

OPODATKOWANIE JAKO FORMA WSPARCIA ROLNICTWA

Wstęp

Analiza polityki rolnej poszczególnych państw najczęściej koncentruje się na formach wsparcia bezpośredniego, identyfikowanego z konkretną pozycją wydatków w budżecie. Mniej uwagi poświęca się formom mniej jawnym, np. ukrytym w specjalnych konstrukcjach podatkowych, które, mimo że zapewniają wymierne korzyści, zazwyczaj nie są traktowane jako element subwencjonowania rolnictwa. Niemniej jednak zwolnienia, ulgi, zniżki i inne ustępstwa podatkowe obejmujące rolnictwo, z uwagi na to, iż wpływają na poziom dochodów będących w dyspozycji rolników po opodatkowaniu, a często także na koszty produkcji i w związku z tym na konkurencyjność rolnictwa, mają duże znaczenie i nie powinny być pomijane.

Zgodnie z zaleceniami OECD, potencjalne dochody budżetowe, których pobór poprzez zastosowanie specjalnych rozwiązań podatkowych został zaniechany, należy traktować jako subwencje¹, które powinno się włączyć do obliczenia wskaźnika PSE², monitorującego wsparcie rolnictwa. Niestety w praktyce wielu państw, z różnych względów – zarówno politycznych, jak i technicznych – „podatkowe” dofinansowanie rolnictwa nie jest traktowane jako alternatywna dla bezpośrednich wydatków budżetowych forma wsparcia, dlatego też wykazywany poziom publicznego subsydiowania rolnictwa jest zazwyczaj zaniżony. Celem artykułu jest próba zdefiniowania niejawnego, pozabudżetowego subwencjonowania rolnictwa poprzez system podatkowy, często w literaturze występującego pod pojęciem *tax expenditures of agriculture*³, oraz ukazanie potencjalnych korzyści i strat wynikających z zastosowania specjalnych konstrukcji w jego opodatkowaniu. Przedmiotem analizy są

¹ Zgodnie z definicją OECD, poprzez subwencję rozumie się korzyści dla osób fizycznych lub biznesu, powstałe w wyniku działań rządu, prowadzące do wzrostu dochodów lub zmniejszenia kosztów, które jednocześnie wpływają na konkurencję, konsumpcję, handel i środowisko. Subwencje mogą występować w różnej formie, mogą to być bezpośrednie płatności budżetu lub obniżki stopy procentowej kredytów, czy też zmniejszenie podatków, w tym także poprzez system ulg [6].

² PSE (ang. *Producer Subsidy Estimate*) służy do pomiaru wielkości transferu środków pieniężnych od konsumentów i podatników do producentów rolnych, wynikającego z określonej polityki rolnej. Wyrażony w % umożliwia porównanie poziomów wsparcia producentów rolnych w różnych krajach.

³ W dosłownym tłumaczeniu *tax expenditures* oznacza wydatki podatkowe. *Tax expenditures* należy jednak rozumieć jako „wydatki” budżetu (tzw. utracone dochody), będące wynikiem zastosowania przywilejów podatkowych, które realizują określone cele społeczne lub polityczne. Są one zazwyczaj finansowane z deficytu budżetowego lub zwiększenia opodatkowania pozostałych podatników [4].

przede wszystkim rozwiązania zastosowane w wybranych krajach OECD, z których część publikuje oficjalne raporty na temat *tax expenditures*⁴, oraz w Polsce.

Specyficzne koszty podatkowe – koncepcja *tax expenditures*

Termin *tax expenditures* (TEs) nie ma odpowiednika w języku polskim i polskiej literaturze przedmiotu. Jednoznaczne jego zdefiniowanie, ze względu na zróżnicowanie zastosowanych w poszczególnych krajach rozwiązań podatkowych, jest trudne i budzi zazwyczaj wiele kontrowersji. Najczęściej za TEs uznaje się specyficzne koszty podatkowe, które wprawdzie różnią się w sposób wyraźny od bezpośrednich wydatków budżetowych, ale są traktowane jako ich substytut.

Po raz pierwszy, na początku lat siedemdziesiątych, nazwy *tax expenditures* użył Stanley S. Surrey [10], przygotowując listę preferencji i zwolnień w amerykańskim podatku dochodowym. Pojęcie *tax expenditures* (dosłownie: wydatki podatkowe) nie zostało wybrane przypadkowo, zamiarem S. Surreya było podkreślenie podobieństwa niektórych ulg, zniżek i zwolnień podatkowych do bezpośrednich wydatków budżetu, realizujących określony cel polityczny. Zauważył on, że większość ulg podatkowych, które są stałym elementem konstrukcji podatkowych, ma charakter ogólny, zależy od sytuacji osobistej podatnika (np. liczby dzieci, dochodu, stanu zdrowia itp.) i nie ma żadnego określonego celu politycznego. Natomiast natura TEs jest zupełnie inna, występują one tylko w określonych okolicznościach i mają zastosowanie tylko do wybranych osób, grup społeczno-zawodowych [9].

Podobnie zdefiniowali TEs J. Willis i P. Hardwick [1], którzy stwierdzili, że są to zwolnienia albo ulgi, nie wchodzące w skład podstawowej struktury określonego podatku, a które zostały wprowadzone do systemu podatkowego z innego powodu. Natomiast zdaniem M. Wilkinsona [14], *tax expenditures* mają, poprzez osiągnięcie korzyści podatkowych, zachęcać pewne grupy podatników do określonego działania. Zaakcentował on, iż główną przyczyną wprowadzenia odstępstw od ogólnych zasad opodatkowania są zazwyczaj cele społeczne i gospodarcze. Skutkiem zaś ich zastosowania jest zawężenie podstawy opodatkowania i jednocześnie zwiększenie dochodów korzystających z nich podatników. Z kolei według definicji OECD [11], *tax expenditures* to odejście od ogólnie przyjętych zasad albo struktury podatku, które pozwala na osiągnięcie korzyści podatkowych dla szczególnych typów działalności lub grup podatników, czyli odejście od tzw. „normalności”, przy czym kryterium normalności jest zazwyczaj system podatkowy danego kraju, co niezmiernie utrudnia porównania międzynarodowe⁵.

⁴ Ok. 50% krajów zrzeszonych w OECD w oficjalnych raportach wykazuje dane dotyczące *tax expenditures*, jednak w większości z nich uprzywilejowane traktowanie rolnictwa przez system podatkowy nie jest eksponowane. Najobszerniejsze publikacje na ten temat przygotowują co roku rządy USA i Australii, chociaż i tam, przede wszystkim ze względów technicznych, nie wszystkie elementy podatkowego wsparcia rolnictwa są oszacowane.

