

Kinga Gruzziel

Katedra Ekonomii i Polityki Gospodarczej
Szkoła Główna Gospodarstwa Wiejskiego w Warszawie

Koszty procesu fiskalnego podatku rolnego na przykładzie gmin wiejskich z województwa małopolskiego¹

Wstęp

Zagadnienia podatkowe będące przedmiotem zainteresowania teorii ekonomii najczęściej odnoszą się do formułowania modeli zachowania i wspólnych relacji między podatnikami i urzędami skarbowymi. Wzajemne oddziaływanie tych podmiotów skutkuje zarówno zjawiskami nielegalnego unikania opodatkowania, jak i kształtowania administracyjnych kosztów funkcjonowania aparatu skarbowego. Relacje te pośrednio określają sposób organizacji i funkcjonowania administracji podatkowej oraz stosowane konstrukcje podatkowe. Ważność sprawnej i efektywnej administracji podatkowej tłumaczą jej funkcje i cechy, wśród których najczęściej wymieniane są: dostarczanie dochodów budżetowych, realizowanie polityki fiskalnej, tworzenie optymalnych warunków sprzyjających realizowaniu inwestycji i ograniczających unikanie opodatkowania i działania o charakterze korupcyjnym [Gill 2003, s. 1–2].

W literaturze podatkowej występują pewne założenia o charakterze teoretycznym, dotyczące kształtowania systemu podatkowego oraz założeń realizacji celów stawianych przed systemami podatkowymi. Walczak [1995, s. 22] podkreśla rolę aparatu skarbowego i zasad funkcjonowania systemu podatkowego, jako jego integralnych elementów.

System podatkowy w literaturze finansowej jest określany jako zbiór podatków istniejących w określonym czasie i w danym państwie, podporządkowanych wspólnej idei i tworzących wewnątrznie porządkowaną, logiczną i jednolitą całość. Tym samym system podatkowy to całokształt prawno-organizacyjnych form opodatkowania (poszczególne podatki oraz elementy konstrukcji podatków: ulgi, zwolnienia itp.) [Tegler 1992, s. 102].

¹Projekt badawczy MNiSW nr N N113 032535.

Polityka fiskalna kształtuje obciążenia podatkowe, intensyfikując pozytywne skutki uczestniczenia w procesie gospodarowania. W literaturze sformułowano założenia o charakterze teoretycznym, dotyczące kształtowania systemu podatkowego intensyfikującego realizację zakładanych i stawianych przed nim celów.

Analiza poszczególnych zagadnień podatkowych powinna stanowić bazę dla poszukiwania i konstruowania racjonalnego systemu podatkowego. Grądałski [2004, s. 161–167] sformułował cztery uniwersalne zasady racjonalizacji systemu podatkowego:

- konieczności postrzegania systemu podatkowego w szerszym kontekście strategicznych celów rozwojowych państwa,
- ekwiwalentnej wymiany między państwem a podatnikiem,
- neutralności systemu podatkowego względem mechanizmu rynkowego,
- minimalizacji kosztów procesu fiskalnego.

Teoretyczne ujęcie zasad racjonalizacji systemu podatkowego nie jest równoznaczne z prostym zastosowaniem ich w praktyce. Główne ograniczenia tkwią w historycznych i społecznych uwarunkowaniach systemów podatkowych oraz w akceptacji przez ustawodawcę nadmiernego fiskalizmu, umożliwiającego osiągnięcie dodatkowych korzyści.

W literaturze przedmiotu najczęściej określane są przesłanki doskonalenia systemów podatkowych z myślą o zwiększeniu ich efektywności. O sprawności systemu podatkowego można wnioskować na podstawie stopnia fiskalizmu, czyli polityki państwa zmierzającej do zwiększania wpływów budżetowych tytułem podatków. Skala fiskalizmu w Polsce jest wyrażana relacją dochodów publicznych do PKB, która w ostatnich latach kształtuje się na poziomie około 30–40%. Jednak maksymalizowanie obciążeń podatkowych będących głównym źródłem finansowania wydatków państwa, obok dążenia do maksymalizowania dochodów, powoduje dodatkowe straty w dobrobycie. Zwiększając główne źródło finansowania wydatków, powodujemy rozszerzenie sfery publicznej, wzrost fiskalizmu, a efektem tych działań jest ograniczenie sprawności działania sektora publicznego [Dziemianowicz 2009, s. 138].

System podatkowy jako przedmiot badań jest instrumentem polityki makroekonomicznej, mającym na celu stabilizację koniunktury. W teorii ekonomii kontrowersyjny jest zakres w jakim państwo powinno uczestniczyć w życiu społecznym i gospodarczym. W praktyce dyskusja dotyczy akceptowanej skali fiskalizmu z punktu widzenia gospodarki finansowej państwa. Teoria opodatkowania odnosi się do wybranego segmentu finansów publicznych i obejmuje obszar badań normatywnych. Optymalizacja opodatkowania w ujęciu makroekonomicznym rozważa aspekt opodatkowania i polityki podatkowej, jako instrumentu polityki fiskalnej i główne źródło dochodów budżetowych [Gołębiowski 2004, s. 5].

Rozstrzygnięcia dotyczące optymalizacji opodatkowania z punktu widzenia aparatu urzędniczego odnoszą się do teorii krzywej Laffera, zgodnie z założeniami której istnieją dwie różne stawki opodatkowania, dające taką samą wielkość przychodów podatkowych. Należy mieć na uwadze fakt, że odmienna w tych okolicznościach jest sytuacja ekonomiczna budżetu, wynikająca z odmiennych kosztów zbierania podatków.

Cel i metodyka badań

Celem opracowania jest określenie kosztów wymiaru i poboru podatku rolnego na przykładzie gmin wiejskich. Podstawę przeprowadzonych badań stanowiły dane liczbowe, pochodzące z budżetów gmin wiejskich. Okres badawczy obejmuje lata 2004–2009. Dobór gmin był celowy. Nieujawnianie właściwego nazewnictwa gmin było warunkiem udostępnienia informacji liczbowych. Gminy są położone na terenie województwa małopolskiego, w których działalność rolniczą prowadzi około 320 tysięcy gospodarstw, które zajmują łączną powierzchnię 899,9 ha, co stanowi około 60% powierzchni województwa. Średnia wielkość gospodarstwa rolnego w tym regionie kształtuje się na poziomie 3,80 ha, co potwierdza rozdrobnioną strukturę rolnictwa.

Informacje pozyskane z gmin województwa małopolskiego wykorzystano do określenia poszczególnych kategorii kosztów ponoszonych w procesie wymiaru i poboru podatku. Schemat określenia kosztów wymiaru podatku rolnego opiera się na założeniu, że koszty procesu fiskalnego nie są zestawione z użytecznością dóbr publicznych i efektami redystrybucji dochodów. Tym samym szacunek kosztów procesu fiskalnego sprowadza się do kwantyfikacji obciążeń generowanych przez gminy.

W przyjętym modelu podjęto próbę określenia kosztów procesu fiskalnego podatku rolnego. Proces fiskalny przyjęto jako wymiar i pozyskanie wpływów tytułem podatku rolnego. Szacunek kosztów wymiaru i poboru podatku rolnego przeprowadzono według schematu: koszty procesu fiskalnego stanowią sumę kosztów wymiaru i poboru podatku oraz kosztów procesu legislacyjnego. Inspirując się rozwiązaniami Grądalskiego [2006, s. 101–106] przyjęto następujące założenia:

1. Koszty osobowe stanowią wynagrodzenia pracowników na etacie oraz osób spoza urzędu gminy, zaangażowanych w wymiar i pobór podatku rolnego.
2. Koszty rzeczowe wymiaru podatku rolnego, w skład których wchodzi m.in. zakup artykułów biurowych, przesyłki pocztowe, dodatkowe rodzaje kosztów rzeczowych.
3. Koszty inne obejmują kategorie wydatków wpływających na wymiar i pobory podatku rolnego, np. koszty z tytułu prowizji bankowych od wpłat

na konto, wydatki na ZUS, Fundusz Pracy, odpisy na zakładowy fundusz świadczeń socjalnych, prowizje od wpłat do banków.

4. Koszty całkowite stanowią sumę kosztów aparatu skarbowego.
5. Koszty utrzymania aparatu skarbowego stanowią zwiększenie kosztów aparatu skarbowego o wydatki o charakterze majątkowym, czyli inwestycje w aparat skarbowy (10% całkowitych kosztów funkcjonowania aparatu skarbowego).
6. Koszt wymiaru podatku, czyli koszt procesu legislacyjnego, określono na poziomie 10% całkowitych kosztów związanych z funkcjonowaniem aparatu skarbowego.

W celu dokonania relatywizacji kosztów opodatkowania zakłada się zestawienie kosztów wymiaru podatku rolnego z dochodami budżetu gminy, uzyskanymi tytułem tego obciążenia.

Wyniki badań

W tabeli 1 przedstawiono kategorie wykorzystane do określenia kosztów procesu wymiaru i poboru podatku rolnego. Gmina nr 1 objęta badaniem ma charakter wiejski i jest utworzona przez 9 sołectw. W proces wymiaru i poboru podatku rolnego jest zaangażowanych łącznie 10 osób, z czego jedna jest pracownikiem gminy na etacie, a pozostałe 9 to pracownicy spoza urzędu gminy (tab. 1). W latach 2004–2009 roczne wydatki na wynagrodzenie dla pracowników gminy tytułem zaangażowania w proces pozyskiwania podatku rolnego kształtowały się między 9374,4 zł w 2004 roku, a 14 212,8 zł w 2009 roku. Z wyjątkiem 2006 roku odnotowano coroczne zwiększanie tej grupy wydatków. Drugą grupę osób zaangażowanych w pozyskiwanie podatku rolnego stanowią pracownicy spoza urzędu gminy, czyli sołtysi dostarczający nakazy płatnicze i pobierający należności podatkowe. Kwoty wypłacane tej grupie osób stanowiły udział między 11,8% w 2008 roku, a 18,5% w 2004 roku wynagrodzeń dla pracowników urzędu gminy. Największą dysproporcję w wysokości dochodów pracowników gminy i sołtysów stwierdzono w 2008 roku, w którym wartości przekroczyły ośmiokrotność (844,5%). W pozostałych latach objętych badaniami rozbieżność między najmniejszą a największą kwotą wynagrodzeń wahała się pomiędzy 540,2% w 2004 roku, a 822,9% w 2007 roku.

Całkowita kwota wynagrodzeń osób zaangażowanych w pozyskiwanie podatku rolnego zwiększała się corocznie, a tempo tych zmian było zróżnicowane i zawierało się między 0,7% w 2006 roku, a 15,3% w 2008 roku. Jednolitej tendencji wzrostowej nie stwierdzono tylko w odniesieniu do wynagrodzeń wypłacanych dla pracowników spoza urzędu gminy. W latach 2005 i 2007 odnotowano

Tabela 1

Zestawienie kosztów procesu fiskalnego gminy wiejskiej nr 1* położonej w województwie małopolskim

Lp.	Wyszczególnienie	Lata					
		2004	2005	2006	2007	2008	2009
1	Liczba etatów w gminie	1	1	1	1	1	1
2	Liczba etatów spoza gminy	9	9	9	9	9	9
3	Roczny koszt utrzymania pracowników na etacie (zł)	9 374,4	10 756,8	10 756,8	11 620,8	13 435,2	14 212,8
4	Roczny koszt utrzymania pracowników spoza gminy – sołtysi (zł)	2 314,0	2 228,8	2 347,2	1 882,8	2 121,2	2 682,0
5	Koszty rzeczowe (zł)	25 000,0	26 000,0	27 000,0	28 000,0	29 000,0	30 000,0
6	Koszty inne związane z poborem podatku rolnego (zł)	6 179,2	7 026,0	7 057,0	7 602,8	8 766,2	9 314,5
7	Koszty aparatu skarbowego (zł) (3 + 4 + 5 + 6)	42 867,6	46 011,6	47 161,0	49 106,4	53 322,6	56 209,3
8	Inwestycje (zł) (7 × 0,1)	4 286,8	4 601,2	4 716,1	4 910,6	5 332,3	5 620,9
9	Utrzymanie aparatu skarbowego (zł) (7 + 8)	47 154,4	50 612,7	51 877,1	54 017,0	58 654,9	61 830,3
10	Koszt procesu legislacyjnego (zł) (9 × 0,1)	4 715,4	5 061,3	5 187,7	5 401,7	5 865,5	6 183,0
11	Koszt poboru podatku (zł) (9 + 10)	51 869,8	55 674,0	57 064,8	59 418,7	64 520,3	68 013,3
12	Wpływy z tytułu podatku rolnego (zł)	27 094,0	30 785,0	24 336,0	32 544,8	52 760,9	52 023,4
13	Podatek rolny/ koszty wymiaru podatku × 100	52,2	55,3	42,6	54,8	81,8	76,5
14	Koszty wymiaru i poboru podatku/podatek rolny × 100	191,4	180,8	234,5	182,6	122,3	130,7

Źródło: Opracowanie własne na podstawie informacji z urzędu gminy.

zmniejszenie tej pozycji wydatkowej w odniesieniu do roku poprzedniego, odpowiednio o kwoty 85,2 zł oraz o 464,4 zł.

Kategoria kosztów aparatu skarbowego w latach objętych analizą zwiększała się corocznie, zawierając się między 42 867,6 zł w 2004 roku, a kwotą 56 209,3 zł w 2009 roku. W 2006 roku koszty aparatu skarbowego oszacowano na kwotę 47 161,0 zł i stanowiły one najmniejszą zmianę w stosunku do roku poprzedniego (102,3%). Największy przyrost tej kategorii wydatków stwierdzono w 2008 roku (109,1%), w którym koszty aparatu skarbowego określono na 53 322,6 zł. W badanym okresie zwiększenie kosztów poniesionych bezpośrednio na administrację podatkową między latami 2004 a 2009 oszacowano jako wzrost o 31,1% (tab. 1).

W badanym okresie w grupie kosztów aparatu skarbowego największą część stanowiły wydatki o charakterze rzeczowym. Zgodnie z przyjętymi założeniami ich poziom oszacowano na około 50% wydatków na administrację podatkową. W analizowanych latach koszty rzeczowe zwiększały się corocznie o kwotę 1000 zł, a ich wartość wyjściową w 2004 roku określono na 25 000 zł. Do kategorii kosztów rzeczowych zaliczono m.in. zakup artykułów biurowych, przesyłki pocztowe, czy dodatkowe rodzaje kosztów o charakterze przedmiotowym.

Kategorię podobną w charakterze do kosztów rzeczowych stanowią wydatki na koszty inne, związane z pozyskiwaniem podatku rolnego. Udział tego składnika kosztów aparatu skarbowego zawierał się w przedziale 13–15% wydatków poniesionych na pozyskiwanie podatku rolnego. Zmiany innych kosztów w stosunku rocznym kształtowały się od 0,4% w 2006 roku do 15,3% w 2008 roku. Wartość kosztów innych w 2009 roku w relacji do ich poziomu z 2004 roku zwiększyła się o 50,7%, co pozwala odnotować znaczącą dynamikę tej kategorii kosztów.

Spośród wydatków współtworzących koszty aparatu skarbowego, największa dynamika zmian została odnotowana w grupie kosztów innych (50,7%), wydatki ponoszone na wynagrodzenia w latach 2004–2009 zwiększyły się odpowiednio o 46%, a wydatki rzeczowe powiększono o 20%. W pierwszym roku członkostwa Polski w Unii Europejskiej poszczególne kategorie kosztów aparatu skarbowego cechowała tendencja zwyżkowa. Zjawisko to, zwłaszcza w odniesieniu do zwiększenia wydatków rzeczowych, można powiązać z dostępem do unijnych źródeł współfinansowania (tab. 1).

W analizowanych latach wydatki ponoszone na wynagrodzenia łącznie, w strukturze kosztów aparatu skarbowego, oszacowano na zbliżonym poziomie – od 32,2% w 2004 roku oraz 35,5% w 2009 roku. W tej kategorii kosztów nie stwierdzono jednolitej tendencji wzrostowej. Odnosząc skalę wydatków przeznaczanych na wynagrodzenia dla osób zaangażowanych w pozyskiwanie podatku rolnego do skali wpływów tytułem podatku rolnego stwierdzono przewagę

kategorii przychodowej. Wydatki na wynagrodzenia stanowiły od 41,6% wartości podatku rolnego w 2008 roku do 68,6% w 2006 roku.

Wartość inwestycji odnoszących się do procesu wymiaru i poboru podatku rolnego określono na 10% kosztów aparatu skarbowego. Zróżnicowanie tej kategorii wydatkowej zawierało się między kwotami 4286,8 zł w 2004 roku a 5620,9 zł w 2008 roku. Kolejne kategorie procesu fiskalnego określono na podstawie założeń przyjętych za Grądalskim [2006, s. 101–106]. Koszt utrzymania aparatu skarbowego stanowi kategorię kosztów administracji podatkowej, powiększoną o wartość inwestycji zrealizowanych na ten pion administracyjny. Suma kosztów poniesionych na pozyskiwanie podatku rolnego jest współtworzona przez kategorię kosztu procesu legislacyjnego, mającą obrazować nakłady na tworzenie i zmiany rozwiązań podatkowych w aspekcie ustawodawczym. Ten koszt określono na 10% kosztów utrzymania aparatu skarbowego. Koszt poboru podatku w badanej gminie kształtował się od 51 869,8 zł w 2004 roku do 68 013,3 zł w 2009 roku. Odnotowane zamiany wykazywały tendencję wzrostową. Zwiększenie kosztów poboru podatku rolnego w relacji rok do roku przedstawiają wielkości od 2,5% w 2006 roku do 8,6% w 2008 roku. W latach 2004–2009 koszty poboru podatku zwiększyły się o 31,1%.

Dochody gminy tytułem wpływów z podatku rolnego cechowała większa dynamika niż miało to miejsce w odniesieniu do kosztów poboru podatku. W latach 2006 i 2009 stwierdzono zmniejszenie wpływów z podatku rolnego odpowiednio o 6449 oraz 737,5 zł, co stanowiło zmniejszenie tego rodzaju dochodu o 20,9 oraz 1,4%. W pozostałych latach wpływy z podatku rolnego w relacji do roku poprzedniego corocznie się zwiększały, co potwierdzają wielkości pomiędzy 13,6% w 2005 roku, a 62,1% w 2008 roku. Znaczną dynamikę dochodów gminy z podatku rolnego można tłumaczyć uzależnieniem produkcji rolnej od czynników przyrodniczo-klimatycznych i korzystaniem z tego tytułu z ulg i zwolnień podatkowych.

Relacje podatku rolnego do kosztów wymiaru podatku rolnego kształtowały się od 42,6% w 2006 roku do 81,8% w 2008 roku. Relacje te potwierdzają, że w gminie nr 1 dochody z podatku rolnego nie rekompensowały oszacowanych kosztów wymiaru i poboru tego obciążenia. Na złotówkę dochodu z podatku rolnego gmina przeznaczała od 1,2 zł w 2008 roku do 2,3 zł w 2006 roku. Można zatem stwierdzić, że w gminie objętej badaniem korzyści ekonomiczne przewyższały wydatki poniesione na tę grupę dochodów (tab. 1).

W tabeli 2 przedstawiono informacje dotyczące kosztów procesu wymiaru i poboru podatku rolnego gminy wiejskiej nr 2 położonej w województwie małopolskim. W proces pozyskiwania podatku rolnego zaangażowanych jest 29 pracowników spoza urzędu gminy i 3 lub 4 osoby zatrudnione w gminie. Najniższą kwotę wynagrodzeń łącznie dla osób zaangażowanych w pozyskiwanie

Tabela 2

Zestawienie kosztów procesu fiskalnego gminy wiejskiej nr 2 położonej w województwie małopolskim

Lp.	Wyszczególnienie	Lata					
		2004	2005	2006	2007	2008	2009
1	Liczba etatów w gminie	4	3	3	4	4	4
2	Liczba etatów spoza gminy	29	29	29	29	29	29
3	Roczny koszt utrzymania pracowników na etacie (zł)	4 1054,0	53 808,0	33 769,0	47 920,0	50 096,0	50 735,0
4	Roczny koszt utrzymania pracowników spoza gminy – sołtysi (zł)	8 800,0	5 898,0	5 640,0	7 344,0	11 384,0	12 476,0
5	Koszty rzeczowe (zł)	14 315,6	11 722,0	21 950,3	13 322,2	13 932,7	10 359,7
6	Koszty inne związane z poborem podatku rolnego (zł)	49 486,8	72 536,4	65 613,0	79 860,0	88 842,1	88 881,9
7	Koszty aparatu skarbowego (zł) (3 + 4 + 5 + 6)	113 656,4	143 964,4	126 972,3	148 446,2	164 254,8	162 452,6
8	Inwestycje (zł) (7 × 0,1)	11 365,6	14 396,4	12 697,2	14 844,6	16 425,5	16 245,3
9	Utrzymanie aparatu skarbowego (zł) (7 + 8)	125 022,1	158 360,8	139 669,6	163 290,9	180 680,3	178 697,8
10	Koszt procesu legislacyjnego (zł) (9 × 0,1)	12 502,2	15 836,1	13 967,0	16 329,1	18 068,0	17 869,8
11	Koszt poboru podatku (zł) (9 + 10)	137 524,3	174 196,9	153 636,5	179 619,9	198 748,3	196 567,6
12	Wpływy z tytułu podatku rolnego (zł)	920 276,9	963 886,2	757 978,9	889 650,5	1 051 294,9	1 117 466,1
13	Podatek rolny/koszty wymiaru podatku × 100	669,2	553,3	493,4	495,3	529,0	568,5
14	Koszty wymiaru i poboru podatku/podatek rolny × 100	14,9	18,1	20,3	20,2	18,9	17,6

