa Prawo o szkolnictwie wyższym wprowadzająca zmiany w wielu obszarach działalności uczelni, które stopniowo mają doprowa-

Tabela 1

Uczelnie publiczne pogrupowane zgodnie z podziałem GUS

Szkoły wyższe	Grupa	Lata				
		2005	2006	2007	2008	2009
Szkoły wyższe publiczne						
Uniwersytety	I	17	18	17	17	18
Wyższe szkoły techniczne	II	18	18	18	18	17
Akademie rolnicze	III	8	7	7	7	6
Wyższe szkoły ekonomiczne	IV	5	5	5	5	5
Wyższe szkoły pedagogiczne	V	6	6	6	6	6
Akademie medyczne	VI	12	9	9	9	9
Akademie wychowania fizycznego	VII	6	d	6	6	6
Wyższe szkoły artystyczne	VIII	18	18	18	18	18
Wyższe szkoły zawodowe	IX	30	34	35	36	36
Pozostałe	X	4	9	10	10	10
Razem szkoły wyższe publiczne	–	124	130	131	131	131
Szkoły wyższe niepubliczne						
Wyższe szkoły ekonomiczne	XI	88	90	90	90	75
Wyższe szkoły zawodowe	XII	152	159	157	157	218
Pozostałe szkoły wyższe	XIII	48	69	77	77	37
Razem szkoły wyższe niepub- liczne	–	288	318	324	324	330
Razem szkoły wyższe						
Razem		412	448	455	455	461

Źródło: Opracowanie własne na podstawie opracowań GUS za lata 2005–2009.

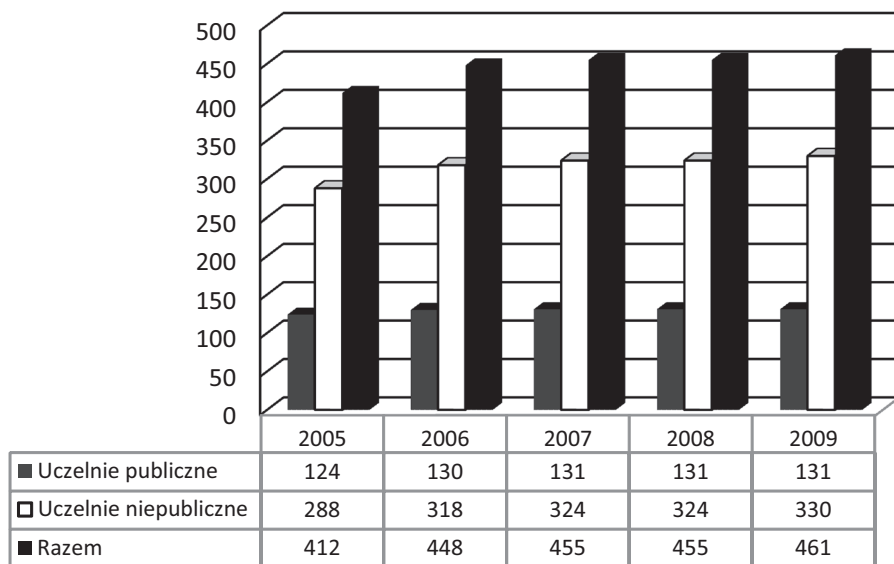
dzić do reform systemu szkolnictwa wyższego. Bazą dla tych reform są postulaty zawarte w Deklaracji Bolońskiej podpisanej 19.06.1999 r. przez ministrów edukacji z 29 krajów [www.nauka.gov.pl].

W opracowaniu przeprowadzono szczegółową analizę obowiązujących uczelnie przepisów prawnych, które regulują ich działalność oraz zakres podlegania przepisom podatkowym. W zaprezentowanej analizie wykorzystano dane pochodzące z zasobów GUS za lata 2005–2009 prezentowane w publikacjach pt. Szkoły wyższe i ich finanse 2005–2009.

Wyniki badań

Na rysunku 1 przedstawiono liczbę uczelni (publicznych i niepublicznych) w Polsce w latach 2005–2009 według opracowań GUS. Największą ich liczbę w Polsce w analizowanym okresie odnotowano według GUS w 2009 r. (461) i był to wzrost w stosunku do 2005 r. o 49 jednostek. Wzrost ten dotyczył uczelni publicznych o 7 podmiotów i uczelni niepublicznych o 42. Największy wzrost liczby uczelni niepublicznych nastąpił (według danych GUS) w 2006 r. (o 30 w stosunku do 2005 r.) i w latach 2007 i 2009 (o 6 podmiotów w stosunku do lat poprzednich). Wzrost ten mógł być spowodowany zwiększeniem możliwości w zakresie finansowania działań uczelni środkami finansowymi pochodzącymi z zasobów Unii Europejskiej oraz potrzebami rynku w zakresie wszechstronnego (wielopłaszczyznowego) kształcenia pracowników. Rozwój nauki, techniki, przemiany dokonujące się w skali globalnej i regionalnej sprawiają, że pracownik musi się rozwijać stale, poszerzając swoją wiedzę, umiejętności oraz musi zdobywać nowe kwalifikacje. Zwiększenie liczby uczelni niepublicznych w 2009 r. w stosunku do 2008 r. nie ma racjonalnego i ekonomicznego uzasadnienia (ze względu na zmniejszającą się systematycznie liczbę studentów). Często podmioty te zarządzane są przez osoby działające intuicyjnie, a kryzys gospodarczy mógł spowodować potrzebę umieszczenia kapitału w sektorze społecznym (non profit). Sektor ten z uwagi na realizowane cele i stosowane w tym zakresie regulacje prawne jest uważany za stabilniejszy i w mniejszym stopniu reagujący na negatywne czynniki zewnętrzne. Wypracowany dochód w tym sektorze pozwala na inwestowanie w rozwój jednostki całej wypracowanej wartości (bez opodatkowania). Należy również pamiętać, że majątek z likwidacji takiej jednostki może być przeznaczony na cele ustalone wewnętrznie przez uczelnie niepubliczne (również na rzecz założyciela, który może być osobą fizyczną)¹.

¹Szerzej na ten temat w: A. Pisarska: *Rola i zasady funkcjonowania szkół wyższych we współczesnym społeczeństwie (na przykładzie uczelni publicznych w Polsce)*. Materiał oddany do druku w Wydawnictwie UJK Kielce 2011, s. 1.

**Rysunek 1**

Liczba uczelni (publicznych i niepublicznych) w Polsce w latach 2005–2009 według klasyfikacji GUS

Źródło: Opracowanie własne na podstawie opracowań GUS za lata 2005–2009.

Tabela 2 prezentuje obowiązujące w uczelni publicznej i niepublicznej przepisy prawa w zakresie działania uczelni w Polsce. Podstawowym aktem prawnym regulującym funkcjonowanie uczelni we wszystkich jego obszarach jest UPoSW. Ustawa o finansach publicznych określa zasady gospodarowania środkami pochodzącymi z budżetu państwa i budżetu UE, a ustawa o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych określa zasady i zakres odpowiedzialności za niewłaściwe gospodarowanie finansami publicznymi. Podatek od towarów i usług, który stanowi dochód budżetu państwa, odnosi się również do szkół wyższych, jednak podstawowy obszar działania tych jednostek jest zwolniony z tego podatku.

Tabela 2

Obowiązujące (podstawowe) akty prawne w zakresie gospodarowania zasobami uczelni

Akty prawne	Zakres stosowania
1	2
Ustawa prawo o szkolnictwie wyższym	Reguluje podstawowe sfery działalności uczelni.
Ustawa o finansach publicznych	Reguluje zasady gospodarowania finansami publicznymi.

cd. tabeli 2

1	2
Ustawa o rachunkowości	Reguluje zasady ewidencji operacji gospodarczych, na podstawie których sporządzane jest sprawozdanie finansowe jednostek organizacyjnych mających siedzibę na terenie kraju.
Ustawa o podatku od towarów i usług	Reguluje opodatkowanie podatkiem od towarów i usług, który stanowi dochód budżetu państwa.
Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych*	Reguluje zasady opodatkowania dochodu ustalonego w jednostkach organizacyjnych posiadających osobowość prawną.
Rozporządzenie Rady Ministrów w sprawie szczegółowych zasad gospodarki finansowej uczelni publicznych	Uszczegóławia zasady gospodarowania zasobami uczelni publicznych.
Rozporządzenie Rady Ministrów w sprawie szczegółowego sposobu i trybu finansowania inwestycji z budżetu państwa	Uszczegóławia zasady rozliczania inwestycji finansowanych z zasobów budżetu państwa.
Ustawa o dodatkowym wynagrodzeniu rocznym dla pracowników jednostek sfery budżetowej	Określa zasady nabywania prawa oraz ustalania wysokości i wypłacania dodatkowego wynagrodzenia rocznego dla pracowników sfery budżetowej.
Rozporządzenie Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego w sprawie warunków wynagradzania za pracę i przyznawania innych świadczeń związanych z pracą dla pracowników zatrudnionych w uczelni publicznej	Określa wysokość minimalnej i maksymalnej stawki wynagrodzenia zasadniczego w odniesieniu do poszczególnych stanowisk, wysokość i warunki przyznawania wynagrodzenia za godziny nadwymiarowe, dodatkowe wynagrodzenia i dodatków do wynagrodzenia.
Ustawa o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych	Określa zasady i zakres odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, organy właściwe oraz postępowanie w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych.
Ustawa o stopniach naukowych i tytule naukowym oraz stopniach i tytule w zakresie sztuki	Definiuje stopnie naukowe i tytuł naukowy określonej dziedziny nauki i w zakresie danej dyscypliny naukowej oraz określonej dziedziny sztuki w zakresie danej dyscypliny artystycznej.
Ustawa o zasadach finansowania nauki	Określa zasady finansowania nauki ze środków finansowych ustalanych na ten cel w budżecie państwa.

*W rozporządzeniu w sprawie szczegółowych zasad gospodarki finansowej uczelni publicznych (§ 3) zawarto podstawowe rodzaje działalności operacyjnej, które obejmują: działalność dydaktyczną, działalność badawczą i działalność gospodarczą wyodrębnioną. Podstawowa działalność uczelni (dydaktyczna i badawcza) podlega zwolnieniu z podatku dochodowego. Wyodrębniona działalność gospodarcza (jeżeli uczelnia ją prowadzi) podlega opodatkowaniu na zasadach ogólnych.

Źródło: Opracowanie własne na podstawie analizy obowiązujących aktów prawnych.

Rozporządzenie Rady Ministrów w sprawie szczegółowych zasad gospodarki finansowej uczelni publicznych uszczegóławia gospodarowanie zasobami uczelni publicznych.

Ustawa o zasadach finansowania nauki oraz o stopniach naukowych i tytule naukowym oraz stopniach i tytule w zakresie sztuki odnoszą się do podstawowych zadań szkół wyższych, jakimi są kształcenie pracowników i prowadzenie badań naukowych. Badania te upowszechniają i pomnażają osiągnięcia naukowe, a gruntownie przygotowana kadra pracowników kształci studentów i przygotowuje do pracy zawodowej na najwyższym poziomie.

W tabeli 3 przedstawiono zakres obowiązywania przepisów prawa w zależności od tego, w jakim sektorze uczelnia funkcjonuje. Akt prawny regulujący działania uczelni w podstawowym obszarze to UPoSW oraz rozporządzenie Rady Ministrów w sprawie szczegółowych zasad gospodarki finansowej, ale tylko szkół publicznych. Uczelnie nienależące do sektora publicznego tworzą zasady gospodarowania mieniem i finansami z dużą dowolnością. Ustawa o rachunkowości to również akt prawny obowiązujący wszystkie szkoły wyższe, gdyż reguluje zasady ewidencji operacji gospodarczych, na podstawie których sporządzane jest sprawozdanie finansowe wszystkich jednostek organizacyjnych mających siedzibę w Polsce.

Tabela 3

Obowiązujące (podstawowe) akty prawne warunkujące realizację zadań uczelni

Przepisy	Zakres stosowania w uczelniach publicznych	Zakres stosowania w uczelniach niepublicznych
1	2	3
Ustawa prawo o szkolnictwie wyższym	tak	tak
Ustawa o finansach publicznych	tak	tak – w zakresie gospodarowania środkami finansowymi pochodzącymi z budżetu państwa i UE
Ustawa o rachunkowości	tak	tak
Ustawa o podatku od towarów i usług	tak – w zakresie innym niż podstawowa działalność uczelni (podstawowa działalność uczelni podlega zwolnieniu z tego podatku)	tak – w zakresie innym niż podstawowa działalność uczelni (podstawowa działalność uczelni podlega zwolnieniu z tego podatku)

cd. tabeli 3

1	2	3
Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych	tak – w zakresie innym niż podstawowa działalność uczelni. Podstawowa działalność uczelni (dydaktyczna i badawcza) podlega zwolnieniu z podatku dochodowego. Wyodrębniona działalność gospodarcza (jeżeli uczelnia ją prowadzi) podlega opodatkowaniu na zasadach ogólnych.	tak – w zakresie innym niż podstawowa działalność uczelni. Podstawowa działalność uczelni (dydaktyczna i badawcza) podlega zwolnieniu z podatku dochodowego. Wyodrębniona działalność gospodarcza (jeżeli uczelnia ją prowadzi) podlega opodatkowaniu na zasadach ogólnych.
Rozporządzenie Rady Ministrów w sprawie szczegółowych zasad gospodarki finansowej uczelni publicznych	tak	nie
Rozporządzenie Rady Ministrów w sprawie szczegółowego sposobu i trybu finansowania inwestycji z budżetu państwa	tak	tak – w zakresie gospodarowania środkami finansowymi pochodzącymi z budżetu państwa i UE
Ustawa o dodatkowym wynagrodzeniu rocznym dla pracowników jednostek sfery budżetowej	tak	nie
Rozporządzenie Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego w sprawie warunków wynagradzania za pracę i przyznawania innych świadczeń związanych z pracą dla pracowników zatrudnionych w uczelni publicznej	tak	nie
Ustawa o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych	tak	tak – w zakresie gospodarowania środkami finansowymi pochodzącymi z budżetu państwa i UE
Ustawa o stopniach naukowych i tytule naukowym oraz stopniach i tytule w zakresie sztuki	tak	tak
Ustawa o zasadach finansowania nauki	tak	tak

Źródło: Opracowanie własne na podstawie analizy obowiązujących aktów prawnych.

Zakres stosowania ustaw o podatku dochodowym od osób prawnych i podatku od towarów i usług wyznaczają ustawy odnoszące się w jednolity sposób do uczelni publicznych oraz niepublicznych. Finansowanie przedsięwzięć inwestycyjnych i zakup środków trwałych, których źródłem pochodzenia są zasoby budżetu państwa lub UE podlega przepisom rozporządzenia Rady Ministrów w sprawie szczegółowego sposobu i trybu finansowania inwestycji z budżetu państwa. Rygor rozliczenia tych projektów zgodnie z tymi przepisami dotyczy wszystkich uczelni realizujących zakupy rzeczowych aktywów trwałych z tych źródeł.

Niepubliczne szkoły wyższe gospodarując środkami pochodzącymi z budżetu państwa i UE stosują przepisy obowiązujące w zakresie dysponowania środkami publicznymi. Środki finansowe na podstawową działalność tych podmiotów pochodzą z opłat za studia. Zasoby te nie są traktowane jako publiczne, w związku z tym finansowanie rozwoju pracowników i ich wynagradzanie jest uzależnione od autonomicznych wewnętrznych uregulowań uczelni niepublicznych. Należy zauważyć, że pracownicy szkół niepublicznych mają równy dostęp do finansowania własnego rozwoju ze środków pochodzących z budżetu państwa i Unii Europejskiej.

Tabela 4 zawiera dane dotyczące przychodów z wydzielonej działalności gospodarczej w uczelniach w Polsce. Uczelnie publiczne (grupa II, III, VI) w analizowanym okresie były najaktywniejsze w zakresie działań gospodarczych. Największą inwencję w tym zakresie stwierdzono w grupie III (akademie rolnicze). W tej grupie szkół wyższych (oprócz najwyższych wartości przychodów z wydzielonej działalności gospodarczej) w latach 2005–2008 stwierdzono również jednolitą tendencję rosnącą. Kolejną aktywną grupą w zakresie działań gospodarczych była grupa VI (akademie medyczne). W tej grupie stwierdzono jednolitą tendencję rosnącą w całym analizowanym okresie.

W latach objętych badaniem jedynie w grupach V (wyższe szkoły pedagogiczne) i VII (akademie wychowania fizycznego) nie odnotowano przychodów z wydzielonej działalności gospodarczej (tab. 4). Oznacza to, że wszystkie uczelnie przyporządkowane do grup V i VII nie odnotowały czynności w zakresie działalności gospodarczej. W grupach ustalonych dla szkół niepublicznych stwierdzono w całym analizowanym okresie aktywność w obrębie wydzielonej działalności gospodarczej. W licznej grupie uczelni niepublicznych (od 288 w 2005 r. do 330 w 2009 r.) wartość przychodów ogółem była znacznie niższa w stosunku do wartości przychodów w grupie uczelni publicznych (a ich liczba w tym obszarze wynosiła od 124 do 131 w latach 2005–2009).

Grupy akademii rolniczych (III), akademii medycznych (VI) i wyższych szkół technicznych (II) osiągały przychody z działalności gospodarczej, świadcząc usługi w zakresie, w jakim prowadzą edukację. Może to oznaczać, że za-

Tabela 4

Wartość przychodów wydzielonej działalności gospodarczej (tys. zł) według kryterium ustalonego przez GUS

Grupy uczelni	Lata					Zmiana 2009–2005
	2005	2006	2007	2008	2009	
Szkoły wyższe publiczne						
Grupa I	2 416,1	2 130,4	2 088,4	637,7	724,0	–1 692,1
Grupa II	18 124,6	15 010,8	10 084,0	15 369,8	9 312,7	–8 811,9
Grupa III	42 813,8	44 816,3	49 643,3	52 029,4	47 637,8	4 824,0
Grupa IV	0,0	0,0	0,0	3 442,7	0,0	0,0
Grupa V	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Grupa VI	20 168,4	21 699,4	24 759,1	25 032,5	25 787,8	5 619,4
Grupa VII	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Grupa VIII	81,5	375,4	196,4	0,0	0,0	–81,5
Grupa IX	0,0	0,0	0,0	13,4	654,0	654,0
Grupa X	4 790,0	4 308,3	0,0	2 409,2	2 187,3	–2 602,7
Razem	88 394,4	88 340,6	86 771,2	98 934,7	86 303,6	–2 090,8
Szkoły wyższe niepubliczne						
Grupa XI	1 752,7	6 785,8	3 521,3	3 561,0	4 554,4	2 801,7
Grupa XII	761,4	7 454,2	7 031,4	2 372,5	912,4	151,0
Grupa XIII	1 132,4	764,6	888,5	2 211,1	2512,7	1 380,3
Razem	3 646,5	15 004,6	11 441,2	8 144,6	7 979,5	4 333,0
Razem szkoły wyższe						
Razem	92 040,9	103 345,2	98 212,4	107 079,3	94 283,1	2 242,2

Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych GUS.

potrzebowanie na usługi świadczone przez pracowników uczelni (w obszarach, w jakich kształcą) jest wysokie. Zastanawia jednak fakt, że nie odnotowano aktywności akademii ekonomicznych (grupa IV) w obszarze świadczenia usług w ramach działalności gospodarczej (z wyjątkiem 2008 r., w którym stwierdzono przychody o wartości 3442,7 tys. zł) w analizowanych latach.

W tabeli 5 przedstawiono odnotowane obciążenia podatkowe w szkołach wyższych. Obciążenia wyniku finansowego szkół wyższych podatkiem dochodowym stwierdzono we wszystkich grupach prezentowanych uczelni w latach 2005–2009. Wyjątek stanowi 2005 r. w grupach V (wyższe szkoły pedagogiczne) i X (pozostałe szkoły wyższe).

Szkoły wyższe na mocy UPoSW (w ramach podstawowej działalności) nie ustalają dochodu do opodatkowania, gdyż ten obszar funkcjonowania podlega zwolnieniu z obciążania wartości ustalonych przez porównanie przychodów

Tabela 5

Wartość obciążeń wyniku finansowego uczelni (tys. zł) według kryterium ustalonego przez GUS

Grupy uczelni	Lata					Zmiana 2009–2005
	2005	2006	2007	2008	2009	
Szkoły wyższe publiczne						
Grupa I	234,3	225,1	603,2	463,9	392,9	158,6
Grupa II	403,3	214,1	158,3	197,8	162,4	–240,9
Grupa III	21,5	37,4	25,9	88,1	106,5	85,0
Grupa IV	43,0	38,8	132,4	118,4	87,0	44,0
Grupa V	0,0	1,0	2,2	12,4	14,9	14,9
Grupa VI	50,5	49,3	28,4	40,4	88,4	37,9
Grupa VII	117,0	95,9	29,1	33,7	95,2	–21,8
Grupa VIII	6,9	16,9	538,3	15,8	60,0	53,1
Grupa IX	58,9	48,8	51,2	75,3	67,9	9,0
Grupa X	0,0	20,0	87,6	122,7	71,2	71,2
Razem	935,4	747,3	1 656,6	1 168,5	1 146,4	211,0
Szkoły wyższe niepubliczne						
Grupa XI	1 469,9	998,4	1 223,7	1 575,1	823,7	–646,2
Grupa XII	386,9	982,6	965,9	597,7	1 715,0	1 328,1
Grupa XIII	258,7	256,3	833,9	459,7	33,0	–225,7
Razem	2 115,5	2 237,3	3 023,5	2 632,5	2 571,7	456,2
Razem szkoły wyższe						
Razem	3 050,9	2 984,6	4 680,1	3 801,0	3 718,1	667,2

Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych GUS.

z kosztami podatku dochodowego. Zwolnienie z podatku dochodowego jednak nie obejmuje pewnych zjawisk gospodarczych².

Podatek dochodowy przekazywany przez szkoły wyższe do budżetu państwa może obejmować zjawiska w obrębie działalności gospodarczej (gdzie ustalany jest dochód do opodatkowania) oraz brak zwolnień z podstawowej działalności uczelni w sytuacjach wymienionych w art. 12 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

²Zwolnienie z podatku dochodowego nie obejmuje otrzymanych przez uczelnie wartości pieniężnych, w tym również różnic kursowych, wartości otrzymanych nieodpłatnie lub częściowo odpłatnie rzeczy lub praw, a także wartości innych nieodpłatnych lub częściowo odpłatnych świadczeń oraz innych świadczeń, które zostały wymienione w art. 12 ust. 1 ustawy o podatku od osób prawnych.

Podsumowanie i wnioski

W opracowaniu przedstawiono zasady stosowania przepisów podatkowych w stosunku do określonych kategorii ekonomicznych i zjawisk gospodarczych występujących w uczelniach funkcjonujących w Polsce. Strukturę oraz zmiany liczby analizowanych uczelni przedstawiono w opracowaniu za lata 2005–2009. Na podstawie przeprowadzonych badań sformułowano następujące wnioski:

1. Występują różnice w stosowaniu przepisów prawa w zakresie funkcjonowania szkół wyższych publicznych i niepublicznych, nie dotyczy to jednak zwolnień podatkowych (w zakresie podatku dochodowego oraz podatku od towarów i usług). Różnice dotyczą dyscypliny w zakresie gospodarowania środkami finansowymi, rzeczowymi i w zakresie planowania działań i przedsięwzięć.
2. Uczelnie publiczne (grupy II, III, VI) w analizowanym okresie były najaktywniejsze w zakresie działań gospodarczych. Największą wartość przychodów w tym zakresie stwierdzono w grupie III (akademie rolnicze). W grupach ustalonych dla szkół niepublicznych stwierdzono w całym analizowanym okresie aktywność w obrębie wydzielonej działalności gospodarczej. W licznej populacji uczelni niepublicznych (od 288 w 2005 r. do 330 w 2009 r.) wartość przychodów ogółem była znacznie niższa w stosunku do wartości przychodów w grupie uczelni publicznych (ich liczba w tym obszarze wynosiła od 124 do 131 w latach 2005–2009).
3. Grupy akademii rolniczych (III), akademii medycznych (VI) i wyższych szkół technicznych (II) osiągały przychody z działalności gospodarczej, świadcząc usługi w zakresie, w jakim prowadziły edukację. Może to oznaczać, że zapotrzebowanie na usługi świadczone przez pracowników uczelni (w obszarach, w jakich kształcą) jest wysokie. Zastanawia jednak fakt, że nie odnotowano aktywności akademii ekonomicznych (grupa IV) w obszarze świadczenia usług w ramach działalności gospodarczej w analizowanych latach (z wyjątkiem 2008 r., w którym stwierdzono przychody o wartości 3442,7 tys. zł).
4. Obciążenia wyniku finansowego szkół wyższych podatkiem dochodowym stwierdzono we wszystkich grupach prezentowanych uczelni. Wyjątek stanowi 2005 r. w grupach V (wyższe szkoły pedagogiczne) i X (pozostałe szkoły wyższe). Szkoły wyższe na mocy UPoSW (w ramach podstawowej działalności) nie ustalają dochodu do opodatkowania, gdyż ten obszar funkcjonowania podlega zwolnieniu z obciążania wartości ustalonych przez porównanie przychodów z kosztami podatku dochodowego.

Literatura

- Deklaracja Bolońska podpisana 19.06.1999 r. przez ministrów edukacji z 29 krajów [www.nauka.gov.pl].
- GERYK M. 2010: *Spoleczna odpowiedzialność uczelni w percepcji jej interesariuszy*. Raport z badań, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa.
- GUS 2005–2009: *Szkoły wyższe i ich finanse*. Wydawnictwo GUS, Warszawa.
- HAWKINS D.E. 2006: *Corporate Social Responsibility. Balancing Tomorrows Sustainability and Today's Profitability*. Palgrave Macmillan, New York.
- MASTERNAK-KUBIAK M. 2007: *Autonomia szkół wyższych na gruncie Konstytucji RP*. [w:] *Nowe prawo o szkolnictwie wyższym a podmiotowość studenta*, pod red. Szadok-Bratuń, Wrocław.
- KIEBAŁA A. 2008: *Autonomia szkół wyższych*. [w:] *Szkolnictwo wyższe w Polsce. Ustrój – prawo – organizacja*. Rzeszów.
- Rozporządzenie Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego w sprawie warunków wynagradzania za pracę i przyznawania innych świadczeń związanych z pracą dla pracowników zatrudnionych w uczelni publicznej, Dz.U. Nr 251, poz. 1852 z 29.12.2006 r.
- Rozporządzenie Rady Ministrów w sprawie szczegółowego sposobu i trybu finansowania inwestycji z budżetu państwa, Dz.U. Nr 120, poz. 831 z 03.07.2006 r.
- Rozporządzenie Rady Ministrów w sprawie szczegółowych zasad gospodarki finansowej uczelni publicznych, Dz.U. Nr 246, poz. 1796 z dnia 22.12.2006 r.
- Ustawa o dodatkowym wynagrodzeniu rocznym dla pracowników jednostek sfery budżetowej, Dz.U. Nr 97, poz. 160.1080 z 12. 12.1997 r.
- Ustawa o finansach publicznych, Dz.U. Nr 157, poz. 1241 z 27.08.2009 r.
- Ustawa o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, Dz.U. Nr 14, poz. 114 z 17.12.2004 r.
- Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych, Dz.U. Nr 54, poz. 654 z 15.02.1992 r.
- Ustawa o podatku od towarów i usług, Dz.U. Nr 54, poz. 535 z 11.03.2004 r.
- Ustawa o rachunkowości, Dz.U. Nr 121, poz. 591 z 29.09.1994 r.
- Ustawa o stopniach naukowych i tytule naukowym oraz stopniach i tytule w zakresie sztuki, Dz.U. Nr 65, poz. 595 z 14.03.2003 r.
- Ustawa o zasadach finansowania nauki, Dz.U. Nr 238, poz. 2390 z 08.10.2004 r.
- Ustawa Prawo o szkolnictwie wyższym, Dz.U. Nr 164, poz. 1365 z 27.07.2005 r.

The scope of tax legislation in higher education Poland

Abstract

The aim of this study is to establishment the obligation to apply (or exemption therefrom) legislation pertaining to taxation that is the category of economic income and economic events taking place at universities in Poland. In carrying out the tasks of public institutions of higher education depending on which sector operate and what is the source of funds managed by what the different ways of

applying the principles of management. The entities are schools which, according to GUS were divided into thirteen groups. The study period covers the years 2005–2009. University's core business is exempt from income tax, tax on goods and services, real estate tax, agricultural tax, forest tax, and tax on civil law as laid down in separate laws. The university is an autonomous entity in all areas of its activity, therefore, may also carry out economic activities organizationally and financially separate from the basic tasks listed. University autonomy is manifested in its actions in regard to freedom of teaching, research and freedom of artistic expression. Liberty University refers to a large extent accountable to the public on highly skilled workers, and to discover and promote the truth about the phenomena occurring in all areas of social and economic life. The tax exemption (in terms of income taxes) of all higher education institutions include basic tasks. Higher education institutions are also subject to the provisions of the Act on tax on goods and services (although the core of their business is exempt from the tax payers are his).

Mirosław Wasilewski, Magdalena Mądra

Katedra Ekonomiki i Organizacji Przedsiębiorstw

Szkoła Główna Gospodarstwa Wiejskiego w Warszawie

Wybrane aspekty wprowadzenia podatku dochodowego w gospodarstwach rolniczych¹

Wstęp

Podstawą prawną obowiązującego systemu opodatkowania rolnictwa jest podatek rolny, wprowadzony w miejsce podatku gruntowego, który przestał funkcjonować w systemie podatkowym rolnictwa wraz z uchwaleniem ustawy z dnia 15 listopada 1984 roku o podatku rolnym (Dz.U. Nr 52, poz. 268). Ustawa ta wprowadziła istotne zmiany bezpośrednio wpływające na opodatkowanie gospodarstw rolniczych, zmienił się tym samym sposób obciążenia gospodarstw rolnych.

Podstawka [1995, s. 60] jako główną przyczynę zastąpienia podatku gruntowego podatkiem rolnym podaje duże zróżnicowanie między szacunkową wartością podstawy opodatkowania a jej poziomem rzeczywistym, co powodowało niewystarczający wpływ podatku na rozwój rolnictwa i poszczególnych gospodarstw. Hanusz [1996, s. 217] przyczyny zmian w tym zakresie upatrywał w niedostosowaniu zasad opodatkowania do zmieniających się warunków ekonomicznych rolnictwa. Podstawowe założenia podatku gruntowego utrzymano w podatku rolnym. Konstrukcję podatku dodatkowo uproszczono i ujednolicono, m.in. przez eliminację stref ekonomicznych.

Podatek rolny charakteryzujący się stałą stawką podatku okazał się rozwiązaniem prostszym od obowiązującego poprzednio podatku przychodowego o progresywnych stawkach. Główną zaletą wynikającą z zastąpienia podatku gruntowego podatkiem rolnym było uproszczenie zasad opodatkowania oraz zabezpieczenie gospodarstw przed dewaluacją ekonomiczną, chociaż według Podstawki [1995, s. 61] w konstrukcji podatku rolnego pozostało wiele cech podatku gruntowego, tj. stosowanie dla całej gminy, a nie dla poszczególnych gospodarstw norm wartości użytkowej ziemi, uzależnienie podatku od jednego gruntowego składnika majątku gospodarstw czy uwzględnianie przy ustalaniu podstawy podatku warunków przyrodniczo-glebowych. Cechą niezmienną

¹Praca naukowa finansowana ze środków na naukę w latach 2008–2011 jako projekt badawczy nr N N113 032535.

w opodatkowaniu rolnictwa począwszy od 1950 roku² jest niwelowanie poprzez podatek wpływu renty różniczkowej I na wyniki gospodarowania w rolnictwie. Renta różniczkowa obrazuje wpływ jakości i położenia gruntów na wyniki produkcyjno-dochodowe, a tym samym na wysokość renty gruntowej. Renta gruntowa, jak podają Heijman, Krzyżanowska, Gędek i Kowalski [1997, s. 406–407], jest wynagrodzeniem za ziemię jako czynnik produkcji. Landreth i Colander [1998, s. 178–179] rentę gruntową określają jako dochód właścicieli ziemskich z tytułu posiadania ziemi, określając ten dochód jako „zarobiony”, czyli obiekt opodatkowania. Podstawka [1995, s. 35] odnosząc się do literatury, gdzie renta gruntowa jest określana jako wypadkowa m.in. kształtowania się cen rolnych, dochodów rolniczych, skali bezrobocia czy stosunków własnościowych w rolnictwie, rentę tę określa jako różnicę między ceną a wartością indywidualną (kosztami) produkcji, podkreślając jednocześnie, że o wysokości renty gruntowej decyduje również położenie ziemi i jej urodzajność.

Podatek rolny w polskim systemie podatkowym jest głównym obciążeniem ponoszonym przez gospodarstwa rolnicze, odprowadzanym do budżetów gmin, na terenie których położone są grunty podlegające opodatkowaniu. Podatek rolny w swoim kształcie znacznie uprościł kryteria wymiaru podatku. Zgodnie z założeniami wynikającymi z ustawy o podatku rolnym, jako kryteria wymiaru podatku przyjęto: powierzchnię gruntów podlegających opodatkowaniu, rodzaj i jakość użytków rolnych, normy hektarowe pokazujące wartość użytkową ziemi z uwzględnieniem renty różniczkowej, położenie gospodarstwa w jednym z czterech okręgów podatkowych, stałe stawki podatku, ulgi i zwolnienia podatkowe.

Do rozważenia pozostaje kwestia zmiany zasad opodatkowania rolnictwa w kontekście interesów zarówno rolników, jak i gmin, dla których podatek rolny jest dotychczas źródłem dochodów budżetowych [Wasilewski, Gruziel 2008, s. 76]. Znaczne zróżnicowanie średnich wartości wpływów do budżetów gmin z tytułu podatku rolnego w relacji do powierzchni użytków rolnych występuje w układzie powiatowym [Zawadzka, Strzelecka, Szafraniec-Siluta 2011, s. 252]. Podatek rolny wśród obciążeń fiskalnych ma największy udział w strukturze zapłaconych podatków ogółem [Mądra 2009, s. 184].

Podatek rolny jako obciążenie fiskalne indywidualnych gospodarstw rolniczych pełni raczej rolę podatku majątkowego, gdyż niewielki jest w rzeczywistości związek między kwotą tego podatku a uzyskiwanym dochodem. Wielkość podatku rolnego zależy od ceny sprzedaży żyta w danym roku, decyzji rad gmin w zakresie umorzeń czy obniżek stawek podatkowych oraz od jakości gleby, która warunkuje określony przelicznik. Wielkość tego podatku była zróżnicowana w poszczególnych latach, jak i regionach kraju [Rosiński 2011, s. 264–265].

²Ustawa z 28 czerwca 1950 r. o podatku gruntowym, Dz.U. Nr 27, poz. 250.

Podatek rolny w relacji do uzyskanych przychodów ze sprzedaży, jak i dochodu z rodzinnego gospodarstwa rolnego kształtuje się na niskim poziomie [Mądra 2009, s. 184]. Również relacja podatku rolnego w stosunku do kwoty kapitału własnego oraz krótkoterminowych aktywów finansowych nie jest wysoka. Kwota podatku rolnego nie stanowi zatem dużego obciążenia w gospodarstwach rolniczych. Może to być jedną z przyczyn niechęci rolników do zastąpieniu podatku rolnego podatkiem dochodowym [Chmielewska 2009, s. 207].

Typ rolniczy i powierzchnia UR są czynnikami różnicującymi obciążenia gospodarstw podatkiem rolnym i ewentualnym podatkiem dochodowym. Największe korzyści z tytułu wprowadzenia podatku dochodowego odnieśliby prowadzący gospodarstwa o wielokierunkowych typach rolniczych, zwłaszcza o mniejszej powierzchni UR. Z kolei zwiększenie obciążeń podatkowych, jako skutek finansowy ewentualnego wprowadzenia podatku dochodowego, w największym stopniu wystąpiłoby w gospodarstwach o jednokierunkowych typach rolniczych produkcji zwierzęcej [Gruziel 2008, s. 103–104; Wasilewski, Gruziel 2008, s. 76]. Podatek rolny w obowiązującej konstrukcji nie pełni przypisanych mu funkcji fiskalnych. Środki pozyskiwane przez gospodarstwa rolne w postaci dotacji obszarowych są zwracane bowiem z nadwyżką w stosunku do poniesionych obciążeń z tytułu tego podatku [Gruziel 2009, s. 160].

Cel i metody badań

Celem opracowania jest określenie opinii rolników, dotyczących korzyści z opodatkowania dochodów w rolnictwie, wysokości stopy podatkowej oraz przesłanek wprowadzenia podatku ryczałtowego w miejsce dotychczasowego podatku rolnego.

Badania przeprowadzono w towarowych gospodarstwach indywidualnych, objętych systemem zbierania i wykorzystywania danych rachunkowych z gospodarstw rolnych FADN (Farm Accountancy Data Network) i współpracujących z Instytutem Ekonomiki Rolnictwa i Gospodarki Żywnościowej – Państwowym Instytutem Badawczym (IERiGŻ-PIB)³. Próba gospodarstw rolniczych w ramach PL FADN w Polsce została wybrana według kryterium standardowej nadwyżki bezpośredniej (Standard Gross Margin)⁴. Gospodarstwa te mają zasadniczy udział w tworzeniu wartości dodanej w rolnictwie. Badania przeprowadzono w 2010 roku z wykorzystaniem kwestionariusza wywiadu. Dobór

³Zgromadzone dane są reprezentatywne dla około 745 tys. towarowych gospodarstw rolniczych, położonych w czterech regionach PL FADN.

⁴Standardowa nadwyżka bezpośrednia jest nadwyżką wartości produkcji danej działalności rolniczej nad wartością kosztów bezpośrednich w przeciętnych dla danego regionu warunkach produkcji.

obiektów do badań był losowy i obejmował 302 gospodarstwa z terenu całej Polski. Doboru gospodarstw rolniczych dokonano na podstawie metody losowo-kwotowej, która wynikała ze znajomości próby PL FADN. Przy ustalaniu struktury próby zastosowano metodę proporcjonalnego doboru gospodarstw. Losowania warstwowego gospodarstw rolniczych dokonano z całej próby PL FADN, z uwzględnieniem ich rozkładu w ramach poszczególnych regionów.

Badaną populację gospodarstw rolniczych podzielono na dwie warstwy według podstawowego kryterium, którym był typ rolniczy, z uwzględnieniem stopnia zależności produkcji od powierzchni UR. Do pierwszej warstwy zaliczono gospodarstwa o typach rolniczych „uprawy polowe i „zwierzęta w systemie wypasowym” oraz o typie „mieszanym”, obejmującym: różne uprawy łącznie, różne zwierzęta łącznie i różne uprawy oraz zwierzęta łącznie (losowanie przeprowadzono w każdej z wymienionych grup gospodarstw). W warstwie tej doboru gospodarstw dokonano na podstawie grupowania według powierzchni UR. Ze względu na małą liczebność losowanej próby połączono grupy gospodarstw o powierzchni do 5 ha UR z grupą 5–10 ha UR. Dla zachowania reprezentatywności przyjętych do badań gospodarstw pozostałe grupy obszarowe, w których dokonano losowania, przyjęto na zasadach metodologii PL FADN (10–20 ha UR, 20–30 ha UR, 30–50 ha UR oraz powyżej 50 ha UR). Druga przyjęta warstwa gospodarstw obejmowała następujące ich typy rolnicze: „uprawy ogrodnicze”, „uprawy trwałe” „zwierzęta ziarnożerne”. W ramach tej warstwy losowania dokonano według kryterium siły ekonomicznej (ESU)⁵, łącząc przy doborze gospodarstwa z grup 2–4 ESU z 4–8 ESU oraz 40–100 ESU i powyżej 100 ESU. Pozostałymi grupami gospodarstw według tego kryterium, dla których dokonano losowania, były te o sile ekonomicznej 8–16 ESU oraz 16–40 ESU.

W przeprowadzonych analizach wyników badań z wykorzystaniem kwestionariusza wywiadu gospodarstwa rolnicze pogrupowano według trzech kryteriów, tj. powierzchni UR (< 15, 15–30 oraz > 30 ha UR), siły ekonomicznej (2–4, 4–8, 8–16, 16–40 i > 40 ESU) oraz typu rolniczego (TF1 – „uprawy polowe”, TF5+6 – „zwierzęta w systemie wypasowym, w tym krowy mleczne”, TF7 – „zwierzęta ziarnożerne” oraz TF8 – „mieszane”)⁶.

⁵Economic Size Unit, 1 ESU = 1200 EUR.

⁶Wszystkie typy rolnicze w ramach PL FADN obejmują podział na: TF1 – uprawy polowe, TF2 – uprawy ogrodnicze, TF3 – winnice, TF4 – uprawy trwałe, TF5 – krowy mleczne, TF6 – zwierzęta w systemie wypasowym, TF7 – zwierzęta ziarnożerne, TF8 – mieszane.

Wyniki badań

W tabeli 1 przedstawiono kształtowanie się odpowiedzi dotyczących korzyści z ewentualnego wprowadzenia podatku dochodowego w gospodarstwach indywidualnych. Jako główną korzyść z tego tytułu rolnicy wymieniali fakt, że obciążenie podatkowe będzie płacone tylko wtedy, gdy rolnik uzyska dochód (średnio 44,2% wskazań). Zbliżony sens odpowiedzi (średnio 23,5%) dotyczył także zdania, że w przypadku poniesienia straty na działalności podatek dochodowy nie będzie płacony. Dominacja pierwszej odpowiedzi widoczna była szczególnie w gospodarstwach o najniższej sile ekonomicznej (58,5%), powierzchni do 15 ha UR (51,5%) oraz o typie rolniczym „uprawy polowe” (49,5%). Druga odpowiedź była szczególnie akceptowana przez rolników z gospodarstw o najwyższej sile ekonomicznej (40,0%) oraz o największej powierzchni UR (28,4% wskazań). W przypadku typów rolniczych nie odnotowano zasadniczych różnic w tym zakresie, a największa akceptacja tej odpowiedzi dotyczyła gospodarstw o typie „zwierzęta w systemie wypasowym, w tym krowy mleczne” (25,4%). Około 9,5% badanych rolników było zdania, że wprowadzenie podatku dochodowego wyrówna szanse rozwojowe gospodarstw rolniczych, gdyż większą kwotę podatku zapłacą rolnicy posiadający gospodarstwa silniejsze pod względem ekonomicznym. Opinia taka widoczna była szczególnie w gospodarstwach o typie „zwierzęta ziarnożerne” (16,3%) oraz o powierzchni 15–30 ha UR (13,7%). Z kolei 6,4% badanych rolników stwierdziło, że wprowadzenie tego podatku nie będzie miało żadnego wpływu na skuteczność systemu opodatkowania w rolnictwie, co szczególnie dotyczyło gospodarstw o typie rolniczym „zwierzęta w systemie wypasowym, w tym krowy mleczne” (11,3%).

Zdecydowana większość badanych rolników jest zdania (średnio 78,7%), że podatek dochodowy powinien być (tak jak dotychczas przy podatku rolnym) w całości dochodem gmin, na terenie których zamieszkują podatnicy. Akceptacja tej odpowiedzi zmniejszała się w miarę wzrostu powierzchni UR gospodarstw (z 83,5 do 72,1%). W przypadku kryterium siły ekonomicznej gospodarstw nie odnotowano w tym zakresie jednoznacznych zależności. Takiego zdania byli zwłaszcza rolnicy z gospodarstw o najniższej sile ekonomicznej (84,6%). Według kryterium typu rolniczego największa akceptacja dla tej odpowiedzi dotyczyła gospodarstw o typie „zwierzęta w systemie wypasowym, w tym krowy mleczne” (81,3%). W pozostałych grupach gospodarstw według tego kryterium akceptacja tej odpowiedzi była nieznacznie niższa, ale na stosunkowo zbliżonym poziomie. Jedynie średnio 11,6% badanych było zdania, że w przypadku wprowadzenia podatku dochodowego w gospodarstwach rolniczych na zasadach rozliczania jak osoba fizyczna lub prawna, tylko odpowiednia część dochodów powinna zasilać budżet gminy (w 2009 roku – 36,72% PIT oraz 6,71% CIT).

Tabela 1

Korzyści z wprowadzenia podatku dochodowego w rolnictwie oraz rozdysonowanie dochodów z tego tytułu do jednostek samorządu terytorialnego

Wyszczególnienie	Powierzchnia UR (ha)			Siła ekonomiczna (ESU)					Typ rolniczy				Śred- nio
	< 15	15–30	> 30	2–4	4–8	8–16	16–40	> 40	TF1	TF5+6	TF7	TF8	
1. Czy dostrzega Pan/i korzyści z tytułu wprowadzenia podatku dochodowego w polskim rolnictwie?													
a) będzie motywował rolników do bardziej efektywnego wykorzystania czynników produkcji	6,0	9,3	8,6	9,4	9,5	5,4	7,9	5,7	7,9	7,0	7,0	8,3	8,1
b) obciążenie podatkowe będzie płacone tylko wtedy, gdy rolnik uzyska dochód	51,5	37,9	44,4	58,5	42,0	45,2	40,8	40,0	49,5	43,7	44,2	41,7	44,2
c) w przypadku poniesienia straty na działalności podatek dochodowy nie będzie płacony	19,4	22,4	28,4	20,8	20,0	23,7	27,6	40,0	20,8	25,4	23,3	24,0	23,5
d) wyrówna szanse rozwojowe gospodarstw (większą kwotę podatku zapłacą rolnicy posiadający gospodarstwa silniejsze ekonomicznie)	8,2	13,7	6,2	7,5	9,5	9,7	13,2	2,9	7,9	9,9	16,3	8,8	9,5
e) przyczyni się do aktywizacji inwestycyjnej rolników, przez co gospodarstwa staną się bardziej dochodowe	4,5	5,6	3,7	0,0	6,0	4,3	5,3	2,9	5,9	1,4	0,0	6,4	4,6
f) nie będzie miał żadnego wpływu na skuteczność systemu opodatkowania w rolnictwie	5,2	8,7	4,9	1,9	8,5	6,5	3,9	5,7	3,0	11,3	9,3	6,9	6,4
g) inna odpowiedź	5,2	2,5	3,7	1,9	4,5	5,4	1,3	2,9	5,0	1,4	0,0	3,9	3,7

2. Źródłem dochodów których jednostek samorządu terytorialnego powinny być zdaniem Pana/i wpływy uzyskane z tytułu opodatkowania dochodów rolniczych?														
a) tak jak dotychczas przy podatku rolnym, w całości dochodami gmin, na terenie których zamieszkuje podatnicy opłacający ten podatek	83,5	80,6	72,1	84,6	80,4	82,1	61,9	75,0	75,4	81,3	77,1	79,7	78,7	
b) gminy, powiaty i województwa, na terenie których zamieszkuje podatnicy opłacający ten podatek, według dotychczasowych zasad podziału dochodów z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych i fizycznych	9,3	7,8	17,1	5,1	11,2	13,4	16,7	10,0	8,7	10,4	11,4	12,8	11,6	
c) powinny trafić w całości do budżetu państwa, z którego dokonuje się wspierania i współfinansowania rolnictwa	7,2	7,8	8,1	10,3	6,3	3,0	16,7	10,0	11,6	4,2	11,4	6,8	7,7	
d) inna odpowiedź	0,0	3,9	2,7	0,0	2,1	1,5	4,8	5,0	4,3	4,2	0,0	0,8	1,9	

Źródło: Opracowanie własne.

Za takim rozwiązaniem byli zwłaszcza rolnicy z gospodarstw największych obszarowo (17,1%). Również w miarę zwiększania się siły ekonomicznej gospodarstw rosła akceptacja dla tej odpowiedzi, do 16,7% w tych z grupy 16–40 ESU. W gospodarstwach najsilniejszych pod względem ekonomicznym udział tej odpowiedzi zmniejszył się do 10,0%. Za tą odpowiedzią w największym stopniu byli rolnicy prowadzący gospodarstwa o typie rolniczym „mieszane” (12,8%). Z kolei 7,7% badanych rolników było zdania, że podatek dochodowy powinien w całości trafiać do budżetu państwa, z którego i tak na dużą skalę dokonuje się wspierania i współfinansowania rolnictwa. Akceptacja tej odpowiedzi była widoczna zwłaszcza w gospodarstwach o sile ekonomicznej 16–40 ESU (16,7%) oraz w gospodarstwach największych obszarowo.

Jednym z trudniejszych aspektów do rozwiązania przy wprowadzaniu podatku dochodowego w rolnictwie jest kwestia kosztów pracy własnej rolnika i jego rodziny. Powszechnie przyjmuje się zasadę niewyceniania pracy rolnika, traktując uzyskiwany dochód z rodzinnego gospodarstwa rolnego jako zawierający także wynagrodzenie za pracę. W związku z tym w kwestii uzyskiwanego dochodu z gospodarstwa rolnego wycenianie lub niewycenianie kosztów tej pracy w wydatny sposób różnicuje uzyskiwany dochód. A przez to powstaje problem ustalenia stopy podatkowej w zależności od tego, czy taka wycena byłaby prowadzona, czy nie. W tabeli 2 przedstawiono opinie rolników dotyczące tych zagadnień. W przypadku dochodu pomniejszonego o koszty wycenionej pracy własnej rolnika i jego rodziny większość rolników (62%) wskazało na stopę 3%, tak jak w przypadku podatku w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych z działalności handlowej. Akceptacja tej stopy podatkowej dotyczyła zwłaszcza rolników prowadzących gospodarstwa najmniejsze obszarowo (66,7%). Jednocześnie w miarę zmniejszania się siły ekonomicznej gospodarstw malała akceptacja (z wyjątkiem gospodarstw najsilniejszych pod względem ekonomicznym) dla tej stopy podatkowej, do 54,5% w tych o sile ekonomicznej 16–40 ESU. W przypadku typów rolniczych gospodarstw nie odnotowano znaczącego różnicowania w tym zakresie, a najniższy poziom akceptacji tej odpowiedzi stwierdzono w gospodarstwach o typie rolniczym „zwierzęta ziarnożerne” (57,6%). Stopę podatkową na poziomie 8,5%, tj. tak jak podatek w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych z działalności usługowej, zaakceptowałoby 13,0% badanych rolników. Dotyczyło to zwłaszcza rolników z gospodarstw o powierzchni 15–30 ha UR (17,5%) oraz sile ekonomicznej 8–16 ESU (18,5%). W gospodarstwach o największej sile ekonomicznej za taką stopą podatkową było jedynie 4,8% badanych rolników. Nie odnotowano natomiast w tej kwestii znaczących różnic w przypadku wydzielonych typów rolniczych gospodarstw, w których akceptacja tej stopy podatkowej była bardzo zbliżona do średniej odpowiedzi dla całej populacji. Stopy podatkowe na poziomie progresywnym 18

Tabela 2

Akceptowana stopa podatkowa w zależności od uwzględnienia lub nie kosztów pracy własnej rolnika i jego rodziny

Wyszczególnienie	Powierzchnia UR (ha)			Siła ekonomiczna (ESU)						Typ rolniczy				Średnio
	< 15	15–30	> 30	2–4	4–8	8–16	16–40	> 40	TF1	TF5+6	TF7	TF8		
1. Jaka byłaby akceptowana przez Pana/ią stopa podatku dochodowego obciążającego dochód pomniejszony o koszty pracy własnej rolnika i jego rodziny?														
a) 3% – tak jak podatek w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych z działalności handlowej	66,7	55,3	64,5	66,7	65,7	58,5	54,5	57,1	62,7	60,4	57,6	63,4	62,0	
b) 8,5% – tak jak podatek w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych z działalności usługowej	11,1	17,5	10,3	9,5	12,4	18,5	13,6	4,8	10,4	12,5	12,1	11,9	13,0	
c) 18 i 32% – tak jak podatek dochodowy od osób fizycznych	11,1	10,7	8,4	11,9	9,5	9,2	13,6	4,8	6,0	10,4	18,2	10,4	10,1	
d) 19% – tak jak podatek dochodowy od osób prawnych	1,0	2,9	4,7	0,0	2,2	3,1	6,8	4,8	3,0	2,1	6,1	2,2	2,9	
e) inna stopa podatku	10,1	13,6	12,1	11,9	10,2	10,8	11,4	28,6	17,9	14,6	6,1	11,9	12,0	
2. Jaka byłaby akceptowana przez Pana/ią stopa podatku dochodowego obciążającego dochód nie pomniejszony o koszty pracy własnej rolnika i jego rodziny?														
a) 3% – tak jak podatek ryczałtowy od przychodów ewidencjonowanych, np. z działalności handlowej	69,8	59,8	66,3	69,2	71,3	60,9	56,1	47,4	62,5	71,4	74,2	60,8	65,1	
b) 8,5% – tak jak podatek ryczałtowy od przychodów ewidencjonowanych, np. z działalności usługowej	6,3	11,8	6,9	5,1	5,9	10,9	17,1	5,3	4,7	4,1	9,7	11,5	8,4	
c) 18% 32% – tak jak podatek dochodowy od osób fizycznych	7,3	5,9	3,0	7,7	6,6	0,0	7,3	5,3	3,1	2,0	3,2	7,7	5,4	
d) 19% – tak jak podatek dochodowy od osób prawnych	1,0	0,0	3,0	0,0	0,7	3,1	2,4	0,0	0,0	2,0	3,2	1,5	1,3	
e) inna stopa podatku	15,6	22,5	20,8	17,9	15,4	25,0	17,1	42,1	29,7	20,4	9,7	18,5	19,8	

Źródło: Opracowanie własne.

i 32%, tj. tak jak w przypadku podatku dochodowego od osób fizycznych, zaakceptowałyby 10,1% badanych rolników. Akceptacja tej odpowiedzi zmniejszała się w miarę wzrostu powierzchni UR gospodarstwa, natomiast w przypadku kryterium siły ekonomicznej najwyższy poziom aprobaty dla tego rozwiązania dotyczył tych z grupy 16–40 ESU (13,6%). Szczególnie wysoki poziom akceptacji tych stóp podatkowych dotyczył gospodarstw o typie rolniczym „zwierzęta ziarnożerne” (18,2%), podczas gdy w tych o typie „uprawy polowe” jedynie 6,0%. Najniższym stopień akceptacji miało opodatkowanie gospodarstw rolniczych stopą podatkową na poziomie 19%, tj. tak jak w przypadku podatku dochodowego od osób prawnych (2,9%). Zwolennikami tej stopy podatkowej byli zwłaszcza rolnicy prowadzący gospodarstwa o powierzchni powyżej 30 ha UR (4,7%), o sile ekonomicznej 16–40 ESU (6,8%) oraz o typie rolniczym „zwierzęta ziarnożerne” (6,1%). Całkowicie nie akceptowali tej stopy podatkowej rolnicy z gospodarstw o najniższej sile ekonomicznej. Stosunkowo znacząca część rolników zaakceptowałaby inną stopę podatku dochodowego w gospodarstwach rolniczych (12,0%). Dotyczyło to zwłaszcza tych posiadających gospodarstwa o sile ekonomicznej powyżej 40 ESU (28,6%) oraz o typie rolniczym „uprawy polowe” (17,9%).

Zależności w odpowiedziach na oczekiwane stopy opodatkowania uzyskiwanych dochodów w przypadku nieuwzględniania w kosztach wynagrodzeń za pracę rolnika i jego rodziny były zbliżone jak przy ich uwzględnianiu. Oznacza to, że rolnicy nie dostrzegają korzyści z tego tytułu w aspekcie podatkowym. Uwzględnienie kosztów wynagrodzeń z tytułu własnej pracy w znaczący sposób obniża dochód do opodatkowania, co mogłoby się spotkać z większą akceptacją wyższych stóp podatkowych. Największa część rolników (65,1%) była zwolennikami stopy podatkowej na poziomie 3%. Dotyczyło to szczególnie rolników prowadzących gospodarstwa o typie rolniczym „zwierzęta ziarnożerne” (74,2%) oraz o sile ekonomicznej 4–8 ESU (71,3%). Zastanawiający jest najniższy akcept dla tej stopy podatkowej rolników prowadzących gospodarstwa o najwyższej sile ekonomicznej (47,4%). Rolnicy z tych gospodarstw w największym stopniu widzieliby inne rozwiązania w tym zakresie (42,1%) w stosunku do zaproponowanych w kwestionariuszu wywiadu. W przypadku grup obszarowych UR gospodarstw nie odnotowano jednoznacznych zależności w akceptacji tej stopy opodatkowania, przy czym najniższa była ona w gospodarstwach 15–30 ha UR (59,8%). Za podatkiem dochodowym na poziomie 8,5% było 8,4% badanych rolników. Odnotowano wyższą akceptację dla tej odpowiedzi wraz ze zwiększaniem się siły ekonomicznej gospodarstw – do 17,1% w tych o sile 16–40 ESU. Według kryterium typu rolniczego zwolennikami tej stopy podatkowej w największym stopniu byli rolnicy zarządzający gospodarstwami o typie „mieszane” (11,5%), podczas gdy w tych o typie „zwierzęta w systemie wypasowym,

w tym krowy mleczne” było to jedynie 4,1%. Stosunkowo zgodne były odpowiedzi w tym zakresie w przypadku gospodarstw z grup obszarowych do 15 ha UR oraz powyżej 30 ha UR (6,3–6,9%). Zwolennikami rozwiązań takich jak w przypadku podatku dochodowego od osób fizycznych było 5,4% rolników, zwłaszcza z gospodarstw o najniższej sile ekonomicznej oraz o typie rolniczym „mieszane” (po 7,7% wskazań). Akceptacja dla tej stopy podatkowej zmniejszała się w miarę zwiększania się powierzchni UR gospodarstwa – do 3,0% w tych powyżej 30 ha UR. Stosunkowo znacząca liczba rolników widziałaby inne rozwiązania pod względem wysokości stóp podatku dochodowego (19,8%), zwłaszcza w przypadku gospodarstw o typie rolniczym „uprawy polowe” (29,7%) oraz z grupy obszarowej 15–30 ha UR (22,5%). Może to oznaczać, że rolnicy oczekują w części odmiennych rozwiązań w zakresie podatków w stosunku do aktualnie obowiązujących w działalności pozarolniczej.

W tabeli 3 przedstawiono opinie rolników dotyczące wprowadzenia podatku ryczałtowego w miejsce dotychczasowego podatku rolnego. Dywersyfikacja odpowiedzi na to pytanie była relatywnie wysoka. Większość rolników przy ustalaniu kwoty tego podatku jest za uwzględnianiem skali produkcji określonej wielkością sprzedaży (45,7%). Zwolennikami takiego rozwiązania byli zwłaszcza rolnicy zarządzający gospodarstwami o sile ekonomicznej 8–16 ESU (52,7%), z grupy powyżej 30 ha UR (49,6%) oraz o typie rolniczym „uprawy polowe” (48,3%). Za potrzebą uwzględniania przy ustalaniu kwoty podatku ryczałtowego typu rolniczego i jej związku z powierzchnią UR było 26,7% badanych rolników. Opinia taka była szczególnie widoczna w przypadku gospodarstw rolniczych o sile ekonomicznej 4–8 ESU (29,7%) oraz o typie „zwierzęta ziarnożerne” (35,3%). W przypadku grup gospodarstw wydzielonych ze względu na kryterium powierzchni UR nie wystąpiły jednoznaczne zależności (25,6–28,6%). Zdaniem 20,9% rolników wybór kwoty podatku ryczałtowego powinien być elastyczny, w zależności od aktualnej sytuacji finansowej gospodarstwa. Aprobata dla tej odpowiedzi malała w miarę wzrostu siły ekonomicznej gospodarstw, do 16,0% w grupie 16–40 ESU. W gospodarstwach powyżej 40 ESU nastąpił wzrost udziału tej opinii do 27,3%. W przypadku grup gospodarstw wydzielonych ze względu na kryterium powierzchni UR nie odnotowano zasadniczych zależności, a udział odpowiedzi wynosił 19,8–21,8%. Najmniejszy udział tej odpowiedzi w grupach gospodarstw wydzielonych ze względu na typ rolniczy odnotowano w tych o typie „zwierzęta w systemie wypasowym, w tym krowy mleczne” (14,8%), podczas gdy w gospodarstwach o typie „mieszane” udział ten wynosił 24,8%. Najczęściej wymienianą przesłanką zastąpienia podatku rolnego podatkiem ryczałtowym jest to, że poziom tego podatku można byłoby uzależnić od typu prowadzonej działalności (29,8%). Akceptacja dla tej odpowiedzi zwiększała się wraz ze wzrostem siły ekonomicznej, do 43,5% odpowiedzi w grupie gospo-

Tabela 3

Zasady ustalania i przesłanki wprowadzenia podatku ryczałtowego w gospodarstwach rolniczych

Wyszczególnienie	Powierzchnia UR (ha)			Siła ekonomiczna (ESU)						Typ rolniczy			Śred- nio	
	< 15	15–30	> 30	2–4	4–8	8–16	16–40	> 40	TF1	TF5+6	TF7	TF8		
1. Przy ustalaniu kwoty ewentualnego podatku ryczałtowego w gospodarstwach rolniczych powinno się brać pod uwagę:														
a) skalę produkcji określoną wielkością sprzedaży	48,8	39,8	49,6	48,9	41,2	52,7	48,0	50,0	48,3	47,5	41,2	44,1	45,7	
b) typ produkcji rolniczej i jej związek z powierzchnią użytków rolnych	25,6	28,6	25,6	19,1	29,7	24,3	28,0	22,7	24,1	27,9	35,3	24,2	26,7	
c) skalę inwestycji i innowacji w gospodarstwie	2,5	7,5	1,7	2,1	5,5	4,1	2,0	0,0	3,4	6,6	0,0	4,3	4,0	
d) wymiar podatku powinien być elastyczny, w zależności od sytuacji finansowej rolnika	19,8	21,8	20,7	25,5	21,4	17,6	16,0	27,3	20,7	14,8	23,5	24,8	20,9	
e) inna odpowiedź	3,3	2,3	2,5	4,3	2,2	1,4	6,0	0,0	3,4	3,3	0,0	2,5	2,7	
2. Przesłanki zastąpienia podatku rolnego podatkiem ryczałtowym:														
a) większy związek ze skalą i efektywnością produkcji	17,6	25,6	25,4	22,2	23,6	24,7	26,7	8,7	19,2	29,6	23,5	22,4	23,1	
b) poziom podatku można byłoby uzależnić od typu prowadzonej działalności	32,4	28,2	28,8	26,7	27,4	31,5	31,1	43,5	32,1	31,5	38,2	27,2	29,8	
c) podatek ryczałtowy byłby większym motywatorem przejścia na ogólne zasady opodatkowania podatkiem dochodowym	21,3	16,2	21,2	15,6	22,3	15,1	24,4	13,0	16,7	13,0	26,5	19,0	19,6	
d) umożliwiała zmianę obciążeń podatkowych, w zależności od sytuacji finansowej w rolnictwie	23,1	23,1	22,0	31,1	19,7	26,0	13,3	34,8	24,4	24,1	11,8	25,2	22,5	
e) inna odpowiedź	5,6	6,8	2,5	4,4	7,0	2,7	4,4	0,0	7,7	1,9	0,0	6,1	5,0	

Źródło: Opracowanie własne.

darstw powyżej 40 ESU. W przypadku kryterium podziału gospodarstw według typu rolniczego najwyższy udział odpowiedzi dotyczył tych o typie „zwierzęta ziarnożerne” (38,2%), natomiast w przypadku pozostałych grup nie odnotowano zasadniczych różnic. Według kryterium powierzchni UR najwyższy poziom akceptacji dla tej odpowiedzi stwierdzono w grupie gospodarstw do 15 ha UR (32,4%). Zdania, że przesłanką zastąpienia podatku rolnego podatkiem ryczałtowym jest większy związek ze skalą i efektywnością produkcji było 23,1% rolników. Dotyczyło to zwłaszcza gospodarstw o typie „zwierzęta w systemie wypasowym, w tym krowy mleczne” (29,6%). Akceptacja dla tej odpowiedzi zwiększała się wraz ze wzrostem siły ekonomicznej gospodarstw i w grupie 16–40 ESU wyniosła 26,7%. W przypadku gospodarstw o sile ekonomicznej powyżej 40 ESU udział tej odpowiedzi zmniejszył się wydatnie, tj. do 8,7%. Wraz ze zwiększeniem powierzchni UR gospodarstwa rosła także akceptacja dla tej odpowiedzi, do 25,6% w grupie obszarowej 15–30 ha UR. Przesłanką zastąpienia podatku rolnego podatkiem ryczałtowym zdaniem 22,5% rolników może być fakt, że umożliwia zmianę obciążeń podatkowych w zależności od sytuacji finansowej w rolnictwie. Dotyczyło to zwłaszcza gospodarstw najsilniejszych pod względem ekonomicznym (34,8%) oraz tych o typie „mieszane” (25,2%). Najmniejszą akceptację dla tej odpowiedzi odnotowano w przypadku gospodarstw o sile ekonomicznej 16–40 ESU (13,3%) oraz w tych o typie rolniczym „zwierzęta ziarnożerne” (11,8%). Powierzchnia UR nie różnicowała udziału tej odpowiedzi, który wynosił 22,0–23,1%. Zdaniem 19,6% rolników uzasadnieniem zastąpienia podatku rolnego podatkiem ryczałtowym może być to, że podatek ten byłby większym motywatorem przejścia na ogólne zasady opodatkowania podatkiem dochodowym. Tego zdania byli zwłaszcza rolnicy prowadzący gospodarstwa o typie „zwierzęta ziarnożerne” (26,5%) oraz o sile ekonomicznej 16–40 ESU (24,4%). Rolnicy z gospodarstw o powierzchni do 15 ha UR oraz powyżej 30 ha UR na bardzo zbliżonym poziomie byli zwolennikami tej odpowiedzi (21,2–21,3%). Najniższą akceptację dla tej odpowiedzi stwierdzono w gospodarstwach o typie rolniczym „zwierzęta w systemie wypasowym, w tym krowy mleczne” oraz w najsilniejszych pod względem ekonomicznym (po 13%).

Wnioski

W opracowaniu przedstawiono opinie rolników dotyczące wprowadzenia podatku dochodowego w rolnictwie, stóp podatkowych oraz zasadności zastąpienia podatku rolnego podatkiem ryczałtowym. Na podstawie przeprowadzonych analiz sformułowano następujące wnioski:

1. Zasadniczą korzyścią z wprowadzenia podatku dochodowego w rolnictwie będzie to, że obciążenie z tego tytułu wystąpi jedynie w sytuacji uzyskania dochodu. W przypadku natomiast poniesienia straty podatek nie będzie płacony, podczas gdy podatek rolny płaci się bez względu na uzyskany wynik finansowy z gospodarstwa. Zdaniem rolników, korzyścią z wprowadzenia tego podatku będzie to, że potencjalnie wyższy podatek zapłacą rolnicy prowadzący gospodarstwa silniejsze pod względem ekonomicznym. Nie jest to jednak takie jednoznaczne, gdyż mogą oni wykorzystywać ulgi i odliczenia podatkowe, co może w wydatny sposób przyczynić się do zmniejszenia ich obciążeń podatkowych. Jest to o tyle ważne, że zdaniem zdecydowanej większości rolników podatek dochodowy powinien stanowić w całości dochód budżetu gminy (tak jak dotychczasowy podatek rolny).
2. Akceptowaną przez większość rolników stopą podatku dochodowego jest 3%, a następnie ewentualnie 8,5%. Fakt uwzględniania lub nieuwzględniania kosztów pracy rolnika i jego rodziny nie różnicował zasadniczo odpowiedzi w tym zakresie. Opodatkowanie na zasadach podatku dochodowego od osób fizycznych i prawnych nie spotkało się z aprobatą rolników.
3. Zasadniczą przesłanką wprowadzenia podatku ryczałtowego w miejsce rolnego jest to, że poziom tego podatku można byłoby uzależnić od typu prowadzonej działalności oraz od skali i efektywności produkcji. Zdaniem rolników, podatek ryczałtowy powinien być zróżnicowany, uzależniony także od sytuacji finansowej w rolnictwie. Przy ustalaniu kwoty podatku ryczałtowego powinno się głównie brać pod uwagę skalę produkcji określoną wielkością sprzedaży oraz typ produkcji rolniczej i jej związek z powierzchnią UR.

Literatura

- CHMIELEWSKA M., 2009: Podatek rolny w relacji do zasobów czynników wytwórczych gospodarstw rolniczych. Zeszyty Naukowe SGGW w Warszawie, Ekonomika i Organizacja Gospodarki Żywnościowej, nr 78.
- GRUZIEL K., 2008: Konsekwencje finansowe wprowadzenia podatku dochodowego w indywidualnych gospodarstwach rolniczych. Zeszyty Naukowe SGGW w Warszawie, Ekonomika i Organizacja Gospodarki Żywnościowej, nr 72.
- GRUZIEL K., 2009: Różnicowanie obciążeń podatkowych z tytułu podatku rolnego w indywidualnych gospodarstwach rolnych. Zeszyty Naukowe SGGW w Warszawie, Ekonomika i Organizacja Gospodarki Żywnościowej, nr 79.
- HANUSZ A., 1996: Polityka podatkowa w zakresie różnicowania obciążeń dochodów rolniczych w Polsce. Wydawnictwo Uniwersytetu Marii Curie-Skłodowskiej, Lublin.
- HEIJMAN W., KRZYŻANOWSKA Z., GĘDEK S., KOWALSKI Z., 1997: Ekonomika rolnictwa. Zarys teorii. Fundacja Rozwój SGGW, Warszawa.

- LANDRETH H., COLANDER D.C., 1998: Historia myśli ekonomicznej. Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- MĄDRA M., 2009: Obciążenie podatkiem rolnym indywidualnych gospodarstw rolnych. Zeszyty Naukowe SGGW w Warszawie, *Ekonomika i Organizacja Gospodarki Żywnościowej*, nr 79.
- PODSTAWKA M., 1995: Opodatkowanie rolnictwa i perspektywy jego zmian w Polsce. Wydawnictwo SGGW, Warszawa.
- ROSIŃSKI R., 2011: Opodatkowanie działalności rolniczej i gospodarczej w Polsce. Zeszyty Naukowe SGGW w Warszawie, *Ekonomika i Organizacja Gospodarki Żywnościowej*, nr 88.
- Ustawa z 28 czerwca 1950 r. o podatku gruntowym, Dz.U. z 1950 r. Nr 27, poz. 250.
- Ustawa o podatku rolnym z dnia z dnia 15 listopada 1984 r., Dz.U. z 1993 r. Nr 94, poz. 431.
- Ustawa o zmianie ustawy o podatku rolnym z dnia 10 października 2002 r., Dz.U. z 2002 r. Nr 200, poz.1680.
- WASILEWSKI M., GRUZIEL K., 2007: Podatek dochodowy w opiniach rolników. *Zagadnienia Ekonomiki Rolnej*, nr 2.
- WASILEWSKI M., GRUZIEL K., 2008: Podatek dochodowy w indywidualnych gospodarstwach rolniczych – koncepcja i skutki. *Zagadnienia Ekonomiki Rolnej*, nr 1.
- ZAWADZKA D., STRZELECKA A., SZAFRANIEC-SILUTA E., 2011: Znaczenie fiskalne podatku rolnego w gminach Pomorza Środkowego. Zeszyty Naukowe SGGW w Warszawie, *Ekonomika i Organizacja Gospodarki Żywnościowej*, nr 88.

Selected aspects of income taxation introduction in agriculture farms

Abstract

The elaboration presents farmers opinions concerning introducing income tax in agriculture farms, level of assessment rate and the legitimacy for replacing agriculture tax by lump-sum tax. The principle benefit of introducing the income tax in agriculture is the fact that the burden from this title will appear only situation when the farm obtains income. Furthermore higher income tax will be paid by farms with higher economic power. Accepted by majority assessment tax rate is 3% or 8.5%. Taxation based on income tax rules according to tax on physical and on legal bodies did not meet the approval of farmers. In farmer's view the lump-sum tax, replacing agriculture tax, should be diversified according to financial situation in agriculture. The established amount of these tax should concern mainly the scale and type of agriculture production as well as it's relation to cropland area.

Kinga Gruzziel

Katedra Ekonomii i Polityki Gospodarczej
Szkoła Główna Gospodarstwa Wiejskiego w Warszawie

Opodatkowanie rolnictwa w krajach Unii Europejskiej¹

Wstęp

Opodatkowanie rolnictwa jest aspektem polityki podatkowej, będącej sposobem oddziaływania państwa na podległe podmioty w taki sposób, aby zapewnić dochody budżetowe umożliwiające realizowanie celów o charakterze gospodarczym i społecznym. Współczesne systemy podatkowe pełnią istotną rolę w procesach ekonomicznych, znacząco wpływając na kondycję podmiotów uczestniczących w procesie gospodarowania oraz stymulując konkurencyjność danego kraju. Systemom podatkowym przypisywane są funkcje: stabilizacji dochodów budżetu państwa, wspomagania rozwoju sektorów gospodarczych poprzez uznaniową politykę fiskalną, kształtowania procesu prywatyzacji gospodarki publicznej, tworzenia warunków do oszczędzania zasobów, akumulacji kapitału oraz oszczędności gospodarstw domowych [Rosiński 2008, s. 38].

Sprawny system podatkowy charakteryzuje pięć cech określanych jako pożądanego [Stiglitz 2004, s. 550–551]:

- efektywność ekonomiczna zapewniająca skuteczną alokację zasobów,
- prostota administracyjna,
- elastyczność umożliwiającą sprawne reagowanie na zmiany warunków gospodarowania,
- odpowiedzialność polityczna,
- sprawiedliwe traktowanie poszczególnych jednostek współtworzących system podatkowy.

W literaturze przedmiotu kwestie opodatkowania rolnictwa traktowane są dwójako. Ekonomiści rolnictwa traktują specyfikę niniejszego sektora (m.in. sezonowość, przestrzenność, warunkowanie czynnikami biologicznymi i przyrodniczymi) jako wyróżnik warunkujący funkcjonowanie tego segmentu gospodar-

¹Praca naukowa finansowana ze środków na naukę w latach 2009–2011 jako własny projekt badawczy MNiSW nr N N113 032535.

ki. Coraz częściej współczesne teorie traktują rolnictwo jako integralny element procesu wzrostu gospodarczego [Tomczak 2005, s. 9].

Sprawiedliwy system podatkowy nie dyskryminuje żadnego podatnika ani nie oddziałuje negatywnie na zachowania gospodarcze, nie ogranicza również zdolności kreowania dochodu i nie narusza majątku podatnika. W tej kategorii mieści się także neutralność podatków, co oznacza, że system podatkowy nie powinien ograniczać zachowań prorozwojowych.

Współczesne systemy opodatkowania rolnictwa w Unii Europejskiej (UE) kształtowały się w okresie powojennym. W większości krajów wysoko rozwiniętych przeprowadzono reformy podatkowe dostosowujące ustawodawstwo do współczesnego poziomu rozwoju gospodarczego. Preferencyjne traktowanie rolnictwa w kwestiach podatkowych jest uzasadnione uzależnieniem produkcji rolniczej od czynników przyrodniczo-klimatycznych. W krajach UE rolnicy na ogół podlegają tym samym regulacjom podatkowym co inne grupy społeczno-zawodowe. Działalność rolnicza podlega głównie podatkowi dochodowemu od wypracowanych dochodów, a odmienne rozwiązania konstrukcyjne skutkują mniejszymi obciążeniami fiskalnymi.

Cel i metody badań

Celem opracowania jest określenie zasad i zakresu opodatkowania gospodarstw rolniczych w wybranych krajach Unii Europejskiej. Przedstawiono główne wzorce opodatkowania oraz najistotniejsze konstrukcje podatkowe w rolnictwie krajów UE. Do potrzeb analizy dokonano celowego wyboru krajów będących przedmiotem dedukcji. Kryterium doboru stanowiło zróżnicowanie założeń i funkcjonowania opodatkowania rolnictwa. Analizę przeprowadzono na podstawie dostępnej literatury przedmiotu dotyczącej podjętej tematyki badawczej. Przedstawiono ogólne założenia opodatkowania rolnictwa w Unii Europejskiej oraz schematy opodatkowania dochodów uzyskiwanych tytułem prowadzenia działalności rolniczej. Zaprezentowano dwa obowiązujące modele opodatkowania dochodów: opodatkowanie na zasadach ogólnych oraz opodatkowanie preferencyjne.

Modele opodatkowania rolnictwa w UE

Podatek rolny występuje w wielu krajach UE i jest elementem systemów podatkowych funkcjonujących w danym państwie. Cechą charakterystyczną podatku rolnego nie jest fakt powiązania z potencjalnym lub rzeczywistym dochodem

rolniczym, a powiązanie z działalnością rolniczą. Konstrukcje, które są stosowane w UE mają zróżnicowany charakter – podatku dochodowego, majątkowego, przychodowego, produkcyjnego oraz formę mieszaną [Podstawka 1995, s. 24–26]. Powszechną zasadą jest traktowanie podatku rolnego jako instrumentu polityki ekonomicznej, gospodarczej i fiskalnej, między innymi poprzez kształtowanie wysokości dochodów uzyskiwanych przez rolników.

W większości krajów UE systemy opodatkowania rolnictwa nie są wyodrębnione z systemów funkcjonujących w danym państwie. Opodatkowaniu podlegają dochody uzyskiwane z działalności rolnej. Ze względu na specyfikę rolnictwa często stosowane są konstrukcje służące zmniejszeniu ciężaru podatkowego ponoszonego przez rolników.

W UE dochody uzyskiwane przez rolników pierwotnie były opodatkowane według schematu majątkowego – wyznaczano średnie dochody na podstawie posiadanego areálu lub pogłowia zwierząt. Taki system opodatkowania odpowiadał pierwotnemu charakterowi rolnictwa. Obecnie gospodarstwa przekształciły się w wyspecjalizowane przedsiębiorstwa produkcyjne i to przyczyniło się do rezygnacji z majątkowej konstrukcji podatku rolnego. Podatek rolny jest zróżnicowany przez przyjęcie odmiennych zasad ustalania podstawy opodatkowania, czy różnych definicji przychodów i kosztów.

W UE zastosowanie znalazły dwa modele opodatkowania [Przygodzka 2006, s. 208]:

- dochody uzyskiwane z działalności rolniczej są traktowane na równi z pozostałymi dochodami (Wielka Brytania, Irlandia, Dania, Szwecja),
- dochód uzyskiwany z produkcji rolniczej obliczany jest według odmiennych reguł (Niemcy, Francja, Włochy).

Ważną cechą systemów opodatkowania rolnictwa w większości krajów unijnych jest brak obowiązku prowadzenia rachunkowości, ale wybrane państwa stosują system zachęt do prowadzenia księgowości (m.in. możliwość odliczania od przychodów kosztów obsługi księgowej – Francja, Niemcy, Holandia).

W modelach opodatkowania rolnictwa w UE za podstawę opodatkowania przyjmuje się dochód netto, rozumiany jako przychód z działalności rolniczej pomniejszony o koszty poniesione w związku z prowadzeniem gospodarstwa rolnego. Należy podkreślić, że w większości państw europejskich, odmiennie niż w polskim systemie podatkowym, do podstawy opodatkowania wliczane są środki pomocowe otrzymywane zarówno z budżetów krajowych, jak i z UE.

W krajach UE wyodrębnia się trzy najważniejsze konstrukcje obciążające rolnictwo. Pierwszą grupę stanowią podatki dochodowe, w tym osobisty podatek dochodowy obciążający osoby fizyczne oraz podatek korporacyjny odnoszący się do osób prawnych. Cechą charakterystyczną podatków dochodowych jest nawiązanie bezpośrednio do nadwyżki ekonomicznej w postaci wypracowa-

nego dochodu. Wśród podatków majątkowych tworzących drugą grupę należy wymienić podatek od nieruchomości, podatek od przeniesienia własności oraz podatek od sprzedaży. Wśród konstrukcji podatków majątkowych mających zastosowanie w UE można ponadto wyodrębnić podatki od posiadania majątku lub jego części (od nieruchomości, rolny) oraz od przyrostu majątku (od spadków i darowizn). Trzecią grupę najistotniejszych konstrukcji podatkowych w UE tworzą podatki pośrednie, z najbardziej efektywnym i w najwyższym stopniu zharmonizowanym podatkiem od towarów i usług.

Opodatkowanie dochodów z działalności rolniczej na zasadach ogólnych

W grupie krajów UE, w których opodatkowanie rolnictwa podlega zasadom ogólnym można wymienić Wielką Brytanię i Irlandię. W angielskim systemie podatkowym dochody uzyskiwane z działalności rolniczej nie są traktowane preferencyjnie, a gospodarstwa rolnicze nie podlegają szczególnym zasadom podatkowym. W tym systemie prawa nie ma precyzyjnej definicji dochodu. Występujące kategorie przychodów ujęte są w sześć ceduł określonych symbolami od A do F, wstępnie opodatkowane podatkiem proporcjonalnym, a następnie podatkiem progresywnym. Zgodnie z brytyjskim prawem podatkowym, działalność rolnicza jest uwzględniona w cedule D1, czyli jest zaliczana do działalności handlowej. Stawki podatku w zależności od osiągniętego dochodu kształtują się w przedziale od 10 do 40%.

Rolnicy w Wielkiej Brytanii w kwestiach podatkowych traktowani są na równi z pozostałymi podatnikami. Korzystają z prawa do pomniejszania dochodu o ustalone ustawowo kwoty, ale, tak jak pozostali przedsiębiorcy, zobowiązani są do prowadzenia rachunkowości. Podstawą opodatkowania działalności rolniczej jest dochód netto skorygowany o koszty związane z prowadzeniem produkcji rolnej. Podstawą określania dochodu rolnika i podatku należnego budżetowi państwa są księgi rachunkowe.

W brytyjskim systemie podatkowym obowiązującym rozwiązaniem jest możliwość szacowania dochodu do opodatkowania na podstawie średniej z dwóch lat. Wśród mogących skorzystać z tej możliwości ustawodawca wymienia rolników, artystów i pisarzy. Szczególne rozwiązania odnoszą się do podatników, dla których działalność rolnicza nie jest głównym rodzajem działalności gospodarczej. Straty powstałe w związku z działalnością rolniczą mogą oni odliczać na łagodniejszych zasadach niż rozliczający się według reguł ogólnych. Możliwość rozliczania strat w rolnictwie może być stosowana w ciągu 5 kolejnych lat. Rozwiązanie to pomniejsza wartość obciążeń fiskalnych. Formą

preferencji podatkowej jest również możliwość odliczania od dochodu przed opodatkowaniem części poniesionych kosztów. Ustawodawca brytyjski przewiduje możliwość dokonania odpisów na fundusz inwestycyjny w wysokości 25% dochodu rocznie.

W Irlandii, podobnie jak w Wielkiej Brytanii, dochody z prowadzenia działalności rolniczej traktowane są na równi z dochodami osiąganymi z innych źródeł i podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym od dochodów osobistych. Rolnicy będący osobami fizycznymi płacą podatek dochodowy od osób fizycznych jeśli gospodarstwo jest prowadzone jako przedsiębiorstwo, a dochód podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych. Gospodarstwa prowadzone w formie spółek osobowych nie podlegają opodatkowaniu jako takie, a opodatkowaniu podlegają dochody poszczególnych udziałowców.

W irlandzkim systemie podatkowym dochody podlegające opodatkowaniu pogrupowano w cztery główne schematy:

- C – odsetki,
- D – dochody z własności, handlu, działalności gospodarczej, dochody niezaliczane do innych schematów,
- E – dochody z tytułu zatrudnienia, emerytury,
- F – dochody uzyskane z budżetu państwa.

Podatek dochodowy od osób fizycznych obciąża wszystkie dochody osiągnięte przez osoby fizyczne i wspólników spółek osobowych. Podstawowa stawka podatku dochodowego od osób fizycznych wynosi 20%, a stawka podwyższona 42%. Wysokość dochodów opodatkowana według stawki podstawowej jest uzależniona od statusu osoby fizycznej. Dochody przekraczające określone kwoty są obciążone stawką podwyższoną. Podatek należny od osób fizycznych obniża kwota wolna od podatku, której wysokość jest uzależniona od kategorii podatnika (osoby rozliczające się indywidualnie, małżonkowie rozliczający się wspólnie). W Irlandii przyjęto brytyjską zasadę płacenia podatku PAYE (pay as you earn – płać jak zarabiasz). Podatek pracownika jest potrącany przez jego pracodawcę. Osoby samozatrudnione, prowadzące samodzielną działalność gospodarczą są zobowiązane do uiszczania podatków poprzez system samodzielnego rozliczania – Self Assessment [Andersen i in. 2002, s. 71].

Formą preferencji podatkowej dla rolników w Irlandii jest wybór sposobu obliczania dochodu do opodatkowania. Dochód podlegający opodatkowaniu można określać na podstawie zapisów ksiąg rachunkowych, lub na podstawie przeciętnego dochodu z trzech poprzednich lat. Wybór formy uproszczonej obciąża rolnika do stosowania tego rozwiązania przez okres minimum 3 lat. Rolnikom, podobnie jak pozostałym grupom podatników, oprócz kwoty zwolnionej z opodatkowania przysługuje możliwość skorzystania z ulg od dochodu z tytułu wychowywania dzieci.

W grupie dodatkowych korzyści podatkowych przysługujących rolnikom w Irlandii przewidziano możliwość obniżenia dochodu do opodatkowania z tytułu zakupu budynków gospodarczych (15% całkowitych wydatków poniesionych w ciągu sześciu lat i 10% w siódmym roku), obniżenia podatku na skutek niskich dochodów, stanu zdrowia i wieku podatnika. Rolnicy dokonujący inwestycji o charakterze proekologicznym mogą wykorzystać dodatkowy instrument podatkowy w postaci odliczeń poniesionych kosztów (w wysokości nie większej niż 50% poniesionych wydatków). W prawodawstwie irlandzkim funkcjonuje rozwiązanie zachęcające do przekazywania gospodarstw młodym rolnikom. Na okres czterech lat po dokonaniu transferu ziemi rolnikowi przysługuje 100% ulgi inwentarzowej. Irlandzki system podatkowy przewiduje możliwość preferencji podatkowych dla rolników zmniejszających emitowanie zanieczyszczeń do środowiska. Polityka ekologiczna jest premiowana zwłaszcza w odniesieniu do rolników posiadających plany zarządzania produkcją odpadów. W pierwszym roku rolnik może odliczyć 50% poniesionych wydatków. Pozostałą wartość nakładów inwestycyjnych może odpisać przez siedem kolejnych lat. W grupie wydatków zaklasyfikowano koszty przechowania, wody, gnojowicy oraz niektóre rodzaje budynków gospodarczych [Andersen i in. 2002, s. 72].

Preferencyjne opodatkowanie dochodów z działalności rolniczej w UE

Wśród krajów UE, w których zastosowano preferencyjne traktowanie rolnictwa w kwestiach podatkowych można wymienić m.in. Austrię, Niemcy i Włochy. W rozwiązaniach austriackiego systemu podatkowego dochody z działalności rolniczej prowadzonej przez osobę fizyczną podlegają podatkowi dochodowemu od osób fizycznych. Działalność rolnicza podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym według skali progresywnej, a stawki podatku Einkommensteuer zawierają się między 0–50%. Gospodarstwa rolnicze posiadające osobowość prawną podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych ze stawką 25%.

W opodatkowaniu działalności rolniczej w Austrii przedmiotem opodatkowania jest uzyskany dochód, określony jako wartość przychodów pomniejszonych o koszty poniesione w celu uzyskania tych przychodów i specjalne potrącenia. Podstawową formą preferencji dla gospodarstw rolnych jest możliwość prowadzenia uproszczonej rachunkowości. Możliwość ta jest przewidziana dla gospodarstw o najniższej wartości przychodów i o najmniejszej wartości szacunkowej. Jednostki uzyskujące najniższy poziom przychodów są uprawnione do korzystania z tej formy premiowania, ale tylko wtedy, gdy obroty w kolejnych

latach nie osiągną wartości 400 tys. euro. Przekroczenie tej kwoty powoduje automatycznie konieczność prowadzenia pełnej rachunkowości. Drugą grupę gospodarstw korzystających z preferencji stanowią jednostki, których wartość szacunkowa nie przekracza 150 tys. euro. Wskaźnik ten określa potencjał produkcyjny gospodarstwa, jednak nie odpowiada jego wartości rynkowej. Wartość szacunkową gospodarstwa określają odpowiednie władze podatkowe na podstawie obowiązujących reguł i norm. Prowadzący gospodarstwa o niskiej wartości szacunkowej mogą wybrać ryczałtową formę rozliczania uzyskanych dochodów. Rolnicy w gospodarstwach o wartości szacunkowej pomiędzy 65,5–150 tys. euro mają prawo do traktowania 70% uzyskanych przychodów, jako koszty ich uzyskania. W jednostkach, których wartość szacunkowa nie przekracza 65 tys. euro podatek jest określany na podstawie wartości szacunkowej gospodarstwa zgodnie z poniższymi zasadami:

- poniżej 15,5 tys. euro, stawka podatku wynosi 37% wartości gospodarstwa,
- 15,5–36,5 tys. euro, stawka podatku wynosi 41% wartości gospodarstwa,
- 36,5–65 tys. euro, stawka podatku wynosi 45% wartości gospodarstwa.

Od 2004 roku w austriackim systemie podatkowym funkcjonuje rozwiązanie skierowane do podmiotów prowadzących działalność rolniczą. Reinwestowanie wypracowanych zysków w kwocie nieprzekraczającej 100 tys. euro pozwala na stosowanie stawki podatkowej pomniejszonej o połowę. Ponadto prowadzący działalność rolniczą mogą wybrać indywidualnie ustalony rok podatkowy mimo tego, że ogólnie obowiązującym okresem podatkowym jest rok kalendarzowy.

W niemieckim systemie podatkowym funkcjonuje konstrukcja podatku rolnego opartego na kategorii dochodu. Preferencje podatkowe odnoszące się do rolnictwa dotyczą m.in. prowadzenia ksiąg rachunkowych, wyłączeń i obniżek stawek podatkowych. Niemieckie ustawodawstwo wymienia 7 głównych źródeł przychodów, z których dochód podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych, a wśród nich znajduje się działalność w zakresie rolnictwa i leśnictwa. Aby działalność podatnika w zakresie rolnictwa mogła być uznana za podlegającą opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych musi być podjęta i prowadzona z zamiarem osiągnięcia zysku, wykonywana na własny rachunek, mieć charakter ciągły, dodatkowo powinna być związana z uczestnictwem w ogólnym obrocie gospodarczym [Hybka 2005, s. 14]. Za dochody z produkcji rolniczej i leśnej uważa się m.in. przychody uzyskane z uprawy roślin ogrodniczych, sadowniczych, winorośli, hodowli zwierząt gospodarskich, użytkowania ziemi. W Niemczech podatek dochodowy płacony przez rolników jest konstrukcją opartą na stawkach progresywnych.

Rozwiązania niemieckiego systemu podatkowego przewidują wsparcie dla rolnictwa poprzez wprowadzanie specjalnych systemów szacowania dochodu z działalności rolniczej, zasad prowadzenia ksiąg rachunkowych oraz wyłączeń

i obniżek stawek podatkowych. Dochody z prowadzenia działalności rolniczej mogą być wyznaczone według czterech metod:

- na podstawie prowadzonych ksiąg rachunkowych (dochód stanowi różnica między aktywami gospodarstwa na koniec bieżącego roku, a aktywami gospodarstwa na koniec roku ubiegłego, skorygowany odpowiednio o zmniejszenia lub zwiększenia),
- na podstawie posiadanych zasobów, tzw. uproszczona księgowość,
- na podstawie metody liniowej opartej na ekonomicznej wartości ziemi,
- na podstawie wyceny dochodu przeprowadzonej przez organy władzy skarbowej.

W Niemczech najczęściej dochody określone są z wykorzystaniem metody liniowej, co wynika z faktu, że stosując to rozwiązanie dochód jest niższy od kwoty obliczonej na podstawie ksiąg rachunkowych [Przygodzka 2006, s. 209].

Obowiązującą w niemieckim systemie podatkowym jest progresywna skala podatkowa, a stawki podatku zawierają się pomiędzy 15 a 42%. Funkcjonującym rozwiązaniem jest kwota wolna od podatku obowiązująca wszystkich podatników, w tym i rolników, ale jest ona odmienna w zależności od kategorii podatnika. Charakter preferencyjny w niemieckim rolnictwie mają również stosowane systemy zachęt polegające m.in. na umożliwieniu właścicielom gospodarstw rolnych odliczenia kosztów związanych z obsługą księgową.

Uzyskiwane dochody z prowadzenia działalności rolniczej we Włoszech są zaliczane do kategorii opodatkowanych podatkiem dochodowym, ale są traktowane w sposób preferencyjny. Dochód podlegający opodatkowaniu jest ustalany w odrębny, bardziej korzystny sposób niż to ma miejsce w pozostałych rodzajach dochodów. We Włoszech dochody podlegające opodatkowaniu podzielono na sześć kategorii:

- dochody z posiadania nieruchomości, w tym dochody z działalności rolniczej i leśnej,
- dochody z inwestycji kapitałowych,
- dochody z tytułu stosunku służbowego,
- dochody ze świadczenia usług i działalności gospodarczej,
- dochody z handlu i przemysłu,
- dochody z innych źródeł.

Podstawę odliczenia podatku w rolnictwie tworzą tzw. wartość katastralna ziemi i dochód, który obejmuje:

- dochód z produkcji rolnej określany jako dochód rolny,
- dochód gruntowy utożsamiany z rentą gruntową i uzależniony od jakości ziemi.

Podatnicy podatku dochodowego, w tym również rolnicy, mogą odliczyć od dochodu do opodatkowania ulgi związane z utrzymaniem członków rodziny (żony

i małoletnich dzieci) oraz określaną corocznie kwotę tzw. minimum życiowego. We włoskim systemie podatkowym każdy podatnik ma prawo odliczyć od ogólnego dochodu 19% udokumentowanych wydatków poniesionych na leczenie, odsetki od kredytów hipotecznych oraz darowizny na rzecz organizacji charytatywnych.

Rozwiązania systemu podatkowego obowiązującego we Włoszech przewidują dwa sposoby opodatkowania dochodów z produkcji rolnej: zasady standardowe obowiązujące wszystkich podatników oraz preferencyjne, oparte na wartościach katastralnych obowiązujących właścicieli gospodarstw rolnych. Te rozwiązania sprzyjają łagodniejszemu opodatkowaniu rolnictwa względem innych działów gospodarki. Normy katastralne nieuwzględniające poniesionych nakładów inwestycyjnych, bieżących wydatków i zysków osiągniętych w wyniku prowadzonej produkcji, znacząco obniżają obciążenia podatkowe, ale jednocześnie hamują przemiany strukturalne rozdrobnionego rolnictwa [Serowa, Khramowa, Maslenkova 2000, s. 11].

Wnioski

W opracowaniu przedstawiono funkcjonujące w wybranych krajach Unii Europejskiej modele opodatkowania rolnictwa z uwzględnieniem szczególnych rozwiązań dotyczących gospodarstw rolnych. Na podstawie przeprowadzonych badań sformułowano następujące wnioski:

1. W krajach UE objętych analizą stosowane są podobne systemy opodatkowania dochodów. Zasadniczo dochody uzyskiwane z działalności rolniczej podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym, a różnice dotyczą rozwiązań przyjętych w zakresie sposobu określania dochodu.
2. W większości krajów UE gospodarstwa rolne prowadzone są w formie gospodarstw rodzinnych, nieposiadających osobowości prawnej, a dominującym podatkiem jest podatek dochodowy od osób fizycznych. Obowiązujące rozwiązania potwierdzają równe traktowanie w kwestiach podatkowych rolników i pozostałych podatników. Potwierdza to bezpodstawność traktowania rolnictwa jako enklawy gospodarczej.
3. W systemach podatkowych UE najczęściej wykorzystywanymi formami preferencji są uproszczone formy rachunkowości. W rozwiązaniach konstrukcji podatkowych UE wspieranie rolnictwa nie ogranicza się do zwolnienia z obowiązku podatkowego, ale polega na wprowadzaniu pewnych ułatwień i usprawnień, które motywują podatników m.in. do zwiększania aktywności gospodarczej.
4. W krajach UE, w przeciwieństwie do polskich rozwiązań, subsydia przyznawane rolnikom przez UE podlegają opodatkowaniu według trzech sche-

matów: subsydia wliczane do dochodu podlegającego opodatkowaniu (Holandia), podlegające opodatkowaniu według ustalonej stawki (Belgia) oraz podlegające opodatkowaniu tylko do określonych granic (Hiszpania).

Literatura

- ANDERSEN F., ASHEIM L., MITTENZWEI K., VEGGELAND F.: *Taxation of a Agriculture in selected countries. Study of United States, Canada, Australia, Germany, United Kingdom, Ireland, France, Switzerland, and Italy with relevance to the WTO*. Norwegian Agricultural Economics Research Institute, Oslo 2002.
- SEROWA E., KHRAMOWA I., MASLENKOWA U.: *Taxation in Agriculture*, Institute for the Economy in Transition, Moscow 2000.
- HYBKA M.: *Opodatkowanie dochodów osób fizycznych w Republice Federalnej Niemiec*. Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Poznaniu, Poznań 2005.
- TOMCZAK F.: *Gospodarka rodzinna w rolnictwie: uwarunkowania i mechanizmy rozwoju*. Instytut Rozwoju Wsi i Rolnictwa, Warszawa 2005.
- PODSTAWKA M.: *Opodatkowanie rolnictwa i perspektywy jego zmian w Polsce*, Wydawnictwo SGGW, Warszawa 1995.
- ROSIŃSKI R.: *Polski system podatkowy. Poszukiwanie optymalnych rozwiązań*. Centrum Doradztwa i Informacji Difin Sp. z o.o., Warszawa 2008.
- STIGLITZ J. E.: *Ekonomia sektora publicznego*. Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2004.

Taxation of agriculture in the UE

Abstract

The paper identifies the main objectives of taxation of agriculture in selected countries of the European Union. Presents selected solutions of taxation of agriculture in general and preferential terms.

Taxation of income from agricultural activities is a natural direction of changes in tax systems. Tax policy in the EU, in relation to agriculture, to the extent possible effect to the principle of fair taxation. Diversifying the EU rules and tax structure allows the taxation of income from agricultural activities without compromising the ability of farm development. Special treatment of agriculture in the fiscal dimension is expressed through the tax structure elements (relief, exemptions, exclusions).

Optymalizacje podatkowe jako przykład strategii podatkowych

Wstęp

Obciążenia podatkowe dla jednostek gospodarczych prowadzących działalność gospodarczą stanowią jeden z obszarów niekończących się poszukiwań rozwiązań, które spowodują znaczące ograniczenie bądź też wyeliminowanie opodatkowania. Z punktu widzenia podmiotu gospodarczego obciążenia podatkowe, nazywane często obciążeniami fiskalnymi, traktowane są jako zbyt ciężkie obciążenie i dlatego obszar ten cieszy się dużym zainteresowaniem. Doradcy podatkowi upatrują w tej dziedzinie źródeł swoich przychodów, a podmioty prowadzące działalność gospodarczą poszukują w tym obszarze możliwości ograniczenia kosztów prowadzenia działalności gospodarczej.

Na uwagę zasługuje fakt, że w ślad za zmieniającymi się przepisami regulującymi opodatkowanie, pojawiają się „recepty” na ograniczenie podstawy opodatkowania. Organy skarbowe próbują zidentyfikować te obszary i w kolejnych zmianach zapisów ustawowych wyeliminować ewentualne słabości, a następnie proces zaczyna się od nowa.

Podstawowym dokumentem regulującym opodatkowanie osób prawnych jest ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych z 1992 roku, która podlegała zmianom. W myśl zapisów ustawy, opodatkowaniu podlega dochód ustalony jako różnica między przychodami a kosztami jego uzyskania. Począwszy od 2004 roku tak ustalony dochód opodatkowany jest stawką w wysokości 19%. Stawka ta jednak wydaje się zbyt wysoka dla wielu jednostek, stąd ciągle poszukiwanie rozwiązań polegających na ograniczeniu opodatkowania, powszechnie określanymi jako „optymalizacje podatkowe”. W zależności od stosowanych rozwiązań częstym określeniem takich działań jest tzw. restrukturyzacja podatkowa.

Restrukturyzacja podatkowa (inaczej optymalizacja) polega na przeprowadzeniu analizy posiadanych przez podmiot składników majątkowych i następnie znalezienie takiego sposobu ich zagospodarowania, aby wyeliminować opodatkowanie, bądź spowodować możliwość zaliczenia pewnych składników do kosztów uzyskania przychodu. Optymalizacja zobowiązania podatkowego w takim przypadku oznacza po prostu obniżenie kwoty zobowiązania podatkowego.

Stosowane w praktyce obszary potencjalnej optymalizacji zobowiązania podatkowego dotyczą między innymi:

- sprzedaży udziałów w spółce zależnej,
- sprzedaży wierzytelności handlowych o wysokim ryzyku nieściągalności,
- rozliczenia straty podatkowej,
- spłaty/kapitalizacji odsetek należnych z tytułu pożyczki,
- wykorzystania nadwyżki kosztów uzyskania przychodów nad przychodami podatkowymi,
- aportu znaku towarowego do spółki celowej.

Cel i metody badawcze

Podstawowym celem niniejszej pracy jest przedstawienie skutków podatkowych zidentyfikowanego i zastosowanego w praktyce rozwiązania, mającego na celu obniżenie wysokości płaconego podatku. Opracowanie ma rozstrzygnąć, jakie czynności zostały podjęte celem obniżenia opodatkowania i czy skutki podjętych działań były prawnie dopuszczalne.

Do napisania niniejszego referatu wykorzystane zostały materiały źródłowe stanowiące akty prawne regulujące zasady opodatkowania oraz badania własne przeprowadzone w wybranych obiektach badawczych.

Wysokość płaconego podatku w analizowanych obiektach badawczych w istotny sposób była ograniczana poprzez wniesienie w formie aportu znaku towarowego do spółki celowej zakładanej w formie spółki osobowej.

Zgodnie z przepisami ustawy Prawo własności przemysłowej¹ znakiem towarowym może być każde oznaczenie przedstawione w sposób graficzny pod warunkiem, że oznaczenie takie nadaje się do odróżnienia w obrocie towarów jednego przedsiębiorstwa od towarów innego przedsiębiorstwa. Może nim być w szczególności wyraz, rysunek, ornament, kompozycja kolorystyczna, forma przestrzenna itp. Na podstawie wyżej wspomnianej ustawy znakom towarowym mogą być udzielane prawa ochronne na okres dziesięciu lat od daty dokonania zgłoszenia do Urzędu Patentowego.

Znaki towarowe zgodnie z ustawą o podatku dochodowym od osób prawnych² (dalej: ustawa o PDOP) uznawane są za wartości niematerialne i prawne podlegające amortyzacji. Jednakże przepisy ustawy o PDOP zastrzegają, że amortyzacji podlegają znaki towarowe, które:

¹Ustawa z dnia 30 czerwca 2000 r. Prawo własności przemysłowej [Dz.U. z 2003 r. Nr 119, poz. 1117, z późn. zm.].

²Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych [Dz.U. z 2000 r. Nr 54, poz. 654, z późn. zm.].

- zostały nabyte i nadają się do gospodarczego wykorzystania w dniu przyjęcia do używania; i
- mają okres używania dłuższy niż rok; i
- są wykorzystywane przez podatnika na potrzeby związane z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą; albo
- zostały oddane przez podatnika do używania na podstawie umowy licencyjnej (sublicencji), umowy najmu, dzierżawy lub leasingu.

W konsekwencji znak towarowy spełnia ustawową definicję wartości niematerialnych i prawnych i może podlegać amortyzacji.

Odpisy amortyzacyjne dokonywane są od wartości początkowej składnika majątku. Zasadniczym wyznacznikiem dla wyceny wartości początkowej zarówno środków trwałych, jak i wartości niematerialnych i prawnych są:

- cena nabycia;
- koszt wytworzenia;
- wartość rynkowa z dnia nabycia (w przypadku nabycia w drodze spadku, darowizny lub inny nieodpłatny sposób);
- wartość poszczególnych środków trwałych, niematerialnych i prawnych, ustalona przez podatnika na dzień wniesienia wkładu lub udziału (w razie nabycia w postaci wkładu niepieniężnego (aportu) wniesionego do spółki kapitałowej lub udziału do spółdzielni³, nie wyższa niż ich wartość rynkowa).

Podmioty prowadzące działalność gospodarczą przez szereg lat wytwarzają we własnym zakresie znaki towarowe odpowiednio wypromowane na rynku, posiadające z reguły znaczną wartość rynkową, ale które nie mogą zostać ujęte w ich sprawozdaniach finansowych, ze względu na obowiązujące w tym obszarze ograniczenia zarówno ustawy o rachunkowości, jak i MSSF.

W celu wygenerowania korzyści podatkowych wynikających z tak posiadanych znaków, znaki te były wyceniane, a następnie były wnoszone w formie aportu do spółki celowej.

W konsekwencji wartość początkowa znaku towarowego w otrzymującej ten znak spółce celowej (ustalona przez podatnika) stanowiła cenę jego nabycia w myśl przepisów podatkowych.

Wyniki badań

Wybrana do badania (dobór celowy) spółka PSB, prowadząca działalność w przemyśle spożywczym, wykorzystwała z powodzeniem luki w przepisach prawnych w zakresie opodatkowania podatkiem dochodowym i przeprowadziła przedstawioną optymalizację podatkową.

³Art. 16g ust. 1 ustawy o PDOP.

W pierwszym etapie planowanej optymalizacji spółka PSB założyła spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością (dalej: Sp. z o.o.), w której posiadała 100% udziałów. Następnie tworzona była spółka celowa w formie spółki komandytowej (SPV), do której został wniesiony w formie wkładu niepieniężnego znak towarowy. Spółka PSB pełniła rolę komandytariusza w SPV, natomiast komplementariuszem spółki celowej zostawała Sp. z o.o.

Następnie SPV, stając się prawnym dysponentem prawa do znaku towarowego, udzielała licencji na jego korzystanie zarówno PSB, jak i jej akcjonariuszom korzystającym obecnie z prawa do używania znaku towarowego.

W przedstawionym referacie zostały opisane poszczególne etapy przeprowadzonej transakcji.

Etap I. Założenie spółki z ograniczoną odpowiedzialnością (Sp. z o.o.)

Zgodnie z planowanym przebiegiem transakcji, PSB zakłada Sp. z o.o., w której posiadać będzie 100% udziałów.

W oparciu o przepisy Kodeksu spółek handlowych⁴ (dalej: KSH) utworzenie sp. z o.o. przebiega w następujących etapach:

- 1) powstanie sp. z o.o. w organizacji; sp. z o.o. w organizacji zostaje zawiązana w momencie zawarcia umowy spółki w przypadku dwóch lub większej liczby osób/podmiotów lub sporządzenia aktu założycielskiego, w sytuacji gdy tworzona jest przez jedną osobę/podmiot. PSB jako jedyny wspólnik Sp. z o.o. będzie wykonywać wszystkie uprawnienia przysługujące zgromadzeniu wspólników⁵;
- 2) ustanowienie zarządu spółki;
- 3) wniesienie wkładów na pokrycie całego kapitału zakładowego spółki; zgodnie z KSH minimalny kapitał zakładowy sp. z o.o. wynosi 5000 zł⁶;
- 4) zgłoszenie zawiązania sp. z o.o. do sądu rejestrowego.

Sp. z o.o. może rozpocząć prowadzenie działalności gospodarczej już w momencie podpisania umowy spółki, jako sp. z o.o. w organizacji.

Działalność sp. z o.o. podlega regulacjom ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (dalej: PDOP). Zgodnie z zapisami wspomnianej ustawy, opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych podlega dochód osiągnięty przez podatnika w roku podatkowym bez względu na rodzaj źródeł

⁴Ustawa z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych (dalej: KSH), Dz.U. Nr 94, poz. 1037 z późn. zm.

⁵Art. 156 KSH.

⁶Art. 154 § 1 KSH.

przychodów. Przepisy ustawy o PDOP definiują dochód jako nadwyżkę sumy przychodów nad kosztami ich uzyskania⁷.

Sp. z o.o. jako podatnik PDOP jest zobowiązana wpłacać miesięczne zaliczki na ten podatek. W przypadku podatników rozpoczynających swoją działalność istnieje możliwość, w pierwszym roku działalności, wpłacania kwartalnych zaliczek na podatek PDOP. W konsekwencji sp. z o.o. będzie miała możliwość wyboru sposobu wpłacania zaliczek na podatek PDOP.

Podatnikowi jako wspólnikowi Sp. z o.o. przysługuje prawo do dywidendy. Należy zaznaczyć, iż co do zasady wypłata dywidendy podlega opodatkowaniu stawką w wysokości 19% (określanym jako podatek „u źródła”). Jednakże przepisy ustawy o PDOP⁸ przewidują zwolnienie z podatku w sytuacji, gdy:

- 1) wypłacającym dywidendę jest spółka posiadająca siedzibę lub zarząd na terytorium Polski;
- 2) uzyskującym dochody (przychody) z dywidendy jest spółka podlegająca opodatkowaniu podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów w Polsce, w innym państwie członkowskim lub w państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego;
- 3) uzyskujący dochody posiada co najmniej 10% udziałów w kapitale spółki wypłacającej nieprzerwanie przez okres 2 lat;
- 4) odbiorcą dochodów (przychodów) z dywidendy jest spółka wskazana w pkt 2 lub jej zagraniczny zakład.

Należy zaznaczyć, że zwolnienie ma również zastosowanie w przypadku, gdy okres 2 lat nieprzerwanego posiadania udziałów upływa po dniu uzyskania tych dochodów.

Biorąc pod uwagę, że podatnik będzie posiadać 100% udziałów w sp. z o.o., jednocześnie zakładając, że spółka spełni warunek nieprzerwanego posiadania ich przez okres co najmniej 2 lat, potencjalne wypłaty zysków w formie dywidendy będą zwolnione z podatku od dywidend.

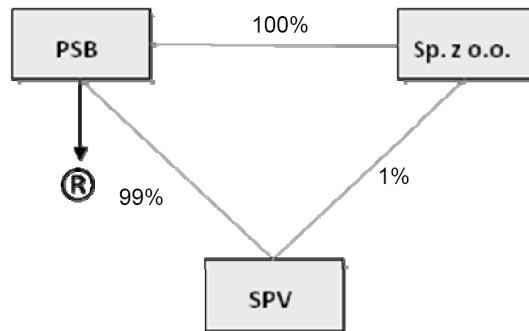
Etap II. Założenie spółki celowej i aport znaku towarowego do spółki celowej

Kolejnym krokiem realizowanej struktury optymalizacyjnej było założenie przez PSB spółki celowej (SPV) w formie spółki komandytowej.

Spółka PSB wносиła w formie aportu do nowo utworzonej spółki celowej znak towarowy w celu pokrycia wkładu, stając się komandytariuszem tej spółki. Komplementariuszem spółki celowej była Sp. z o.o., w której PSB posiadała 100% udziałów (rys. 1)

⁷Art. 7 ustawy o PDOP.

⁸Art. 22 ust. 4 ustawy o PDOP.

**Rysunek 1**

Aport znaku do spółki celowej (SPV)

Źródło: Opracowanie własne na podstawie przeprowadzonych badań.

Spółka komandytowa jest jedną z form prowadzenia działalności gospodarczej uregulowaną przepisami KSH. Spółka ta nie posiada osobowości prawnej. Tworzy ją przynajmniej jeden komandytariusz i przynajmniej jeden komplementariusz. Ich pozycję różnicuje przede wszystkim odpowiedzialność za zobowiązania spółki.

Pozycja komandytariusza zbliża się do pozycji wspólnika spółki kapitałowej, tzn. jest on zobowiązany do wniesienia wkładu i, co do zasady, nie ma prawa ani obowiązku prowadzenia spraw spółki oraz nie reprezentuje spółki. Jedynie w sytuacji udzielenia pełnomocnictwa komandytariusz może reprezentować interesy spółki. Charakterystycznym ograniczeniem odpowiedzialności jest wysokość zadeklarowanej sumy komandytowej (która nie musi być równa wkładowi do spółki). Wspólnik jest wolny od odpowiedzialności w granicach wkładu faktycznie wniesionego do spółki.

Komplementariusz natomiast ma prawo i obowiązek prowadzenia spraw spółki, a ponadto ją reprezentuje. W odróżnieniu od komandytariusza, komplementariusz odpowiada za zobowiązania spółki komandytowej bez ograniczeń, całym swoim majątkiem i tej odpowiedzialności nie można ze skutkiem prawnym ograniczyć.

Zastosowana struktura miała na celu ograniczenie odpowiedzialności podmiotów zaangażowanych w przedmiotową transakcję. PSB jako komandytariusz odpowiada za zobowiązanie spółki celowej do wysokości sumy komandytowej SPV. Rolę komplementariusza (odpowiedzialnego za zobowiązania spółki komandytowej bez ograniczeń) będzie pełnić Sp. z o.o., której wspólnicy, zgodnie z postanowieniami KSH, są wyłączeni z odpowiedzialności za działania tej spółki. W konsekwencji ryzyko podatnika związane z transakcją wniesienia wkładu niepieniężnego zostaje znacząco ograniczone.

Spółka komandytowa, będąc spółką osobową, nie posiada osobowości prawnej. Z punktu widzenia prawa podatkowego, podatnikami podatku dochodowego są jej poszczególni wspólnicy. W konsekwencji wszelkie skutki działalności spółki związane z jej funkcjonowaniem odnoszą się do poszczególnych wspólników, proporcjonalnie do posiadanego udziału.

W przypadku wspólników będących osobami prawnymi, dochody z udziału w spółce komandytowej podlegają opodatkowaniu PDOP, natomiast w przypadku wspólników będących osobami fizycznymi podatkiem dochodowym od osób fizycznych (dalej: PDOF). Zatem, z uwagi na fakt, że komandytariuszem i komplementariuszem spółki będą osoby prawne, do opodatkowania dochodów uzyskiwanych w związku z działalnością tej spółki zastosowanie będą miały przepisy ustawy o PDOP.

Generalnie przychód wspólnika spółki osobowej jest ustalany na podstawie prowadzonych przez spółkę ksiąg rachunkowych. Na podstawie art. 12 ustawy o PDOP w pierwszej kolejności za przychody uważane są pieniądze, wartości pieniężne, w tym również różnice kursowe. Z uwagi na to, że zgodnie z KSH, co do zasady, spółki osobowe zakładane są w celu prowadzenia we wspólnym imieniu przedsiębiorstwa pod własną firmą, przychodem tych spółek osiąganym z prowadzonej działalności gospodarczej są również przychody należne, choćby nie zostały jeszcze faktycznie otrzymane⁹.

Analogicznie, zasada proporcjonalnego udziału wspólników w przychodach uzyskiwanych z tytułu udziału w spółce osobowej ma również zastosowanie do kosztów uzyskania przychodów, wydatków niestanowiących kosztów podatkowych, zwolnień i ulg¹⁰. Zatem, osiągnięte przez wspólnika przychody z udziału w spółce osobowej, jak i koszty uzyskania tych przychodów łączą się z innymi przychodami i kosztami wspólnika proporcjonalnie do posiadanego przez niego udziału.

Należy jednakże zaznaczyć, że przepisy ustawy o PDOP nie definiują pojęcia „posiadany” udział. W konsekwencji możliwe jest stwierdzenie, że osiągnięte przychody i odpowiednio poniesione koszty dzieli się proporcjonalnie do wkładów wspólników wniesionych do spółki osobowej. Prezentowane stanowisko znalazło potwierdzenie w interpretacjach organów podatkowych, zgodnie z którymi wielkość przychodów z udziału w spółce osobowej powinna być określana w stosunku do udziału wspólnika w zysku, ten zaś na zasadach określanych w KSH jest, co do zasady, proporcjonalny do wielkości wkładów wniesionych do spółki¹¹.

⁹Art. 12 ust. 3 ustawy o PDOP.

¹⁰Art. 5 ustawy o PDOP.

¹¹Interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z dnia 10 lutego 2003 r., nr I-A-1/415-74/ML/02.

Zgodnie z KSH udział w zysku spółki komandytowej może być określony również w umowie spółki. Co więcej taka umowa może również zawierać postanowienia, na mocy których poszczególni wspólnicy mogą być zwolnieni z uczestnictwa w stracie. W konsekwencji może pojawić się wątpliwość, czy dla celów podatkowych „udział” wspólnika powinien być wyłącznie rozumiany jako jego wkład do spółki.

Zgodnie ze stanowiskiem prezentowanym przez organy podatkowe, udział ten powinien być określany zgodnie z postanowieniami danej umowy spółki. Zatem w sytuacji, w której wspólnicy spółki komandytowej dokonują w umowie spółki podziału zysków i strat w sposób, który nie jest proporcjonalny do faktycznie wniesionego wkładu, opodatkowaniu podlegać będzie udział w przychodach i kosztach określony w umowie spółki¹².

W rezultacie, jeżeli w umowie spółki komandytowej udział w zysku lub stracie PSB uregulowany zostanie odmiennie od faktycznie wniesionego przez spółkę wkładu, przychody i koszty spółki z tytułu udziału w spółce osobowej będą określone na podstawie postanowień tej umowy.

Zasady opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych transakcji wnoszenia aportu

Przepisy ustawy o PDOP definiują przychód podlegający opodatkowaniu m.in. jako nominalną wartość udziałów (akcji) w spółce kapitałowej objętych w zamian za wkład niepieniężny w innej postaci niż przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część¹³. Powyższy przepis jednoznacznie wskazywał, że opodatkowaniu podlegały aporty wnoszone do spółek kapitałowych. Co więcej, brak było w przepisach podatkowych regulacji normujących opodatkowanie wkładów niepieniężnych wnoszonych w formie aportu do spółek osobowych. W konsekwencji powodowało to wyłączenie z opodatkowania podatkiem dochodowym wkładów niepieniężnych wnoszonych przez spółki kapitałowe do spółek osobowych.

Analizując przepisy KSH należy stwierdzić, że kapitał zakładowy występuje wyłącznie w przypadku spółek kapitałowych. Biorąc pod uwagę fakt nieposiadania przez spółki osobowe kapitału zakładowego, przepisy ustawy o PDOP wskazywały, że wniesienie wkładu niepieniężnego w formie aportu do spółki osobowej nie mieściło się w zakresie tych regulacji.

¹²Interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 8 grudnia 2006 r., nr 1401/BP-I/4230Z-112/06/SZ.

¹³Art. 12 ust. 1 pkt 7 ustawy o PDOP.

W rezultacie, w hipotezie przepisu ustawy o PDOP określającej przychód w wyniku wniesienia wkładu niepieniężnego w formie aportu, wyłączone było wniesienie wkładu niepieniężnego do spółki osobowej. Zatem, z punktu widzenia ustawy PDOP, wniesienie aportem znaku towarowego do SPV nie skutkowało powstaniem obowiązku podatkowego po stronie PSB.

Z uwagi na fakt, iż dostrzegano ryzyko odmiennego traktowania skutków takiej transakcji przez organy skarbowe, jednostki występowały do Ministra Finansów z wnioskiem o wydanie wiążącej interpretacji prawa podatkowego w celu potwierdzenia powyższego stanowiska. Wiążące interpretacje otrzymywane w tym zakresie przez jednostki gospodarcze potwierdzały, że wniesienie aportu do spółki osobowej jest czynnością niepodlegającą opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych. Analizowana spółka PSB również otrzymała korzystną, wiążącą interpretację prawa podatkowego w tym zakresie.

Kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów (z wyjątkiem kosztów wskazanych w art. 16 ust. 1 ustawy o PDOP).

W przypadku objęcia udziałów (akcji) w spółce w zamian za wkład niepieniężny, którego przedmiotem są środki trwałe i wartości niematerialne i prawne, kosztem podatkowym będzie wartość początkowa aportu pomniejszona o sumę odpisów amortyzacyjnych dokonanych przed jego wniesieniem.

Należy jednakże zaznaczyć, że analogicznie, jak w przypadku przepisów regulujących fakt powstania przychodów, które nie mają zastosowania do wkładów niepieniężnych wnoszonych w formie aportu do spółek osobowych, przepisy określające koszty uzyskania przychodów również nie znajdują zastosowania w analizowanym stanie faktycznym.

Zgodnie z regulacjami ustawy o PDOP kosztem podatkowym mogą być w szczególności odpisy z tytułu zużycia środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych (odpisy amortyzacyjne). Amortyzacji podlegają zarówno środki trwałe, jak i wartości niematerialne i prawne spełniające warunki opisane w pkt III.1.

Zatem nabyty w wyniku aportu znak towarowy podlegał amortyzacji. Biorąc pod uwagę wskazaną wyżej zasadę proporcjonalnego udziału wspólników w przychodach i kosztach spółki osobowej, odpisy amortyzacyjne od posiadanego znaku towarowego dokonywane przez spółkę celową będą stanowiły koszty uzyskania przychodów dla spółki zgodnie ze wskazaną zasadą, tj. proporcjonalnie do posiadanego udziału.

Nabyte znaki towarowe, spełniające warunki wskazane w przepisach ustawy o PDOP, mogą być amortyzowane. Zgodnie z ww. ustawą, w przypadku nabycia m.in. wartości niematerialnych i prawnych w formie wkładu niepieniężnego wniesionego do spółki kapitałowej odpisy amortyzacyjne są dokonywane od

wartości początkowej ustalonej przez podatnika na dzień wniesienia aportu, nie wyższej jednak od ich wartości rynkowej.

Postanowienia ustawy o PDOP nie zawierają szczególnych regulacji odnoszących się do określenia wartości początkowej wartości niematerialnych i prawnych wnoszonych w formie aportu do spółek osobowych.

Należy zaznaczyć, że kwestia ustalania wartości początkowej wkładów niepieniężnych wnoszonych do spółek osobowych wzbudza wiele kontrowersji. Do ustalenia wartości początkowej wnoszonego w formie aportu znaku towarowego do spółki osobowej mają zastosowanie przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Zgodnie z przepisem art. 22g ust. 1 pkt 4 ustawy o PDOP wartością początkową znaku towarowego będzie wartość ustalona przez wspólników na dzień wniesienia wkładu lub udziału, nie wyższa od jego wartości rynkowej z dnia wniesienia wkładu.

W konsekwencji PSB, wnosząc do spółki celowej znak towarowy, jako jego wartość początkową przyjmował jego wartość określoną w umowie spółki komandytowej, nie wyższą jednak niż wartość rynkowa tego znaku (co uzasadnia konieczność wyceny takich znaków przez niezależnych rzeczoznawców).

Odpisy amortyzacyjne dokonywane są od wartości początkowej danego środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej, począwszy od pierwszego miesiąca następującego po miesiącu, w którym dany środek lub wartość wprowadzono do ewidencji.

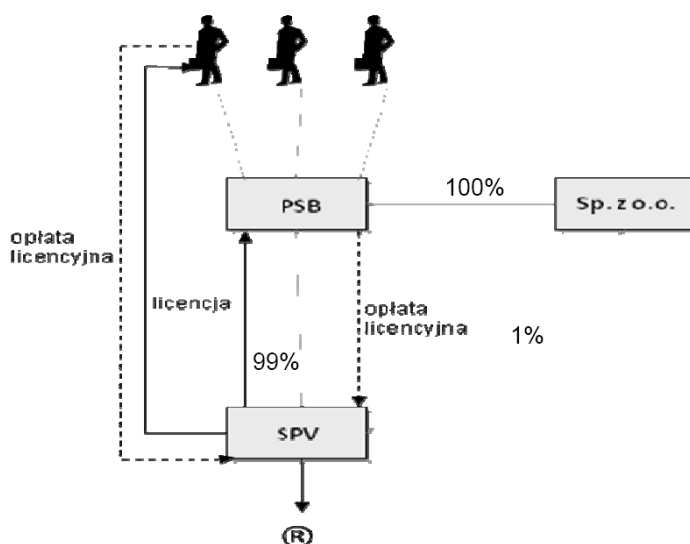
W świetle regulacji ustawy Prawo własności przemysłowej do skutecznego przeniesienia prawa ochronnego znaku towarowego konieczna jest forma pisemna zastrzeżona pod rygorem nieważności. W wyniku aportu spółka celowa nabędzie prawo do znaku towarowego z chwilą podpisania umowy spółki dokumentującej aport, i z tą też datą będzie uprawniona do wprowadzenia tych praw do ewidencji wartości niematerialnych i prawnych. Zgodnie z ustawą Prawo własności przemysłowej przeniesienie prawa ochronnego do znaku towarowego staje się skuteczne względem osób trzecich z dniem wpisu tego przeniesienia do rejestru praw ochronnych¹⁴.

Okres amortyzacji znaku towarowego zgodnie z regulacjami ustawy o PDOP wynosi 60 miesięcy. Stawki amortyzacyjne od wartości niematerialnej i prawnej, w tym znaku towarowego, powinny zostać ustalone przed dokonaniem odpisów amortyzacyjnych. Zatem przed rozpoczęciem amortyzacji nabytego znaku towarowego spółka celowa powinna ustalić wysokość stawki amortyzacyjnej, która będzie obowiązywać przez cały okres dokonywania odpisów.

¹⁴Art. 67 ust 2 w zw. z art. 162 ust. 1 ustawy Prawo własności przemysłowej.

Etap III. Udzielenie licencji

W kolejnym etapie spółka celowa będąca prawnym dysponentem prawa do znaku towarowego zawarła umowy licencyjne ze Spółką i jej akcjonariuszami (rys. 2).



Rysunek 2

Zawarcie umowy licencyjnej

Źródło: Opracowanie własne na podstawie przeprowadzonych badań.

Pod pojęciem licencji należy rozumieć zezwolenie na korzystanie z opatentowanego wynalazku, zarejestrowanego wzoru użytkowego, wzoru przemysłowego, znaku towarowego albo dzieła będącego przedmiotem prawa autorskiego. Na podstawie umowy licencyjnej udzielane jest upoważnienie innej osobie do korzystania z dzieła w określony sposób, w określonym czasie i za stosownym wynagrodzeniem (opłata licencyjna).

Przepisy ustawy o PDOP stanowią, że umowa licencyjna może być traktowana jako wartość niematerialna i prawna w przypadkach, gdy jest zawarta na okres dłuższy niż rok i będzie służyć prowadzonej przez podatnika działalności gospodarczej. W konsekwencji opłaty ponoszone w związku z korzystaniem z udzielonej licencji stanowiły dla licencjobiorców koszty uzyskania przychodów.

Po dokonaniu planowanego aportu znaku towarowego stroną udzielającą licencji stanowiła spółka celowa, która w wyniku aportu stawała się jego praw-

nym posiadaczem. W celu udokumentowania, że transakcja wniesienia znaku i zarządzania znakiem nie była fikcyjna, spółka komandytowa ponosiła koszty kampanii reklamowej i marketingowej tego znaku.

Podsumowanie i wnioski

Przedstawiona w referacie zastosowana optymalizacja podatkowa nie stanowi zamkniętego katalogu możliwości z jakich korzystają podmioty prowadzące działalność opodatkowaną podatkiem dochodowym od osób prawnych. Możliwości takie tworzone są poprzez niejasne, nieprecyzyjne zapisy w tworzonych ustawach, które wręcz zachęcają podmioty do wykorzystywania luk prawnych i ograniczania wysokości płaconego przez nie podatku dochodowego, wskutek czego następuje znaczące uszczuplenie wpływów do budżetu.

Z dniem 1 stycznia 2011 roku wprowadzone zostały zmiany w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych, które wyeliminowały przedstawioną w niniejszym referacie optymalizację podatkową w postaci wnoszenia aportem znaku towarowego do spółek osobowych. Jednak podmioty gospodarcze, które już skorzystały z obowiązującej do 31 grudnia 2010 roku możliwości, z powodzeniem wykorzystują ten sposób, aby ograniczyć wysokość płaconego podatku. Przyjmując założenie, że wnoszony do spółki osobowej znak towarowy został wyceniony na kwotę 100 mln zł, obciążenie podatkowe zostanie zmniejszone o kwotę 19 mln zł.

Mimo zmiany (a może w związku z jej zmianą) na rynku pojawiły się nowe rozwiązania, równie skutecznie wpływające na obniżenie płaconego podatku dochodowego.

Literatura

- Interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z dnia 10 lutego 2003 r., nr I-A-1/415-74/ML/02.
- Interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 8 grudnia 2006 r., nr 1401/BP-I/4230Z-112/06/SZ.
- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych [Dz.U. z 2000 r. Nr 54, poz. 654, z późn. zm.].
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości [Dz.U. z 2002 r. Nr 76, poz. 694, z późn. zm.].
- Ustawa z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych [Dz.U. z 2000 r. Nr 94, poz. 1037, z późn. zm.].
- Ustawa z dnia 30 czerwca 2000 r. Prawo własności przemysłowej [Dz.U. z 2003 r. Nr 119, poz. 1117, z późn. zm.].
- Ustawa z dnia 30 czerwca 2000 r. Prawo własności przemysłowej [Dz.U. z 2003 r. Nr 119, poz. 1117, z późn. zm.].

Tax restructuring (i.e. tax optimization) as an example of tax strategies

Abstract

Tax restructuring (i.e. tax optimization) is based on analyzing assets of a company and identifying possible methods of classifying of these asset as tax deductible costs. The main goal of this classification is to reduce or entirely eliminate the tax liability. In the presented case the optimization is effectively a reduction of the tax liability by identifying assets and liabilities for tax effectiveness purposes.

This presentation includes tax optimizations method applied in practice and based on empiric data. The process is based on the identification of a trade mark and subsequent contribution of the trade mark to a special purpose vehicle (SPV) which is set up as a partnership. Subsequently, the SPV charges the contributor with the resulting trade mark license fees and as a result the SPV is entitled to amortize the cost of the trade mark for tax purposes (reducing the tax liability).