⁵ Porównania międzynarodowe w zakresie TEs nie są sprawą prostą. Np. w kraju, w którym występuje podatek majątkowy, zwolnienie rolnictwa oznacza przywilej i wsparcie dochodu, natomiast w kraju, w którym nie ma takiego podatku, nie można mówić o występowaniu TEs. Dlatego też należy być świadomym różnic występujących w poszczególnych systemach, niemniej jednak, jeżeli celem ma być np. ocena wsparcia rolnictwa poprzez system podatkowy, pomimo trudności takie porównania powinny być dokonywane.

Podsumowując, można stwierdzić, że za *tax expenditures* uznaje się takie rozwiązania podatkowe, które:

- są odstępstwem od ogólnych zasad opodatkowania i stanowią swoisty wyjątek;
- są alternatywą dla ewentualnego programu wydatków budżetowych, który mógłby osiągnąć taki sam cel.

TEs mogą występować w różnych formach, zazwyczaj odnoszą się do podstawowych elementów konstrukcyjnych podatku, takich jak: ulgi, zwolnienia, zniżki (tabela 1).

Tabela 1

Rodzaje *tax expenditures*

Wyszczególnienie	Opis
Kredyt podatkowy	Stosowany po wstępnych kalkulacjach należnego podatku, redukuje podatek o kwotę kredytu
Zwolnienia od podatku, wyłączenia	Zwolnienie określonych kategorii dóbr lub usług od podatku, wyłączenie z opodatkowania niektórych sektorów, rodzajów produkcji
Ulgi lub potrącenie od dochodu lub podatku	Wydatki odliczone od dochodu podlegającemu opodatkowaniu, ulgi podatkowe zmniejszające podatek
Redukcja stopy podatkowej	Obniżenie stopy opodatkowania w stosunku do powszechnie obowiązującej, zmniejsza obciążenia podatkowe

Źródło: Opracowanie własne.

Wprawdzie zastosowanie *tax expenditures* może mieć taki sam skutek jak programy wydatków budżetowych, jednakże pomiędzy nimi a „wydatkami podatkowymi” występują wyraźne różnice, do których zaliczyć można:

- sposób prezentacji TEs i wydatków w budżecie;
- zaangażowanie służb skarbowych w przypadku TEs (np. przy zwrocie nadpłaconego podatku po zakończeniu roku podatkowego, kontrola podatkowa);
- transparentność – zarządzanie bezpośrednimi wydatkami jest bardziej transparentne niż TEs, ponieważ koszty wydatków bezpośrednich, w przeciwieństwie do TEs, są jawne;
- okres rozliczeń – w przypadku TEs zazwyczaj jest to rok podatkowy, co znacznie ogranicza długoterminowe planowanie oraz sprzyja podejmowaniu decyzji nie zawsze efektywnych ekonomicznie.

Tabela 2
Zasady przygotowania raportów dotyczących zastosowania *tax expenditures* (na przykładzie wybranych państw OECD)

Kraj	Uzasadnienie przygotowania raportu	Wymagania prawne	Stosunek do budżetu	Częstotliwość publikacji	Metoda oszacowania
Australia	Ułatwienie oszacowania pośrednich wydatków budżetu i porównania ich z bezpośrednimi wydatkami; informacje do przeprowadzenia reformy podatkowej	Obowiązek ustawowy	Oddzielny dokument	Raz w roku	Dochód utracony jako część planowanego dochodu
Belgia	Oszacowanie strat budżetu	Obowiązek ustawowy	Aneks do budżetu	Raz w roku	Dochód utracony jako część osiągniętego dochodu
Kanada	Dostarczenie informacji na temat kosztów poszczególnych rozwiązań podatkowych	Brak obowiązku ustawowego	Brak bezpośrednich powiązań z budżetem, dodatkowa informacja	Raz w roku	Dochód utracony jako część osiągniętego dochodu
Francja	Ułatwienie procedury budżetowej	Obowiązek ustawowy	Aneks do budżetu	Raz w roku	Dochód utracony jako część osiągniętego dochodu
Niemcy	Planowana redukcja subsydiów i wydatków budżetowych	Obowiązek ustawowy	Część budżetu pod nazwą raport subwencji	Raz na 2 lata	Dochód utracony jako część osiągniętego dochodu
Włochy	Oszacowanie zastosowania <i>tax expenditures</i> i ich konsekwencje dla budżetu i poszczególnych sektorów	Obowiązek prawny	Niezależny dokument, brak powiązań z budżetem	Sporadycznie	Dochód utracony jako część planowanego dochodu
Holandia	Dostarczenie parlamentowi pełnych informacji na temat kosztów zastosowanych rozwiązań podatkowych	Brak obowiązku ustawowego	Aneks do memorandum budżetowego, brak powiązań z budżetem, dodatkowa informacja	Raz w roku	Dochód utracony jako część planowanego dochodu
Wielka Brytania	Przygotowanie informacji do dyskusji i debaty budżetowej	Brak obowiązku ustawowego, zalecenie Expenditure Committee	Część statystycznego suplementu do rocznego bilansu dochodów, nie powiązany z budżetem	Raz w roku	Dochód utracony jako część planowanego dochodu
USA	Dostarczenie informacji do przeprowadzenia reformy podatków i zmniejszenia deficytu budżetowego	Obowiązek ustawowy	Część rocznego dokumentu budżetowego	Raz w roku	Dochód utracony, jako ekwiwalent wydatku wliczony na podstawie osiągniętego dochodu

Źródło: Opracowanie własne na podstawie [5].

Nie ma jednolitej metodologii pozwalającej oszacować *tax expenditures*, jak dotychczas nie opracowano metody pozwalającej na ich jednoznaczną wycenę. W praktyce najczęściej stosuje się pomiar TEs w oparciu o [5] metodę kasową (ocena *ex-post*), lub metodę memoriałową (ocena *ex-ante*).

W zależności od szczegółowej konstrukcji raportu narodowego na temat TEs, który jest zazwyczaj częścią budżetu, szacowany jest:

- utracony dochód skarbowy;
- potencjalny wzrost dochodu skarbowego;
- ekwiwalentny koszt wydatków.

Utracony dochód obliczany metodą *ex-post* odzwierciedla rzeczywiste straty budżetu, będące wynikiem wprowadzenia odstępstw od obowiązujących reguł podatkowych. Szacunek w tym przypadku nie pokazuje potencjalnych zachowań podatników, ale rzeczywisty efekt wprowadzonych szczególnych rozwiązań podatkowych (kosztem zastosowania kredytu podatkowego będzie np. wysokość wykorzystanych kredytów). Natomiast oszacowanie wzrostu dochodu skarbowego następuje zazwyczaj metodą *ex-ante*. Jego celem jest obliczenie, o ile wzrosłyby dochody budżetu państwa, gdyby zrezygnowano ze specjalnych reguł podatkowych. W tym przypadku szacuje się raczej potencjalne niż rzeczywiste zachowania podatników, co niestety nie jest zadaniem łatwym. Oszacowanie ekwiwalentnych kosztów wydatków wymaga zaś obliczenia kosztów wydatków, które przynosiłyby podatnikom podobne korzyści jak zastosowane rozwiązania podatkowe. Każde z przedstawionych powyżej rozwiązań może dawać odmienne rezultaty, co w przypadku posłużenia się innymi metodami w różnych krajach w zasadzie utrudnia lub czasami nawet uniemożliwia porównania międzynarodowe.

Występowanie *tax expenditures* w systemie podatkowym wpływa niekorzystnie na jego efektywność, sprawiedliwość i prostotę. System podatkowy jest mniej efektywny, ponieważ zwiększając opłacalność niektórych uprzywilejowanych działalności (niższe opodatkowanie, zwolnienia, wyłączenia itp.) ustawodawca przyczynia się do nieefektywnej alokacji zasobów. Mniej sprawiedliwy, gdyż ze względu na selektywne zastosowanie TEs, część podatników płaci niższe podatki niż pozostali o tym samym poziomie dochodów. W przypadku wprowadzenia do konstrukcji podatku specjalnych rozwiązań, zazwyczaj większe korzyści uzyskują osoby i firmy osiągające wyższe dochody. Bezpośrednie wydatki budżetowe zazwyczaj działają odwrotnie. Ponadto zbyt szczegółowe przepisy, wymagające dodatkowych interpretacji, zwiększają koszty związane z pozyskiwaniem podatków. W związku z tym TEs, które są postrzegane jako mniej biurokratyczna alternatywa dla wydatków, w rzeczywistości komplikują system podatkowy, czyniąc pobór podatków coraz droższym.

Dlatego też użycie *tax expenditures* w systemie podatkowym jest przedmiotem wielu sporów. Zwolennicy ich stosowania twierdzą, że jest to działanie bardziej skutecznie niż bezpośrednich wydatków, ponieważ wymuszając określone zachowania podatników, skuteczniej wspomagają wyznaczone przez państwo cele. Przeciwnicy kontrargumentują, iż efekty zastosowania *tax expenditures* są zbyt małe, aby mogły usprawiedliwić wprowadzenie do systemu podatkowego specjalnych zwolnień lub

wyłączeń podatkowych. Twierdzą ponadto, że ich oddziaływanie wprawdzie zwiększa dochód pozostający do dyspozycji podatnika, ale prawdopodobnie także zwiększa jego elastyczność, a tym samym: zbędny ciężar opodatkowania (*excess burden of taxation*)⁶, co prowadzi do zmniejszenia efektywności ekonomicznej.

Mimo ujawnienia przez część państw informacji na temat „wydatków podatkowych” (tabela 2), subwencje TEs pozostają najczęściej ukryte przed badaniami i kontrolą. M. Wilkinson zauważa, że TEs nie są tak widoczne jak bezpośrednie wydatki rządowe, zazwyczaj nie są też zintegrowane z budżetem, a to może prowadzić do dublowania celów [14]. Np. wydatki związane z zaspokojeniem potrzeb mieszkaniowych społeczeństwa mogą mieć charakter dotacji, ulgi w podatku majątkowym lub zwolnienia niektórych grup podatników z podatku od zysków kapitałowych przy sprzedaży domu. Aby ocenić wysokość wsparcia, należałoby wziąć pod uwagę te trzy formy, co nie jest zadaniem prostym.

TEs mogą zniekształcać zachowanie poszczególnych jednostek oraz prowadzić do zniekształcenia cen, np. ulga związana z możliwością odliczenia odsetek od kredytu hipotecznego może zachęcać do zakupu większego domu, bezpośrednio odpisy poniesionych wydatków inwestycyjnych do nieprzemysłanych inwestycji. TEs mogą zniechęcać do podejmowania określonych działań, jeżeli miałyby to skutkować wzrostem opodatkowania. Niestety dodatkowe bonifikaty podatkowe mają zazwyczaj regresywny charakter, większe korzyści odnoszą ludzie opłacający podatki według wyższych stawek, co czyni system podatkowy mniej sprawiedliwym.

Przywileje w opodatkowaniu rolnictwa

Uprzywilejowane opodatkowanie rolnictwa jest powszechne i odnosi się do wszystkich rodzajów podatków. Celem wprowadzenia do konstrukcji podatków rozwiązań specjalnych dotyczących rolników jest najczęściej dążenie do rozwiązania problemów tego sektora (zmiennosc i poziom dochodów, problemy strukturalne itp.).

Ze względu na dominację gospodarstw rodzinnych, specjalne konstrukcje dotyczą przede wszystkim podatków od dochodów osobistych. W podatku dochodowym *tax expenditures* realizują zazwyczaj dwa podstawowe cele. Po pierwsze, poprzez niższe opodatkowanie (możliwe przy zastosowaniu np. obniżonej podstawy opodatkowania obliczonej w oparciu o dochód szacunkowy), niższe stawki, ulgi i zwolnienia, wspierają finansowo gospodarstwa rolne. Po drugie, stanowią ekonomiczną motywację zachęcającą rolników do podejmowania określonych działań, zgodnych z głównymi celami polityki rolnej, pod warunkiem jednakże, że nie ma konfliktu pomiędzy polityką podatkową a realizowaną polityką rolną.

⁶ *Excess burden of taxation*, czyli zbędny ciężar (koszt) opodatkowania, to inaczej koszt negatywnego (zniechęcającego) oddziaływania podatków, w wyniku którego podatnicy podejmują próby uchylania się od nałożonych ciężarów lub ich unikania. Przyczyną powstania dodatkowych strat spowodowanych nałożeniem podatków jest konieczność dostosowania się podatników do zmian relacji cen będących wynikiem opodatkowania. Szerzej: [8].

Najczęściej w podatku dochodowym TEs występują w formie:

- możliwości prowadzenia uproszczonej ewidencji podatkowej i księgowej;
- możliwości obliczania dochodu na podstawie średniej z kilku lat;
- specjalnych metod szacowania dochodu;
- specjalnego traktowania dochodów w naturze;
- obniżonych stawek podatku;
- ulg i funduszy inwestycyjnych;
- zwolnień i wyłączeń z opodatkowania.

W rolnictwie podstawowym problemem, który utrudnia opodatkowanie dochodów, jest sposób obliczenia podstawy opodatkowania. Niestety w gospodarstwach rolnych często, ze względu na brak nawet uproszczonych zapisów księgowych, trudno jest ustalić dochód faktyczny. W konsekwencji prowadzi to do wyboru, jako podstawy naliczania podatku, dochodu szacunkowego, co oznacza, że podstawa opodatkowania nie odzwierciedla rzeczywistych efektów ekonomicznych gospodarstwa rolnego. Jej wysokość wyliczona w oparciu o dochód hipotetyczny jest raczej stabilna, z punktu widzenia administracji podatkowej niemożliwe jest jej coroczne szacowanie, co może być korzystne dla rolników. W konsekwencji, w dłuższych okresach czasu obciążenia podatkowe zmniejszają się, jednocześnie maleje znaczenie fiskalne takiego podatku. Te pozytywne efekty mogą być jednak zniwelowane poprzez negatywne oddziaływanie na inwestycje, które w tym przypadku nie stanowią kosztu uzyskania przychodu. Wybór dochodu szacunkowego jako podstawy opodatkowania może więc hamować przemiany strukturalne w rolnictwie. Opodatkowanie oparte na dochodzie hipotetycznym może też zniechęcać do wykorzystywania na szerszą skalę zapisów księgowych i w związku z tym opóźniać wprowadzenie właściwego podatku dochodowego, opartego na dochodzie rzeczywistym. W efekcie uprzywilejowania opodatkowania dochodu rolniczego w stosunku do innych źródeł, w gospodarstwach rolnych może być zahamowana wymiana pokoleniowa lub – ze względu na atrakcyjniejsze opodatkowanie dochodów z rolnictwa – może nastąpić wzrost liczby gospodarstw traktowanych przez podatników jako hobby⁷. Możliwość opodatkowania dochodu rolniczego w oparciu o miary szacunkowe mają rolnicy np. w Niemczech, we Francji, Włoszech i Hiszpanii⁸.

W podatkach majątkowych TEs najczęściej występują w formie:

- specjalnych zasad ustalania wartości majątku rolniczego, prowadzących najczęściej do obniżenia podstawy opodatkowania;
- niższych stawek podatku dla rolnictwa;
- specjalnych stawek lub całkowitych zwolnień przy transferze pokoleniowym gospodarstw rolnych (podatek od spadków i darowizn).

⁷ Dobrym przykładem potwierdzającym tę tezę mogą być doświadczenia amerykańskie. Szerzej: [2].

⁸ Dochód szacunkowy jest zazwyczaj niższy od dochodu księgowego, a w związku z tym niższa jest podstawa opodatkowania podatkiem dochodowym. Pozwala to na znaczne obniżenie obciążeń podatkowych.

Wyżej wymienione przywileje podatkowe nie tylko wspierają dochody rolnicze, ale przede wszystkim realizują konkretny cel. Poprzez niskie opodatkowanie lub całkowite zwolnienie z opodatkowania spadków i darowizn zachęcają rolników do zmiany pokoleniowej, co często prowadzi także do polepszenia struktury obszarowej, czy też struktury produkcji. Ponadto zwolnienie lub niższe opodatkowanie ziemi przyczynia się do wzrostu opłacalności produkcji rolnej, jednocześnie jednak może prowadzić do jej spekulacyjnego przetrzymywania.

W przypadku opodatkowania obrotu, w zależności od konstrukcji podatku ulgowe opodatkowanie produkcji rolnej przy nieelastycznym lub mało elastycznym popycie zwiększa zazwyczaj cenę wytwórcy. Natomiast niższe opodatkowanie nakładów – obniża koszty produkcji. Np. zwrot VAT, zwłaszcza przy stawce 0%, stanowi zauważalną ulgę. Zwrot podatku naliczonego przy zakupach można bowiem wówczas traktować jako formę dochodu finansowanego z budżetu państwa. Dlatego też w krótkim okresie czasu obniżony podatek VAT może zachęcać do wzrostu produkcji na określone towary, mimo braku popytu.

Nie ma wątpliwości, że podatki poza podstawową funkcją fiskalną realizują w rolnictwie inne, pozafiskalne cele. Pojawia się jednak pytanie, czy rzeczywiście jest to najlepsze narzędzie do rozwiązywania problemów tego sektora. Z pewnością włączenie rolnictwa do „normalnego” systemu opodatkowania, zwłaszcza opodatkowania dochodów, bez okresów przejściowych nie jest możliwe. Przykładem mogą być doświadczenia Wielkiej Brytanii, gdzie aktualnie istnieje powszechny obowiązek prowadzenia rachunkowości rolnej, a dochody z produkcji rolnej są opodatkowane tak samo jak z innych działalności, rolnicy nie korzystają z żadnych uproszczonych lub szacunkowych form obliczania dochodu do opodatkowania. Należy jednak wspomnieć, że system zachęcający do prowadzenia księgowości w brytyjskich gospodarstwach rolnych wprowadzono jeszcze przed II wojną światową, stawki podatku wzrastały stopniowo, a pełne obciążenia dochodów wprowadzono dopiero wówczas, gdy dochody rolnicze znacznie wzrosły.

Niezaprzeczalnie, w krótkim okresie niższe opodatkowanie motywuje do wzrostu produkcji. Może jednak w dłuższym okresie wpływać na relacje pomiędzy poszczególnymi czynnikami produkcji, a zwłaszcza na ziemię i pracę. W wyniku niższych obciążeń podatkowych rolnictwa, zarówno ziemia jak i praca mogą być, ze względu na potencjalne korzyści podatkowe, zatrzymywane w rolnictwie. To wszystko nie zawsze musi prowadzić do wzrostu efektywności.

Konsekwencje zastosowania *tax expenditures* w opodatkowaniu rolnictwa w Polsce

Wprawdzie większość krajów, zwłaszcza europejskich, od kilkunastu lat dąży do stopniowego włączenia rolnictwa do powszechnego systemu opodatkowania, z badań OECD⁹ wynika jednak, że przywileje podatkowe stosowane wobec rolnictwa nadal występują w prawie każdym z nich. Niestety informacje na ten temat są zazwyczaj niekompletne.

⁹ Szerzej: [12].

Tabela 3

Tax expenditures w systemie opodatkowania rolnictwa w Polsce

Rodzaj podatku	Opis
Opodatkowanie dochodów	
PIT	Wyłączenie z opodatkowania dochodów z produkcji rolnej
CIT	Wyłączenie z opodatkowania dochodów z produkcji rolnej
Opodatkowanie majątku	
Podatek od nieruchomości	Zwolnienie z opodatkowania budynków położonych na gruntach gospodarstw rolnych, służących wyłączenie działalności rolniczej oraz zajętych na prowadzenie działów specjalnych produkcji rolnej
Podatek leśny	Wyłączenie z opodatkowania lasów zajętych na działalność rolniczą
Podatek od środków transportowych	Wyłączenie z opodatkowania przyczep i naczep, o łącznej z pojazdem silnikowym dopuszczalnej masie całkowitej od 7 do 12 ton i powyżej 12 ton, związanych wyłączenie z działalnością rolniczą prowadzoną przez podatnika podatku rolnego
Podatek od posiadania psów	Zwolnienie z podatku 2 psów utrzymywanych do pilnowania gospodarstwa rolnego
Podatek od spadków i darowizn	Zwolnienie z podatku:
	1) nabycie własności i prawa użytkowania wieczystego gospodarstwa rolnego lub jego części oraz innych praw do takiego gospodarstwa lub jego części, jak również działki przyzagrodowej, z wyjątkiem:
	a) budynków mieszkalnych,
	b) budynków zajętych na cele specjalistycznego chowu i wyługu drobiu lub specjalistycznej hodowli zwierząt wraz z urządzeniami i ze stadem hodowlanym,
	c) urządzeń do prowadzenia upraw specjalnych, jak: szklarnie, inspekty, pieczarkarnie, chłodnie, przechowalnie owoców,
	2) nabycie własności budynków gospodarczych służących bezpośrednio produkcji rolniczej prowadzonej na użytkach rolnych o powierzchni do 1 ha, a nabywcą jest osoba prowadząca gospodarstwo rolne zaliczona do I grupy podatkowej;

cd. tab. 3

3) nabycie przez rolnika pojazdów i maszyn rolniczych oraz części do tych pojazdów, pod warunkiem, że nie zostaną one przez nabywcę w okresie 3 lat od otrzymania sprzedane czy podarowane

Podatek od czynności cywilnoprawnych

Zwolnienie z podatku przeniesienie własności nieruchomości lub ich części, wraz z częściami składowymi, z wyjątkiem budynków mieszkalnych lub ich części znajdujących się na obszarze miast, w drodze umów:

- a) sprzedaży,
- b) dożywocia,
- c) o dział spadku - w części dotyczącej spłat lub dopłat,
- d) o zniiesienie współwłasności - w części dotyczącej spłat lub dopłat,
- e) darowizny - w części dotyczącej przejęcia przez obdarowanego długów i ciężarów albo zobowiązań darczyńcy,
- f) zamiany - do wysokości wartości rynkowej nieruchomości wraz z jej częściami składowymi,
- g) odpłatnej renty, pod warunkiem, że nabyte grunty stanowią gospodarstwo rolne albo utworzą gospodarstwo rolne lub wejdą w skład gospodarstwa rolnego będącego własnością nabywcy

Podatki konsumpcyjne

Podatek od towarów i usług (VAT)

- 1) zastosowanie obniżonych stawek na produkty rolne oraz część towarów nabywanych przez rolników do produkcji,
- 2) specjalny system ryczałtowy

Źródło: Opracowanie własne.

Ze względu na słabe udokumentowanie i niedoszacowanie TEs, wskaźniki PSE w poszczególnych krajach nie odzwierciedlają rzeczywistego wsparcia rolnictwa. Problemem dyskusyjnym jest również, co można traktować jako wsparcie rolnictwa, a jakie rozwiązania podatkowe nie powinny być do niego zaliczane. W praktyce rozstrzygnięcie tej kwestii, ze względu na duże różnice konstrukcyjne w poszczególnych systemach podatkowych, jest trudne. Jednakże, mimo iż nie wszystkie przywileje podatkowe mogą być traktowane jako subwencjonowanie rolnictwa, nie oznacza to, że powinno się całkowicie zaniechać ich wyliczenia, prowadziłoby to bowiem do zaniżenia wskaźnika monitorującego wsparcie rolnictwa.

Poziom jawnego wsparcia rolnictwa w Polsce bez trudu można wyliczyć. Odpowiednie informacje na ten temat znajdują się w ustawie budżetowej, sprawozdaniach z wykonania budżetu państwa i budżetów jednostek samorządów terytorialnych. Bezpośrednio z budżetu państwa na rolnictwo i rolników przeznaczona jest w Polsce ok. 2,5% PKB. Natomiast całkowite jawne wydatki publiczne wspierające rolnictwo, bez funduszy unijnych, wynoszą ok. 3% PKB [3]. Większość z nich nie ma, niestety, charakteru prorozwojowego. Wydatki prorozwojowe, czyli takie, które mogą sprzyjać pozytywnym przekształceniom w rolnictwie, stanowią zaledwie ok. 17% całkowitych wydatków budżetu państwa. Pozostałe (dotacje do KRUS i np. ARR) utrwalają raczej aktualny stan rolnictwa i nie służą inicjowaniu jakichkolwiek zmian [3].

Poza widocznym subwencjonowaniem, polskie rolnictwo korzysta także z mniej jawnych form wsparcia, np. ukrytych w specjalnych konstrukcjach podatkowych, które, mimo że zapewniają wymierne korzyści, zazwyczaj nie są oficjalnie traktowane jako element subwencjonowania rolnictwa (tabela 3). Nie prowadzi się na ten temat żadnych badań. Polska, w przeciwieństwie do wielu krajów OECD, nie ma obowiązku szacowania i publikowania danych dotyczących *tax expenditures*; nie dotyczy to tylko rolnictwa, ale także całej gospodarki.

W polskim systemie podatkowym rolnicze *tax expenditures* (TEs) znaleźć można prawie we wszystkich konstrukcjach obciążających rolnictwo. Przywileje podatkowe, korzystne dla rolnictwa, występują w podatkach dochodowych, majątkowych oraz podatkach konsumpcyjnych (VAT). W największym zakresie dotyczą jednak podatku dochodowego, zarówno od dochodów osobistych, jak i od dochodów osób prawnych. W tych konstrukcjach rolnictwo, poza działami specjalnymi produkcji rolnej, zostało całkowicie wyłączone z opodatkowania.

W podatku dochodowym, jak już wcześniej wspomniano, *tax expenditures* (TEs) realizują zazwyczaj dwa podstawowe cele: wspierają finansowo gospodarstwa rolne oraz zachęcają rolników do podejmowania określonych działań, zwłaszcza inwestycyjnych. W polskiej konstrukcji podatków dochodowych realizowany jest przede wszystkim cel pierwszy, ze względu na wyłączenie z opodatkowania większości dochodów z produkcji rolnej (poza działami specjalnymi). Konstrukcja podatku nie zawiera żadnych elementów motywacyjnych, pobudzających do podejmowania określonych decyzji produkcyjnych itp. Należy jednak zauważyć, że wyższe dochody mogą również motywować do podejmowania działań zmierzających do wzrostu inwestycji, chociaż nie zawsze będą one zgodne z celami bieżącej polityki rolnej.

