

RAPORT

Preferencje podatkowe w Polsce

Nr 2 (2010)

Warszawa 2011



Dr Maciej Grabowski

Podsekretarz Stanu
w Ministerstwie Finansów
odpowiedzialny
za politykę podatkową

Rok temu przedstawiałem pierwszy polski raport poświęcony preferencjom podatkowym. Już wówczas uważałem, że takie opracowanie powinno mieć charakter cykliczny i na trwałe wpisać się w prace Ministerstwa Finansów. Dzisiaj prezentując drugi pełny raport jestem o tym w pełni przekonany.

Niniejsza praca „Preferencje podatkowe w Polsce 2011” zasadniczo nie odbiega od zawartości i układu raportu z 2010 roku. Przyjęta metodologia oraz porównywalność danych podatkowych przeważała nad chęcią ulepszenia, czy korygowania pierwotnego wzorca. W tym miejscu chciałbym podziękować za przesłane w ciągu ostatniego roku uwagi, opinie i komentarze. Większość z nich była przychylna i dostrzegała wagę tego raportu. Z drugiej strony uwagi krytyczne szczególnie inspirowały i zapadały w pamięć. Liczę również, że podzielą się Państwo swoimi spostrzeżeniami dotyczącymi niniejszej edycji raportu.

Rok temu pisałem, że opracowanie o preferencjach podatkowych jest szczególnie ważne w dobie konsolidacji finansów publicznych. Dzisiaj ten cel jest jeszcze wyraźniej widoczny. Europejskie kraje OECD, które borykają się z największymi kłopotami fiskalnymi mają jednocześnie najniższe wskaźniki dochodów podatków do PKB. Konsolidacji fiskalnej bez zmian w polityce podatkowej w takiej sytuacji w praktyce się nie przeprowadzi. Polska gromadzi w porównaniu do swojego PKB nieco więcej podatków niż Grecja, Portugalia czy Hiszpania, ale spadek dochodów podatkowych w latach 2007-2009 wyniósł trzy punkty procentowe. Dlatego również w naszym kraju ograniczenie deficytu wymaga zmian w polityce podatkowej. Raport o preferencjach podatkowych jako utraconych dochodach może być pomocny przy kształtowaniu tych zmian.

Podobnie jak pierwszy raport niniejszy zawiera część metodologiczną, analizę preferencji podatkowych oraz załączniki. Dołączyliśmy rozdział zawierający opis zmian przepisów podatkowych wpływających na preferencje podatkowe, a usunęliśmy rozdział poświęcony metodom szacowania wartości preferencji podatkowych w innych krajach. Wielkość ogólna oszacowanych preferencji podatkowych nieznacznie wzrosła do poziomu 5,2% PKB. Nie wynikało to ze zmian prawa podatkowego. Po pierwsze udało się w porównaniu do pierwszego raportu oszacować wartości większej ilości preferencji. Po drugie realny wzrost wynagrodzeń umożliwił szersze wykorzystanie preferencji w PIT. Po trzecie wzrost cen sprawił, że preferencje w podatkach pośrednich są nominalnie wyższe niż przed rokiem. Wreszcie spadek koniunktury w 2009 roku spowodował wysokie wykorzystanie mechanizmu rozliczenia strat w roku 2010. Wzorem poprzedniego raportu zamieszczamy opisy trzech przypadków prefe-

rencji podatkowych. Nie wielkości preferencji podatkowych ogółem są bowiem najistotniejsze, ale właśnie analiza skuteczności i efektywności poszczególnych rozwiązań.

Chciałbym wyrazić moje podziękowanie wszystkim, którzy przyczynili się do powstania tego raportu zarówno moim współpracownikom z Ministerstwa Finansów, którzy bezpośrednio tworzyli ten raport, jak i osobom z innych instytucji, bez których pomocy ten raport by nie powstał. Zachęcam Państwa do lektury.

STRESZCZENIE

Informacje ogólne

Druga edycja raportu „Preferencje podatkowe w Polsce” stanowi kontynuację prac podjętych przy pierwszej edycji raportu, związanych z przeglądem i analizą wartości preferencji podatkowych w polskim systemie podatkowym, występujących w najważniejszych z punktu widzenia dochodów budżetu państwa podatkach: podatku od towarów i usług („VAT”), podatku akcyzowym, podatku dochodowym od osób fizycznych („PIT”), podatku dochodowym od osób prawnych („CIT”) oraz w istotnych dla budżetów gminnych podatkach lokalnych tj. podatku od nieruchomości, podatku rolnym oraz podatku leśnym.

W porównaniu z 2009 r. stan prawny regulujący funkcjonowanie preferencji podatkowych nie uległ istotnym zmianom. Warto zaznaczyć, że zostały dokonane pewne zmiany przepisów w ustawach dotyczących podatków dochodowych, wprowadzające ulgi podatkowe dla podatników dotkniętych skutkami klęsk żywiołowych, które wystąpiły w Polsce w 2010 r. Obecny raport zawiera nowy rozdział, w którym przedstawiono zmiany wprowadzone w przepisach ustaw podatkowych.

Z uwagi na możliwość porównania danych z dwóch okresów sprawozdawczych tj. 2009 r. i 2010 r. w obecnej edycji raportu położono nacisk na część analityczną. Metodologia prezentacji danych i szacowania wartości preferencji podatkowych jest analogiczna jak w poprzednim raporcie.

Obecnie w polskim systemie podatkowym zidentyfikowano łącznie 489 preferencji podatkowych. W podatkach dochodowych wyodrębniono 205 preferencji, z czego większość dotyczy podatku dochodowego od osób fizycznych (145). Obniżone stawki VAT na różnego rodzaju towary i usługi to 195 preferencji. Wśród podatków państwowych najmniej preferencji ustalono w podatku akcyzowym (16). W podatkach lokalnych zidentyfikowano łącznie ponad 70 preferencji.

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 publicznego¹, kościoły², 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 jest tak samo jak w 2009 r. rodzina i pomoc socjalna. Należy podkreślić, że obszar ten stanowi prawie połowę (48%) wszystkich preferencji podatkowych funkcjonujących w systemie podatkowym. W obszarze tym w stosunku do 2009 r. nastąpił największy wzrost wartości preferencji (o 2,8 mld zł). Kolejnymi grupami, które korzystają z pomocy państwa poprzez system podatkowy są gospodarka (16%) i rolnictwo (12%). Otrzymały one w sumie 18,8 mld zł

¹ Dalej również jako: „OPP”

² Ilekroć w opracowaniu użyte jest słowo kościół, rozumie się przez to kościelne osoby prawne

pomocy w podatkach stanowiących dochody budżetu państwa. Dodatkowo rolnictwo było wspierane na kwotę 1,9 mld zł preferencjami funkcjonującymi w podatkach lokalnych.

Dominującym obszarem wsparcia w podatku PIT, podobnie jak w podatku VAT jest obszar związany z rodziną i pomocą socjalną. W przypadku VAT należy także wymienić takie obszary jak rolnictwo, zdrowie, gospodarkę i transport. W podatku akcyzowym przeważa grupa dotycząca transportu i ochrony środowiska. Natomiast w podatku CIT zdecydowanie dominują preferencje w obszarze gospodarki.

Obecny raport pokazuje, że globalna kwota preferencji podatkowych w 2010 r. wyniosła **73,8 mld zł**, co stanowi **5,2% PKB³**, w raporcie za 2009 r. było to 4,9% PKB. Pomimo tego, że w systemie podatkowym nie nastąpiły istotne zmiany podatkowe, skutkujące pojawieniem się nowych preferencji podatkowych, to jednak ogólna wartość preferencji w stosunku do 2009 r. wzrosła o 7,9 mld zł tj. o 12,0%. Wynikało to zarówno z przyczyn koniunkturalnych takich jak wzrost wynagrodzeń i możliwości pełniejszego wykorzystania ulg w PIT, rozliczenia strat z lat ubiegłych w CIT czy wzrostu konsumpcji w przypadku towarów i usług objętych obniżonymi stawkami VAT. Powodem wykazania wyższej wartości preferencji podatkowych było też ustalenie po raz pierwszy wartości, które nie były znane w poprzednim okresie sprawozdawczym (oznaczone jako BD - brak danych).

Preferencje w poszczególnych podatkach

Wartość preferencji wzrosła we wszystkich podatkach, jednak największy wzrost o 29,7% wystąpił w podatku dochodowym od osób prawnych (o 2,3 mld zł). Głównym tego powodem był wzrost wartości rozliczonych strat.

W podatku dochodowym od osób fizycznych w sumie odnotowano preferencje o wartości 18,6 mld zł, co stanowi 1,3% PKB. Najwyższą pozycję wśród preferencji funkcjonujących w PIT uzyskała ulga na dzieci 5,7 mld zł i łączne opodatkowanie dochodów małżonków 2,9 mld zł. Wartość preferencji w PIT w stosunku do 2009 r. wzrosła o 16%. Wpłynęły na to zarówno czynniki koniunkturalne jak i progres w uzyskiwaniu danych, które były nieoszacowane w 2009 r.

Preferencje podatkowe funkcjonujące w podatku od towarów i usług stanowią 34,2 % dochodów budżetu państwa z VAT. Analiza danych pozwoliła też na stwierdzenie, że pięć preferencji o najwyższej wartości stanowi prawie 50 % ogólnej wartości preferencji występujących w podatku VAT. Zestawienie danych pokazało, że analogicznie jak w 2009 r. preferencje w podatku od towarów i usług to głównie obniżone stawki VAT - 3% i 7%. Wzrost wartości preferencji w podatku VAT w 2010 r. wynikał ze zwiększenia konsumpcji, a nie ze zmian ustawowych. Obniżona 7% stawka VAT na roboty budowlano – montażowe dotyczące budownictwa mieszkaniowego itp. ograniczyła wpływy do budżetu państwa o kwotę 9,9 mld zł, co stanowi 0,7% PKB.

Wartość preferencji w podatku akcyzowym wynosi 3,4 % dochodów budżetu państwa z tego podatku. Propagowanie odnawialnych źródeł energii, aktywacja regionów rolniczych to cele, dla których wprowadzono preferencyjne (obniżone) stawki akcyzy dla paliw z zawartością

³ Wg GUS wartość PKB w 2010 r. wynosi 1 415,4 mld zł

biokomponentów. Z tego tytułu ubytek dochodów budżetu państwa wyniósł w 2010 r. 1,1 mld zł, co stanowi 2 % ogólnych wpływów z podatku akcyzowego.

Podatki lokalne stanowią dochody jednostek samorządu terytorialnego („JST”). Ze względu na funkcjonowanie preferencji w tych podatkach dochody JST zostały uszczuplone o 6,5 mld zł. Globalnie wartość preferencji w podatkach lokalnych jest zbliżona do wartości z 2009 r. pomimo, że wartość preferencji funkcjonujących w podatku rolnym uległa obniżeniu o 0,4 mld zł. Gminy wobec bardzo niskiej ceny żyta stanowiącej podstawę obliczenia stawki podatku rolnego często nie udzielały preferencji.

Szczegółowe analizy rozwiązań podatkowych

W obecnym raporcie szczegółowej analizie poddano następujące rozwiązania podatkowe: straty z lat ubiegłych odliczane w podatkach dochodowych, instrumenty autonomii podatkowej gmin w podatku od nieruchomości oraz ustalanie dochodu z działów specjalnych produkcji rolnej przy zastosowaniu norm szacunkowych.

Autor raportu zdaje sobie sprawę, że uznanie odliczenia strat z lat ubiegłych za preferencję podatkową, może być dyskusyjne. Klasyfikacja poszczególnych rozwiązań podatkowych budziła kontrowersje nie tylko podczas sporządzania raportu w Polsce. Inne kraje praktykujące publikację tego typu dokumentów również stawały przed podobnymi dylematami. Niemniej jednak zgodnie z przyjętą w raporcie metodologią i zasadą rocznego rozliczenia podatku dochodowego odliczenie strat z lat ubiegłych w przedmiotowym opracowaniu jest traktowane jako preferencja podatkowa.

Odliczanie strat z lat ubiegłych to instrument podatkowy oddziałujący pozytywnie w sferze działalności gospodarczej zarówno w odniesieniu do małych i średnich przedsiębiorców, jak i dużych podmiotów gospodarczych. Ta preferencja podatkowa niewątpliwie przyczynia się do rozwoju przedsiębiorczości, pośrednio ma też wpływ na tworzenie nowych przedsiębiorstw, ma również znaczenie dla podatników prowadzących działalność od dłuższego czasu, zwłaszcza w przypadku działalności wymagającej znacznych nakładów. Fakt, że podatnik nie musi spełniać żadnych innych warunków poza tym, że poniósł straty przyczynia się także do powszechności stosowania tej preferencji. Możliwość rozliczenia strat w pięciu kolejnych latach działalności, kiedy możliwe jest już uzyskanie dochodu może znacznie poprawić płynność finansową firmy i przyczyniać się do wzrostu efektywności działalności, inwestowania w nowe technologie itd. Oceniając efektywność rozwiązania podatkowego jakim jest możliwość odliczenia strat z lat ubiegłych stwierdzić należy, że na przestrzeni ostatnich dwunastu lat odliczenie to w CIT uzyskało najwyższą wartość w 2010 r. tj. 11,3 mld zł. Taka sytuacja skutkowała obniżeniem dochodów podatkowych o 2,1 mld zł. Można też zauważyć, że w CIT od 2006 r. występuje stopniowy spadek odliczania strat z lat ubiegłych, wyjątkiem jest tu 2010 r., w PIT natomiast od 2004 r. następuje wzrost tego odliczenia.

Instrumenty autonomii podatkowej gmin w podatku od nieruchomości to kolejny rodzaj preferencji, który w tegorocznej edycji raportu został poddany pogłębionej analizie. Dostępne dane pokazują, że w 2010 roku gminy powszechnie korzystały z przysługujących im możliwości realizowania lokalnej polityki podatkowej, w tym ustalania wysokości i różnicowania stawek podatku od nieruchomości dla poszczególnych rodzajów przedmiotów opodatkowania

oraz udzielania zwolnień podatkowych innych niż ustawowe. Z analizy danych wynika również, że gminy powszechnie korzystały z możliwości wprowadzenia dodatkowych zwolnień w podatku od nieruchomości. Ten instrument polityki podatkowej zastosowało bowiem 85% gmin (głównie gmin typu wiejskiego).

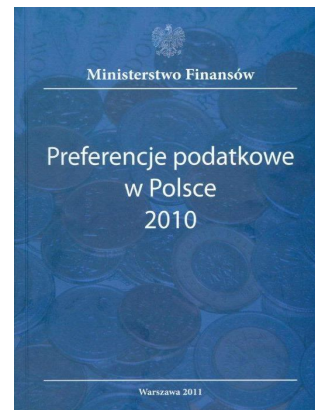
Kolejne *case study* poświęcone jest ustaleniu dochodów z działów specjalnych produkcji rolnej przy zastosowaniu norm szacunkowych. Należy przy tym zwrócić uwagę, że rozwiązanie to nie jest klasyczną preferencją podatkową. Niemniej jednak metodologia ustalenia dochodów z działów specjalnych produkcji rolnej tworzy dla podatników wymierne korzyści i z tego powodu zasługuje na szczególną analizę.

Spis treści

STRESZCZENIE	3
I. Wprowadzenie	8
II. Istota preferencji podatkowej.....	10
III. Standard podatkowy.....	12
1. Podatki dochodowe	13
2. Podatki konsumpcyjne	14
3. Podatki majątkowe	15
IV. Metoda szacowania preferencji podatkowych	16
V. Analiza wartości preferencji podatkowych.....	18
1. Podatki dochodowe	22
2. Podatki konsumpcyjne	27
3. Podatki lokalne	32
VI. Efektywność wybranych rozwiązań podatkowych.....	35
1. Straty z lat ubiegłych odliczone w podatkach dochodowych.....	35
2. Instrumenty autonomii podatkowej gmin w podatku od nieruchomości	45
3. Ustalanie dochodu z działów specjalnych produkcji rolnej przy zastosowaniu norm szacunkowych	56
VII. ZMIANA PRZEPISÓW PRAWA W OBSZARZE PREFERENCJI PODATKOWYCH.....	63
1. Podatki dochodowe	63
2. Podatki konsumpcyjne	67
3. Podatki majątkowe	68
VIII. CEL I MECHANIZM PREFERENCJI PODATKOWYCH (Załącznik A).....	68
IX. WARTOŚĆ PREFERENCJI PODATKOWYCH (Załącznik B)	68

I. Wprowadzenie

Celem przedstawionego raportu jest kontynuacja prac, które zostały poczynione w 2009 r. podczas pierwszej edycji raportu „Preferencje podatkowe w Polsce”, a co za tym idzie cykliczny przegląd i analiza wartości preferencji podatkowych funkcjonujących w polskim systemie podatkowym. Obejmuje on preferencje występujące w najważniejszych z punktu widzenia dochodów budżetu państwa podatkach, tj. podatku od towarów i usług (dalej również jako: „VAT”), podatku akcyzowym, podatku dochodowym od osób fizycznych (dalej również jako: „PIT”), podatku dochodowym od osób prawnych (dalej również jako: „CIT”) oraz w istotnych dla budżetów gminnych podatkach lokalnych tj. podatku od nieruchomości, podatku rolnym oraz podatku leśnym.



W obecnym raporcie duży nacisk został położony na część analityczną, głównie ze względu na możliwość konfrontacji danych z dwóch okresów sprawozdawczych tj. 2009 r. i 2010 r. W miarę upływu czasu, część ta będzie coraz bardziej rozbudowana, co z pewnością umożliwi wyłonienie trendów w funkcjonowaniu preferencji podatkowych w Polsce, zarówno w poszczególnych podatkach, jak i w wyodrębnionych na potrzeby niniejszego raportu obszarach wsparcia (tj. gospodarki, rolnictwa, zatrudnienia, edukacji itd.).

Należy podkreślić, że w pierwszej publikacji zostały określone fundamenty do pracy nad kolejnymi dokumentami, chodzi tu głównie o określenie standardu podatkowego i preferencji podatkowej, identyfikację preferencji podatkowych oraz klasyfikację preferencji według obszarów wsparcia. Metodologia prezentacji danych i szacowania wartości preferencji podatkowych nie uległa zmianie i jest analogiczna jak w roku ubiegłym. Zatem rozdziały raportu dotyczące wyżej wymienionych zagadnień praktycznie nie zostały zmienione (rozdział II *Istota preferencji podatkowej*, rozdział III *Standard podatkowy*, rozdział IV *Metoda szacowania preferencji podatkowych*).

Z uwagi na to, że w pierwszym raporcie zostały poddane analizie najbardziej zakorzenione w polskim systemie podatkowym preferencje podatkowe (np. łączne opodatkowanie małżonków, ulga na Internet), w obecnym okresie sprawozdawczym spektrum tematów do analiz zostało poniekąd zawężone. W związku z tym, pogłębionej analizie zostały poddane obok analizy strat z lat ubiegłych odliczanych w podatkach dochodowych i instrumentów autonomii podatkowej gmin w podatku od nieruchomości, rozwiązanie podatkowe dotyczące ustalenia dochodu z działów specjalnych produkcji rolnej przy zastosowaniu norm szacunkowych. W tym miejscu należy podkreślić, iż zgodnie z metodologią przyjętą na potrzeby niniejszego raportu rozwiązywane to nie jest traktowane jako klasyczna preferencja podatkowa.

Stan prawny regulujący funkcjonowanie preferencji podatkowych *de facto* nie uległ zmianom. W związku z tym *rozdział VIII/ (Załącznik A) Cel i mechanizm preferencji podatkowych* został w niewielkim stopniu zmieniony, a w *rozdziale IX/ (Załącznik B) Wartość preferencji*

podatkowych pojawiły się w podatkach dochodowych pozycje związane z klęskami żywiołowymi, które nawiedziły Polskę w 2010 r. W pozostałych podatkach zmiany, które wprowadzono w 2010 r. nie stanowiły istotnego *novum* w analizowanym obszarze. W tym miejscu należy zauważyć, że bieżący raport został wzbogacony o rozdział VII *Zmiana przepisów prawa w obszarze preferencji podatkowych*, w którym zostały przedstawione szczegóły z zakresu zmian prawa w poszczególnych podatkach.

II. 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: 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, niż by 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 budżetu⁴. 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 przez wydatek. 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 redystrybucji⁵. 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.

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

⁵ *Tax Expenditure Budgets. Concepts and Challenges for Implementation*, Luiz Villela, Andrea Lemgruber, Michael Jorattthe, 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 podatku⁶. Definicja ta, choć oddaje istotę preferencji podatkowej, nie jest wystarczającą dla potrzeb niniejszego opracowania.

Na potrzeby niniejszego raportu należy zgodzić się z proponowaną przez OECD definicją 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.

Z uwagi na przeciwstawienie preferencji podatkowej standardowi podatkowemu kluczowym elementem procesu identyfikacji danej preferencji pozostaje precyzyjne określenie standardu podatkowego.

⁶ 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.

III. Standard podatkowy

Określenie standardu podatkowego stanowi punkt wyjścia do dyskusji nad tym, czy określone rozwiązanie podatkowe jest preferencją podatkową, czy też stanowi immanentną (naturalną) 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 preferencję 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 brak zasadności zastąpienia preferencji podatkowej transferem bezpośrednim.

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 powszechności⁷, 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 w równym stopniu powinny być traktowane równo, a więc bez zróżnicowań, zarówno dyskryminacyjnych jak i faworyzujących⁸.

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

Za standard podatkowy należy również przyjąć podstawowe stawki podatkowe w poszczególnych podatkach (skalę podatkową w PIT, opodatkowanie liniowe, czy stawkę podstawową

⁷ Por. art. 84 Konstytucji RP: „Każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków określonych w ustawie”

⁸ Por. orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z 11 kwietnia 1994 r. (K 10/39)

w VAT), przyjęte zasady amortyzacji podatkowej, możliwość odliczania obowiązkowych płatności i wszelkie rozwiązania (np. zwolnienia) wynikające ze zobowiązań międzynarodowych, a także obligatoryjne dla państw członkowskich UE zasady ustanowione w prawie wspólnotowym.

Nie jest przy tym możliwe ustalenie tożsamego standardu podatkowego w odniesieniu do wszystkich podatków. O ile powyższe zasady można przyjąć na gruncie każdego podatku, to specyfika poszczególnych podatków implikuje konieczność przyjęcia dodatkowych założeń, choćby w odniesieniu do podatków zharmonizowanych, których konstrukcja wynika z prawodawstwa wspólnotowego i krajom członkowskim pozostawia niewielki wpływ na 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 opodatkowania,
- opodatkowanie podmiotu wg danej stawki (PIT i CIT) lub progresywnej skali podatkowej (PIT).

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

Za element standardu podatkowego na potrzeby niniejszego raportu uznaje się:

- zwolnienia podmiotowe przewidziane dla Skarbu Państwa, jednostek budżetowych, jednostek samorządu terytorialnego⁹, funduszy celowych i niektórych państwowych osób prawnych - z uwagi na tożsamość dokonującego transferów i beneficjenta przywilejów podatkowych,
- zwolnienie podmiotowe przewidziane dla Narodowego Banku Polskiego, ze względu na obowiązek odprowadzania części zysku do budżetu państwa,
- amortyzację środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych wg ustalonych stawek – z uwagi na potrzebę dostosowania wysokości opodatkowania do rzeczywistego czasu wykorzystywania (zużycia) tych środków,
- 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 taniości 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 warzywa (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 VAT¹⁰.

⁹ Dalej również jako: „JST”

¹⁰ Ustawa z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535 ze zm.); dalej jako: „ustawa o VAT”

W podatku akcyzowym za standard podatkowy należy również uznać zwolnienia dla wyrobów akcyzowych w przypadku, gdy ich opodatkowanie i tak wystąpi, tyle że na dalszym etapie obrotu tymi wyrobami (odroczenie opodatkowania), np. wyroby energetyczne pochodzące z przypadku 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.

IV. Metoda szacowania preferencji podatkowych

Warunkiem koniecznym dla dokonywania właściwej alokacji środków publicznych jest poznanie ich wielkości. 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 metodologii. Najczęściej wykorzystywaną metodą szacowania wartości preferencji podatkowych jest metoda utraconych wpływów. Sprowadza się ona do oszacowania kwot, które nie wpłynęły do budżetu na skutek funkcjonowania danej preferencji, przy pominięciu innych czynników z tym związanych, np. możliwości wyboru innej strategii opodatkowania w sytuacji braku danej preferencji. Metoda ta, wzorem większości państw szacujących wartość preferencji podatkowych została przyjęta dla potrzeb niniejszego opracowania.

Prezentowane w dalszej części raportu wartości preferencji podatkowych zostały oszacowane 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. Głównego Urzędu Statystycznego¹¹, Polskiej Akademii Nauk¹²).

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 odniesieniu do obniżonych stawek podatku VAT szacunek wartości preferencji został sporządzony w oparciu o stan prawny w podatku od towarów i usług obowiązujący w 2010 r. (stawki podatku) oraz o dane statystyczne za 2008 r. sporządzone na podstawie rachunków narodowych za ten rok oraz struktur z tablic wykorzystania wyrobów i usług za 2007 r. Zasto-

¹¹ Dalej również jako: „GUS”

¹² Dalej również jako: „PAN”

sowana 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 nie podlegających 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 2010 r. dane z 2008 r. (po zmniejszeniu o szarą strefę) zostały doprowadzone przy pomocy wskaźników makroekonomicznych, tj. spożycia indywidualnego gospodarstw domowych, zużycia pośredniego i inwestycji rządu i jednostek samorządu terytorialnego, zużycia pośredniego instytucji niekomercyjnych i pozostałych sektorów oraz inwestycji instytucji niekomercyjnych i pozostałych sektorów.

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 one miały w 2010 r. W niektórych przypadkach – ze względu na brak aktualnych danych – wykazano wartość preferencji, jaką one miały we wcześniejszych latach. 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. Nie można jednak wykluczyć, że są one obarczone pewnym błędem. W interpretacji wyników szacowania należy zatem 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 ci się poruszają.

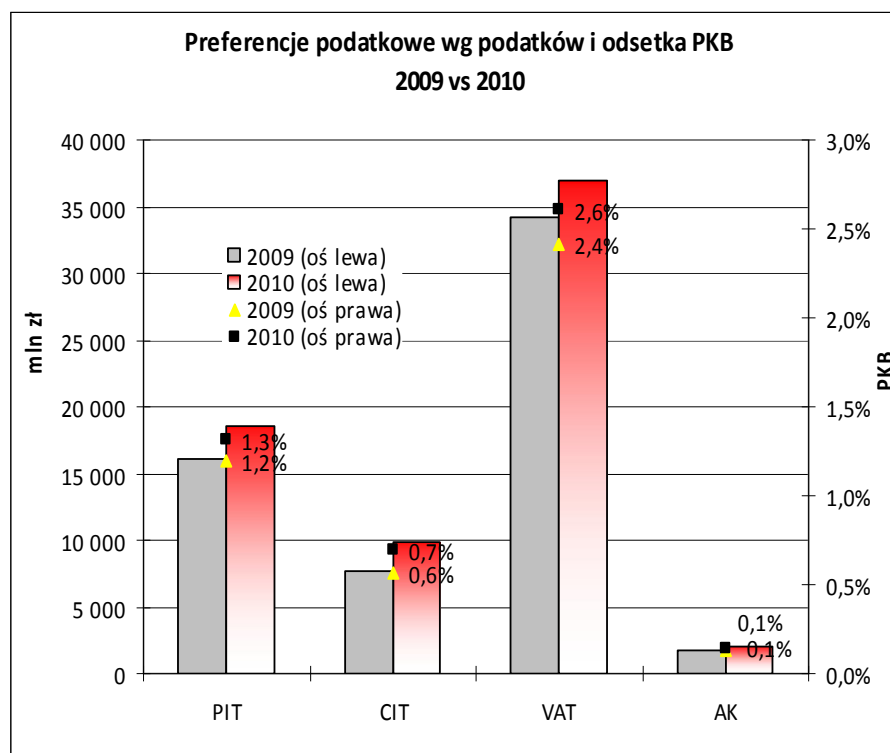
V. Analiza wartości preferencji podatkowych

W polskim systemie podatkowym zidentyfikowano łącznie 489 preferencji podatkowych. W stosunku do 2009 r. wartość ta wzrosła nieznacznie z powodu pojawienia się nowych pozycji związanych z zaniechaniem poboru podatku dochodowego od osób fizycznych i prawnych (np. zaniechanie poboru podatku dochodowego od osób fizycznych od świadczeń uzyskanych 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 itp. Obniżone stawki VAT na różnego rodzaju towary i usługi to 195 preferencji. W podatkach dochodowych wyodrębniono 205 preferencji, z czego większość dotyczy podatku dochodowego od osób fizycznych (145). Wśród podatków państwowych najmniej preferencji ustalono w podatku akcyzowym (16). W podatkach lokalnych zidentyfikowano łącznie ponad 70 preferencji.

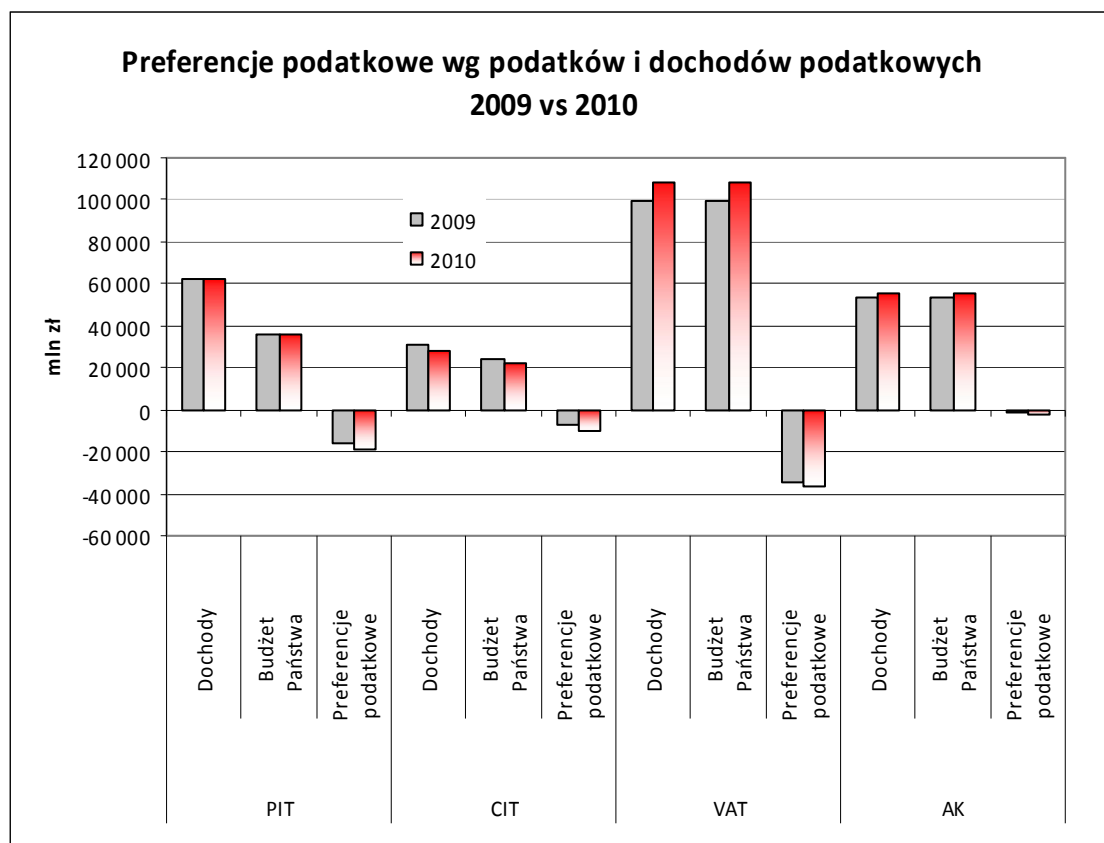
Globalna kwota preferencji podatkowych, których wartość została oszacowana, wyniosła w 2010 r. **73,8 mld zł**, co stanowi **5,2% PKB**. Pomimo, że w systemie podatkowym generalnie nie nastąpiły istotne zmiany podatkowe, skutkujące pojawieniem się nowych preferencji podatkowych, ogólna wartość preferencji w stosunku do 2009 r. wzrosła o 7,9 mld zł tj. o 12,0%. Wartość preferencji wzrosła we wszystkich podatkach, jednak największy wzrost o 29,7% wystąpił w podatku dochodowym od osób prawnych (o 2,3 mld zł). W podatku dochodowym od osób fizycznych wzrost wyniósł 15,8% tj. 2,5 mld zł. W przypadku podatku od towarów i usług zaobserwowano podwyższenie wartości preferencji o 7,9% tj. 2,7 mld zł. Najwyższa wartość preferencji występuje w podatku VAT, globalnie w 2010 r. wyniosła ona 36,9 mld zł tj. 2,6%

PKB. Kolejnym podatkiem poprzez który płynie strumień pomocy państwa w formie ulg, zwolnień i odliczeń podatkowych jest podatek PIT. W sumie wartość preferencji podatkowych w tym podatku w 2010 r. wyniosła 18,6 mld zł tj. 1,3 % PKB.

Wartość preferencji podatkowych w podatkach państwowych wyniosła **67,3 mld zł**, co stanowi 4,8% PKB



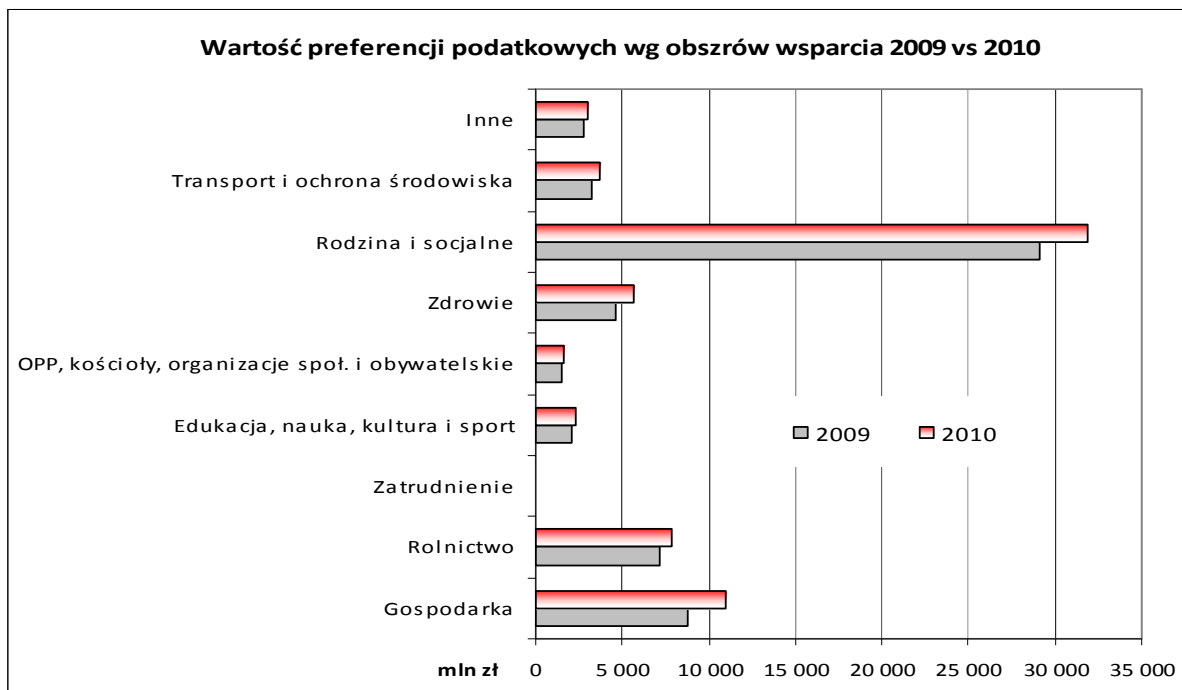
i jednocześnie 26,5% dochodów podatkowych w 2010 r. (253,9 mld zł¹³). Wartość preferencji podatkowych, którą ustalono w podatkach lokalnych jest na poziomie 2009 r. i wynosi 6,5 mld zł tj. 0,5% PKB. Analizując preferencje podatkowe w kontekście dochodów podatkowych¹⁴ w przypadku podatku VAT stanowią one ok. 35% dochodów budżetowych z tego podatku, podobnie jest w podatku CIT. W podatku PIT odsetek ten wynosi ok. 30%. Preferencje funkcjonujące w podatku akcyzowym stanowią najniższy odsetek i jest to 3,4% dochodów z podatku akcyzowego.



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.

¹³ Wartość ta uwzględnia udziały JST w podatkach dochodowych, nie uwzględnia podatku od gier, podatku tonażowego i podatków zniesionych.

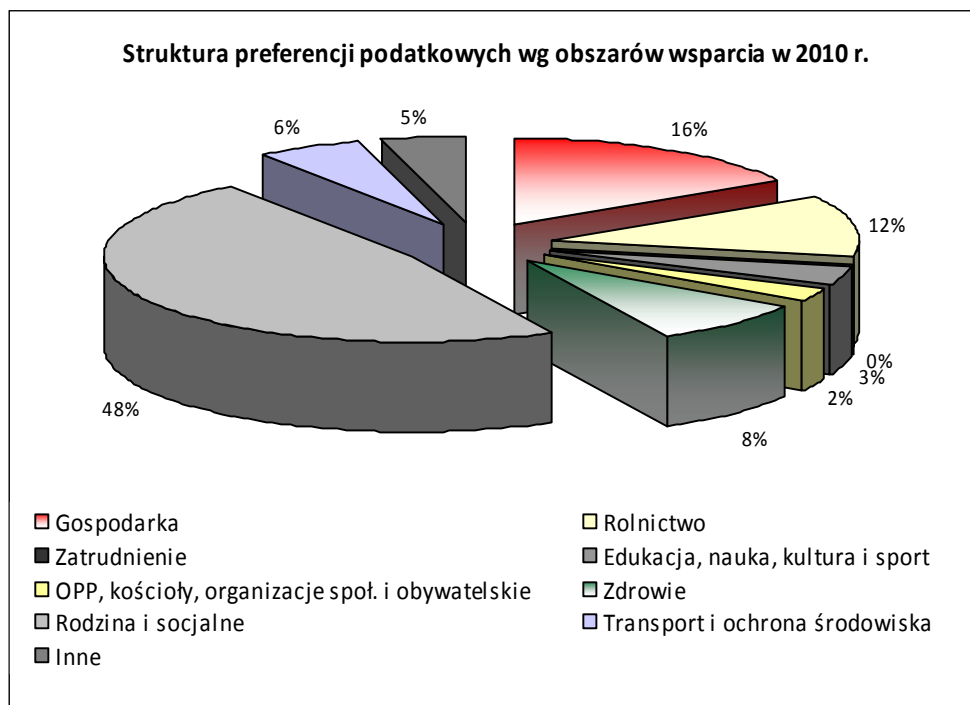
¹⁴ W przypadku podatków dochodowych uwzględniono pełne dochody łącznie z udziałami JST



Głównym obszarem wspieranym przez państwo poprzez udzielone preferencje podatkowe jest tak jak w 2009 r. rodzina i pomoc socjalna. Tak pojęte wydatki państwa wyniosły w tym przypadku 31,9 mld zł (tj. 2,3% PKB). W obszarze tym w stosunku do 2009 r. nastąpił największy wzrost

wartości - o 2,8 mld zł. Należy podkreślić, że obszar ten stanowi prawie połowę (48%) wszystkich preferencji podatkowych funkcjonujących w systemie podatkowym. Kolejnymi grupami, które korzystają z pomocy państwa poprzez system podat-

kowy są gospodarka (16%) i rolnictwo (12%). Otrzymały one w sumie 18,8 mld zł pomocy w podatkach stanowiących dochody budżetu państwa. Dodatkowo, rolnictwo było wspierane przez 1,9 mld zł preferencji funkcjonujących w podatkach lokalnych.

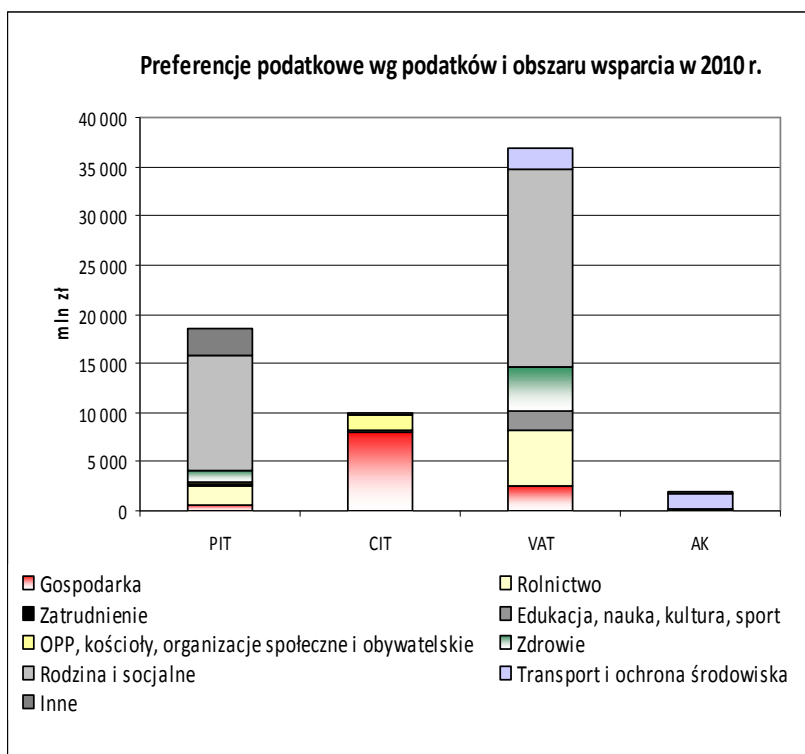


Wartość preferencji podatkowych wg obszarów wsparcia i typów podatków

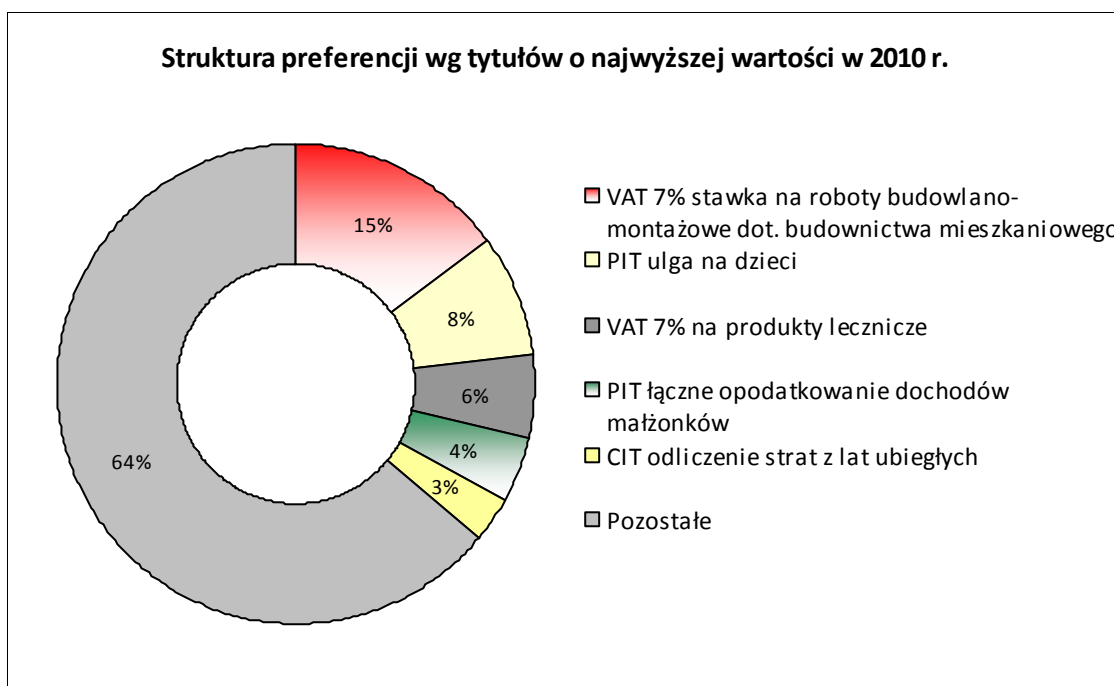
kwoty w mln zł

Obszary wsparcia	PIT	CIT	VAT	Akcyza	Ogółem
Gospodarka	523 0,04%PKB	7 921 0,56%PKB	2 556 0,18% PKB	16 0,00% PKB	11 016 0,78%PKB
Rolnictwo	2 079 0,15%PKB	126 0,01%PKB	5 602 0,39% PKB	-	7 807 0,55%PKB
Zatrudnienie	147 0,01%PKB	-	-	-	147 0,01%PKB
Edukacja, nauka, kultura, sport	26 0,00%PKB	175 0,01%PKB	2 084 0,15% PKB	-	2 285 0,16%PKB
OPP, kościoły, organizacje społeczne i obywatelskie	131 0,01%PKB	1 523 0,11%PKB	-	-	1 654 0,12%PKB
Zdrowie	1 201 0,08%PKB	-	4 354 0,31% PKB	121 0,01% PKB	5 676 0,40%PKB
Rodzina i socjalne	11 718 0,83%PKB	0 0,00%PKB	20 219 1,43% PKB	-	31 937 2,26%PKB
Transport i ochrona środowiska	-	-	2 055 0,15% PKB	1 612 0,11% PKB	3 667 0,26%PKB
Inne	2 727 0,20%PKB	141 0,01%PKB	32 0,00% PKB	152 0,01% PKB	3 052 0,22%PKB
Razem	18 552 1,31%PKB	9 886 0,70%PKB	36 902 2,61% PKB	1 901 0,13% PKB	67 241 4,75%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. W podatku PIT większość preferencji jest związana z rodziną i szeroko rozumianą pomocą socjalną. W podatku VAT liderem jest również rodzina, ale należy także wymienić takie obszary jak rolnictwo, zdrowie, gospodarkę i transport. W podatku akcyzowym przeważa grupa dotycząca transportu i ochrony środowiska.



Preferencja, która najbardziej obciąża budżet państwa to obniżona 7% stawka VAT na roboty budowlano - montażowe dotyczące budownictwa mieszkaniowego itp. wynosi ona 9,9 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 - 5,7 mld zł (8%), obniżona 7% stawka VAT na produkty lecznicze¹⁵ - 3,7 mld zł (6%), łączne opodatkowanie dochodów małżonków w podatku PIT - 2,9 mld zł (4%) i odliczenie strat z lat ubiegłych w podatku dochodowym od osób prawnych - 2,1 mld zł (3%). W sumie pięć preferencji o najwyższej wartości stanowi 24,3 mld zł (36%).



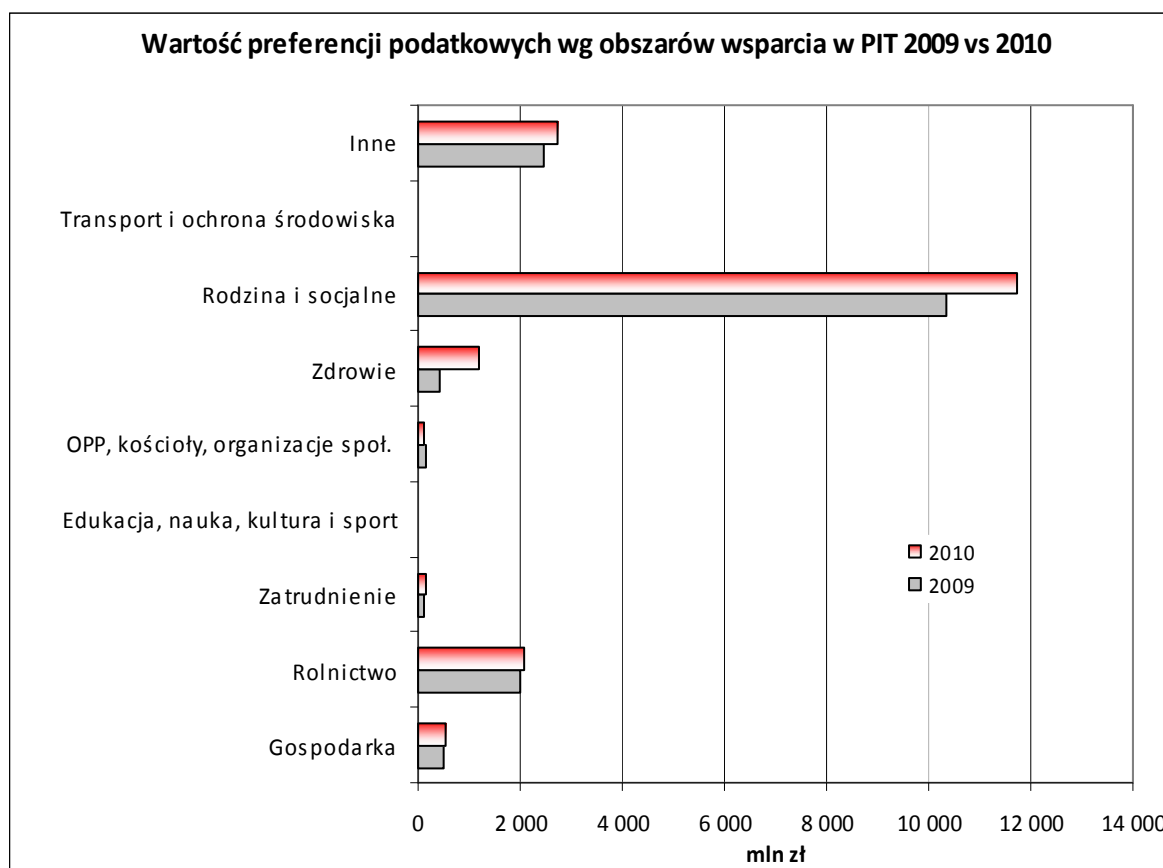
1. PODATKI DOCHODOWE

Poprzez system podatkowy w 2010 r. do podatników podatków dochodowych została skierowana pomoc w wysokości 28,4 mld zł tj. 2,0% PKB. Preferencje występujące w podatku dochodowym od osób fizycznych stanowią 65% tej wartości, pozostała część występuje w podatku dochodowym od osób prawnych.

W podatku dochodowym od osób fizycznych w sumie odnotowano preferencje o wartości 18,6 mld zł (1,3 % PKB). W stosunku do 2009 r. wartość ta wzrosła o 16% (o 2,5 mld zł). W tym miejscu należy podkreślić, że sytuacja ta może być spowodowana nie tylko czynnikami zewnętrznymi, wpływ na wzrost ma także metodologia prezentacji danych przyjęta w raporcie. Progres w uzyskiwaniu danych, szczególnie w podatku PIT przyczynia się do coraz większej ilości oszacowanych pozycji, które były nieoszacowane w poprzednim okresie sprawozdawczym. Przykładem jest zwolnienie świadczeń o charakterze pomocy społecznej.

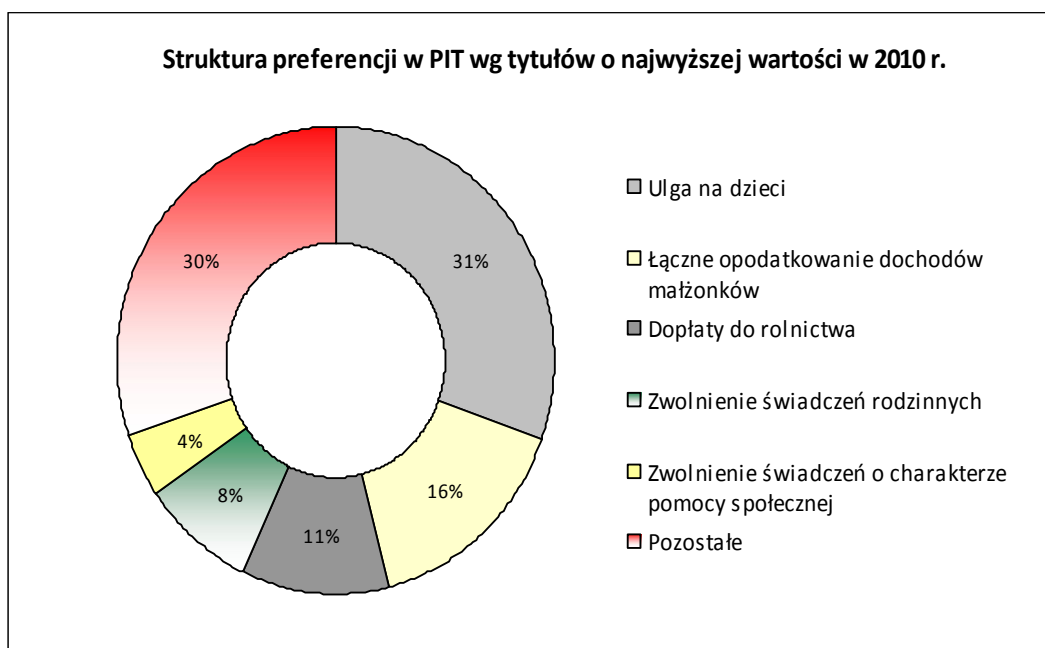
¹⁵ Produkty lecznicze wpisane do Rejestru Produktów Leczniczych dopuszczone do obrotu na terytorium RP, o których mowa w przepisach Prawa Farmaceutycznego.

W 2009 r. nie było danych z tego zakresu, natomiast w 2010 r. zwolnienie to oszacowano na 820 mln zł (znalazło się ono na piątym miejscu preferencji o najwyższej wartości w PIT).



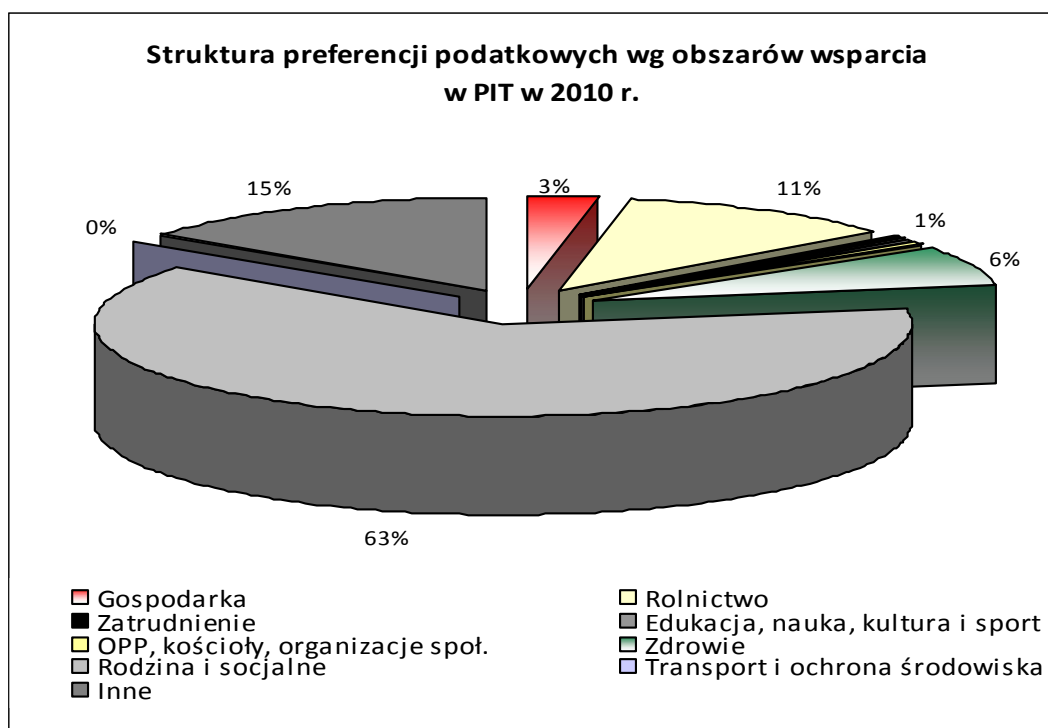
Dominującym obszarem wsparcia w podatku PIT, podobnie jak w podatku VAT jest obszar związany z rodziną i pomocą socjalną. Z tego tytułu dochody podatkowe zostały obniżone o 11,7 mld zł, co stanowi 63% wszystkich preferencji funkcjonujących w podatku PIT. Beneficjentami połowy tej kwoty są rodziny korzystające z ulgi na dzieci (5,7 mld zł). Kolejną znaczącą pozycją w tym obszarze jest możliwość łącznego opodatkowania dochodów małżonków (2,9 mld zł) i zwolnienie z podatku świadczeń rodzinnych, dodatków rodzinnych i pielęgnacyjnych, zasiłków porodowych itp. (1,6 mld zł).

Przeciętne miesięczne wynagrodzenia nominalne brutto w sektorze przedsiębiorstw rosły wolniej niż w 2009 r. (3,3% wobec 4,4%), przy wolniejszym niż w 2009 r. średniorocznym wzroście cen, siła nabywcza płac nieznacznie przekroczyła poziom ubiegłoroczny. Wzrost przeciętnych realnych emerytur i rent był zbliżony do obserwowanego przed rokiem i wyższy niż wynagrodzeń.



Pięć preferencji o najwyższej wartości (ulga na dzieci, łączne opodatkowanie dochodów małżonków, dopłaty do rolnictwa, zwolnienie świadczeń rodzinnych i świadczeń o charakterze pomocy społecznej) w podatku PIT stanowi 70 % wartości preferencji z tego podatku.

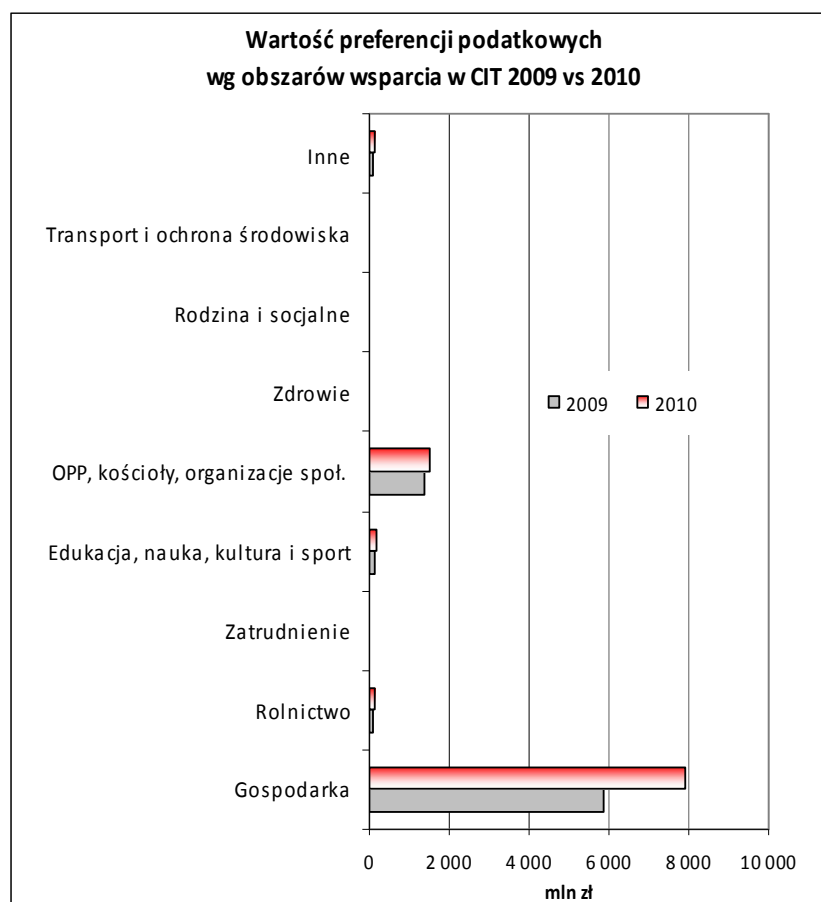
Instrumenty podatkowe, które funkcjonują w podatku dochodowym od osób fizycznych w postaci ulg, zwolnień, odliczeń itp. rozwiązań podatkowych zostały oszacowane na 29,7% pełnych dochodów podatkowych tj. dochodów budżetu państwa i udziału jednostek samorządów terytorialnych w podatku PIT za 2010 r.



Analizując strukturę preferencji w podatku PIT należy zauważyć, iż trudne do oszacowania lub posiadające marginalną wartość są preferencje związane z edukacją, nauką, kulturą, sportem oraz z zatrudnieniem. Z kolei rolnictwo stanowi 11% wartości preferencji funkcjonujących w podatku PIT. Grupa ta korzysta z pomocy państwa o wartości 2,0 mld zł¹⁶ i są to głównie dopłaty do rolnictwa.

Preferencje o najwyższej wartości w PIT	Wartość preferencji (mln zł)	Struktura preferencji	Odsetek wpływów ¹⁷	Odsetek PKB
1. Ulga na dzieci	5 684	30,6%	9,10%	0,40%
2. Łączne opodatkowanie dochodów małżonków	2 880	15,5%	4,61%	0,20%
3. Dopłaty do rolnictwa	2 008	10,8%	3,21%	0,14%
4. Zwolnienie świadczeń rodzinnych, dodatków rodzinnych i pielęgnacyjnych itp.	1 557	8,4%	2,49%	0,11%
5. Zwolnienie świadczeń o charakterze pomocy społecznej	820	4,4%	1,31%	0,06%
6. Pozostałe	5 603	30,2%	8,97%	0,40%
Razem	18 552	100,0%	29,69%	1,31%

Rozpatrując podatek dochodowy od osób prawnych na wstępie należy zaznaczyć, że dochody



budżetu państwa z podatku CIT wyniosły w 2010 r. 21,8 mld zł i były niższe od wykonania dochodów w 2009 r. o 9,9% tj. o 2,4 mld zł. Obniżenie dochodów z tego tytułu jest konsekwencją stosunkowo trudnej kondycji finansowej przedsiębiorców w 2009 r. i rozliczeniem strat w 2010 r.

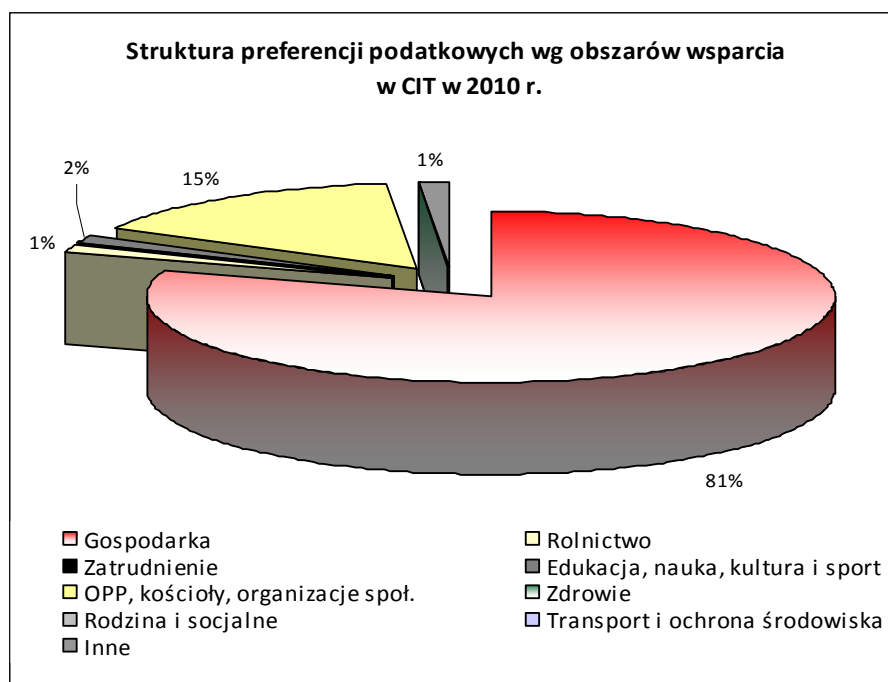
Jak we wszystkich analizowanych w raporcie podatkach, w podatku dochodowym od osób prawnych nastąpił wzrost wartości preferencji podatkowych. W 2010 r. wyniosły one 9,9 mld zł (tj. 0,7% PKB) i były wyższe o 2,3 mld zł w stosunku do 2009 r. Analo-

¹⁶ Brak danych do oszacowania wyłączenia spod zakresu zastosowania ustawy o PIT przychodów z działalności rolniczej

¹⁷ 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.

gicznie jak w ubiegłym roku, najwięcej preferencji występuje w obszarze gospodarki - 7,9 mld zł i jest to niewątpliwie 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. Kolejną grupą korzystającą z pomocy państwa poprzez preferencje podatkowe są organizacje pożytku publicznego, organizacje społeczne i kościoły. W sumie otrzymały one 1,5 mld zł poprzez system zwolnień i ulg funkcjonujących w podatku CIT.

Analizując strukturę preferencji podatkowych w CIT można zauważyć, że aż 81% preferencji występuje w gospodarce, 15% w OPP, kościołach i organizacjach społecznych, 2% w obszarze edukacji, nauce, kulturze i sporcie, 1% w rolnictwie.

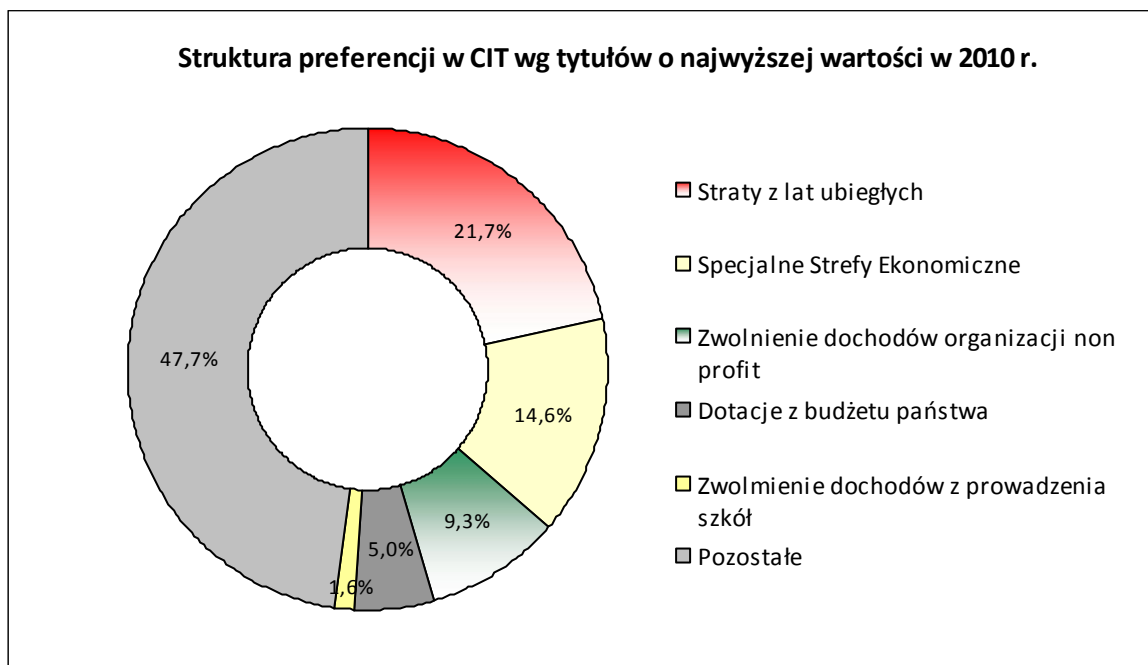


Preferencje o najwyższej wartości w CIT	Wartość preferencji (mln zł)	Struktura preferencji	Odsetek wpływów ¹⁸	Odsetek PKB
1. Straty z lat ubiegłych	2 143	21,7%	7,68%	0,15%
2. Specjalne Strefy Ekonomiczne	1 448	14,6%	5,19%	0,10%
3. Zwolnienie dochodów organizacji non profit	924	9,3%	3,31%	0,07%
4. Dotacje z budżetu państwa	499	5,0%	1,79%	0,04%
5. Zwolnienie dochodów z prowadzenia szkół	159	1,6%	0,57%	0,01%
6. Pozostałe	4 713	47,7%	16,90%	0,33%
Razem	9 886	100,0%	35,44%	0,70%

Dominującą pozycją wśród preferencji funkcjonujących w podatku CIT jest możliwość odliczania strat z lat ubiegłych. Wartość tej preferencji znacznie wzrosła. W 2009 r. odliczone straty z lat ubiegłych uszczupliły dochody z podatku CIT o 1,2 mld zł, natomiast w 2010 r.

¹⁸ 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.

wartość ta wzrosła do 2,1 mld zł. Przyczyną tego wzrostu może być trudna sytuacja finansowa przedsiębiorców związana z tzw. globalnym kryzysem finansowym. Szczegółowa analiza odliczania strat z lat ubiegłych, zarówno w podatku dochodowym od osób fizycznych jak i prawnych znajduje się w rozdziale VI *Efektywność wybranych rozwiązań podatkowych*.

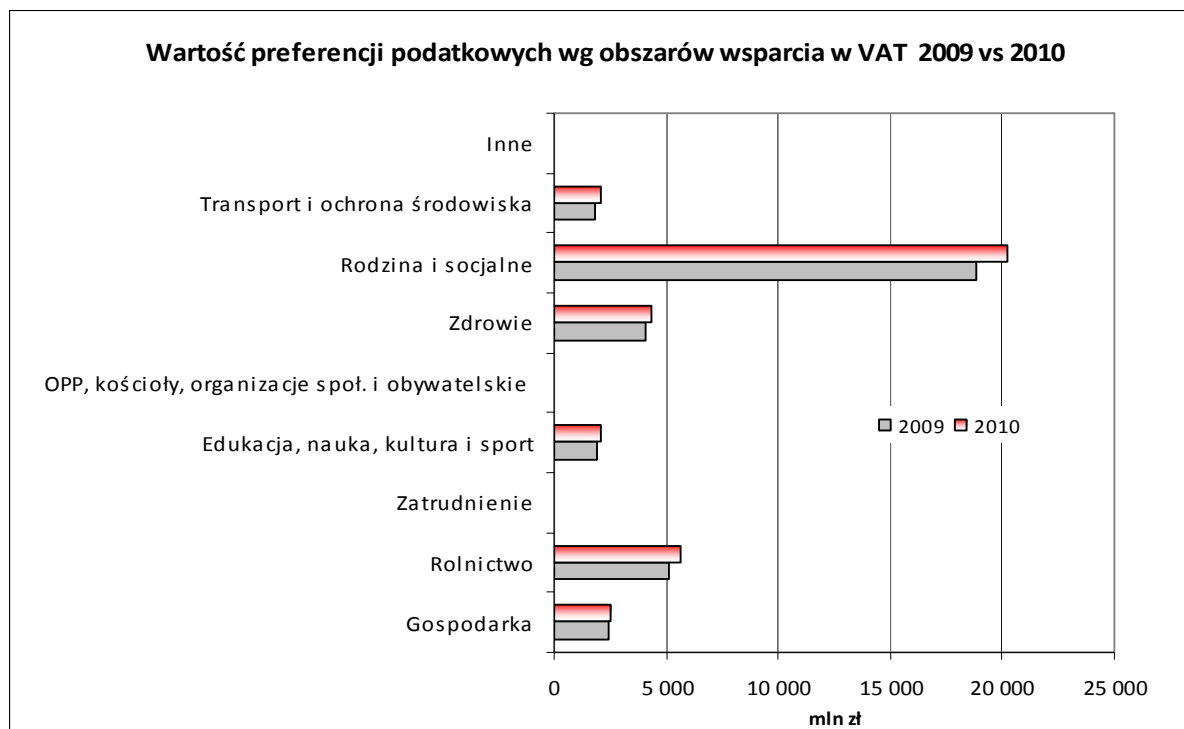


Straty z lat ubiegłych stanowią 22% wszystkich preferencji funkcjonujących w podatku CIT, 15% przypada na zwolnienia dla przedsiębiorców prowadzących działalność w Specjalnych Strefach Ekonomicznych, 9% - na zwolnienia dla organizacji non profit. Wśród preferencji o znacznej wartości znalazło się także zwolnienie dla szkół (2%).

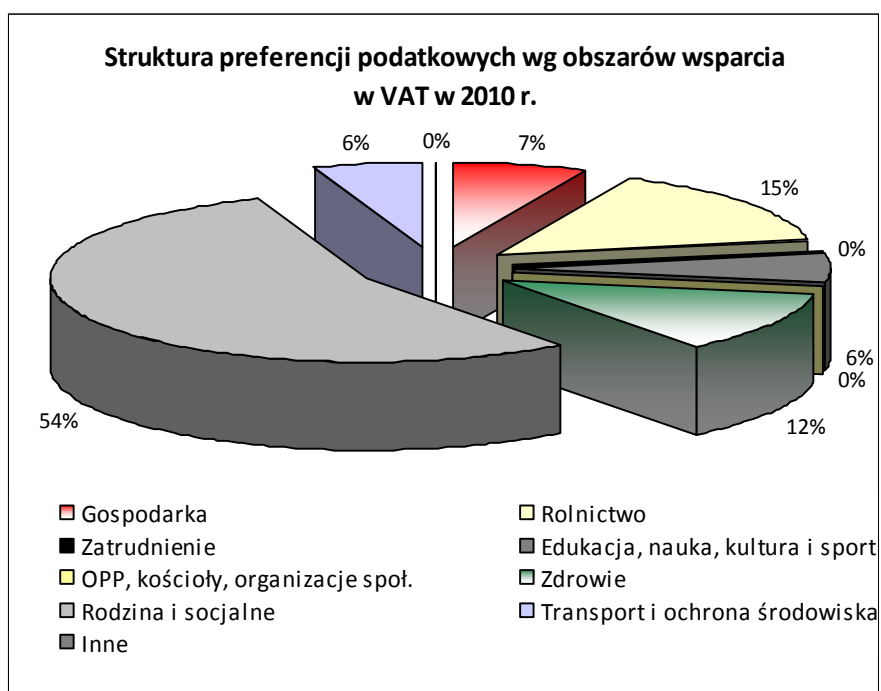
2. PODATKI KONSUMPCYJNE

Globalnie preferencje podatkowe funkcjonujące w podatkach konsumpcyjnych wynoszą w 2010 r. 38,9 mld zł (2,8% PKB). Preferencje występujące w podatku od towarów i usług stanowią 95% tej wartości, pozostała część funkcjonuje w podatku akcyzowym.

Łączną wartość preferencji podatkowych w podatku od towarów i usług w 2010 r. szacuje się na 36,9 mld zł (2,6% PKB). Wartość tych preferencji była wyższa od preferencji funkcjonujących w 2009 r. o 7,9%. Natomiast dochody budżetu państwa z podatku VAT w 2010 r. stanowiły 108,4% uzyskanych w 2009 r. Na wysokie tempo wzrostu dochodów i wartości preferencji w podatku VAT miały wpływ czynniki makroekonomiczne, takie jak wzrost nominalnego tempa produkcji sprzedanej przemysłu oraz przyspieszenie sprzedaży detalicznej w kolejnych kwartałach 2010 r. W 2010 r. nominalne tempo wzrostu spożycia wyniosło 6,1% r/r, a inwestycji sektora finansów publicznych 12,1% r/r.



W 2010 r. ceny towarów i usług konsumpcyjnych rosły wolniej niż rok wcześniej (2,6% wobec 3,5%), jednak w IV kwartale ich wzrost był nieco wyższy niż w poprzednich okresach. Było to głównie wynikiem przyspieszenia dynamiki cen żywności i napojów bezalkoholowych oraz usług związanych z transportem. Ceny producentów w przemyśle zwiększyły się w mniejszym stopniu niż w 2009 r. (2,1% wobec 3,4%), natomiast ceny produkcji budowlano-montażowej utrzymywały się na poziomie zbliżonym do notowanego w roku poprzednim.¹⁹

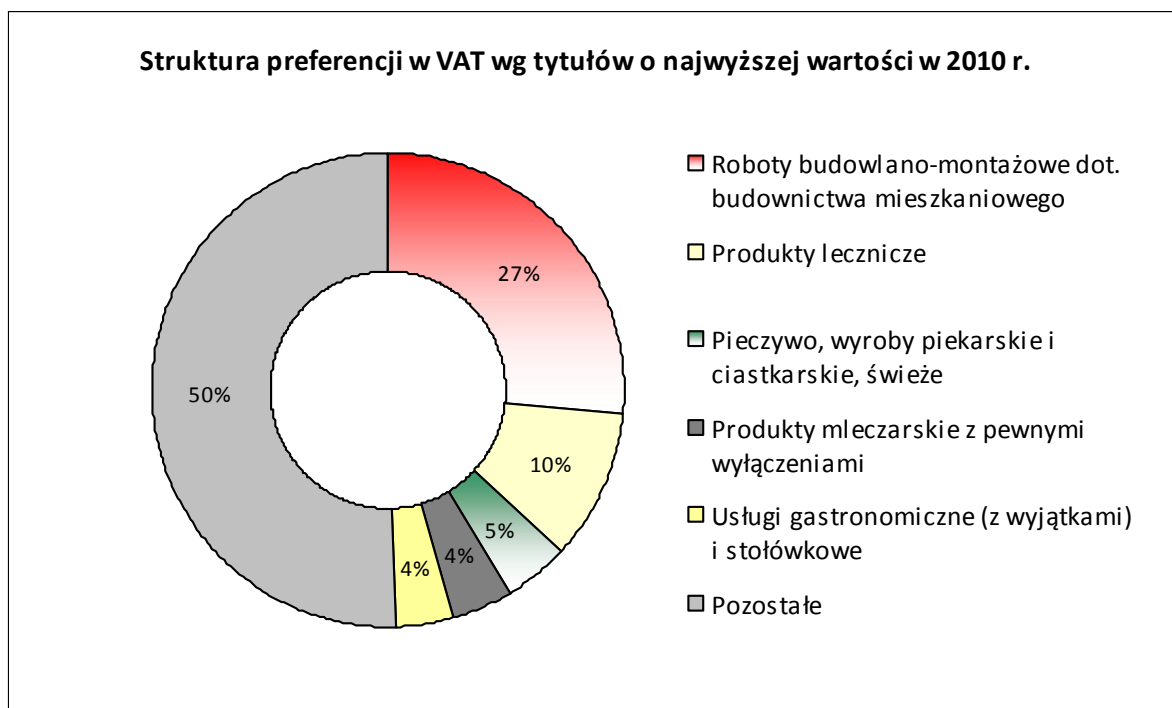


Analogicznie, jak w 2009 r. preferencje w podatku od towarów i usług to głównie obniżone stawki VAT - 3% i 7%. Zdecydowanie dominującym obszarem wsparcia wśród preferencji występujących w podatku VAT jest obszar związany z rodziną i ogólnie rozumianą pomocą

¹⁹ GUS, Informacja o sytuacji społeczno-gospodarczej kraju rok 2010

socjalną. Pomoc państwa płynąca poprzez system podatkowy wynosi w tym przypadku ponad 20 mld zł i stanowi aż 54% strumienia wsparcia występującego w podatku VAT. Kolejne obszary wsparcia to rolnictwo 5,6 mld zł tj. 15 % wartości preferencji VAT, zdrowie 4,4 mld zł (tj. 12%), gospodarka 2,6 mld zł (tj. 7%). Transport i ochrona środowiska, jak i edukacja z nauką, kulturą i sportem to obszary, które otrzymały wsparcie na zbliżonym poziomie 2,1 mld zł.

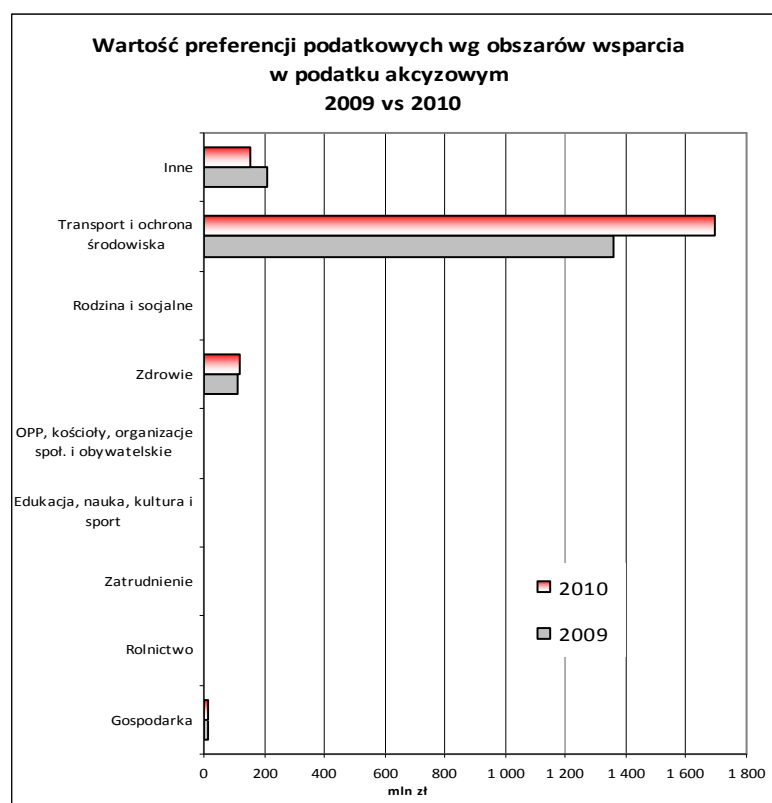
Z analizy danych wynika, że pięć preferencji o najwyższej wartości stanowi prawie 50 % wszystkich preferencji występujących w podatku VAT w 2010 r. Obniżona 7% stawka VAT na roboty budowlano – montażowe dotyczące budownictwa mieszkaniowego itp. ograniczyła wpływy do budżetu państwa o kwotę 9,9 mld zł, co stanowi ok. 0,7% PKB. Kolejną preferencją o znacznej wartości są produkty lecznicze²⁰, których wartość oszacowano na 3,7 mld zł (0,3% PKB). Pieczywo i wyroby piekarskie, a także produkty mleczarskie o obniżonej stawce VAT to preferencje podatkowe o łącznej wartości 3,0 mld zł (0,2% PKB).



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

Preferencje o najwyższej wartości w VAT	Wartość preferencji (mln zł)	Struktura preferencji	Odsetek wpływów	Odsetek PKB
1. Roboty budowlano-montażowe dot. budownictwa mieszkaniowego	9 883	26,8%	9,16%	0,70%
2. Produkty lecznicze	3 723	10,1%	3,45%	0,26%
3. Pieczywo, wyroby piekarskie i ciastkarskie, świeże	1 692	4,6%	1,57%	0,12%
4. Produkty mleczarskie z pewnymi wyłączeniami	1 548	4,2%	1,43%	0,11%
5. Usługi gastronomiczne (z wyjątkami) i stołówkowe	1 408	3,8%	1,31%	0,10%
6. Pozostałe	18 648	50,5%	17,29%	1,32%
Razem	36 902	100,0%	34,21%	2,61%

Wartość utraconych przez budżet państwa wpływów z tytułu funkcjonowania w 2010 r. preferencji podatkowych – obniżonych, preferencyjnych stawek w podatku VAT wynosi 34,2% dochodów budżetu państwa z tego podatku. Pięć preferencji o najwyższej wartości obniżyło w sumie dochody budżetu państwa o 18,3 mld zł.



W podatku akcyzowym wartość preferencji podatkowych w 2010 r. wyniosła 2,0 mld zł (0,1% PKB). Wartość tych preferencji była wyższa od preferencji funkcjonujących w 2009 r. o 12,5%. Należy przy tym zauważyć, że główną przyczyną globalnego wzrostu był przyrost wartości preferencji z tytułu stosowania obniżonych stawek akcyzy na paliwa z zawartością biokomponentów.

Ze względu na specyfikę podatku akcyzowego preferencje podatkowe występują przede wszystkim w transporcie i ochronie środowiska (nie można przy tym zapominać, że przy-

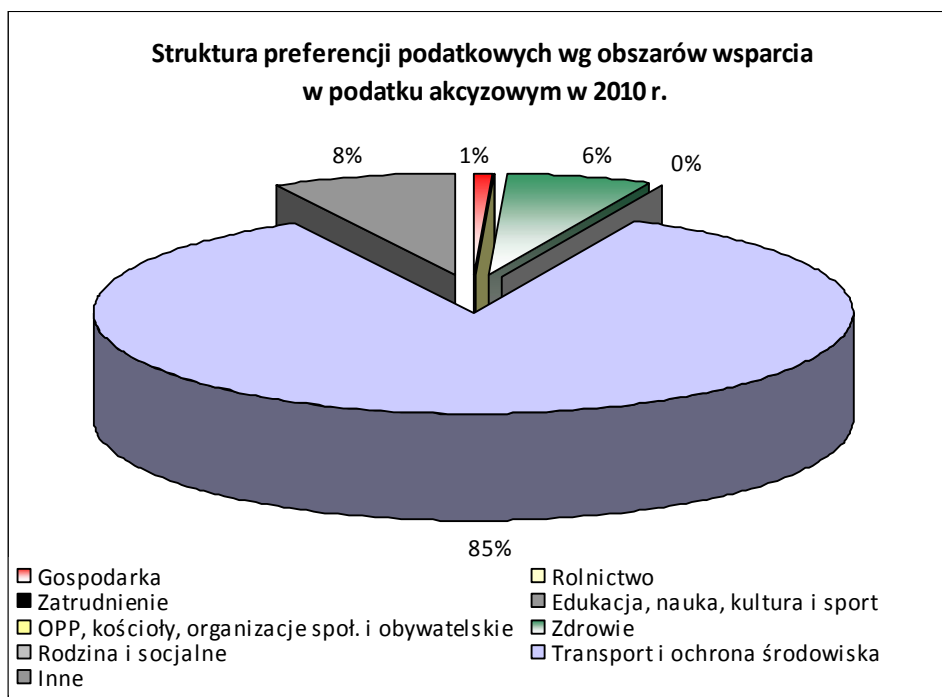
czyniają się one także do aktywizacji regionów rolniczych), w mniejszym stopniu w obszarze wsparcia zdrowia.

Preferencje z zakresu transportu i ochrony środowiska stanowią 85% wartości preferencji występujących w podatku akcyzowym.

Propagowanie odnawialnych źródeł energii, aktywacja regionów rolniczych to cele, dla których wprowadzono preferencyjne (obniżone) stawki akcyzy dla paliw z zawartością biokomponentów.

Z tego tytułu ubytek dochodów budżetu państwa wyniósł w 2010 r. 1,1 mld zł, co stanowi 2 % ogólnych wpływów z podatku akcyzowego za 2010 r.

Globalnie wartość preferencji w podatku akcyzowym wynosi 3,4 % dochodów budżetu państwa z tego podatku.

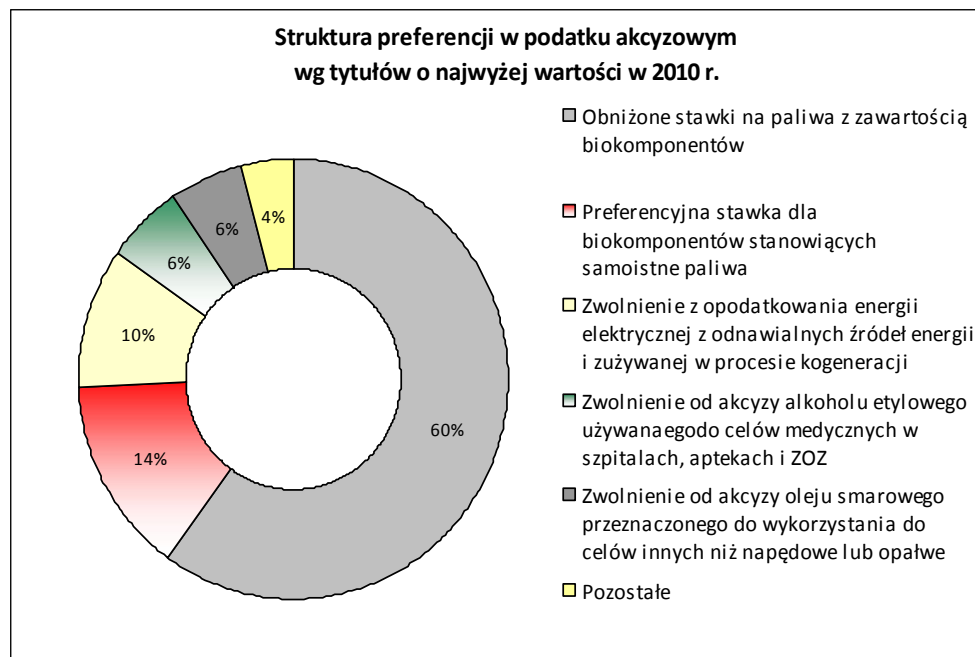


Preferencje o najwyższej wartości w podatku akcyzowym	Wartość preferencji (mln zł)	Struktura preferencji	Odsetek wpływów	Odsetek PKB
1. Obniżone stawki na paliwa z zawartością biokomponentów	1 143	60,1%	2,0%	0,08%
2. Preferencyjna stawka dla biokomponentów stanowiących samoistne paliwa	273	14,4%	0,5%	0,02%
3. Zwolnienie z opodatkowania energii elektrycznej z odnawialnych źródeł energii i zużywanej w procesie kogeneracji	196	10,3%	0,4%	0,01%
4. Zwolnienie od akcyzy alkoholu etylowego używanego do celów medycznych w szpitalach, aptekach i ZOZ	107	5,6%	0,2%	0,01%
5. Zwolnienie od akcyzy oleju smarowego przeznaczonego do wykorzystania do celów innych niż napędowe lub opałowe	106	5,6%	0,2%	0,01%
6. Pozostałe	76	4,0%	0,1%	0,00%
Razem	1 901	100,0%	3,4%	0,13%

Z analizy struktury preferencji w podatku akcyzowym wynika, że pięć pozycji o najwyższej wartości stanowi 96% wszystkich preferencji. Są to obniżone stawki na paliwa z zawartością biokomponentów, preferencyjna stawka dla biokomponentów stanowiących samoistne

paliwa, zwolnienie z opodatkowania energii elektrycznej z odnawialnych źródeł energii i zużywanej w procesie kogeneracji, zwolnienie od akcyzy alkoholu etylowego używanego do celów medycznych w szpitalach, aptekach, ZOZ oraz zwolnienie

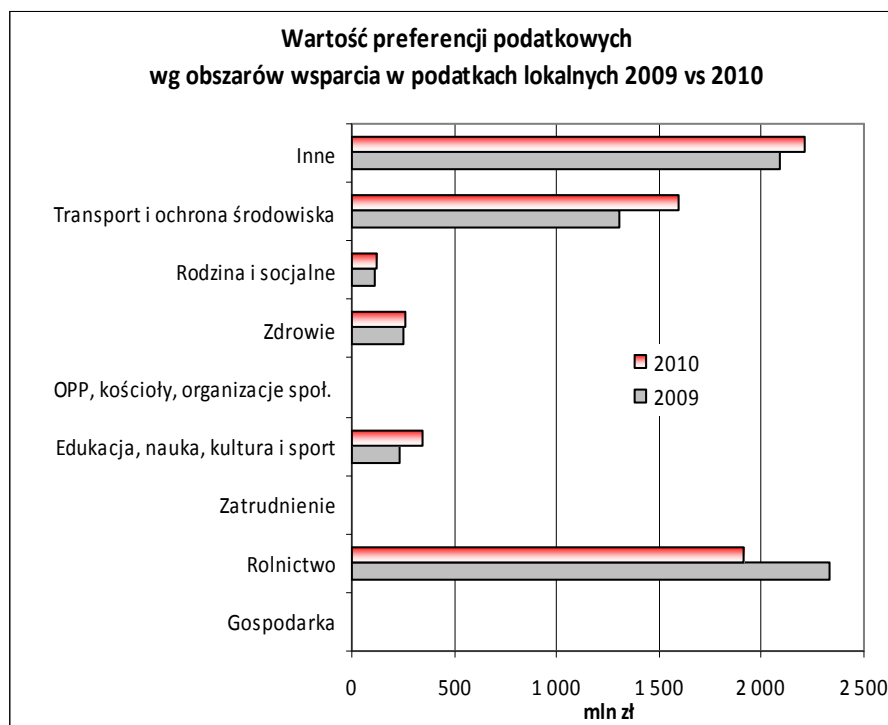
od akcyzy oleju smarowego przeznaczonego do wykorzystania w celach innych niż napędowe lub opałowe.



3. PODATKI LOKALNE

Na wstępie należy podkreślić, że podatki lokalne stanowią dochody jednostek samorządu terytorialnego. Globalna wartość preferencji występujących w tych podatkach wyniosła w 2010 r. 6,5 mld zł co stanowi 0,5% PKB. Uszczuplenie dochodów JST przyczyniło się głównie do zasilenia rolnictwa o 1,9 mld zł (tj. 0,14% PKB), transportu i ochrony środowiska o 1,6 mld zł (0,11% PKB).

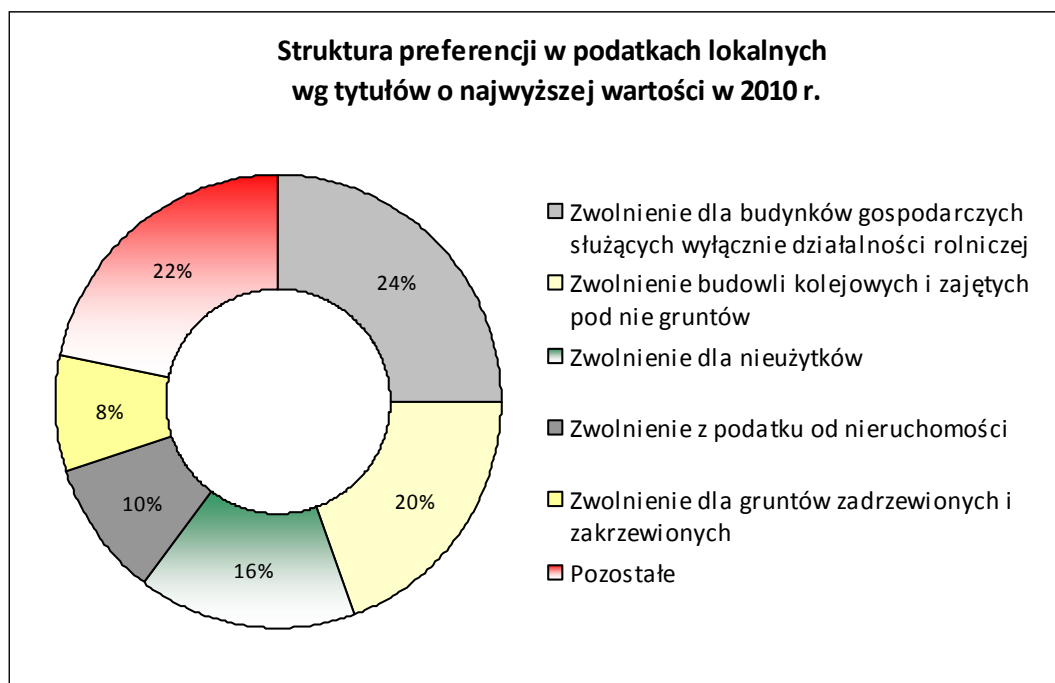
W stosunku do 2009 r. preferencje występujące w podatkach lokalnych w 2010 r. nieznacznie wzrosły (o 0,1 mld zł). W przypadku preferencji występujących w rolnictwie zaobserwowano odmienne zjawisko – wartość preferencji uległa obniżeniu (0,4



mld zł). Główną przyczyną obniżenia tej wartości jest spadek ceny skupu żyta stanowiącej podstawę obliczania stawki podatku rolnego.

Obszary wsparcia	Podatki lokalne (mln zł)
Gospodarka	- ²¹
Rolnictwo	1 914 (0,14% PKB)
Zatrudnienie	-
Edukacja, nauka, kultura, sport	345 (0,02% PKB)
OPP, kościoły, organizacje społeczne i obywatelskie	10 (0,00% PKB)
Zdrowie	262 (0,02% PKB)
Rodzina i socjalne	124 (0,01% PKB)
Transport i ochrona środowiska	1 593 (0,11% PKB)
Inne	2 209 (0,16% PKB)
Razem	6 457 (0,47% PKB)

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 (1,6 mld zł), zwolnienia dla nieużytków, zwolnienia budowli kolejowych i zajętych pod nie gruntów (1,3 mld zł). Oprócz preferencji podatkowych wynikających z ustaw, w podatkach 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 w 2010 r. 0,6 mld zł.

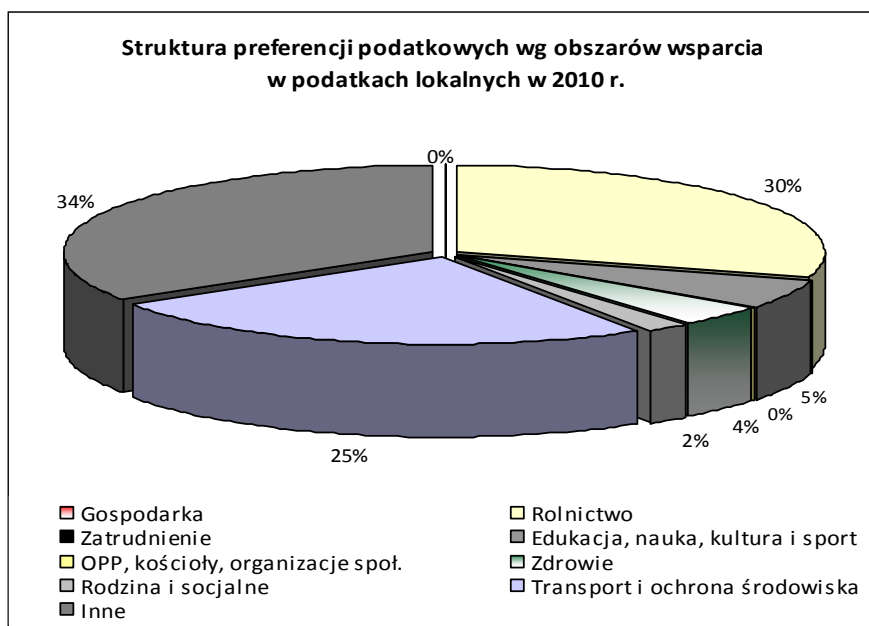


²¹ Zwolnienie należące do tego obszaru jest rekompensowane gminom z budżetu państwa w wysokości 16 mln zł (rekompensata wypłacona w 2010 r. z a 2009 r.) i jako rekompensata stanowi dochód podatkowy gmin.

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	1 616	25,0%	0,11%
2. Zwolnienie budowli kolejowych i zajętych pod nie gruntów	1 262	19,5%	0,09%
3. Zwolnienie dla nieużytków	1 012	15,7%	0,07%
4. Zwolnienia z podatku od nieruchomości uchwalane przez rady gmin	632	9,8%	0,04%
5. Zwolnienie dla gruntów zadrzewionych i zakrzewionych.	536	8,3%	0,04%
6. Pozostałe	1 399	21,7%	0,10%
Razem	6 457	100,0%	0,45%

Z analizy struktury preferencji w podatkach lokalnych wynika, że 78% preferencji stanowi pięć zwolnień o najwyższej wartości.

Dominującym obszarem wsparcia w podatkach lokalnych jest rolnictwo, które stanowi 30% całkowitej wartości preferencji. Struktura ta zmieniła się w stosunku do minionego okresu, w 2009 r. rolnictwo stanowiło 37% wszystkich preferencji z podatków lokalnych.



VI. Efektywność wybranych rozwiązań podatkowych

1. STRATY Z LAT UBIEGŁYCH ODLICZONE W PODATKACH DOCHODOWYCH

Istota rozliczania strat z lat ubiegłych

Stratą podatkową w rozumieniu *art. 9 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych* oraz *art. 7 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych* jest osiągnięta w roku podatkowym nadwyżka kosztów uzyskania przychodów nad sumą przychodów.

Od 2000 r. strata może być rozliczana w ciągu 5 kolejnych lat podatkowych²². Od decyzji podatnika zależy, jaka część straty będzie rozliczana w danym roku. W każdym roku odliczenie stanowić może nie więcej niż 50% kwoty tej straty. W podatku dochodowym PIT wysokość odliczenia jest uwarunkowana wysokością dochodu osiągniętego z danego źródła w roku podatkowym i może być co najwyżej równa wysokości dochodu z tego źródła. Strata może być rozliczana z dochodem pochodzącym z tego samego źródła. Natomiast w podatku dochodowym CIT rozwiązanie to nie ma zastosowania, z uwagi na brak podziału na źródła przychodu.

Prawo do odliczenia straty wygasa po upływie 5 lat podatkowych następujących po roku, w którym poniesiono stratę, niezależnie od tego, czy cała kwota straty została odliczona.

Stratę poniesioną w okresie, gdy podatnik opodatkowany był na zasadach ogólnych z działalności gospodarczej lub z najmu, można także odliczyć odpowiednio od ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych.

Data i cel wprowadzenia preferencji

Możliwość odliczania strat z lat ubiegłych została wprowadzona ustawą z dnia 26 lipca 1991 r. *o podatku dochodowym od osób fizycznych* (Dz. U. z 2010 r. nr 51, poz.307, z późn. zm.) oraz ustawą z dnia 15 lutego 1992 r. *o podatku dochodowym od osób prawnych* (Dz. U. z 2011 r. nr 74 poz. 397 ze zm.).²³

²² Przepisy regulujące możliwość rozliczania strat z dochodami osiąganymi w kolejnych latach podatkowych zmieniały się w czasie. Najbardziej znacząca zmiana nastąpiła od 1 stycznia 2001 r. Przed tą zmianą strata podlegała pokryciu w równych częściach z dochodu uzyskanego z tego źródła w najbliższych, kolejno następujących po sobie 3 latach podatkowych. Ponadto, na każdy rok podatnik mógł odliczyć od dochodu jedynie 1/3 straty, a jej niewykorzystana część nie mogła być odliczana w kolejnych latach podatkowych.

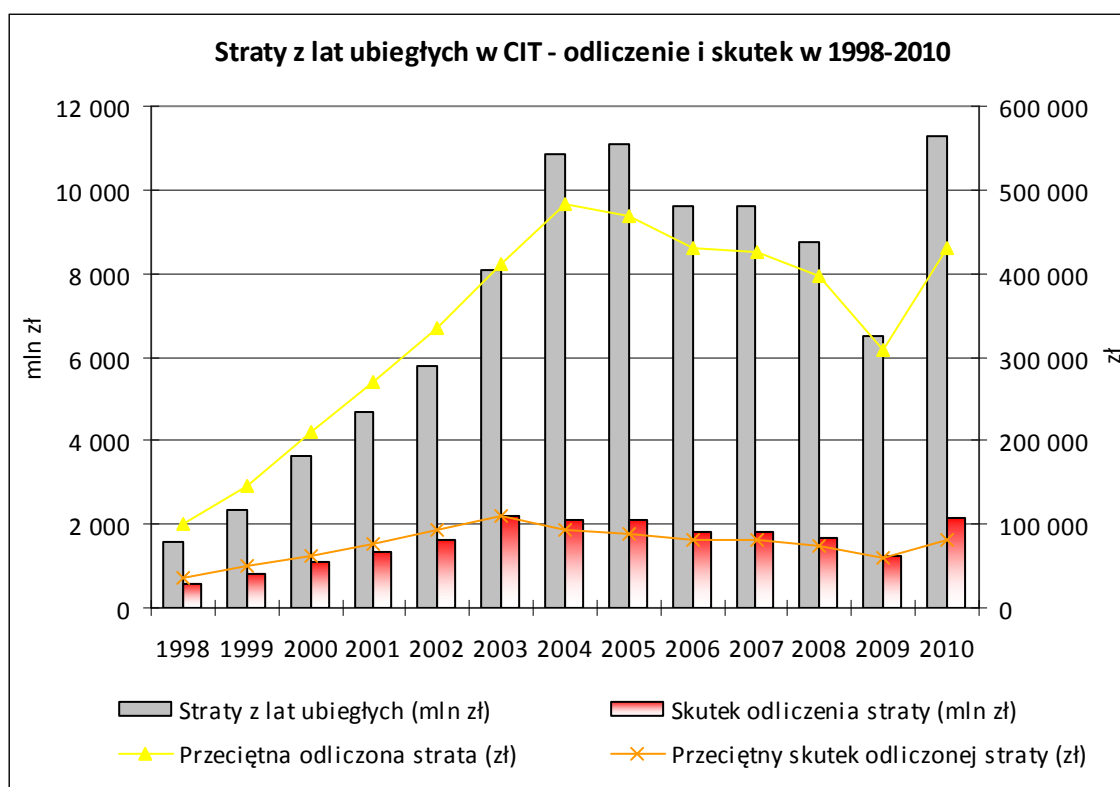
²³ Z dniem 1 stycznia 2004 r. wprowadzono również możliwość rozliczania straty ze zbycia papierów wartościowych, praw pochodnych lub pochodnych instrumentów finansowych lub z tytułu realizacji praw z nich wynikających z dochodami z tego źródła. Umożliwiono również obniżenie dochodu z tytułu objęcia udziałów (akcji) w spółkach mających osobowość prawną albo wkładów w spółdzielniach w zamian za wkład niepieniężny w postaci innej niż przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część o stratę poniesioną z tego tytułu.

Celem wprowadzenia możliwości odliczania strat z lat ubiegłych było **wsparcie działalności gospodarczej** poprzez zmniejszenie obciążenia podatkowego w latach następnych po okresie uzyskania strat, w momencie, gdy podatnik uzyskuje już dodatnią podstawę opodatkowania. Jest to preferencja podatkowa umożliwiająca zachowanie płynności finansowej w przedsiębiorstwie oraz stwarzająca zachętę do podejmowania działalności inwestycyjnej.

Koszt preferencji

Podatnicy podatku dochodowego (PIT i CIT) odliczyli w 2010 r. straty z lat ubiegłych w wysokości 13,2 mld zł, z tego większość (11,3 mld zł) przypada na podatek dochodowy od osób prawnych. Możliwość odliczania strat z lat ubiegłych w podatkach dochodowych przyczyniła się do obniżenia wpływów budżetowych w wysokości 2,4 mld zł. W stosunku do 2009 r. możliwość odliczenia strat z lat ubiegłych obniżyła dochody podatkowe o 1,0 mld zł.

Na przestrzeni lat 1998-2010 odliczenie strat z lat ubiegłych w CIT uzyskało najwyższą wartość w 2010 r. tj. 11,3 mld zł. Skutkowało to obniżeniem dochodów podatkowych o 2,1 mld zł.

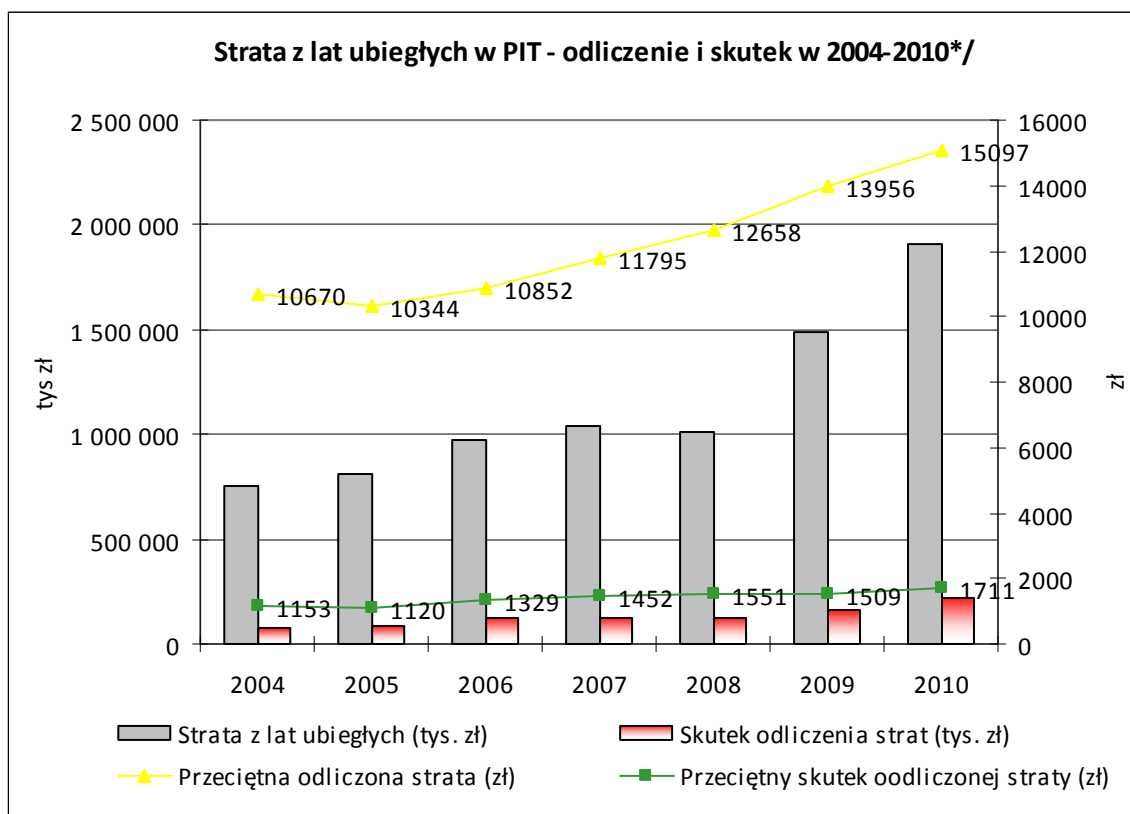


W CIT od 2006 r. obserwujemy stopniowy spadek odliczania strat z lat ubiegłych, wyjątkiem jest tu 2010 r., w PIT natomiast od 2004 r. następuje wzrost tego odliczenia.

Wartość odliczonej straty z lat ubiegłych, przypadającej na podatnika CIT w latach 1998-2004, wykazywała tendencję rosnącą i w 1998 r. wynosiła ok. 100 tys. zł, natomiast w 2004 r.

ok. 500 tys. zł. Przeciętne odliczenie obniżało się od 2005 r. do 2009 r., w 2010 r. znacznie wzrosło i wynosi ponad 400 tys. zł (poziom z 2006 r.).

Pomimo obniżenia stawek podatku CIT²⁴, przeciętny zysk podatnika z możliwości odliczenia strat z lat ubiegłych wzrastał w latach 1998-2004. Od 2004 r. wraz z obniżeniem stawki CIT do 19% widoczny jest stopniowy spadek korzyści przedsiębiorcy z tytułu odliczenia strat z lat ubiegłych. W poszczególnych latach podatkowych przedsiębiorca miał do dyspozycji kilkadziesiąt tysięcy zł (od 35 tys. zł do 95 tys. zł), jedynie w 2003r. przy 27 % stawce podatku wartość ta przekroczyła 100 tys. zł.

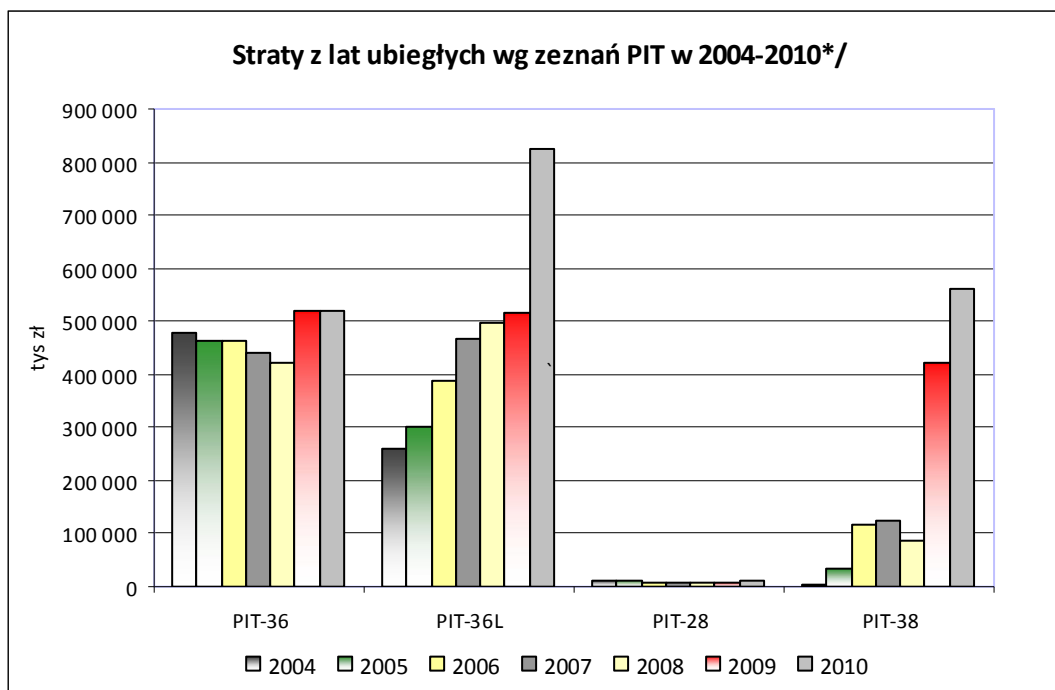


*/ W przypadku PIT-36 w 2010 r. przyjęto dane z 2009 r.

W PIT w badanym okresie podatnik odliczył przeciętnie ponad 10 tys. zł, w 2010 r. wartość ta przekroczyła 15 tys. zł. W poszczególnych latach skutkowało to dla podatnika proporcjonalną korzyścią od 1,2 tys. zł do 1,7 tys. zł.

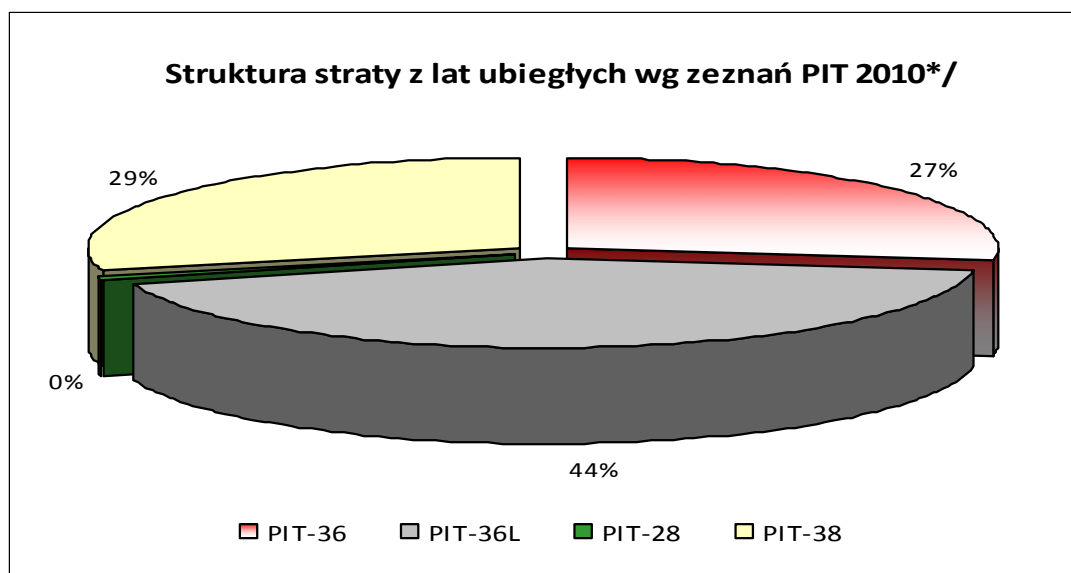
Podatnicy prowadzący działalność gospodarczą mieli możliwość odliczania straty z lat ubiegłych rozliczając się na zasadach ogólnych wg skali (PIT-36), wg 19% podatku liniowego (PIT-36L), w określonych przypadkach w ryczałcie ewidencjonowanym (PIT-28). Straty z lat ubiegłych rozliczali również od 2004 r. podatnicy, którzy uzyskali przychody z odpłatnego zbycia papierów wartościowych, z pochodnych instrumentów finansowych, z udziałów w spółkach mających osobowość prawną itp. (PIT-38).

²⁴ 1998 r. stawka CIT 36%, 1999 r. stawka CIT 34%, 2000 r. stawka CIT 30% lata 2001-2002, stawka CIT 28%, 2003 r. stawka CIT 27% lata 2004-2010, stawka CIT 19%



*/ W przypadku PIT-36 w 2010 r. przyjęto dane z 2009 r.

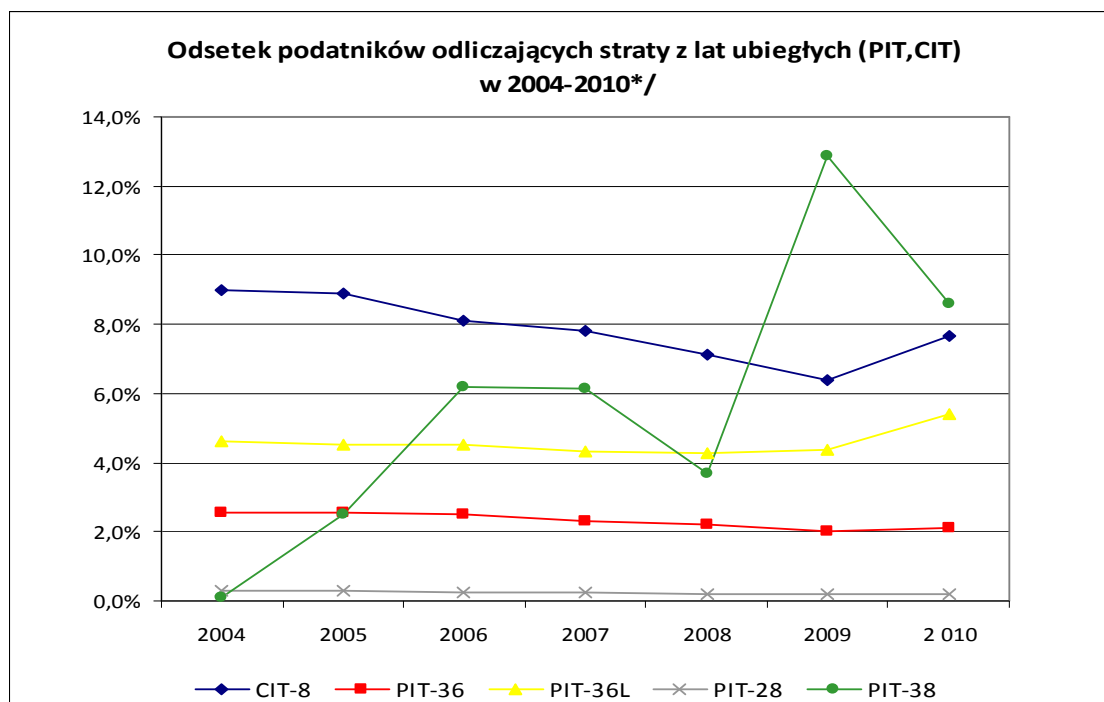
Z analizy struktury strat z lat ubiegłych wg zeznań PIT za 2010 r. wynika, że 44% globalnej wartości straty tj. najczęściej odliczyli podatnicy rozliczający się wg 19% stawki podatku (PIT-36L). Odliczyli oni w sumie 824 mln zł, co skutkowało obniżeniem dochodów podatkowych o 106 mln zł.



*/ W przypadku PIT-36 w 2010 r. przyjęto dane z 2009 r.

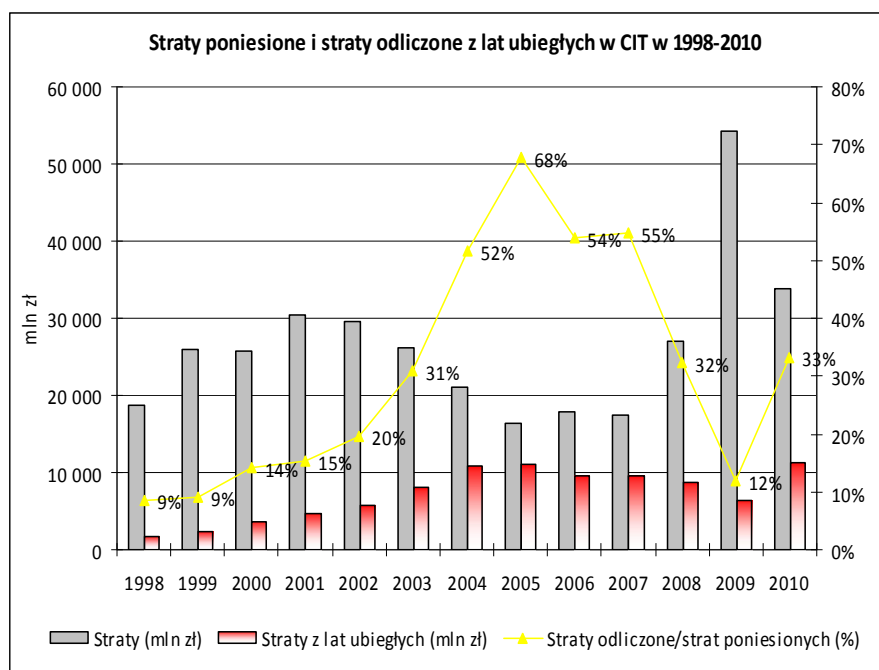
Wśród podatników podatków dochodowych, z wyjątkiem podatników rozliczających straty ze zbycia papierów wartościowych, instrumentów finansowych itp. (PIT-38) w latach 2004-2009 widoczne jest obniżenie odsetka podatników odliczających straty. Sytuacja ta zmieniła się w 2010 r., odsetek podatników CIT i PIT odliczających straty z lat ubiegłych wzrósł, tylko

odsetek podatników uzyskujących dochody z kapitałów pieniężnych (PIT-38) obniżył się (z 12,9% do 8,6%).



*/ W przypadku PIT-36 w 2010 r. przyjęto dane z 2009 r.

W latach 2004-2009 rocznie około 100 tys. podatników odliczało straty z lat ubiegłych, odsetek tych podatników od kilku lat oscyluje na poziomie 2-3%. Globalna liczba podatników odliczających straty wzrosła w 2010 r. do 146 tys. Najwyższy odsetek podatników odliczających straty z lat ubiegłych występuje w podatku dochodowym od osób prawnych. Od 2004 r. odsetek tych podatników obniżył się z 9,0% (tj. 22,4 tys. podatników) do 6,4% (tj. 21,0 tys. podatników) w 2009 r., natomiast w 2010 r. wzrósł do 7,6% (tj. 26,2 tys. podatników).



W przypadku podatników podatku dochodowego od osób fizycznych odsetek ten jest stabilny. Dla podatników rozliczających się na podstawie PIT-36 wynosi ok. 2,5%, PIT-36L ok. 4,5%, PIT-28 ok. 0,3%. Analogicznie, jak w podatku dochodowym od osób prawnych,

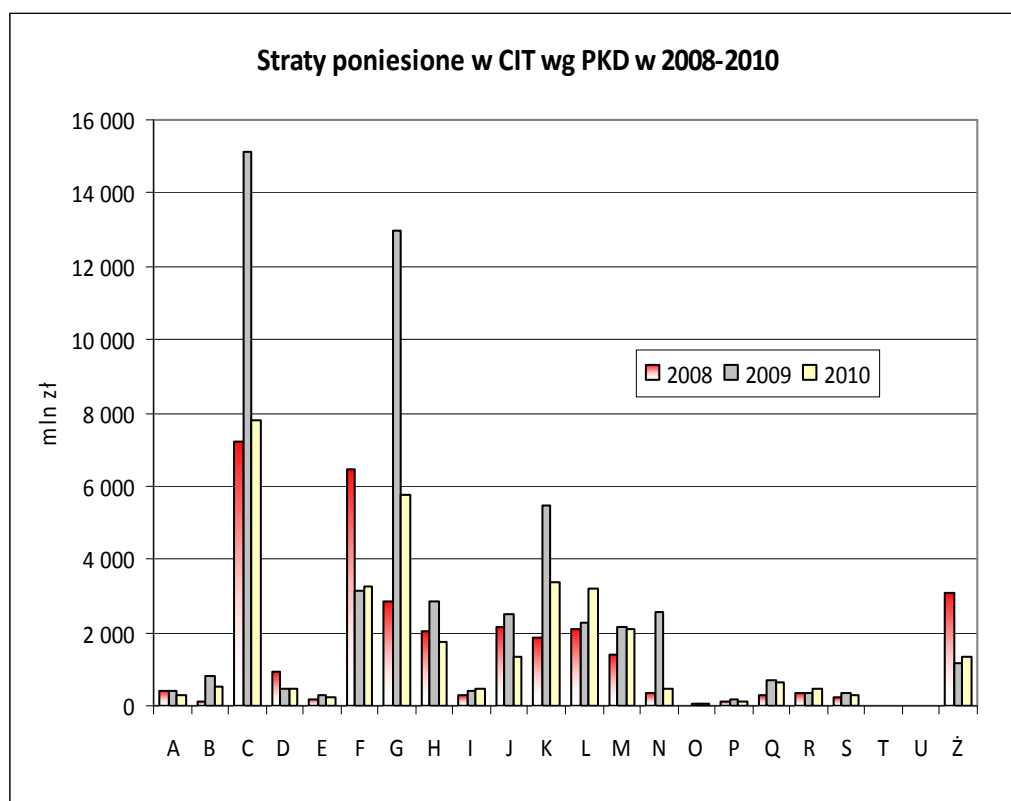
w 2010 r. nastąpił wzrost udziału podatników rozliczających się wg podatku liniowego (PIT-36L) i odliczających straty.

Wysokość odliczanych w danym roku podatkowym strat z lat ubiegłych jest zależna od wartości straty poniesionej w minionych latach, okresu rozliczenia tych strat oraz procentowego ograniczenia odliczenia strat. Do 2001 r. okres rozliczenia strat z lat ubiegłych wynosił 3 lata. W każdym roku można było odliczyć od dochodu 1/3 poniesionej straty. Nieodliczona część straty nie mogła przejść do odliczenia w następnych latach. Od 2001 r. okres rozliczenia strat został przedłużony do 5 lat, z tym że wysokość obniżenia w którymkolwiek z tych lat nie może przekroczyć 50% kwoty straty. Zmiana przepisów przyczyniła się do wzrostu wartości odliczanych strat z lat ubiegłych oraz wzrostu wskaźnika strat odliczonych do strat poniesionych. Z danych CIT za lata 1998-1999 wynika, że w danym roku podatkowym odliczone straty z lat ubiegłych stanowiły 9% strat poniesionych w tym roku. Odsetek ten osiągnął maksymalną wartość 68% w 2005 r. Od 2005 r. widoczny jest spadek tego wskaźnika, w 2009 r. wynosi on już tylko 12% ze względu na fakt, że podatnicy nie uzyskują dochodu do opodatkowania i nie mają możliwości odliczenia straty w tym roku podatkowym.

W 2009 r. podatnicy ponieśli znacznie wyższe straty niż w minionej dekadzie. Jest to związane z globalnym kryzysem finansowym i trudną sytuacją finansową przedsiębiorców. Szczególnie dotkliwie odczuł to sektor: przetwórstwa przemysłowego (sekcja C wg PKD), handel

hurtowy i detaliczny (sekcja G wg PKD), działalność finansowa i ubezpieczeniowa (sekcja K wg PKD). W związku z zaistniałą sytuacją podatnicy, którzy uzyskali lub uzyskają dochód w kolejnych latach mogą

odliczać straty z lat ubiegłych o znacznie wyższej wartości niż miało to miejsce dotychczas. Zjawisko to przyczyniło się do wzrostu odliczenia strat z lat ubiegłych w 2010 r.

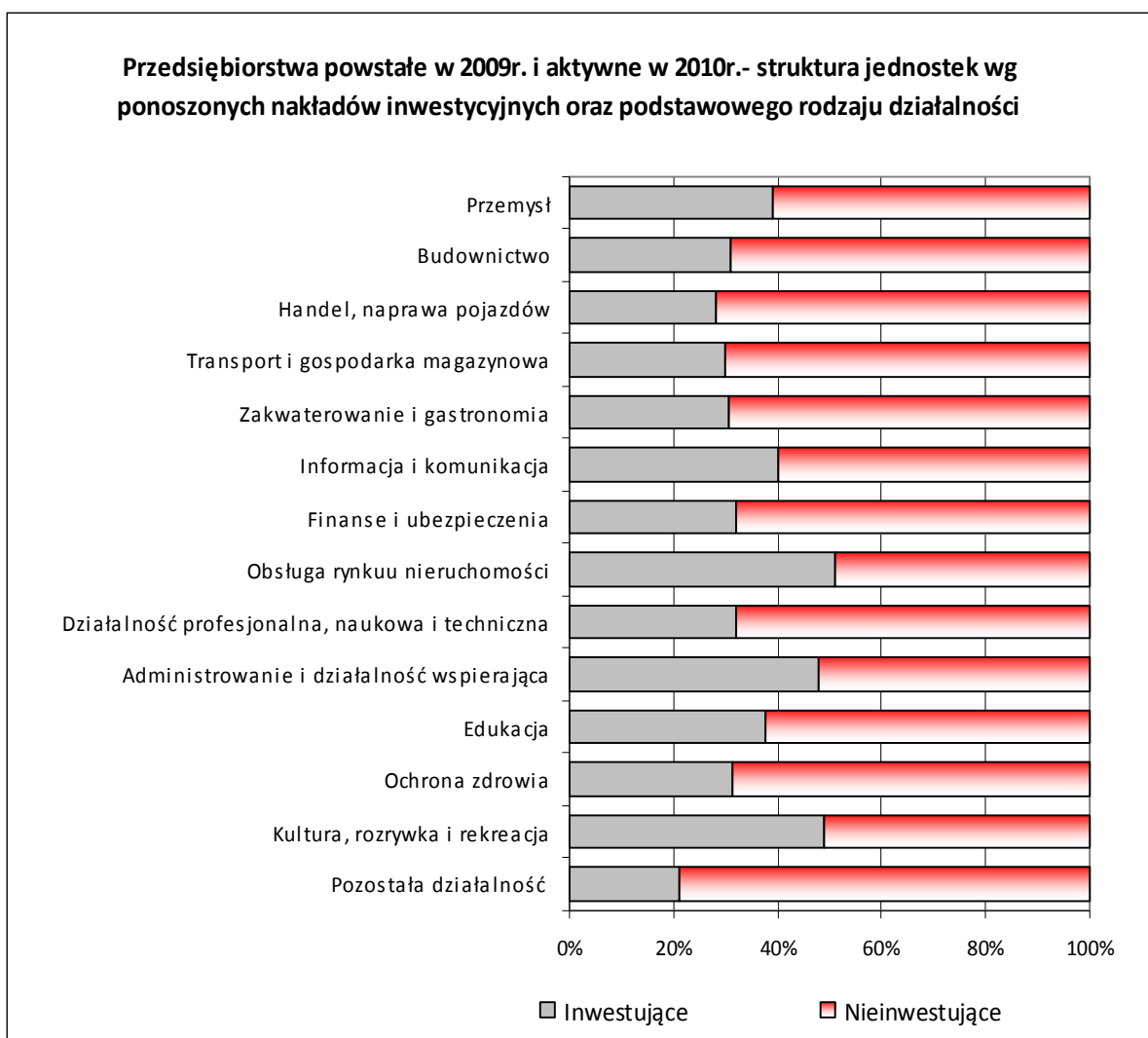


Z analizy strat poniesionych w podatku dochodowym od osób prawnych wg polskiej klasyfikacji działalności (PKD) za lata 2008 - 2010 wynika, że w 2010 r. nastąpiło obniżenie straty poniesionej w większości sektorów gospodarki.

Z opracowania GUS²⁵ wynika, że w pierwszym roku swojej działalności zysk wygospodarowało 77,9% jednostek powstałych w 2009 r. Częściej zysk osiągały osoby fizyczne (79,1%) niż prawne (56,5%), jak również przedsiębiorstwa niezatrudniające pracowników najemnych (78,9%) niż z zatrudnionymi (74,6%). Najwyższy odsetek przedsiębiorstw odnotowujących zyski obserwowano w grupie przedsiębiorstw związanych z ochroną zdrowia, edukacją, budownictwem, działalnością wspierającą i administracją oraz działalnością profesjonalną, naukową i techniczną. W każdej z tych grup ponad 80% jednostek wykazało dodatni wynik finansowy. Stratę ponosiły najczęściej firmy prowadzące działalność w zakresie obsługi rynku nieruchomości, handlu i naprawy pojazdów samochodowych, przemysłu oraz zakwaterowania i gastronomii, gdzie ujemny wynik finansowy miało ponad 25% jednostek.

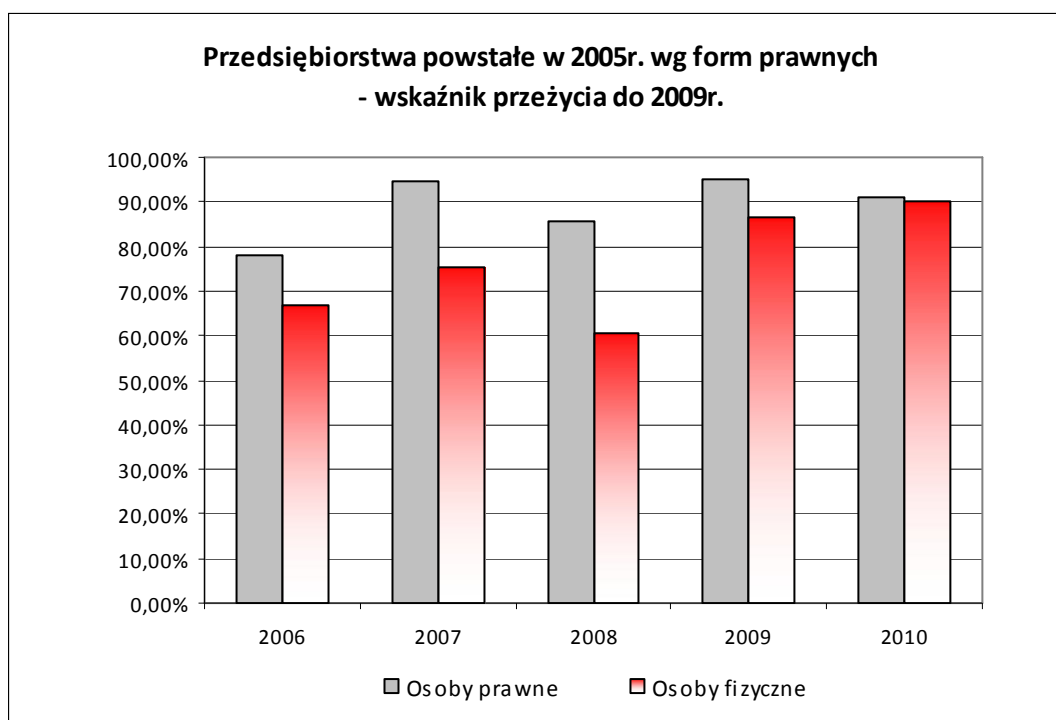
W pierwszym roku funkcjonowania 31,6% przedsiębiorstw zdecydowało się na podjęcie działalności inwestycyjnej. W poszczególnych obszarach gospodarki największy odsetek jednostek ponoszących nakłady inwestycyjne odnotowano w obsłudze rynku nieruchomości (51,7%), działalności związanej z kulturą, rozrywką i rekreacją (48,7%) oraz administrowaniem i działalnością wspierającą (48,0%), najniższy – w pozostałej działalności usługowej (21,3%). Nakłady inwestycyjne w zdecydowanej większości (71,6%) były finansowane ze środków własnych. Prawidłowość ta utrzymywała się bez względu na rodzaj działalności. Przy czym, w najwyższym odsetku ze środków własnych korzystały przedsiębiorstwa zajmujące się edukacją (85,7%), kulturą, rozrywką i rekreacją (84,7%) oraz działalnością profesjonalną, naukową i techniczną (78,4%). Jedynie dla przedsiębiorstw działających w obszarze transportu i gospodarki magazynowej środki na inwestycje w większości pochodziły z kredytów (51,2%).

²⁵ Warunki powstania i działania oraz perspektywy rozwojowe polskich przedsiębiorstw powstałych w latach 2005-2009, Warszawa 2011



Źródło: GUS Warunki powstania i działania oraz perspektywy rozwojowe polskich przedsiębiorstw powstałych w latach 2005-2009, Warszawa 2011

Po pięciu latach, spośród 211,1 tys. przedsiębiorstw utworzonych w 2005 r., funkcjonowało nadal 69,8 tys. jednostek, co stanowi 33,1% zbiorowości. Wskaźnik przeżycia wykazał silny związek z formą prawną przedsiębiorstwa i zatrudnieniem. Stabilniejsze w 5-letnim okresie obserwacji były osoby prawne, których wskaźnik przeżywalności wyniósł 58,1%. Przeżywalność firm należących do osób fizycznych wyniosła 31,6%. W lepszej sytuacji znalazły się również firmy, które od początku zatrudniały pracowników najemnych, spośród których w 2010 r. aktywnych pozostało 43,9% podmiotów wobec 30,1% jednostek, w których pracowali jedynie właściciele oraz członkowie ich rodzin.



Źródło: GUS Warunki powstania i działania oraz perspektywy rozwojowe polskich przedsiębiorstw powstałych w latach 2005-2009

Generalnie najtrudniejszym dla przedsiębiorstwa jest pierwszy rok działalności. Do 2005 r. przeżyło zaledwie 62,3% przedsiębiorstw powstałych w 2004 r. W kolejnych latach odsetek jednostek utrzymujących się na rynku zwiększał się do 88,7% między rokiem 2008 i 2009. Należy podkreślić, że w przeciwieństwie do lat ubiegłych, przedsiębiorstwa powstałe w roku 2005 najtrudniej zniosły nie pierwszy, ale trzeci rok swojej działalności, tj. rok 2008. Mimo, że badanie przedsiębiorstw nie dostarcza danych umożliwiających dokonanie szczegółowej analizy przyczyn tego zjawiska, można stwierdzić, że przyczyniło się do niego obserwowane spowolnienie gospodarcze. Silniejszy spadek przeżywalności w 2008 roku odnotowały osoby fizyczne niż prawne oraz przedsiębiorstwa bez pracowników najemnych niż te, które zatrudniały takich pracowników. W czwartym i piątym roku funkcjonowania, wskaźniki przeżycia zwiększyły się i w ostatnim roku badania (2010) w jednostkach ogółem przeżywalność wyniosła 90,1%.

Podsumowania i wnioski

Możliwość odliczania strat z lat ubiegłych to instrument podatkowy oddziałujący pozytywnie w sferze działalności gospodarczej, zarówno w odniesieniu do małych i średnich przedsiębiorców, jak i dużych podmiotów gospodarczych. Ta preferencja podatkowa przyczynia się do rozwoju przedsiębiorczości, pośrednio ma wpływ na tworzenie nowych przedsiębiorstw, a w dłuższym okresie czasu do ich przetrwania. Przetrwanie wchodzących na rynek przedsiębiorstw jest zdeterminowane warunkami, w jakich powstają, środkami, jakimi dysponują, profilem prowadzonej działalności, dostępem do instrumentów wsparcia, kredytów itp.

Ze względu na niski wskaźnik przeżywalności przedsiębiorstw szczególnie w pierwszych latach prowadzenia działalności, możliwość odliczania strat z lat ubiegłych jest efektywnym narzędziem podatkowym, pomagającym przedsiębiorcy nie tylko w przetrwaniu, ale także umożliwiającym pozyskanie środków na inwestycje i poprawę płynności finansowej, szczególnie w przypadku, gdy podatnik zatrudnia pracowników najemnych.

Możliwość odliczenia strat z lat ubiegłych ma również znaczenie dla podatników prowadzących działalność od dłuższego czasu. Czynniki zewnętrzne, a także cykle gospodarcze mają olbrzymi wpływ na sytuację finansową przedsiębiorstw. Fakt, że podatnik nie musi spełniać żadnych innych warunków poza tym, że poniósł straty przyczynia się także do powszechności stosowania tej preferencji.

W przypadku działalności wymagającej znacznych nakładów (np. przetwórstwo przemysłowe) okres wypracowania zysku może wynosić nawet kilka lat. Okres rozliczeniowy w podatkach dochodowych ma charakter roczny, zatem dla niektórych rodzajów działalności jest to zbyt krótki czas, aby możliwe było faktyczne uwzględnienie ekonomicznego efektu działalności.

Na przestrzeni lat mechanizm odliczenia strat podlegał ewolucji tj. przepisy podatkowe zmieniały się w taki sposób, by rozwiązanie to było jak najbardziej przyjazne podatnikowi - przedsiębiorcy. Wydłużenie okresu rozliczenia strat z lat ubiegłych, podwyższenie limitu odliczenia w danym roku podatkowym przyczyniły się do tego, że nastąpił wzrost odliczenia strat. Umożliwiono przedsiębiorcy także wybór najdogodniejszego momentu odliczenia straty (w okresie pięciu lat), w zależności od kondycji finansowej firmy. Z badań GUS wynika, że jednym z głównych źródeł finansowania inwestycji są środki własne przedsiębiorcy, które mogą być wyższe dzięki pomocy państwa w postaci wyżej wymienionej preferencji podatkowej.

Mimo obniżenia stawek podatku CIT (z 40% do 19%) wysokość zysku podatnika z tytułu odliczenia strat z lat ubiegłych na przestrzeni lat nie uległa znacznemu obniżeniu, jedynie w 2009 r. widoczna jest wyraźna obniżka odliczonych strat - jest to spowodowane trudną sytuacją finansową przedsiębiorstw i brakiem podstawy opodatkowania, od której można dokonać odliczenia. Znaczny wzrost strat poniesionych w 2009 r. przyczynił się z kolei do wzrostu odliczenia strat z lat ubiegłych w 2010 r. Należy przy tym pamiętać, że nie można tego wzrostu rozpatrywać tylko w kontekście uszczuplenia dochodów podatkowych, podkreślenia wymaga fakt, że podatnicy uzyskali dochód umożliwiający odliczenie strat.

Możliwość rozliczenia strat w pięciu kolejnych latach działalności, kiedy możliwe jest już uzyskanie dochodu znacznie poprawia płynność finansową firmy i może przyczyniać się do wzrostu efektywności działalności, inwestowania w nowe technologie itd. Z makroekonomicznego punktu widzenia jest to również korzystna sytuacja - zwiększenie części zysku przeznaczanego na inwestycje winno przyczynić się do wzrostu nakładów inwestycyjnych, a tym samym do wzrostu dynamiki PKB w krótkim okresie oraz stworzenia materialnych podstaw wzrostu gospodarczego w długim okresie.

2. INSTRUMENTY AUTONOMII PODATKOWEJ GMIN W PODATKU OD NIERUCHOMOŚCI

Unormowania prawne

Zasady opodatkowania podatkiem od nieruchomości normują przepisy ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych²⁶. Przedmiotem podatku od nieruchomości są grunty, budynki oraz budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Określanie wysokości stawek podatku od nieruchomości obowiązujących na terenie danej gminy należy do kompetencji rad gmin. Ustawa określa jedynie wysokość górnych granic stawek podatkowych: trzy kwotowe dla gruntów liczone od powierzchni w m², a w odniesieniu do gruntów pod jeziorami od powierzchni w hektarach oraz cztery kwotowe stawki dla budynków liczone od powierzchni użytkowej w m², a także jedną stawkę procentową od wartości budowli. Górne granice stawek kwotowych podlegają corocznej waloryzacji przy zastosowaniu wskaźnika wzrostu cen towarów i usług konsumpcyjnych ogłaszanego przez Prezesa GUS. Rady gmin określając wysokość stawek podatku od nieruchomości ograniczone są jedynie górnym limitem ustawowym, mogą zatem uchwalić stawki w niższej wysokości. Działania tego nie należy wyłącznie rozpatrywać jako tworzenia mechanizmu preferencji podatkowej, ale jako dostosowanie wysokości obciążenia podatkowego do lokalnie występujących uwarunkowań społeczno-ekonomicznych.

Rady gmin uchwalając stawki podatku, mogą różnicować ich wysokość dla poszczególnych kategorii przedmiotów opodatkowania przy zastosowaniu kryteriów ustawowych: lokalizacja, rodzaj zabudowy, rodzaj prowadzonej działalności, przeznaczenie, sposób wykorzystania gruntu, stan techniczny, wiek budynku lub innych własnych. Oznacza to, że rady gmin są uprawnione, w ramach ustawowo wyodrębnionych kategorii przedmiotów opodatkowania, do dokonania dalszej kategoryzacji tych przedmiotów, a tym samym odpowiadających im stawek.

Rady gmin posiadają również uprawnieni do wprowadzania w drodze uchwały zwolnień podatkowych o charakterze przedmiotowym innych niż zwolnienia określone w ustawie.

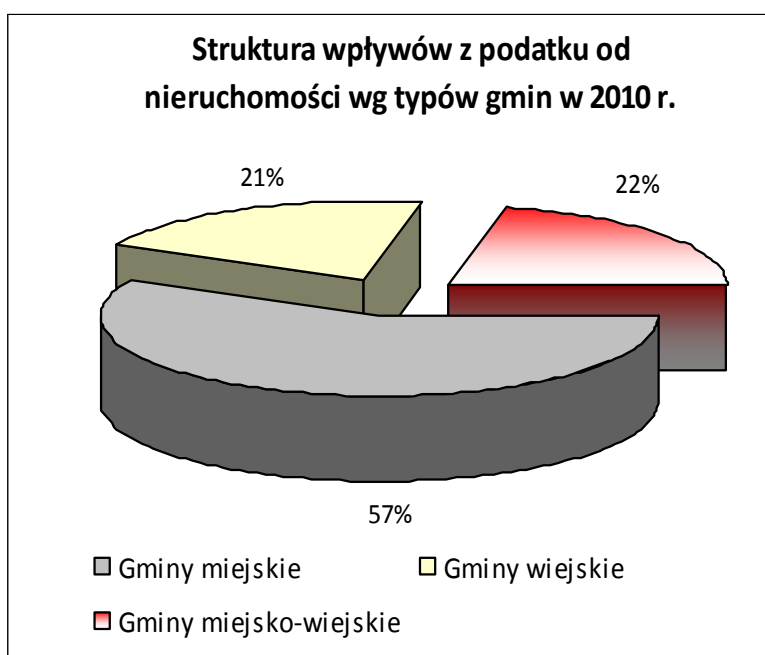
Powyższe uprawnienia stanowią realizację art. 168 Konstytucji RP, który stanowi, że jednostki samorządu terytorialnego mają prawo do ustalania wysokości podatków i opłat lokalnych w zakresie określonym w ustawie.

²⁶ Dz. U. z 2010 r. Nr 95, poz. 613 z późn. zm.

Znaczenie fiskalne podatku od nieruchomości

Dochody z podatku od nieruchomości w 2010 r. wyniosły 15,1 mld zł. Podatek od nieruchomości stanowił 1,1% PKB i 5,49% wszystkich dochodów podatkowych uzyskanych w tym roku. W miastach na prawach powiatu podatek od nieruchomości stanowił 9,8% dochodów ogółem i 17,7% dochodów własnych, natomiast w pozostałych gminach 12,5% dochodów ogółem i 28,1% dochodów własnych. Podatek od nieruchomości jest ważnym źródłem dochodów własnych gmin, drugim pod względem wielkości wśród dochodów podatkowych po udziale w podatku dochodowym od osób fizycznych.

W Polsce w 2010 r. było 2 479 gmin, w tym 306 miejskich, 597 miejsko-wiejskich i 1 576 wiejskich. Głównym beneficjentem dochodów z podatku od nieruchomości były gminy miejskie, bowiem na ten typ gmin przypadło 57% wpływów ogółem z tego podatku. Wśród gmin miejskich najwięcej natomiast uzyskały wpływy metropolie - 21% wpływów ogółem. Gminy miejsko-wiejskie uzyskały 22% wpływów ogółem, podobny udział przypadł znacznie bardziej liczniejszej grupie gmin wiejskich.



Największy udział w dochodach ogółem z podatku od nieruchomości mają dochody z opodatkowania budynków, które stanowią blisko połowę, tj. 49,71% wpływów ogółem z podatku od nieruchomości. Drugim istotnym źródłem dochodów z podatku od nieruchomości są wpływy z opodatkowania budowli związanych z działalnością gospodarczą - 31,4% wpływów z tego podatku. Udział we wpływach z opodatkowania gruntów wynosi natomiast jedynie 18,89% dochodów z podatku od nieruchomości.

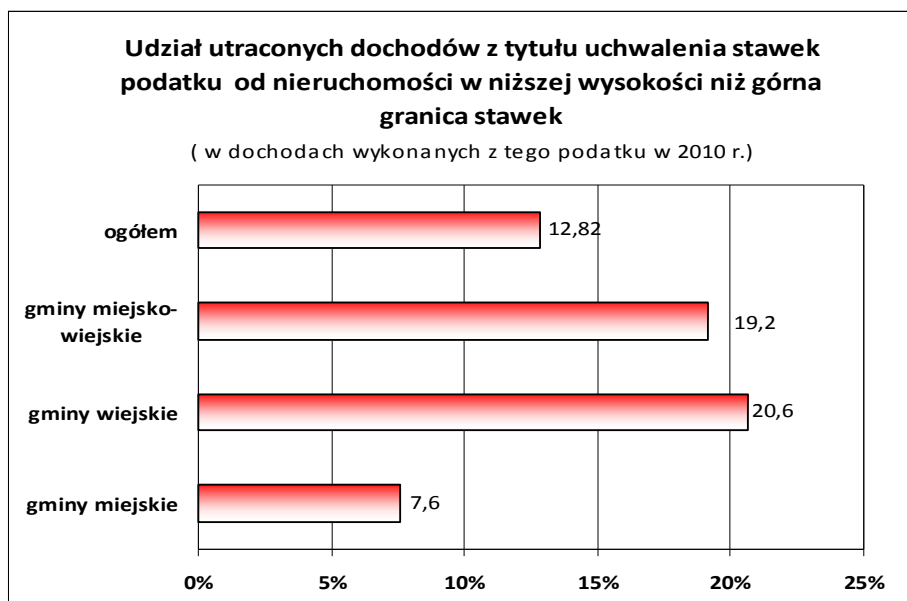
**Struktura wpływów z podatku od nieruchomości
wg typów gmin i przedmiotów opodatkowania w 2008 r.**

(w %)

	Przedmiot opodatkowania	Gminy miejskie	Gminy miejsko-wiejskie	Gminy wiejskie	Ogółem
Grunty	związane z prowadzeniem działalności gospodarczej	10,14	13,781	15,67	12,20
	pod jeziorami	0,00	0,01	0,01	0,01
	pozostałe	5,53	7,90	8,26	6,68
Łącznie grunty		15,67	21,70	23,94	18,89
Budynki	mieszkalne	3,11	3,39	4,74	3,54
	związane z prowadzeniem działalności gospodarczej	47,73	38,13	26,42	40,79
	obróć kwalifikowanym materiałem siewnym	0,05	0,09	0,06	0,06
	świadczenia zdrowotne	0,56	0,43	0,14	0,44
	pozostałe	4,30	5,56	5,64	4,89
Łącznie budynki		55,75	47,61	36,99	49,71
Budowle	budowle	28,58	30,70	39,07	31,41
		100,00	100,00	100,00	100,00

W opodatkowaniu budynków najbardziej wydajnym źródłem są budynki związane z prowadzeniem działalności gospodarczej - 40,79% wpływów ogółem. Podobnie w kategorii gruntów najistotniejszym źródłem dochodów są grunty związane z prowadzeniem działalności gospodarczej - 12,2% wpływów ogółem z podatku od nieruchomości. Udział wszystkich kategorii przedmiotów opodatkowania związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej stanowi 84,9% wpływów ogółem z podatku od nieruchomości.

Stawki podatku od nieruchomości - wysokość i różnicowanie

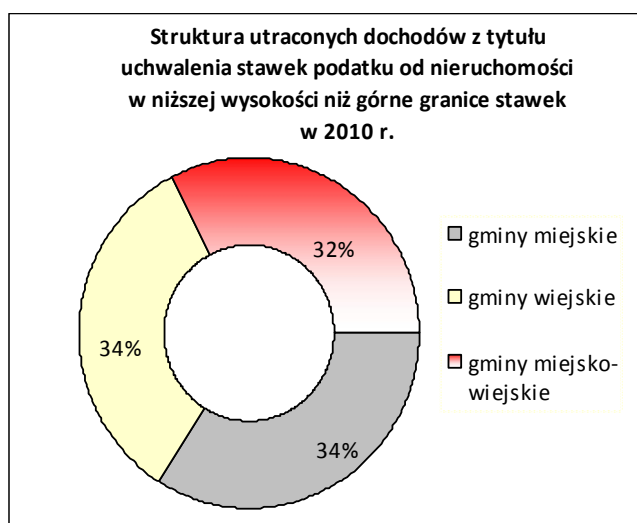


W 2010 r. gminy wykazały ubytek dochodów podatkowych z tytułu tzw. obniżenia górnych stawek podatkowych, tj. uchwalenia stawek w niższej wysokości niż górna granica wynikająca z ustawy, w wysokości 1,9 mld zł,

co stanowiło 12,8% dochodów wykonanych w podatku od nieruchomości. Wykorzystanie tego instrumentu władztwa podatkowego największy wpływ miało na dochody uzyskiwane z podatku od nieruchomości przez gminy wiejskie, najmniejszy zaś na dochody gmin miejskich.

Podział globalnej kwoty utraconych dochodów z tytułu uchwalenia stawek w niższej wysokości niż górne granice ustawowe jest równomierny. Jednocześnie gminy wykazały, że z obniżenia stawek korzystały w równej mierze osoby prawne (52% globalnej kwoty) i osoby fizyczne (48% globalnej kwoty).

W 2010 r. jedynie 22 gminy z 2479 zdecydowały się na uchwalenie wszystkich stawek podatku od nieruchomości w wysokości równej górnym granicom stawek wynikających z ustawy, czyli w maksymalnej wysokości w tym roku. Gminy te nie wprowadziły też dodatkowych stawek w podatku od nieruchomości, czyli nie zróżnicowały stawek w ramach poszczególnych typów przedmiotów opodatkowania.



Górne granice stawek podatku od nieruchomości w 2010 r.

Rodzaj przedmiotu opodatkowania	Wysokość stawki (w zł/ %)
Grunty związane z prowadzeniem działalności gospodarczej	0,74
Grunty pod jeziorami, zajęte na zbiorniki wodne retencyjne lub elektrowni wodnych	4,04
Grunty pozostałe	0,39
Budynki mieszkalne lub ich części	0,65
Budynki związane z prowadzeniem działalności gospodarczej	20,51
Budynki zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie obrotu kwalifikowanym materiałem siewnym	9,57
Budynki zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie udzielania świadczeń zdrowotnych	4,16
Budynki pozostałe	6,88
Budowle	2%

Znacznie większa liczba gmin stosowała wybrane stawki podatku od nieruchomości w wysokości odpowiadającej górnym granicom ustawowym tych stawek, jednocześnie obniżając wysokość pozostałych stawek. Skłonność gmin do stosowania stawek w maksymalnej wysokości i zarazem obniżania była różna dla poszczególnych rodzajów przedmiotów opodatkowania. Przykładowo, maksymalną stawkę dla budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej zastosowały wszystkie gminy zarówno jako jedyną lub jedną z wielu dla tego rodzaju przedmiotu opodatkowania, natomiast w przypadku budynków lub ich czę-

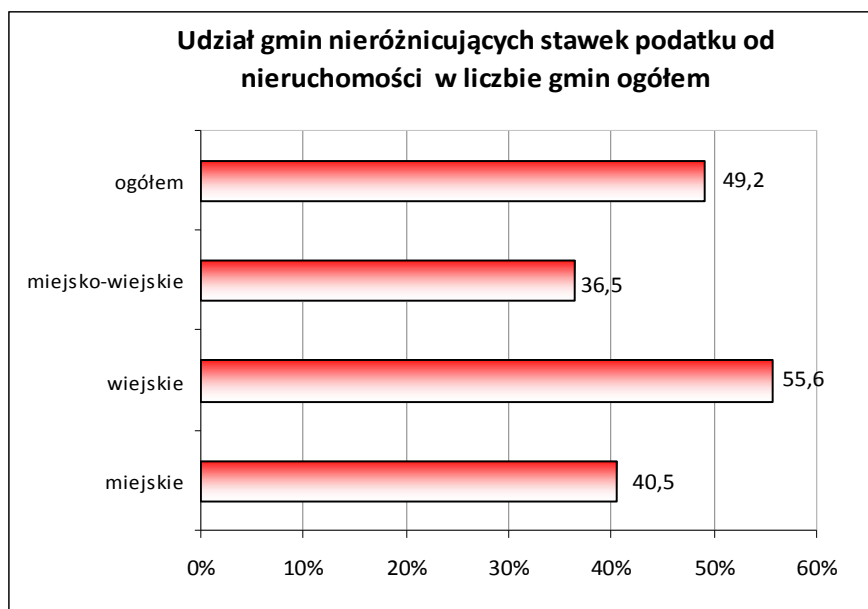
ści związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej jedynie 145 gmin zdecydowało się na wprowadzenie najwyższej stawki.

**Liczba gmin stosujących najwyższe stawki podatku od nieruchomości w 2010 r.
wg rodzajów przedmiotów opodatkowania.**

Rodzaj przedmiotu opodatkowania	Liczba gmin stosujących stawkę maksymalną	w tym: liczba gmin stosujących wyłącznie stawkę maksymalną
Grunty związane z prowadzeniem działalności gospodarczej	342	314
Grunty pod jeziorami, zajęte na zbiorniki wodne retencyjne lub elektrowni wodnych	1120	1219
Grunty pozostałe	270	106
Budynki mieszkalne lub ich części	311	299
Budynki związane z prowadzeniem działalności gospodarczej	145	113
Budynki zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie obrotu kwalifikowanym materiałem siewnym	952	951
Budynki zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie udzielania świadczeń zdrowotnych	916	911
Budynki pozostałe	390	106
Budowle	2479	2176

W 2010 r. 1219 gmin, tj. 49,2% gmin ogółem nie różnicowało żadnej ze stawek podatku od nieruchomości: 40,5% gmin miejskich, 55,6% gmin wiejskich i 36,5% gmin miejsko-wiejskich.

Znacznie więcej, niż gmin nieróżnicujących żadnej ze stawek podatku od nieruchomości było gmin, które nie różnicowały jednej lub kilku wybranych stawek dla danych rodzajów przedmiotów opodatkowania. Analizując poszczególne przedmioty opodatkowania, udział



gmin nieróżnicujących stawek danego rodzaju przedmiotu opodatkowania kształtował się od 63,6% gmin ogółem w przypadku stawki od budynków pozostałych do blisko 100% gmin od gruntów pod jeziorami, zajętych na zbiorniki wodne retencyjne lub elektrowni wodnych²⁷.

²⁷ Stawkę tę różnicowały jedynie dwie gminy.

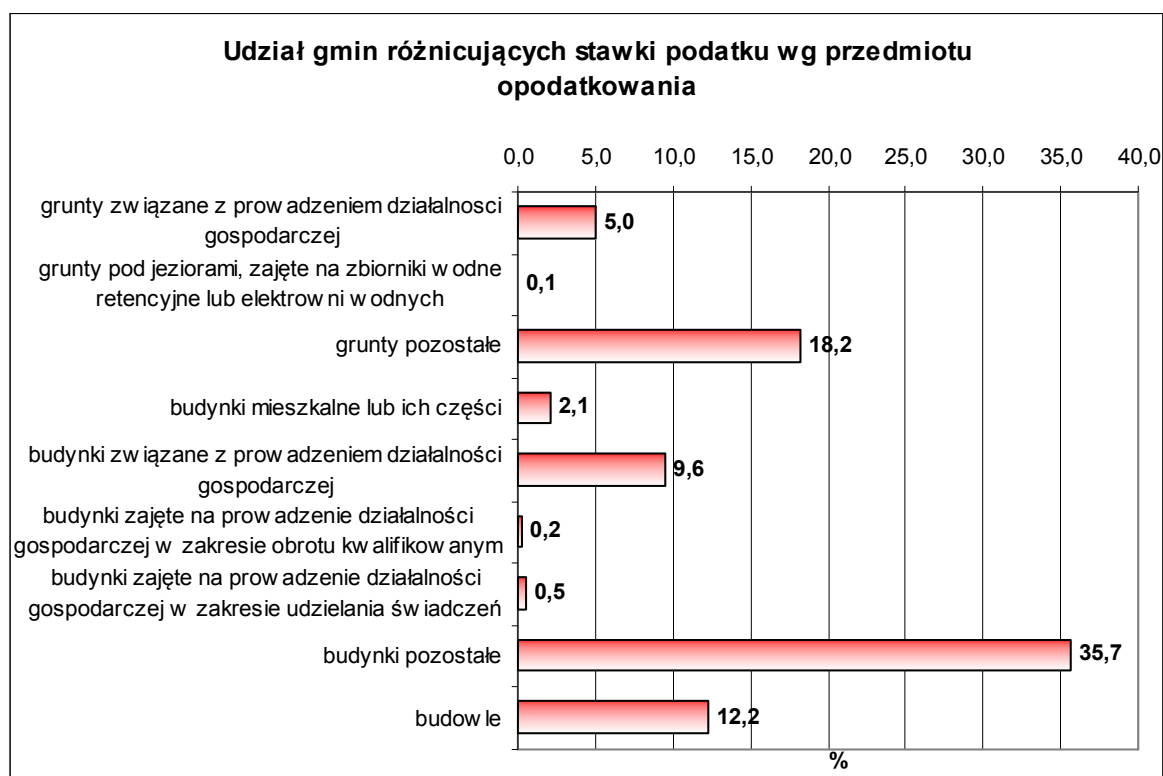
Przeciętna wysokość stawek wyłącznie w odniesieniu do gmin, które ich nie różnicowały²⁸ i tym samym stosowały wyłącznie jedną stawkę przedstawiona została w tabeli poniżej. Przeciętne stawki uchwalane przez gminy wiejskie w większości były niższe od przeciętnych stawek stosowanych przez gminy ogółem, natomiast przeciętne stawki uchwalane przez gminy miejskie były zazwyczaj wyższe od stawek stosowanych przez gminy ogółem. Jedynie w przypadku przeciętnych stawek stosowanych przez gminy ogółem dla gruntów i budynków pozostałych ich wysokość w znaczący sposób różniła się od górnej granicy stawek przewidzianych w ustawie (było to odpowiednio 53,8% i 67,7% stawki maksymalnej), pozostałe stawki kwotowe były zbliżone do wysokości górnych granic ustawowych.

**Przeciętna wysokość stawek stosowanych przez gminy nieróżnicujące stawek,
wg typów gmin**

Rodzaj przedmiotu opodatkowania	Przeciętna stawka (zł/%)				Udział stawki ogółem w stawce maksymalnej (%)
	Gminy miejskie	Gminy wiejskie	Gminy miejsko-wiejskie	Gminy ogółem	
Grunty związane z prowadzeniem działalności gospodarczej	0,69	0,65	0,67	0,66	85,7
Grunty pod jeziorami, zajęte na zbiorniki wodne retencyjne lub elektrowni wodnych	3,81	3,77	3,84	3,80	94,1
Grunty pozostałe	0,26	0,21	0,21	0,21	53,8
Budynki mieszkalne lub ich części	0,57	0,50	0,54	0,52	80,0
Budynki związane z prowadzeniem działalności gospodarczej	18,58	16,37	17,33	16,84	82,1
Budynki zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie obrotu kwalifikowanym materiałem siewnym	8,96	8,46	8,77	8,6	89,9
Budynki zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie udzielania świadczeń zdrowotnych	3,87	3,79	3,93	3,83	92,1
Budynki pozostałe	5,86	4,40	4,88	4,66	67,7
Budowle	2,00	2,00	2,00	2,00	100,0

W 2010 r. 1260 gmin różnicowało stawkę podatku dla co najmniej jednego rodzaju przedmiotu opodatkowania. Najczęściej różnicowana była stawka od budynków pozostałych – różnicowało ją aż 35,7% gmin ogółem, najrzadziej stawka od gruntów pod jeziorami, zajętych na zbiorniki wodne retencyjne lub elektrowni wodnych, którą różnicowało 0,1% gmin ogółem.

²⁸ Z uwagi na fakt, że relatywnie duża liczba gmin nie różnicowała stawek podatku oraz ze względu na brak danych o podstawie wymiaru odnoszonej do poszczególnych stawek w przypadku ich różnicowania średnia wysokość stawek dla danego rodzaju przedmiotu opodatkowania obliczona została jedynie dla gmin, które nie różnicowały stawek. Przykładowo, relatywnie niska stawka uchwalona przez radę gminy w rzeczywistości może mieć minimalne znaczenie, bo większość przedmiotów opodatkowania objęta jest stawką maksymalną



Gminy, które różnicowały stawki podatku, najczęściej stosowały dwie stawki dla danego rodzaju przedmiotu opodatkowania. Najwięcej, bowiem aż 12 stawek zastosowała jedna gmina w opodatkowaniu budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej różnicując stawki w trzech strefach i dodatkowo dla działalności opodatkowanej podatkiem dochodowym w formie karty podatkowej, dla usług weterynaryjnych oraz dla działalności sezonowej. Większość gmin stosowała więcej niż jedną stawkę podatku dla budynków pozostałych. Dla tego rodzaju przedmiotu opodatkowania relatywnie wyższe stawki dotyczyły budynków o charakterze letniskowym i garaży wolnostojących, natomiast stawki niższe od podstawowych dotyczyły tzw. budynków przydomowych, takich jak: komórki, szopy, drewniane, budynki przeznaczone do chowu drobnego inwentarza (np. kurniki), a także budynków pozostałych będących w posiadaniu emerytów, rencistów, w tym także osób, które zrezygnowały z prowadzenia gospodarstwa rolnego w zamian za emeryturę lub rentę.

Analogiczne kryteria różnicowania, jak w opodatkowaniu budynków, dotyczyły gruntów pozostałych. Dodatkowe kryterium różnicowania stanowił rodzaj gruntu. Poza występującym w opodatkowaniu budynków wyodrębnianiem stawki dla gruntów letniskowych, powszechnie stosowano relatywnie niższą stawkę dla gruntów zajętych przez budownictwo mieszkaniowe i drogi nieobjęte zwolnieniem ustawowym.

Niektóre z gmin w ramach opodatkowania budynków i gruntów pozostałych wyodrębniały, relatywnie wyższą lub niższą od podstawowej stawki, stawkę dla nieruchomości zajętych na prowadzenie odpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego.

Stosunkowo licznie różnicowano także stawki od nieruchomości i budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej. W opodatkowaniu budynków i gruntów związa-

nych z prowadzeniem działalności gospodarczej podstawowym kryterium różnicowania stawek był rodzaj prowadzonej działalności. Najczęściej gminy wyodrębniały relatywnie niższe stawki w opodatkowaniu nieruchomości związanych z turystyką i agroturystyką (baza noclegowa), sportem i rekreacją (parki rozrywki, ogrody zoologiczne, kina), świadczeniem usług zdrowotnych, rzemiosłem i usługami na rzecz ludności (przykładowo: szewstwo, krawiectwo, zegarmistrzostwo, stolarstwo, usługi weterynaryjne), w tym także usługami na rzecz rolnictwa (magazyny rolnicze, obrót nawozami, skup płodów rolnych, garażowanie sprzętu rolniczego) i usługi komunalne, gastronomią, w tym także żywieniem dzieci i młodzieży szkolnej. Niektóre rodzaje działalności, takie jak: usługi bankowe, telekomunikacyjne, ubezpieczeniowe, notarialne, stacje paliw, a także działalność taką jak: wydobywanie kopalin, produkcję wód mineralnych lub ogólnie produkcję przemysłową, objęto z kolei stosunkowo wyższą stawką. Odrębna stawka dotyczyła także placówek handlowych. Najczęściej w opodatkowaniu handlu, zwłaszcza wielkopowierzchniowego lub handlu alkoholem były to wyższe stawki niż stawka podstawowa. Zdarzały się także relatywnie niższe stawki odnoszone na przykład do sklepów wiejskich lub handlu artykułami spożywczymi.

Innym niż rodzaj prowadzonej działalności kryterium różnicowania stawek opodatkowania nieruchomości związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej były preferencyjne stawki stosowane w opodatkowaniu działalności nowouruchomionej lub działalności oddziałującej na ograniczenie bezrobocia. Stosowane były również relatywnie niższe stawki dla działalności sezonowej, nieruchomości, w których czasowo zaprzestano prowadzenia działalności, a także części budynków fabrycznych przeznaczonych na cele socjalne (np. szatnie, pomieszczenia sanitarne).

Stawki w opodatkowaniu budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, niższe od podstawowych, dotyczyły przede wszystkim budowli związanych ze świadczeniem usług komunalnych, takich jak: zaopatrzenie w wodę, ciepło, odprowadzanie i oczyszczanie ścieków, dystrybucja gazu, składowanie odpadów, dystrybucja energii elektrycznej, a także budowli związanych ze świadczeniem usług sportowo-rekreacyjnych, takich jak: stadiony, wyciągi narciarskie, pola golfowe, rynny snowboardowe.

W opodatkowaniu budynków mieszkalnych stosunkowo nieliczne wyodrębnione stawki związane były głównie z relatywnie niższym opodatkowaniem budynków mieszkalnych będących w posiadaniu osób, których jedynym źródłem utrzymania była renta lub emerytura, a także, na co warto zwrócić uwagę, korzystających z ekologicznych źródeł ogrzewania.

Kilkanaście gmin, które wyodrębniły stawki w opodatkowaniu budynków związanych z udzielaniem świadczeń zdrowotnych zastosowało niższe stawki w opodatkowaniu szpitali, (relatywnie duża powierzchnia nieruchomości) lecznictwa otwartego oraz wyższe w opodatkowaniu powierzchni innej niż gabinet lekarski.

Kryteriami różnicowania stawek niezależnymi od przedmiotu opodatkowania były: różnicowanie ze względu na położenie nieruchomości (strefy, wyodrębnione fragmenty gminy, podział na tereny miejskie i wiejskie w przypadku gmin typu miejsko-wiejskiego), a także uzależnienie wysokości stawki od powierzchni nieruchomości.

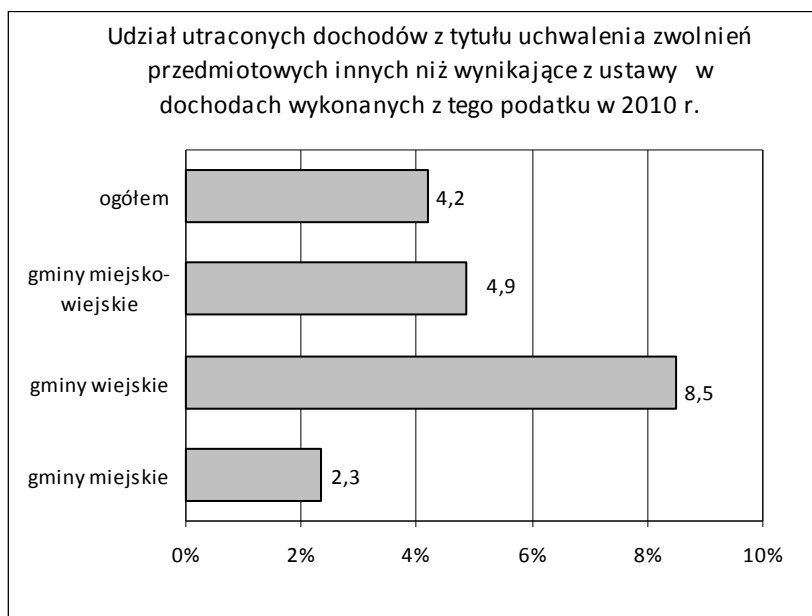
Jak wynika z powyższego różnicowanie wysokości stawek nie zawsze oznacza preferencję podatkową dla podatników, dzieje się tak bowiem jedynie w przypadku, gdy wyróżniona ka-

tegoria korzysta z niższej stawki podatkowej niż pozostałe przedmioty opodatkowania należące do danego rodzaju przedmiotu opodatkowania.

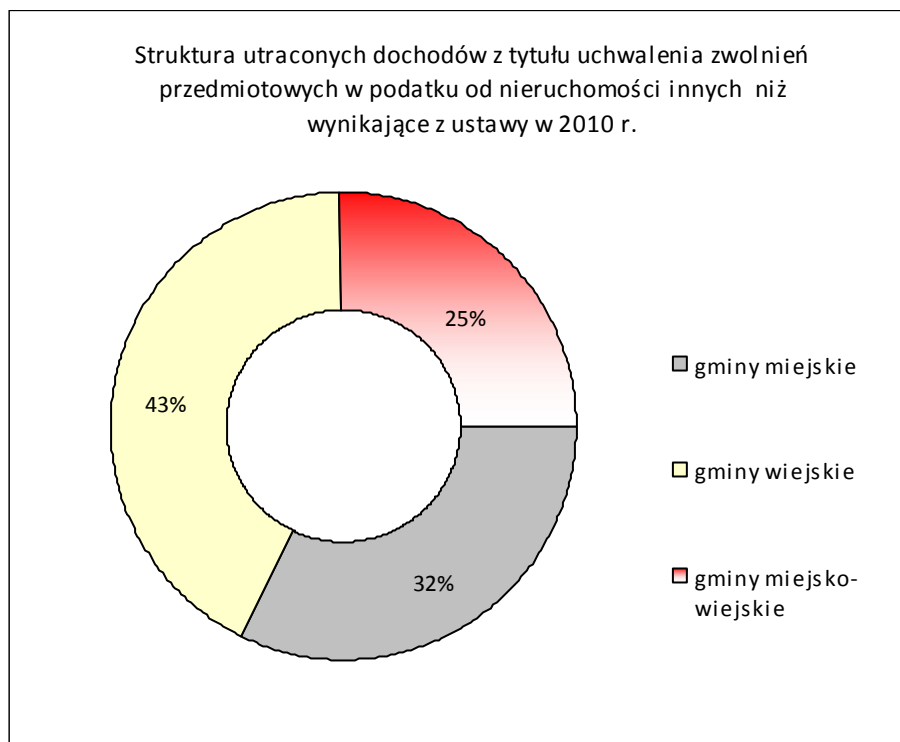
Zwolnienia uchwalane przez rady gmin

Z tytułu wprowadzenia zwolnień przedmiotowych innych niż przewidziane w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych gminy utraciły w 2010 r. 0,6 mld zł potencjalnych dochodów, co stanowiło 4,2% dochodów wykonanych z podatku od nieruchomości.

Największą skłonność do zwalniania nieruchomości z opodatkowania przejawiały w 2010 r. gminy wiejskie, jednocześnie utracone dochody z tego tytułu były relatywnie wyższe w odniesieniu do uzyskanych wpływów z podatku niż w gminach pozostałych typów.



Ze struktury utraconych dochodów z tytułu uchwalania zwolnień przez rady gmin wynika, że



blisko połowa globalnej kwoty utraconych dochodów z tego tytułu przypadała na gminy wiejskie. Jednocześnie gminy wykazały, że z uchwalonych zwolnień korzystały głównie osoby prawne - 88% globalnej kwoty udzielonych zwolnień.

W 2010 r. zwolnienia w podatku od nieruchomości stosowało ok. 85% gmin, z czego ponad połowę stanowiły gminy wiejskie, w najmniejszym stop-

niu zwolnienia stosowały natomiast gminy miejskie.

Kryteria udzielania zwolnień w podatku od nieruchomości były zróżnicowane. Były to zarówno zwolnienia stosowane ze względu na sytuację dochodową i zarazem zdolność płatniczą podatników, jak i zwolnienia o charakterze stymulacyjnym, w tym skierowane na rozwój przedsiębiorczości. Zwolnienia podatkowe są zatem wykorzystywane przez gminy w kształtowaniu społecznych i ekonomicznych celów lokalnej polityki podatkowej.

Zwolnieniem powszechnie stosowanym przez gminy były zwolnienia dla budowli, a także budynków i gruntów związanych ze świadczeniem usług komunalnych. Chodzi tu o takie usługi jak: składowanie odpadów, zaopatrzenia w wodę, energię, ciepło i gaz, odprowadzanie i oczyszczanie ścieków, a niekiedy także usługi transportu zbiorowego. Stosowało je około 40% gmin (w różnym zakresie przedmiotowym). Obiekty budowlane o takiej funkcjonalności mogły także podlegać zwolnieniu z opodatkowania w ramach innych kategorii zwolnień, przykładowo, równie często stosowanego zwolnienia dla nieruchomości stanowiących własność gminy lub zwolnienia dla przedmiotów opodatkowania działalności gospodarczej.

Liczną grupę stanowiły również zwolnienia dotyczące działalności gospodarczej, które najczęściej udzielane były w ramach pomocy de minimis, rzadziej w ramach regionalnej pomocy inwestycyjnej. Celem tej kategorii zwolnień było przede wszystkim tworzenie zachęt do rozwoju przedsiębiorczości na terenie gminy w postaci zwolnienia z opodatkowania działalności nowouruchomionej lub działalności prowadzonej na terenie stref ekonomicznych, parków przemysłowych, terenów aktywności czy inkubatorów technologicznych oraz przeciwdziałanie bezrobociu. W tej kategorii zwolnień podatkowych związanych z działalnością gospodarczą zdarzały się również zwolnienia z opodatkowania nieruchomości związanych ze świadczeniem usług zdrowotnych.

Niekiedy występowały zwolnienia dla nieruchomości związanych ze świadczeniem usług dla ludności i prowadzeniem działalności rzemieślniczej (szewstwo, ślusarstwo, zegarmistrzostwo, usługi weterynaryjne, itp.), a także dla małych sklepów. Te zwolnienia dotyczyły działalności prowadzonej w małych rozmiarach i świadczonej w nieruchomościach o relatywnie małej powierzchni (niekiedy warunkiem udzielenia zwolnienia było nieprzekroczenie wskazanego limitu powierzchni lokalu). Powodem stosowania zwolnień w tym przypadku była głównie niska zdolność podatkowa podatników. W tym przypadku gminy częściej niż ze zwolnienia korzystały jednak z możliwości zastosowania niższych stawek podatku.

Powszechnie zwolnieniem z opodatkowania obejmowano nieruchomości związane ze świadczeniem usług kulturalno-oświatowych, sportowo-rekreacyjnych, utrzymaniem porządku i bezpieczeństwa publicznego, a zatem nieruchomości takie jak: biblioteki, kina, muzea nierejestrowe, domy kultury, boiska sportowe, stadiony, parki rozrywki, ogrody zoologiczne, nieruchomości będące siedzibą policji oraz straży pożarnej, służb interwencji kryzysowej itp. Zazwyczaj były to obiekty komunalne, zaś zwolnienie najczęściej było ograniczone do nieruchomości nie związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Istotną grupą zwolnień były zwolnienia dotyczące nieruchomości będących w posiadaniu mieszkańców gminy. W ramach tych zwolnień należy zwrócić uwagę na często stosowane zwolnienie z podatku od nieruchomości budynków mieszkalnych. Zwolnienie to miało różny zakres: od zwolnienia wszystkich budynków na terenie gminy, budynków nieprzekraczają-

cych pewnej wskazanej powierzchni użytkowej, budynków będących w posiadaniu wskazanej grupy podatników (emeryci, renciści, inwalidzi, osoby bezrobotne) po zwolnienie dotyczące niektórych części budynku (strychy, poddasza, piwnice). Można zauważyć pewną prawidłowość zwalniania z podatku lub preferencyjnego opodatkowania nieruchomości należących do osób fizycznych – mieszkańców gminy, przy jednoczesnym przerzucaniu ciężaru opodatkowania z jednej strony na podatników posiadających nieruchomości związane z prowadzeniem działalności gospodarczej i z drugiej na podatników, którzy nie są stałymi mieszkańcami gminy (właściciele budynków mieszkalnych wykorzystywanych w celach rekreacyjnych). Takiemu postępowaniu, wbrew idei lokalnego podatku od nieruchomości, sprzyjała zapewne stosunkowo niska górna granica stawki podatku dla budynków mieszkalnych (0,65 zł w 2010 r.) i tym samym utrata relatywnie niewielkiej części wpływów podatkowych. Oczywiście, w znacznej mierze zwolnienie tego typu dotyczyło podatników o niskich dochodach i miało charakter socjalny, zwłaszcza, że stosowane było przede wszystkim w gminach wiejskich.

Podobny charakter miało zwolnienie z opodatkowania budynków i gruntów pozostałych. W przeważającej liczbie gmin ta kategoria budynków obejmuje tzw. budynki przydomowe, tj.: komórki, szopy, drewniane, składziki, niewielkie pomieszczenia inwentarskie i wolnostojące garaże. W gminach typu wiejskiego dodatkowo były to budynki inwentarskie oraz stodoły i garaże dla pojazdów rolniczych, które są umiejscowione na gruncie niestanowiącym gospodarstwa rolnego, a zatem nie są objęte ustawowym zwolnieniem podatkowym. W tym przypadku najczęściej były to nieruchomości będące w posiadaniu osób, które przestały prowadzić gospodarstwo rolne w zamian za świadczenie emerytalne lub rentowe i zachowały część nieruchomości gruntowej z zabudowaniami mieszkalnymi i gospodarczymi lub nieruchomości związane nadal z prowadzeniem działalności rolniczej, które znajdowały się na gruntach niestanowiących użytków rolnych. Zwolnienie najczęściej miało ograniczony zakres przez wskazanie, że dotyczy budynków przydomowych lub tzw. gospodarczych znajdujących się w posiadaniu emerytów, rencistów (niekiedy także inwalidów lub bezrobotnych), wskazanie dopuszczalnej powierzchni budynków lub ich kategorii, także wyłączenie ze zwolnienia garaży.

Względy społeczne były przyczyną zwolnień z opodatkowania nieruchomości związanych ze świadczeniem usług opieki społecznej, usług opiekuńczo-wychowawczych (w tym domy dziecka) lub rehabilitacyjno-wychowawczych (np. dla osób niepełnosprawnych) oraz związanych z działalnością charytatywną, czy udzielaniem pomocy dla osób bezdomnych, dotkniętych chorobą alkoholową lub uzależnieniem od narkotyków.

Powszechnym przedmiotem zwolnienia podatkowego na mocy uchwały rady gminy były również te drogi, których nie dotyczy zwolnienie ustawowe.

Często stosowanym zwolnieniem było również zwolnienie z opodatkowania cmentarzy komunalnych i innych, które nie są objęte zwolnieniami ustawowymi, a niekiedy także domów przedpogrzebowych.

Poza wymienionymi licznie stosowanymi zwolnieniami, występowały także takie kategorie zwolnień, które stosowane były w jednostkowych przypadkach. Były to przykładowo: zwolnienia nieruchomości położonych na terenach dotkniętych powodzią, grunty zrekultywowane,

jak i grunty zdewastowane, grunty zajęte przez targowiska, remontowane nieruchomości zabytkowe zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej, żłobki, nie objęte zwolnieniem ustawowym nieruchomości znajdujące się w posiadaniu kościołów i związków wyznaniowych (budynki mieszkalne, sale katechetyczne).Warto zwrócić uwagę na zwolnienia, dla których kryterium stanowiła relacja kosztów poboru podatku do wpływów podatkowych, przykładowo: zwolnienie z opodatkowania, w przypadku, gdy wpływy z podatku są mniejsze od kwoty opłaty pocztowej z tytułu doręczenia decyzji wymiarowej.

Podsumowanie

W 2010 r. gminy powszechnie korzystały z przysługujących im możliwości realizowania lokalnej polityki podatkowej, w tym ustalania wysokości i różnicowania stawek podatku od nieruchomości dla poszczególnych rodzajów przedmiotów opodatkowania oraz udzielania zwolnień podatkowych innych niż ustawowe.

Jedynie nieliczne gminy nie zdecydowały się na uchwalenie przynajmniej jednej stawki podatku od nieruchomości w niższej wysokości, niż określona ustawowa górna granica. Najczęściej niższe stawki obowiązywały w gminach dla gruntów i budynków pozostałych i budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Okolo połowa gmin stosowała tylko jedną stawkę podatku dla danego rodzaju przedmiotu opodatkowania. Wśród gmin, które różnicowały stawki, najczęściej więcej niż jedną stawkę gminy uchwały dla budynków i gruntów pozostałych.

Gminy powszechnie korzystały z możliwości wprowadzenia dodatkowych zwolnień w podatku od nieruchomości. Ten instrument polityki podatkowej zastosowało 85% gmin, w tym głównie gmin typu wiejskiego.

Utracone dochody z tytułu obniżenia stawek podatku lub zastosowania zwolnienia podatkowego na mocy prawa lokalnego stanowiły w 2010 r. 17% globalnych wpływów z podatku od nieruchomości, przy czym: jedynie 10% w przypadku gmin miejskich, 24% - gmin miejsko-wiejskich i 29% w przypadku gmin wiejskich.

3. USTALANIE DOCHODU Z DZIAŁÓW SPECJALNYCH PRODUKCJI ROLNEJ PRZY ZASTOSOWANIU NORM SZACUNKOWYCH

Istota i cel

Dochody z działalności rolniczej nie podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Jedynym wyjątkiem są dochody z działów specjalnych produkcji rolnej.

Dochody z działów specjalnych produkcji rolnej zostały objęte podatkiem dochodowym od 1992 r. w ramach reformy wprowadzającej powszechny podatek od dochodów ludności. We wcześniej, działy specjalne produkcji rolnej opodatkowane były podatkiem rolnym, z tym, że podstawą opodatkowania był dochód obliczony przy zastosowaniu norm szacunkowych do-

chodu z określonej jednostki powierzchni upraw lub jednostek produkcji zwierzęcej, a nie liczba hektarów przeliczeniowych. Taki sposób opodatkowania zdecydował o włączeniu dochodów z działów specjalnych produkcji rolnej do systemu podatku dochodowego.

Do działów specjalnych produkcji rolnej zalicza się:

- uprawy roślin w szklarniach i ogrzewanych tunelach foliowych;
- uprawy grzybów i ich grzybni;
- uprawy roślin *in vitro*;
- fermową hodowlę i chów drobiu rzeźnego i nieśnego;
- wylęgarnie drobiu;
- hodowlę oraz chów zwierząt futerkowych i laboratoryjnych;
- hodowlę dżdżownic, hodowlę entomofagów, hodowlę jedwabników;
- prowadzenie pasiek;
- oraz chów innych zwierząt poza gospodarstwem rolnym.

Podmioty prowadzące działy specjalne produkcji rolnej, dochód z tego źródła mogą ustalać: na podstawie ksiąg podatkowych (ksiąg rachunkowych lub podatkowej księgi przychodów i rozchodów) albo przy zastosowaniu norm szacunkowych dochodu z określonej powierzchni upraw lub jednostki produkcji zwierzęcej. Dochód szacunkowy oblicza się poprzez przemnożenie powierzchni upraw lub wielkości produkcji przez właściwą dla danego rodzaju produkcji bądź uprawy wartość normy szacunkowej.

Normy szacunkowe dochodu określone w przepisach podatkowych, ustalone zostały w oparciu o materiały opracowane przez ekspertów z instytutów naukowo-badawczych i były wynikiem analizy z jednej strony kosztów produkcji (materiałowych, robocizny obcej, amortyzacji środków trwałych, obciążeń finansowych) przypadających na powierzchnię ogólną obiektu lub jednostkę produkcji zwierzęcej, z drugiej zaś średnich cen zbytu produktów oraz średniej wydajności na przestrzeni kilku lat określonej dla powierzchni ogólnej lub jednostki produkcji zwierzęcej.

Ustalanie dochodu z działów specjalnych produkcji rolnej przy zastosowaniu norm szacunkowych nie wiąże się więc z rzeczywistym dochodem czy też przychodem osiąganym z tej działalności. Wyboru tego sposobu ustalania dochodu dokonuje podatnik w składanej deklaracji.

Prowadzący działy specjalne produkcji rolnej i ustalający dochód, czy to na podstawie ksiąg podatkowych, czy to w oparciu o normy szacunkowe jest zobowiązany do odprowadzania zaliczek na podatek dochodowy, których określenia dokonuje organ podatkowy, wydając decyzję w sprawie zaliczek na podatek dochodowy, w zależności od rodzaju i rozmiarów produkcji.

Podatnicy prowadzący działy specjalne produkcji rolnej, jeżeli ustalają dochód na podstawie ksiąg mogą wybrać opodatkowanie dochodu z tego tytułu 19% podatkiem dochodowym.

Po zakończeniu roku podatkowego dochód z działów specjalnych produkcji rolnej, bez względu na sposób jego ustalania (księgi, normy szacunkowe) wykazywany jest w zeznaniu rocznym składanym w terminie do 30 kwietnia roku następnego.

Dochód, w przypadku opodatkowania na zasadach ogólnych według progresywnej skali podatkowej, (nie ma przy tym znaczenia, czy dochód ten jest ustalany na podstawie prowadzonych ksiąg, czy na podstawie norm szacunkowych), jest łączony z dochodami uzyskanymi z innych źródeł, z możliwością skorzystania z ulg i odliczeń przewidzianych w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych np. odliczenie od dochodu ulgi na Internet, darowizn, czy od podatku ulgi na dzieci.

Opodatkowanie dochodów uzyskanych z tytułu prowadzenia działów specjalnych produkcji rolnej

Zasady opodatkowania dochodów z działów specjalnych produkcji rolnej zostały uregulowane w *ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych, która weszła w życie od 1 stycznia 1992 r.*

Wielkość rozmiarów upraw i produkcji zaliczanych do działów specjalnych produkcji rolnej oraz normy szacunkowe dochodu określone były w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 1991 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych²⁹. Rozporządzenie to obowiązywało do 31 grudnia 2001 r. tj. do momentu, kiedy rozmiary upraw i produkcji zaliczanych do działów specjalnych produkcji rolnej oraz normy szacunkowe dochodu zostały wprowadzone do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. W latach 1992-2001 normy szacunkowe dochodu z działów specjalnych produkcji rolnej pozostawały na niezmienionym poziomie. Dopiero wraz z ich wprowadzeniem do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, poczynając od roku podatkowego 2002, normy te ulegają corocznie zmianie w stopniu odpowiadającym wskaźnikowi wzrostu cen towarowej produkcji rolniczej, ogłaszanym przez Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego. Dla ustalenia norm szacunkowych dochodu na 2002 r. (pierwszy rok waloryzacji) przyjęto wskaźnik wzrostu cen towarowej produkcji rolniczej w 2000 r. w stosunku do 1999 r. - komunikat Prezesa GUS z dnia 25 maja 2001 r.³⁰

Natomiast normy określające wielkość jednostek powierzchni upraw lub rodzajów produkcji w latach 1992-2011, co do zasady nie zmieniły się. Niewielkie zmiany wprowadzono jedynie w odniesieniu do pasiek, zwiększając liczbę rodzin pszczelich z 20 do 80³¹ oraz w odniesieniu do zwierząt futerkowych: norek, tchórzów, szynszyli z 1 do powyżej 2 samiec stada podstawowego (od 2004 r.).

Mimo, że od 2002 r. normy te są corocznie waloryzowane³², to w dalszym ciągu nie odzwierciedlają faktycznych dochodów uzyskiwanych z tych rodzajów produkcji. Nie uwzględniają

²⁹ Dz. U. Nr 124, poz. 553 z późn. zm.

³⁰ M.P. Nr 18, poz. 313

³¹ Od 30 grudnia 1993 r. z 20 do 50 rodzin, od 1995 r. z 50 do 80 rodzin

³² Z uwagi na stosowane zasady zaokrągleń normy szacunkowe dochodu nie zmieniały się równomiernie. Normy dla niektórych rodzajów produkcji wzrosły o 20% (produkcja drobiu rzeźnego – kurczęta), ale występują również przypadki utrzymywania się norm na niezmienionym poziomie od roku 1992 (wylęgarnia drobiu – kurczęta oraz kaczki)

one wprowadzanych systematycznie nowych technologii upraw, chowu i hodowli, i w konsekwencji nie odzwierciedlają rzeczywistych przychodów, ani kosztów produkcji.

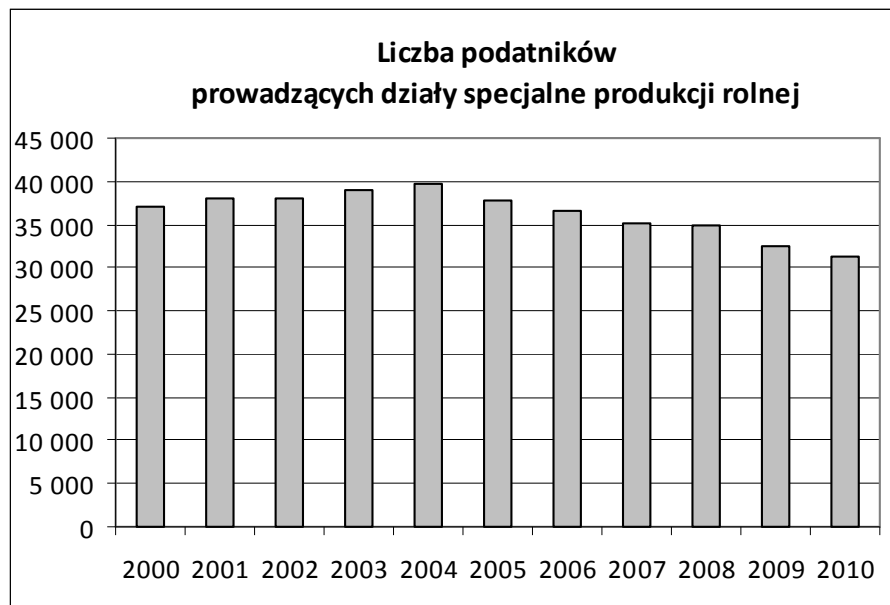
Wysokość wybranych norm szacunkowych dochodu w latach 1992-2010

Rodzaj upraw i produkcji	Jednostka powierzchni upraw lub rodzajów produkcji	Norma szacunkowa dochodu rocznego (po denominacji) 1992 r. (w zł)	Norma szacunkowa dochodu rocznego 2002 r. (w zł)	Norma szacunkowa dochodu rocznego 2010 r. (w zł)
Uprawy w szklarniach ogrzewanych powyżej 25 m²:	1 m ²			
a) rośliny ozdobne		7,00	7,99	9,65
b) pozostałe		2,60	2,97	3,59
Uprawy w szklarniach nieogrzewanych powyżej 25 m²		1,60	1,83	2,21
Uprawy w tunelach foliowych ogrzewanych powyżej 50 m²:	1 m ²			
a) rośliny ozdobne		5,20	5,94	7,19
b) pozostałe		3,20	3,65	4,43
Uprawy grzybów i ich grzybni - powyżej 25 m² powierzchni uprawowej		3,00	3,43	4,15
Drób rzeźny – powyżej 100 szt:	1 sztuka			
a) kurczęta		0,10	0,11	1,12
b) gęsi		0,79	0,90	1,08
c) kaczki		0,21	0,24	1,29
d) indyki		0,51	0,58	1,7
Drób nieśny powyżej 80 szt.:				
a) kury nieśne (w stadzie reprodukcyjnym)		1,98	2,26	2,74
b) kury mięsne (w stadzie reprodukcyjnym)		1,66	1,90	2,30
c) gęsi (w stadzie reprodukcyjnym)		1,10	1,26	1,52
d) kaczki (w stadzie reprodukcyjnym)		2,05	2,34	2,83
e) indyki (w stadzie reprodukcyjnym)		8,70	9,94	12,03
f) kury (produkcja jaj konsumpcyjnych)		1,45	1,66	2,01
Wylęgarnie drobiu:	1 rodzina			
a) kurczęta		0,01	0,01	0,01
b) gęsi		0,05	0,06	0,07
c) kaczki		0,02	0,02	0,02
d) indyki		0,05	0,06	0,07
Pasieki	1 rodzina	2,00	2,28	2,76

W latach 1992-2010 normy szacunkowe dochodu wzrosły średnio o 38%, co jest wynikiem waloryzacji dokonywanej wyłącznie począwszy od 2002 r. Natomiast wskaźnik cen towarowej produkcji rolniczej w okresie od 1991 r. do 2009 r., stanowiący iloczyn wskaźników, które nie były wykorzystane do zmiany norm szacunkowych dochodu na lata 1993-2001 oraz

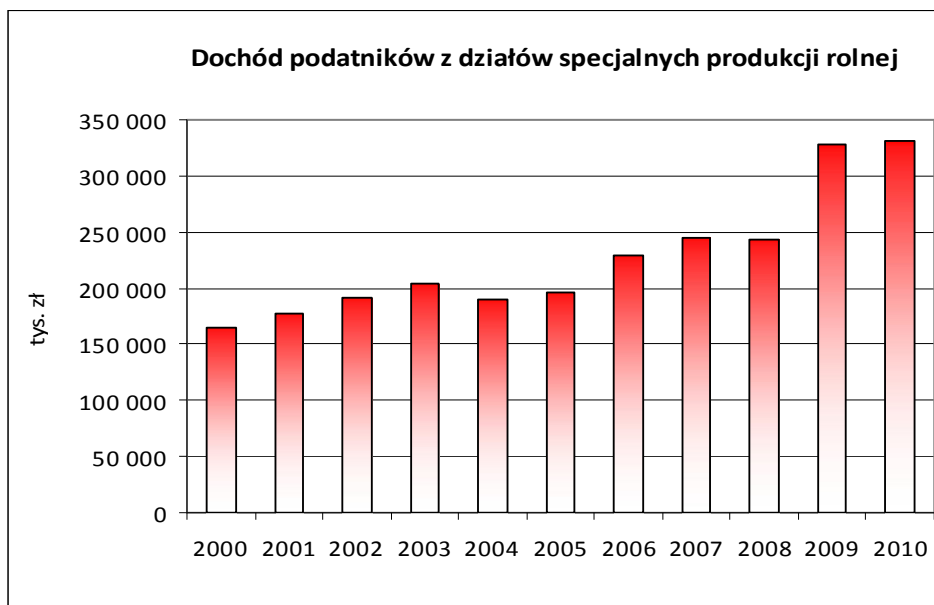
mających zastosowanie do określenia norm na lata 2002-2010 wyniósł 762,23%, co oznacza wzrost cen w tym okresie o 662,23%.

Według danych z lat 2000-2010 liczba podatników prowadzących działy specjalne produkcji

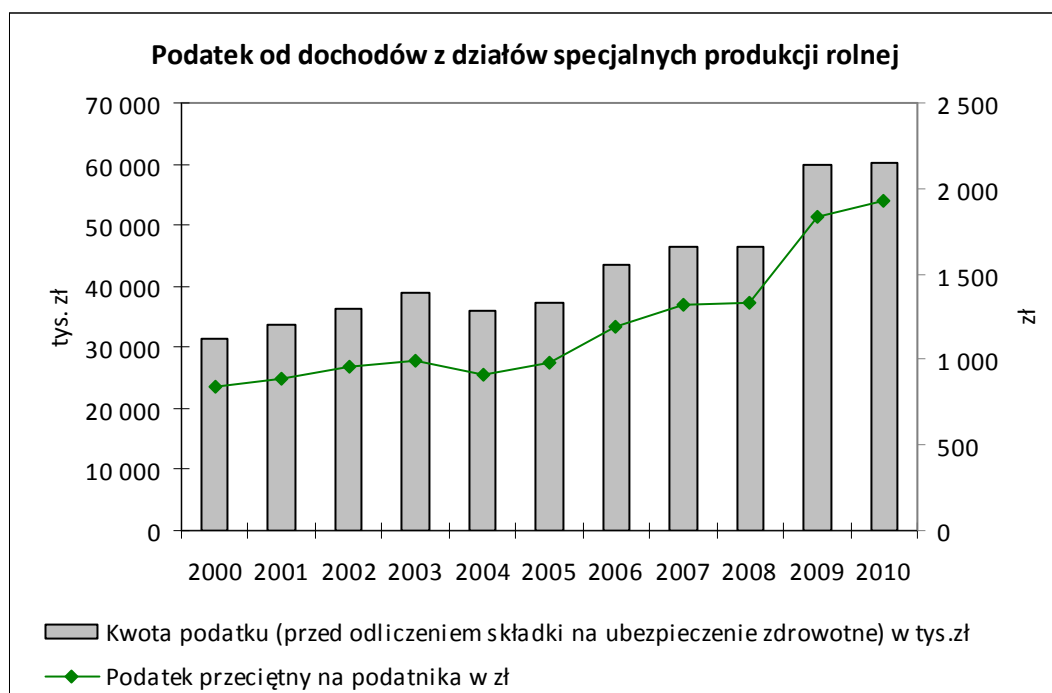


rolnej wahała się między 39 tys., a 31 tys. podatników. Najwięcej podatników korzystało z tej formy opodatkowania w 2004 r. tj. ok. 40 tys. podatników. Od tego roku zaobserwowano stopniowy spadek liczby podatników prowadzących działy specjalne produkcji rolnej.

Z kolei dochód podatników prowadzących działy specjalne produkcji rolnej w latach 2000-2010, określony wg norm szacunkowych i na podstawie ksiąg podatkowych (ksiąg rachunkowych i podatkowej księgi przychodów i rozchodów), wzrastał z ok. 160 mln zł w 2000 r. do ok. 330 mln. zł. w 2010 r.



Natomiast szacowana kwota podatku (dochód, w przypadku opodatkowania według skali jest łączony z dochodami uzyskanymi z innych źródeł) od dochodu, przed odliczeniem składki na ubezpieczenie zdrowotne, z działów specjalnych produkcji rolnej wzrastała od ok. 30 mln zł w 2000 r. do ok. 60 mln zł w 2010 r.



Liczba podatników prowadzących działy specjalne produkcji rolnej, ustalających dochody na podstawie prowadzonych ksiąg podatkowych w latach 2007-2010

Rok	Liczba podatników
2007	143
2008	148
2009	180
2010	271

Analiza danych za 2010 r., wskazuje, że z ogólnej liczby 31 205 podatników, dochód do opodatkowania w 99,13%, tj. u 30 934 osób ustalany był na podstawie norm szacunkowych dochodu, natomiast 0,87 % ogólnej liczby podatników, tj. 271 osób ustalało dochód do opodatkowania na podstawie prowadzonych ksiąg podatkowych.

Podsumowanie

Liczba podatników ustalających dochód z działów specjalnych produkcji rolnej na podstawie norm szacunkowych, wskazuje na atrakcyjność tego sposobu ustalania dochodu do opodatkowania.

Istotnym czynnikiem stanowiącym o atrakcyjności tego rozwiązania, jest brak obowiązku prowadzenia ewidencji dla celów podatkowych. Dodatkowo uproszczony sposób obliczenia dochodu z zastosowaniem norm szacunkowych dochodu (przemnożenie powierzchni upraw lub wielkości produkcji przez właściwą dla danego rodzaju produkcji bądź uprawy normę

szacunkowa) potwierdza niewątpliwie korzystny dla podatnika charakter ustalania dochodu z działów specjalnych produkcji rolnej. Ponadto, nie bez znaczenia jest możliwość korzystania przez podatników ustalających dochód na podstawie norm szacunkowych z przysługujących innym podatnikom, opodatkowującym swoje dochody według progresywnej skali podatkowej, odliczeń od dochodu np. na Internet, darowizn, ulg rehabilitacyjnych, czy też odliczeń od podatku np. ulga na dzieci.

Należy również zwrócić uwagę, że atrakcyjności ustalania dochodu przy zastosowaniu norm szacunkowych, nie zmieniło także wprowadzenie przepisów pozwalających, poczynając od roku podatkowego 2002, na coroczną waloryzację norm szacunkowych w stopniu odpowiadającym wskaźnikowi wzrostu cen towarowej produkcji rolniczej w kontekście zmieniających się w tym czasie warunków społeczno-gospodarczych. Sposób ustalenia dochodów z działów specjalnych produkcji rolnej to rozwiązanie, które nie jest klasyczną preferencją podatkową. Niemniej jednak rozwiązanie to tworzy dla podatników wymierne korzyści.

VII. ZMIANA PRZEPISÓW PRAWA W OBSZARZE PREFERENCJI PODATKOWYCH

Stan prawny w obszarze preferencji podatkowych w Polsce w 2010 r. nie uległ znacznym zmianom w porównaniu do 2009 r. Zasadniczo, istotniejszym zmianom podlegały jedynie zapisy ustaw podatków dochodowych, gdzie w związku z klęskami żywiołowymi, które nawiedziły Polskę w 2010 r., wprowadzono ulgi podatkowe dla podatników dotkniętych skutkami tych tragicznych wydarzeń. W pozostałych podatkach zmiany, które wprowadzono w 2010 r. nie stanowiły istotnego *novum* w obszarze preferencji podatkowych. Są one jedynie konsekwencją zmian, wprowadzonych w przepisach innych ustaw oraz implementacją regulacji wspólnotowych. Nie mniej jednak zostały one pokrótce przedstawione w niniejszym opracowaniu.

1. PODATKI DOCHODOWE

Na mocy przepisów ustawy o szczególnych zasadach odbudowy, remontów i rozbiórek obiektów budowlanych zniszczonych w wyniku działania żywiołu³³, wprowadzono do art. 21 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nowe zwolnienie. Zgodnie z dodanym punktem 29a wolne od podatku dochodowego są przychody uzyskane z tytułu wypłacanego zgodnie z przepisami ww. ustawy odszkodowania (w tym z tytułu wyłączenia nieruchomości), odpłatnego zbycia nieruchomości lub jej części, odstąpienia od obowiązku wniesienia dopłaty. W ustawie tej wprowadzono również do art. 17 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych art. pkt 54 obejmujący nowe zwolnienie, zgodnie z którym wolne od podatku dochodowego są m.in. przychody uzyskane z tytułu wypłacanego zgodnie z przepisami ww. ustawy odszkodowania (w tym z tytułu wyłączenia nieruchomości), odpłatnego zbycia nieruchomości lub jej części, odstąpienia od obowiązku wniesienia dopłaty. *Ratio legis* przedmiotowych zmian stanowiła pomoc ofiarom klęsk żywiołowych.

Podobny cel przyświecał ustawodawcy w przypadku wprowadzenia zwolnień podatkowych, zawartych w przepisach ustawy z dnia 24 czerwca 2010 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z usuwaniem skutków powodzi z 2010 r. (tzw. ustawa powodziowa)³⁴. Zgodnie art. 30 tejże ustawy, zwalnia się od podatku dochodowego:

- dochody (przychody) poszkodowanego otrzymane na usuwanie skutków powodzi z tytułu nieodpłatnych lub częściowo odpłatnych świadczeń oraz darowizn, do których nie ma zastosowania ustawa z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn³⁵;
- przychody poszkodowanego otrzymane na podstawie art. 10-13 i art. 17-19; wydatków i kosztów bezpośrednio sfinansowanych z tych przychodów nie uważa się za koszty uzyskania przychodów;

³³ Dz. U. 2010 r. Nr 149, poz. 996

³⁴ Dz. U. 2010 Nr 123, poz. 835

³⁵ Dz. U. z 2009 r. Nr 93, poz. 768

- przychody związane z otrzymaniem nieoprocentowanej pożyczki z Funduszu Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych.

Należy zaznaczyć, że powyższe zwolnienia, stosuje się od dnia 1 maja 2010 r. do dnia 31 grudnia 2012 r. Warto również wspomnieć, że na mocy tzw. ustawy powodziowej zwalnia się również od podatku od spadków i darowizn darowizny, jeżeli do dnia 31 grudnia 2012 r. zostaną przeznaczone przez obdarowanego na usunięcie skutków powodzi.

Ponadto, zgodnie z art. 23 ustawy z dnia 12 sierpnia 2010 r. o wspieraniu przedsiębiorców dotkniętych skutkami powodzi z 2010 r.³⁶, zwalnia się od podatku dochodowego kwoty umorzonych pożyczek przyznanych przedsiębiorcom oraz dotacje określone przedmiotową ustawą, otrzymane przez fundusze pożyczkowe (zgodnie z ustawą nie uważa się za koszty uzyskania przychodów w rozumieniu ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych³⁷ wydatków i kosztów bezpośrednio sfinansowanych z dotacji, otrzymanych przez fundusze pożyczkowe).

Należy wskazać, że przepis art. 38a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, do dnia 31 grudnia 2009 r. uprawniał banki do pomniejszania zobowiązania podatkowego. Celem tej regulacji była rekompensata dla banków za przekazanie części oprocentowania rezerw obowiązkowych na Fundusz Poręczeń Unijnych. Przedmiotowe zwolnienie dla banków zostało dodane do ustawy o CIT w związku z utworzeniem Funduszu Poręczeń Unijnych³⁸. Zadaniem Funduszu było udzielanie gwarancji i poręczeń spłaty kredytów lub wykonania zobowiązań wynikających z obligacji, jeżeli kredyty lub środki z emisji obligacji były przeznaczone na realizację przedsięwzięć współfinansowanych ze środków Unii Europejskiej. Głównym źródłem dofinansowania Funduszu była część oprocentowania rezerw obowiązkowych, które banki miały obowiązek odprowadzić do NBP. Jako rekompensatę dla banków za utratę części oprocentowania rezerw obowiązkowych przekazanego na rzecz Funduszu Poręczeń Unijnych, wprowadzono poniższą ulgę podatkową. W myśl tej ulgi, w latach 2007-2009 banki były uprawnione do pomniejszenia zobowiązania podatkowego (kwoty podatku) o kwotę równą odpowiednio:

- za 2007 r. - 20%,
- za 2008 r. - 40%,
- za 2009 r. - 40%.

(kwoty 8% łącznej wartości utworzonych i niezaliczonych na 31 grudnia 2002 r. do kosztu uzyskania przychodów, rezerw celowych na pokrycie wierzytelności z tytułu kredytów (pożyczek) zakwalifikowanych przez banki do kategorii stracone i wątpliwe oraz należności z tytułu udzielonych przez bank po dniu 1 stycznia 1997 r. gwarancji (poręczeń) spłaty kredytów i pożyczek zakwalifikowanych do kategorii stracone i wątpliwe. Pomniejszenie nie dotyczy rezerw rozwiązanych lub zmniejszonych albo zaliczonych do kosztów uzyskania przychodów w 2003 r.)

³⁶ Dz. U. 2010 Nr 148, poz. 992

³⁷ Dz. U. z 2000 r. Nr 54, poz. 654, z późn. zm.

³⁸ Utworzony na mocy ustawy z 16 kwietnia 2004 r. o Funduszu Poręczeń Unijnych (Dz.U.2004.121.1262); zlikwidowany na mocy ustawy z 2 kwietnia 2009 r. o zmianie ustawy o poręczeniach i gwarancjach udzielanych przez Skarb Państw oraz niektóre osoby prawne, ustawy o Banku Gospodarstwa Krajowego oraz niektórych innych ustaw (Dz.U.09.65.545)

W trakcie 2010 r. weszły w życie także rozporządzenia, na mocy których wprowadzono zaniechanie podatku dochodowego w przypadkach wskazanych w tych rozporządzeniach. Na podstawie rozporządzenia 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 fizycznych³⁹, 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 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.

Ponadto, na mocy rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 16 marca 2010 r. w sprawie zaniechania poboru podatku dochodowego od niektórych dochodów podatników podatku dochodowego od osób fizycznych i podatku dochodowego od osób prawnych⁴⁰ zaniechano poboru podatku dochodowego od osób fizycznych i podatku dochodowego od osób prawnych od dochodów uzyskanych przez podatników mających miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej z tytułu nieodpłatnego nabycia:

- 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 wskazanych w tym rozporządzeniu porozumień.

Zaniechanie ma zastosowanie do dochodów uzyskanych od dnia 1 stycznia 2010 r. do dnia 31 grudnia 2011 r.

Dodatkowo, na podstawie rozporządzenia 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 prawnych⁴¹, 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

³⁹ Dz. U. 2010, Nr 57, poz. 362

⁴⁰ Dz. U. 2010, Nr 57, poz. 363

⁴¹ Dz. U. 2010, Nr 7, poz. 49

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.

Należy też wspomnieć, iż na podstawie rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 28 lutego 2011 r. w sprawie zaniechania poboru podatku dochodowego od niektórych rodzajów dochodów (przychodów) podatników podatku dochodowego od osób prawnych i podatku dochodowego od osób fizycznych⁴², zaniechano poboru podatku dochodowego od osób fizycznych od dochodów (przychodów) uzyskanych przez osoby fizyczne niemające miejsca zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej bezpośrednio przed przybyciem na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej w celu organizacji turnieju UEFA EURO 2012 albo w celu wykonywania pracy lub świadczenia usług w związku z tym turniejem:

- delegowane przez podmioty wymienione w tym rozporządzeniu, w celu organizacji turnieju UEFA EURO 2012 - wyłącznie od dochodów uzyskanych z wykonywania czynności związanych z organizacją tego turnieju (zaniechanie ma zastosowanie do dochodów (przychodów) uzyskanych od dnia 1 stycznia 2010 r. do dnia 31 grudnia 2012 r.), albo
- akredytowane przez UEFA - wyłącznie od dochodów uzyskanych z wykonywania pracy lub świadczenia usług w związku z turniejem UEFA EURO 2012. (zaniechanie ma zastosowanie do dochodów (przychodów) uzyskanych od dnia 1 stycznia 2012 r. do dnia 31 grudnia 2012 r.)

Na mocy tegoż rozporządzenia zaniechano poboru podatku dochodowego od osób prawnych od dochodów (przychodów) uzyskanych przez UEFA oraz podmioty utworzone zgodnie z prawem Konfederacji szwajcarskiej, których UEFA jest jedynym udziałowcem albo akcjonariuszem, w związku z organizacją turnieju finałowego Mistrzostw Europy w piłce nożnej UEFA EURO 2012.

Zaniechanie ma zastosowanie do dochodów (przychodów) uzyskanych od dnia 1 stycznia 2010 r. do dnia 31 grudnia 2012 r.

Ponadto, na podstawie rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 28 kwietnia 2011 r. w sprawie zaniechania poboru podatku dochodowego od osób fizycznych od niektórych dochodów (przychodów) podatników podatku dochodowego od osób fizycznych (Dz. U. 2011, Nr 90, poz. 521), 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.

⁴² Dz. U. 2011, Nr 52, poz. 267

2. PODATKI KONSUMPCYJNE

W obszarze podatku od towarów i usług nie zaszły zmiany, które wpłynęłyby na funkcjonowanie preferencji podatkowych w Polsce.

Zmiany wprowadzone w 2010 r. w obszarze podatku akcyzowego wynikają z ustawy z dnia 22 lipca 2010 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz niektórych innych ustaw⁴³ i dotyczą zakresu stosowania zwolnień. Ustawa weszła w życie z dniem 1 września 2010 r. Najistotniejszą zmianą w obszarze preferencji podatkowych jest zwolnienie od akcyzy oleju opałowego, niepodlegającego znakowaniu i barwieniu, który jest wykorzystywany do prowadzenia prób zdawczych u producentów silników dla morskich jednostek pływających (dodano w art. 32 ustawy o podatku akcyzowym ustęp 1a). Celem zmiany było wsparcie rozwoju transportu morskiego i proekologicznych rozwiązań w transporcie morskim. Zgodnie z przepisami wspólnotowymi, państwa członkowskie mogą przyznać, pod kontrolą fiskalną, całkowite lub częściowe zwolnienie lub obniżki w zakresie poziomu opodatkowania wobec paliw silnikowych wykorzystywanych w dziedzinie wytwarzania, rozwoju, badania i konserwacji statków powietrznych i statków. Zwolnienie to wprowadzone zostało na wniosek jednego podmiotu.

Ponadto, nowe brzmienie nadano art. 30 ust. 7 (zwolnienie od akcyzy energii elektrycznej zużywanej do produkcji energii elektrycznej i ciepła w skojarzeniu). W nowym stanie prawnym nie ma już wymogu, że taka produkcja musi mieć miejsce w elektrociepłowni (rozszerzono tym samym zakres zwolnienia). Należy w tym miejscu wspomnieć o dodaniu w art. 32 ust. 3 ustawy punktu 9 określającego nowy przypadek, w którym możliwe jest zastosowanie zwolnienia od akcyzy ze względu na przeznaczenie. Przypadkiem tym jest zużycie wyrobu akcyzowego zwolnionego ze względu na przeznaczenie przez podmiot pośredniczący, występujący jako podmiot zużywający. Możliwość ta wynika ze zmiany definicji podmiotu pośredniczącego, którym może być również skład podatkowy. Wskutek zmiany dodano nowy przypadek stosowania zwolnienia, uwzględniający sytuacje, w których zużycia wyrobów akcyzowych zwolnionych od akcyzy ze względu na przeznaczenie dokonuje podmiot pośredniczący występujący w danym stanie faktycznym, jako podmiot zużywający.

Należy wskazać również na zmianę art. 32 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatku akcyzowym. Zmiana dotyczy rozszerzenia zwolnienia od akcyzy paliw żeglugowych poprzez objęcie tym zwolnieniem wszystkich wyrobów energetycznych wykorzystywanych do celów żeglugowych, a nie jak dotychczas tylko ograniczonego katalogu wyrobów (tj. olejów smarowych oznaczonych kodem CN 2710 19 81, olejów napędowych i opałowych).

Ponadto dokonano zmiany przepisu w związku ze zmianą definicji podmiotu zużywającego, na podstawie której dla zastosowania przedmiotowego zwolnienia podmiot zużywający nie będzie zobligowany do posiadania jednostki pływającej. Warunek posiadania jednostki pływającej zastąpiony został warunkiem dostarczania nabytych wyrobów bezpośrednio do zbiornika na stałe zamontowanego na jednostce pływającej oraz warunkiem zidentyfikowania w dokumencie dostawy jednostki pływającej, na którą będą dostarczane nabyte wyroby

⁴³ Dz. U. nr 151, poz. 1013

korzystające z przedmiotowego zwolnienia. Warunki te wynikają z prowadzenia działalności jako podmiot zużywający.

3. PODATKI MAJĄTKOWE

W obszarze podatków lokalnych nie zaszły istotne zmiany, które rzutowałyby na funkcjonowanie preferencji podatkowych w Polsce. Należy odnotować tylko, że z dniem 1 października 2010 r. ustawodawca dokonał zmian nazewnictwa odnośnie następujących podmiotów:

- placówki naukowe zmieniły nazwę na instytuty naukowe i pomocnicze jednostki naukowe, oraz
- jednostki badawczo-rozwojowe zmieniły nazwę na instytuty badawcze.

VIII. CEL I MECHANIZM PREFERENCJI PODATKOWYCH (Załącznik A)

IX. WARTOŚĆ PREFERENCJI PODATKOWYCH (Załącznik B)