Źródło: Opracowanie własne na podstawie informacji z Urzędu Gminy.

podatku rolnego stwierdzono w 2006 roku w wysokości 39 409 zł, a największą – 63 211 zł w ostatnim roku badanego okresu. Wynagrodzenia tytułem pozyskiwania podatku rolnego w relacji do roku poprzedniego tylko w 2006 roku uległy zmniejszeniu, a była to zmiana o 34%. W pozostałych latach łączna kwota wynagrodzeń zwiększała się w granicach między 2,8% w 2009 roku, a 40,2% w 2007 roku. Analizując dynamikę zmian wynagrodzeń stwierdzono, że większy udział w tej grupie kosztów stanowią wynagrodzenia wypłacane dla pracowników gminy. Przewaga wynagrodzeń dla pracowników gminy względem płac sołtysów kształtowała się między 80,3% w 2009 roku, a 90,1% w 2005 roku. Wynagrodzenia dla osób spoza urzędu gminy stanowiły mniejszy udział w wynagrodzeniach łącznie, ale cechowały się większą dynamiką. Wynagrodzenia pracowników gminy zmniejszono tylko w 2006 roku (o 37,2%), a koszt utrzymania pracowników spoza gminy skorygowano w latach 2005 i 2006 odpowiednio o 33 i 4,4%.

Wynagrodzenia, jako element kosztów aparatu skarbowego, stanowiły udział między 31% w 2006 roku, a 43,9% w 2004 roku. Począwszy od 2007 roku wynagrodzenia, jako element kosztów aparatu skarbowego, utrzymywały się na zbliżonym poziomie, co potwierdzają maksymalne odchylenia o 1,7 p.p. Z wyjątkiem 2004 roku, największy udział w kosztach aparatu skarbowego stanowiły inne koszty w przedziale od 51,4 do 54,7%. Najmniej istotną część wydatków ponoszonych na funkcjonowanie administracji podatkowej na szczeblu gminnym, z udziałem od 6,4 do 17,3%, pochłaniały koszty rzeczowe.

Zmiany kosztów aparatu skarbowego w gminie objętej badaniem nie charakteryzowały się jednolitą tendencją. Wielkość tej kategorii kosztów zawierała się między 113 656,4 zł w 2004 roku, a 164 254,8 zł w 2008 roku. Zróżnicowanie odnotowano też w skali zmian w porównaniu do lat poprzednich. Przyrosty kosztów aparatu skarbowego zawierały się między ujemną zmianą w wysokości – 11,8% w 2006 roku, a wzrostem na poziomie 26,7 w 2005 roku (tab. 2).

Wartość dokonanych inwestycji oszacowano według założeń modelowych jako 10% kosztów aparatu skarbowego. Utrzymanie aparatu skarbowego określono jako sumę kosztów aparatu skarbowego i dokonanych z tego tytułu inwestycji. Koszt procesu legislacyjnego określono przyjmując wielkość 10% kosztów utrzymania aparatu skarbowego, a suma tych kategorii określa koszt poboru podatku rolnego.

Najmniejszy koszt poboru podatku oszacowano w 2004 roku i była to kwota 137 524,3 zł. Największy koszt odnotowano w 2008 roku w wysokości 198 748,3 zł. W badanym okresie dynamika przyrostów kosztów pozyskiwania podatku rolnego wyniosła od –11,8% w 2006 roku do 26,7% w 2005 roku. Zmniejszenie kosztów podatku rolnego w stosunku rocznym stwierdzono w latach 2006 i 2009, co było efektem tendencji odnotowanych w kategoriach współtworzących ostateczną wielkość kosztów, a zwłaszcza kosztów rzeczowych i innych.

Wykazane dochody własne gminy tytułem podatku rolnego w badanym okresie zawierały się w granicach od 757,9 tys. zł w 2006 roku do 1117,4 tys. zł w 2009 roku. Wpływy podatkowe w relacji do roku poprzedniego zmalały tylko w 2006 roku. W pozostałych latach stwierdzono wzrost wpływów z tytułu podatku rolnego w relacji do roku poprzedniego na poziomie od 4,7% w 2005 roku do 18,2% w 2008 roku. Relacja podatku rolnego do kosztów wymiaru i poboru kształtowała się między 495,3, a 669,2% i odzwierciedlała przewagę kosztów pozyskiwania podatku nad wartością tego świadczenia. W badanej gminie nr 2 stwierdzono dużą efektywność procesu wymiaru i poboru podatku rolnego. Koszt przypadający na jednostkę pieniężną kształtował się na poziomie od 15 do 20 groszy. Niski poziom kosztów opodatkowania potwierdza relacja kosztów aparatu skarbowego do wpływów z podatku rolnego, zawierająca się między 12,4% w 2004 roku, a 16,8% w 2006 roku. Zależności te potwierdzają tezę o niskich kosztach funkcjonowania administracji podatkowej, zwłaszcza w odniesieniu do podatku rolnego.

Reasumując, należy stwierdzić, że kwoty stanowiące wynagrodzenie wypłacane zarówno dla pracowników gminy, jak i spoza gminy były większe w gminie nr 2. Rozbieżność ta wynika z większej liczby pracowników zaangażowanych w proces wymiaru i poboru podatku rolnego. Średnie miesięczne wynagrodzenie dla pracownika gminy na etacie, we wszystkich latach objętych badaniami, było wyższe w gminie nr 1. Przewagę w gminie nr 1 stwierdzono również w odniesieniu do realizowanych wydatków o charakterze rzeczowym. Inne koszty oszacowane w obu gminach występowały na zbliżonym poziomie. Koszty oszacowane w badanych gminach na administrację podatkową charakteryzowało znaczne zróżnicowanie. Wydatki aparatu skarbowego określone w gminie nr 2 w relacji do tej kategorii w gminie nr 1 stanowiły udział na poziomie od 32% w 2005 roku do 37,7% w 2004 roku. Przewaga kosztów aparatu skarbowego w gminie nr 2 wynikała ze znacznie wyższych wydatków ponoszonych na wynagrodzenia (średnio o 308,3%) oraz przewagi kategorii innych kosztów, które były większe o 963,5% w relacji wartości stwierdzonych w gminie nr 1.

Oszacowany koszt poboru podatku w gminie nr 1 w porównaniu do tej kategorii kosztu w gminie nr 2 kształtował się na poziomie od 32% w 2005 roku do 37,7% w 2004 roku. Dochody z tytułu podatku rolnego, uzyskiwane w badanych gminach, cechowała znaczna dysproporcja. Dochody uzyskiwane w gminie nr 1 w relacji do dochodów gminy nr 2 stanowiły zaledwie od 2,9% w 2004 roku do 5,0% w 2008 roku. Dokonując porównania wielkości wskaźników relacji podatku rolnego do kosztów wymiaru tego obciążenia należy stwierdzić, że w gminie nr 2 odnotowano większą przewagę wpływów podatkowych nad kosztami pozyskiwania podatku rolnego. W gminie nr 2 wskaźnik ten kształtował się w grani-

cach od 493,4 do 669,2%. W gminie nr 1 wielkości tej relacji w badanym okresie nie przekroczyły 235%. Koszty ponoszone na proces pozyskiwania podatku rolnego w gminie nr 2 nie przekroczyły 21 groszy na złotówkę dochodu, a w gminie nr 1 kształtowały się od 1,30 zł w 2009 roku do 2,34 w 2006 roku. Relacje te pozwalają stwierdzić, że przewaga kosztów procesu wymiaru i poboru podatku rolnego była wyższa w gminie nr 1 i tym samym efektywność procesu fiskalnego w tej gminie jest relatywnie niska.

Wnioski

W opracowaniu podjęto próbę określenia kosztów wymiaru i poboru podatku rolnego, czyli skutków opodatkowania. W badaniu przyjęto metodologię zgodną z założeniami teorii opodatkowania. Na podstawie przeprowadzonych badań sformułowano następujące wnioski:

1. W badanych gminach struktura i poziom kosztów procesu fiskalnego cechowały się znacznym zróżnicowaniem. Koszty ponoszone na administrację podatkową, a zwłaszcza wynagrodzenia dla pracowników zaangażowanych w pozyskiwanie podatku rolnego były zróżnicowane. Koszty aparatu skarbowego w gminie nr 2 były wyższe o ponad 260% niż w gminie nr 1. W grupie kosztów aparatu skarbowego, w obu gminach, wynagrodzenia były drugą co do wartości kategorią kosztów. W gminie nr 1 największy udział kosztów aparatu skarbowego stanowiły wydatki rzeczowe, a w gminie nr 2 koszty okołopłacowe. Gmina nr 1 w odniesieniu do administracji podatkowej realizuje politykę usprawniania i poprawy efektywności procesu pozyskiwania podatku rolnego.
2. Dochody uzyskiwane tytułem podatku rolnego w gminie nr 2 były ponad 20- i 30-krotnie wyższe niż dochody w gminie nr 1. Koszty poboru podatku również wykazywały wartości większe w gminie nr 2. Jednak relacja była mniejsza około 2,5–3-krotnie. Wskaźnik kosztów wymiaru podatku do dochodów z podatku rolnego był korzystniejszy w gminie nr 2. We wszystkich badanych latach pozyskiwanie 1 zł podatku rolnego wymagało wydatków na poziomie nieprzekraczającym 21 gr.
3. Na podstawie analizy kosztów wymiaru i poboru podatku rolnego gmin województwa małopolskiego nie można potwierdzić tezy o niskich kosztach procesu fiskalnego. Relatywnie niższe dochody z tytułu podatku rolnego, znaczna skala wydatków o charakterze rzeczowym, wykorzystywanie przewidzianych ustawowo ulg i zwolnień podatkowych można określić jako czynniki zmniejszające efektywność procesu fiskalnego.

Literatura

- DZIEMIANOWICZ R.: Nadmierny fiskalizm: *Bariera czy stymulator funkcjonowania sektora publicznego?* Optimum – Studia Ekonomiczne nr 4(40), Wydawnictwo Uniwersytetu w Białymstoku 2009.
- GILL J.: *The nuts and bolts of revenue administration reform*, strona internetowa Banku Światowego: www1.worldbank.org/publicsector/tax/NutsBolts.pdf.
- GOŁĘBIEWSKI G.: *Próba analizy systemu opodatkowania dochodów MSP w Polsce*, Studia i Prace KZIF SGH nr 42, Warszawa 2004.
- GRĄDALSKI F.: *Wstęp do teorii opodatkowania*, Szkoła Główna Handlowa, Warszawa 2004.
- GRĄDALSKI F.: *System podatkowy w świetle teorii optymalnego opodatkowania*, Szkoła Główna Handlowa, Warszawa 2006.
- WALCZAK B.: *Systemy podatkowe: teoria i stan obecny polskiego systemu podatkowego*, Wydawnictwo PTE, Szczecin 2003.
- TEGLER E.: *Funkcje systemu podatkowego i ocena jego poprawności*, w: *System podatkowy. Zagadnienia teoretyczno–prawne*, Acta Universitatis Lodziensis, Folia Iuridica, Wydawnictwo UŁ 1992.

Fiscal Cost of the Process of Agricultural Tax on example of Rural Communities Małopolskie

Abstract

The paper attempts to identify the cost of the fiscal process of agricultural tax on example of rural communes, located in the region of Malopolska province. The categories of costs assess and collect agricultural tax. To determine the fiscal cost of the process used, cost assess and collect tax revenue from the agricultural to the title.

Accepted model for determining the degree of fiscal policy allowed to asses that the agricultural tax in part confirm the thesis of low fiscal policy in Poland (about 10%). Only in the municipality of No. 2, the rate did not exceed the level of fiscal stringency of 21%. As factors that reduce the effectiveness of the fiscal process include, among others. Low agricultural tax revenues, expenditures in property provided by law use tax deductions and exemptions.