Traktowanie, jako *tax expenditures*, wyłączenia z opodatkowania dochodów rolniczych nie budzi wątpliwości interpretacyjnych. Zgodnie z przytoczoną powyżej definicją OECD [11], *tax expenditures* to odejście od ogólnie przyjętych zasad albo struktury podatku, które pozwala na osiągnięcie korzyści podatkowych dla szczególnych typów działalności lub grup podatników, odejście od tzw. „normalności”. W tym przypadku rzeczywiście wyłączenie z opodatkowania pozwala na osiągnięcie konkretnej grupie potencjalnych podatników (rolnikom) korzyści podatkowych, które można oszacować.

Tabela 4

Oszacowanie „podatkowego” wsparcia rolnictwa w Polsce na przykładzie podatku dochodowego od osób fizycznych

Wyszczególnienie	2000	2001	2002	2003	2004
Szacunkowy dochód podlegający opodatkowaniu (w mln zł)	10 930,2	12 812,9	9 224,4	11 717,6	17 925,2
Efektywna stawka podatku PIT (w %)	15,67	15,61	15,85	15,35	15,34
Podatek rolny w mln zł	720,8	791,7	821,2	878,1	921,8
Wartość TEs - utracone dochody budżetu w mln zł					
I wariant (opodatkowanie: rolnictwa podatek dochodowy + podatek rolny ^{a)})	1 599,8	1 876,5	1 331,9	1 663,9	2 608,3
II wariant (opodatkowanie: rolnictwa podatek dochodowy + podatek rolny ^{b)})	1 712,8	2 128,2	1 462,1	1 795,1	2 749,7
III wariant (opodatkowanie rolnictwa: podatek dochodowy)	992	1 336,5	640,9	917	1 827,9

^a Podatek rolny stanowi w podatku dochodowym koszt uzyskania przychodów.

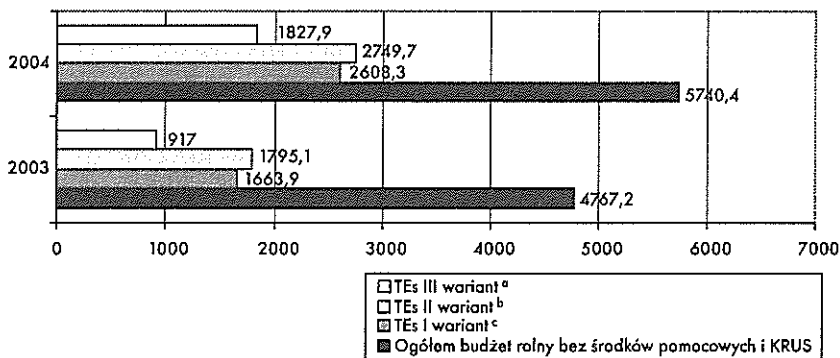
^b Podatek rolny nie stanowi w podatku dochodowym kosztu uzyskania przychodów.

Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych GUS i Ministerstwa Finansów.

Do oceny TEs w polskim podatku dochodowym od osób fizycznych wykorzystano metodę kasową, szacując tzw. utracony dochód, czyli straty budżetu będące wynikiem wprowadzenia odstępstw od obowiązujących reguł podatkowych. Ze względu na brak wielu informacji, obliczona wartość TEs w podatku dochodowym w odniesieniu do rolnictwa jest jedynie pewnym przybliżeniem skali opisywanego zjawiska. Do obliczenia TEs wykorzystano dane GUS dotyczące przeciętnego dochodu z pracy w indywidualnych gospodarstwach rolnych na 1 ha przeliczenio-

wy¹⁰ oraz informacje ministerstwa finansów na temat rozliczenia podatku dochodowego od osób fizycznych za poszczególne lata podatkowe.

Wyłączenie z opodatkowania dochodów z produkcji rolnej z jednej strony oznacza straty budżetu państwa (ale także i budżetów gmin, z części udziałów w podatkach dochodowych), z drugiej zaś ukryte wsparcie rolnictwa subwencją o wartości utraconych dochodów podatkowych. Na podstawie bardzo uproszczonych szacunków można stwierdzić, że w 2004 r. TEs z tego tytułu kształtowało się na poziomie od ok. 1,8 mld do ok. 2,7 mld zł¹¹, w zależności od przyjętego wariantu systemu podatkowego obciążającego rolnictwo oraz budowy podatku dochodowego od osób fizycznych, co stanowiło odpowiednio od 31 do 48% jawnego budżetu rolnego w tymże roku¹². Oznacza to, że rzeczywiste wsparcie rolnictwa w Polsce jest znacznie wyższe, niż podają to oficjalne statystyki.



^a Opodatkowanie rolnictwa = podatek dochodowy.

^b Opodatkowanie rolnictwa = rolnictwa podatek dochodowy + podatek rolny (nie stanowi kosztu uzyskania przychodu).

^c Opodatkowanie rolnictwa = rolnictwa podatek dochodowy + podatek rolny (stanowi koszt uzyskania przychodu).

Rys. 1. Budżet rolny i rolnicze *tax expenditures* w Polsce w latach 2003-2004 (w mln zł).

Źródło: Opracowanie własne.

¹⁰ Szacunkowy dochód będący podstawą opodatkowania w poszczególnych latach, ustalono mnożąc przeciętny dochód przypadający na 1 ha przeliczeniowy przez liczbę hektarów przeliczeniowych. Przeciętny dochód z pracy w indywidualnych gospodarstwach rolnych na 1 ha przeliczeniowy jest wielkością uśrednioną w skali całego kraju (z wyników indywidualnych gospodarstw rolnych objętych badaniami statystycznymi GUS) i stanowi wypadkową wielkość dochodów z jednostkowych gospodarstw rolnych, zarówno takich, które osiągają w przybliżeniu podobny, jak i mniejszy dochód. Normatyw ten dotyczy wyłącznie dochodów z pracy w gospodarstwach rolnych, nie obejmuje natomiast dochodów rolników uzyskiwanych z innych źródeł, np. z tytułu rent, emerytur i innych świadczeń socjalnych.

¹¹ Według M. Safina, który szacuje utracone dochody budżetu na podstawie rolniczej wartości dodanej netto, poziom wsparcia poprzez podatek dochodowy od osób fizycznych jest w Polsce jeszcze wyższy. Szerzej: [13].

