



Tax Expenditures



Ministerstwo Finansów

Preferencje podatkowe w Polsce

Warszawa 2010



Dr Maciej Grabowski

Podsekretarz Stanu
w Ministerstwie Finansów
odpowiedzialny
za politykę podatkową

Zprzyjemnością oddaję w Państwa ręce pierwszy pełny raport o preferencjach podatkowych w Polsce.

Podjmując prace nad tym raportem mieliśmy przekonanie, że istnieje potrzeba pogłębionej analizy preferencji podatkowych właśnie w obecnym czasie. Z jednej strony przekonanie to wynikało z podejmowanych działań nakierowanych na podnoszenie efektywności wydatków publicznych, które przybierają najbardziej wyrazistą formę w postaci wdrażanego od kilku lat budżetu zadaniowego. Preferencje podatkowe mogą często stanowić substytut bezpośrednich wydatków budżetowych i odwrotnie, a wybór najefektywniejszej formy interwencji publicznej wymaga wiedzy z obu tych sfer. Interwencja publiczna poprzez system podatkowy z natury swojej nie jest przedmiotem corocznej debaty budżetowej. W efekcie analiza kosztów i korzyści różnych instrumentów interwencji publicznych nie jest pełna bez informacji o preferencjach podatkowych.

Po drugie na podejmowane przez Rząd niezbędne wysiłki konsolidacji finansów publicznych składają się racjonalizacja wydatków, czasowe podnoszenie stawek podatku oraz wprowadzanie nowych regulacji, w tym np. reguły wydatkowej. W takim procesie preferencje podatkowe mogą stanowić pokusę obejścia przyjętych rozwiązań ostrożnościowych i sanacyjnych, jako alternatywa dla zwiększania rzeczywistych wydatków. Może to stwarzać dodatkowe ryzyko dla stabilności finansów publicznych oraz dla celu równoważenia budżetu. Dlatego też w moim przekonaniu niniejszy raport odpowiada na realne bieżące potrzeby polityki publicznej, a nie jest publikacją wyłącznie poszerzającą naszą wiedzę. Należy jednak dodać, że celem pośrednim raportu jest zwiększenie przejrzystości finansów publicznych. Bez pełnej wiedzy o skali, beneficjentach oraz formach preferencji podatkowych obraz finansów publicznych jest ułomny.

Idea niniejszego raportu powstała na początku roku 2010 i spotkała się z życzliwością Ministra Jacka Rostowskiego. Została również przychylnie przyjęta przez oddział Banku Światowego w Warszawie. W marcu we współpracy z Bankiem Światowym zorganizowaliśmy w Ministerstwie Finansów seminarium poświęcone zagadnieniom metodologicznym oraz doświadczeniom innych państw w zakresie publikowania raportów o preferencjach podatkowych. Zgromadzona wiedza pozwoliła na szybkie przygotowanie metodologii, a następnie uruchomienie procesu gromadzenia danych i informacji z jednostek administracji publicznej, dalszego ich przetwarzania oraz przygotowania samego raportu.

Polski pierwszy pełny raport obejmujący preferencje podatkowe we wszystkich głównych podatkach może być stawiany obok podobnych raportów publikowanych w wielu krajach. Przyjęto metodologię stosowaną w większości tego typu raportów tzn. wartości preferencji podatkowych oparte są o szacunki utraconych dochodów. Należy jednak zachować daleko posuniętą ostrożność przy bezpośrednich międzynarodowych porównaniach szacunków wielkości utraconych dochodów publicznych wynikających z preferencji podatkowych. Wynika to głównie z różnic w definicji, co jest preferencją podatkową, a co stanowi immanentną cechę systemu podatkowego, tzw. standard podatkowy. Z badań OECD wynika, że wielkości utraconych dochodów podatkowych wynikających ze stosowania ulg, zwolnień, niższych stawek podatkowych wahają się pomiędzy 0,74% PKB w przypadku Niemiec i 12,79% PKB w przypadku Wielkiej Brytanii. Natomiast liczba preferencji wynosi pomiędzy 86 i 381 w zależności od analizowanego kraju. Szacunek utraconych dochodów z powodu preferencji podatkowych w przypadku Polski wyniósł 4,9% PKB i wynikał ze stosowania 352 instrumentów.

Nie wielkości ogółem są w moim przekonaniu najistotniejsze, ale analiza poszczególnych rozwiązań, ich celowości, skutków budżetowych oraz skuteczności i efektywności w osiągnięciu założonych celów społecz-

nych czy gospodarczych. Dla poprawy przejrzystości raportu preferencje podatkowe zostały pogrupowane w zależności od celu.

Chciałbym podziękować wszystkim, którzy przyczynili się do powstania tego raportu. Przede wszystkim koordynatorowi tego przedsięwzięcia, Panu Arturowi Świstakowi z Departamentu Polityki Podatkowej. Po-
trafił on w trudnych warunkach doprowadzić do końca prace nad tym pionierskim raportem, co wymaga-
ło umiejętności merytorycznych i zdolności współpracy z wieloma osobami z różnych instytucji. Pan Marcin
Piątkowski z Banku Światowego w Warszawie zapewnił życzliwą pomoc tej organizacji, co szczególnie w po-
czątkowym okresie naszych prac było istotne. Wiele osób spoza Ministerstwa Finansów dostarczyło nam nie-
zbędnych informacji i szacunków. Chciałbym bardzo serdecznie podziękować wszystkim pracownikom Mini-
sterstwa Finansów, którzy byli zaangażowani w powstanie tego raportu.

Mam nadzieję, że raport o preferencjach podatkowych stanie się trwałym, cyklicznym elementem debaty
nad finansami publicznymi, przyczyni się do lepszej oceny wpływu różnych rozwiązań podatkowych na do-
chody budżetowe oraz ułatwi wprowadzanie efektywnych form interwencji publicznych.

Streszczenie

Polski system podatkowy, podobnie jak większość systemów podatkowych na świecie, przewiduje szereg preferencji podatkowych, których celem jest stymulowanie zachowań podatników, wsparcie określonych rodzajów działalności i wybranych sektorów gospodarki, względnie zmiana progresywności systemu podatkowego.

Preferencje podatkowe w sensie prawnym przybierają różną postać - najczęściej są to odliczenia, zwolnienia, obniżone stawki, ale też i zaniechanie poboru podatku, czy łączne opodatkowanie dochodów podatników. Ich wspólną cechą jest to, że prowadzą one do obniżenia zobowiązania podatkowego i tym samym obniżenia potencjalnych wpływów budżetowych bądź dla budżetu centralnego, bądź dla budżetów jednostek samorządu terytorialnego. Oznacza to, że preferencje te mają swoją wartość. Wyraża się ona w wielkości utraconych przez budżet dochodów.

Preferencje podatkowe są de facto substytutem wydatków budżetowych i w pewnych warunkach stanowią alternatywę dla transferów bezpośrednich z budżetu państwa lub gminy. Jako forma wydatków (ang. tax expenditures) dokonywana „tylnymi drzwiami”, preferencje podatkowe trudno pogodzić z podstawowymi zasadami budżetowania. W istocie finansowane są poprzez system podatków, jednak w przeciwieństwie do wydatków budżetowych nie podlegają one tak wnikliwej analizie i kontroli. 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, trudne do zauważenia i nie jest znana ich wartość. Taki stan rzeczy zaburza przejrzystość gospodarki finansowej państwa i stwarza ryzyko niewłaściwej alokacji i dystrybucji środków publicznych.

Wiedza na temat wartości preferencji podatkowych ma zatem kluczowe znaczenie dla właściwego kształtowania polityki fiskalnej państwa. Z jednej strony umożliwia ona dokonywanie w toku debaty budżetowej właściwej alokacji i redystrybucji środków publicznych, z drugiej zaś stanowi punkt wyjścia dla dokonania oceny efektywności poszczególnych preferencji i systemu podatkowego jako całości.

Sporządzanie raportów na temat preferencji podatkowych ma długą tradycję w krajach OECD. Pierwsze raporty powstały w latach 60-tych w Niemczech i Stanach Zjednoczonych. Obecnie jest to już praktyką w większości krajów OECD. W Polsce obowiązek sporządzania tego typu raportu nie wynika z przepisów prawa. Dotychczas nie wykształciła się też podobna praktyka. Niniejsze opracowanie jest pierwszą w Polsce próbą oszacowania wartości preferencji podatkowych.

Warunkiem koniecznym dla ustalenia wartości preferencji podatkowych jest ich zidentyfikowanie. Nie wszystkie rozwiązania podatkowe, które w sensie prawnym stanowią ulgi podatkowe (zwolnienia, odliczenia, itp.) są rzeczywistą preferencją podatkową. Niektóre z nich służą bowiem racjonalizacji systemu podatkowego, obniżają koszty poboru podatku lub też wynikają z zobowiązań międzynarodowych lub wspólnotowych i jako takie uznawane są za standard podatkowy, czyli swego rodzaju pierwotny (naturalny) zakres opodatkowania. Dopiero te rozwiązania, które stanowią odstępstwo od przyjętego standardu opodatkowania wykazują cechy preferencji podatkowych.

Określenie standardu podatkowego jest z natury rzeczy obciążone pewnym subiektywizmem. W dyskusji nad jego kształtem ścierać się będą 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.

Przyjęty w niniejszym opracowaniu standard podatkowy został zdefiniowany przez pryzmat najważniejszych zasad podatkowych (zasady powszechności, zupełności i równości opodatkowania), w oparciu o podejście modelowe (conceptual approach) – odrębnie dla każdej grupy podatków (dochodowych, konsumpcyjnych i majątkowych). Nie należy przy tym wykluczać konieczności wprowadzenia zmian w tak opisanym standardzie podatkowym.

Szacowania wartości preferencji podatkowych dokonano w oparciu o metodę utraconych wpływów, bez uwzględniania zmiany zachowania podatników spowodowanej zniesieniem danej preferencji – bazując na danych wynikających z zeznań podatkowych oraz danych pozyskanych od różnych instytucji. Badaniem objęto podatki państwowe (PIT, CIT, VAT i akcyzę) oraz samorządowe (podatek od nieruchomości, podatek rolny oraz podatek leśny).

W obszarze badanych podatków zidentyfikowano łącznie 473 preferencji podatkowych, w tym 402 w po-

datkach państwowych i 71 w podatkach samorządowych. Największą liczbę różnego rodzaju preferencji przewidują podatki dochodowe (138 w PIT i 54 w CIT). Wśród objętych analizą podatków samorządowych najwięcej preferencji występuje w podatku od nieruchomości.

W oparciu o dostępne dane ustalono wartość dla 352 preferencji podatkowych (74 % wszystkich zidentyfikowanych). Ich wartość w 2009 r. wyniosła 65,9 mld zł, co stanowiło 4,9% PKB. Wartość preferencji podatkowych w VAT (w znakomitej większości obniżonych stawek) oszacowano łącznie na 34,2 mld zł. