

Preferencje podatkowe w Polsce

Nr 5

STRESZCZENIE

Informacje ogólne

Raport „Preferencje podatkowe w Polsce” jest narzędziem wykorzystywanym w obszarze tworzenia polityki podatkowej i przyczynia się do lepszej oceny wpływu rozwiązań podatkowych na dochody sektora finansów publicznych. Wypracowane metody analizy preferencji podatkowych zostały wykorzystane w obecnej, piątej już edycji raportu. Podobnie jak w poprzednich okresach sprawozdawczych badaniu zostały poddane najważniejsze z punktu widzenia dochodów budżetu państwa podatki: podatek od towarów i usług (VAT), podatek akcyzowy, podatek dochodowy od osób fizycznych (PIT), podatek dochodowy od osób prawnych (CIT) oraz istotne z punktu widzenia budżetów gmin podatki lokalne, tj. podatek od nieruchomości, podatek rolny oraz podatek leśny. Trwałym i niezmiennym filarem publikacji są definicje, dotyczące istoty preferencji podatkowej, standardu podatkowego oraz metodologia szacowania wartości preferencji. Obok wartości liczbowych preferencji podatkowych, istotne są zmiany jakie miały miejsce w obszarze prawnych regulacji podatkowych.

W zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych w 2013 r. dokonano kilku modyfikacji w preferencjach podatkowych. W 2013 r. weszły w życie przepisy, które dokonały zmian w zakresie odliczania od podatku ulgi na dzieci, ulgi na Internet oraz stosowania 50% kosztów uzyskania przychodów. W ramach pomocy państwa w nabyciu pierwszego mieszkania przez młodych ludzi wprowadzono dwie nowe preferencje. Preferencje te są elementem polityki prorodzinnej, której celem jest ułatwienie zaspokojenia potrzeb mieszkaniowych tej grupy społecznej.

W zakresie przepisów dotyczących podatku dochodowego od osób prawnych nie odnotowano zmian mających wpływ na preferencje podatkowe. Stabilizacja w zakresie regulacji nie przełożyła się jednak na stabilizację w zakresie wartości preferencji podatkowych w CIT. Sytuacja ekonomiczno-gospodarcza miała wpływ na wzrost preferencji w tym podatku, głównie w zakresie preferencji dla podatników prowadzących działalność gospodarczą na terenie specjalnych stref ekonomicznych i odliczających straty z lat ubiegłych.

Z uwagi na światowy kryzys ekonomiczny i jego konsekwencje w polskiej gospodarce oraz deficyt strukturalny, nadal funkcjonują podwyższone o 1 pkt proc. stawki VAT (okres tymczasowy obowiązuje do 31 grudnia 2016 r.). Oznacza to, że podstawowa stawka VAT w 2013 r. w dalszym ciągu wynosi 23%, zaś stawka obniżona 8%.

W obszarze podatku od towarów i usług w 2013 r. nie wprowadzono nowych preferencji podatkowych. W celu poprawy efektywności i uszczelnienia systemu w zakresie VAT dokonano jedynie pewnych zmian dotyczących funkcjonowania tego podatku. Ograniczono stosowanie preferencyjnych stawek VAT na towary, które nie stanowią podstawowych produktów żywnościowych. W efekcie zmian przepisów podstawową stawką (23%) objęto również wybrane usługi z obszaru edukacji, nauki, kultury i sportu.

W 2013 r., wprowadzono nowe preferencje podatkowe w podatku akcyzowym dotyczące wyrobów gazowych (tzw. zwolnienia fakultatywne). Podlegają im wyroby gazowe

przeznaczone do celów opałowych, wykorzystywane m.in. przez gospodarstwa domowe, organy administracji publicznej, jednostki Sił Zbrojnych Rzeczypospolitej Polskiej, podmioty oświatowe, żłobki i kluby dziecięce, podmioty lecznicze, jednostki organizacyjne pomocy społecznej, organizacje pożytku publicznego i wolontariatu itd.

Wartość preferencji podatkowych uszczuplająca dochody budżetu państwa i dochody jednostek samorządu terytorialnego¹ wyniosła w 2013 r. **85,0 mld zł**, co stanowi **5,2% PKB**². W ujęciu nominalnym preferencje wzrosły w stosunku do 2012 r. o 3,4 mld zł.

Wzrost preferencji odnotowano we wszystkich podatkach (z wyjątkiem podatku akcyzowego, w którym część preferencji nie została oszacowana ze względu na brak danych). Największy wzrost miał miejsce w podatku dochodowym od osób prawnych i wyniósł on 1,8 mld zł (w poprzednim roku było to odpowiednio 0,1 mld zł). W podatku od towarów i usług preferencje zwiększyły się o 0,9 mld, a w podatku dochodowym od osób fizycznych o 0,5 mld zł (w poprzednim okresie sprawozdawczym zarejestrowano w PIT spadek preferencji w wysokości 0,3 mld zł).

Tak 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 publicznego³, kościoły⁴, 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 **76,9 mld zł**, tj. **4,7 % PKB**. Głównym obszarem wspieranym przez państwo poprzez udzielone preferencje podatkowe jest niezmiennie rodzina i pomoc socjalna. Obszar ten, stanowi 48% preferencji istniejących w systemie podatkowym. Kolejnymi obszarami, które korzystają z pomocy państwa poprzez system podatkowy są gospodarka (19%), zdrowie (9%) i rolnictwo (8%). Otrzymały one w sumie 28,4 mld zł pomocy w podatkach, stanowiących dochody budżetu państwa. Dodatkowo, rolnictwo i zdrowie były wspierane na kwotę 3,2 mld zł preferencjami funkcjonującymi w podatkach lokalnych.

Preferencje w poszczególnych podatkach

Wartość preferencji w podatkach dochodowych w 2013 roku wyniosła 32,0 mld zł. W odniesieniu do 2012 roku nastąpił wzrost preferencji podatkowych o 2,3 mld zł, tj. o 0,1 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. W podatku CIT preferencje wzrosły o 1,8 mld zł, a w PIT o 0,5 mld zł.

Globalna wartość preferencji podatkowych w CIT wynosi 12,6 mld zł. Możliwość odliczania

¹ Dalej również jako: „JST”.

² Wartość PKB w 2013 r. wg GUS - 1 635,7 mld zł (ESA95).

³ Dalej również jako: „OPP”.

⁴ Ilekroć w opracowaniu użyte jest słowo kościoł, rozumie się przez to kościelne osoby prawne.

strat z lat ubiegłych to dominująca pozycja wśród preferencji w CIT. W obecnym okresie sprawozdawczym (2013 r.) wartość tej preferencji wyniosła 3,0 mld zł, tj. 0,18% PKB. W ujęciu r/r nastąpił wzrost odliczanych strat o 17,5%. Kolejna istotna preferencja w tym podatku to zwolnienie dla przedsiębiorców prowadzących działalność na terenie specjalnych stref ekonomicznych⁵ (2,3 mld zł) oraz zwolnienie dochodów organizacji non profit (1,1 mld zł).

Łączna wartość preferencji w podatku PIT została oszacowana na 19,4 mld zł. Wśród preferencji funkcjonujących w PIT niezmiennie najwyższą wartość pomocy państwa dotyczy rodziny (61 % wszystkich preferencji w PIT). Najistotniejsze preferencje w tym obszarze to ulga na dzieci (5,5 mld zł) i możliwość łącznego opodatkowania dochodów małżonków (3,2 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 2,4 mld zł (w 2012 r. było to 1,7 mld zł).

W zakresie podatku od towarów i usług w 2013 r. wystąpiła niższa realizacja dochodów budżetu państwa. Przyczynił się do tego m.in. słaby popyt krajowy, który przełożył się na niską inflację. Odnotowano również zmiany w strukturze obrotu towarów i usług wg stawek VAT. Zmniejszyła się wartość obrotu opodatkowanego stawką 23% na korzyść obrotu ze stawkami obniżonymi tj. 5% i 8% VAT. Preferencje podatkowe funkcjonujące w podatku VAT wyniosły w 2013 r. 43,4 mld zł, stanowiąc 38,3% dochodów budżetu państwa z VAT. Wskaźnik ten wzrósł w stosunku do 2012 r. o 2,8 pkt proc.

Z analizy danych wynika, że pięć preferencji o najwyższej wartości (tj. obniżone stawki na roboty budowlane, produkty lecznicze, mięso, wyroby mleczarskie i transport) stanowi prawie 53% ogólnej wartości preferencji występujących w podatku VAT. Podobnie, jak w 2012 r., najwyższą wartość preferencji odnotowano w zakresie robót budowlanych, dotyczących budownictwa mieszkaniowego (11,3 mld zł) oraz w zakresie produktów leczniczych (5,1 mld zł).

W podatku akcyzowym wartość preferencji podatkowych w 2013 r. wyniosła 1,6 mld zł (0,1% PKB), jednak dane te nie uwzględniają wartości nowych preferencji dotyczących wyrobów gazowych.

Globalna wartość preferencji występujących w podatkach lokalnych wyniosła w 2013 r. 8,0 mld zł, co stanowi, podobnie jak w 2011 r. i 2012 r. 0,5% PKB. Największy strumień wsparcia, w tym przypadku, występuje w rolnictwie (2,9 mld zł). Należy zauważyć, że jest on w dużej mierze uzależniony od decyzji gmin o wysokości cen skupu żyta, stanowiącej podstawę obliczenia stawki podatku rolnego.

Szczegółowe analizy rozwiązań podatkowych

Niniejszy raport zawiera dwie szczegółowe analizy preferencyjnych rozwiązań podatkowych. W zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych dokonano analizy odliczenia

⁵ Dalej również jako: „SSE”.

wydatków rehabilitacyjnych. W przypadku podatków lokalnych, pogłębiona analiza dotyczy wpływu gmin na stabilizację obciążenia podatkiem rolnym.

Podatnikowi podatku PIT będącemu osobą niepełnosprawną lub podatnikowi, na którego utrzymaniu są osoby niepełnosprawne przysługuje prawo dokonania odliczenia od dochodu wydatków na cele rehabilitacyjne oraz wydatków związanych z ułatwieniem wykonywania czynności życiowych, poniesionych w danym roku podatkowym. Przeciętna kwota odliczenia z tytułu ulgi na cele rehabilitacyjne, przypadająca na uprawnionego podatnika, wynosi rokrocznie ponad 2 tys. zł. W 2013 r. globalna wartość odliczeń od dochodu (przychodu) wydatków rehabilitacyjnych wyniosła 2 216 mln zł, co przyczyniło się do zmniejszenia podatku należnego o 402 mln zł.

Celem tej preferencji jest wsparcie osób niepełnosprawnych lub mających na utrzymaniu takie osoby. Zapewnienie szerokiego katalogu wydatków podlegających odliczeniu związane jest z ponoszeniem przez te osoby większych kosztów ukierunkowanych na przywrócenie pełnej lub możliwej do osiągnięcia sprawności fizycznej i psychicznej, zdolności do pracy i zarabkowania oraz zdolności do brania czynnego udziału w życiu społecznym.

Wartość podatku rolnego jest zależna od średniej ceny skupu żyta ustalonej przez GUS. W ramach autonomii podatkowej, rady gmin są uprawnione do obniżenia ceny żyta przyjmowanej za podstawę obliczania podatku rolnego na obszarze gminy. Podatek rolny za rok podatkowy stanowi równowartość pieniężną 2,5 kwintala żyta za 1 ha przeliczeniowy gruntów gospodarstw rolnych, a w przypadku gruntów niestanowiących gospodarstwa rolnego równowartość 5 kwintali żyta za 1 ha fizyczny obliczoną według średniej ceny skupu żyta za pierwsze 3 kwartały roku poprzedzającego rok podatkowy.

Z 2 479 gmin ponad 77% gmin zdecydowało się obniżyć średnią cenę skupu żyta w 2013 r. W wyniku stosowanych przez gminy obniżek, średnia cena skupu żyta stosowana do obliczania podatku rolnego w 2013 r. wyniosła 57,40 zł, czyli była niższa o 18,46 zł od średniej ceny skupu żyta ustalonej przez GUS. Oznacza to, że średnia stawka podatku rolnego dla gospodarstw rolnych wynosiła 143,50 zł za 1 ha przeliczeniowy powierzchni, natomiast średnia stawka dla gruntów niestanowiących gospodarstwa rolnego 287 zł, co stanowiło blisko 76% stawek maksymalnych tego podatku.

Z analizy wynika, że przy relatywnie niskiej średniej cenie żyta ustalonej przez GUS, obniżki gmin są również niewielkie. W 2010 r. gminy obniżyły stawkę zaledwie o 2,7%. W 2012 r., gdy cena skupu żyta gwałtownie wzrosła w porównaniu do poprzedniego roku z 37,64 zł do 74,18 zł, gminy obniżyły stawkę przeciętnie o 26,4%.

Możliwość korzystania przez gminy z instrumentów autonomii podatkowej umożliwia im łagodzenie wpływu wahań cenowych na obciążenie podatników podatkiem rolnym. Jednocześnie gminy obniżając średnie ceny skupu żyta starają się stabilizować wysokość wpływów uzyskiwanych z podatku rolnego, tak by z jednej strony uszczuplenie dochodów z tak prowadzonej polityki podatkowej nie było nadmierne, a z drugiej zachować odpowiedni poziom dochodów wynikający z potrzeb wydatkowych gminy.

Spis treści

STRESZCZENIE	1
I. ISTOTA PREFERENCJI PODATKOWEJ	7
II. STANDARD PODATKOWY	9
1. Podatki dochodowe.....	10
2. Podatki konsumpcyjne.....	11
3. Podatki majątkowe.....	12
III. METODA SZACOWANIA PREFERENCJI PODATKOWYCH.....	12
IV. ANALIZA WARTOŚCI PREFERENCJI PODATKOWYCH	15
1. Podatki dochodowe.....	21
2. Podatki konsumpcyjne.....	27
3. Podatki lokalne	33
V. EFEKTYWNOŚĆ WYBRANYCH ROZWIĄZAŃ PODATKOWYCH	36
1. Odliczenia wydatków rehabilitacyjnych w podatku dochodowym od osób fizycznych	36
2. Wpływ gmin na stabilizację obciążenia podatkiem rolnym	42
VI. ZMIANA PRZEPISÓW PRAWA W OBSZARZE PREFERENCJI PODATKOWYCH	49
1. Podatki dochodowe.....	49
2. Podatki konsumpcyjne.....	56
3. Podatki majątkowe.....	58
VII. CEL I MECHANIZM PREFERENCJI PODATKOWYCH (Załącznik A)	58
VIII. WARTOŚĆ PREFERENCJI PODATKOWYCH (Załącznik B).....	58

I. Istota preferencji podatkowej

W najprostszym ujęciu, 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 budżetu⁶. 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 w wykorzystywaniu środków, elastyczność ich wydatkowania, przejrzystość i odpowiedzialność za wydatkowanie środków, kontrola ich wydatkowania, efektywność wydatków i sprawiedliwość ich redystrybucji⁷. 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.

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

⁷ Tax Expenditure Budgets. Concepts and Challenges for Implementation, Luiz Villela, Andrea Lemgruber, Michael Jorratthe, 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.].

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 podatku⁸. 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.

⁸ 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 kształtem standardu podatkowego 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 obarczone 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 założenie, że zbadana będzie efektywność maksymalnie wielu 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 powszechności⁹, zupełności i równości opodatkowania, które w praktyce nakazują każdej jednostce objętej 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 faworyzujących¹⁰.

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

⁹ Por. art. 84 Konstytucji RP: „Każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków określonych w ustawie”.

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

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 tożsamesgo 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 jego 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,
- 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 opodatkowania¹¹,
- 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

¹¹ Roczność opodatkowania łączy się m.in. z funkcjonowaniem progresywnej skali podatkowej i określonych limitów.

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 dokonujących 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,
- 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 VAT¹².

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 przepadku przeznaczone do przerobu w składzie podatkowym, dla których 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

¹² Ustawa z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 177, poz. 1054, z późn. zm.); dalej jako: „ustawa o VAT”;

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 Nauk¹³).

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 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 2013 r. (stawki podatku) oraz o dane statystyczne za 2011 r. sporządzone na podstawie rachunków narodowych za ten rok oraz struktur z tablic wykorzystania wyrobów i usług za 2010 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.

Do warunków 2013 r. dane z 2011 r. (po zmniejszeniu o szarą strefę) zostały doprowadzone przy pomocy wskaźników makroekonomicznych. W 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 Usług¹⁴ z 2008 r.¹⁵ Wcześniej towary i usługi w obrocie krajowym były identyfikowane, co do zasady, przy wykorzystaniu nieobowiązującej już dla potrzeb statystycznych PKWiU z 1997 r.¹⁶ Dostosowanie takie pozwala podatnikom podatku VAT na

¹³ Dalej również jako: „PAN”.

¹⁴ Dalej również jako: „PKWiU”.

¹⁵ 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.).

¹⁶ Wynikało to z obecnie uchylonego przepisu art. 41b ust. 14 ustawy o podatku od towarów i usług, jak i wskazanego wyżej rozporządzenia Rady Ministrów.

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 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.¹⁷ 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.

¹⁷ 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.

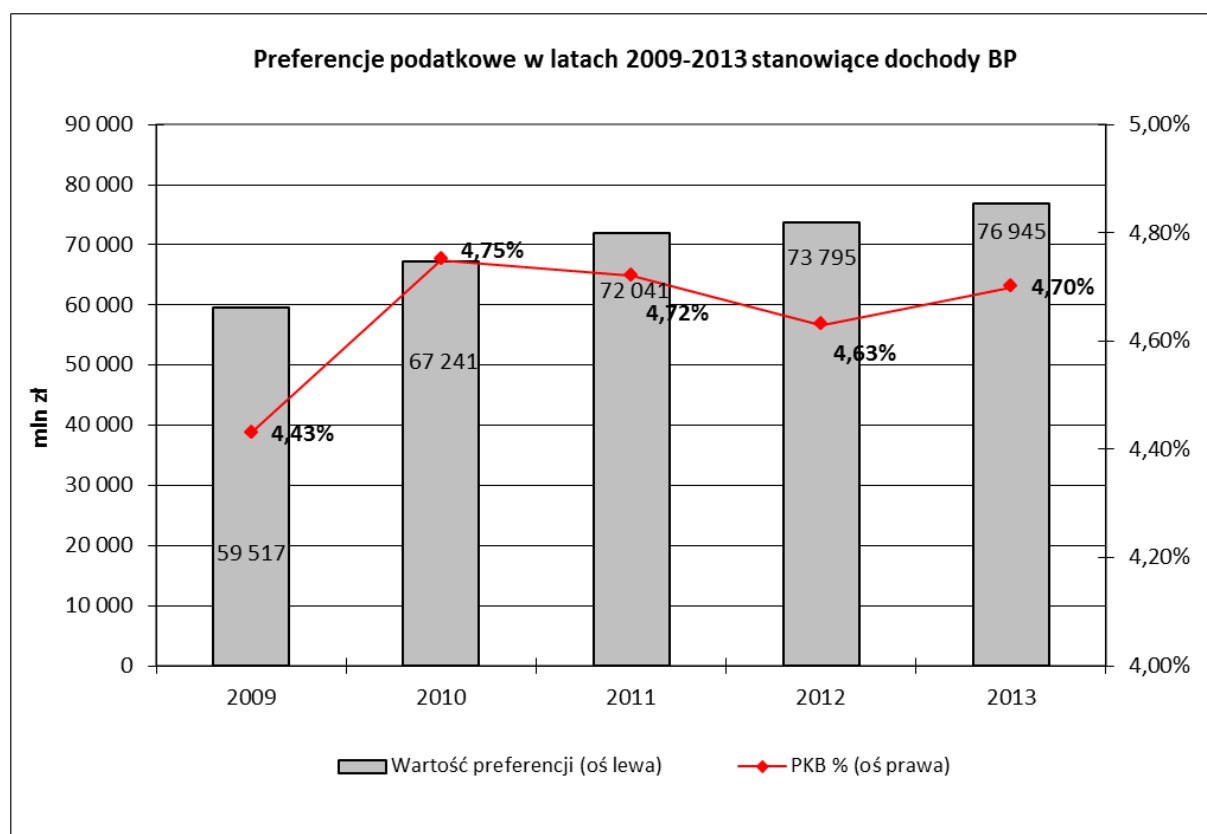
IV. Analiza wartości preferencji podatkowych

Globalna kwota preferencji podatkowych wyniosła w 2013 r. **85,0 mld zł**, co stanowi **5,2% PKB**. W ujęciu nominalnym preferencje wzrosły w stosunku do 2012 r. o 3,4 mld zł. Największy wzrost preferencji nastąpił w podatku dochodowym od osób prawnych. Wyniósł on 1,8 mld zł. Głównym powodem zwiększenia się preferencji w CIT jest wyższa wartość zwolnień dla podatników prowadzących działalność na terenie specjalnych stref ekonomicznych, wzrost kwoty odliczenia strat z lat ubiegłych oraz zwolnień dochodów organizacji non profit. W przypadku podatku dochodowego od osób fizycznych również został odnotowany wzrost preferencji (o 0,5 mld zł). Miał na to wpływ wzrost dopłat bezpośrednich stosowanych w ramach Wspólnej Polityki Rolnej Unii Europejskiej, które są zwolnione z podatku dochodowego.

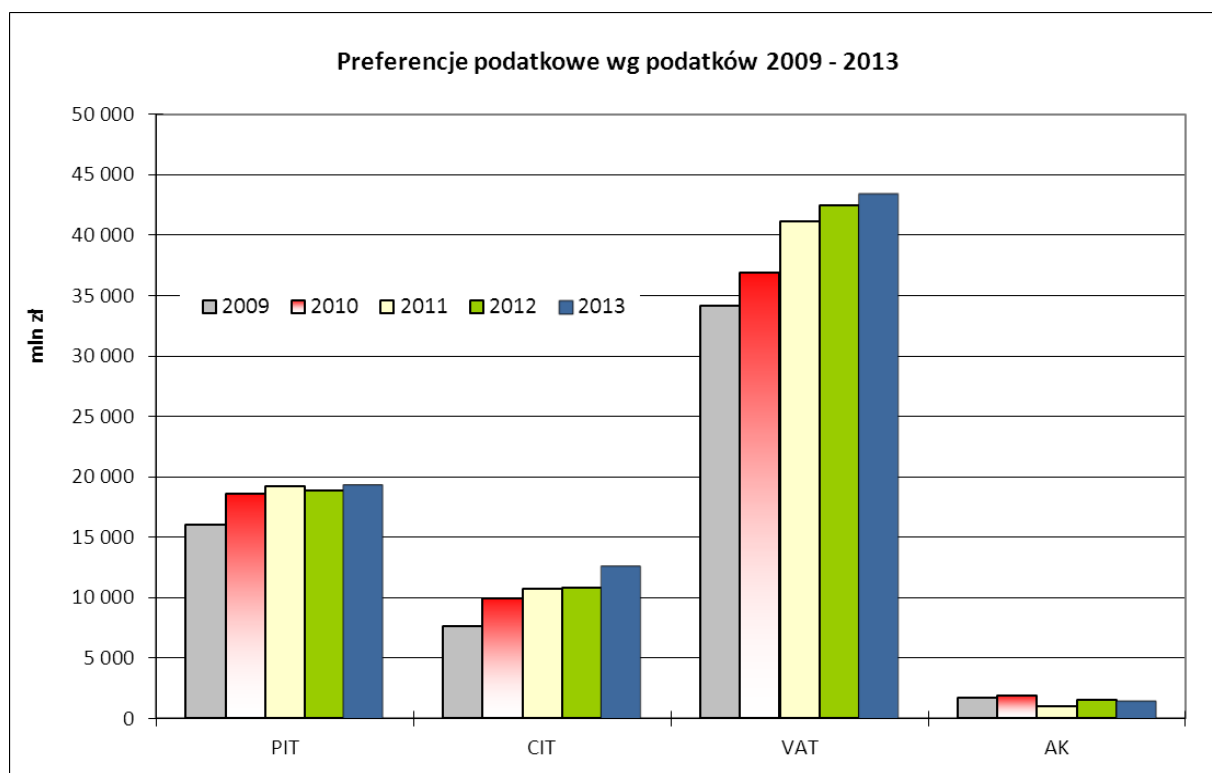
Wyższa jest także wartość preferencji występujących w podatku od towarów i usług (w stosunku do 2012 r. preferencje wzrosły o 0,9 mld zł). W podatku akcyzowym poziom preferencji podatkowych w 2013 r. jest zbliżony do wartości z 2012 r., jednak należy zaznaczyć, że ze względu na brak danych, nie wszystkie 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 2013 r. wyniosła ona 43,4 mld zł, tj. 2,7% 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 2013 r. wyniosła 19,4 mld zł, tj. 1,2% PKB. W przypadku CIT wartość preferencji stanowi 12,6 mld zł, tj. 0,8% PKB. Najniższa wartość preferencji występuje w podatku akcyzowym. W 2013 r. została ona oszacowana na 1,6 mld zł, tj. 0,1% PKB.

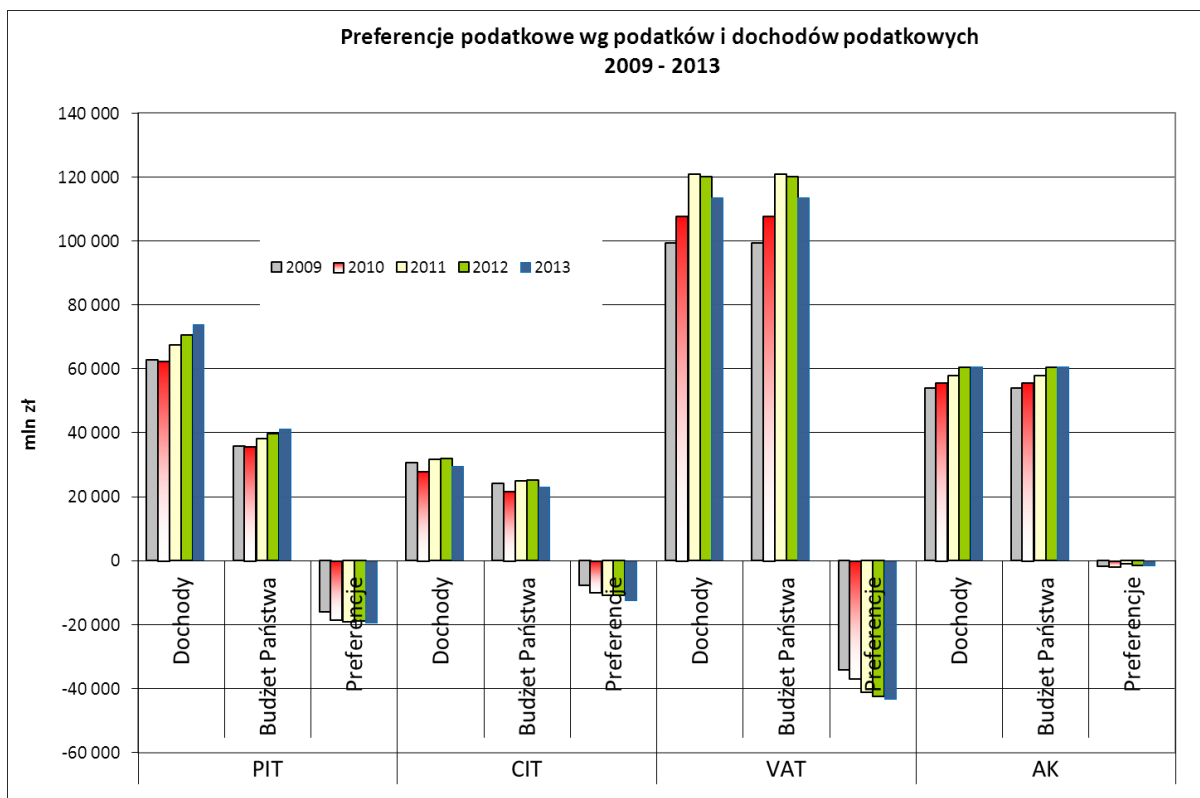


Obok preferencji funkcjonujących w podatkach stanowiących dochody budżetu państwa, funkcjonują preferencje w podatkach lokalnych stanowiących dochody jednostek samorządu terytorialnego. Wartość preferencji w podatkach lokalnych w 2013 r. wyniosła 8,0 mld zł, tj. 0,5 % PKB.

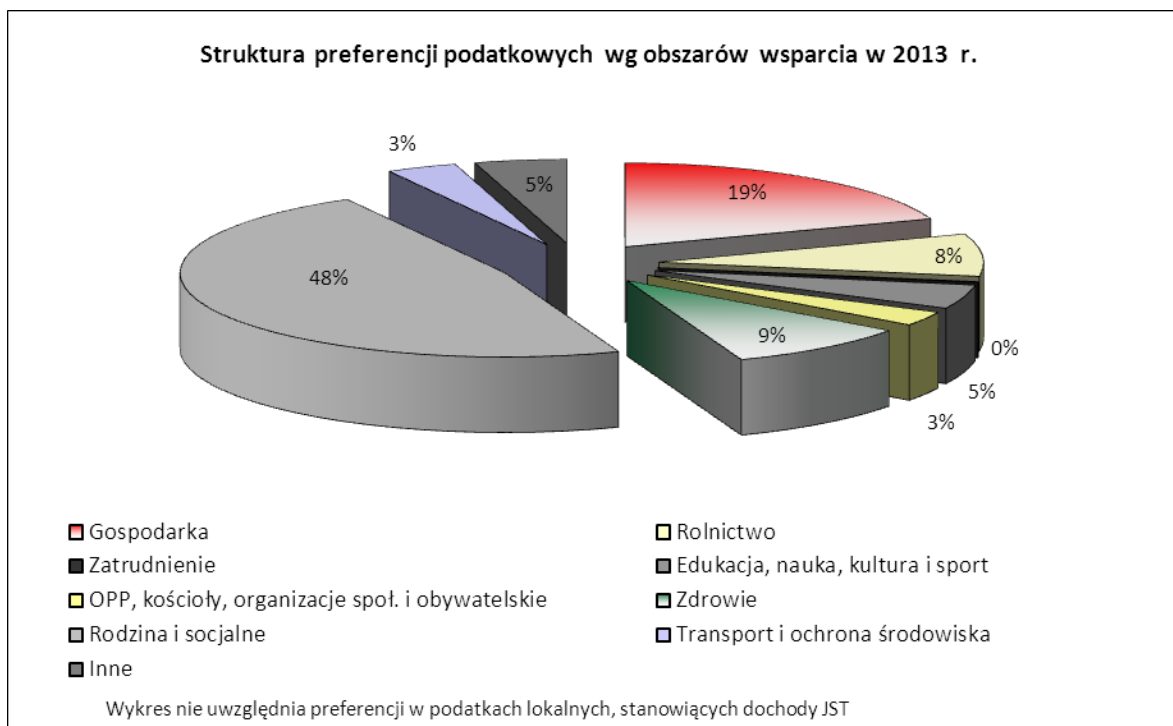
Analizując preferencje podatkowe w kontekście dochodów podatkowych¹⁸ należy zauważyć, że w 2013 r. stanowiły one 27,8% tych dochodów (277,2 mld zł¹⁹). W 2012 r. wskaźnik ten wynosił odpowiednio 26,1%, a w 2011 r. 25,9%. Rokrocznie udział wartości preferencji podatkowych w globalnych dochodach podatkowych wzrasta. Preferencje funkcjonujące w 2013 r. w VAT stanowią 38,3% dochodów budżetowych z tego podatku (113,4 mld zł). W zakresie CIT oraz PIT jest to odpowiednio 43,0% (29,4 mld zł) i 26,3% (73,8 mld zł). Preferencje funkcjonujące w podatku akcyzowym stanowią najniższy odsetek - wynosi on 2,6% dochodów z podatku akcyzowego (60,7 mld zł).

¹⁸ W przypadku podatków dochodowych uwzględniono pełne dochody łącznie z udziałami JST.

¹⁹ Wartość ta uwzględnia udziały JST w podatkach dochodowych, nie uwzględnia pozostałych dochodów i środków z UE.

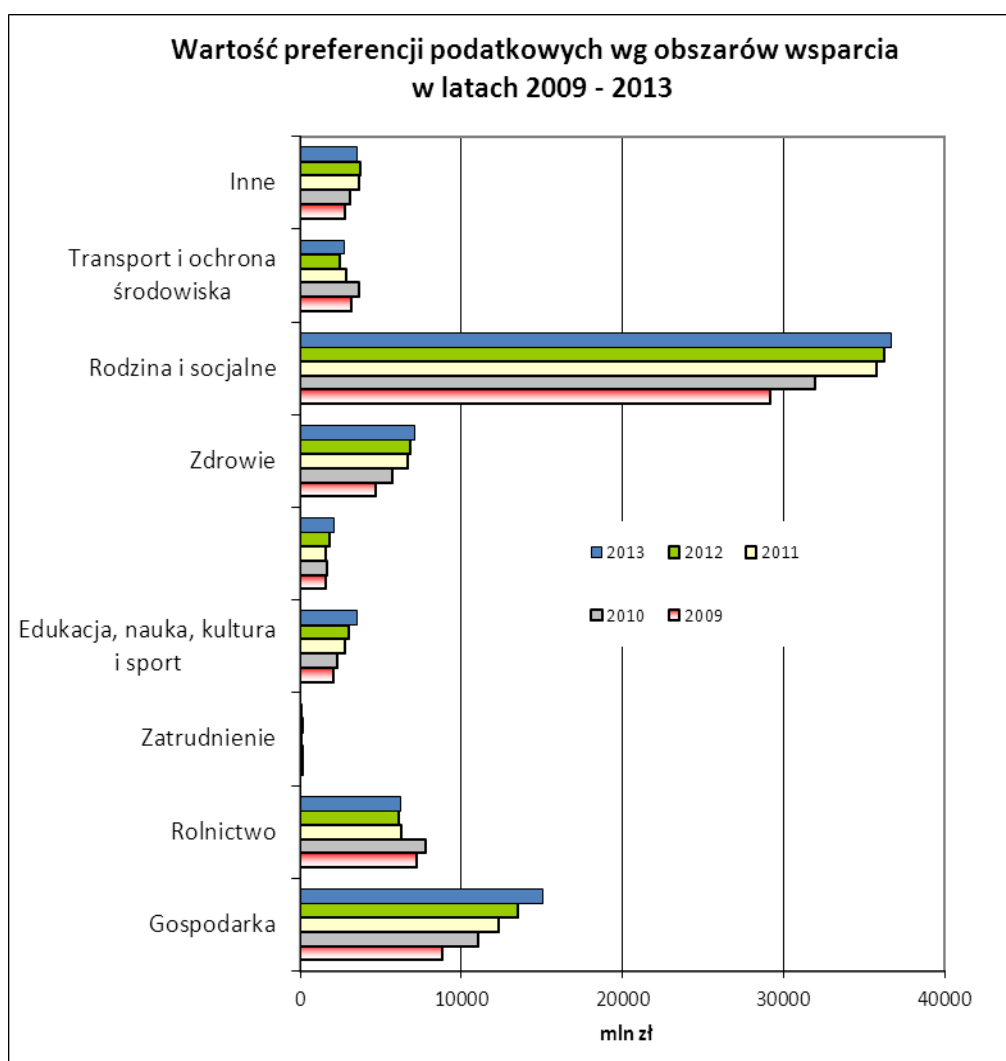


Analogicznie, jak w poprzednim okresie sprawozdawczym na potrzeby raportu wyodrębniono dziewięć obszarów wsparcia, tj. 1) gospodarka, 2) rolnictwo, 3) zatrudnienie, 4) edukacja, nauka, kultura, sport, 5) organizacje pożytku publicznego, kościoły, organizacje społeczne i obywatelskie, 6) zdrowie, 7) rodzina 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 36,7 mld zł (tj. 2,2% PKB). Obszar ten stanowi 48% wszystkich preferencji funkcjonujących w systemie podatkowym. Kolejnymi grupami, które korzystają z pomocy państwa poprzez system podatkowy są gospodarka (19%), zdrowie (9%) i rolnictwo (8%). Otrzymały one w sumie 28,4 mld zł pomocy w podatkach stanowiących dochody budżetu państwa.

Dodatkowo, rolnictwo i zdrowie były wspierane przez preferencje funkcjonujące w podatkach lokalnych, odpowiednio 2,9 mld zł i 0,3 mld zł.

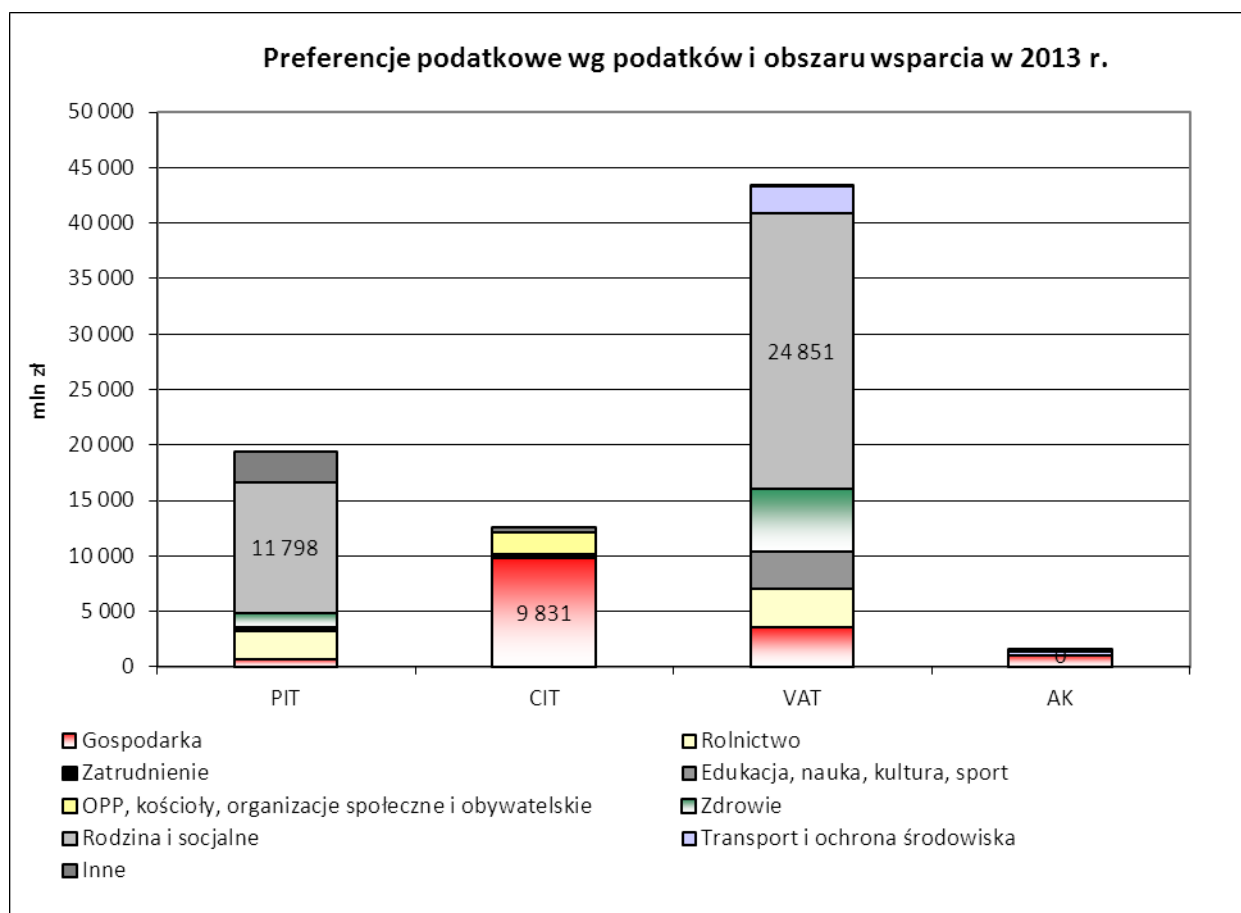


Wartość preferencji podatkowych wg obszarów wsparcia i typów podatków

kwoty w mln zł

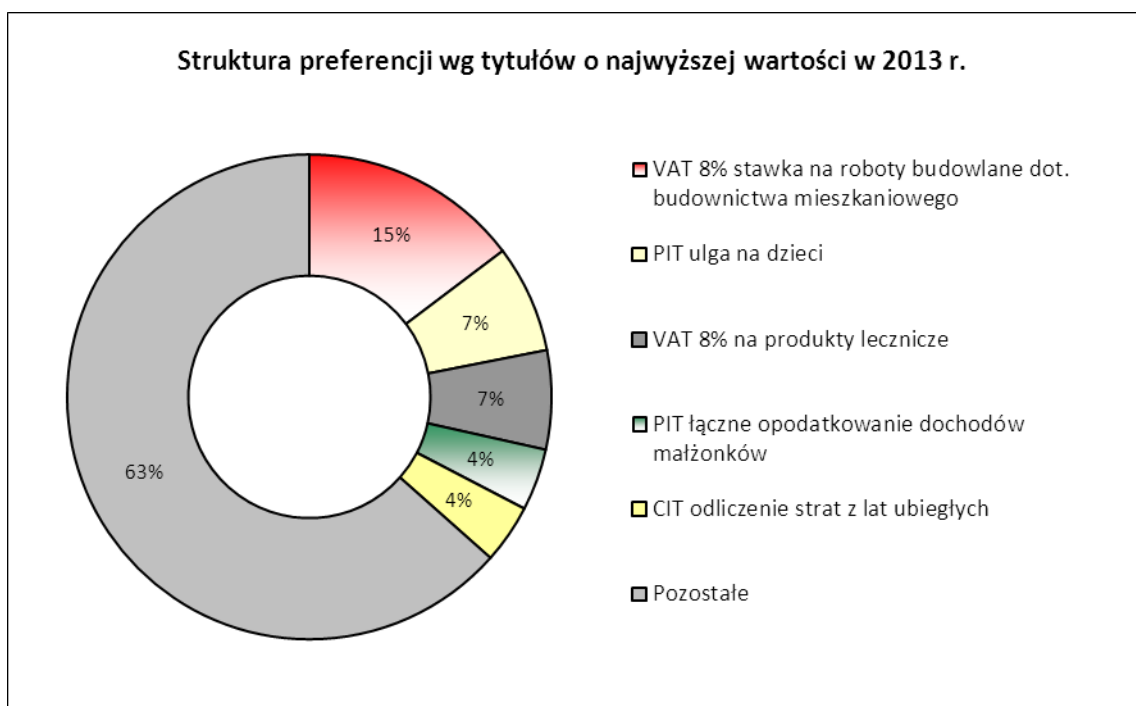
Obszary wsparcia	PIT	CIT	VAT	Akcyza	Ogółem
Gospodarka	718 0,04%PKB	9 831 0,60%PKB	3 503 0,22% PKB	1 002 0,06% PKB	15 054 0,92%PKB
Rolnictwo	2 519 0,15%PKB	155 0,01%PKB	3 551 0,22% PKB	21 0,00% PKB	6 246 0,38%PKB
Zatrudnienie	96 0,01%PKB	-	-	-	96 0,01%PKB
Edukacja, nauka, kultura, sport	58 0,00%PKB	191 0,01%PKB	3 267 0,20% PKB	-	3 516 0,21%PKB
OPP, kościoły, organizacje społeczne i obywatelskie	188 0,01%PKB	1 916 0,12%PKB	-	-	2 104 0,13%PKB
Zdrowie	1 279 0,08%PKB	-	5 745 0,35% PKB	43 0,00% PKB	7 067 0,43%PKB
Rodzina i socjalne	11 798 0,73%PKB	1 0,00%PKB	24 851 1,51% PKB	-	36 650 2,24%PKB
Transport i ochrona środowiska	-	-	2 393 0,15% PKB	302 0,02% PKB	2 695 0,17%PKB
Inne	2 727 0,16%PKB	526 0,03%PKB	77 0,00% PKB	187 0,00% PKB	3 517 0,20%PKB
Razem	19 383 1,18%PKB	12 620 0,77%PKB	43 387 2,65% PKB	1 555 0,09%KB	76 945 4,69%PKB

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 (9,8 mld zł). W podatku PIT większość preferencji jest związana z rodziną i szeroko rozumianą pomocą socjalną (11,8 mld). W podatku VAT liderem jest również rodzina (24,9 mld zł), ale należy także wymienić takie obszary jak zdrowie, rolnictwo i gospodarkę. W podatku akcyzowym przeważa grupa preferencji dotycząca gospodarki.



Preferencja, która najbardziej obciąża budżet państwa to obniżona 8% stawka VAT na roboty budowlane dotyczące budownictwa mieszkaniowego. Wynosi ona 11,3 mld zł i stanowi 15% 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 lecznicze²⁰ - 5,1 mld zł (7%), łączne opodatkowanie dochodów małżonków w podatku PIT - 3,2 mld zł (4%) i odliczenie strat z lat ubiegłych w podatku CIT - 3,0 mld zł (4%). W sumie pięć preferencji o najwyższej wartości stanowi 28,1 mld zł (37%).

²⁰ Produkty lecznicze wpisane do Rejestru Produktów Leczniczych dopuszczone do obrotu na terytorium RP, o których mowa w przepisach Prawa Farmaceutycznego.



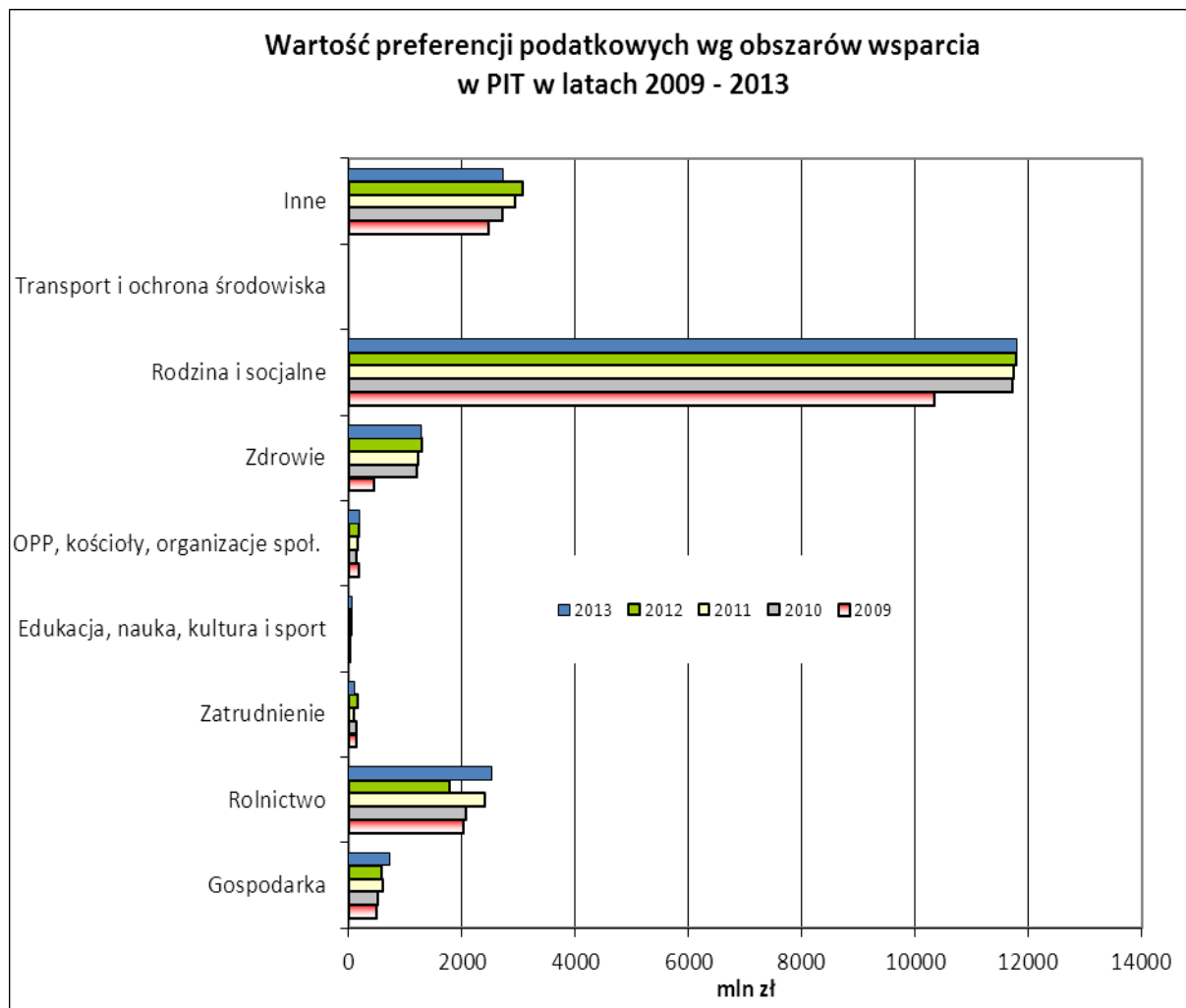
1. PODATKI DOCHODOWE

Poprzez system podatkowy w 2013 r. do podatników podatków dochodowych została skierowana pomoc w wysokości 32,0 mld zł, tj. 2,0% PKB. Preferencje występujące w podatku dochodowym od osób fizycznych stanowią 61% tej wartości. Pozostała część występuje w podatku dochodowym od osób prawnych.

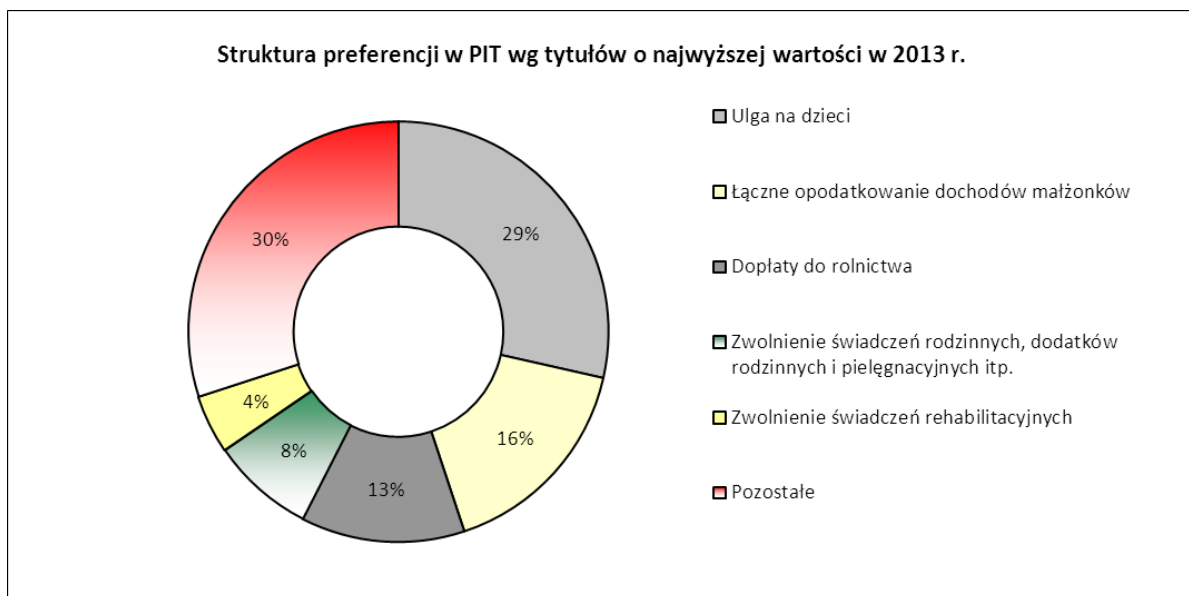
Dochody budżetu państwa z podatku dochodowego od osób fizycznych w 2013 r. wyniosły 41,3 mld zł i były wyższe od wykonania dochodów w 2012 r. o 3,7% (1,5 mld zł). Na wykonanie dochodów z podatku PIT w 2013 r. miała wpływ zmiana przepisów podatkowych, zgodnie z którymi zaliczka na podatek dochodowy za grudzień 2012 r. od osób prowadzących działalność gospodarczą została wpłacona w styczniu 2013 r., a nie jak dotychczas w grudniu. Znaczący wpływ na wysokość dochodów miało rozliczenie roczne podatku za 2012 r., które było mniej korzystne dla sektora finansów publicznych o 0,8 mld zł – w stosunku do roku poprzedniego. Na realizację dochodów z PIT miał również wpływ słaby wzrost funduszu wynagrodzeń. Według GUS przeciętne zatrudnienie w gospodarce narodowej w 2013 r. wyniosło 9566 tys. etatów i było o 1,6% niższe niż przed rokiem. Z kolei przeciętne miesięczne wynagrodzenie brutto w gospodarce narodowej w 2013 r. ukształtowało się na poziomie 3 659,40 zł, tj. 3,7 % wyższym niż w poprzednim roku.

W 2013 r. odnotowano stosunkowo wysoką dynamikę dochodów rozliczanych według skali podatkowej (105,3%). Dużo niższe było wykonanie dochodów z odpłatnego zbycia papierów wartościowych (spadek o 18,6%).

Wartość preferencji podatkowych w podatku dochodowym od osób fizycznych w 2013 r. wyniosła 19,4 mld zł. W stosunku do 2012 r. wystąpił wzrost preferencji o 0,5 mld zł. W ujęciu realnym preferencje w podatku PIT wyniosły, tak jak w poprzednim okresie sprawozdawczym, 1,2% PKB.

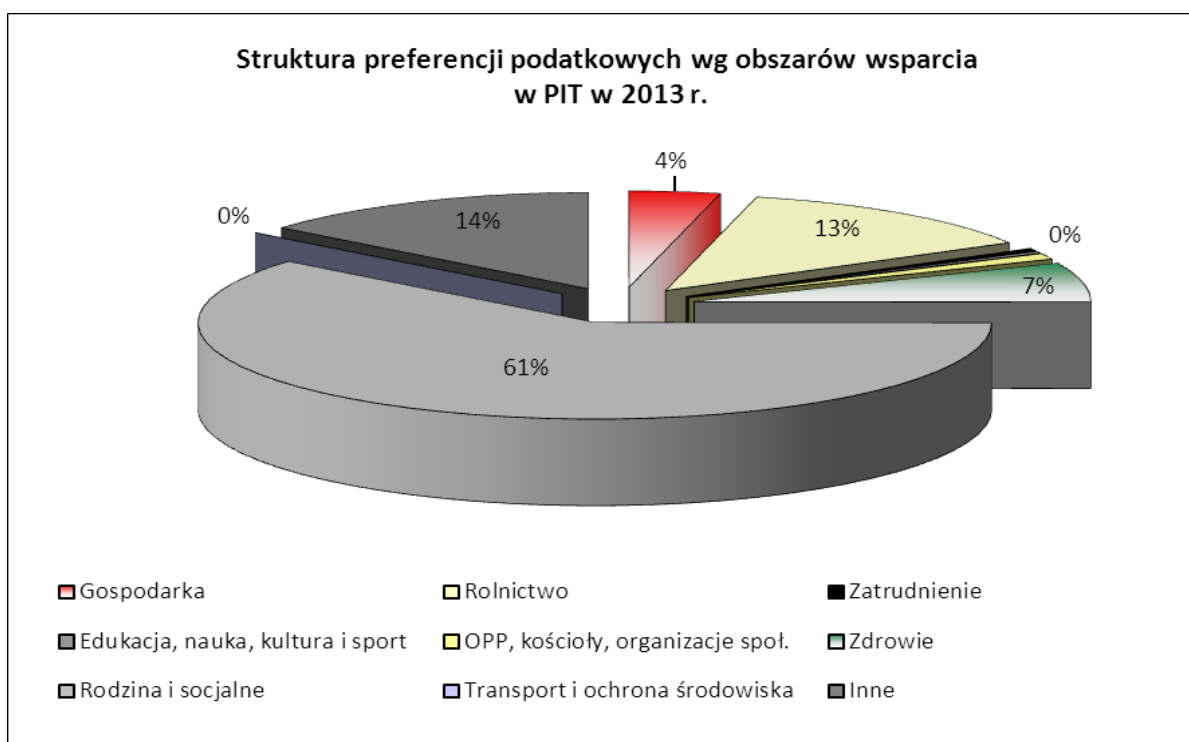


Dominującym obszarem wsparcia w podatku PIT jest niezmiennie obszar związany z rodziną i pomocą socjalną. Z tego tytułu dochody podatkowe zostały obniżone o 11,8 mld zł, co stanowi 61% wszystkich preferencji funkcjonujących w podatku PIT. Głównymi beneficjentami tej kwoty są podatnicy korzystające z ulgi na dzieci (5,5 mld zł). Kolejną znaczącą pozycją w tym obszarze jest możliwość łącznego opodatkowania dochodów małżonków (3,2 mld zł) i zwolnienie z podatku świadczeń rodzinnych, dodatków rodzinnych i pielęgnacyjnych, zasiłków porodowych itp. (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 świadczeń rehabilitacyjnych) w podatku PIT stanowi 70% 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 26,3% pełnych dochodów podatkowych, tj. dochodów budżetu państwa i udziału jednostek samorządów terytorialnych w podatku PIT za 2013 r. Wskaźnik ten w stosunku do 2013 r. jest niższy o 0,5 pkt proc.



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 13% wartości preferencji funkcjonujących w podatku PIT. Grupa ta korzysta z pomocy państwa o wartości 2,5 mld zł²¹ i są to głównie dopłaty do rolnictwa.

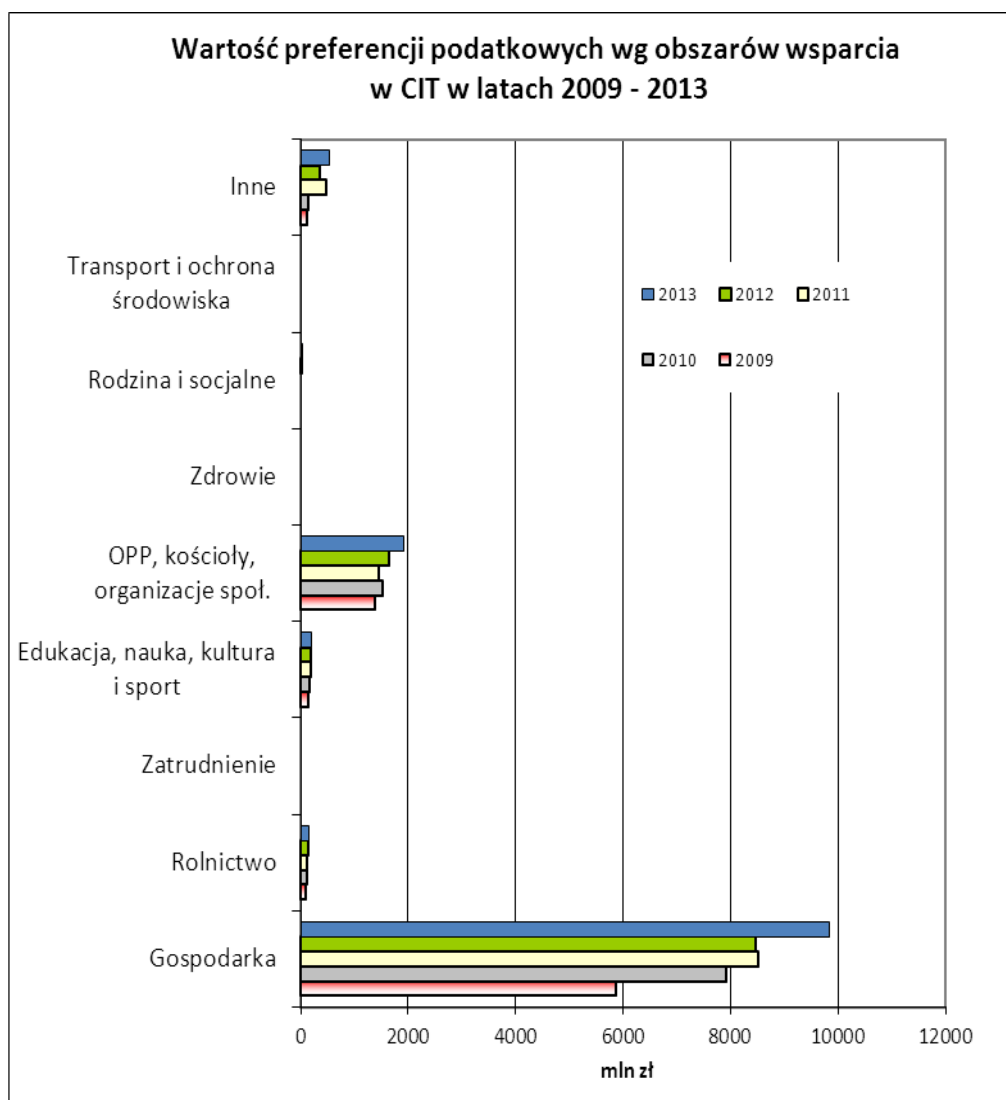
Preferencje o najwyższej wartości w PIT	Wartość preferencji (mln zł)	Struktura preferencji	Odsetek wpływów ²²	Odsetek PKB
1. Ulga na dzieci	5 530	28,5%	7,50%	0,34%
2. Łączne opodatkowanie dochodów małżonków	3 174	16,4%	4,30%	0,19%
3. Dopłaty do rolnictwa	2 445	12,7%	3,30%	0,15%
4. Zwolnienie świadczeń rodzinnych, dodatków rodzinnych i pielęgnacyjnych itp.	1 540	7,9%	2,09%	0,09%
5. Zwolnienie świadczeń rehabilitacyjnych	877	4,5%	1,20%	0,05%
6. Pozostałe	5 817	30,%	7,89%	0,36%
Razem	19 383	100,0%	26,28%	1,18%

W 2013 r. dochody budżetu państwa z CIT wyniosły 23,1 mld zł i były niższe niż w 2012 r. o 8,2%. Na wykonanie dochodów z podatku dochodowego od osób prawnych w 2013 r., miała wpływ zmiana przepisów podatkowych, zgodnie z którymi zaliczka na podatek dochodowy za grudzień 2012 r. została wpłacona w styczniu 2013 r., a nie jak dotychczas w grudniu. Powodem niższego wykonania wpływów z CIT w 2013 r. było saldo rozliczenia rocznego za 2012 r. Kwota do zapłaty wyniosła 4,5 mld zł (w ubiegłym okresie było to odpowiednio 8,6 mld zł), natomiast kwota do zwrotu przez urzędy skarbowe 4 mld zł (w porównaniu do 4,4 mld zł).

Globalna wartość preferencji podatkowych w podatku dochodowym od osób prawnych w 2013 r. wyniosła 12,6 mld zł i była wyższa o 1,8 mld zł od preferencji z 2012 r. Wartość preferencji przedstawiona jako odsetek PKB wynosi w 2013 r. 0,77% PKB. W 2012 r. było to odpowiednio 0,68% PKB.

²¹ Brak danych do oszacowania wyłączenia spod zakresu zastosowania ustawy o PIT przychodów z działalności rolniczej.

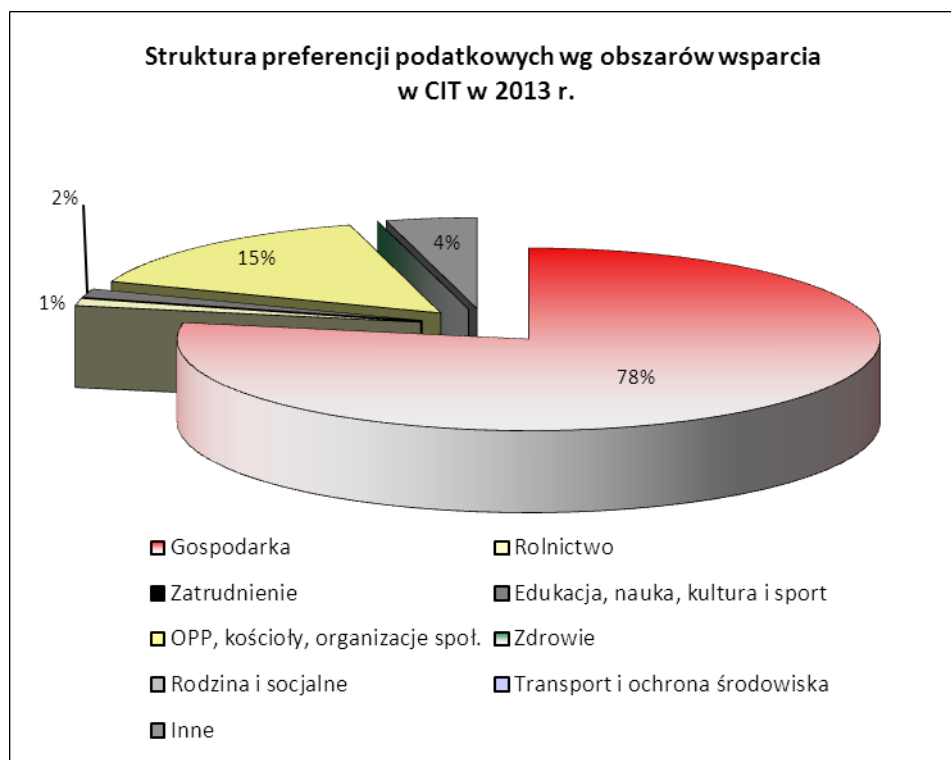
²² W przypadku podatku dochodowego od osób fizycznych zaprezentowano dane wg pełnych dochodów podatkowych tj. dochodów budżetu państwa i udziałów jednostek samorządów terytorialnych w ww. podatku.



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 2013 r. preferencje z tego obszaru wyniosły 9,8 mld zł i wzrosły w stosunku do 2012 r. o 1,4 mld zł.

Kolejną grupą korzystającą z pomocy państwa poprzez preferencje podatkowe są organizacje pożytku publicznego, organizacje społeczne i kościoły. W sumie otrzymały one 1,9 mld zł poprzez system zwolnień i ulg funkcjonujących w podatku CIT. W tym obszarze wsparcia również nastąpił wzrost wartości preferencji (w stosunku do 2012 r. o 0,3 mld zł).

Analizując strukturę preferencji podatkowych w CIT można zauważyć, że jest ona bardzo zbliżona do tej z 2011 r. i 2012 r. W 2013 r. 78% preferencji występuje w gospodarce, 15% w OPP, kościołach i organizacjach społecznych, 2% w obszarze edukacji, nauki, kultury i sportu, 1% w rolnictwie.



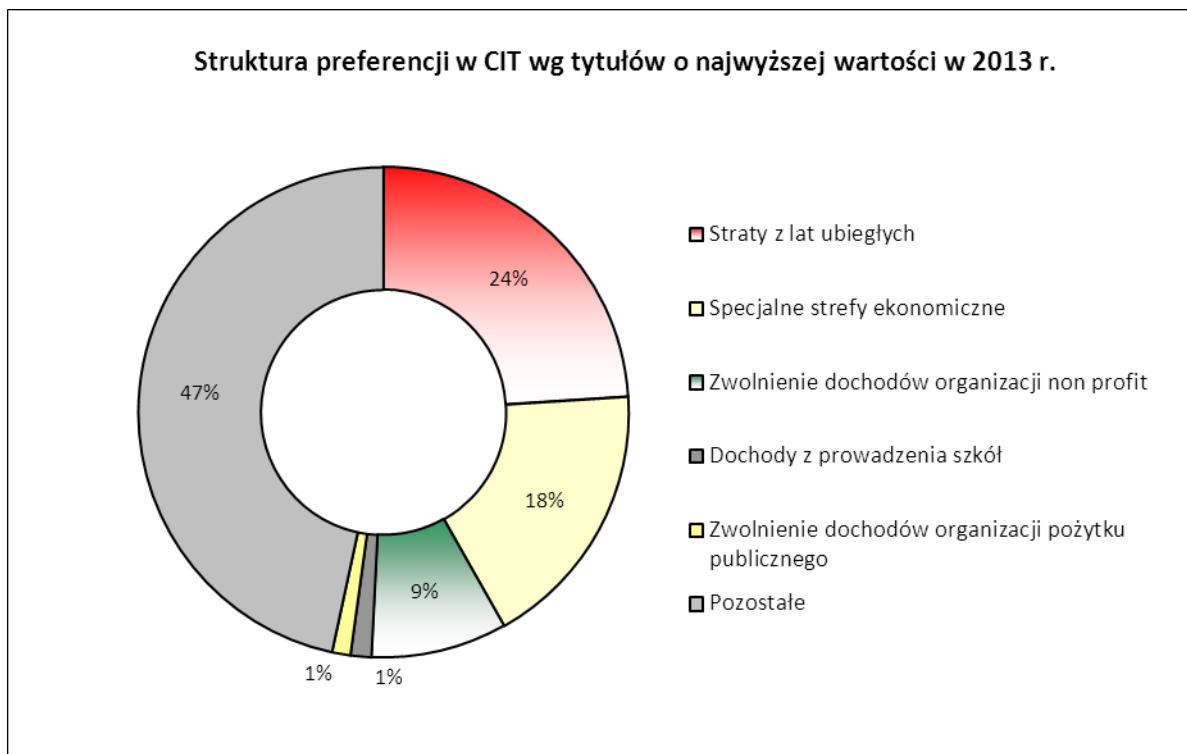
Preferencje o najwyższej wartości w CIT	Wartość preferencji (mln zł)	Struktura preferencji	Odsetek wpływów ²³	Odsetek PKB
1. Straty z lat ubiegłych	3 026	24,0%	10,30%	0,18%
2. Specjalne strefy ekonomiczne	2 250	17,8%	7,66%	0,14%
3. Zwolnienie dochodów organizacji non profit	1 133	9,0%	3,86%	0,07%
4. Zwolnienie dochodów z prowadzenia szkół	174	1,4%	0,59%	0,01%
5. Zwolnienie dochodów organizacji pożytku publicznego	153	1,2%	0,52%	0,01%
6. Pozostałe	5 884	46,6%	20,03%	0,36%
Razem	12 620	100,0%	42,96%	0,77%

Dominującą pozycją wśród preferencji funkcjonujących w podatku CIT jest możliwość odliczania strat z lat ubiegłych. W 2013 r. wartość tej preferencji wyniosła 3,0 mld zł, tj. 0,18% PKB, natomiast w 2012 r. było to odpowiednio 2,6 mld zł. W ujęciu r/r nastąpił zatem wzrost o 17,5%. Należy podkreślić, że od 2009 r. preferencja ta wykazywała tendencję wzrostu, największy wzrost (73,9%) miał miejsce w latach 2009/2010 (szczegółowa analiza strat z lat ubiegłych znajduje się w raporcie Preferencje podatkowe w Polsce nr 2 (2011)).

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

²³ W przypadku podatku dochodowego od osób prawnych zaprezentowano dane wg pełnych dochodów podatkowych tj. dochodów budżetu państwa i udziałów jednostek samorządów terytorialnych w ww. podatku.

preferencji o 0,7 mld zł. W 2012 r. zwolnienie dla SSE wynosiło 1,6 mld zł obecnie jest to odpowiednio 2,3 mld zł. Należy także wymienić zwolnienia dla organizacji non profit, organizacji pożytku publicznego oraz zwolnienia z tytułu prowadzenia szkół. W sumie preferencje z tego tytułu wyniosły około 1,5 mld zł.



Straty z lat ubiegłych stanowią 24% wszystkich preferencji funkcjonujących w podatku CIT, 18% przypada na zwolnienia dla przedsiębiorców prowadzących działalność w specjalnych strefach ekonomicznych, natomiast 9% - na zwolnienia dla organizacji non profit. Wśród preferencji o znacznej wartości znalazło się także zwolnienie dla szkół (1%) i organizacji pożytku publicznego (1%).

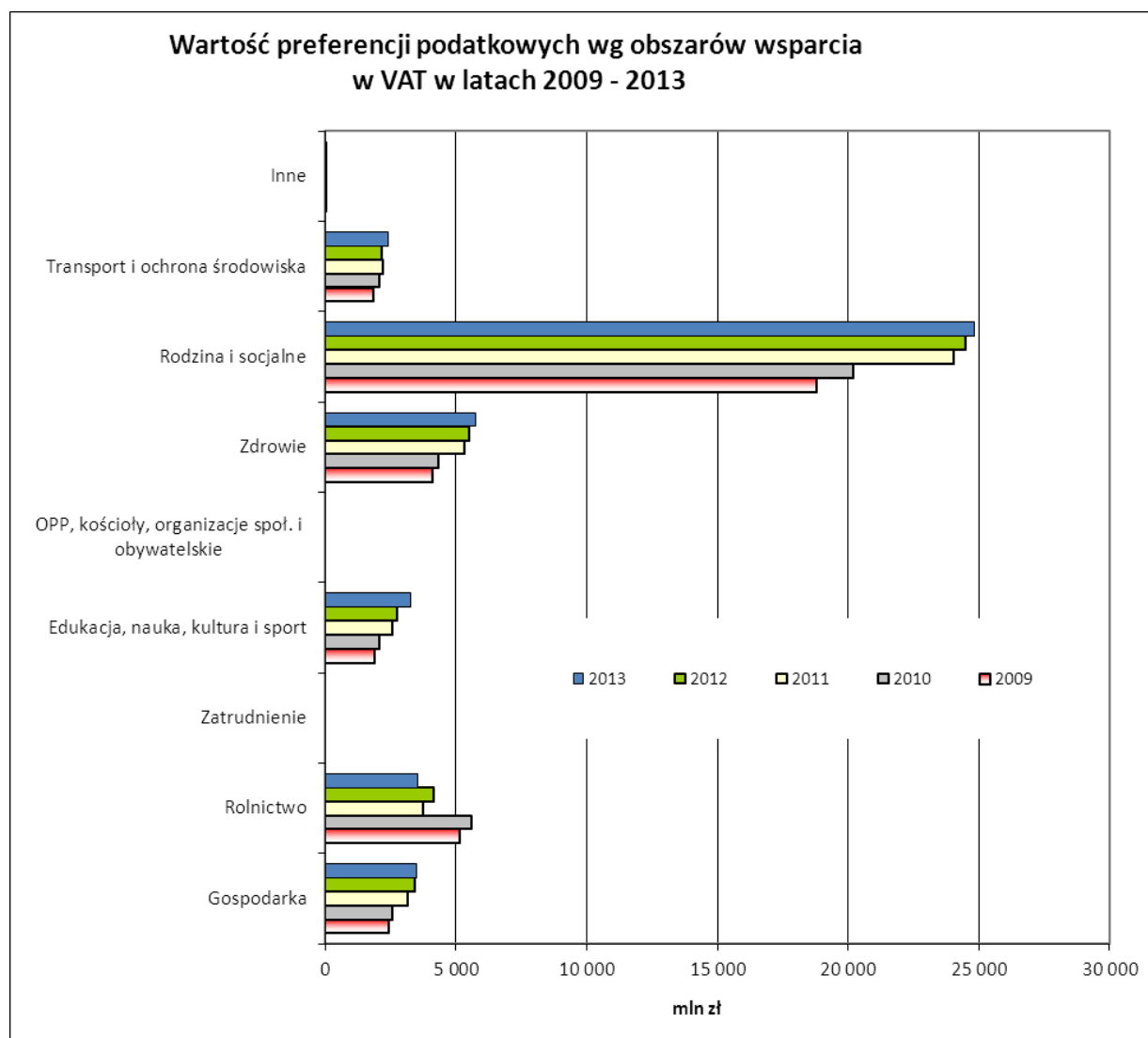
2. PODATKI KONSUMPCYJNE

Globalnie preferencje podatkowe funkcjonujące w podatkach konsumpcyjnych wyniosły w 2013 r. 44,9 mld zł (2,8% PKB). Preferencje występujące w podatku od towarów i usług stanowią 96,5% tej wartości, pozostała część funkcjonuje w podatku akcyzowym.

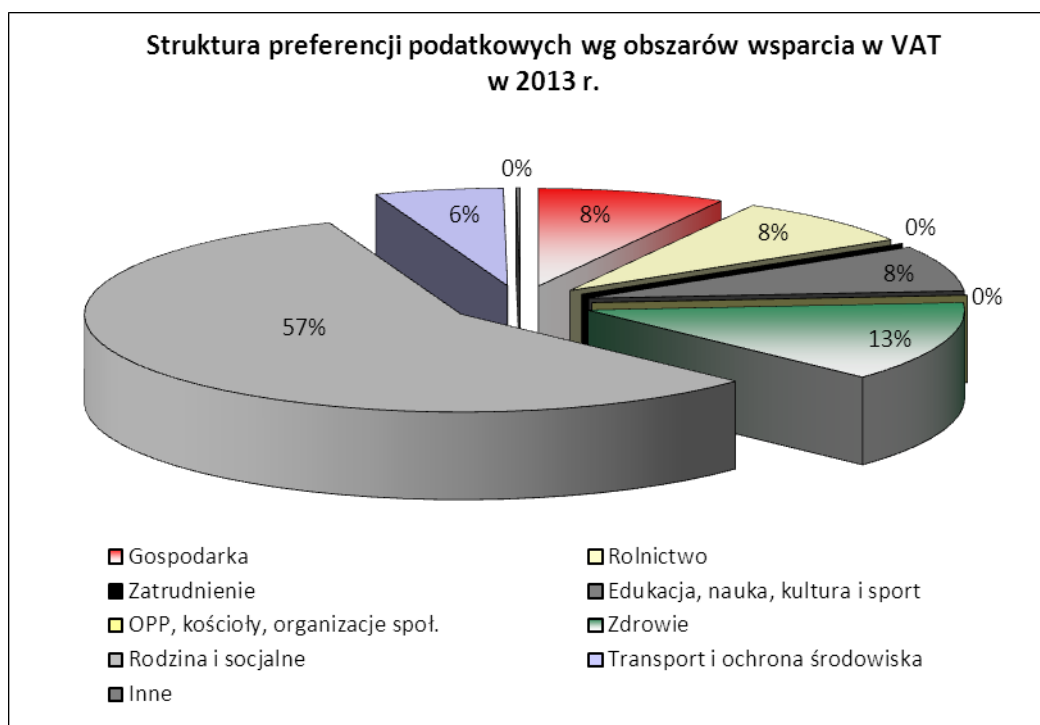
W 2013 r. wpływy z VAT wyniosły 113,4 mld zł i były niższe niż w 2012 r. o 5,5%. W warunkach porównywalnych, tzn. biorąc pod uwagę zmianę zasad księgowania zwrotów VAT, dochody w 2013 r. byłyby niższe o 3,6%, tj. 4,3 mld zł r/r. Na wielkość wpływów z podatku VAT negatywnie oddziaływał zaobserwowany w 2013 r. spadek inwestycji publicznych, które stanowią istotny element bazy podatku VAT. W 2013 r. nominalny poziom inwestycji publicznych spadł o 10,9% w ujęciu rocznym. W trakcie 2013 r. odnotowano również niekorzystne z punktu widzenia dochodów z VAT zmiany w strukturze obrotu wg stawek VAT. Zmniejszyła się wartość spożycia produktów i usług

opodatkowanych podstawową 23% stawką przy równoczesnym wzroście obrotu opodatkowanego stawkami obniżonymi.

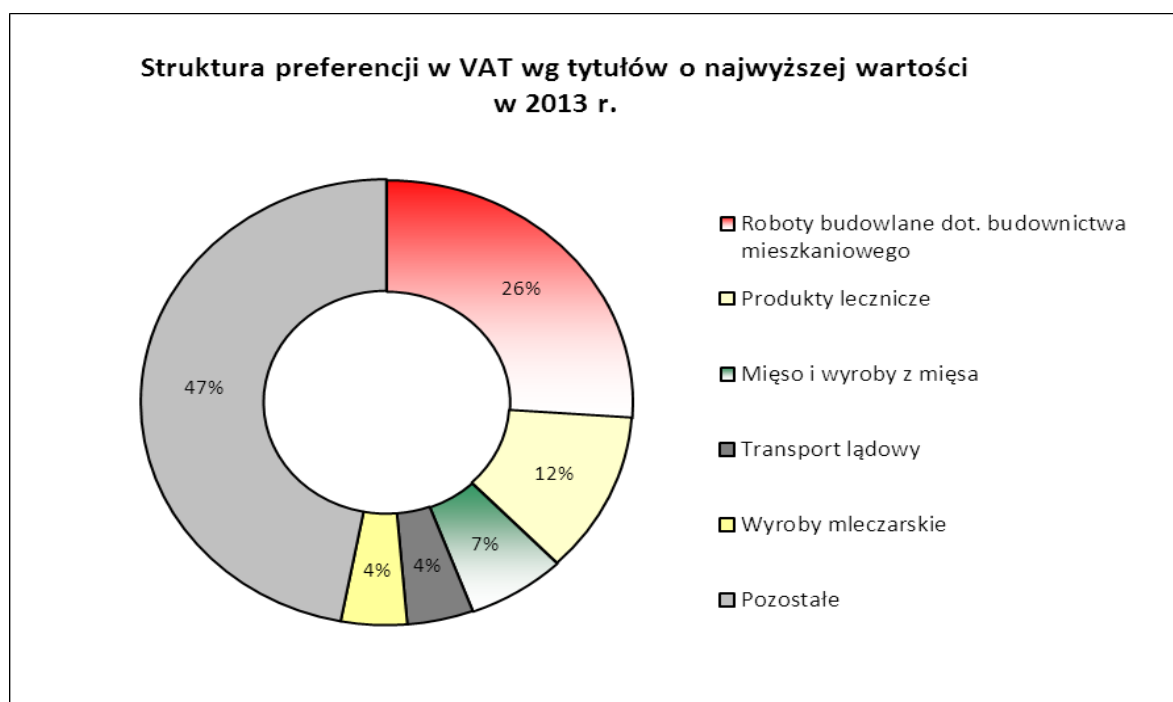
Łączną wartość preferencji w podatku od towarów i usług w 2013 r. szacuje się na 43,4 mld zł (2,7% PKB), wartość preferencji VAT w stosunku do 2012 r. wzrosła o 0,9 mld zł.



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 24,9 mld zł i stanowi 57% strumienia wsparcia występującego w podatku VAT. Podstawowe produkty żywnościowe (np. pieczywo, produkty mleczarskie i tłuszcze itp.) są opodatkowane od 2011 r. 5% stawką VAT.



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 5,7 mld zł, co stanowiło 13% 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 - 8%.



Z analizy danych wynika, że pięć preferencji o najwyższej wartości stanowi 53% wszystkich preferencji występujących w podatku VAT w 2013 r. Obniżona 8% stawka VAT na roboty budowlane dotyczące budownictwa mieszkaniowego ograniczyła wpływy do budżetu państwa o kwotę 11,3 mld zł, co stanowi ok. 0,7% PKB. Kolejną preferencją o znacznej wartości są produkty lecznicze, których wartość oszacowano na 5,1 mld zł (0,3% PKB).

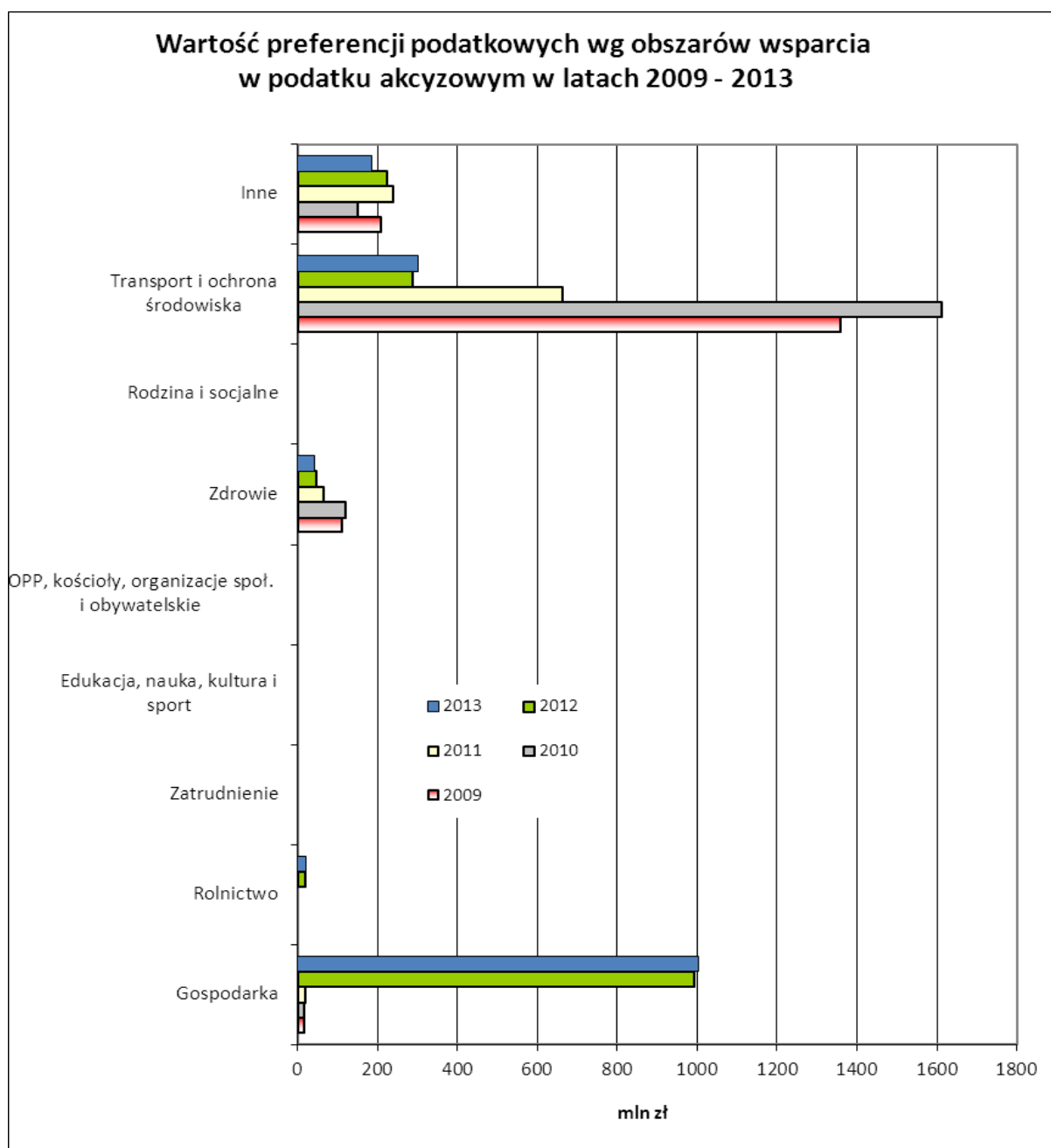
Preferencje o najwyższej wartości w VAT	Wartość preferencji (mln zł)	Struktura preferencji	Odsetek wpływów	Odsetek PKB
1. Roboty budowlane dot. budownictwa mieszkaniowego	11 320	26,1%	9,98%	0,69%
2. Produkty lecznicze	5 079	11,7%	4,49%	0,30%
3. Mięso i wyroby z mięsa	2 817	6,5%	2,48%	0,17%
4. Transport lądowy	1 892	4,4%	1,67%	0,12%
5. Wyroby mleczarskie	1 882	4,3%	1,66%	0,12%
6. Pozostałe	20 397	47,0%	17,98%	1,25%
Razem	43 387	100,0%	38,26%	2,65%

Wartość utraconych przez budżet państwa wpływów z tytułu funkcjonowania w 2013 r. preferencji podatkowych – obniżonych, preferencyjnych stawek w podatku VAT wynosi 38,3% dochodów budżetu państwa z tego podatku. Pięć preferencji o najwyższej wartości obniżyło w sumie dochody budżetu państwa o 23,0 mld zł.

Dochody budżetu państwa z tytułu podatku akcyzowego w 2013 r. wyniosły 60,7 mld zł i były wyższe od dochodów wykonanych w 2012 r. o 0,3%.

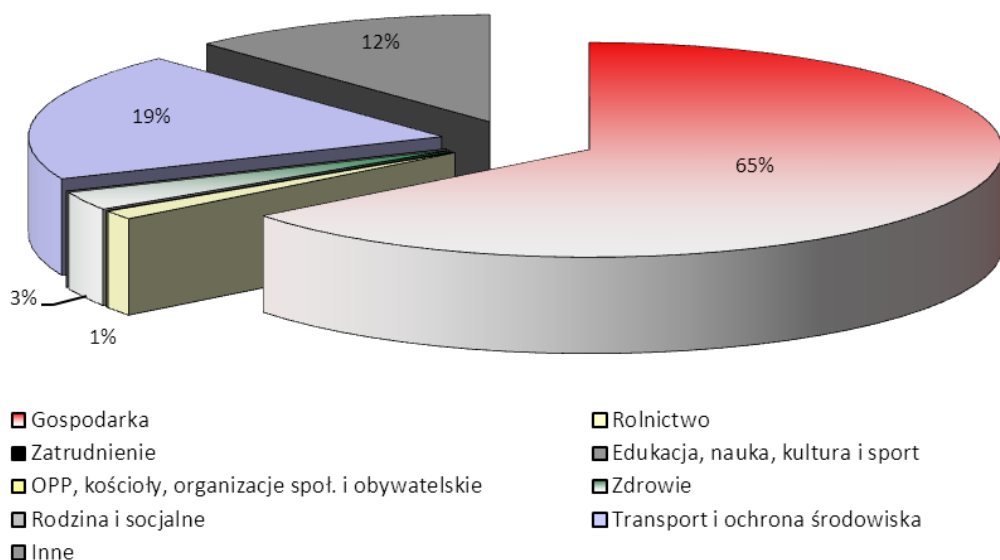
W podatku akcyzowym wartość preferencji podatkowych w 2013 r. wyniosła 1,6 mld zł (0,1% PKB). W stosunku do 2012 r. wartość preferencji nie uległa zmianie. Należy jednak zauważyć, że 2013 r. pojawiły się nowe preferencje dotycząc wyrobów gazowych, których wartość nie jest znana. Z kolei wartość preferencji dotycząca wyrobów węglowych jest przyjęta do celów analitycznych z 2012 r.²⁴

²⁴ 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.



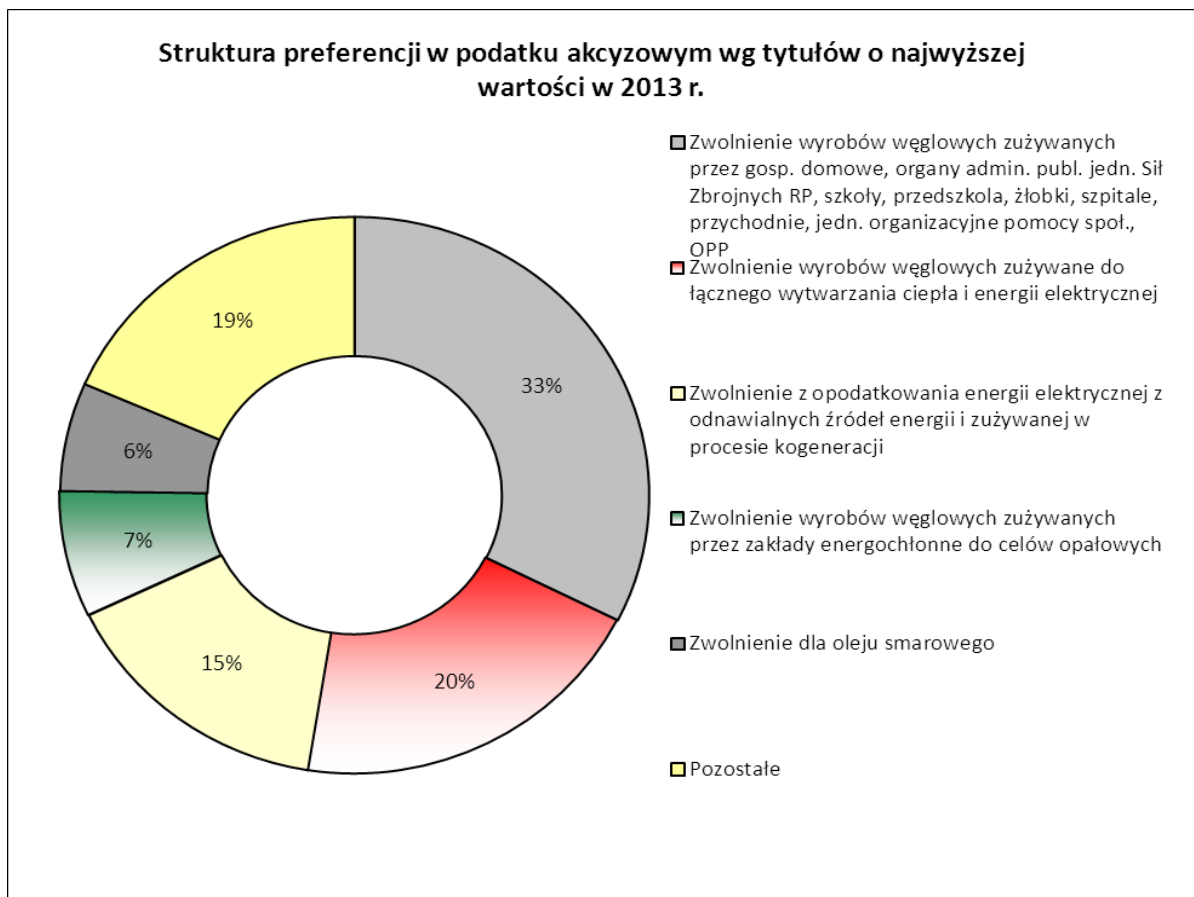
W 2013 r. głównym obszarem wsparcia nadal jest gospodarka - preferencje występujące w tym obszarze wynoszą 1,0 mld zł i stanowią 65% wszystkich preferencji funkcjonujących w podatku akcyzowym. Kolejny obszar to transport i ochrona środowiska - 0,3 mld zł (19%). Dominującą pozycją w tym obszarze jest zwolnienie z opodatkowania energii elektrycznej z odnawialnych źródeł energii i zużywanej w procesie kogeneracji.

**Struktura preferencji podatkowych wg obszarów wsparcia
w podatku akcyzowym w 2013 r.**



Preferencje o najwyższej wartości w podatku akcyzowym	Wartość preferencji (mln zł)	Struktura preferencji	Odsetek wpływów	Odsetek PKB
1. Zwolnienie wyrobów węglowych zużywanych przez gosp. domowe, organy admin. publ. jedn. Sił Zbrojnych RP, szkoły, przedszkola, żłobki, szpitale, przychodnie, jedn. organizacyjne pomocy społ., OPP	504	32,5%	0,83%	0,03%
2. Zwolnienie wyrobów węglowych zużywane do łącznego wytwarzania ciepła i energii elektrycznej	313	20,0%	0,52%	0,02%
3. Zwolnienie z opodatkowania energii elektrycznej z odnawialnych źródeł energii i zużywanej w procesie kogeneracji	239	15,4%	0,39%	0,01%
4. Zwolnienie wyrobów węglowych zużywanych przez zakłady energochłonne do celów opałowych	114	7,3%	0,19%	0,01%
5. Zwolnienie dla oleju smarowego	98	6,3%	0,16%	0,01%
6. Pozostałe	287	18,5%	0,47%	0,02%
Razem	1 555	100,0%	2,56%	0,10%

Z analizy preferencji w podatku akcyzowym wynika, że pięć pozycji o najwyższej wartości stanowi 81,5% wszystkich preferencji. Z tej grupy 32,5% stanowią preferencje dotyczące zwolnienia wyrobów węglowych zużywanych przez gospodarstwa domowe, organy administracji publicznej, jednostki Sił Zbrojnych Rzeczypospolitej Polskiej, szkoły, przedszkola i inne podmioty systemu oświaty, żłobki i kluby dziecięce, szpitale, przychodnie i inne podmioty lecznicze, jednostki organizacyjne pomocy społecznej, organizacje pożytku publicznego.

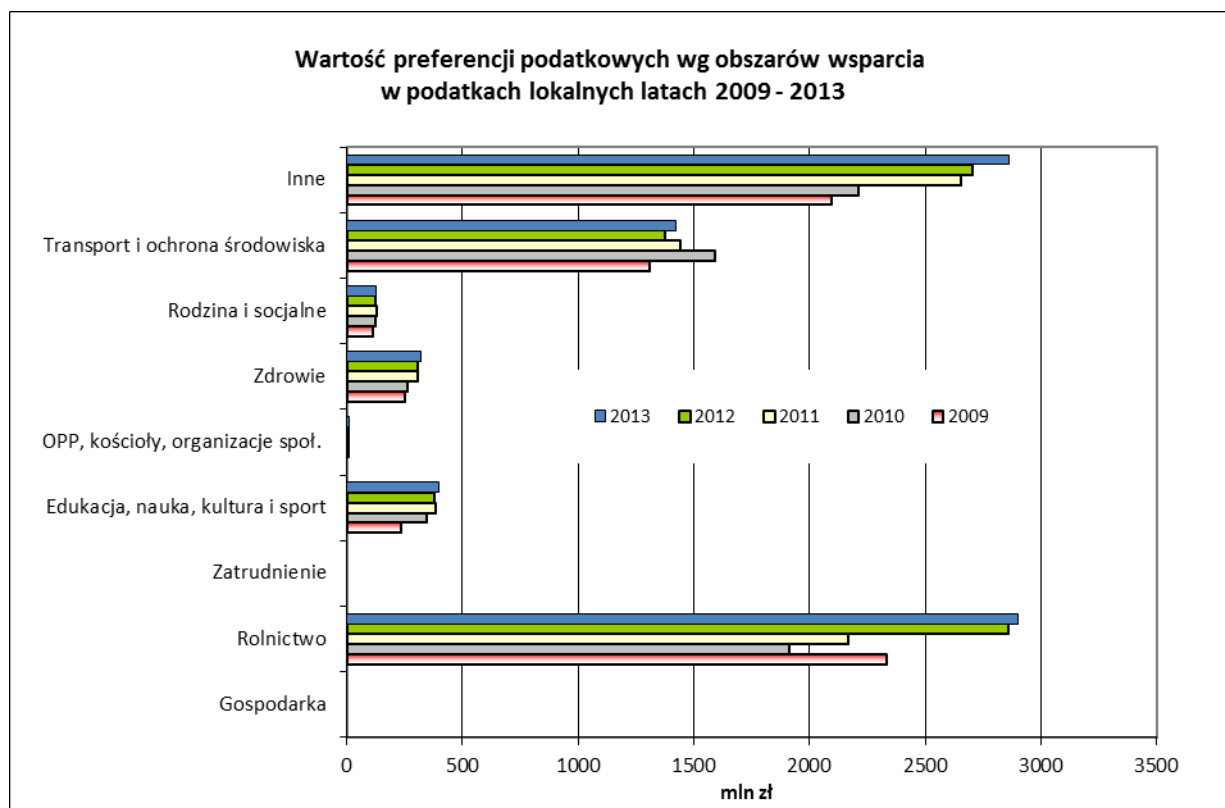


3. PODATKI LOKALNE

Na wstępie należy podkreślić, że podatki lokalne stanowią dochody jednostek samorządu terytorialnego. Globalna wartość preferencji występujących w tych podatkach wyniosła w 2013 r. 8,0 mld zł, co stanowi, podobnie jak w poprzednich latach 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 2,9 mld zł (tj. 0,18% PKB) w przypadku rolnictwa i 1,4 mld zł (tj. 0,09% PKB) w transporcie i ochronie środowiska.

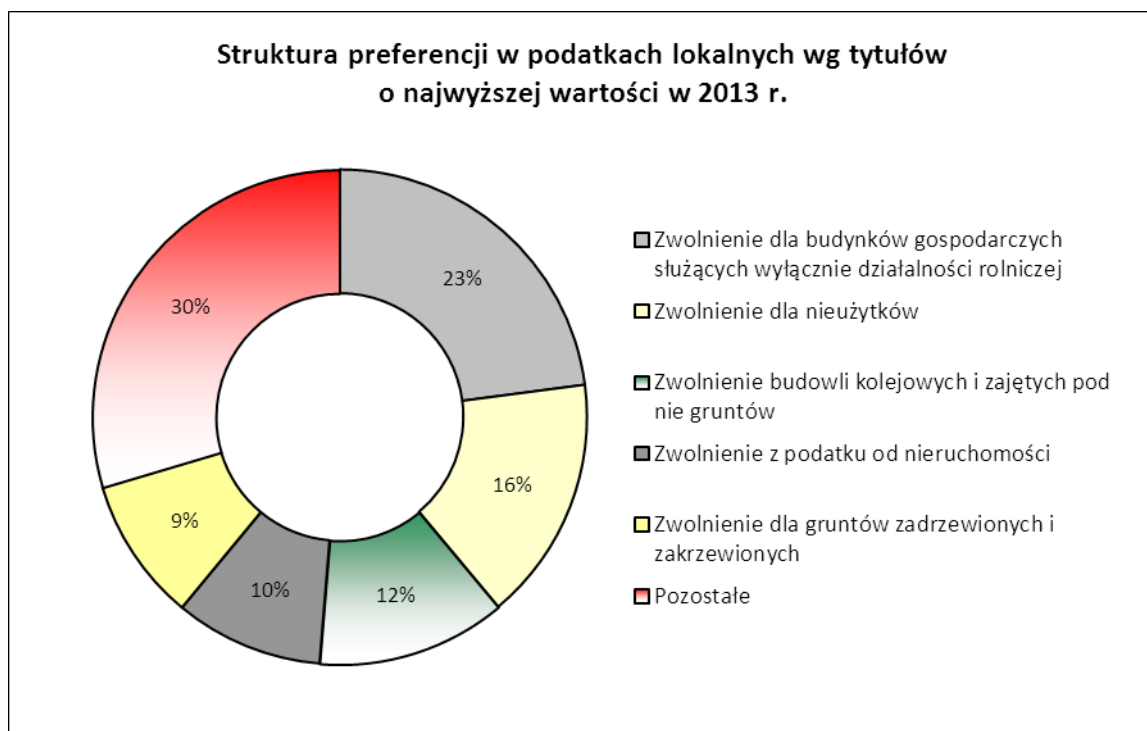
Obszary wsparcia	Podatki lokalne (mln zł)
Gospodarka	-
Rolnictwo	2 901 (0,18% PKB)
Zatrudnienie	-
Edukacja, nauka, kultura, sport	398 (0,02% PKB)
OPP, kościoły, organizacje społeczne i obywatelskie	10 (0,00% PKB)
Zdrowie	322 (0,02% PKB)
Rodzina i socjalne	129 (0,01% PKB)
Transport i ochrona środowiska	1 421 (0,09% PKB)
Inne	2 861 (0,17% PKB)
Razem	8 042 (0,49% PKB)

W stosunku do 2012 r. preferencje występujące w podatkach lokalnych w 2013 r. wzrosły o 0,3 mld zł. Z analizy danych wynika, że w obecnym okresie sprawozdawczym nie wystąpił tak znaczny wzrost preferencji w obszarze rolnictwa, z którym mieliśmy do czynienia w 2012 r.



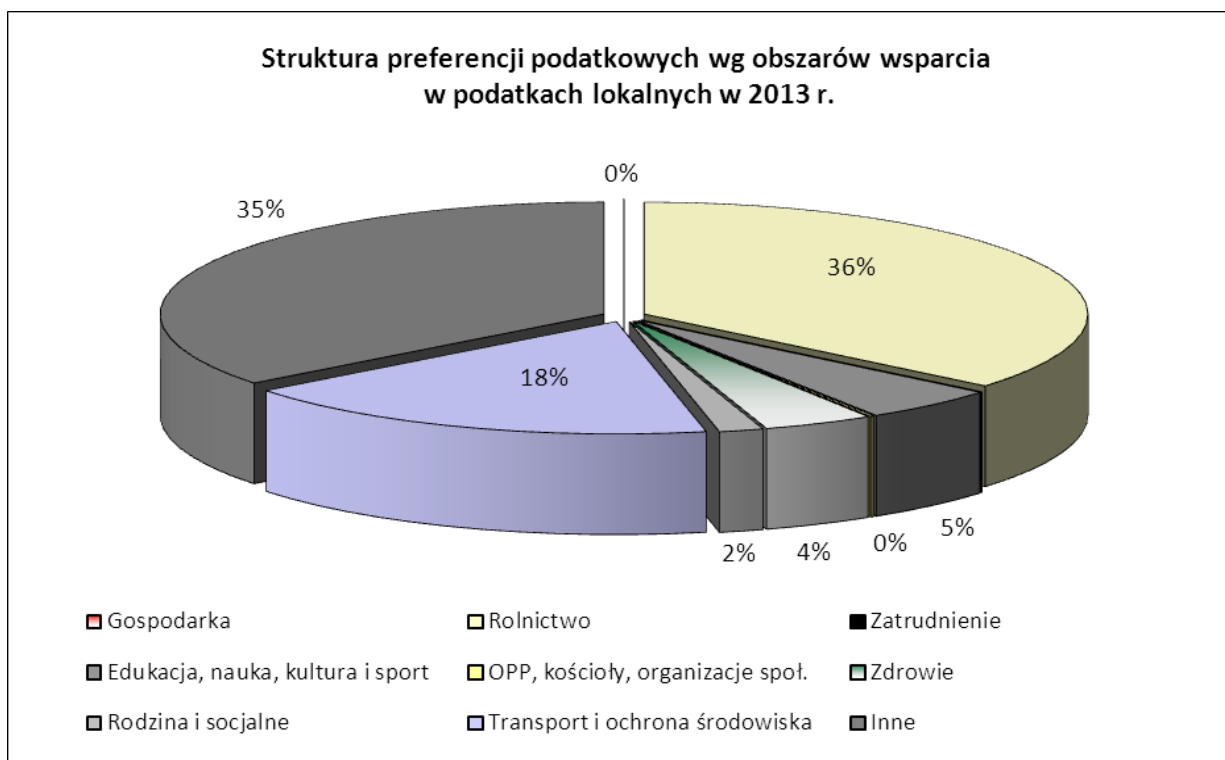
W podatkach lokalnych najbardziej znaczące kwoty preferencji podatkowych wystąpiły w podatku od nieruchomości. Są to, podobnie jak w ubiegłym okresie sprawozdawczym, zwolnienia dla budynków gospodarczych położonych na gruntach gospodarstw rolnych,

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 2013 r. 0,8 mld zł.



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	1 843	22,9%	0,11%
2. Zwolnienie dla nieużytków	1 287	16,0%	0,08%
3. Zwolnienie budowli kolejowych i zajętych pod nie gruntów	995	12,4%	0,06%
4. Zwolnienia z podatku od nieruchomości uchwalane przez rady gmin	780	9,7%	0,05%
5. Zwolnienie dla gruntów zadrzewionych i zakrzewionych	756	9,4%	0,04%
6. Pozostałe	2 380	29,6%	0,15%
Razem	8 041	100,0%	0,49%

Z analizy struktury preferencji w podatkach lokalnych wynika, że 70,4% preferencji stanowi pięć zwolnień o najwyższej wartości.



Dominującym obszarem wsparcia w podatkach lokalnych jest rolnictwo, które stanowi 36% całkowitej wartości preferencji, kolejna grupa to transport i ochrona środowiska (18%)

V. Efektywność wybranych rozwiązań podatkowych

1. ODLICZENIA WYDATKÓW REHABILITACYJNYCH W PODATKU DOCHODOWYM OD OSÓB FIZYCZNYCH

Istota i cel preferencji podatkowej

Na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych²⁵ istnieje możliwość dokonania odliczenia od dochodu wydatków na cele rehabilitacyjne oraz wydatków związanych z ułatwieniem wykonywania czynności życiowych, poniesionych w roku podatkowym przez podatnika będącego osobą niepełnosprawną lub podatnika, na którego utrzymaniu są osoby niepełnosprawne.

²⁵ art. 26 ust. 1 pkt 6, art. 26 ust. 7a-7g oraz ust. 13a ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2012 r. poz. 361, z późn. zm.).

Podatnicy opłacający ryczałt od przychodów ewidencjonowanych, zgodnie z przepisami ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne²⁶, mogą odliczyć wydatki na cele rehabilitacyjne od przychodu, pod warunkiem, że nie zostały one odliczone od dochodu na podstawie przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Możliwość odliczania od dochodu (przychodu) wydatków na cele rehabilitacyjne funkcjonuje od początku obowiązywania wymienionych wyżej ustaw. Katalog wydatków na cele rehabilitacyjne – pierwotnie umieszczony w rozporządzeniu wykonawczym do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych – w zasadzie nie uległ zmianie.

Celem, który przyświecał ustawodawcy przy wprowadzaniu tego odliczenia było wsparcie osób niepełnosprawnych lub mających na utrzymaniu takie osoby. Zapewnienie szerokiego katalogu wydatków podlegających odliczeniu związane jest z ponoszeniem przez te osoby większych kosztów ukierunkowanych na przywrócenie pełnej lub możliwej do osiągnięcia sprawności fizycznej i psychicznej, zdolności do pracy i zarobkowania oraz zdolności do brania czynnego udziału w życiu społecznym.

Do wydatków podlegających odliczeniu zalicza się wydatki poniesione na:

- adaptację i wyposażenie mieszkań oraz budynków mieszkalnych stosownie do potrzeb wynikających z niepełnosprawności;
- przystosowanie pojazdów mechanicznych do potrzeb wynikających z niepełnosprawności;
- zakup i naprawę indywidualnego sprzętu, urządzeń i narzędzi technicznych niezbędnych w rehabilitacji oraz ułatwiających wykonywanie czynności życiowych, stosownie do potrzeb wynikających z niepełnosprawności, z wyjątkiem sprzętu gospodarstwa domowego;
- zakup wydawnictw i materiałów (pomocy) szkoleniowych, stosownie do potrzeb wynikających z niepełnosprawności;
- odpłatność za pobyt na turnusie rehabilitacyjnym;
- odpłatność za pobyt na leczeniu w zakładzie leczenia uzdrowiskowego, za pobyt w zakładzie rehabilitacji leczniczej, zakładach opiekuńczo-leczniczych i pielęgnacyjno-opiekuńczych oraz odpłatność za zabiegi rehabilitacyjne;
- opłacenie przewodników osób niewidomych I²⁷ lub II²⁸ grupy inwalidztwa oraz osób z niepełnosprawnością narządu ruchu zaliczonych do I grupy inwalidztwa, w kwocie nieprzekraczającej w roku podatkowym 2 280 zł;
- utrzymanie przez osoby niewidome i niedowidzące zaliczone do I lub II grupy inwalidztwa oraz osoby z niepełnosprawnością narządu ruchu zaliczone do I grupy

²⁶ art. 11 ustawy z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz. U. z 1998 r., Nr 144, poz. 930, z późn. zm.).

²⁷ Ilekroć jest mowa o osobach zaliczonych do I grupy inwalidztwa, należy przez to rozumieć odpowiednio osoby, w stosunku do których, na podstawie odrębnych przepisów, orzeczono: całkowitą niezdolność do pracy oraz niezdolność do samodzielnej egzystencji albo znaczny stopień niepełnosprawności.

²⁸ Ilekroć jest mowa o osobach zaliczonych do II grupy inwalidztwa, należy przez to rozumieć odpowiednio osoby, w stosunku do których, na podstawie odrębnych przepisów, orzeczono: całkowitą niezdolność do pracy albo umiarkowany stopień niepełnosprawności.

inwalidztwa psa asystującego, o którym mowa w ustawie o rehabilitacji zawodowej, w kwocie nieprzekraczającej w roku podatkowym 2 280 zł;

- opiekę pielęgniarską w domu nad osobą niepełnosprawną w okresie przewlekłej choroby uniemożliwiającej poruszanie się oraz usługi opiekuńcze świadczone dla osób niepełnosprawnych zaliczonych do I grupy inwalidztwa;
- opłacenie tłumacza języka migowego;
- kolonie i obozy dla dzieci i młodzieży niepełnosprawnej oraz dzieci osób niepełnosprawnych, które nie ukończyły 25 roku życia;
- leki - w wysokości stanowiącej różnicę pomiędzy faktycznie poniesionymi wydatkami w danym miesiącu, a kwotą 100 zł, jeśli lekarz specjalista stwierdzi, że osoba niepełnosprawna powinna stosować określone leki (stale lub czasowo);
- odpłatny, konieczny przewóz na niezbędne zabiegi leczniczo-rehabilitacyjne:
 - a) osoby niepełnosprawnej - karetką transportu sanitarnego,
 - b) osoby niepełnosprawnej, zaliczonej do I lub II grupy inwalidztwa, oraz dzieci niepełnosprawnych do lat 16 - również innymi środkami transportu niż karetką transportu sanitarnego;
- używanie samochodu osobowego, stanowiącego własność (współwłasność) osoby niepełnosprawnej zaliczonej do I lub II grupy inwalidztwa lub podatnika mającego na utrzymaniu osobę niepełnosprawną zaliczoną do I lub II grupy inwalidztwa albo dzieci niepełnosprawne, które nie ukończyły 16 roku życia, dla potrzeb związanych z koniecznym przewozem na niezbędne zabiegi leczniczo-rehabilitacyjne - w wysokości nieprzekraczającej w roku podatkowym kwoty 2 280 zł;
- odpłatne przejazdy środkami transportu publicznego związane z pobytem:
 - a) na turnusie rehabilitacyjnym,
 - b) w zakładach lecznictwa uzdrowiskowego, zakładzie rehabilitacji leczniczej, zakładach opiekuńczo-leczniczych i pielęgnacyjno-opiekuńczych,
 - c) na koloniach i obozach dla dzieci i młodzieży niepełnosprawnej oraz dzieci osób niepełnosprawnych, które nie ukończyły 25 roku życia.

Odliczeniu podlegają wydatki, które nie zostały sfinansowane (dofinansowane) ze środków zakładowego funduszu rehabilitacji osób niepełnosprawnych, zakładowego funduszu aktywności, Państwowego Funduszu Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych lub ze środków Narodowego Funduszu Zdrowia, zakładowego funduszu świadczeń socjalnych albo nie zostały zwrócone podatnikowi w jakiejkolwiek formie. W przypadku gdy wydatki były częściowo sfinansowane (dofinansowane) z tych funduszy (środków), odliczeniu podlega różnica pomiędzy poniesionymi wydatkami, a kwotą sfinansowaną (dofinansowaną) z tych funduszy (środków) lub zwróconą w jakiejkolwiek formie. Ponadto przedmiotowe wydatki podlegają odliczeniu od dochodu, jeżeli nie zostały zaliczone do kosztów uzyskania przychodów lub nie zostały odliczone od przychodu na podstawie ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym albo nie zostały zwrócone podatnikowi w jakiejkolwiek formie.

Warunkiem odliczenia ww. wydatków jest posiadanie przez osobę, której dotyczy wydatek, dokumentów stwierdzających ich poniesienie oraz jednego z niżej wymienionych orzeczeń:

- orzeczenia o zakwalifikowaniu przez organy orzekające do jednego z trzech stopni niepełnosprawności, określonych w odrębnych przepisach,
- decyzji przyznającej rentę z tytułu całkowitej lub częściowej niezdolności do pracy, rentę szkoleniową albo rentę socjalną,
- orzeczenia o niepełnosprawności osoby, która nie ukończyła 16 roku życia, wydanego na podstawie odrębnych przepisów,
- orzeczenia o niepełnosprawności, wydanego przez właściwy organ na podstawie odrębnych przepisów obowiązujących do dnia 31 sierpnia 1997 r.

W przypadku wydatków ograniczonych limitem (np. używanie samochodu osobowego, opłacenie przewodnika osoby niewidomej zaliczonej do I lub II grupy inwalidztwa) nie jest wymagane posiadanie dokumentów stwierdzających ich wysokość. Jednakże na żądanie organów podatkowych lub organów kontroli skarbowej podatnik jest obowiązany przedstawić dowody niezbędne do ustalenia prawa do odliczenia, w szczególności:

- wskazać z imienia i nazwiska osoby, które opłacono w związku z pełnieniem przez nie funkcji przewodnika,
- okazać certyfikat potwierdzający status psa asystującego,
- okazać dokument potwierdzający zlecenie i odbycie niezbędnych zabiegów leczniczo-rehabilitacyjnych.

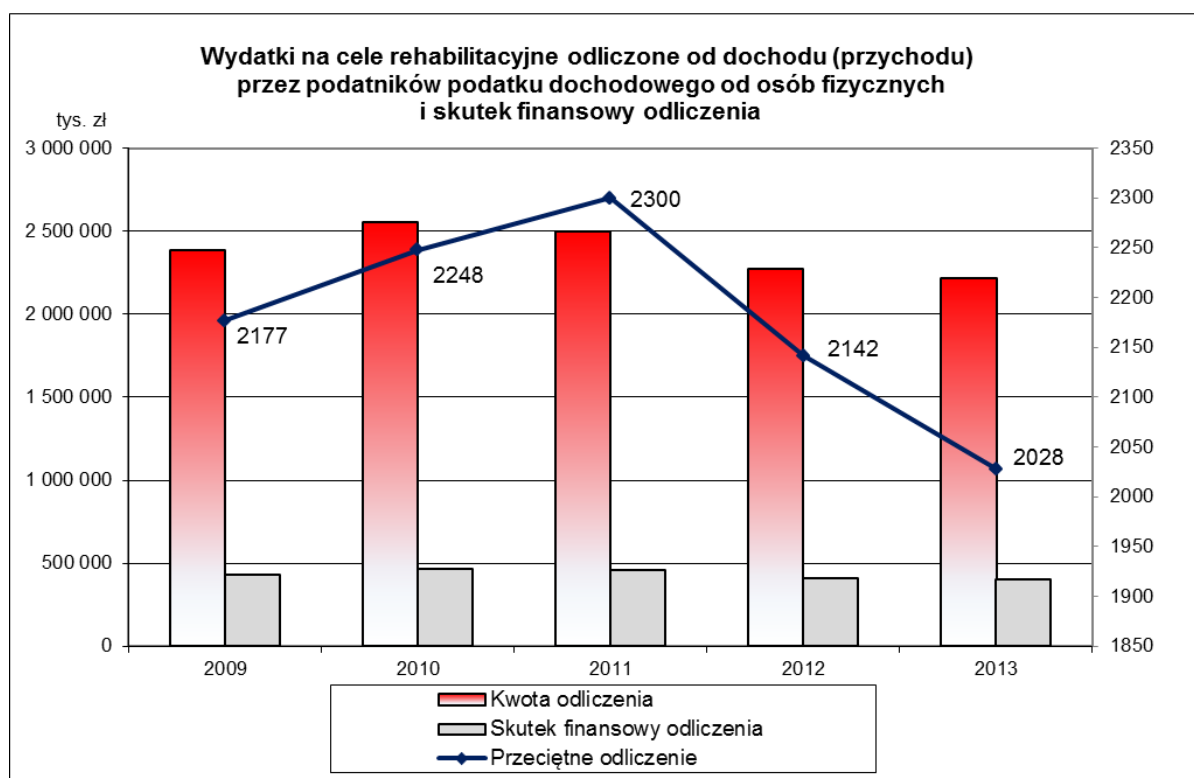
Odliczeń z tytułu wydatków poniesionych na cele rehabilitacyjne oraz wydatków związanych z ułatwieniem wykonywania czynności życiowych mogą dokonywać również podatnicy, na których utrzymaniu pozostają następujące osoby niepełnosprawne: współmałżonek, dzieci własne i przysposobione, dzieci obce przyjęte na wychowanie, pasierbowie, rodzice, rodzice współmałżonka, rodzeństwo, ojczym, macocha, zięciowie i synowie - jeżeli w roku podatkowym dochody tych osób niepełnosprawnych nie przekraczają kwoty 9 120 zł.

Koszt preferencji

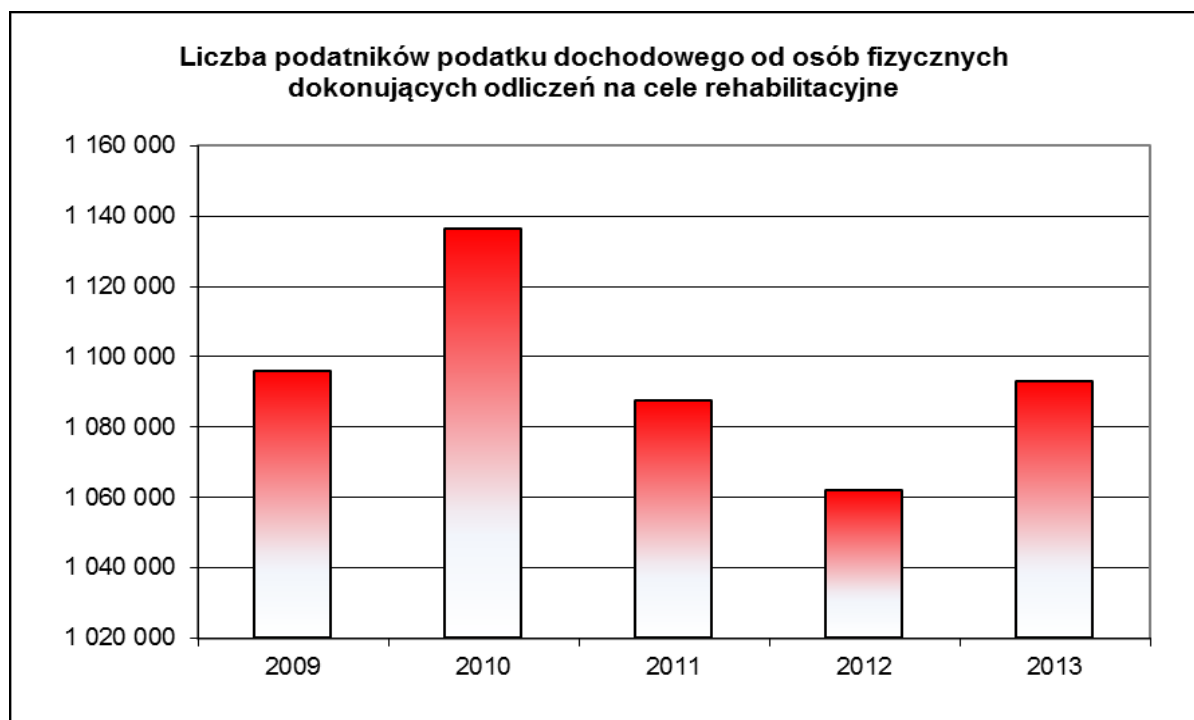
Łączna kwota odliczeń od dochodu (przychodu) wydatków rehabilitacyjnych dokonana przez podatników uzyskujących dochody opodatkowane przy zastosowaniu skali podatkowej oraz podatników uzyskujących przychody opodatkowane w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych wyniosła za 2009 r. – 2 386 mln zł, za 2010 r. – 2 555 mln zł, za 2011 r. – 2 500 mln zł, za 2012 r. – 2 275 mln zł i za 2013 r. – 2 216 mln zł.

Efektom odliczenia od dochodu (przychodu) wydatków rehabilitacyjnych było zmniejszenie kwot należnego podatku dochodowego tej grupy podatników za 2009 r. – 432 mln zł, za 2010 r. – 466 mln zł, za 2011 r. – 460 mln zł, za 2012 r. – 412 mln zł, i za 2013 r. – 402 mln zł.

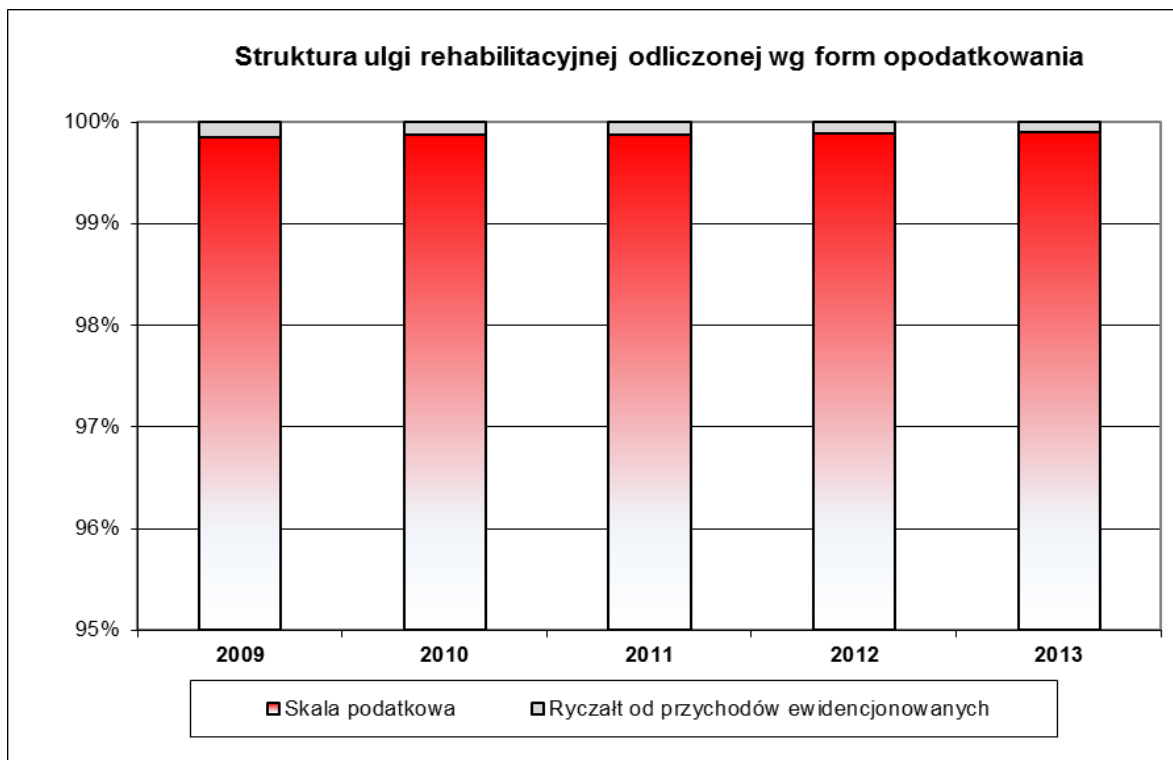
Przeciętna kwota odliczenia z tytułu ulgi na cele rehabilitacyjne wyniosła w 2009 r. – 2 177 zł, w 2010 r. – 2 248 zł, w 2011 r. – 2 300 zł, w 2012 r. – 2 142 zł i w 2013 r. – 2 028 zł.



Z możliwości odliczenia od dochodu (przychodu) wydatków rehabilitacyjnych skorzystało w rozliczeniu za 2009 r. – 1 096 tys. podatników, za 2010 r. – 1 136 tys. podatników, za 2011 r. – 1 087 tys. podatników, za 2012 r. – 1 062 tys. podatników, za 2013 r. – 1 093 tys. podatników.



Ulga rehabilitacyjna skierowana jest zarówno do podatników podatku dochodowego od osób fizycznych, których dochody opodatkowane są przy zastosowaniu skali podatkowej, jak i podatników zryczałtowanego podatku dochodowego od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne. Odliczenia od dochodu (przychodu) wydatków na cele rehabilitacyjne dokonuje się w zeznaniach podatkowych PIT-36, PIT-37 lub PIT-28, do których dołączany jest formularz PIT/O (informacja o odliczeniach). Jak wynika z poniższego wykresu w latach 2009-2013 odliczenia wydatków na cele rehabilitacyjne przez podatników, których dochody opodatkowane są przy zastosowaniu skali podatkowej stanowiły ponad 99% łącznej kwoty odliczeń wydatków na cele rehabilitacyjne.



Podsumowanie

Osoby niepełnosprawne niezależnie od praw i ulg o charakterze powszechnym korzystają również ze szczególnych rozwiązań podatkowych. Jednym z elementów wsparcia pomocy państwa, realizowanym poprzez system podatkowy jest ulga rehabilitacyjna skierowana do podatników będących osobami niepełnosprawnymi lub podatników, na których utrzymaniu są osoby niepełnosprawne.

Ulga rehabilitacyjna cieszy się dużą popularnością wśród podatników. Corocznie korzysta z niej ponad 1 mln podatników, obniżając w ten sposób roczne dochody z podatku dochodowego od osób fizycznych o kwotę w granicach 400 mln zł. Na przestrzeni lat 2009 – 2013 przeciętne odliczenie z tytułu ulgi na cele rehabilitacyjne przypadające na podatnika utrzymuje się na stałym poziomie tj., około 2 tys. zł.

Mając na uwadze z jednej strony charakter preferencji podatkowej, a z drugiej koszty dotyczące dostosowania warunków życia osób niepełnosprawnych do potrzeb wynikających z

niepełnosprawności, które mają na celu ułatwienie wykonywania czynności życiowych przez te osoby, zasadne jest funkcjonowanie podatkowych form wsparcia, wpływających na obniżenie obciążeń podatkowych tej grupy podatników.

2. WPLYW GMIN NA STABILIZACJĘ OBCIĄŻENIA PODATKIEM ROLNYM

Unormowania prawne

Zgodnie z przepisami ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym²⁹ podatek rolny za rok podatkowy wynosi równowartość pieniężną 2,5 kwintala żyta za 1 ha przeliczeniowy gruntów gospodarstw rolnych, a w przypadku gruntów niestanowiących gospodarstwa rolnego równowartość 5 kwintali żyta za 1 ha fizyczny obliczone według średniej ceny skupu żyta za pierwsze 3 kwartały³⁰ roku poprzedzającego rok podatkowy. Średnia cena skupu żyta ustalana jest na podstawie komunikatu Prezesa GUS, ogłaszanego w Dzienniku Urzędowym Rzeczypospolitej Polskiej „Monitor Polski”, w terminie do dnia 20 października roku poprzedzającego rok podatkowy.

GUS ustala średnią cenę skupu żyta na podstawie informacji o ilości i wartości skupionych produktów rolnych, uzyskanych z miesięcznego "Meldunku o skupie podstawowych produktów rolnych" oraz półrocznego "Sprawozdania o skupie produktów rolnych" sporządzonego przez osoby prawne oraz jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, prowadzące skup produktów rolnych bezpośrednio od producentów rolnych, a także przez osoby fizyczne, jeżeli ogólna wartość skupionych przez nie produktów w okresie półrocza przekracza 10 tys. zł. Średnia cena skupu żyta jest ilorazem wartości i ilości skupionego żyta w danym okresie.

Rady gmin są uprawnione do obniżenia ceny skupu żyta przyjmowanej jako podstawa obliczania podatku rolnego na obszarze gminy. W przypadku nieskorzystania przez radę gminy z przysługującego jej uprawnienia wysokości podatku rolnego oblicza się na podstawie ceny skupu żyta ustalonej w komunikacie Prezesa GUS.

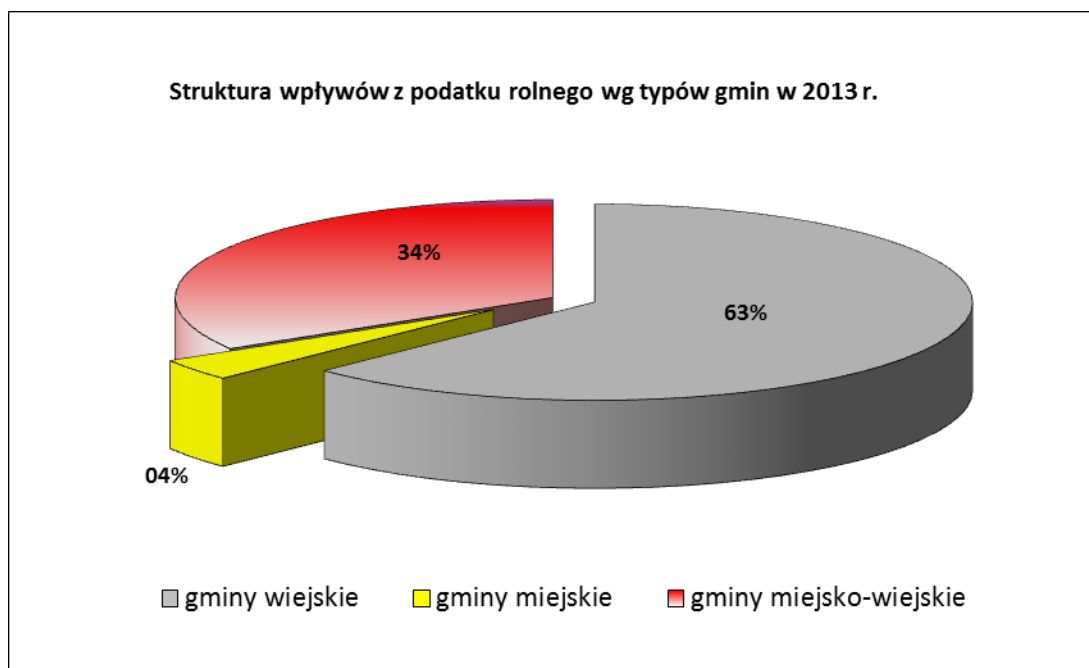
Znaczenie fiskalne podatku rolnego

Wpływy z podatku rolnego w 2013 r. wyniosły 1,67 mld zł, co stanowiło niecały promil PKB. Udział wpływów z podatku rolnego w dochodach własnych gmin wyniósł średnio 1,8%, z tym że w przypadku gmin wiejskich było to 7,5% dochodów własnych, zaś w przypadku miast na prawach powiatu jedynie 0,1% dochodów własnych. Głównym beneficjentem dochodów z podatku rolnego były gminy wiejskie, otrzymały one bowiem 62,7% wpływów ogółem z tego podatku. Do gmin miejsko-wiejskich trafiło 33,7% wpływów ogółem z podatku rolnego. Natomiast zaledwie 3,6% wpływów ogółem z podatku rolnego zasiliło

²⁹ Dz.U. z 2006 r. Nr 136, poz. 969 z późn. zm.

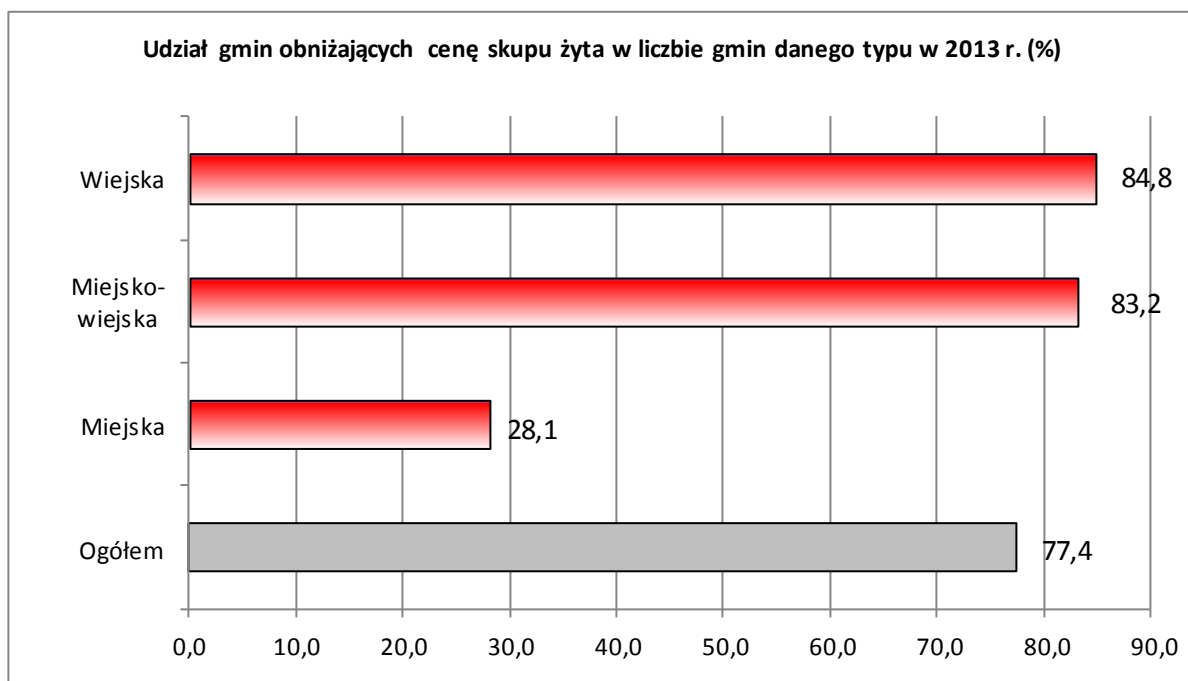
³⁰ Od 2014 r. do obliczenia wysokości podatku rolnego przyjmowana jest średnia cena skupu żyta za 11 kwartałów poprzedzających kwartał poprzedzający rok podatkowy.

budżety gmin miejskich (w tym w miastach na prawach powiatu było to 1,8% globalnej kwoty podatku rolnego).



Wysokość stawek podatku rolnego w 2013 r.

W 2013 r. średnia cena skupu żyta przyjęta do obliczania podatku rolnego wynosiła 75,86 zł za 1 q. Tym samym maksymalna stawka podatku dla gospodarstw rolnych stanowiąca równowartość pieniężną 2,5 q żyta wynosiła 189,65 zł za 1 ha przeliczeniowy powierzchni, natomiast maksymalna stawka podatku rolnego dla gruntów nietworzących gospodarstwa rolnego stanowiąca równowartość pieniężną 5 q żyta wynosiła 379,30 zł za 1 ha fizyczny powierzchni.



Z 2 479 gmin ponad 77% gmin zdecydowało się obniżyć średnią cenę skupu żyta w 2013 r. Wśród 1 919 gmin, które zastosowały obniżoną cenę żyta były 1 332 gminy wiejskie, 501 gmin miejsko-wiejskich i 86 gmin miejskich.

W wyniku stosowanych przez gminy obniżek średnia cena skupu żyta stosowana do obliczania podatku rolnego w 2013 r. wyniosła 57,40 zł, czyli była niższa o 18,46 zł od średniej ceny skupu żyta ustalonej przez GUS. Oznacza to, że średnia stawka podatku rolnego dla gospodarstw rolnych wynosiła 143,50 zł za 1 ha przeliczeniowy powierzchni, natomiast średnia stawka dla gruntów niestanowiących gospodarstwa rolnego 287 zł, co stanowiło blisko 76% stawek maksymalnych tego podatku.

W gminach miejskich średnia cena skupu żyta kształtowała się na relatywnie najwyższym poziomie i wynosiła 68,64 zł, zaś średnia stawka podatku rolnego dla gospodarstw rolnych wynosiła 171,60 zł za 1 ha przeliczeniowy powierzchni, a dla gruntów niestanowiących gospodarstwa 343,20 zł za 1 ha (90,5% stawek maksymalnych). W gminach miejsko-wiejskich średnia cena skupu żyta wynosiła 57,66 zł, natomiast średnia stawka podatku rolnego dla gospodarstw rolnych w tej grupie gmin wynosiła 144,15 zł, a średnia stawka dla gruntów niestanowiących gospodarstwa 288,30 zł za 1 ha (76% stawek maksymalnych). W gminach wiejskich średnia cena skupu żyta kształtowała się na relatywnie najniższym poziomie i wynosiła 55,12 zł, tym samym średnia stawka podatku rolnego dla gospodarstw rolnych wynosiła 137,80 zł za 1 ha przeliczeniowy, a dla gruntów niestanowiących gospodarstwa 275,60 zł za 1 ha (72,7% stawek maksymalnych).

Średnia cena skupu żyta i stawka podatku wg typu gmin

Typ gminy	Średnia cena skupu żyta (zł)	Średnia stawka podatku (zł)		Udział średniej stawki w stawce maksymalnej (%)
		Grunty gospodarstw rolnych	Grunty niestanowiące gospodarstw rolnych	
Miejska	68,64	171,60	343,20	90,5
Miejsko-wiejska	57,66	144,15	288,30	76,0
Wiejska	55,12	137,80	275,60	72,7
Ogółem	57,40	143,50	287,00	75,7

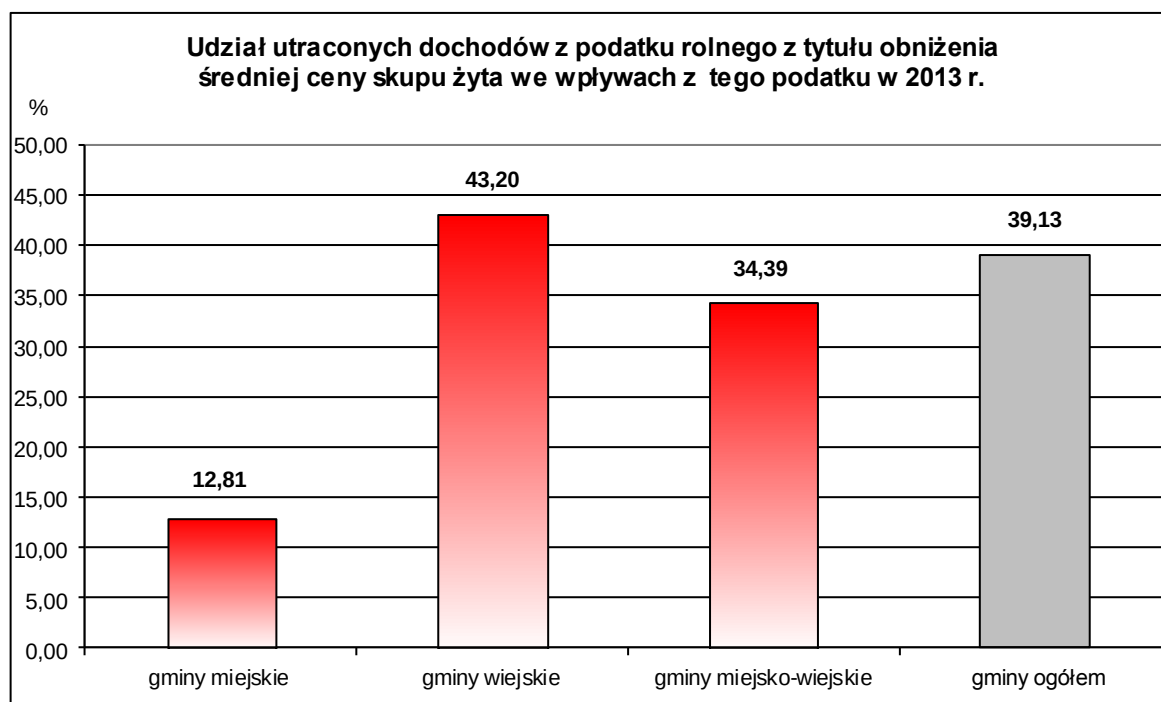
Średnia cena skupu żyta w gminach obniżających cenę i tym samym stawkę podatku rolnego wyniosła 52,01 zł i była niższa od ceny maksymalnej o ponad 31 punktów procentowych. Średnia stawka podatku rolnego dla gospodarstw rolnych wynosiła w tego typu gminach 130,03 zł za 1 ha przeliczeniowy powierzchni, natomiast średnia stawka dla gruntów niestanowiących gospodarstwa rolnego wyniosła 260,05 zł za 1 ha, co stanowiło 68,6% stawek maksymalnych.

Średnia cena skupu żyta i stawka podatku w gminach obniżających cenę skupu wg typu gmin

Typ gminy	Średnia cena skupu żyta (zł)	Średnia stawka podatku (zł)		Udział średniej stawki w stawce maksymalnej (%)
		Grunty gospodarstw rolnych	Grunty niestanowiące gospodarstw rolnych	
Miejska	50,16	125,40	250,80	66,1
Miejsko-wiejska	53,99	134,98	269,95	71,2
Wiejska	51,39	128,48	256,95	67,7
Ogółem	52,01	130,03	260,05	68,6

Średnia cena skupu żyta we wszystkich typach gmin obniżających cenę była niższa w porównaniu do średniej ceny obliczonej dla wszystkich gmin i kształtowała się od 50,16 zł w gminach miejskich do 53,99 zł w gminach miejsko-wiejskich.

Z tytułu obniżenia średniej ceny żyta i stosowania niższych niż maksymalne stawek w podatku rolnym gminy utraciły w 2013 r. blisko 652 mln zł (69,2% tej kwoty przypadło na gminy wiejskie, 29,6% na gminy miejsko-wiejskie, 1,2% na gminy miejskie). Utracone dochody stanowiły ponad 39% wpływów ogółem z podatku rolnego.



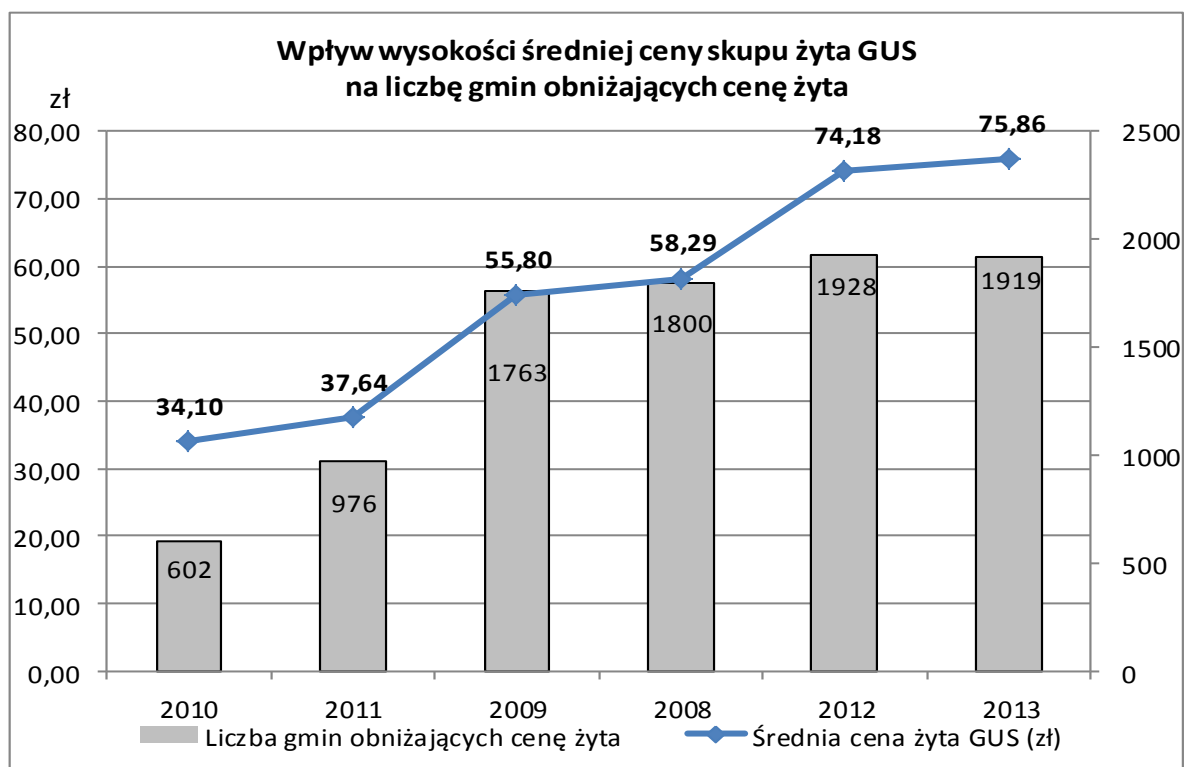
Stabilizacyjny wpływ gmin na wysokość obciążeń podatkiem rolnym

W latach 2008-2013 najczęściej gmin obniżyło średnią cenę skupu żyta w 2012 r. tj., 1 928 gmin co stanowi 77, 8 % gmin ogółem. W 2010 r. liczba gmin korzystających z obniżki ceny była dużo niższa były to 24,3% gmin ogółem.

Liczba gmin obniżających średnią cenę skupu żyta w latach 2008-2013

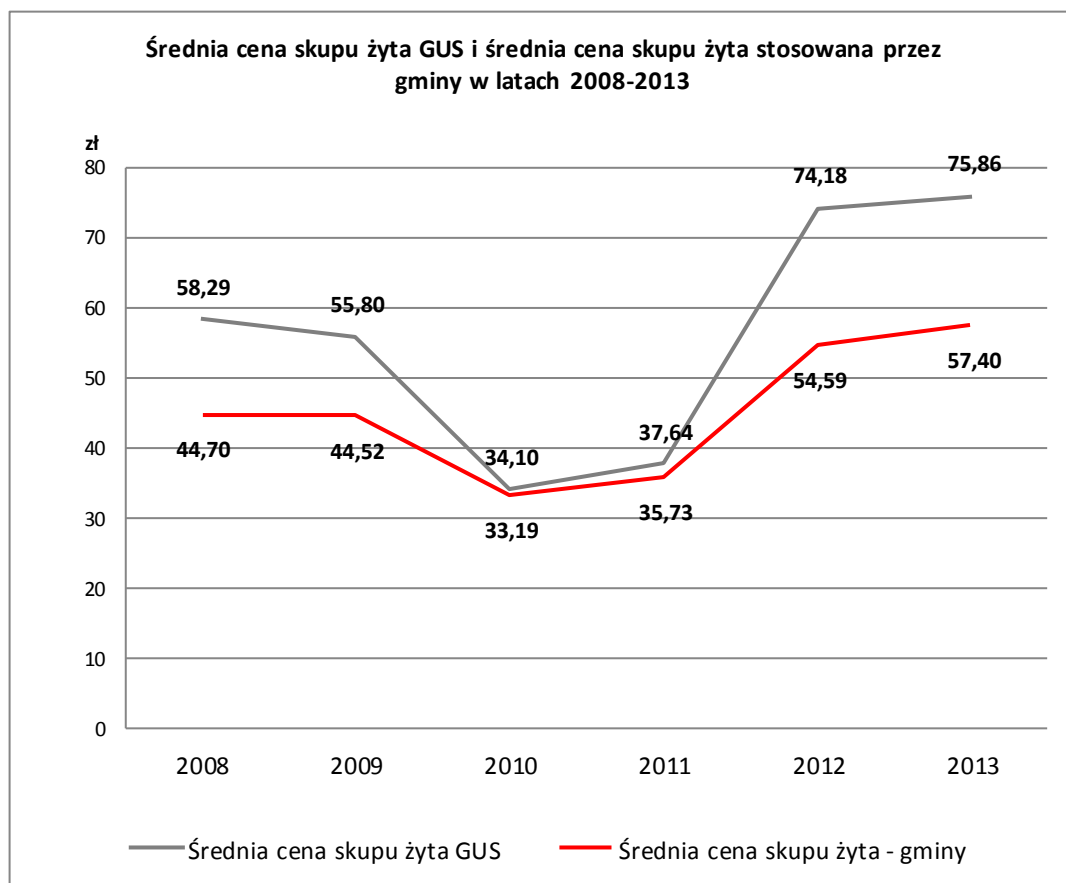
	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Liczba gmin obniżających cenę żyta	1800	1763	602	976	1928	1919
Udział liczby gmin obniżających cenę żyta w liczbie gmin ogółem (%)	72,6	71,1	24,3	39,4	77,8	77,4

Niewątpliwie skłonność gmin do obniżania średniej ceny skupu żyta najsilniej skorelowana była z wysokością średniej ceny skupu żyta ustalonej przez GUS w danym roku podatkowym. W latach 2010 - 2011, gdy średnia cena skupu żyta była na relatywnie niskim poziomie i wynosiła odpowiednio 34,10 zł oraz 37,64 zł, na obniżenie tej ceny w 2010 r. zdecydowały się jedynie 602 gminy i 976 gmin w 2011 r. W latach 2008-2009 oraz 2012-2013, gdy średnia cena żyta ustalana przez GUS kształtowała się od 55,80 zł w 2009 r. do aż 75,86 zł w 2013 r. na obniżenie średniej ceny skupu żyta decydowało się w każdym z tych lat ponad 70% gmin ogółem.



W badanym okresie cena skupu żyta ustalana przez GUS wahała się od 34,10 zł w 2010 r. do 75,86 zł w 2013 r., różnica między tymi cenami wynosiła aż 41,76 zł. Oznacza to, że pomiędzy rokiem 2010 i 2013 obciążenie podatkiem rolnym według ceny skupu żyta ustalonej przez GUS wzrosło ponad dwukrotnie (wzrost o 122 %). W wyniku zastosowania przez gminy uprawnień do obniżania średniej ceny skupu przeciętny wzrost obciążenia podatkowego w tych latach był jednak niższy i wyniósł 73%.

Skala zastosowanej przez gminy obniżki średniej ceny skupu żyta na dany rok podatkowy, podobnie jak sama skłonność do wprowadzenia tej obniżki, najsilniej jest uzależniona od wysokości średniej ceny skupu żyta ustalonej przez GUS. W 2010 r. gdy średnia cena ustalona przez GUS była relatywnie niska, gminy obniżyły ją przeciętnie o zaledwie 2,7% (z 34,10 zł do 33,19 zł). W 2012 r., gdy cena skupu żyta gwałtownie wzrosła w porównaniu do poprzedniego roku z 37,64 zł do 74,18 zł, gminy obniżyły ją przeciętnie o 26,4%, czyli do wysokości 54,59 zł.



Podsumowanie

Obniżanie przez gminy średniej ceny skupu żyta pozwala na łagodzenie wpływu wahań cenowych na obciążenie podatników podatkiem rolnym. W pewnej mierze skłonność gmin do obniżania średniej ceny żyta wynika także z faktu, że przy obecnie relatywnie niskim udziale upraw żyta w działalności rolniczej wzrost dochodów z tego tytułu nie jest tożsamy z ogólną sytuacją dochodową podatników podatku rolnego. Jednocześnie gminy obniżając średnie ceny skupu żyta starają się stabilizować wysokość wpływów uzyskiwanych z podatku rolnego, tak by z jednej strony uszczuplenie dochodów z tak prowadzonej polityki podatkowej nie było nadmierne, a z drugiej zachować odpowiedni poziom dochodów wynikający z potrzeb wydatkowych gminy.

**Wpływy z podatku rolnego oraz wysokość utraconych wpływów
z tytułu obniżania średniej ceny skupu żyta w latach 2008-2013**

kwoty w mln zł

	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Wpływy z podatku rolnego	1 227,9	1 238,5	989,5	1 062,3	1 545,9	1 665,2
Wysokość utraconych wpływów z podatku rolnego z tytułu obniżenia średniej ceny skupu żyta	497,2	432,9	39,6	77,9	692	651,6
Udział utraconych wpływów z tytułu obniżenia średniej ceny żyta we wpływach z podatku rolnego (%)	40,5	35,0	4,0	7,3	44,8	39,1

Zwiększeniu stabilizacji zarówno obciążenia podatkiem rolnym, jak i wpływów z podatku rolnego będzie sprzyjać zmiana zasad ustalania średniej ceny skupu żyta wprowadzona w 2013 r. Począwszy od 2014 r. do obliczania wysokości podatku rolnego przyjmowana będzie średnia cena skupu żyta za 11 kwartałów poprzedzających kwartał poprzedzający rok podatkowy. Wydłużenie okresu ustalania średniej ceny z 3 do 11 kwartałów powinno zapobiec nadmiernym wahaniom tej ceny.

VI. ZMIANA PRZEPISÓW PRAWA W OBSZARZE PREFERENCJI PODATKOWYCH

1. PODATKI DOCHODOWE

W zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych w 2013 r. dokonano ograniczenia w obowiązujących preferencjach podatkowych. W dniu 1 stycznia 2013 r. weszła w życie ustawa z dnia 24 października 2012 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych³¹, która dokonała zmian w zakresie odliczania od podatku ulgi na dzieci, ulgi na Internet oraz stosowania 50% kosztów uzyskania przychodów.

W przypadku ulgi na dzieci wprowadzono kryterium dochodowe, którego przekroczenie pozbawia rodziców wychowujących jedno dziecko prawa do odliczenia oraz podniesiono o 50% kwotę odliczenia na trzecie i o 100% na czwarte i każde kolejne dziecko. W przypadku rodziców wychowujących dwoje i więcej dzieci kryterium dochodowe nie obowiązuje.

Odliczeniu od podatku podlega za każdy miesiąc kalendarzowy roku podatkowego, w którym podatnik wykonywał władzę rodzicielską, pełnił funkcję opiekuna prawnego, jeżeli dziecko z nim zamieszkiwało albo sprawował opiekę poprzez pełnienie funkcji rodziny zastępczej na podstawie orzeczenia sądu lub umowy zawartej ze starostą, w stosunku do:

³¹ Dz. U. z 2012 r. poz. 1278.

- 1) jednego małoletniego dziecka - kwota 92,67 zł³²⁾, jeżeli dochody podatnika:
 - a) pozostającego przez cały rok podatkowy w związku małżeńskim i jego małżonka, nie przekroczyły w roku podatkowym kwoty 112 000 zł,
 - b) niepozostającego w związku małżeńskim, w tym również przez część roku podatkowego, nie przekroczyły w roku podatkowym kwoty 56 000 zł, za wyjątkiem podatnika samotnie wychowującego małoletnie dziecko wymienionego w art. 6 ust. 4³³⁾, do którego ma zastosowanie kwota dochodu określona w lit.a;
- 2) dwojga małoletnich dzieci - kwota 92,67 zł⁵²⁾, na każde dziecko;
- 3) trojga i więcej małoletnich dzieci - kwota stanowiąca:
 - a) 92,67 zł⁵²⁾, odpowiednio na pierwsze i drugie dziecko,
 - b) 139,01 zł³⁴⁾, na trzecie dziecko,
 - c) 185,34 zł³⁵⁾, na czwarte i każde kolejne dziecko.

W uldze na Internet ograniczono możliwość odliczenia ulgi jedynie do podatników wcześniej nie korzystających z tej preferencji podatkowej. Odliczanie wydatków z tego tytułu dotyczy wyłącznie dwóch kolejno po sobie następujących lat podatkowych. Jednocześnie umożliwiono podatnikowi, który w zeznaniu podatkowym składanym za 2012 r. po raz pierwszy korzystał z odliczenia wydatków na Internet, odliczenie wydatków z tego tytułu także za 2013 r. Bez zmian pozostała natomiast kwota przysługującego odliczenia, wynosi ona 760 zł rocznie.

Zmiany nastąpiły również w zakresie zryczałtowanych kosztów uzyskania przychodów. Ograniczono stosowanie 50% kosztów uzyskania przychodów z tytułu zapłaty twórcy za przeniesienie praw własności przemysłowej, z tytułu opłaty licencyjnej za przeniesienie prawa stosowania wynalazku, topografii układu scalonego, wzoru użytkowego, wzoru przemysłowego, znaku towarowego lub wzoru zdobniczego, otrzymanej w pierwszym roku trwania licencji od pierwszej jednostki, z którą zawarto umowę licencyjną oraz z tytułu korzystania przez twórców z praw autorskich oraz artystów i wykonawców z praw pokrewnych lub rozporządzenia przez nich tymi prawami³⁶ poprzez ustanowienie rocznego limitu odliczenia wynoszącego 1/2 kwoty stanowiącej górną granicę pierwszego przedziału skali podatkowej, tj. 42 764 zł.

Jeżeli zryczałtowane 50% koszty uzyskania przychodów okażą się za niskie w stosunku do poniesionych nakładów, podatnik nadal będzie miał prawo do odliczenia kosztów faktycznie poniesionych³⁷. Do kosztów tych zalicza się także koszty poniesione w latach

³² kwota stanowiąca 1/6 kwoty zmniejszającej podatek określonej w pierwszym przedziale skali podatkowej, o której mowa w art. 27 ust. 1 ustawy; roczna kwota ulgi 1 112, 04 zł.

³³ rodzic lub opiekun prawny, podlegający obowiązkowi podatkowemu, o którym mowa w art. 3 ust. 1, będący panną, kawalerem, wdową, wdowcem, rozwódką, rozwodnikiem albo osobą, w stosunku do której orzeczono separację w rozumieniu odrębnych przepisów, lub osobą pozostającą w związku małżeńskim, jeżeli jej małżonek został pozbawiony praw rodzicielskich lub odbywa karę pozbawienia wolności.

³⁴ kwota stanowiąca 1/4 kwoty zmniejszającej podatek określonej w pierwszym przedziale skali podatkowej, o której mowa w art. 27 ust. 1 ustawy; roczna kwota ulgi 1 668,12 zł.

³⁵ kwota stanowiąca 1/3 kwoty zmniejszającej podatek określonej w pierwszym przedziale skali podatkowej, o której mowa w art. 27 ust. 1 ustawy; roczna kwota ulgi 2 224,08 zł.

³⁶ art. 22 ust. 9 pkt 1-3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

³⁷ art. 22 ust. 10 ww. ustawy.

poprzedzających rok podatkowy, w którym został uzyskany odpowiadający im przychód oraz koszty poniesione w roku złożenia zeznania, nie później jednak niż do upływu terminu określonego do złożenia tego zeznania³⁸.

Kolejna zmiana w obszarze preferencji podatkowych polega na dodaniu dwóch nowych zwolnień podatkowych, które obowiązują od dnia 23 listopada 2013 r. Zostały one wprowadzone przez ustawę z dnia 27 września 2013 r. o pomocy państwa w nabyciu pierwszego mieszkania przez młodych ludzi³⁹. Ustawa ta zawiera rozwiązania będące elementem polityki prorodzinnej, ułatwiające zaspokojenie własnych potrzeb mieszkaniowych.

Zwolniono z podatku dochodowego kwoty finansowego wsparcia udzielanego na podstawie w/w ustawy⁴⁰. Zwolnienie to obejmuje dwie formy wsparcia, tj.:

- dofinansowanie wkładu własnego przy zakupie pierwszego własnego mieszkania przez osoby, które nie ukończyły 35 lat,
- dodatkowe wsparcie finansowe na jednorazową spłatę części kredytu zaciągniętego na zakup tego mieszkania, udzielane z tytułu urodzenia trzeciego lub kolejnego dziecka (lub przysposobienia dziecka będącego trzecim lub kolejnym).

Wprowadzono również zwolnienie od podatku dochodowego kwot zwrotu wydatków, o których mowa w art. 20 ust. 1 ustawy z dnia 27 września 2013 r. o pomocy państwa w nabyciu pierwszego mieszkania przez młodych ludzi⁴¹. Przepis ten umożliwia osobom fizycznym, spełniającym określone kryteria, które po dniu 1 stycznia 2014 r. poniosły wydatki na zakup materiałów budowlanych, ubieganie się o otrzymanie zwrotu części tych wydatków.

Jednocześnie z dniem 1 stycznia 2014 r. uchylona została ustawa dnia 29 sierpnia 2005 r. o zwrocie osobom fizycznym niektórych wydatków związanych z budownictwem mieszkaniowym⁴², zawierająca zbliżone rozwiązania. W związku z tym uchylono dotychczasowy przepis⁴³, który przewidywał zwolnienie z podatku kwot zwrotu otrzymanych na podstawie tej ustawy. Z uchylonych przepisów od dnia 1 stycznia 2014 r. można korzystać wyłącznie na zasadzie praw nabytych.

W 2013 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)

³⁸ art. 22 ust. 5 i ust. 5a pkt 2 ww. ustawy.

³⁹ Dz. U. poz. 1304.

⁴⁰ art. 21 ust. 1 pkt 138 ustawy o pomocy państwa w nabyciu pierwszego mieszkania przez młodych ludzi.

⁴¹ art. 21 ust. 1 pkt 139 ww. ustawy.

⁴² Dz. U. Nr 177, poz. 1468, z późn. zm.

⁴³ art. 21 ust. 1 pkt 123 ustawy o zwrocie osobom fizycznym niektórych wydatków związanych z budownictwem mieszkaniowym.

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 prawnych⁴⁴, 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 prawnych⁴⁵, 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 fizycznych⁴⁶, 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 umowy z dnia 18 kwietnia 2003 r. na dostawę samolotów

⁴⁴ Dz. U. z 2010, Nr 7 poz. 49.

⁴⁵ Dz. U. Nr 108, poz. 900.

⁴⁶ Dz. U. Nr 57, poz. 362.

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 prawnych⁴⁷ 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.⁴⁸, 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 obligacji (zaniechanie ma zastosowanie do dochodów (przychodów) uzyskanych do dnia 31 grudnia 2023 r.).

Na podstawie rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 2 marca 2012 r. w sprawie zaniechania poboru podatku dochodowego od niektórych dochodów podatników podatku dochodowego od osób fizycznych i podatku dochodowego od osób prawnych⁴⁹ Minister Finansów zaniechał poboru podatku dochodowego od osób fizycznych i podatku dochodowego od osób prawnych od dochodów uzyskanych przez podatników mających

⁴⁷ Dz. U. Nr 226, poz. 1357.

⁴⁸ Dz. U. Nr 246, poz. 1469.

⁴⁹ Dz. U. poz. 268.

miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej z tytułu nieodpłatnego nabycia:

- środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych, w tym uzyskanych informacji w dziedzinie przemysłowej, handlowej lub naukowej (know-how),
- 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,
- usług szkoleniowych

- w następstwie wykonywania: umowy offsetowej z dnia 18 kwietnia 2003 r. zawartej pomiędzy Skarbem Państwa Rzeczypospolitej Polskiej a Lockheed Martin Corporation związanej z dostawą samolotów wielozadaniowych dla Sił Zbrojnych Rzeczypospolitej Polskiej; umowy offsetowej z dnia 1 lipca 2003 r. zawartej pomiędzy Skarbem Państwa Rzeczypospolitej Polskiej a Patria Land Services Oy związanej z dostawą dla Sił Zbrojnych Rzeczypospolitej Polskiej kołowych transporterów opancerzonych; umowy offsetowej z dnia 1 lipca 2003 r. zawartej pomiędzy Skarbem Państwa Rzeczypospolitej Polskiej a OTO Melara S.p.A związanej z dostawą dla Sił Zbrojnych Rzeczypospolitej Polskiej kołowych transporterów opancerzonych; 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 6 października 2006 r. zawartej pomiędzy Skarbem Państwa Rzeczypospolitej Polskiej a Saab Bofors Dynamics AB związanej z dostawą rakiet RBS15 Mk3 dla Marynarki Wojennej 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 a 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 27 października 2009 r. zawartej pomiędzy Skarbem Państwa Rzeczypospolitej Polskiej a Thales Communications & Security S.A. Francja związanej z dostawami komponentów dla Taktycznych Radiostacji Pola Walki w związku z dostawą radiostacji RRC 9210 i RRC 9310AP dla Sił Zbrojnych 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.

Zaniechanie to ma zastosowanie do dochodów uzyskanych od dnia 1 stycznia 2012 r. do dnia 31 grudnia 2013 r.

Rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 12 września 2013 r. w sprawie zaniechania poboru podatku dochodowego od osób fizycznych od niektórych dochodów (przychodów) podatników podatku dochodowego od osób fizycznych⁵⁰, zaniechano poboru podatku dochodowego od osób fizycznych od świadczeń z tytułu specyficznych elementów wspierających zatrudnienie otrzymanych w ramach programów specjalnych, o których mowa w art. 2 ust. 1 pkt 27b ustawy z dnia 20 kwietnia 2004 r. o promocji zatrudnienia i instytucjach rynku pracy, przez osoby bezrobotne i poszukujące pracy.

Zaniechanie ma zastosowanie do dochodów (przychodów) uzyskanych od dnia 1 stycznia 2013 r. do dnia 31 grudnia 2013 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 fizycznych⁵¹, 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.

⁵⁰ Dz. U. poz.1123.

⁵¹ Dz. U. poz. 553.

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

Na podstawie rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 18 marca 2013 r. w sprawie zaniechania poboru podatku dochodowego od osób fizycznych od niektórych dochodów (przychodów) podatników podatku dochodowego od osób fizycznych⁵², zaniechano poboru podatku dochodowego od osób fizycznych od świadczeń mieszkaniowych wypłaconych żołnierzom zawodowym na podstawie art. 21 ust. 2 pkt 3 ustawy z dnia 22 czerwca 1995 r. o zakwaterowaniu Sił Zbrojnych Rzeczypospolitej Polskiej⁵³.

Zaniechanie ma zastosowanie do dochodów (przychodów) uzyskanych w 2013 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. Oznacza to, że podstawowa stawka VAT w 2013 r. w dalszym ciągu wynosi 23%, zaś stawka obniżona 8%. Ustawą z dnia 8 listopada 2013 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw⁵⁴ przedłużono stosowanie wyżej wymienionych stawek do końca 2016 roku

W obszarze podatku od towarów i usług w 2013 r. nie wprowadzono nowych preferencji podatkowych. Rozwiązania prawne, które weszły w życie w 2013 r., dokonują pewnych zmian w zakresie funkcjonowania podatku od towarów i usług dla wybranych preferencji. Dotyczą one przede wszystkim ograniczenia preferencyjnych stawek podatku na niektóre towary (np. szczeciny do wyrobu szczotek i pędzli). Ustawą z dnia 7 grudnia 2012 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw⁵⁵ oraz rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 14 marca 2013 r. zmieniającym rozporządzenie w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług⁵⁶ z dniem 1 kwietnia 2013 r. dokonano zmian w zakresie obowiązujących dotychczas preferencji podatkowych z obszaru rolnictwa, edukacji, nauki, kultury i sportu oraz rodziny polegających na opodatkowaniu określonych towarów i usług stawką podstawową (23%).

W obszarze rolnictwa wełna szarpana nie korzysta już z preferencyjnego opodatkowania obniżoną 8-procentową stawką VAT, lecz stosuje się do tego towaru opodatkowanie według stawki podstawowej (23% VAT).

W zakresie edukacji, nauki, kultury i sportu w efekcie zmian przepisów, podstawową stawką VAT objęte zostały: usługi w zakresie produkcji programów telewizyjnych (PKWiU ex 59.11.1), usługi związane z projekcją filmów (PKWiU ex 59.14.10.0), usługi w zakresie nagrywania dźwięku i wydarzeń na żywo (PKWiU ex 59.20.1), usługi związane z produkcją

⁵² Dz. U. poz. 399.

⁵³ Dz. U. z 2010 r. Nr 206, poz. 1367, z późn. zm.

⁵⁴ Dz. U. poz. 1608.

⁵⁵ Dz. U. poz. 35.

⁵⁶ Dz. U. z 2013 r. poz. 362.

programów radiofonicznych (PKWiU ex 59.20.2), usługi związane z nadawaniem programów ogólnodostępnych i abonamentowych, innych niż określone w art. 43 ust. 1 pkt 34 ustawy (PKWiU ex 60). Równocześnie preferencyjną stawką VAT w wysokości 8% objęto usługi, inne niż. usługi elektroniczne, polegające na umożliwieniu odbioru programów telewizyjnych i radiowych w rozumieniu przepisów o radiofonii i telewizji, za pomocą urządzeń odbiorczych, z wyłączeniem usług polegających na wypożyczaniu filmów i audycji w wybranym przez korzystającego z usługi czasie. Zaznaczyć trzeba, że wyżej wymienione obniżenie stawki obejmuje część zlikwidowanych preferencji, tj.: usług udostępniania programów radiowych i telewizyjnych realizowanych za pomocą sieci telekomunikacji ruchomej oraz za pomocą satelity.

Wśród produktów z obszaru rodziny i socjalne, dla których wzrosła stawka podatku do 23% znajdują się odpady zwierzęce surowe, niejadalne (m.in. szczecina i sierść świń lub dzików, sierść borsuka i inne szczeciny do wyrobu szczotek i pędzli, kości (w tym słoniowe) i rdzenie rogów oraz proszek i odpady z tych produktów, skorupy żółwi, kopyta, paznokcie, szpony, pazury i dzioby). Są to towary, które nie stanowią produktów żywnościowych i stosowanie do nich obniżonych stawek nie jest uzasadnione.

Spośród produktów sklasyfikowanych jako odpady zwierzęce surowe (wg PKWiU 10.11.60.) pozostawiono stosowanie stawki w wysokości 5% dla jelit, pęcherzy i żołądków. Towary te są wykorzystywane m.in. do produkcji kiełbas, salcesonów, a żołądki np. z drobiu w praktyce dla wielu rodzin stanowią ważny produkt spożywczy.

Najistotniejsza zmiana w zakresie podatku akcyzowego w 2013 r. została wprowadzona ustawą z dnia 27 września 2013 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym⁵⁷, na mocy której określono szczegółowe zasady opodatkowania wyrobów gazowych. Z opodatkowania tego zostały jednak zwolnione określone wyroby gazowe wykorzystywane do wskazanych w ustawie celów. Zwolnienia te przewiduje nowo dodany art. 31b ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym⁵⁸. Zwolnieniu od akcyzy podlegają wyroby gazowe przeznaczone do celów opałowych:

- do przewozu towarów i pasażerów koleją,
- do łącznego wytwarzania ciepła i energii elektrycznej,
- w pracach rolniczych, ogrodniczych, w hodowli ryb oraz w leśnictwie,
- w procesach mineralogicznych, elektrolitycznych i metalurgicznych oraz do redukcji chemicznej,
- przez zakład energochłonny,
- przez gospodarstwa domowe, organy administracji publicznej, jednostki Sił Zbrojnych Rzeczypospolitej Polskiej, podmioty systemu oświaty, żłobki i kluby dziecięce, podmioty lecznicze, jednostki organizacyjne pomocy społecznej, organizacje pożytku publicznego i wolontariatu.

Powyższe zwolnienia są zaliczane do tzw. zwolnień fakultatywnych, których możliwość stosowania przez państwa członkowskie dopuszcza dyrektywa 2003/96/WE w sprawie

⁵⁷ Dz. U. poz. 1231.

⁵⁸ Dz. U. z 2014 r. poz. 752.

restrukturyzacji wspólnotowych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej.

3. PODATKI MAJĄTKOWE

W 2013 r. w podatkach majątkowych nie nastąpiły zmiany przepisów mające wpływ na istotę i wartość preferencji w tych podatkach.

VII. CEL I MECHANIZM PREFERENCJI PODATKOWYCH (Załącznik A)

VIII. WARTOŚĆ PREFERENCJI PODATKOWYCH (Załącznik B)