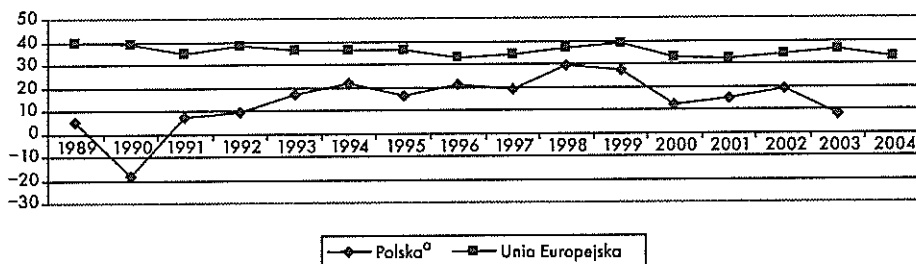
¹² W 2004 r. budżet rolny bez środków pomocowych i KRUS wyniósł 5740,4 mln zł. Na podstawie [7].

Poza podatkiem dochodowym, uprzywilejowane opodatkowanie rolnictwa dotyczy także podatku od towarów i usług oraz w mniejszym zakresie podatków majątkowych. Niestety w tych przypadkach oszacowanie wartości TEs, ze względu na brak podstawowych informacji, nie jest praktycznie możliwe. Można przypuszczać, że największe straty budżetu wynikają z zastosowania przywilejów w podatku od towarów i usług, chociaż ustalenie wysokości wsparcia rolnictwa z tego tytułu nie jest łatwe.

Istota VAT polega na tym, że do budżetu państwa wpływają kwoty będące różnicą pomiędzy podatkiem należnym a naliczonym. Rolnictwo traktowane jest jednak nieco inaczej niż pozostałe działy gospodarki narodowej; użyte w konstrukcji podatku specjalne rozwiązania pozwalają temu sektorowi na osiąganie bezpośrednich lub pośrednich korzyści. Zastosowanie uproszczonego ryczałtowego systemu zwrotu zwalnia rolników z obowiązku prowadzenia jakiejkolwiek dokumentacji podatkowej, jednocześnie ma rekompensować ich straty wynikające z wyłączenia z systemu VAT. Wprawdzie rolnicy ryczałtowi nie płacąc VAT, nie mogą odliczyć podatku naliczonego zawartego w należnościach związanych z zakupami, jednakże rekompensata – jaką otrzymują w formie ryczałtowego zwrotu – w rzeczywistości często przekracza kwotę podatku naliczonego i może być uznana za subsydiowanie produkcji rolnej. W Polsce rolnicy, ze względu na konstrukcję VAT i prawdopodobnie niskie nakłady na produkcję, są raczej beneficjentami tego systemu. Korzyści, jakie odnosi większość gospodarstw korzystających z zasad uproszczonych, powodują, że na zasady ogólne, wymagające ze strony rolnika większych nakładów związanych z rozbudowaną ewidencją podatkową, decyduje się niewielki procent podatników¹³.

Poza specjalnymi zasadami rozliczeń rolników z tytułu VAT, za wsparcie produkcji rolnej można również uznać zastosowanie obniżonej stawki podatku na sprzedaż produktów rolnych (w Polsce do 2008 roku wynosi ona 3%). Niewątpliwie niższe opodatkowanie sprzedaży zapewnia pomoc rolnikom i może być traktowane jako TEs. Mimo że ulgowe opodatkowanie produkcji rolnej nie jest ulgą kierowaną bezpośrednio do rolników, mogą oni odnosić pośrednio korzyści wynikające między innymi ze zwiększenia popytu będącego rezultatem niższych cen. Niemniej jednak wycena korzyści z tego tytułu jest trudna, ponieważ osiągają je zarówno rolnicy, jak i pośrednicy i ostateczni konsumenci.

¹³ Tylko ok. 3% gospodarstw prowadzących rachunkowość rolną w ramach IERiGŻ rozlicza się na podstawie zasad ogólnych. Większość gospodarstw korzystających z zasad ryczałtowych uzyskuje z tego tytułu korzyści. Wiadomym jest, iż zastosowane w ustawie rozwiązania mogą motywować do zmiany reżimu rozliczeń. Jeżeli jednak zasady uproszczone są korzystniejsze niż zasady ogólne, wybór z punktu widzenia ekonomicznego poszczególnych producentów jest raczej jednoznaczny. Np. w Hiszpanii system uproszczony jest bardziej restrykcyjny i mniej korzystny niż zasady ogólne, co niewątpliwie wpływa na wybór zasad rozliczenia VAT.



^a Brak danych za 2004 r.

Rys. 2. Wskaźnik PSE w latach 1989-2004 (w %).

Źródło: Opracowanie na podstawie [7].

Polska, pomimo zaleceń OECD, nie szacuje *tax expenditures* w rolnictwie. Potencjalne dochody budżetowe, których pobór poprzez zastosowanie specjalnych rozwiązań podatkowych został zaniechany, nie są włączone do obliczenia wskaźnika PSE monitorującego wsparcie polskiego rolnictwa, a w związku z tym nie pokazuje on rzeczywistego subsydiowania. Jeżeli uwzględni się oszacowaną wartość *tax expenditures* w rolnictwie, poziom wsparcia, który odzwierciedla wskaźnik PSE, będzie zapewne wyższy niż wynika to z oficjalnych danych.

Podsumowanie

Podsumowując powyższe rozważania, można stwierdzić, że TEs to potencjalne dochody podatkowe, z których państwo rezygnuje, stosując szereg rozwiązań podatkowych, takich jak: ulgi, odliczenia, wyłączenia, zwolnienia, kredyty podatkowe, czy prolongaty w terminach płatności. Wszystko to przyczynia się z jednej strony do zmniejszenia dochodów budżetu, z drugiej (przynajmniej powinno) do zmniejszenia jego bezpośrednich wydatków. Zadaniem TEs jest zazwyczaj wsparcie określonych działań podatników, co jednak zmniejsza fundusze dostępne dla innych programów rządowych. Efekt finansowy jest taki sam, jakby rząd dokonywał bezpośredniego wydatku. Skutkiem TEs jest zazwyczaj zawężenie bazy podatkowej i podwyższenie stawek podatkowych, co pozwala pokryć utracone dochody budżetu. Ich zastosowanie w systemie podatkowym w niektórych przypadkach może być bardziej kosztowne niż bezpośrednie wsparcie poprzez wydatki budżetowe, realizujące określony program rządowy.

TEs zniekształcają zachowania podatników. Wyluczając z opodatkowania określony sektor, państwo przyczynia się do wzrostu opodatkowania w innych sektorach, obciążając w większym stopniu pozostałych podatników. Zmniejszenie TEs w systemie podatkowym prowadzi zazwyczaj do sytuacji odwrotnej, zmniejsza obciążenia podatników i pozytywnie wpływa na wzrost gospodarczy. Wprawdzie TEs można traktować, w niektórych okolicznościach, jako podatkowe wsparcie wybranych działalności, jednakże każdy przypadek ich zastosowania powinien być przedmiotem oceny z punktu widzenia korzyści ekonomicznych. Tym bardziej,

że obraz zaciemniają nigdzie nie ujawniane administracyjne koszty związane z obsługą TEs, które przyczyniają się do zwiększenia kosztów procesu fiskalnego i zmniejszenia efektywności podatków.

