

Preferencje podatkowe w Polsce

Nr 6

Stan prawny na 31 grudnia 2014 r.

Warszawa 2016

STRESZCZENIE

INFORMACJE OGÓLNE

Ministerstwo Finansów niniejszym przedstawia kolejną, szóstą edycję raportu „*Preferencje podatkowe w Polsce*”, jako jedno z narzędzi wykorzystywanych w procesie tworzenia fundamentów polityki podatkowej państwa. Analogicznie, jak w innych systemach podatkowych stosowanych na świecie, preferencje podatkowe pełnią istotną rolę polegającą m.in. na stymulowaniu pożądanых działań podatników, udzielaniu wsparcia niektórym sektorom i rodzajom działalności oraz monitorowaniu progresywności obciążeń podatkowych.

Niniejsze opracowanie, konstrukcyjnie i merytorycznie nie odbiega w sposób zasadniczy od opracowań z lat ubiegłych, zmodyfikowano jednakże te obszary, które były wskazywane w poprzednich latach, jako niedopracowane lub wymagające uzupełnień. Jednocześnie, w obecnej edycji raportu zostały zastosowane modele analiz zweryfikowane nabytym w latach poprzednich doświadczeniem.

Przedmiotem badań są najistotniejsze z perspektywy budżetowej dochody z podatku od towarów i usług (VAT), podatku akcyzowego, podatku dochodowego od osób fizycznych (PIT), podatku dochodowego od osób prawnych (CIT) oraz istotne z punktu widzenia budżetów gmin podatki lokalne, tj. podatek od nieruchomości, podatek rolny oraz podatek leśny.

W celu przybliżenia czytelnikowi istoty zagadnień ujętych w raporcie, zamieszczono w publikacji definicje dotyczące istoty preferencji podatkowej, standardu podatkowego oraz metodologii szacowania wartości preferencji. Obok wartości liczbowych preferencji podatkowych, wykazano retrospektywnie zmiany, jakie miały miejsce w obszarze prawnych regulacji podatkowych. Przykładowo, w sferze podatku dochodowego od osób fizycznych dokonano modyfikacji schematu preferencji w odniesieniu do roku 2014 z racji nowelizacji przepisów i wprowadzenia do systemu nowych zwolnień podatkowych, a także modyfikacji już istniejących rozwiązań. W tym kręgu znalazły się przepisy modyfikujące sposób dokonywania odliczenia od podatku ulgi na dzieci, wprowadzone ustawą z dnia 23 października 2014 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1644).

W obszarze podatku dochodowego od osób prawnych nie wprowadzono zasadniczych zmian mających wpływ na preferencje podatkowe, jednak. niezmiennosc w zakresie regulacji, nie

przełożyła się na stabilizację w zakresie wartości preferencji podatkowych w CIT. Wzrost preferencji w sferze tego podatku ma związek z preferencjami dostępnymi dla podatników prowadzących działalność gospodarczą na terenie specjalnych stref ekonomicznych i odliczających straty z lat ubiegłych.

W roku 2014 został utrzymany poziom stawek podatku VAT, w tym podwyższona do 23% stawka podstawowa i obniżona stawka w wysokości 8%. Na mocy obowiązujących przepisów taki stan pozostanie niezmienny do 31 grudnia 2016. W obszarze podatku od towarów i usług w 2014 r. nie wprowadzono nowych preferencji podatkowych, jednakże dokonano nowelizacji przepisów w celu poprawy funkcjonowania, efektywności i uszczelnienia systemu w tym zakresie.

W zakresie podatku akcyzowego w 2014 r. nie wprowadzono nowych preferencji podatkowych.

Wartość preferencji podatkowych uszczuplająca dochody budżetu państwa i dochody jednostek samorządu terytorialnego (dalej: JST) wyniosła w 2014 r. **87,7 mld zł**, co stanowi **5,08% PKB**. W ujęciu nominalnym preferencje wzrosły w stosunku do 2013 r. o 2,8 mld zł.

W roku 2014 stała się zauważalna tendencja wzrostowa wartości preferencji prawie we wszystkich podatkach (z wyjątkiem podatku akcyzowego, w którym część preferencji nie została oszacowana ze względu na brak danych). Największą wartość preferencji odnotowano w podatku dochodowym od osób prawnych, gdzie wzrost wyniósł aż 1,67 mld zł. Podobnie wysoki wzrost odnotowano w podatku dochodowym od osób fizycznych, w którym wartość preferencji podatkowych wzrosła o 1,61 mld zł. W tym kontekście warto zauważyć, że w odróżnieniu do podatków dochodowych preferencje w podatku od towarów i usług zwiększyły się o 0,36 mld zł.

Analogicznie jak w poprzednim okresie sprawozdawczym, na potrzeby raportu wyodrębniono dziewięć obszarów wsparcia, tj.:

- 1) gospodarka,
- 2) rolnictwo,
- 3) zatrudnienie,
- 4) edukacja, nauka, kultura, sport,
- 5) organizacje pożytku publicznego, kościoły, organizacje społeczne i obywatelskie,
- 6) zdrowie,

7) rodzina i pomoc socjalna,

8) transport i ochrona środowiska oraz

9) inne - obejmujące preferencje, których nie można przyporządkować do pozostałych grup.

Wartość preferencji w podatkach stanowiących dochody budżetu państwa (VAT, podatek akcyzowy, PIT i CIT) wyniosła **79,7 mld zł**, co stanowi **4,6% PKB**.

Jednym z podstawowych i zarazem najistotniejszych obszarów wspieranych przez państwo jest rodzina i pomoc socjalna, a zrealizowane w tej dziedzinie preferencje stanowią 43% ogółu istniejących w systemie podatkowym. Innymi obszarami (do których poprzez system podatkowy jest skierowana pomoc państwa) są: gospodarka (18%), rolnictwo (10%) i zdrowie (9%). Otrzymały one w sumie 32,6 mld zł pomocy w podatkach, pochodzących z dochodów budżetu państwa. Z kolei rolnictwo i zdrowie były wspierane kwotą 3 mld zł preferencjami umiejscowionymi w podatkach lokalnych. Z kolei innymi ważnymi obszarami wspieranymi przez państwo poprzez udzielone preferencje podatkowe są transport i ochrona środowiska (5%) oraz edukacja, nauka, kultura i sport (5%).

PREFERENCJE W POSZCZEGÓLNYCH PODATKACH

Wartość preferencji w podatkach dochodowych w 2014 roku wyniosła łącznie 35,3 mld zł. W odniesieniu do 2013 roku nastąpił wzrost preferencji podatkowych o 3,3 mld zł, tj. o 3 pkt proc. W obu podatkach dochodowych, tj. zarówno w podatku dochodowym od osób fizycznych, jak i w podatku dochodowym od osób prawnych odnotowano wzrost wartości preferencji, z czego w podatku CIT preferencje wzrosły o 1,67 mld zł, a w PIT o 1,61 mld zł.

Globalna wartość preferencji podatkowych w CIT wynosi 14,2 mld zł. Możliwość odliczania strat z lat ubiegłych to jedna z dominujących pozycji wśród tego rodzaju preferencji. W analizowanym okresie sprawozdawczym (2014 r.) wartość jej wyniosła 3,0 mld zł, tj. 0,17% PKB. Kolejna istotna preferencja w tym podatku to zwolnienie dedykowane przedsiębiorcom prowadzącym działalność na terenie specjalnych stref ekonomicznych¹ (2,5 mld zł) oraz zwolnienie dochodów organizacji non profit (1 mld zł).

Łączna wartość preferencji w podatku PIT została oszacowana na 21 mld zł. Wśród preferencji funkcjonujących w PIT niezmiennie najwyższą wartość pomocy państwa dotyczy spraw rodziny (62% wszystkich preferencji w PIT), z tego najważniejszymi preferencjami w tym obszarze są: ulga na dzieci (5,5 mld zł) i możliwość łącznego opodatkowanie

¹ Dalej również jako: „SSE”.

dochodów małżonków (3,1 mld zł). W zakresie wsparcia rolnictwa należy zwrócić uwagę na zwolnienie dopłat bezpośrednich stosowanych w ramach Wspólnej Polityki Rolnej Unii Europejskiej. W wyniku funkcjonowania tej preferencji dochody sektora finansów publicznych zostały uszczuplone o 2,3 mld zł (w 2013 r. było to 2,4 mld zł).

W sferze podatku od towarów i usług, w 2014 r. wystąpiła wyższa realizacja dochodów budżetu państwa w porównaniu z rokiem 2013. Preferencje podatkowe funkcjonujące w podatku VAT wyniosły w 2014 r. 43,7 mld zł, stanowiąc 35,2% dochodów budżetu państwa z VAT, co oznacza, że analizowany wskaźnik spadł w stosunku do 2013 r. o 3,1 pkt proc.

Analizując szczegółowo dane będące przedmiotem badania można konkludować, że pięć preferencji o najwyższej wartości (tj. obniżone stawki na roboty budowlane, produkty lecznicze, mięso, wyroby mleczarskie i transport) stanowią prawie 51% ogólnej wartości preferencji występujących w podatku VAT. Podobnie, jak w 2013 r., najwyższą wartość preferencji odnotowano w zakresie robót budowlanych dotyczących budownictwa mieszkaniowego (10,3 mld zł) oraz w zakresie produktów leczniczych (5,1 mld zł).

W podatku akcyzowym wartość preferencji podatkowych w 2014 r. wyniosła 0,7 mld zł (0,04% PKB).

Globalna wartość preferencji występujących w podatkach lokalnych wyniosła w 2014 r. 7,9 mld zł, co stanowi, podobnie jak w latach 2011 – 2013 r. blisko 0,5% PKB. Największy strumień wsparcia, w tym przypadku jest adresowany do rolnictwa (2,6 mld zł). Stwierdzono, że jest on w dużej mierze uzależniony od decyzji gmin dotyczących poziomu cen skupu żyta, stanowiącej podstawę obliczenia stawki podatku rolnego.

SZCZEGÓŁOWE ANALIZY ROZWIĄZAŃ PODATKOWYCH

Przedstawione w niniejszym raporcie szczegółowe analizy dotyczą:

- podatku dochodowego od osób fizycznych, a konkretnie ulgi na dzieci, mającej na celu udzielenie wsparcia finansowego rodzinom z dziećmi, co stanowi jeden z elementów polityki prorodzinnej państwa. Dzięki zmianom (zwłaszcza wynikającym z ustawy z dnia 23 października 2014 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw), podatnik oprócz kwoty ulgi na dzieci odliczanej od podatku ma też możliwość otrzymania zwrotu nieodliczonej ulgi na dzieci, do wysokości zapłaconych i podlegających odliczeniu składek na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne. W ten sposób najmniej zarabiające rodziny z dziećmi stają się

beneficjentami dodatkowego wsparcia ze strony państwa, co pozwala zwiększyć realne dochody pozostające w ich dyspozycji. Rozwiązania wprowadzone ww. ustawą uzależniające możliwość otrzymania kwoty niewykorzystanej ulgi na dzieci od kwoty zapłaconych składek na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne mogą mieć ponadto charakter aktywizujący podatników do podejmowania legalnego zatrudnienia.

- polityki podatkowej gmin w podatku leśnym – w zakresie podatków lokalnych. I tak, prawo do obniżania ceny sprzedaży drewna i tym samym zastosowania preferencyjnej stawki podatku leśnego jest wykorzystywane przez gminy w znikomym zakresie. W 2014 r. skorzystało z niego zaledwie 4,1% gmin, podczas gdy z możliwości skorzystania z analogicznego uprawnienia w podatku rolnym skorzystało w tym roku aż 71% gmin w kraju. Wpływa na to z pewnością relatywnie niska stawka podatku leśnego, która w 2014 r. stanowiła około $\frac{1}{4}$ stawki maksymalnej podatku rolnego, a także fakt, że głównym podatnikiem podatku leśnego jest Skarb Państwa, a w szczególności Państwowe Gospodarstwo Leśne Lasy Państwowe.

Spis treści

STRESZCZENIE	2
Informacje ogólne	2
Preferencje w poszczególnych podatkach	4
Szczegółowe analizy rozwiązań podatkowych.....	5
I. Istota preferencji podatkowej.....	8
II. Standard podatkowy	10
1. Podatki dochodowe.....	11
2. Podatki konsumpcyjne.....	13
3. Podatki majątkowe.....	14
III. Metoda szacowania preferencji podatkowych	15
IV. Analiza wartości preferencji podatkowych	18
1. Podatki dochodowe.....	24
2. Podatki konsumpcyjne.....	30
3. Podatki lokalne	35
V. Efektywność wybranych rozwiązań podatkowych	39
1. Ulga na dzieci w podatku dochodowym od osób fizycznych	39
2. Polityka podatkowa gmin w podatku leśnym.	46
VI. Zmiana przepisów prawa w obszarze preferencji podatkowych.....	56
1. Podatki dochodowe.....	56
2. Podatki konsumpcyjne.....	64
3. Podatki majątkowe.....	65
VI. Cel i mechanizm preferencji podatkowych (załącznik A).....	67
VII. Wartość preferencji podatkowych (załącznik B).....	67

I. Istota preferencji podatkowej

Ujmując najprościej, każde odstępstwo od przyjętego w danych warunkach standardu podatkowego, uznaje się za preferencję podatkową. Takie odstępstwo skutkuje wprost zmniejszeniem obciążenia podatkowego po stronie beneficjenta preferencji. „Zaoszczędzony” podatek ma w założeniu skłonić beneficjenta preferencji do oczekiwanych przez państwo zachowań. Określone rozwiązania systemu podatkowego preferują w ten sposób pewne grupy podatników (np. rodziców, rolników, przedsiębiorców), sektor gospodarki (budownictwo, rolnictwo) lub działalność (np. inwestycje, innowacyjność, oszczędzanie). Z technicznego punktu widzenia, preferencje podatkowe mogą przyjmować różną formę. Do najczęstszych należą: ulgi, zwolnienia, odliczenia, obniżone stawki, czy zaniechania.

Warto zwrócić uwagę, że każda z preferencji podatkowych niesie ze sobą skutek w postaci obniżonych wpływów budżetowych. Budżet państwa (gminy) otrzymuje mniej środków, niżby otrzymał, gdyby dana preferencja nie funkcjonowała. W tym sensie stanowią one wydatki podatkowe (ang. *tax expenditures*, fr. *dépenses fiscales*). Preferencje podatkowe – rozumiane jako specyficzne wydatki państwa – stoją przede wszystkim w sprzeczności z zasadą jedności budżetu². W istocie finansowane są one poprzez podatki (jak większość wydatków budżetowych), jednak nie podlegają tak wnikliwej analizie i kontroli jak wydatki budżetowe. Wydatki budżetowe ujęte są w jednym dokumencie, nad którym toczy się debata budżetowa, podczas gdy preferencje podatkowe rozproszone są w różnych ustawach podatkowych, są często ukryte i trudne do zauważenia.

Preferencje podatkowe stanowią alternatywę dla bezpośrednich transferów budżetowych. Różnica sprowadza się w istocie do tego, że wydatkowanie środków z budżetu państwa obejmuje dwa stadia: otrzymanie pieniędzy i ich wydatkowanie – w przypadku preferencji podatkowych przychód jest od razu konsumowany. W przeciwieństwie do transferów bezpośrednich nie zawsze jednak znana jest wartość preferencji podatkowych (wartość utraconego przez budżet dochodu).

W celu odróżnienia obu form wydatkowania pieniędzy publicznych zidentyfikowano pewne cechy, które pozwalają odróżnić i dokonać porównawczej oceny preferencji podatkowych i bezpośrednich wydatków budżetowych. Są to m.in. łatwość dostępu dla potencjalnych beneficjentów, koszty administracyjne ponoszonych wydatków, możliwe nadużycia

² *Best practice guidelines – off budget and tax expenditures*, Public Governance Committee, OECD 2004 [GOV/PGC/SBO(2004)6], s. 3 - 4.

w wykorzystywaniu środków, elastyczność ich wydatkowania, przejrzystość i odpowiedzialność za wydatkowanie środków, kontrola ich wydatkowania, efektywność wydatków i sprawiedliwość ich redystrybucji³. Biorąc powyższe pod uwagę nie można przesądzić przewagi jednej formy wydatkowania nad drugą. Ocena, którą formę wydatkowania środków publicznych zastosować dla realizacji założonego celu, musi zatem wynikać z wnikliwej analizy konkretnego przypadku.

W Polsce brak jest powszechnie akceptowalnej definicji preferencji podatkowej w prezentowanym wyżej ujęciu. W Ordynacji podatkowej zdefiniowano pojęcie ulgi podatkowej, jako przewidziane w przepisach prawa podatkowego zwolnienia, odliczenia, obniżki lub zmniejszenia, których zastosowanie powoduje obniżenie podstawy opodatkowania lub wysokości podatku⁴. Definicja ta, choć oddaje istotę preferencji podatkowej, nie jest wystarczającą dla celu niniejszego opracowania.

Na potrzeby niniejszego raportu przyjęto proponowaną przez OECD definicję preferencji podatkowej, zgodnie z którą preferencją podatkową jest transfer środków publicznych dokonywany wskutek obniżenia zobowiązania podatkowego w relacji do przyjętego standardu podatkowego.

Wydaje się przy tym, że dodatkowym warunkiem uznania danego rozwiązania za preferencję podatkową powinna być jego abstrakcyjność i generalność, tj. skierowanie go do nieokreślonej liczby podatników. Warunek taki spełnią preferencje (zwolnienia, odliczenia, itp.) wynikające z ustaw podatkowych, czy zaniechanie poboru podatku w drodze rozporządzenia wydanego przez Ministra Finansów na podstawie przepisów art. 22 Ordynacji podatkowej. Nie spełni go natomiast ulga w spłacie zobowiązań podatkowych przyznana konkretnemu podatnikowi w jego indywidualnej sprawie przez organ podatkowy na podstawie przepisów art. 67a tejże ustawy.

Mając powyższe na względzie, kluczowym elementem procesu identyfikacji danej preferencji pozostaje precyzyjne określenie standardu podatkowego

³ Tax Expenditure Budgets. Concepts and Challenges for Implementation, Luiz Villela, Andrea Lemgruber, Michael Jorrattthe, Inter-American Development Bank, 2010, s. 12 [na podstawie: Tokman R., J. Rodriguez and C. Marshall S., *Las excepciones tributarias como herramienta de política pública*, In Estudios Públicos N. 102.].

⁴ Z wyjątkiem obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego w podatku VAT w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług oraz innych odliczeń stanowiących element konstrukcji tego podatku.

II. Standard podatkowy

Określenie standardu podatkowego stanowi punkt wyjścia do dyskusji nad tym, czy określone rozwiązanie podatkowe jest preferencją podatkową, czy też stanowi immanentną cechę systemu podatkowego. Jak już wyżej wskazano, wśród państw OECD brak jest powszechnie akceptowalnego wzorca. Każde z nich, dla potrzeb swojego opracowania określa standard podatkowy we własnym zakresie.

Precyzyjne określenie standardu podatkowego nie jest zadaniem łatwym. W dyskusji nad jego kształtem ścierać się mogą opinie ekspertów, czy w istocie dane rozwiązanie stanowi immanentną cechę opodatkowania danym podatkiem, czy też stanowi przywilej dla określonej grupy podatników, działalności, sektora gospodarki, itp. Określenie standardu podatkowego jest więc z natury rzeczy obciążone pewnym subiektywizmem. W żadnej mierze nie dyskwalifikuje to jednak potrzeby jego zdefiniowania – jak już wyżej wskazano – jest on niezbędnym narzędziem (punktem odniesienia) w identyfikowaniu preferencji podatkowych.

Należy przy tym podkreślić, że uznanie danego rozwiązania za preferencją podatkową nie czyni go rozwiązaniem ani dobrym, ani złym *per se*. O tym, czy jest to dobre rozwiązanie powinna decydować wnikliwa analiza jego efektywności, w tym porównanie preferencji podatkowej z transferem bezpośrednim. Ze względu na przyjęte w opracowaniu cele (m.in. oszacowanie globalnej wartości preferencji podatkowych funkcjonujących w systemie), analizą objęto szeroki wachlarz preferencji. Wiele drobnych, marginalnych preferencji (np. różnego rodzaju świadczenia społeczne) mogłoby zostać pominięte, jednak przyjęto maksymalistyczne założenie, że zbadana będzie efektywność jak największej ilości preferencji i nie będzie w tym zakresie żadnych odstępstw.

Zdefiniowanie standardu podatkowego wymaga wskazania najważniejszych zasad podatkowych, jak i tych rozwiązań systemu podatkowego, które w sensie prawnym stanowią ulgę podatkową, ale w praktyce są elementem standardu podatkowego (nie są uznawane za preferencję podatkową).

Za wspólne dla całego systemu podatkowego należy uznać koncepcję powszechności⁵, zupełności i równości opodatkowania, które w praktyce nakazują każdej jednostce objętej

⁵ Por. art. 84 Konstytucji RP: „Każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków określonych w ustawie”.

zakresem podmiotowym danego podatku zapłacić podatek od każdego przedmiotu (zdarzenia) objętego zakresem przedmiotowym danego podatku, przy czym wszystkie podmioty charakteryzujące się daną cechą istotną powinny być traktowane równo, a więc bez zróżnicowań, zarówno dyskryminacyjnych jak i faworyzujących⁶.

Za standard podatkowy należy jednak uznać przewidziane w ustawach podatkowych wyłączenia, jako stanowiące doprecyzowanie zakresu przedmiotowego i podmiotowego opodatkowania (np. wyłączenie z zakresu przedmiotowego podatku dochodowego od osób fizycznych dochodów otrzymanych w postaci spadków i darowizn, jako że podlegają one opodatkowaniu odrębnym podatkiem). Niektóre jednak wyłączenia nie będą elementem standardu podatkowego – np. wyłączenie dochodów z działalności rolniczej, z uwagi na fakt, iż nie są opodatkowane innym podatkiem dochodowym.

Za standard podatkowy należy również przyjąć podstawowe stawki podatkowe w poszczególnych podatkach (skalę podatkową w PIT, opodatkowanie liniowe, czy stawkę podstawową w VAT), przyjęte zasady amortyzacji podatkowej, możliwość odliczania obowiązkowych płatności i wszelkie rozwiązania (np. zwolnienia) wynikające ze zobowiązań międzynarodowych, a także obligatoryjne w państwach członkowskich UE zasady ustanowione w prawie wspólnotowym.

Nie jest przy tym możliwe ustalenie tożsamego standardu podatkowego w odniesieniu do wszystkich podatków. O ile powyższe zasady można przyjąć na gruncie każdego podatku, to specyfika poszczególnych podatków implikuje konieczność przyjęcia dodatkowych założeń, choćby w odniesieniu do podatków zharmonizowanych, których konstrukcja wynika z prawodawstwa wspólnotowego i krajom członkowskim pozostawia niewielki wpływ na ich ostateczny kształt. Oznacza to, że w odniesieniu do podatków dochodowych, konsumpcyjnych, jak i majątkowych należy odrębnie zdefiniować (doprecyzować) standard podatkowy.

1. PODATKI DOCHODOWE

Za standard podatkowy w podatkach dochodowych przyjęto taki system opodatkowania dochodów, który uwzględnia następujące zasady:

- powszechność opodatkowania – opodatkowanie dochodu każdego podmiotu, bez względu na sferę, zakres i formę jego działalności,

⁶ Por. orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z 11 kwietnia 1994 r. (K 10/39).

- zupełność opodatkowania – opodatkowanie każdego przychodu/dochodu bez względu na źródło dochodu, kategorię płatnika, czy przeznaczenie dochodu,
- opodatkowanie rzeczywistego dochodu – opodatkowanie dochodu, który może zostać przeznaczony na konsumpcję lub powiększenie majątku,
- opodatkowanie jednostki - opodatkowanie wyłącznie osoby/podmiotu, który osiąga przychód, bez możliwości łączenia tego dochodu z innymi podmiotami,
- roczność opodatkowania⁷,
- opodatkowanie podmiotu wg danej stawki (PIT i CIT) lub progresywnej skali podatkowej (PIT).

Wszelkie rozwiązania podatkowe, które spełniają tak określone warunki powinny być uznane za standard podatkowy i stanowić punkt odniesienia dla identyfikacji preferencji podatkowych. Będzie tak m.in. w przypadku kosztów uzyskania przychodów, z uwzględnieniem jednak pewnych wyjątków dotyczących zryczałtowanych kosztów uzyskania przychodów. Standardem podatkowym są również wszelkie rozwiązania zapobiegające podwójnemu opodatkowaniu tj. zwolnienie dywidend, czy stosowanie metod wynikających z umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Biorąc pod uwagę, iż podstawę opodatkowania stanowi rzeczywisty dochód, standardem podatkowym są także wszelkie zwolnienia stosowane w odniesieniu do zwrotów wcześniej poniesionych wydatków, wkładów, udziałów, dopłat itp.

Za element standardu podatkowego na potrzeby niniejszego raportu uznaje się:

- zwolnienia podmiotowe przewidziane dla Skarbu Państwa, jednostek budżetowych, jednostek samorządu terytorialnego, funduszy celowych i niektórych państwowych osób prawnych - z uwagi na tożsamość dokonującego transferów i beneficjenta przywilejów podatkowych,
- zwolnienie podmiotowe przewidziane dla Narodowego Banku Polskiego, ze względu na obowiązek odprowadzania części zysku do budżetu państwa,
- amortyzację środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych wg ustalonych stawek – z uwagi na potrzebę dostosowania wysokości opodatkowania do rzeczywistego czasu wykorzystywania (zużycia) tych środków,

⁷ Roczność opodatkowania łączy się m.in. z funkcjonowaniem progresywnej skali podatkowej i określonych limitów.

- uproszczone formy opodatkowania (np. karta podatkowa), gdzie wysokość podatku ustalana jest w oparciu o określone wskaźniki, a nie rzeczywisty dochód - z uwagi na fakt, iż stosowanie tych form opodatkowania funkcjonuje przede wszystkim z powodu ich prostoty i niskich kosztów obsługi, co nie jest równoznaczne ze zmniejszeniem obciążeń podatkowych,
- świadczenia rzeczowe i ekwiwalenty pieniężne otrzymywane przez pracowników od pracodawcy na podstawie prawa pracy – z uwagi na fakt, iż do świadczeń tych obligują pracodawcę zapisy ustawy, a ponadto świadczenia te służą w głównej mierze zapewnieniu pracownikowi podstawowych warunków umożliwiających świadczenie pracy (np. ubiór służbowy, ekwiwalent za wykorzystywanie w pracy własnych narzędzi).

2. PODATKI KONSUMPCYJNE

W zakresie podatku VAT oraz podatku akcyzowego za standard podatkowy należy uznać obligatoryjne dla państw członkowskich UE zasady ustanowione w prawie unijnym. Wszystkie rozwiązania podatkowe przyjęte na gruncie tych podatków, które są fakultatywne (państwo może, lecz nie musi ich stosować) powinny być uznane za odstępstwo od standardu podatkowego.

Dotyczy to również stawki podatku. Elementem standardu podatkowego powinna być stawka podstawowa. Stawki obniżone – tak w akcyzie, jak i VAT traktowane są jako preferencja podatkowa, np. obniżona stawka VAT na mięso (dyrektywa daje bowiem w tym względzie możliwość niestosowania stawki podstawowej).

Za standard podatkowy powinny być jednak uznane te rozwiązania, które ze względów administracyjnych lub kontrolnych ograniczają zakres opodatkowania, np. zwolnienie od akcyzy piwa, wina i napojów fermentowanych wytworzonych domowym sposobem przez osoby fizyczne na własny użytek i nieprzeznaczone do sprzedaży, czy też zwolnienie podmiotowe w ustawie o VAT⁸.

W podatku akcyzowym za standard podatkowy należy również uznać zwolnienia dotyczące wyrobów akcyzowych w przypadku, gdy ich opodatkowanie i tak wystąpi, tylko że na dalszym etapie obrotu tymi wyrobami (odroczenie opodatkowania), np. wyroby energetyczne pochodzące z przepadu przeznaczone do przerobu w składzie podatkowym, dla których

⁸ Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2016 r. poz. 710 i poz. 846); dalej jako: „ustawa o VAT”;

obowiązek podatkowy powstanie z tytułu wprowadzenia tych wyrobów do składu podatkowego.

3. PODATKI MAJĄTKOWE

Za normę podatkową w podatku od nieruchomości, podatku rolnym oraz podatku leśnym należy przyjąć zasadę powszechności opodatkowania. Jednocześnie jako standard podatkowy należy uznać istniejące wyłączenia w tych podatkach, jako stanowiące doprecyzowanie zakresu przedmiotowego i podmiotowego opodatkowania. Dodatkowo, za normę podatkową w podatku od nieruchomości należy uznać stawki w wysokości uchwalonej przez rady gmin, a nie górne granice tych stawek określone w ustawie.

Powyższe oznacza, że wszelkie zwolnienia i ulgi wynikające zarówno z ustaw podatkowych, jak i uchwał rad gmin, a także obniżanie cen żyta i drewna przyjmowanych do ustalenia stawek w podatku rolnym oraz w podatku leśnym, powinny być uznane za preferencje podatkowe. Za preferencje podatkowe powinny zostać również uznane odrębne stawki dla budynków lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie obrotu kwalifikowanym materiałem siewnym oraz w zakresie udzielania świadczeń zdrowotnych, dla których górne granice stawek w podatku od nieruchomości są niższe, niż w przypadku stawki dla budynków lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej innego rodzaju.

III. Metoda szacowania preferencji podatkowych

Warunkiem koniecznym dla dokonywania właściwej alokacji środków publicznych jest poznanie ich wartości. W przeciwieństwie do transferów bezpośrednich (wydatków budżetowych i pozabudżetowych) wartość przywilejów podatkowych nie jest znana *ex ante*. Możliwości ustalenia ich dokładnej wartości *ex post* (po zakończeniu roku podatkowego) są również ograniczone, bowiem na ogół preferencje podatkowe nie podlegają szczegółowej sprawozdawczości.

Poznanie wartości preferencji podatkowych wymaga szacowania przy zastosowaniu określonej metody. Najczęściej wykorzystywaną metodą szacowania wartości preferencji podatkowych jest metoda utraconych wpływów. Sprowadza się ona do oszacowania kwot, które nie wpłynęły do budżetu na skutek funkcjonowania danej preferencji, przy pominięciu innych czynników z tym związanych, np. możliwości wyboru innej strategii opodatkowania w sytuacji braku danej preferencji. Metoda ta, wzorem większości państw szacujących wartość preferencji podatkowych została przyjęta dla potrzeb niniejszego opracowania.

Prezentowane w dalszej części raportu wartości preferencji podatkowych zostały obliczone na podstawie danych rzeczywistych, wynikających ze składanych przez podatników zeznań podatkowych, bądź na podstawie danych będących w posiadaniu Ministerstwa Finansów (np. oficjalnej sprawozdawczości budżetowej jednostek samorządu terytorialnego, danych pozyskanych w badaniach ankietowych gmin, informacji zawartych w bazach podatkowych i celnych), innych resortów i instytucji (np. GUS, Polskiej Akademii Nauk⁹).

Liczba preferencji podatkowych, których wartość ustalono na podstawie danych rzeczywistych, jest ograniczona m.in. ze względu na ograniczoną ilość danych wykazywanych w deklaracjach podatkowych. Jest to efektem dążenia resortu finansów do upraszczania rozliczeń podatkowych i tym samym obniżania kosztów wypełniania zobowiązań podatkowych. Przykładowo, w podatkach dochodowych obfitujących w różnego rodzaju zwolnienia przedmiotowe, tylko nieliczne z nich objęte są zeznaniem podatkowym, przy czym te, które podlegają wykazaniu często nie są zindywidualizowane - dana pozycja formularza może obejmować kwoty objęte zwolnieniem z różnych tytułów. Rodzi to trudności w ich wyodrębnieniu i przypisaniu do konkretnego zwolnienia. Dążąc do oszacowania możliwie największej liczby preferencji, autorzy opracowania posilkowali się

⁹ Dalej również jako: „PAN”.

danymi będącymi w posiadaniu różnych instytucji. W nie wszystkich przypadkach było to jednak możliwe, stąd w niektórych pozycjach wskazano na brak danych.

W podatku od towarów i usług szacunek wartości preferencji został sporządzony w oparciu o stan prawny obowiązujący w 2014 r. (stawki podatku) oraz o dane statystyczne za 2012 r. sporządzone na podstawie rachunków narodowych za ten rok oraz struktur z tablic wykorzystania wyrobów i usług za 2011 r. Zastosowana metoda n – 2 dotycząca opóźnienia danych statystycznych w stosunku do analizowanego okresu jest zgodna z zaleceniami Unii Europejskiej. Dane te dotyczą transakcji będących przedmiotem opodatkowania podatkiem od towarów i usług niepodlegających zwrotowi i obejmują dane nt. ostatecznego spożycia gospodarstw domowych, zużycia pośredniego oraz nakładów brutto na środki trwałe w sektorze instytucji rządowych, samorządowych, niekomercyjnych i pozostałych.

W raporcie z 2012 r. nastąpiły zmiany w prezentacji danych z zakresu VAT. Są one spowodowane faktem, że od 1 stycznia 2011 r. dostosowano przepisy ustawy o podatku od towarów i usług wykorzystujących odwołania do klasyfikacji statystycznej do klasyfikacji obecnie obowiązującej w statystyce, tj. Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług¹⁰ z 2008 r.¹¹ Wcześniej towary i usługi w obrocie krajowym były identyfikowane, co do zasady, przy wykorzystaniu nieobowiązującej już dla potrzeb statystycznych PKWiU z 1997 r.¹² Dostosowanie takie pozwala podatnikom podatku VAT na prowadzenie jednolitych zasad ewidencji zarówno dla potrzeb podatku od towarów i usług, jak i dokumentacji statystycznej.

Z uwagi na przedstawione powyżej zmiany PKWiU oraz zmianę stawek podatku od towarów i usług w niektórych przypadkach pozycje preferencji przedstawione w Załączniku B uległy przeszerzegowaniu (rozbiciu, scaleniu) lub pojawiły się zupełnie nowe pozycje. W związku z tym jednostkowe dane za 2011 r. nie są w pełni porównywalne z wartościami za 2010 r. (ale dane za 2012 rok są już porównywalne z danymi za 2011 rok) oraz trudno jest wyodrębnić dokładną liczbę funkcjonujących preferencji w tym podatku. Z uwagi na powyższe w opracowaniu skupiono się głównie na wartościach (szczególnie w podziale na podatki i obszary wsparcia), a nie na ilości wyodrębnionych tytułów.

W odniesieniu do podatków dochodowych (PIT i CIT), w których udziały posiadają jednostki samorządu terytorialnego, oszacowana wartość preferencji oznacza utratę dochodów

¹⁰ Dalej również jako: „PKWiU”.

¹¹ Wprowadzonej rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 29 października 2008 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU) (Dz. U. Nr 207, poz. 1293 z późn. zm.).

¹² Wynikało to z obecnie uchylonego przepisu art. 41b ust. 14 ustawy o podatku od towarów i usług, jak i wskazanego wyżej rozporządzenia Rady Ministrów.

globalnych, tj. dochodów, które nie wpłynęły zarówno do budżetu państwa, jak i do budżetów poszczególnych jednostek samorządu terytorialnego (skutek dla sektora finansów publicznych).

Dążeniem autorów raportu było wskazanie wartości preferencji podatkowych, jaką miały one w danym okresie sprawozdawczym. W niektórych przypadkach - ze względu na brak aktualnych danych - wykazano wartości preferencji, jakie były dostępne w minionym okresie sprawozdawczym.¹³ Z uwagi na wyjątkową złożoność zadania i mnogość stanów faktycznych, których dotyczą poszczególne preferencje podatkowe, w wielu przypadkach przyjęto również założenia pozwalające stworzyć najbardziej reprezentatywny model dla dokonania szacunków. Przyjęte założenia, źródło oraz rok, z którego pochodzą dane przyjęte do oszacowania wartości wskazano w tabelach prezentujących wartości preferencji podatkowych.

Wartości preferencji podatkowych zostały wykazane w milionach złotych. Wartość „0” oznacza, że wartość preferencji jest mniejsza niż milion złotych.

Autorzy raportu dołożyli wszelkich starań, aby prezentowane wartości były rzetelne. W interpretacji wyników szacowania należy jednak zachować pewną ostrożność, choćby dlatego, że wykorzystane w badaniu dane są bardzo wrażliwe na zmieniające się parametry ekonomiczne - w praktyce na zachowanie beneficjentów preferencji podatkowych wpływa szereg czynników gospodarczych i działań regulacyjnych państwa, które zmieniają rzeczywistość, w jakiej beneficjenci się poruszają.

¹³ W przypadku akcyzy monitorowanie wartości preferencji podatkowych dotyczących wyrobów węglowych i wyrobów gazowych nie jest możliwe w oparciu o centralną ogólnie dostępną bazę danych, tworzoną na podstawie sprawozdawczości podmiotów korzystających za zwolnień. W przypadku wyrobów węglowych przyjęto dane z poprzednich okresów sprawozdawczych, w przypadku wyrobów gazowych wykazano brak danych.

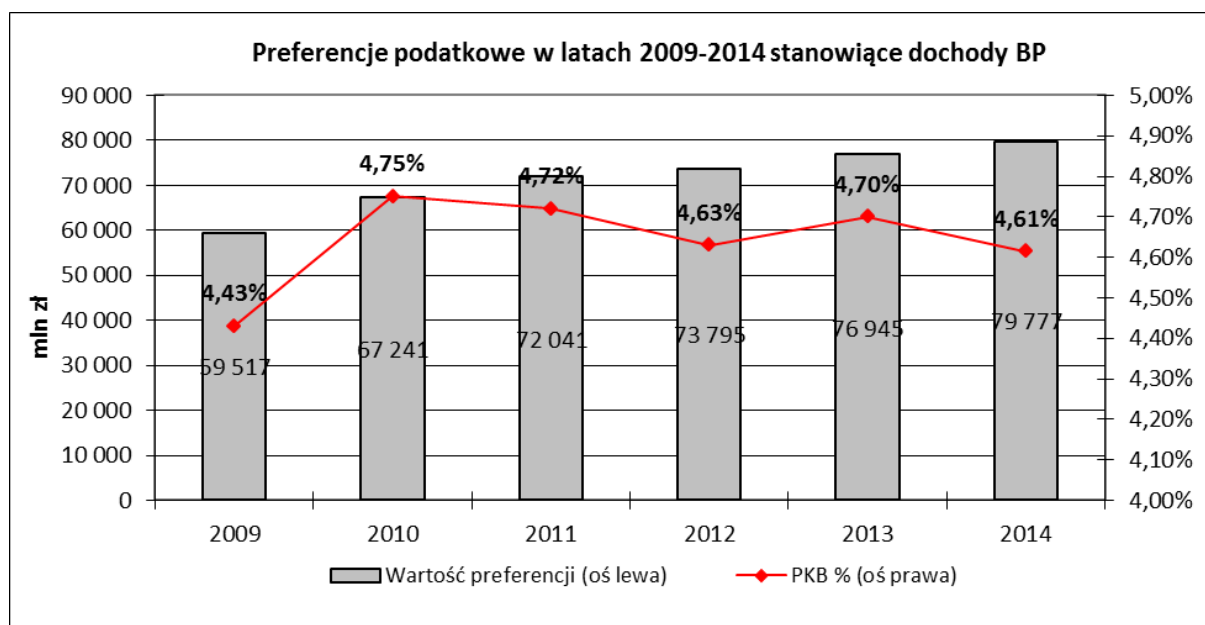
IV. Analiza wartości preferencji podatkowych

Globalna kwota preferencji podatkowych wyniosła w 2014 r. **87,7 mld zł**, co stanowi **5,08% PKB**. W ujęciu nominalnym preferencje wzrosły w stosunku do 2013 r. o 2,8 mld zł. Największy wzrost preferencji nastąpił w podatku dochodowym od osób prawnych. Wyniósł on 1,67 mld zł. Głównym powodem zwiększenia się preferencji w CIT jest wyższa wartość udzielanych dotacji, subwencji oraz dopłat otrzymanych od agencji rządowych lub agencji wykonawczych oraz wzrost kwoty odliczeń związanych ze specjalnymi strefami ekonomicznymi. W przypadku podatku dochodowego od osób fizycznych również został odnotowany wzrost preferencji (o 1,61 mld zł). Miał na to wpływ skorzystanie z możliwości zwrotu niewykorzystanej kwoty ulgi na dzieci.

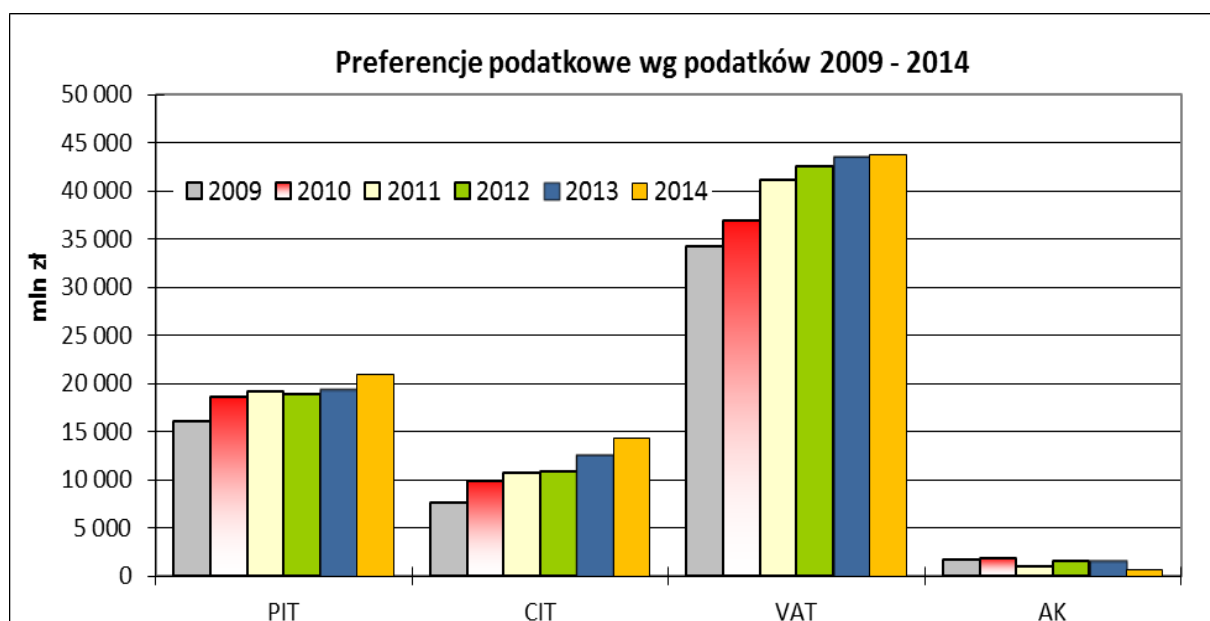
Wyższa jest także wartość preferencji występujących w podatku od towarów i usług (w stosunku do 2013 r. preferencje wzrosły o 0,4 mld zł). W podatku akcyzowym poziom preferencji podatkowych w 2014 r. jest niższy w porównaniu do wartości z 2013 r., jednak należy zaznaczyć, że ze względu na brak danych, nie wszystkie preferencje zostały oszacowane (wyroby gazowe, węglowe).

W podatkach lokalnych stanowiących dochody JST podobnie jak w podatkach stanowiących dochody budżetu państwa widoczny jest wzrost preferencji (o 0,3 mld zł).

Wartość preferencji w podatkach stanowiących dochody budżetu państwa (VAT, podatek akcyzowy, PIT i CIT) wyniosła **76,9 mld zł**, tj. **4,7% PKB**.



Najwyższa wartość preferencji występuje niezmiennie w podatku VAT. Globalnie w 2014 r. wyniosła ona 43,7 mld zł, tj. 2,5% PKB. Kolejnym podatkiem poprzez który płynie strumień pomocy państwa w formie ulg, zwolnień i odliczeń podatkowych jest PIT. W sumie wartość preferencji podatkowych w tym podatku w 2014 r. wyniosła 21 mld zł, tj. 1,2% PKB. W przypadku CIT wartość preferencji stanowi 14,2 mld zł, tj. 0,8% PKB. Najniższa wartość preferencji występuje w podatku akcyzowym. W 2014 r. została ona oszacowana na 0,7 mld zł, tj. 0,04% PKB.



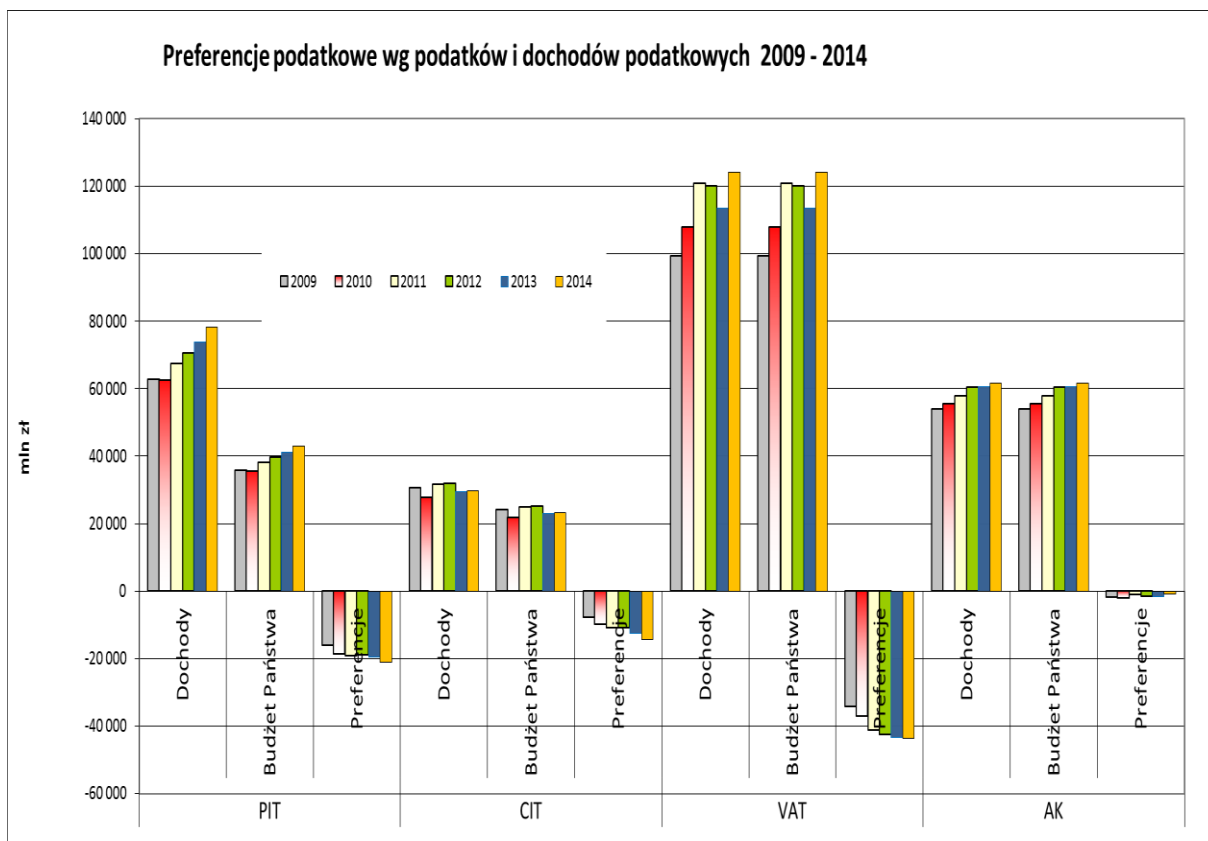
Obok preferencji funkcjonujących w podatkach stanowiących dochody budżetu państwa, funkcjonują preferencje w podatkach lokalnych stanowiących dochody jednostek samorządu terytorialnego. Wartość preferencji w podatkach lokalnych w 2014 r. wyniosła 7,9 mld zł, tj. blisko 0,5% PKB.

Analizując preferencje podatkowe w kontekście dochodów podatkowych¹⁴ należy zauważyć, że w 2014 r. stanowiły one 27,2% tych dochodów (293,6 mld zł¹⁵). W 2013 r. wskaźnik ten wynosił odpowiednio 27,8%, a w 2012 r. 26,1%, a w 2011 r. 25,9%. Można zauważyć, że udział wartości preferencji podatkowych w globalnych dochodach podatkowych jest znaczny. Preferencje funkcjonujące w 2014 r. w VAT stanowią 35,2% dochodów podatkowych z tego podatku (124,2 mld zł). W zakresie CIT oraz PIT jest to odpowiednio 48,1% (29,7 mld zł)

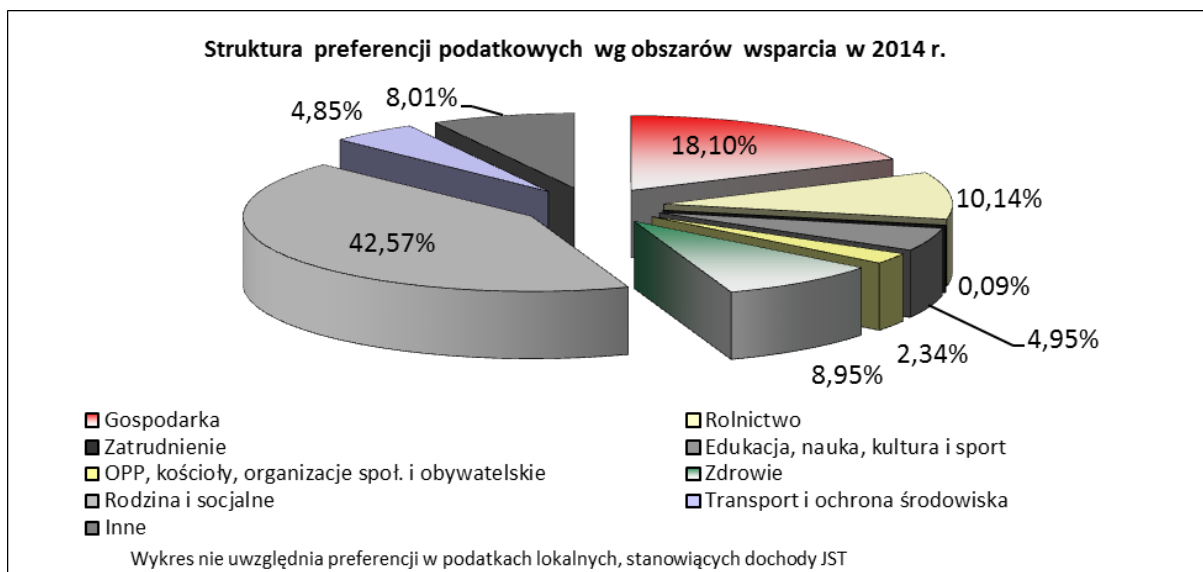
¹⁴ W przypadku podatków dochodowych uwzględniono pełne dochody łącznie z udziałami JST.

¹⁵ Wartość ta uwzględnia udziały JST w podatkach dochodowych, nie uwzględnia pozostałych dochodów i środków z UE.

i 26,9% (78,1 mld zł). Preferencje funkcjonujące w podatku akcyzowym stanowią najniższy odsetek - wynosi on 1,2% dochodów z podatku akcyzowego (61,5 mld zł).



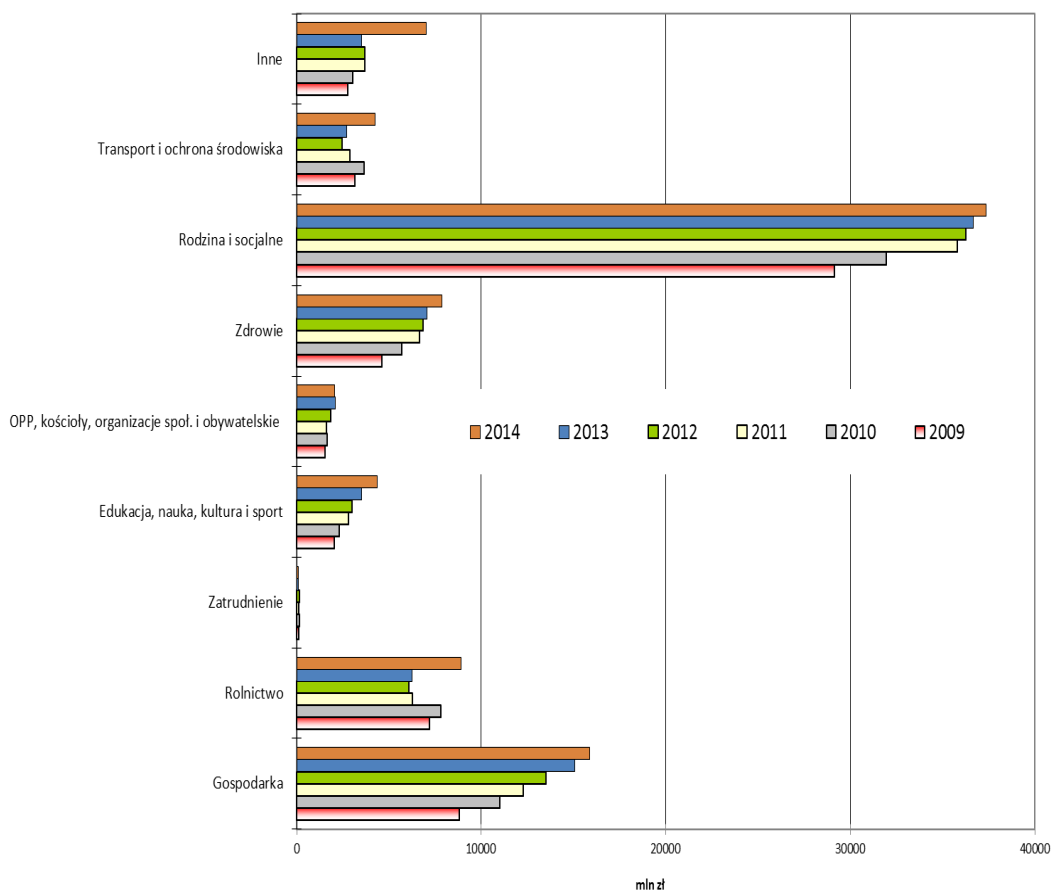
Analogicznie, jak w poprzednim okresie sprawozdawczym na potrzeby raportu wyodrębniono dziewięć obszarów wsparcia, tj. 1) gospodarka, 2) rolnictwo, 3) zatrudnienie, 4) edukacja, nauka, kultura, sport, 5) organizacje pożytku publicznego, kościoły, organizacje społeczne i obywatelskie, 6) zdrowie, 7) rodzina i pomoc socjalna, 8) transport i ochrona środowiska oraz 9) inne - obejmujące preferencje, których nie można przyporządkować do pozostałych grup.



Głównym obszarem wspieranym przez państwo poprzez udzielone preferencje podatkowe, tak jak w poprzednich okresach sprawozdawczych jest rodzina i pomoc socjalna. Wydatki państwa wyniosły w tym przypadku 37,3 mld zł (tj. 2,1% PKB). Obszar ten stanowi 43% wszystkich preferencji funkcjonujących w systemie podatkowym. Kolejnymi grupami, które korzystają z pomocy państwa poprzez system podatkowy są gospodarka (18%), rolnictwo (10%) i zdrowie (9%). Otrzymały one w sumie 32,6 mld zł pomocy w podatkach stanowiących dochody budżetu państwa.

Dodatkowo, rolnictwo i zdrowie były wspierane przez preferencje funkcjonujące w podatkach lokalnych, odpowiednio 2,6 mld zł i 0,3 mld zł.

Wartość preferencji podatkowych wg obszarów wsparcia w latach 2009 - 2014

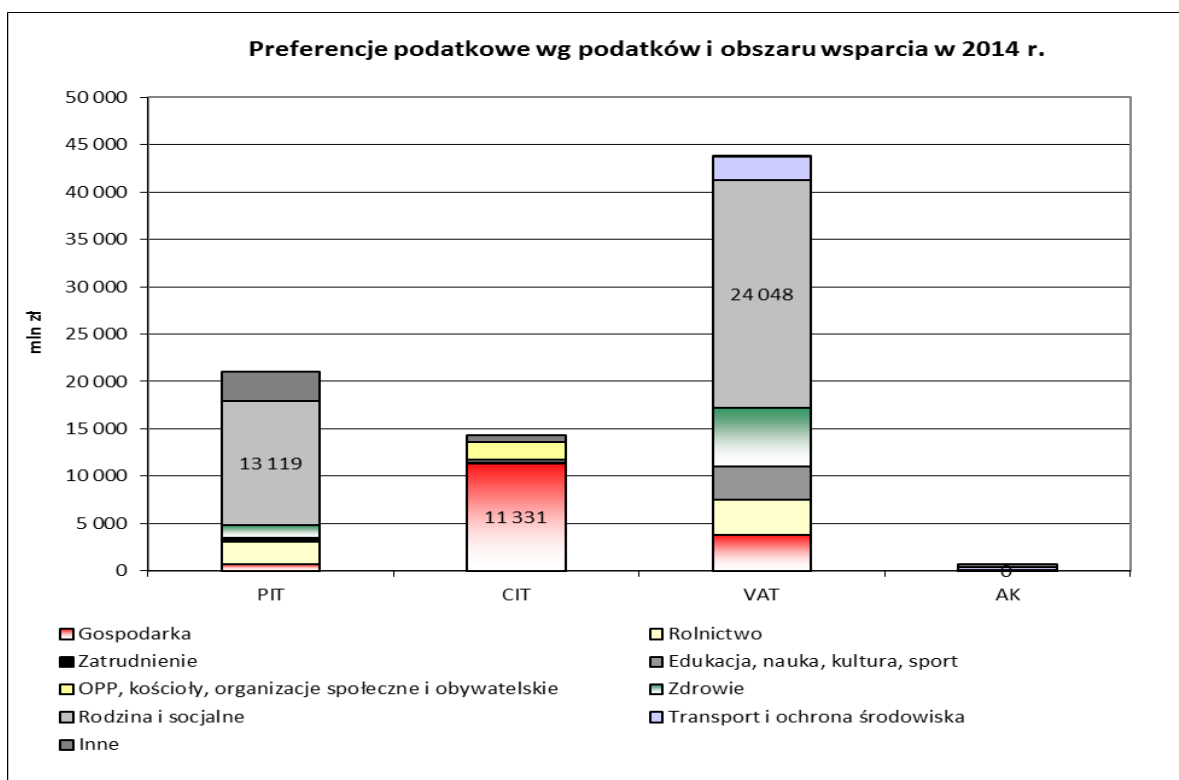


Wartość preferencji podatkowych wg obszarów wsparcia i typów podatków

kwoty w mln zł

Obszary wsparcia	PIT	PKB	CIT	PKB	VAT	PKB	AKCYZA	PKB	OGÓŁEM	PKB
1	2		3		4		5		6	
Gospodarka	697	0,04%	11 331	0,66%	3 838	0,22%	16	0,00%	15 882	0,92%
Rolnictwo	2 421	0,14%	137	0,01%	3 640	0,21%	0	0,00%	6 198	0,36%
Zatrudnienie	78	0,00%	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%	78	0,00%
Edukacja, nauka, kultura, sport	64	0,00%	317	0,02%	3 566	0,21%	0	0,00%	3 947	0,23%
OPP, kościoły, organizacje społeczne i obywatelskie	221	0,01%	1 823	0,11%	0	0,00%	0	0,00%	2 044	0,12%
Zdrowie	1 314	0,08%	0	0,00%	6 144	0,36%	57	0,00%	7 515	0,43%
Rodzina i socjalne	13 119	0,76%	2	0,00%	24 048	1,39%	0	0,00%	37 169	2,15%
Transport i ochrona środowiska	0	0,00%	0	0,00%	2 484	0,14%	318	0,02%	2 802	0,16%
Inne	3 088	0,18%	686	0,04%	33	0,00%	335	0,02%	4 142	0,24%
RAZEM	21 002	1,21%	14 296	0,83%	43 753	2,53%	726	0,04%	79 777	4,61%

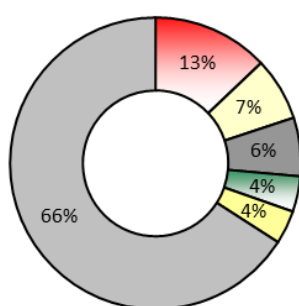
Ze względu na specyfikę poszczególnych podatków występują w nich różnego rodzaju ulgi, zwolnienia, odliczenia, obniżone stawki podatku itp. rozwiązania podatkowe zaliczane odpowiednio do wyodrębnionych obszarów wsparcia. W podatku CIT zdecydowanie dominują preferencje w obszarze gospodarki (11,3 mld zł). W podatku PIT większość preferencji jest związana z rodziną i szeroko rozumianą pomocą socjalną (13,1 mld). W podatku VAT liderem jest również rodzina (24 mld zł), ale należy także wymienić takie obszary jak zdrowie, rolnictwo i gospodarkę. W podatku akcyzowym przeważa grupa preferencji dotycząca transportu i ochrony środowiska.



Preferencja, która najbardziej obciąża budżet państwa to obniżona 8% stawka VAT na roboty budowlane dotyczące budownictwa mieszkaniowego. Wynosi ona 10,3 mld zł i stanowi 12,9% wartości wszystkich preferencji funkcjonujących w systemie podatkowym. Kolejne preferencje to: ulga na dzieci funkcjonująca w podatku dochodowym od osób fizycznych - 5,5 mld zł (7%), obniżona 8% stawka VAT na produkty lecznicze¹⁶ - 5,1 mld zł (6,5%), łączne opodatkowanie dochodów małżonków w podatku PIT - 3,1 mld zł (3,9%) i odliczenie strat z lat ubiegłych w podatku CIT - 3,0 mld zł (3,7%). W sumie pięć preferencji o najwyższej wartości stanowi 27,1 mld zł (34,1%).

¹⁶ Produkty lecznicze wpisane do Rejestru Produktów Leczniczych dopuszczone do obrotu na terytorium RP, o których mowa w przepisach Prawa Farmaceutycznego.

Struktura preferencji wg tytułów o najwyższej wartości w 2014 r.



- VAT 8% stawka na roboty budowlane dot. budownictwa mieszkaniowego
- PIT ulga na dzieci
- VAT 8% na produkty lecznicze
- PIT łączne opodatkowanie dochodów małżonków
- CIT odliczenie strat z lat ubiegłych
- Pozostałe

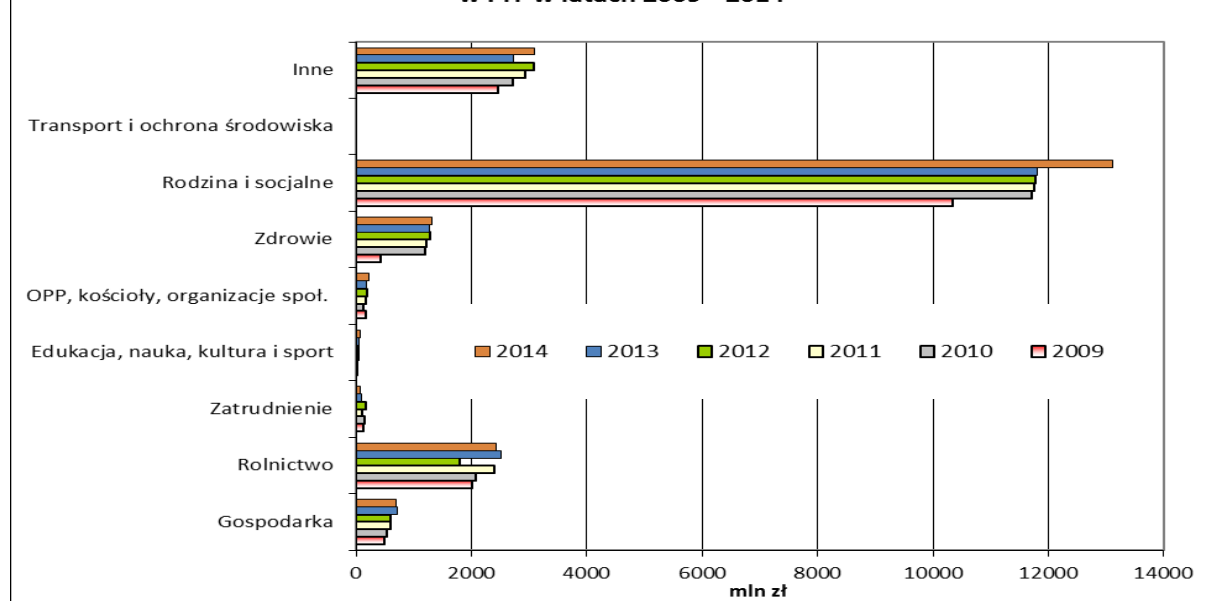
1. PODATKI DOCHODOWE

Poprzez system podatkowy w 2014 r. do podatników podatków dochodowych została skierowana pomoc w wysokości 35,2 mld zł, tj. 2,04% PKB. Preferencje występujące w podatku dochodowym od osób fizycznych stanowią 59% tej wartości. Pozostała część występuje w podatku dochodowym od osób prawnych.

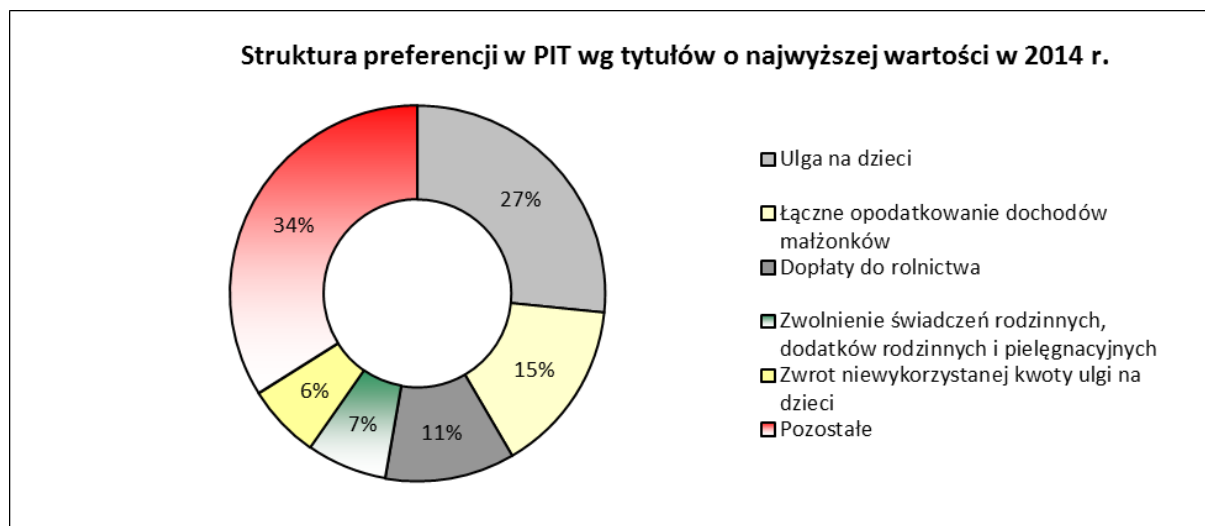
Dochody budżetu państwa z podatku dochodowego od osób fizycznych w 2014 r. wyniosły 43 mld zł i były wyższe od wykonania dochodów w 2013 r. o 1,7 mld zł.

Wartość preferencji podatkowych w podatku dochodowym od osób fizycznych w 2014 r. wyniosła 21 mld zł. W stosunku do 2013 r. wystąpił wzrost preferencji o 1,61 mld zł. W ujęciu realnym preferencje w podatku PIT wyniosły, tak jak w poprzednim okresie sprawozdawczym, 1,2% PKB.

Wartość preferencji podatkowych wg obszarów wsparcia w PIT w latach 2009 - 2014



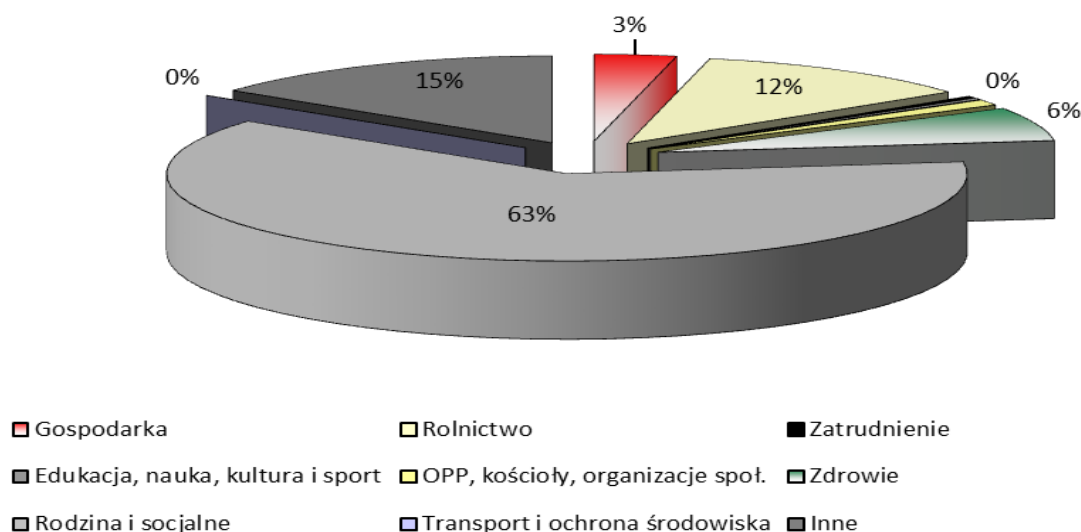
Dominującym obszarem wsparcia w podatku PIT jest niezmiennie obszar związany z rodziną i pomocą socjalną. Z tego tytułu dochody podatkowe zostały obniżone o 13,1 mld zł, co stanowi 62% wszystkich preferencji funkcjonujących w podatku PIT. Głównymi beneficjentami tej kwoty są podatnicy korzystające z ulgi na dzieci (5,5 mld zł). Kolejną znaczącą pozycją w tym obszarze jest możliwość łącznego opodatkowania dochodów małżonków (3,1 mld zł) i zwolnienie z podatku świadczeń rodzinnych, dodatków rodzinnych i pielęgnacyjnych, zasiłków porodowych itp. (ok. 1,5 mld zł).



Pięć preferencji o najwyższej wartości (ulga na dzieci, łączne opodatkowanie dochodów małżonków, dopłaty do rolnictwa, zwolnienie świadczeń rodzinnych, dodatków rodzinnych i pielęgnacyjnych oraz zwrot niewykorzystanej kwoty ulgi na dzieci) w podatku PIT stanowi 66% wszystkich preferencji z tego podatku.

Instrumenty podatkowe, które funkcjonują w podatku dochodowym od osób fizycznych w postaci ulg, zwolnień, odliczeń itp. rozwiązań podatkowych zostały oszacowane na 26,9% pełnych dochodów podatkowych, tj. dochodów budżetu państwa i udziału jednostek samorządów terytorialnych w podatku PIT za 2014 r. Wskaźnik ten w stosunku do 2013 r. jest wyższy o 0,6 pkt proc.

Struktura preferencji wg obszarów wsparcia w PIT w 2014 r.



Analizując strukturę preferencji w podatku PIT należy zauważyć, iż trudne do oszacowania lub posiadające marginalną wartość są preferencje związane z edukacją, nauką, kulturą, sportem oraz z zatrudnieniem. Z kolei rolnictwo stanowi 12% wartości preferencji funkcjonujących w podatku PIT. Grupa ta korzysta z pomocy państwa o wartości 2,4 mld zł¹⁷ i są to głównie dopłaty do rolnictwa.

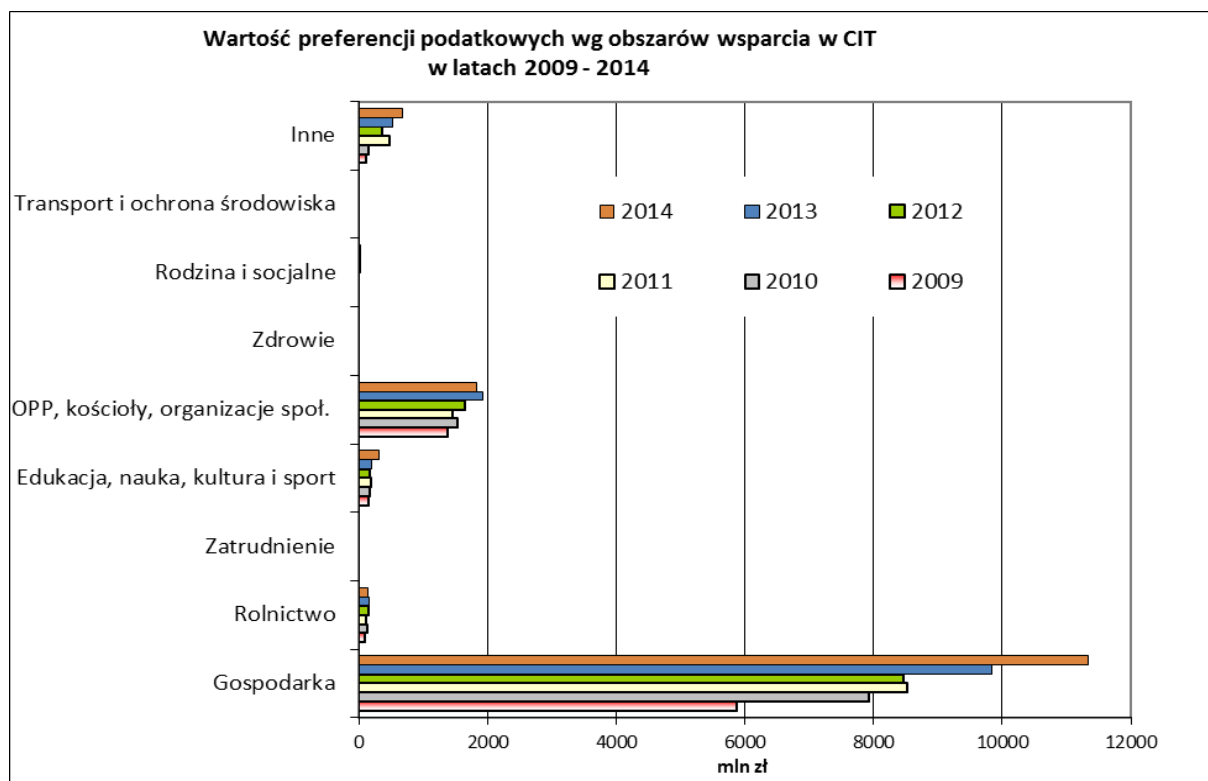
Preferencje o najwyższej wartości w PIT	Wartość preferencji (mln zł)	Struktura preferencji	Odsetek wpływów ¹⁸	Odsetek PKB
1. Ulga na dzieci	5 589	26,6%	7,15%	0,32%
2. Łączne opodatkowanie dochodów małżonków	3 143	15,0%	4,02%	0,18%
3. Dopłaty do rolnictwa	2 348	11,2%	3,01%	0,14%
4. Zwolnienie świadczeń rodzinnych, dodatków rodzinnych i pielęgnacyjnych	1 458	6,9%	1,87%	0,08%
5. Zwrot niewykorzystanej kwoty ulgi na dzieci	1 338	6,4%	1,71%	0,08%
6. Pozostałe	7 126	33,9%	9,12%	0,41%
RAZEM	21 002	100,00%	26,88%	1,21%

¹⁷ Brak danych do oszacowania wyłączenia spod zakresu zastosowania ustawy o PIT przychodów z działalności rolniczej.

¹⁸ W przypadku podatku dochodowego od osób fizycznych zaprezentowano dane wg pełnych dochodów podatkowych tj. dochodów budżetu państwa i udziałów jednostek samorządów terytorialnych w ww. podatku.

W 2014 r. dochody budżetu państwa z CIT wyniosły 23,3 mld zł i były wyższe niż w 2013 r. o 0,8%.

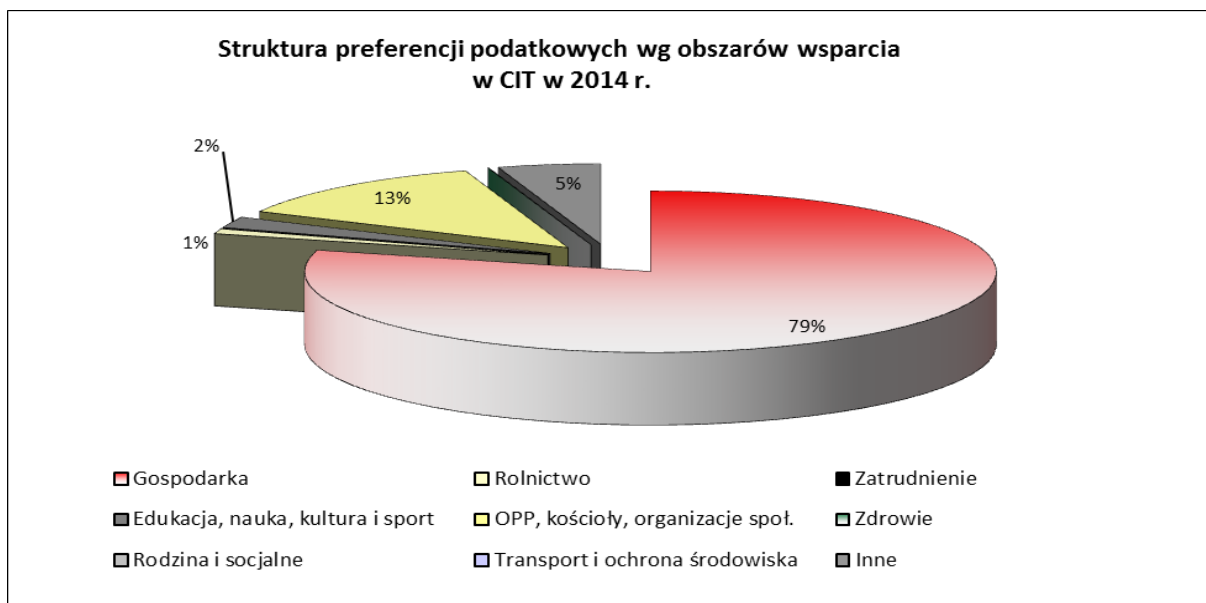
Globalna wartość preferencji podatkowych w podatku dochodowym od osób prawnych w 2014 r. wyniosła 14,3 mld zł i była wyższa o 1,67 mld zł od preferencji z 2013 r. Wartość preferencji przedstawiona jako odsetek PKB wynosi w 2014 r. 0,83% PKB. W 2013 r. było to odpowiednio 0,77% PKB.



Analogicznie jak w ubiegłym okresie sprawozdawczym, najwięcej preferencji występuje w obszarze gospodarki. Jest to związane z charakterem podatku CIT, którego podatnikami są w większości przedsiębiorstwa i instytucje finansowe. Celem tych preferencji jest między innymi wspieranie działalności gospodarczej oraz pośrednio poprawa płynności finansowej osób prawnych. W 2014 r. preferencje z tego obszaru wyniosły 11,3 mld zł i wzrosły w stosunku do 2013 r. o 1,5 mld zł.

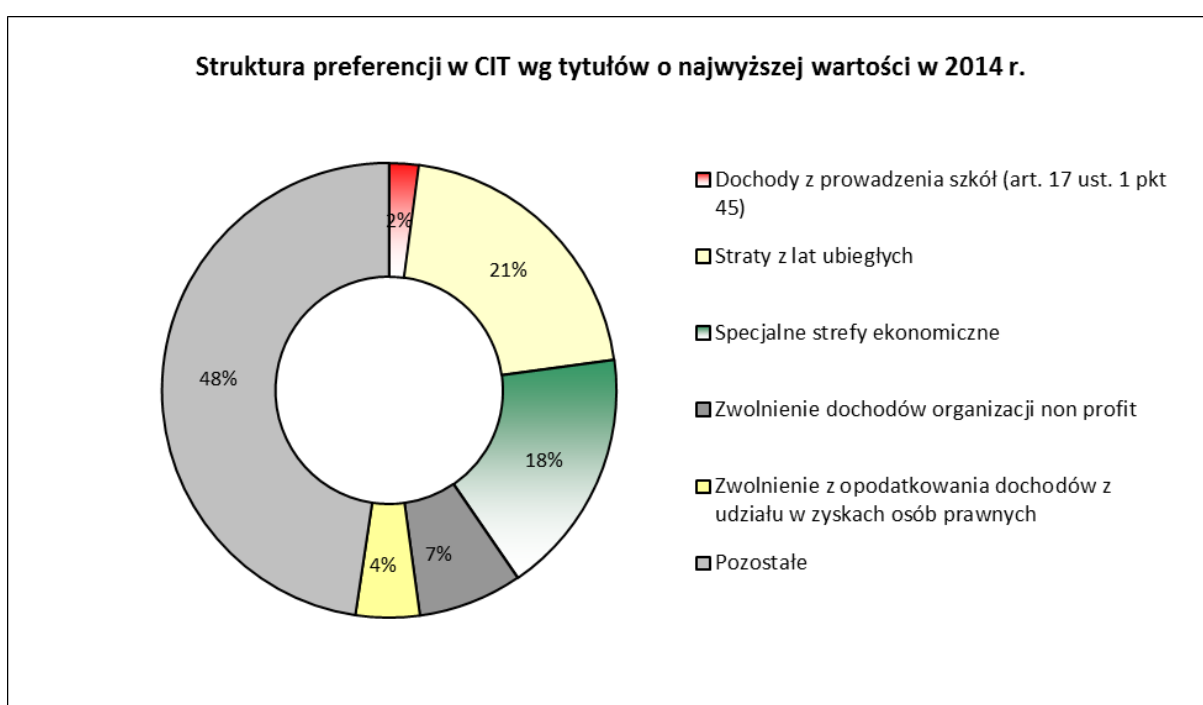
Kolejną grupą korzystającą z pomocy państwa poprzez preferencje podatkowe są organizacje pożytku publicznego, organizacje społeczne i kościoły. W sumie otrzymały one 1,8 mld zł poprzez system zwolnień i ulg funkcjonujących w podatku CIT. W tym obszarze wsparcia nastąpił spadek wartości preferencji (w stosunku do 2013 r. o 93 mln zł).

Analizując strukturę preferencji podatkowych w CIT można zauważyć, że jest ona bardzo zbliżona do tych z lat 2011 – 2013. W 2014 r. 79% preferencji występuje w gospodarce, 13% w OPP, kościołach i organizacjach społecznych, 2% w obszarze edukacji, nauki, kultury i sportu, 1% w rolnictwie.



Preferencje o najwyższej wartości w CIT	Wartość preferencji (mln zł)	Struktura preferencji	Odsetek wpływów	Odsetek PKB
1. Straty z lat ubiegłych	2 966	20,7%	9,98%	0,17%
2. Specjalne strefy ekonomiczne	2 512	17,6%	8,46%	0,15%
3. Zwolnienie dochodów organizacji non profit	1 059	7,4%	3,56%	0,06%
4. Zwolnienie z opodatkowania dochodów z udziału w zyskach osób prawnych	650	4,5%	2,19%	0,04%
5. Dochody z prowadzenia szkół (art. 17 ust. 1 pkt 45)	300	2,1%	1,01%	0,02%
6. Pozostałe	6 809	47,6%	22,92%	0,39%
RAZEM	14 296	100,00%	48,12%	0,83%

Dominującą pozycją wśród preferencji funkcjonujących w podatku CIT jest możliwość odliczania strat z lat ubiegłych. W 2014 r. wartość tej preferencji wyniosła 3,0 mld zł, tj. 0,18% PKB. Kolejną istotną preferencją funkcjonującą w podatku dochodowym od osób prawnych są zwolnienia dla podatników prowadzących działalność gospodarczą na terenie specjalnych stref ekonomicznych. W stosunku do ubiegłego okresu sprawozdawczego nastąpił wzrost tej preferencji o 0,2 mld zł. W 2013 r. zwolnienie dla SSE wynosiło 2,2 mld zł obecnie jest to odpowiednio 2,5 mld zł. Należy także wymienić zwolnienia dla organizacji non profit, zwolnienia z opodatkowania dochodów z udziału w zyskach osób prawnych oraz dochody z tytułu prowadzenia szkół.



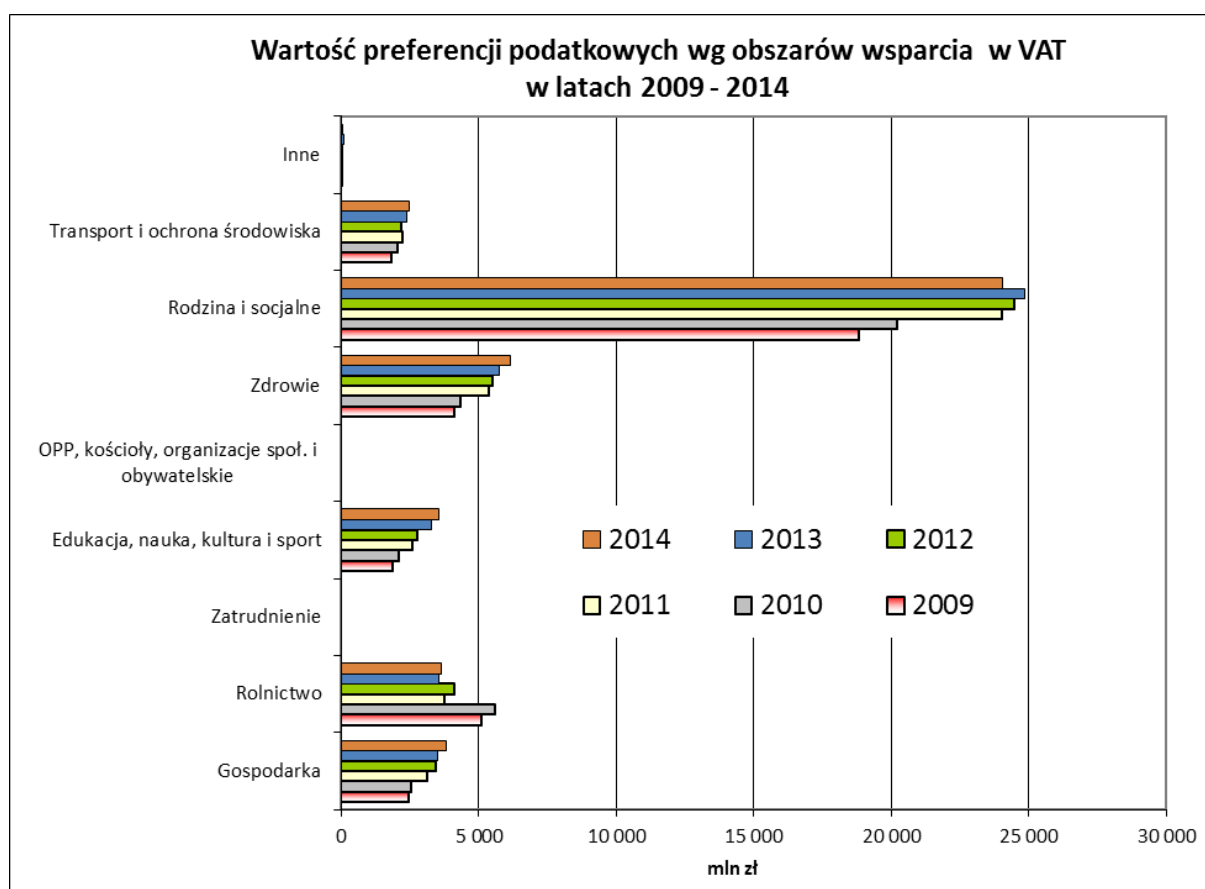
Straty z lat ubiegłych stanowią 21% wszystkich preferencji funkcjonujących w podatku CIT, 18% przypada na zwolnienia dla przedsiębiorców prowadzących działalność w specjalnych strefach ekonomicznych, natomiast 7% - na zwolnienia dla organizacji non profit. Wśród preferencji o znacznej wartości znalazło się także zwolnienie z opodatkowania dochodów z udziału w zyskach osób prawnych (5%) oraz dochody z tytułu prowadzenia szkół – 2% (art. 17 ust 1 pkt 16).

2. PODATKI KONSUMPCYJNE

Globalnie preferencje podatkowe funkcjonujące w podatkach konsumpcyjnych wyniosły w 2014 r. 44,4 mld zł (2,6% PKB). Preferencje występujące w podatku od towarów i usług stanowią 96,5% tej wartości, pozostała część funkcjonuje w podatku akcyzowym.

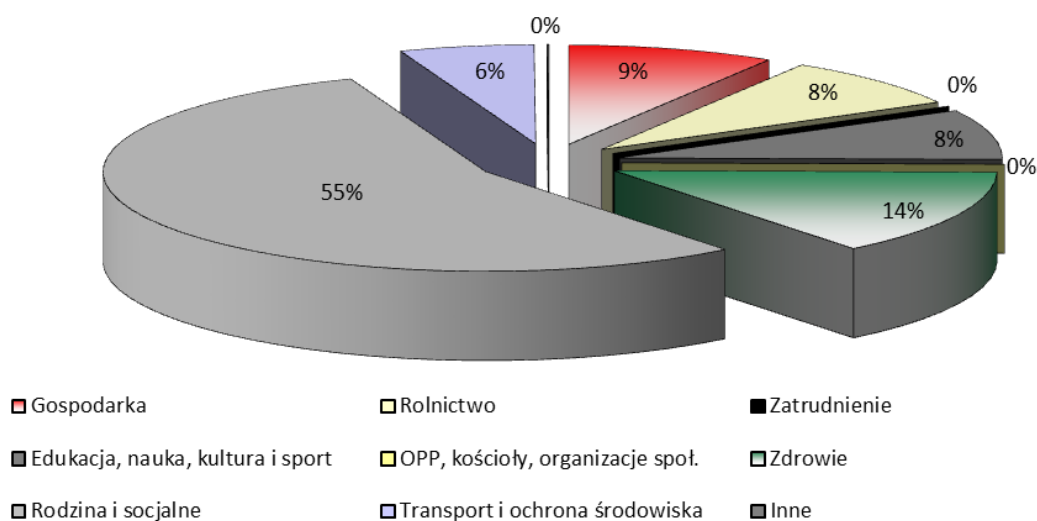
W 2014 r. wpływy z VAT wyniosły 124,2 mld zł i były wyższe niż w 2013 r. o 9,6%.

Łączną wartość preferencji w podatku od towarów i usług w 2014 r. szacuje się na 43,7 mld zł (2,5% PKB), wartość preferencji VAT w stosunku do 2013 r. wzrosła o 0,36 mld zł.



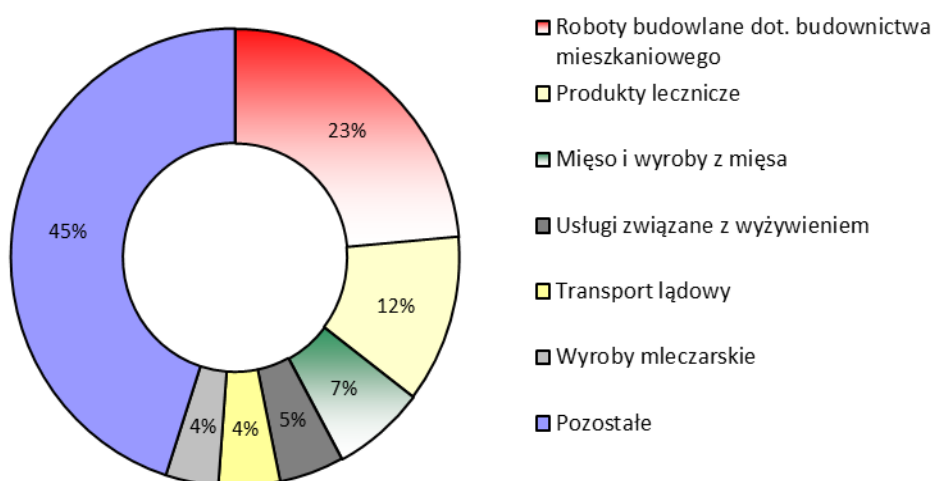
Dominującym obszarem wsparcia wśród preferencji występujących w podatku VAT, podobnie jak w podatku PIT, jest niezmiennie obszar wsparcia rodziny i pomoc socjalna. Pomoc państwa płynąca poprzez system podatkowy wynosi w tym przypadku 24 mld zł i stanowi 55% strumienia wsparcia występującego w podatku VAT. Podstawowe produkty żywnościowe (np. pieczywo, produkty mleczarskie i tłuszcze itp.) są opodatkowane od 2011 r. 5% stawką VAT.

Struktura preferencji podatkowych wg obszarów wsparcia w VAT w 2014 r.



Wzrost r/r wystąpił także w obszarze związanym ze zdrowiem, głównie z tytułu preferencyjnego opodatkowania produktów leczniczych i wyrobów medycznych. Z tego tytułu dochody budżetu państwa zostały obniżone w sumie o 6,1 mld zł, co stanowiło 14% wszystkich preferencji funkcjonujących w podatku od towarów i usług. Kolejne obszary wsparcia to gospodarka, rolnictwo i obszar związany z edukacją, nauką, kulturą i sportem. W każdym wymienionym przypadku, wsparcie wyniosło ponad 3 mld zł, co stanowi w strukturze preferencji VAT – ponad 8%.

Struktura preferencji w VAT wg tytułów o najwyższej wartości w 2014 r.



Z analizy danych wynika, że pięć preferencji o najwyższej wartości stanowi 55% wszystkich preferencji występujących w podatku VAT w 2014 r. Obniżona 8% stawka VAT na roboty budowlane dotyczące budownictwa mieszkaniowego ograniczyła wpływy do budżetu państwa o kwotę 10,3 mld zł, co stanowi ok. 0,6% PKB. Kolejną preferencją o znacznej wartości są produkty lecznicze, których wartość oszacowano na 5,1 mld zł (0,3% PKB).

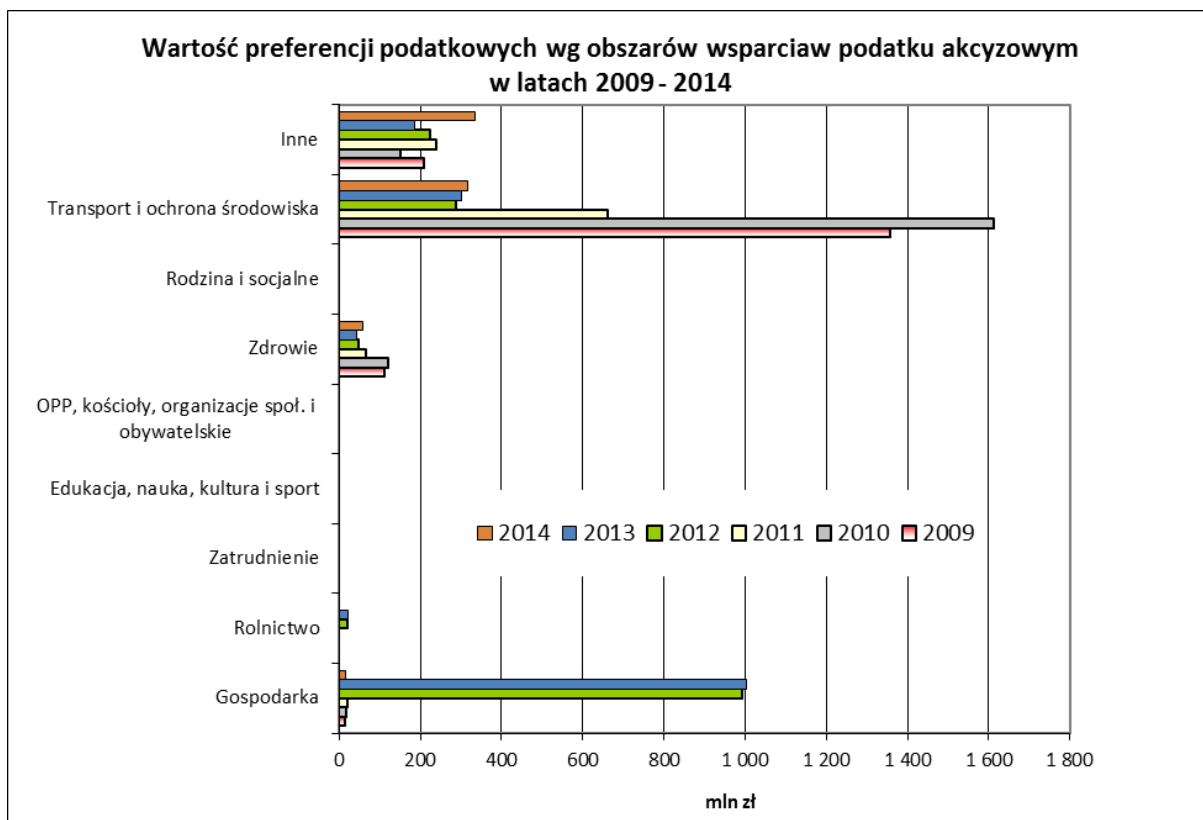
Preferencje o najwyższej wartości w VAT	Wartość preferencji (mln zł)	Struktura preferencji	Odsetek wpływów	Odsetek PKB
1. Roboty budowlane dot. budownictwa mieszkaniowego	10 305	23,6%	8,29%	0,60%
2. Produkty lecznicze	5 189	11,9%	4,18%	0,30%
3. Mięso i wyroby z mięsa	2 930	6,7%	2,36%	0,17%
4. Usługi związane z wyżywieniem	2 038	4,7%	1,64%	0,12%
5. Transport lądowy	1 938	4,4%	1,56%	0,11%
6. Wyroby mleczarskie	1 663	3,8%	1,34%	0,10%
7. Pozostałe	19 690	45,0%	15,85%	1,39%
RAZEM	43 753	100,00%	35,21%	2,78%

Wartość utraconych przez budżet państwa wpływów z tytułu funkcjonowania w 2014 r. preferencji podatkowych – obniżonych, preferencyjnych stawek w podatku VAT wynosi 35,2% dochodów budżetu państwa z tego podatku. Pięć preferencji o najwyższej wartości obniżyło w sumie dochody budżetu państwa o 24,0 mld zł.

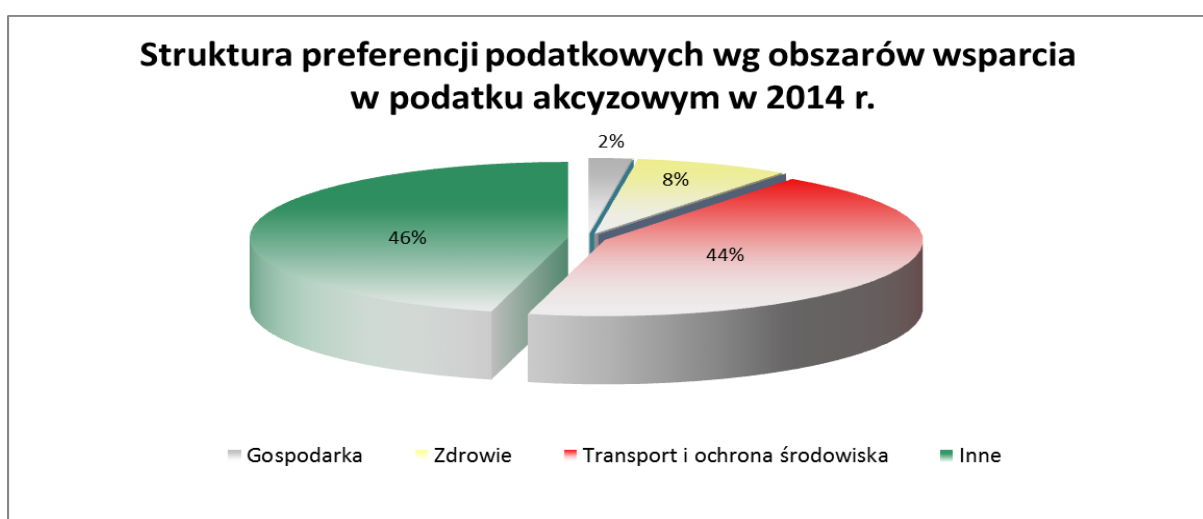
Dochody budżetu państwa z tytułu podatku akcyzowego w 2014 r. wyniosły 61,6 mld zł i były wyższe od dochodów wykonanych w 2014 r. o 1,5%.

W podatku akcyzowym wartość preferencji podatkowych w 2014 r. wyniosła 0,7 mld zł (0,04% PKB). W stosunku do 2013 r. wartość preferencji uległa zmniejszeniu. Należy jednak zauważyć, że w 2013 r. pojawiły się nowe preferencje dotycząc wyrobów gazowych, których wartość nie jest znana. Z kolei wartość preferencji dotycząca wyrobów węglowych jest przyjęta do celów analitycznych z 2012 r.¹⁹

¹⁹ Monitorowanie wartości preferencji podatkowych dotyczących wyrobów węglowych i wyrobów gazowych nie jest możliwe w oparciu o centralną ogólnie dostępną bazę danych, tworzoną na podstawie sprawozdawczości podmiotów korzystających ze zwolnień. Zebranie tych danych wymaga od terenowych organów administracyjnych wykonania czasochłonnnych czynności kontrolnych. Przy czym uzyskane dane mogą być jedynie orientacyjne (szacunkowe). Wysokie koszty pozyskania przedmiotowych informacji, nie przynoszące miarodajnych wyników, przemawiają za odstąpieniem od ich gromadzenia.

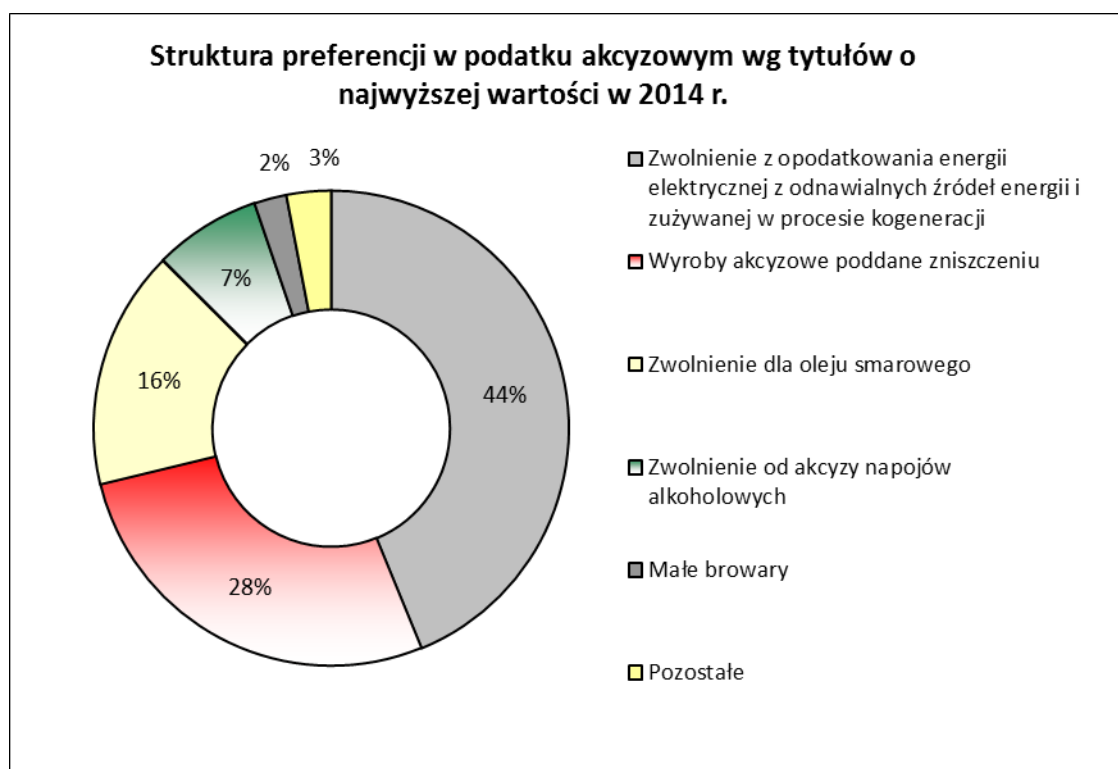


W 2014 r. głównym obszarem wsparcia jest transport i ochrona środowiska - preferencje występujące w tym obszarze wynoszą 0,3 mld zł i stanowią 44% wszystkich preferencji funkcjonujących w podatku akcyzowym. Kolejny obszar to zdrowie - 0,06 mld zł (8%). Dominującą pozycją w tym obszarze jest zwolnienie z opodatkowania energii elektrycznej z odnawialnych źródeł energii i zużywanej w procesie kogeneracji.



Preferencje o najwyższej wartości w podatku akcyzowym	Wartość preferencji (mln zł)	Struktura preferencji	Odsetek wpływów	Odsetek PKB
1. Zwolnienie z opodatkowania energii elektrycznej z odnawialnych źródeł energii i zużywanej w procesie kogeneracji	318	43,8%	0,52%	0,02%
2. Wyroby akcyzowe poddane zniszczeniu	199	27,4%	0,32%	0,01%
3. Zwolnienie dla oleju smarowego	118	16,3%	0,19%	0,01%
4. Zwolnienie od akcyzy napojów alkoholowych	53	7,3%	0,09%	0,00%
5. Małe browary	16	2,2%	0,03%	0,00%
6. Pozostałe	22	3,0%	0,04%	0,00%
RAZEM	726	100,00%	1,18%	0,04%

Z analizy preferencji w podatku akcyzowym wynika, że pięć pozycji o najwyższej wartości stanowi blisko 97% wszystkich preferencji. Z tej grupy prawie 44% stanowią preferencje dotyczące zwolnienia z opodatkowania energii elektrycznej z odnawialnych źródeł energii i zużywanej w procesie kogeneracji.

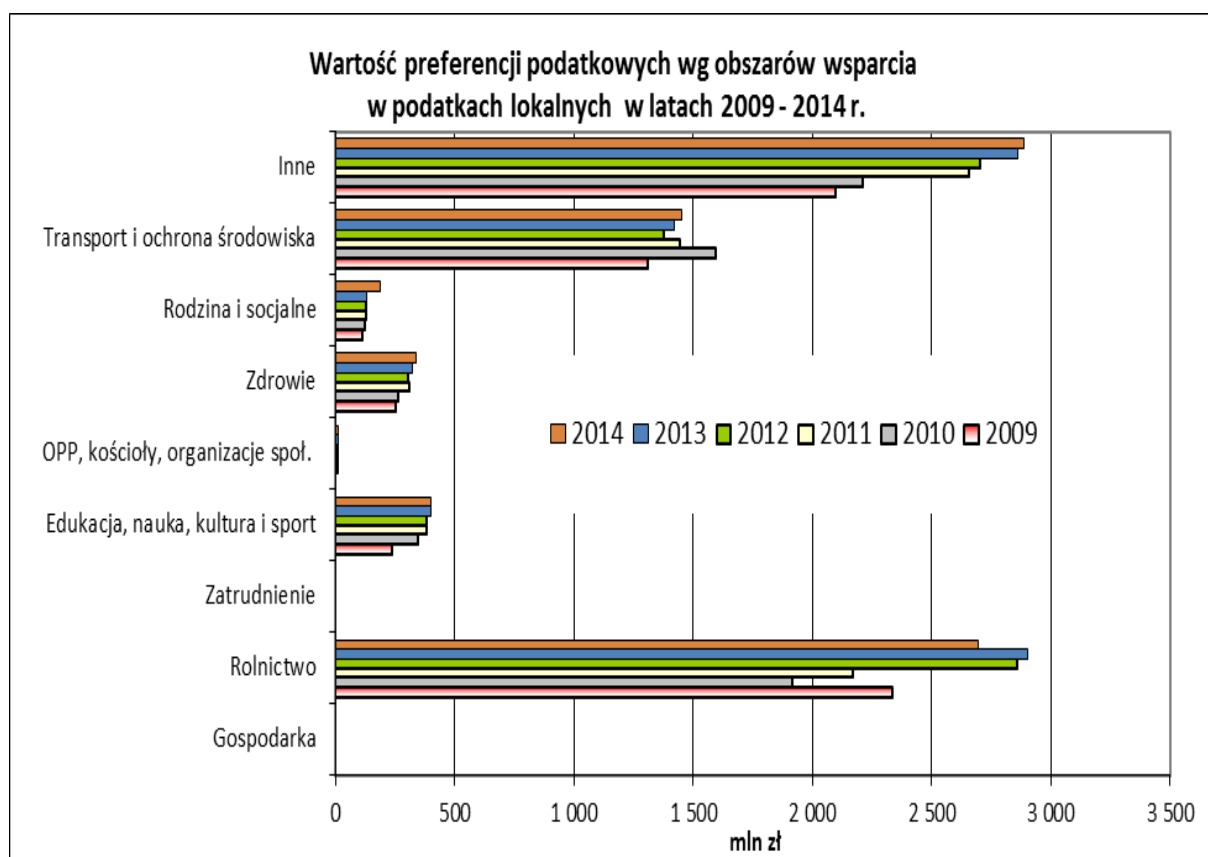


3. PODATKI LOKALNE

Na wstępie należy podkreślić, że podatki lokalne stanowią dochody jednostek samorządu terytorialnego. Globalna wartość preferencji występujących w tych podatkach wyniosła w 2014 r. 8,0 mld zł, co stanowi, podobnie jak w poprzednich latach blisko 0,5% PKB. Uszczuplenie dochodów JST przyczynia się niezmiennie do zasilenia rolnictwa oraz transportu i ochrony środowiska. Tak jak w ubiegłym okresie sprawozdawczym jest to 2,7 mld zł (tj. 0,16% PKB) w przypadku rolnictwa i 1,4 mld zł (tj. 0,08% PKB) w transporcie i ochronie środowiska.

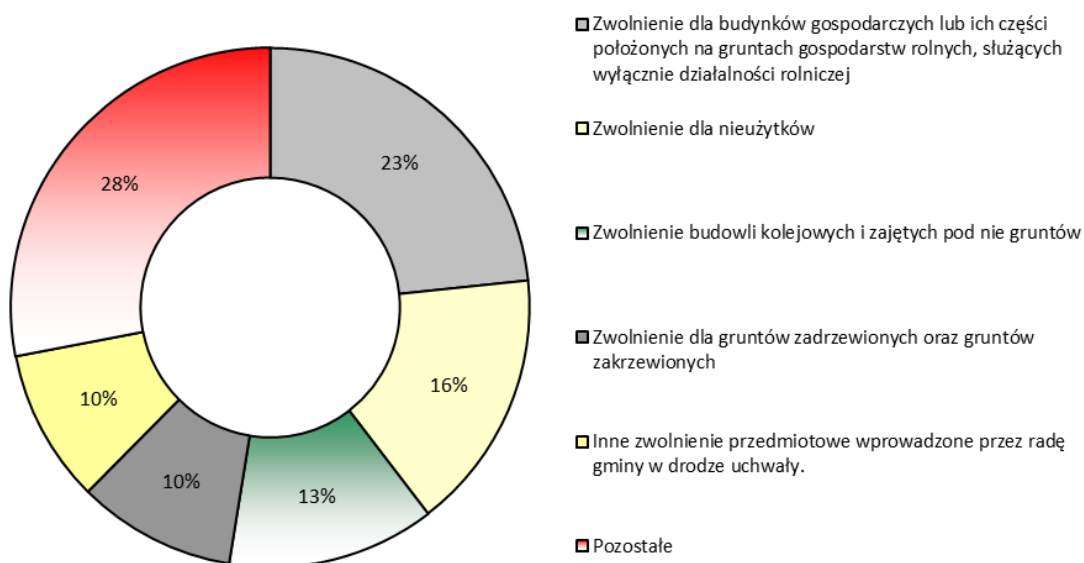
Obszary wsparcia	Podatki lokalne (mln zł)	PKB
1	2	
Gospodarka	0	0,00%
Rolnictwo	2 697	0,16%
Zatrudnienie	0	0,00%
Edukacja, nauka, kultura, sport	400	0,02%
OPP, kościoły, organizacje społeczne i obywatelskie	10	0,00%
Zdrowie	337	0,02%
Rodzina i socjalne	188	0,01%
Transport i ochrona środowiska	1 452	0,08%
Inne	2 884	0,17%
RAZEM	7 968	0,46%

W stosunku do 2013 r. preferencje występujące w podatkach lokalnych w 2014 r. zmniejszyły się o 74 mln zł. Z analizy danych wynika, że w obecnym okresie sprawozdawczym również obszar gospodarki, jest tym obszarem, w którym preferencje podatkowe w podatkach lokalnych najbardziej funkcjonują.



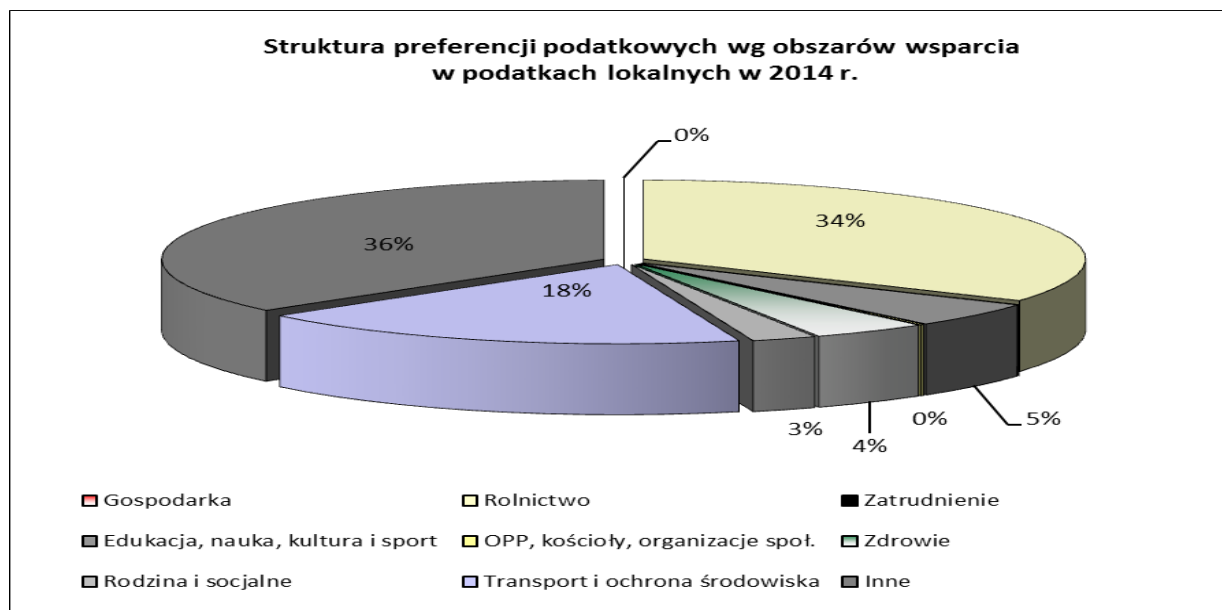
W podatkach lokalnych najbardziej znaczące kwoty preferencji podatkowych wystąpiły w podatku od nieruchomości. Są to, podobnie jak w ubiegłym okresie sprawozdawczym, zwolnienia dla budynków gospodarczych położonych na gruntach gospodarstw rolnych, służących wyłącznie działalności rolniczej (1,8 mld zł), zwolnienia dla nieużytków (1,3 mld zł), zwolnienia budowli kolejowych i zajętych pod nie gruntów (1,0 mld zł). Oprócz preferencji podatkowych wynikających z ustaw, w zakresie podatków lokalnych gminy mają uprawnienia do prowadzenia autonomicznej polityki podatkowej. Rady gmin w formie uchwał mogą wprowadzać zwolnienia przedmiotowe. Zwolnienia z podatku od nieruchomości uchwalone przez rady gmin wyniosły łącznie w 2014 r. blisko 0,8 mld zł.

**Struktura preferencji w podatkach lokalnych wg tytułów
o najwyższej wartości w 2014 r.**



Preferencje o najwyższej wartości w podatkach lokalnych	Wartość preferencji (mln zł)	Struktura preferencji	Odsetek PKB
1. Zwolnienie dla budynków gospodarczych lub ich części położonych na gruntach gospodarstw rolnych, służących wyłącznie działalności rolniczej	1 859	23,3%	0,11%
2. Zwolnienie dla nieużytków	1 296	16,3%	0,07%
3. Zwolnienie budowli kolejowych i zajętych pod nie gruntów	1 032	13,0%	0,06%
4. Zwolnienie dla gruntów zadrzewionych oraz gruntów zakrzewionych	788	9,9%	0,05%
5. Inne zwolnienie przedmiotowe wprowadzone przez radę gminy w drodze uchwały.	761	9,6%	0,04%
6. Pozostałe	2 232	28,0%	0,13%
RAZEM	7 968	100,00%	0,46%

Z analizy struktury preferencji w podatkach lokalnych wynika, że 72% preferencji stanowi pięć zwolnień o najwyższej wartości.



Dominującym obszarem wsparcia w podatkach lokalnych jest zatrudnienie 36%, a następnie rolnictwo, które stanowi 34% całkowitej wartości preferencji. Kolejną grupą jest transport i ochrona środowiska (18%).

V. Efektywność wybranych rozwiązań podatkowych

1. ULGA NA DZIECI W PODATKU DOCHODOWYM OD OSÓB FIZYCZNYCH

Istota i cel preferencji podatkowej

Prawo do ulgi²⁰⁾ przysługuje podatnikowi podatku dochodowego od osób fizycznych, uzyskującemu dochody opodatkowane na ogólnych zasadach przy zastosowaniu skali podatkowej, na każde małoletnie dziecko, w stosunku do którego w roku podatkowym:

- 1) wykonywał władzę rodzicielską,
- 2) pełnił funkcję opiekuna prawnego, jeżeli dziecko z nim zamieszkiwało,
- 3) sprawował opiekę poprzez pełnienie funkcji rodziny zastępczej na podstawie orzeczenia sądu lub umowy zawartej ze starostą,

a w przypadku pełnoletniego dziecka, utrzymywanie go w związku z wykonywaniem przez tych podatników ciężącego na nich obowiązku alimentacyjnego oraz w związku ze sprawowaniem funkcji rodziny zastępczej.

Ulga została wprowadzona z dniem 1 stycznia 2007 r.²¹⁾ Podatnicy po raz pierwszy dokonali odliczenia ulgi na dzieci w 2008 r. rozliczając dochody uzyskane w 2007 r.

W latach 2007 i 2008 limit kwoty odliczenia na każde dziecko wynosił odpowiednio: 1 145,08 zł (2 x 572,54 zł) i 1 173,70 zł (2 x 586,85 zł). Powyższe kwoty stanowiły dwukrotność kwoty zmniejszającej podatek określonej w pierwszym przedziale skali podatkowej obowiązującej w latach 2007 - 2008. Poczynając od rozliczenia za 2009 r. – ulga rozliczana była w okresach miesięcznych i stanowiła 1/6 kwoty zmniejszającej podatek. Do 2012 r. kwota odliczenia wynosiła 92,67 zł miesięcznie na każde dziecko.

Odliczenie z tytułu ulgi na dzieci nie przysługuje, poczynając od miesiąca kalendarzowego, w którym dziecko:

- 1) na podstawie orzeczenia sądu zostało umieszczone w instytucji zapewniającej całodobowe utrzymanie w rozumieniu przepisów o świadczeniach rodzinnych,

²⁰⁾ art. 27f ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2012 r. poz. 361, z późn. zm.).

²¹⁾ ustawa z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 217, poz. 1588 z późn. zm.).

2) wstąpiło w związek małżeński.

W przypadku, gdy w tym samym miesiącu kalendarzowym w stosunku do dziecka wykonywana jest władza, pełniona funkcja lub sprawowana opieka, każdemu z podatników przysługuje odliczenie w kwocie stanowiącej $\frac{1}{30}$ przysługującej kwoty, za każdy dzień sprawowania pieczy nad dzieckiem.

Odliczenie dotyczy łącznie obojga rodziców, opiekunów prawnych dziecka albo rodziców zastępczych pozostających w związku małżeńskim. Kwotę tę mogą odliczyć od podatku w częściach równych lub w dowolnej proporcji przez nich ustalonej.

Odliczenie nie przysługuje, jeżeli podatnik wykonywał władzę rodzicielską, pełnił funkcję opiekuna prawnego lub sprawował opiekę poprzez pełnienie funkcji rodziny zastępczej wyłącznie w stosunku do jednego małoletniego dziecka i jednocześnie dochody podatnika:

- a) pozostającego przez cały rok podatkowy w związku małżeńskim i jego małżonka, przekroczyły w roku podatkowym kwotę 112 000 zł,
- b) niepozostającego w związku małżeńskim (w tym również przez część roku podatkowego), przekroczyły w roku podatkowym kwotę 56 000 zł, za wyjątkiem podatnika samotnie wychowującego małoletnie dziecko wymienionego w art. 6 ust. 4 ustawy, do którego ma zastosowanie kwota dochodu w wysokości 112 000 zł.

Ulga na dzieci rozliczana jest w zeznaniu podatkowym (PIT-36 lub PIT-37 wraz z dołączanym załącznikiem PIT/O).

W 2013 r. wysokość ulgi wynosiła²²⁾:

- 92,67 zł na pierwsze i drugie dziecko (za cały rok 1 112,04 zł na dziecko),
- 139,01 zł na trzecie dziecko (za cały rok 1 668,12 zł),
- 185,34 zł na czwarte i każde kolejne dziecko (za cały rok 2 224,08 zł).

Od 2014 r. wysokość ulgi wynosi²³⁾:

- 92,67 zł na pierwsze i drugie dziecko (za cały rok 1 112,04 zł na dziecko),
- 166,67 zł na trzecie dziecko (za cały rok 2 000,04 zł),
- 225 zł na czwarte i każde kolejne dziecko (za cały rok 2 700 zł).

²²⁾ Zmiany wprowadzone ustawą z dnia 24 października 2012 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. poz. 1278).

²³⁾ Zmiany wprowadzone ustawą z dnia 23 października 2014 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1644).

Dodatkowo począwszy od 2014 r. podatnicy, których podatek jest zbyt niski do odliczania pełnej kwoty ulgi na dzieci mają prawo do otrzymania kwoty stanowiącej różnicę między kwotą przysługującego podatnikowi odliczenia a kwotą odliczoną w zeznaniu podatkowym, do wysokości nieprzekraczającej łącznej kwoty zapłaconych przez podatnika składek na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne, które podlegają odliczeniu.

Łączna kwota ulgi na dzieci

Liczba dzieci w rodzinie	Łączna kwota ulgi dla rodziny		
	2012	2013	2014
1	1 112,04	1 112,04	1 112,04
2	2 224,08	2 224,08	2 224,08
3	3 336,12	3 892,20	4 224,12
4	4 448,16	6 116,28	6 924,12
5	5 560,20	8 340,36	9 624,12

Celem wprowadzenia ulgi, ze względu na niekorzystne wskaźniki demograficzne kraju, miało być wsparcie rodzin z dziećmi bez względu na ich status materialny czy dochodowy. Ulga nie jest uzależniona od prawa do uzyskania pomocy państwa w postaci świadczeń rodzinnych czy świadczeń z pomocy społecznej.

Koszty

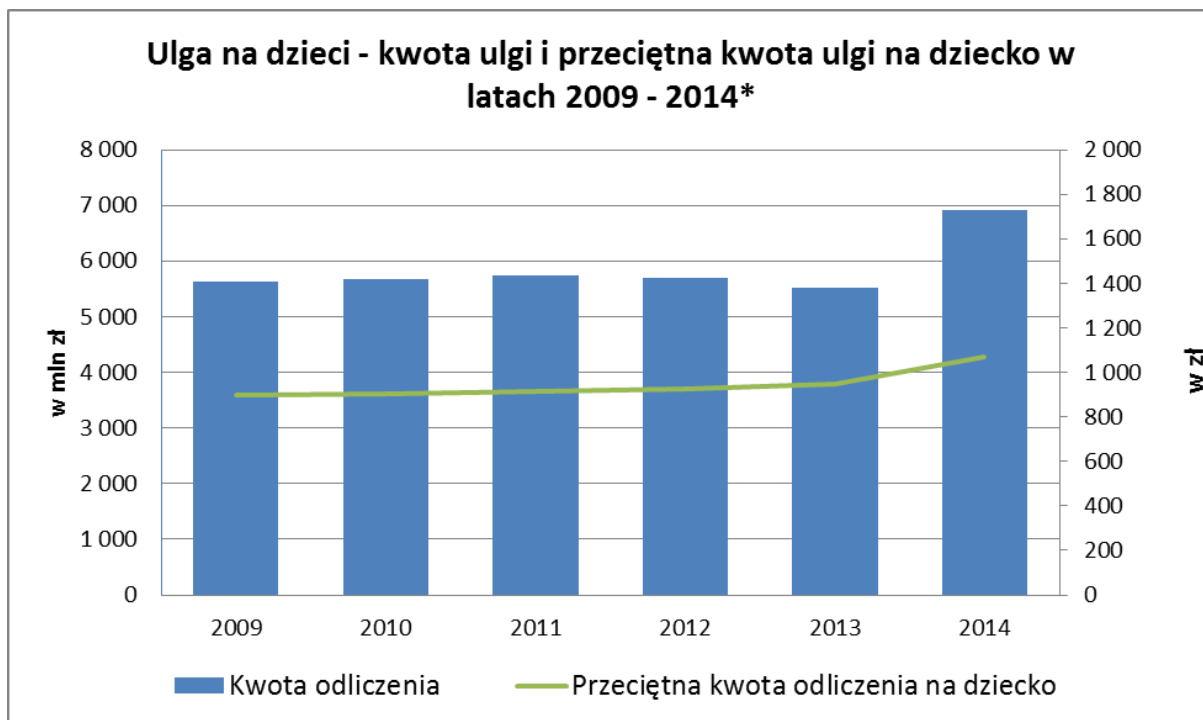
W rozliczeniu podatku dochodowego za 2014 r. kwota wykorzystanej ulgi na dzieci (tj. kwota odliczona od podatku oraz otrzymany zwrot nieodliczonej ulgi na dzieci) wyniosła łącznie 6 927 mln zł i była o 1 397 mln zł (tj. o 25,3%) wyższa od ulgi wynikającej z rozliczenia za 2013 r. (5 530 mln zł), a o 1 294 mln zł (tj. o 23,0%) od ulgi z rozliczenia za 2009 r. (5 633 mln zł).

Wzrosła też liczba dzieci, których dotyczyła ulga. W rozliczeniu za 2014 r. wyniosła ona 6 468 tys.²⁴⁾ i była o 613 tys. (tj. o 11,0%) wyższa niż w rozliczeniu za 2013 r. (5 825 tys.) i o 193 mln zł (tj. o 3%) za 2009 r. (6 275 tys.).

W związku z korzystnymi zmianami legislacyjnymi w ostatnich latach wzrosła kwota odliczenia przypadająca na jedno dziecko. W rozliczeniu za 2014 r. przeciętna ulga na

²⁴⁾ liczba dzieci, na które dokonano odliczenia od podatku oraz dzieci, na które otrzymano zwrot nieodliczonej kwoty ulgi na dzieci

dziecko (odliczana od podatku i zwrot nieodliczonej ulgi na dziecko) wyniosła 1 071 zł, podczas gdy w rozliczeniu za 2013 r. wyniosła 949 zł, a za 2009 r. - 898 zł.



* za 2014 r. kwota ulgi na dzieci odliczona od podatku powiększona o zwrot nieodliczonej ulgi na dzieci (odpowiednio: 5 589 mln zł i 1 338 mln zł).

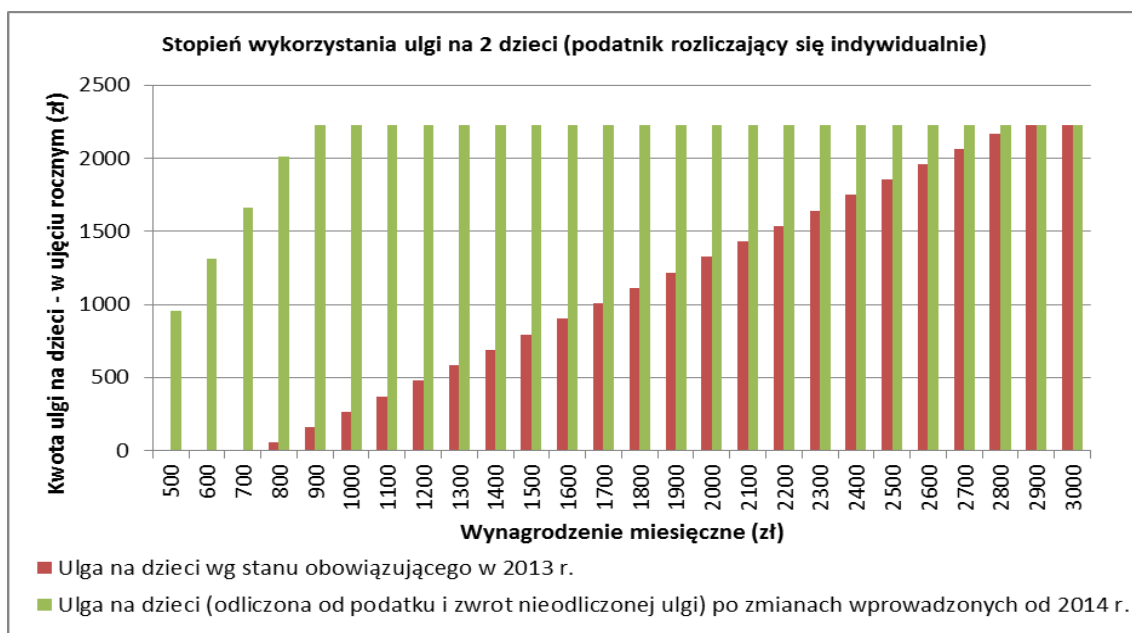
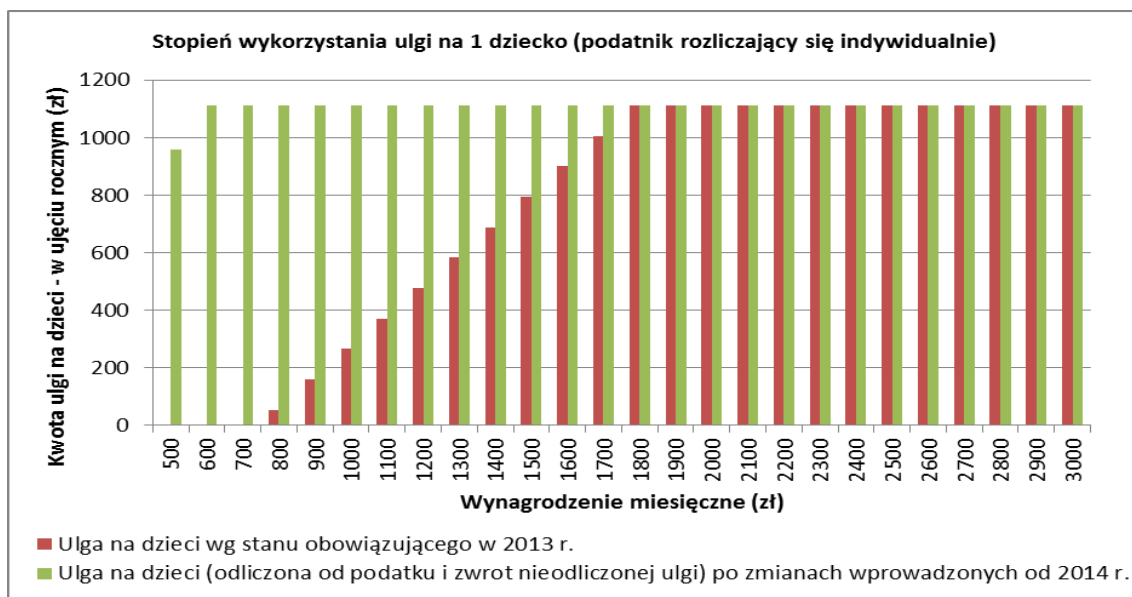
Praktyczne aspekty korzystania z ulgi

Za 2013 r. z ulgi na jedno dziecko w pełnej wysokości (1 112,04 zł) mógł skorzystać podatnik, którego miesięcznie wynagrodzenie ze stosunku pracy wynosiło co najmniej 1 798 zł (21 576 zł rocznie). Podatnik z dwójką dzieci za 2013 r. odliczył ulgę w pełnej wysokości, jeżeli uzyskiwał wynagrodzenie miesięczne w kwocie 2 846 zł (34 152 zł rocznie).

Podatnik osiągający w 2013 r. minimalne wynagrodzenie (1 600 zł) skorzystał z części ulgi (81% rocznego limitu w przypadku odliczenia ulgi na jedno dziecko, 41% rocznego limitu na dwoje dzieci).

Zatem do 2013 r. jeżeli wynagrodzenie podatnika było niższe, mógł on odliczyć tylko część ulgi na dzieci. Po zmianach wprowadzonych od 2014 r. podatnik, ma możliwość otrzymania zwrotu nieodliczonej ulgi na dzieci (różnicy między kwotą przysługującego podatnikowi odliczenia a kwotą odliczoną w zeznaniu podatkowym). Zwrot ten jest jednak limitowany wysokością zapłaconych przez podatnika składek na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne,

podlegających odliczeniu. W wyniku wprowadzonych rozwiązań korzysta on z ulgi na dzieci w pełnej wysokości.



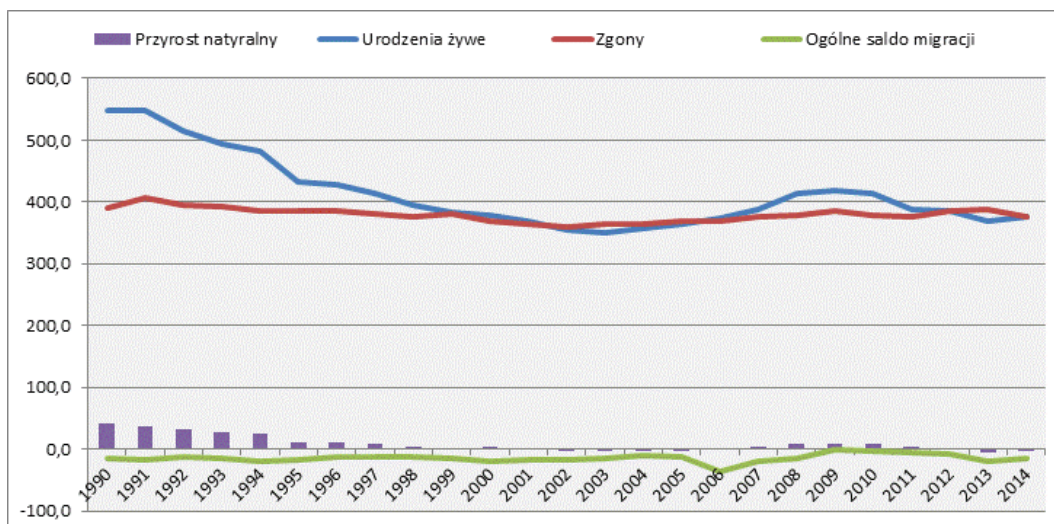
W 2014 r. dochody poniżej 30 tys. zł rocznie uzyskiwało 73,2% podatników rozliczających się indywidualnie i w sposób przewidziany dla osób samotnie wychowujących dzieci i 53,6% podatników korzystających ze wspólnego rozliczenia dochodów małżonków. W rodzinach o takim poziomie dochodów wykorzystanie ulgi na dzieci było największe i dotyczyło 52,4% wszystkich dzieci, na które została wykorzystana ulga. Była to również grupa, która z uwagi na poziom dochodów, w największym stopniu korzystała ze zwrotu nieodliczonej ulgi na dzieci (95,3% wszystkich podatników otrzymujących zwrot).

Ulga na dzieci wg grup dochodowych w rozliczeniu za 2014 r.

Grupy dochodowe	Podatnicy opodatkowujący dochody wg skali podatkowej ogółem	Liczba podatników odliczających ulgę na dzieci*	Odsetek podatników odliczających ulgę na dzieci	Liczba dzieci	Liczba podatników wykazujących zwrot nieodliczonej ulgi na dzieci	Kwota ulgi na dzieci powiększona o deklarowany zwrot nieodliczonej ulgi na dzieci
	w tys.	w tys.			w tys.	w mln zł
Rozliczenie indywidualne i w sposób przewidziany dla osób samotnie wychowujących dzieci						
do 15 tys. zł	5 850	237	4,1%	571	332	412
15 - 30 tys. zł	5 437	537	9,9%	771	269	815
30 - 45 tys. zł	2 125	327	15,4%	464	33	506
45 - 60 tys. zł	970	204	21,0%	298	7	327
60 - 75 tys. zł	459	99	21,6%	155	1	173
75 - 90 tys. zł	226	45	19,9%	73	0,3	82
powyżej 90 tys. zł	346	60	17,3%	115	0,2	128
	15 413	1 509	9,8%	2 447	642,5	2 443
Wspólne rozliczenie małżonków						
do 15 tys. zł	1 959	783	40,0%	839	393	862
15 - 30 tys. zł	3 049	1 472	48,3%	1 205	146	1 376
30 - 45 tys. zł	2 003	1 130	56,4%	899	12	1 018
45 - 60 tys. zł	1070	667	62,3%	541	2	613
60 - 75 tys. zł	562	244	43,4%	241	0,3	276
75 - 90 tys. zł	292	106	36,3%	116	0,1	134
powyżej 90 tys. zł	416	163	39,2%	180	0,1	211
	9 351	4 565	48,8%	4 021	553,5	4 490
Razem	24 764	6 074	24,5%	6 468	1 196	6 933
*liczba osób składających zeznanie roczne						

Tło demograficzne

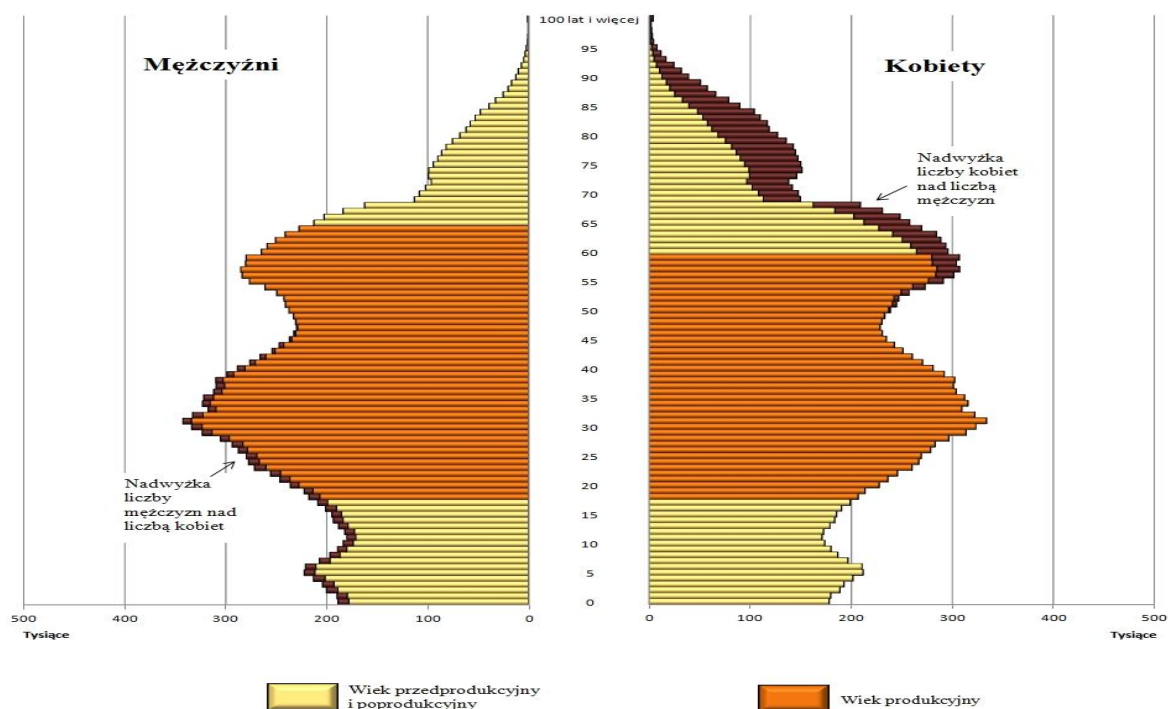
W dniu 31 grudnia 2014 r. ludność Polski liczyła 38 479 tys. osób i była o 17 tys. (tj. o 0,04%) niższa niż przed rokiem (38 496 tys.). Rok 2014 był trzecim z kolei, w którym odnotowano spadek liczby ludności Polski (ostatni wzrost odnotowano w 2011 r.). Na kształtowanie się liczby ludności Polski mają wpływ: ruch naturalny oraz migracje zagraniczne. W 2014 r. liczba urodzeń była o 1,3 tys. mniejsza od liczby zgonów (w 2013 r. o 17,7 tys.). W 2014 r. współczynnik przyrostu naturalnego (liczony na 1000 ludności) był w dalszym ciągu ujemny i wyniósł – 0,03‰, podczas gdy przed rokiem wyniósł – 0,5 ‰. Saldo migracji zagranicznych definitywnych (tj. migracji na pobyt stały) w 2014 r. wyniosło - 15,8 tys., natomiast w 2013 r. wyniosło – 20 tys.



Źródło: GUS

W 2014 r. 18,0% ogólnej liczby ludności stanowiły dzieci i młodzież w wieku poniżej 18 lat (6 943,0 tys.). Liczba osób w wieku co najmniej 65 lat stanowiła 15,3% (5 874 tys.). Wskaźniki te są mniej korzystne niż przed rokiem, które wyniosły odpowiednio 18,2% i 14,7% (6 995,3 tys. i 5 672,7 tys.).

Piramida wieku ludności Polski (stan w dniu 31.12.2014 r.)



Źródło: GUS

Podsumowanie

Ulga na dzieci w podatku dochodowym od osób fizycznych stanowi jeden z elementów polityki prorodzinnej państwa. Celem jej jest wsparcie finansowe rodzin wychowujących dzieci. Ewolucja na przestrzeni lat przepisów w zakresie ulgi na dzieci przyczyniła się do lepszego wykorzystania tego instrumentu i większego wsparcia rodzin z dziećmi.

Cel ten został zrealizowany dzięki zmianom, zwłaszcza wprowadzonym ustawą z dnia 23 października 2014 r. *o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw*, w wyniku których podatnik oprócz kwoty ulgi na dzieci odliczanej od podatku ma też możliwość otrzymania zwrotu nieodliczonej ulgi na dzieci, do wysokości zapłaconych i podlegających odliczeniu składek na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne. Efektem powyższego jest więc dodatkowe wsparcie państwa skierowane do relatywnie najmniej zarabiających rodzin z dziećmi, co ma pozytywny wpływ na dochody tych rodzin bowiem przekłada się na zwiększenie dochodu pozostającego do ich dyspozycji.

Dodatkowo rozwiązania wprowadzone ww. ustawą mają charakter aktywizujący podatników do podejmowania zatrudnienia, ze względu na uzależnienie możliwości otrzymania kwoty niewykorzystanej ulgi na dzieci od kwoty zapłaconych składek na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne.

2. POLITYKA PODATKOWA GMIN W PODATKU LEŚNYM

Unormowania prawne

Zasady opodatkowania podatkiem leśnym normują przepisy ustawy z dnia 30 października 2002 r. (Dz. U. z 2013 r., poz. 465 ze zm.).

Przedmiotem tego podatku są grunty leśne sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków jako lasy, z wyjątkiem lasów zajętych na wykonywanie innej działalności gospodarczej niż działalność leśna.

Podstawę opodatkowania podatkiem leśnym stanowi powierzchnia lasu, wyrażona w hektarach, wynikająca z ewidencji gruntów i budynków.

Ustawa o podatku leśnym przewiduje zwolnienia dla:

- lasów z drzewostanem w wieku do 40 lat,
- lasów wpisanych indywidualnie do rejestru zabytków,
- użytków ekologicznych.

Ponadto podatku leśnego nie płać:

- uczelnie,
- publiczne i niepubliczne jednostki organizacyjne objęte systemem oświaty oraz prowadzące je organy, w zakresie lasów zajętych na działalność oświatową,
- instytuty naukowe i pomocnicze jednostki naukowe Polskiej Akademii Nauk,
- prowadzący zakłady pracy lub zakłady aktywności zawodowej spełniający warunki, o których mowa w ustawie o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych,
- instytuty badawcze,
- przedsiębiorcy o statusie centrum badawczo-rozwojowego, w odniesieniu do przedmiotów opodatkowania zajętych na cele prowadzonych badań i prac rozwojowych.

Na mocy uchwały rady gminy mogą być wprowadzone dodatkowe zwolnienia z podatku leśnego, które muszą mieć charakter przedmiotowy.

Stawka podatku leśnego od 1 ha lasu za dany rok podatkowy wynosi równowartość pieniężną 0,220 m³ drewna, obliczaną według średniej ceny sprzedaży drewna uzyskanej przez nadleśnictwa za pierwsze trzy kwartały roku poprzedzającego rok podatkowy ustalonej na podstawie komunikatu Prezesa GUS. Rada gminy może obniżyć kwotę stanowiącą średnią cenę sprzedaży drewna przyjmowaną jako podstawa obliczania podatku leśnego na obszarze danej gminy.

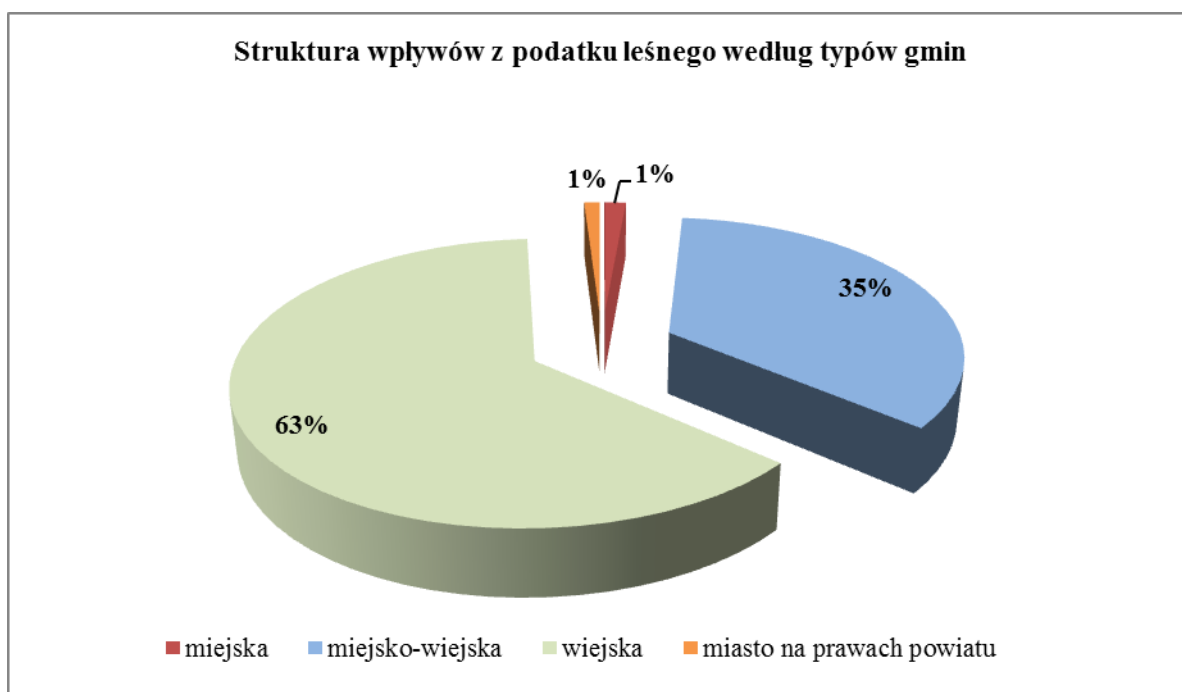
Dla lasów ochronnych oraz lasów wchodzących w skład rezerwatów przyrody i parków narodowych stawka podatku leśnego w 2014 roku podlegała obniżeniu o 50%.

Znaczenie fiskalne podatku leśnego

Wpływy z podatku leśnego stanowią wyłączny dochód gmin. Wpływy te nie są znaczącym elementem w strukturze dochodów gmin. W 2014 r. dochód z podatku leśnego wyniósł 209,3 mln zł, tj. 0,2% dochodów własnych gmin. Udział wpływów z podatku leśnego w dochodach własnych gmin wiejskich i miejsko-wiejskich był znacznie wyższy i wynosił odpowiednio: 0,8% i 0,5% dochodów własnych. Udział wpływów z podatku leśnego w gminach miejskich nie osiągał nawet 0,1% dochodów własnych. Ponad połowa wpływów z podatku leśnego zasilała budżety gmin wiejskich. Łącznie: gminy wiejskie i miejsko-wiejskie otrzymywały blisko 98% wpływów z podatku leśnego, natomiast gminy miejskie (miasta i miasta na prawach powiatu) zaledwie 2,4%.

W 2014 r. gminy utraciły 1,7 mln zł z tytułu zastosowania preferencyjnych stawek oraz zwolnień na mocy uchwał rad gmin w podatku leśnym, tj. 0,8% wpływów z tego podatku. Większość tej kwoty stanowi strata z tytułu stosowania niższych stawek podatku, bowiem zwolnienia w podatku leśnym na mocy prawa lokalnego są udzielane nadzwyczaj rzadko. Gminy zwalniały najczęściej lasy stanowiące własność gminną, wykorzystywane na potrzeby wspólnot gruntowych oraz lasy o małej powierzchni.

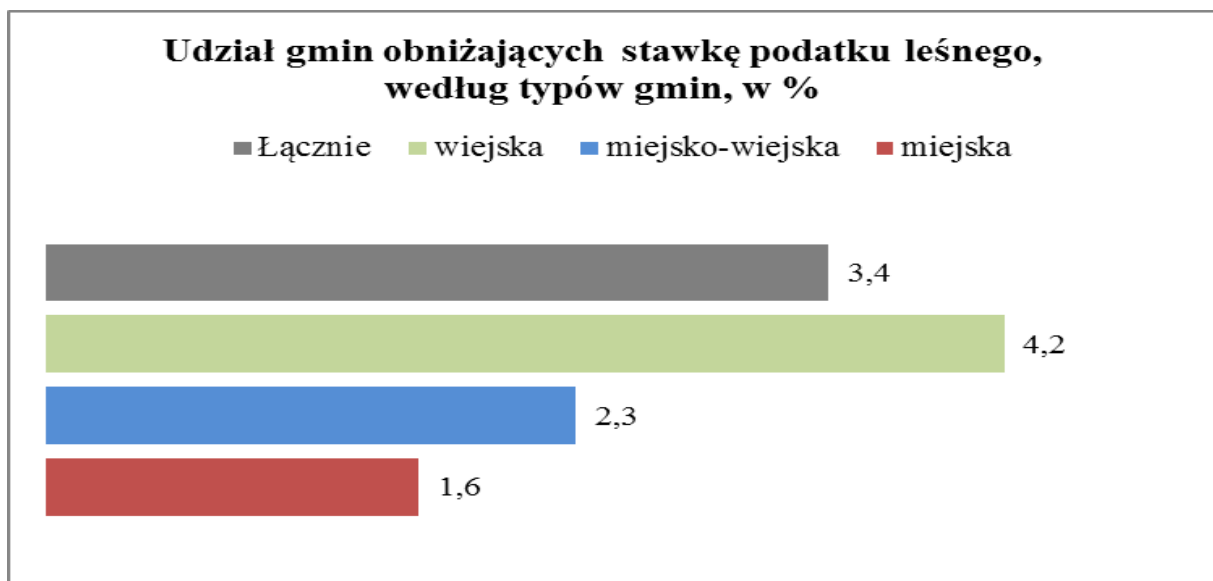
Podatnikami podatku leśnego są głównie osoby prawne. Jedynie 18,5% lasów to lasy prywatne, podczas gdy pozostałe 81,5% lasów jest w posiadaniu głównie Skarbu Państwa i w niewielkiej części gmin.



Stawki w podatku leśnym

W 2014 r. średnia cena sprzedaży drewna wynosiła 171,05 zł, a tym samym maksymalna roczna stawka podatku leśnego wyniosła 37,63 zł za 1 ha lasu.

W 2014 r. na obniżenie średniej ceny drewna, a tym samym obowiązującej na terenie gminy stawki podatku leśnego zdecydowało się jedynie 85 gmin, tj. 3,4% ogólnej liczby gmin w kraju. Niższą stawkę podatku stosowały głównie gminy wiejskie (66 gmin) i miejsko-wiejskie (14 gmin), jednakże nawet w odniesieniu do gmin wiejskich było to zaledwie 4,2% ogółu gmin tego typu. Na preferencyjną stawkę podatku leśnego zdecydowało się zaledwie 5 gmin miejskich.



Uchwalone przez niektóre gminy niższe średnie ceny sprzedaży drewna spowodowały, że przeciętna cena w wysokości 170,1 zł za 1 ha była o 95 groszy niższa od faktycznej, natomiast przeciętna stawka podatku leśnego (37,42 zł) stanowiła 99,4% stawki maksymalnej. Przeciętna cena stosowana do określenia stawki podatku leśnego była relatywnie najniższa w gminach wiejskich (169,83 zł za 1 ha), podobnie przeciętna stawka podatku leśnego, która wynosiła 99,3 stawki maksymalnej, tj. 37,36 zł za 1 ha.

Średnia cena sprzedaży drewna i stawka podatku według typów gmin

Typ gminy	Średnia cena sprzedaży drewna, w zł	Średnia stawka podatku, w zł	Udział w stawce maksymalnej, w%
miejska	170,29	37,46	99,6
miejsko-wiejska	170,71	37,56	99,8
wiejska	169,83	37,36	99,3
Łącznie	170,1	37,42	99,4

W grupie gmin stosujących preferencyjną stawkę podatku leśnego przeciętna cena sprzedaży drewna wynosiła 143,31 zł za 1 ha, tj. o 27,74 zł mniej niż faktyczna średnia cena sprzedaży drewna, zaś średnia stawka podatku w wysokości 31,53 zł stanowiła 83,8% stawki maksymalnej. Najniższa przeciętna cena drewna (124,57 zł za 1 ha) i zarazem najniższa średnia stawka podatku leśnego (27,41 zł, tj. 72,8% stawki maksymalnej) wystąpiła w grupie gmin typu miejskiego. Przyczyną relatywnie najniższej średniej stawki podatku leśnego w 5 gminach typu miejskiego, dokonujących obniżenia średniej ceny sprzedaży drewna, był

istotny wpływ bardzo niskiej ceny drewna uchwalonej w Lubinie, gdzie średnia cena drewna została przyjęta w wysokości 0,05 zł za 1 ha, co oznaczało stawkę podatku w wysokości 1 grosza. Po wyeliminowaniu wpływu tej stawki na przeciętną wysokość stawki podatku leśnego w gminach miejskich obniżających cenę sprzedaży drewna, najniższą przeciętną cenę i stawkę podatku leśnego charakteryzują się gminy wiejskie.

**Średnia cena sprzedaży drewna i stawka podatku wg typów gmin w gminach
obniżających cenę sprzedaży drewna**

Typ gminy	Średnia cena sprzedaży drewna, w zł	Średnia stawka podatku, w zł	Udział w stawce maksymalnej, w %
miejska	124,57	27,41	72,8
miejsko-wiejska	156,29	34,38	91,4
wiejska	141,98	31,24	83,0
Łącznie	143,31	31,53	83,8

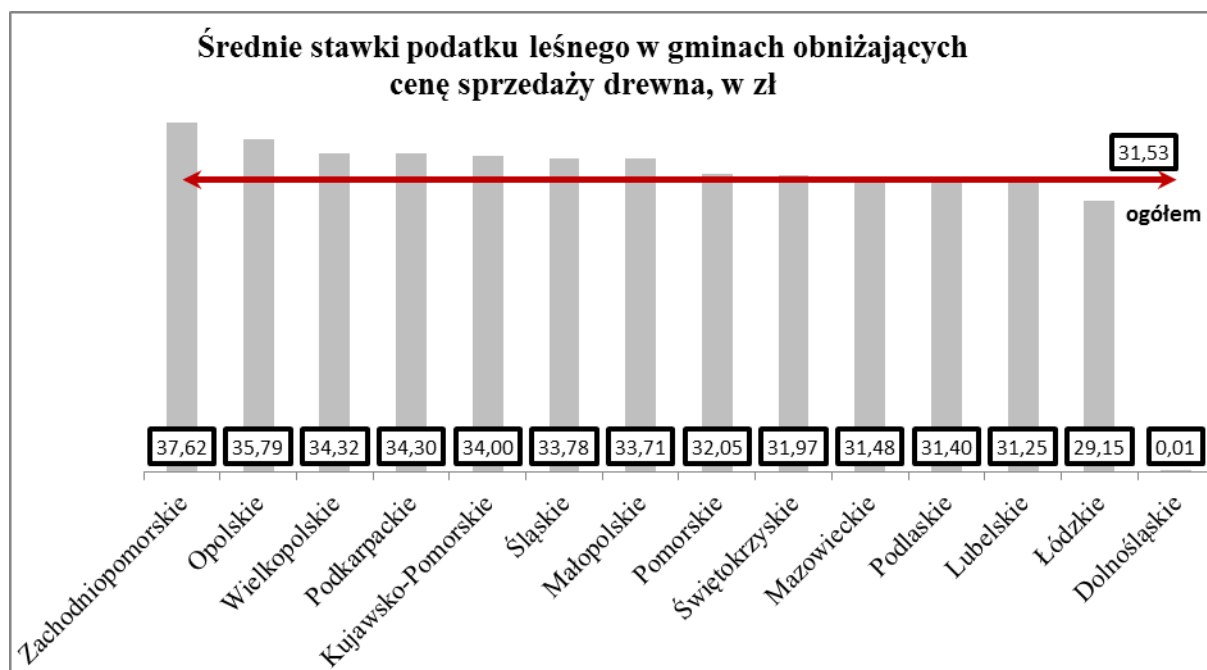
W 2014 r. decyzje o obniżeniu ceny sprzedaży drewna i zastosowaniu niższej stawki podatku leśnego podjęły gminy w 14 województwach, przy czym najliczniej w województwach: lubelskim, mazowieckim i łódzkim. Jednak nawet w województwie lubelskim udział gmin, które stosowały preferencje nie przekroczył 10% liczby gmin w tym województwie. W województwach: warmińsko-mazurskim i lubuskim żadna gmina nie uchwaliła w 2014 r. obniżonej ceny sprzedaży drewna.

Liczba gmin stosujących obniżoną cenę sprzedaży drewna według województw

Województwo	Liczba gmin	Udział w liczbie gmin w województwie, w %
Lubelskie	21	9,9
Mazowieckie	28	8,9
Łódzkie	8	4,5
Świętokrzyskie	3	2,9
Kujawsko-Pomorskie	4	2,8
Podlaskie	3	3,4
Podkarpackie	4	2,5
Śląskie	4	2,4

Zachodniopomorskie	2	1,8
Małopolskie	3	1,6
Pomorskie	2	1,6
Opolskie	1	1,4
Dolnośląskie	1	0,6
Wielkopolskie	1	0,4
Lubuskie	0	0,0
Warmińsko-Mazurskie	0	0,0

W 2014 r. przeciętna stawka podatku leśnego w gminach, które zdecydowały się na obniżenie ceny sprzedaży drewna wynosiła 31,53 zł za 1 ha lasu. W 5 województwach przeciętne stawki podatku leśnego były niższe, natomiast w 9 wyższe od przeciętnej wysokości stawki dla gmin stosujących preferencje (dodatkowo w 2 województwach żadna gmina nie obniżyła ceny sprzedaży drewna). Najniższą przeciętną stawką podatku leśnego charakteryzuje się województwo dolnośląskie ze względu na wspomniane zastosowanie przez gminę Lubin wyjątkowo niskiej stawki podatku.



Podsumowanie

Prawo do obniżania ceny sprzedaży drewna i tym samym zastosowania preferencyjnej stawki podatku leśnego jest wykorzystywane przez gminy w znikomym zakresie. W 2014 r.

skorzystało z niego zaledwie 4,1% gmin, podczas gdy z możliwości skorzystania z analogicznego uprawnienia w podatku rolnym skorzystało w tym roku aż 71% gmin w kraju. Wpływa na to z pewnością relatywnie niska stawka podatku leśnego, która w 2014 r. stanowiła około ¼ stawki maksymalnej podatku rolnego, a także fakt, że głównym podatnikiem podatku leśnego jest Skarb Państwa, a w szczególności Państwowe Gospodarstwo Leśne Lasy Państwowe.

Analogicznie jak w podatku rolnym²⁵, skłonność do korzystania przez gminy z uprawnienia do obniżenia wysokości stawki podatku leśnego przez obniżanie średniej ceny sprzedaży drewna wiąże się z wysokością tej ceny, jednak ta tendencja nie jest aż tak wyraźna.

Wysokość przeciętnej ceny sprzedaży drewna w gminach stosujących preferencje

Lata*	Obniżona średnia cena sprzedaży drewna, w zł	Średnia cena sprzedaży drewna GUS, w zł	Udział obniżonej ceny w cenie GUS, w%	Liczba gmin obniżających cenę sprzedaży drewna
2008	114,32	147,28	77,6	129
2009	118,93	152,53	78,0	114
2010	109,82	136,54	80,4	75
2013	145,31	186,42	77,9	102
2014	143,31	171,05	83,8	85

*w tabeli zamieszczono dane za lata, dla których MF przeprowadził badania

Przykładowo w 2010 r. spadek i niski poziom ceny sprzedaży drewna w porównaniu do poprzednich lat spowodował zmniejszenie liczby gmin, które podjęły uchwałę o obowiązywaniu na ich terenie niższej ceny i tym samym niższej stawki podatku leśnego. Jednocześnie udział przeciętnej obniżonej ceny sprzedaży drewna i tym samym stawki podatku leśnego w faktycznej cenie sprzedaży drewna i maksymalnej stawce podatku nieznacznie zwiększył się. Z kolei w 2013 r. cena sprzedaży drewna osiągnęła wysoki poziom, co mogło przyczynić się do niewielkiego wzrostu liczby gmin, które podjęły uchwałę w sprawie obniżenia ceny sprzedaży drewna dla celów określenia stawki podatku leśnego, jak również do większej obniżki przeciętnej ceny sprzedaży drewna niż w 2010 r.

²⁵ Zob. *Instrumenty autonomii gmin w podatku rolnym*, w: *Preferencje podatkowe w Polsce Nr 3*, Ministerstwo Finansów, Warszawa 2013 r.

Skala zjawiska i obserwowane zmiany są na tyle nieznaczne, że w przypadku podatku leśnego nie można stwierdzić, że możliwość regulowania wysokości stawek podatku powoduje niwelowanie wpływu zmian cen sprzedaży drewna na wysokość obciążenia podatkowego, tak jak ma to miejsce w podatku rolnym.

Udział gmin obniżających cenę sprzedaży drewna w liczbie gmin w danym województwie, w%

Województwa	2008*	2009	2010	2013	2014
Lubelskie	14,6	16,0	10,8	14,1	9,9
Mazowieckie	13,4	9,9	6,1	10,2	8,9
Łódzkie	6,2	6,2	3,4	5,1	4,5
Wielkopolskie	3,1	2,7	2,2	0,4	0,4
Śląskie	1,8	1,8	2,4	2,4	2,4
Podkarpackie	3,1	2,5	2,5	3,1	2,5
Kujawsko-Pomorskie	4,9	5,6	2,8	3,5	2,8
Zachodniopomorskie	3,5	0,9	1,8	1,8	1,8
Świętokrzyskie	3,9	2,9	2,0	2,0	2,9
Podlaskie	5,1	3,4	1,7	4,2	2,5
Małopolskie	3,8	2,2	1,1	1,6	1,6
Pomorskie	0,8	0,8	0,8	1,6	1,6
Opolskie	1,4	2,8	1,4	1,4	1,4
Dolnośląskie	x	1,2	x	0,6	0,6
Łącznie	5,2	4,6	3,0	4,1	3,4

*w tabeli zamieszczono dane za lata, dla których MF przeprowadził badania oraz pominięto województwa: warmińsko-mazurskie i lubuskie, w których gminy nie obniżały ceny drewna w tych latach.

Na przestrzeni lat można zaobserwować, że gminy, które decydują się na obniżenie ceny sprzedaży drewna i stawki podatku leśnego są usytuowane głównie w trzech województwach: lubelskim, mazowieckim i łódzkim. Ogółem gminy te stanowią około 40% gmin, które obniżają cenę sprzedaży drewna i stawkę podatku leśnego. Są to województwa o najniższych w kraju wskaźnikach lesistości (odpowiednio: 23,1%, 23%, oraz 21,3% powierzchni).

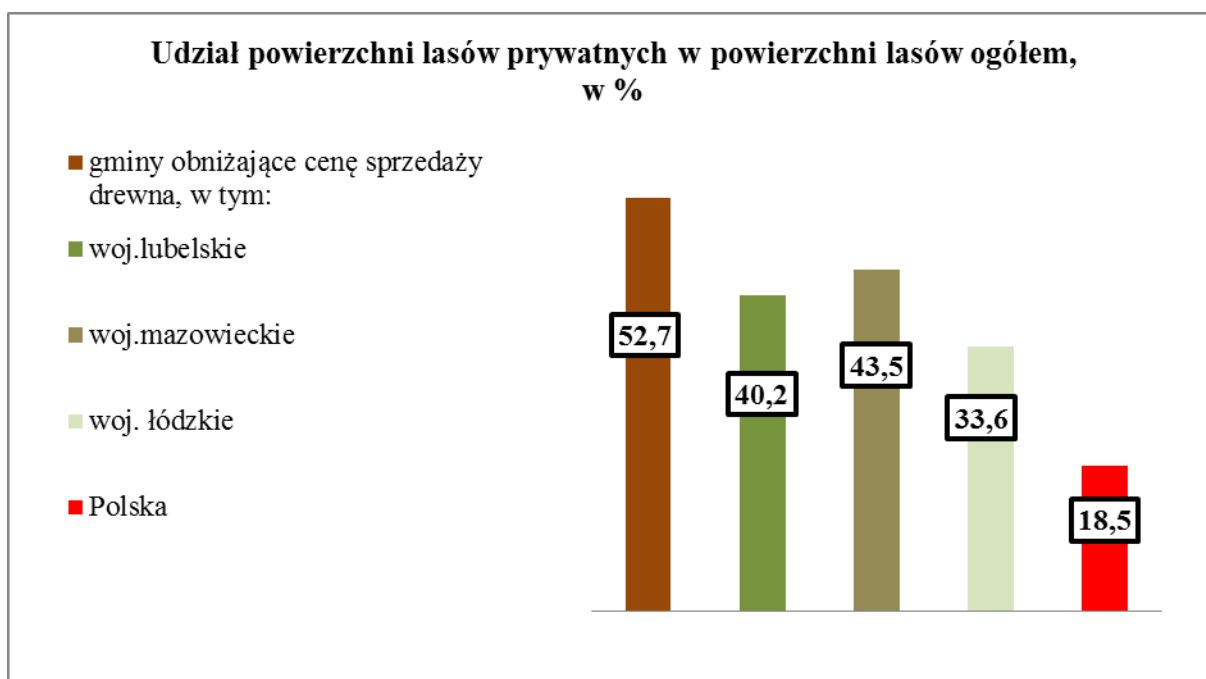
W gminach stosujących preferencje w wysokości stawki podatku leśnego z tych trzech województw przeciętny wskaźnik lesistości nieznacznie przekraczał 19%. Były to także gminy o relatywnie małej powierzchni lasów w porównaniu z przeciętną powierzchnią lasu

przypadającą na 1 gminę w kraju lub w danym województwie. Przeciętna powierzchnia lasów przypadającą na 1 gminę w gminach, które obniżyły cenę sprzedaży drewna i stawkę podatku leśnego wynosiła około 62% przeciętnej powierzchni lasów na 1 gminę w Polsce. Decyzję o obniżeniu ceny sprzedaży drewna i stawki podatku leśnego podejmowały zatem gminy, dla których grunty leśne nie stanowiły istotnego źródła dochodów podatkowych.

Przeciętna powierzchnia lasów na 1 gminę, w ha

Wyszczególnienie	Polska	lubelskie	mazowieckie	łódzkie
gminy ogółem	3785,0	2760,1	2641,4	2230,5
gminy , które obniżyły cenę sprzedaży drewna	2350,6	2187,5	2025,1	2207,6

Charakterystyczne dla grupy gmin, które stosowały obniżoną stawkę podatku leśnego jest także stosunkowo wysoki udział lasów prywatnych w powierzchni ogółem lasów



Może to oznaczać, że celem zastosowanego instrumentu władztwa podatkowego jest w tym przypadku obniżenie obciążenia podatkowego mieszkańców gminy, które może być powodowane między innymi względami socjalnymi. Przemawia za tym relatywnie niski poziom dochodów własnych w gminach obniżających stawkę podatku leśnego w stosunku do dochodów własnych na jedną gminę zarówno w danym województwie jak i we wszystkich gminach w Polsce (z pominięciem Warszawy). Przykładowo średnie dochody własne dla

gmin województwa lubelskiego obniżających stawkę podatku leśnego wynoszą 7,5 mln zł, co stanowi zaledwie nieco ponad połowę przeciętnych dochodów własnych w tym województwie (14,8 mln zł) oraz tylko jedną czwartą przeciętnych dochodów własnych na jedną gminę w Polsce (ok. 30 mln zł).

Inną motywację do obniżania stawki w podatku leśnym mają relatywnie bogate gminy, dla których wpływy z podatku leśnego stanowią marginalne źródło dochodów własnych. Do takich gmin należy Kleszczów w województwie łódzkim (dochody własne w wysokości 248 mln zł), dla którego utracone dochody z podatku leśnego stanowią 0,01% dochodów własnych (32 tys. zł).

VI. Zmiana przepisów prawa w obszarze preferencji podatkowych

1. PODATKI DOCHODOWE

W zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych w 2014 r. dokonano kilku zmian w obowiązujących preferencjach podatkowych.

Ustawą z dnia 4 kwietnia 2014 r. o ustaleniu i wypłacie zasiłków dla opiekunów (Dz. U. poz. 567) zwolniono z opodatkowania zasiłki dla opiekunów otrzymane na podstawie tej ustawy.

Ustawą z dnia 29 sierpnia 2014 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1328 i 1478) zwolniono od podatku:

- otrzymane odszkodowania lub zadośćuczynienia, jeżeli ich wysokość lub zasady ustalania wynikają wprost z postanowień układów zbiorowych pracy, innych opartych na ustawie porozumień zbiorowych, regulaminów lub statutow, o których mowa w art. 9 § 1 Kodeksu pracy;
- sumę pieniężną otrzymaną z tytułu naruszenia prawa strony do rozpoznania sprawy w postępowaniu przygotowawczym prowadzonym lub nadzorowanym przez prokuratora i postępowaniu sądowym bez nieuzasadnionej zwłoki;
- świadczenie mieszkaniowe otrzymywane przez żołnierzy zawodowych;
- wynagrodzenie otrzymane za ustanowienie służebności przesyłu w rozumieniu przepisów prawa cywilnego.

Kolejna zmiana w obszarze preferencji podatkowych weszła w życie co prawda z dniem 1 stycznia 2015 r. ale miała zastosowanie do rozliczenia dochodów uzyskanych w 2014 r. Ustawą z dnia 23 października 2014 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1644), dokonano zmian w zakresie ulgi na dzieci które polegały na:

- 1) podwyższeniu ulgi o 20% na trzecie i każde kolejne dziecko, co oznacza, że roczna ulga na trzecie dziecko wzrosła z 1 668,12 zł do 2 000,04 zł, a na kolejne dzieci z 2 224,08 zł do 2 700 zł;

- 2) zwrocie kwoty niewykorzystanej ulgi do wysokości zapłaconych i podlegających odliczeniu składek na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne.

Kwota ulgi na dzieci wynosi:

- ✓ **po 92,67 zł** miesięcznie (rocznie po 1 112,04 zł) na pierwsze i drugie dziecko (kwoty nie uległy zmianie) ,
- ✓ **166,67 zł** miesięcznie (rocznie 2 000,04 zł) na trzecie dziecko (kwota podwyższona o 20%),
- ✓ **po 225 zł** miesięcznie (rocznie 2 700 zł) na czwarte i każde kolejne dziecko (kwota podwyższona o 20%).

Podatnicy, którym zabrakło podatku do odliczenia pełnej kwoty przysługującej ulgi mają prawo do otrzymania kwoty niewykorzystanej ulgi, jednakże kwota ta nie może przekroczyć łącznej kwoty zapłaconych przez podatnika składek na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne, które podlegają odliczeniu.

Jeżeli ulga na dzieci przysługuje obojgu rodzicom, opiekunom prawnym dziecka lub rodzicom zastępczym, którzy pozostawali w związku małżeńskim przez cały rok podatkowy, zwrot kwoty niewykorzystanej ulgi jest limitowany ich łączną kwotą składek na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne, które podlegają odliczeniu.

Dodatkowo kwota otrzymanego zwrotu została zwolniona z podatku dochodowego.

W 2014 r. w dalszym ciągu kontynuowane jest zaniechanie poboru podatku dochodowego wprowadzone w wydanych uprzednio rozporządzeniach:

- w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 27 listopada 2008 r. w sprawie zaniechania poboru podatku dochodowego od niektórych rodzajów dochodów (przychodów) podatników podatku dochodowego od osób fizycznych i podatku dochodowego od osób prawnych, zaniechano poboru podatku dochodowego od dochodów (przychodów) uzyskanych z tytułu odsetek lub dyskonta od obligacji wyemitowanych na rynkach zagranicznych w 2009 r. przez miasto stołeczne Warszawę, a także z odpłatnego zbycia obligacji (przedmiotowe zaniechanie ma zastosowanie do dochodów (przychodów) uzyskanych do dnia 31 grudnia 2019 r.),
- w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 31 grudnia 2009 r. w sprawie zaniechania poboru podatku dochodowego od niektórych rodzajów dochodów (przychodów)

podatników podatku dochodowego od osób fizycznych i podatku dochodowego od osób prawnych²⁶, zaniechano poboru podatku dochodowego od dochodów (przychodów):

- osób fizycznych, niemających miejsca zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej; oraz
- osób prawnych, jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej i spółek nieposiadających osobowości prawnej, niemających siedziby ani zarządu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, jeżeli zgodnie z przepisami prawa podatkowego państwa, na terytorium którego mają siedzibę lub zarząd, są traktowane jak osoby prawne i podlegają w tym państwie opodatkowaniu od całości swoich dochodów, niezależnie od miejsca ich osiągnięcia,

uzyskanych z tytułu odsetek lub dyskonta od obligacji wyemitowanych na rynkach zagranicznych w 2010 r. przez miasto stołeczne Warszawę, a także z odpłatnego zbycia tych obligacji (zaniechanie ma zastosowanie do dochodów (przychodów) uzyskanych do dnia 31 grudnia 2020 r.),

- w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 29 czerwca 2009 r. w sprawie zaniechania poboru podatku dochodowego od niektórych rodzajów dochodów (przychodów) podatników podatku dochodowego od osób fizycznych i podatku dochodowego od osób prawnych²⁷, objęto zaniechaniem poboru podatku dochodów (przychodów) uzyskane z tytułu odsetek od obligacji wyemitowanych na rynkach zagranicznych w 2009 r. przez Województwo Mazowieckie, a także z odpłatnego zbycia tych obligacji (przedmiotowe zaniechanie ma zastosowanie do dochodów (przychodów) uzyskanych do dnia 31 grudnia 2019 r.),
- w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 16 marca 2010 r. w sprawie zaniechania poboru podatku dochodowego od osób fizycznych od niektórych dochodów (przychodów) podatników podatku dochodowego od osób fizycznych²⁸, zarządzono zaniechanie poboru podatku dochodowego od osób fizycznych od dochodów (przychodów) podatników niemających miejsca zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, zatrudnionych przez przedsiębiorstwa mające siedzibę na terytorium Stanów Zjednoczonych Ameryki, uzyskanych z tytułu realizacji na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zadań wsparcia wdrożenia systemów uzbrojenia w ramach

²⁶ Dz. U. z 2010 Nr 7, poz. 49.

²⁷ Dz. U. Nr 108, poz. 900.

²⁸ Dz. U. Nr 57, poz. 362.

umowy z dnia 18 kwietnia 2003 r. na dostawę samolotów wielozadaniowych F-16 (PL-D-SAC), zawartej pomiędzy Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Stanów Zjednoczonych Ameryki (przedmiotowe zaniechanie ma zastosowanie do dochodów (przychodów) uzyskanych od dnia 1 stycznia 2010 r. do dnia 31 grudnia 2015 r.),

- w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 5 października 2011 r. w sprawie zaniechania poboru podatku dochodowego od niektórych rodzajów dochodów (przychodów) podatników podatku dochodowego od osób fizycznych i podatku dochodowego od osób prawnych²⁹ zaniechano poboru podatku dochodowego od dochodów (przychodów) od osób fizycznych niemających miejsca zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, osób prawnych, jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej i spółek nieposiadających osobowości prawnej, niemających siedziby ani zarządu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, jeżeli zgodnie z przepisami prawa podatkowego państwa, na terytorium którego mają siedzibę lub zarząd, są traktowane jak osoby prawne i podlegają w tym państwie opodatkowaniu od całości swoich dochodów, niezależnie od miejsca ich osiągnięcia – uzyskanych z tytułu odsetek lub dyskonta od obligacji wyemitowanych na rynkach zagranicznych w 2011 r. przez miasto stołeczne Warszawę, a także z odpłatnego zbycia tych obligacji (zaniechanie ma zastosowanie do dochodów (przychodów) uzyskanych do dnia 31 grudnia 2021 r.),
- w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 4 listopada 2011 r.³⁰, zaniechano poboru podatku dochodowego od dochodów (przychodów):
 - 1) osób fizycznych niemających miejsca zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej,
 - 2) osób prawnych, jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej i spółek nieposiadających osobowości prawnej, niemających siedziby ani zarządu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, jeżeli zgodnie z przepisami prawa podatkowego państwa, na terytorium którego mają siedzibę lub zarząd, są traktowane jak osoby prawne i podlegają w tym państwie opodatkowaniu podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, niezależnie od miejsca ich osiągnięcia - uzyskanych z tytułu odsetek lub dyskonta od obligacji wyemitowanych na rynkach zagranicznych w latach 2011-2015 przez Bank Gospodarstwa Krajowego, a także z odpłatnego zbycia tych

²⁹ Dz. U. Nr 226, poz. 1357.

³⁰ Dz. U. Nr 246, poz. 1469.

obligacji (zaniechanie ma zastosowanie do dochodów (przychodów) uzyskanych do dnia 31 grudnia 2030 r. Dz. U z 2011 r., Nr 246, poz. 1469, z późn. zm.).

Na podstawie rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 23 lipca 2014 r. w sprawie zaniechania poboru podatku dochodowego od niektórych dochodów podatników podatku dochodowego od osób fizycznych i podatku dochodowego od osób prawnych³¹ Minister Finansów zaniechał poboru podatku dochodowego od osób fizycznych i podatku dochodowego od osób prawnych od dochodów uzyskanych przez podatników mających miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej z tytułu nieodpłatnego nabycia:

- 1) środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych, w tym uzyskanych informacji w dziedzinie przemysłowej, handlowej lub naukowej (know-how),
 - 2) prawa do używania środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych, w tym uzyskanych informacji w dziedzinie przemysłowej, handlowej lub naukowej (know-how), na podstawie umowy użyczenia lub umowy o podobnym charakterze,
 - 3) usług szkoleniowych
- w następstwie wykonywania: umowy offsetowej z dnia 17 lutego 2004 r. zawartej pomiędzy Skarbem Państwa Rzeczypospolitej Polskiej a Rafael Armament Development Authority w związku z dostawą przeciwpancernych pocisków kierowanych SPIKE, przenośnych wyrzutni przeciwpancernych pocisków kierowanych SPIKE oraz elementów zabezpieczenia logistycznego systemu SPIKE, umowy offsetowej z dnia 28 września 2006 r. zawartej pomiędzy Skarbem Państwa Rzeczypospolitej Polskiej a Harris Corporation związanej z dostawą radiostacji cyfrowych plecakowych i pokładowych, komponentów systemów łączności oraz części zamiennych dla Sił Zbrojnych Rzeczypospolitej Polskiej, umowy offsetowej z dnia 3 października 2006 r. zawartej pomiędzy Skarbem Państwa Rzeczypospolitej Polskiej a Nammo Raufoss AS związanej z dostawą amunicji kaliber 12,7 mm oraz 30 mm dla Sił Zbrojnych Rzeczypospolitej Polskiej, umowy offsetowej z dnia 15 lutego 2007 r. zawartej pomiędzy Skarbem Państwa Rzeczypospolitej Polskiej a Avio S.p. A związanej z dostawą silnika turbinowego wraz z kapsułą w związku z realizacją programu budowy korwety projekt 621 dla Marynarki Wojennej Rzeczypospolitej Polskiej, umowy offsetowej z dnia 22 października 2008 r. zawartej pomiędzy Skarbem Państwa Rzeczypospolitej Polskiej

³¹ Dz. U. poz. 994.

a Signalhorn S.à.r.l. (dawniej Satlynx S.a.r.l.) Luxemburg związanej z dostawą anten satelitarnych oraz podzespołów satelitarnego sprzętu nadawczo-odbiorczego do mobilnych terminali satelitarnych PPTS-1,8 w związku z dostawą mobilnych terminali satelitarnych PPTS-1,8 dla Sił Zbrojnych Rzeczypospolitej Polskiej, umowy offsetowej z dnia 10 grudnia 2008 r. zawartej pomiędzy Skarbem Państwa Rzeczypospolitej Polskiej a Rockwell Collins Inc. USA związanej z dostawą awioniki do samolotów M28 Bryza w związku z dostawą samolotów M28 Bryza dla Sił Zbrojnych Rzeczypospolitej Polskiej, umowy offsetowej z dnia 10 grudnia 2008 r. zawartej pomiędzy Skarbem Państwa Rzeczypospolitej Polskiej a Pratt & Whitney Canada Corp. związanej z dostawą silników do samolotów M28 Bryza w związku z dostawą samolotów M28 Bryza dla Sił Zbrojnych Rzeczypospolitej Polskiej, umowy offsetowej z dnia 30 grudnia 2008 r. zawartej pomiędzy Skarbem Państwa Rzeczypospolitej Polskiej a Kongsberg Defence & Aerospace AS związanej z dostawą uzbrojenia i sprzętu wojskowego dla Nadbrzeżnego Dywizjonu Rakietowego Marynarki Wojennej Rzeczypospolitej Polskiej, umowy offsetowej z dnia 11 lutego 2011 r. zawartej pomiędzy Skarbem Państwa Rzeczypospolitej Polskiej a Honeywell Regelsysteme GmbH związanej z dostawą systemu nawigacji lądowej INS do kołowego transportera opancerzonego w związku z dostawą kołowych transporterów opancerzonych dla Sił Zbrojnych Rzeczypospolitej Polskiej, umowy offsetowej z dnia 3 grudnia 2012 r. zawartej pomiędzy Skarbem Państwa Rzeczypospolitej Polskiej a Excelis Inc. związanej z dostawą radiolokacyjnych systemów lądowania GCA-2000 dla Sił Zbrojnych Rzeczypospolitej Polskiej, umowy offsetowej z dnia 16 maja 2013 r. zawartej pomiędzy Skarbem Państwa Rzeczypospolitej Polskiej a Harris Corporation związanej z umowami dostaw cyfrowego, taktycznego sprzętu łączności firmy Harris dla Sił Zbrojnych Rzeczypospolitej Polskiej, umowy offsetowej z dnia 11 grudnia 2013 r. zawartej pomiędzy Skarbem Państwa Rzeczypospolitej Polskiej a Nammo Raufoss AS związanej z dostawą komponentów do produkcji amunicji kal. 30 mm w związku z dostawą amunicji kal. 30 mm dla Sił Zbrojnych Rzeczypospolitej Polskiej, umowy offsetowej z dnia 12 grudnia 2013 r. zawartej pomiędzy Skarbem Państwa Rzeczypospolitej Polskiej a Thales Electronic Systems GmbH związanej z dostawą Zintegrowanego Systemu Łączności dla okrętu patrolowego w wersji podstawowej typu Ślązak dla Sił Zbrojnych Rzeczypospolitej Polskiej, umowy offsetowej z dnia 12 grudnia 2013 r. zawartej pomiędzy Skarbem Państwa Rzeczypospolitej Polskiej a Thales Nederland B. V. związanej z dostawą

Zintegrowanego Systemu Walki (ZSW) dla okrętu patrolowego w wersji podstawowej typu Ślązak dla Sił Zbrojnych Rzeczypospolitej Polskiej.

Zaniechanie to ma zastosowanie do dochodów uzyskanych od dnia 1 stycznia 2014 r. do dnia 31 grudnia 2015 r.

- w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 25 kwietnia 2014 r. w sprawie zaniechania poboru podatku dochodowego od osób fizycznych od niektórych dochodów (przychodów) podatników podatku dochodowego od osób fizycznych³², zaniechano poboru podatku dochodowego od osób fizycznych od świadczeń uzyskiwanych przez podatników w związku z uczestnictwem w nieodpłatnych szkoleniach z zakresu opieki paliatywnej lub hospicyjnej organizowanych przez organizacje pozarządowe lub przez organy samorządu zawodowego lekarzy oraz pielęgniarek i położnych, mające siedzibę i działające w państwie członkowskim Unii Europejskiej lub innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego albo w Konfederacji Szwajcarskiej.

Zaniechanie ma zastosowanie do dochodów (przychodów) uzyskanych od dnia 1 stycznia 2013 r. do dnia 31 grudnia 2014 r.

- Rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 21 marca 2014 r. w sprawie zaniechania poboru podatku dochodowego od osób fizycznych od niektórych dochodów (przychodów) podatników podatku dochodowego od osób fizycznych³³, zaniechano poboru podatku dochodowego od osób fizycznych od dodatku energetycznego otrzymanego przez odbiorcę wrażliwego energii elektrycznej w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 10 kwietnia 1997 r. – Prawo energetyczne.

Zaniechanie ma zastosowanie do dochodów (przychodów) uzyskanych od dnia 1 stycznia 2014 r. do dnia 31 grudnia 2014 r.

- Rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 19 grudnia 2014 r. w sprawie zaniechania poboru podatku dochodowego od osób fizycznych od niektórych dochodów (przychodów) podatników podatku dochodowego od osób fizycznych³⁴, zaniechano poboru podatku dochodowego od osób fizycznych od świadczeń z tytułu specyficznych elementów wspierających zatrudnienie otrzymanych w ramach programów specjalnych, jednorazowych środków na podjęcie działalności gospodarczej otrzymanych przez absolwentów centrum integracji społecznej oraz absolwentów klubów integracji

³² Dz. U. poz. 553.

³³ Dz. U. poz. 401.

³⁴ Dz. U. poz.1931.

społecznej, ryczałtów na przejazdy na szkolenia oraz ryczałtów na zakwaterowanie, ryczałtów na koszty przejazdu do i z miejsca odbywania stażu otrzymanego w ramach bonu stażowego oraz od świadczeń otrzymanych w ramach bonu na zasiedlenie przyznanych na podstawie ustawy z dnia 20 kwietnia 2004 r. o promocji zatrudnienia i instytucjach rynku pracy.

Zaniechanie ma zastosowanie do dochodów (przychodów) uzyskanych od dnia 1 stycznia 2014 r. do dnia 31 grudnia 2015 r.

- Rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 26 marca 2014 r. w sprawie zaniechania poboru podatku dochodowego od niektórych dochodów podatników podatku dochodowego od osób prawnych³⁵, zaniechano poboru podatku od dochodów:
 - 1) banków krajowych oraz spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych, z tytułu: gwarancji wypłaconych im przez Bankowy Fundusz Gwarancyjny (zaniechanie dotyczy dochodów uzyskanych od 1 stycznia 2014 r. do 31 grudnia 2018 r.), a także dotacji udzielonych przez ten Fundusz (zaniechanie dotyczy dochodów uzyskanych od 1 stycznia 2014 r. do 31 grudnia 2016 r.);
 - 2) spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych, z tytułu przyznanej im bezzwrotnej pomocy finansowej ze środków funduszu stabilizacyjnego Krajowej Spółdzielczej Kasy Oszczędnościowo-Kredytowej (zaniechanie dotyczy dochodów uzyskanych od 1 sierpnia 2013 r. do 31 grudnia 2016 r.).

Rozporządzenie weszło w życie z dniem 28 marca 2014 r.

- Rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 20 marca 2015 r. w sprawie zaniechania poboru podatku dochodowego od niektórych dochodów podatników podatku dochodowego od osób prawnych³⁶, zaniechano poboru podatku dochodowego od osób prawnych od wartości środków trwałych, której nie mogą amortyzować spółki prawa handlowego powstałe w wyniku przekształcenia samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej (SP ZOZ).

Rozporządzenie dotyczy podatników powstałych z przekształcenia, o którym mowa powyżej (obecnie jest w Polsce 67 takich podmiotów), będących w dniu przekształcenia spółkami z wyłącznym udziałem Skarbu Państwa lub jednostkami samorządu

³⁵ Dz. U. poz. 404.

³⁶ Dz. U. poz. 416.

terytorialnego i odnosi się do dochodów osiągniętych między 1 stycznia 2014 r. a 31 grudnia 2016 r.

Dotychczasowa niemożność zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów - przez ww. spółki prawa handlowego - odpisów amortyzacyjnych od przekazywanego im nieodpłatnie majątku trwałego (m.in. budowli i budynków), wynikała z braku legitymacji podmiotu przekształcanego (SP ZOZ) do tytułu własności lub współwłasności tych środków trwałych, przed ich wniesieniem do spółki. Rodziło to dochód do opodatkowania.

Rozporządzenie weszło w życie z dniem 25 marca 2015 r.

2. PODATKI KONSUMPCYJNE

Z uwagi na światowy kryzys ekonomiczny i jego konsekwencje w polskiej gospodarce oraz stan finansów publicznych i deficyt strukturalny podwyższono na okres trzech lat, tj. do 31 grudnia 2013 r. wszystkie stawki VAT o 1 punkt procentowy. Ustawą z dnia 8 listopada 2013 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw³⁷ przedłużono stosowanie wyżej wymienionych stawek do końca 2016 roku. Oznacza to, że podstawowa stawka VAT w 2014 r. w dalszym ciągu wynosi 23%, zaś stawka obniżona 8%.

W obszarze podatku od towarów i usług w 2014 r. nie wprowadzono nowych preferencji podatkowych. W 2014 roku zmieniły się regulacje prawne w rozporządzeniu wykonawczym do ustawy dotyczące preferencji „Zwolnienie z opodatkowania dostawy samochodów używanych”. Tym samym z dniem 1 stycznia 2014 r. rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 20 grudnia 2013 r. w sprawie zwolnień od podatku od towarów i usług oraz warunków stosowania tych zwolnień (Dz. U. poz. 1722) zwolniono z opodatkowania dostawę samochodów osobowych i innych pojazdów przez podatników, którym przy nabyciu tych samochodów i pojazdów przysługiwało częściowe odliczenie podatku naliczonego – § 3 ust. 1 pkt 20. Zmodyfikowane brzmienie przepisów dotyczących zwolnienia dla dostawy samochodów osobowych i innych pojazdów samochodowych, gdy podatnikom przy ich nabyciu przysługiwało częściowe odliczenie podatku naliczonego, poprzez wykreślenie warunku używania tych pojazdów przez pół roku, związane jest ze zmianą ustawy o VAT w zakresie towarów używanych. Regulacja ta obowiązywała do dnia 31 marca 2014 r. Następnie rozporządzeniem z dnia 19 marca 2014 r. zmieniającym rozporządzenie w sprawie zwolnień od podatku od towarów i usług oraz warunków stosowania tych zwolnień (Dz. U.

³⁷ Dz. U. poz. 1608.

poz. 369) uchylono powyższą regulację i od dnia 1 kwietnia 2014 r. dostawa ta podlega opodatkowaniu. Działanie takie było związane z koniecznością dostosowania przepisów o podatku od towarów i usług w zakresie zwolnień od tego podatku do wyroku Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej: TSUE) z dnia 19 lipca 2012 r. w sprawie C-160/11 Bawaria Motors. W wyroku tym TSUE wskazał (pkt 39 wyroku), że przedmiotowe zwolnienie z opodatkowania nie mieści się w ściśle określonej hipotezie normy art. 136 lit. b) dyrektywy 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, str. 1, z późn. zm.). W miejsce stosowanego wcześniej zwolnienia od podatku, w art. 90b ustawy o VAT wprowadzono system korekt podatku naliczonego, tj. rozwiązanie które pełniej realizuje zasadę neutralności i powszechności opodatkowania przy sprzedaży pojazdów, przy których nabyciu podatnikowi przysługiwało częściowe prawo do odliczenia podatku naliczonego. W konsekwencji przy sprzedaży takiego pojazdu podatnik jest uprawniony do dokonania korekty nieodliczonej przy nabyciu tego pojazdu kwoty podatku naliczonego.

3. PODATKI MAJĄTKOWE

W 2014 r. w podatku od nieruchomości oraz podatku rolnym ustawą z dnia 13 grudnia 2013 r. o rodzinnych ogrodach działkowych (Dz. U. z 2014 r. poz. 40) zmieniono zwolnienia podatkowe dla Polskiego Związku Działkowców na zwolnienie przedmiotowe, które objęło te przedmioty opodatkowania, od których był zwolniony Polski Związek Działkowców na podstawie dotychczas obowiązujących przepisów oraz działkowcy w stosunku do altan i budynków gospodarczych. Nowe zwolnienie przedmiotowe w podatku od nieruchomości objęło położone na terenie rodzinnego ogrodu działkowego: grunty i budynki nieprzekraczające norm powierzchni ustalonych w przepisach prawa budowlanego dla altan i obiektów gospodarczych oraz budynki stanowiące infrastrukturę ogrodową, w rozumieniu ustawy o rodzinnych ogrodach działkowych, z wyjątkiem zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej. Natomiast w podatku rolnym zwolnieniem objęto grunty położone na terenie rodzinnego ogrodu działkowego, z wyjątkiem będących w posiadaniu podmiotów innych niż działkowcy lub stowarzyszenia ogrodowe w rozumieniu ustawy o rodzinnych ogrodach działkowych.

Ponadto zmieniły się zasady ustalania średniej ceny żyta w podatku rolnym, która stanowi podstawę obliczania podatku rolnego. Wprowadzono naliczanie podatku rolnego według średniej ceny żyta za 11 kwartałów poprzedzających rok podatkowy. Średnia cena żyta ustalana jest na podstawie komunikatu Prezesa GUS, ogłaszanego do 20 października roku

poprzedzającego rok podatkowy. Wcześniej podatek rolny obliczany był według średniej ceny skupu żyta za pierwsze trzy kwartały roku poprzedzającego rok podatkowy. Rady gmin są uprawnione do obniżenia ceny skupu żyta przyjmowanej jako podstawa obliczania podatku rolnego na obszarze gminy, co stanowi preferencję w podatku rolnym.

**VII. Cel i mechanizm preferencji podatkowych
(Załącznik A)**

VIII. Wartość preferencji podatkowych (Załącznik B)