Ukryte w *tax expenditures* wydatki pozwalają wprowadzić na pozorne zmniejszenie bezpośrednich wydatków budżetowych, sprawiają jednak, że system podatkowy jest mniej efektywny, mniej sprawiedliwy (regresywny charakter TEs) oraz bardziej skomplikowany. Użycie motywacji podatkowych łączy się więc z większą odpowiedzialnością polityczną. Dlatego też ujawnienie informacji dotyczących TEs jest niezwykle istotne – pozwala uzmysłowić społeczeństwu, jakie są koszty odstępstw od ogólnych zasad opodatkowania, a parlamentowi umożliwia przynajmniej częściową kontrolę tych wydatków. Wykazywanie w budżecie *tax expenditures*, które można uznać za swoisty substytut wydatków państwa, powinno przyczynić się do podejmowania efektywnych decyzji publicznych. Wpływa też na pewną przejrzystość polityki, jasny podział pomiędzy polityką wydatkową państwa a polityką dochodową. Niestety Polska nie należy do grupy krajów, które dokonują gruntownej analizy „kosztów podatkowych”. Taki obowiązek nie wynika wprawdzie z ustawy budżetowej, jednakże sam fakt istnienia TEs w polskim systemie podatkowym i brak jakichkolwiek szacunków oznacza, że informacje na temat całkowitych wydatków budżetu państwa są niepełne. Oszacowanie TEs, zwłaszcza w przypadku rolnictwa, ma istotne znaczenie. Może się bowiem okazać, iż rzeczywiste jego wsparcie w Polsce jest znacznie większe.

Należy również zauważyć, że użycie TEs w systemie podatkowym budzi wiele kontrowersji, przede wszystkim wówczas, gdy ich zastosowanie trudno jest usprawiedliwić względami gospodarczymi, czy społecznymi. Pomimo tego bodźce podatkowe (*tax expenditures*), które można traktować jako substytut wydatków, są coraz częściej wykorzystywane. W rzeczywistości służą przede wszystkim politykom, zwłaszcza w okresie burzliwych dyskusji na temat ewentualnych cięć budżetowych. TEs pozwalają bowiem na pozorne zmniejszenie wydatków bezpośrednich (a więc także deficytu budżetowego) oraz obniżenie obciążeń podatkowych dla wybranych grup podatników. Może to jednak prowadzić do wyraźnego konfliktu między celami polityki podatkowej a społeczno-ekonomicznej oraz do wykorzystania nieefektywnych motywacji podatkowych. *Tax expenditures*, zachęcając społeczeństwo do podejmowania określonych działań, często zastępują jawne programy rządowe finansowane bezpośrednio z budżetu, jednakże często mogą być od nich mniej efektywne i bardziej kosztowne. Jednocześnie specyficzne koszty, będące wynikiem zastosowania przywilejów podatkowych, zazwyczaj nie podlegają żadnej kontroli. W praktyce, oddziaływanie „wydatków podatkowych” rzadko jest powiązane z programami wydatków rządowych i zazwyczaj nie stanowi elementu przemyślanej strategii.

Literatura:

1. Collier P., Luther R.: The use of tax expenditures by the Thatcher the use of tax expenditures by the Thatcher. *Financial Accountability & Management*, 2003, vol.19.
2. Dziemianowicz R.I.: Mechanizm oddziaływania podatków na rolnictwo (na przykładzie USA) /w:/ *Zagadnienia Ekonomiki Rolnej*, nr 1/2005.
3. Markiewicz M., Siwińska J.: *Reforma wydatków publicznych. CASE- Centrum Analiz Społeczno-Ekonomicznych*, Warszawa 2004.
4. *Międzynarodowy Słownik Podatkowy. PWE Warszawa 1997.*
5. Polackova B.H.: Tax expenditures: shedding light on government spending through the tax system. *Lessons from developed and transition economies. The World Bank, Washington 2004.*
6. Portugal L.: *OECD work on defining and measuring subsidies in agriculture. OECD, Paris 2002.*
7. Przygodzka R., *Fiskalne instrumenty wspierania rolnictwa – przyczyny stosowania, mechanizmy i skutki. Wydawnictwo Uniwersytetu w Białymstoku, Białystok 2006.*
8. Saez E.: The optimal treatment of tax expenditures /w:/ *Journal of Public Economics* nr 88/2004.
9. Surrey S. S., McDaniel P. R.: *Tax expenditures. Harvard University Press, 1985.*
10. Surrey S.S.: *Pathways to tax reform: the concept of tax expenditures. Cambridge, Massachusetts, Harvard University Press, Cambridge 1973.*
11. *Tax expenditures: a review of the issues and country practices. Paris, Organisation for Economic Co-operation and Development. OECD 1984.*
12. *Taxation and social security in agriculture. OECD 2005.*
13. Valdés A.: *Agricultural support policies in transition economies. World Bank, Technical Paper Nr 470/2000.*
14. Wilkinson M.: *Taxation. MacMillan, London 1992.*

RYTA IWONA DZIEMIANOWICZ

Białystok University

TAXATION AS A FORM OF SUPPORT FOR AGRICULTURE

Summary

According to the recommendations of the OECD, potential budget income, whose collection was relinquished by means of applying special tax solutions, has to be treated as subventions, which should be included in calculation of the PSE factor, monitoring the support for agriculture. However, in practice a number of countries, due to various reasons (both political and technical), do not treat the "tax" support for agriculture as an alternative manner of support for direct budget expenditure; therefore, the level of public subsidy for agriculture is usually understated.

The article presents forms of support for the agriculture which are less clear and even hidden in special tax structures; despite the fact that these forms provide measurable profits, they are usually not treated as an element of subsidy in Poland.

The author makes an attempt at defining the off-budget support for the agriculture by the tax system, often called tax expenditures of agriculture and shows potential profits and losses resulting from application of special structures in the taxation of agriculture.

Disclosing tax expenditure in the budget, which may be considered a substitute for the state's expenditures, should contribute to making efficient public decisions, especially with respect to the agriculture. This will allow for certain transparency of policy pursued with respect to agriculture and a clear division between the state's expenditure policy and income policy. Lack of any estimates with respect to tax expenditures of agriculture means that information with respect to the total state budget's expenditure on agriculture is not complete and the actual support for agriculture is usually greater.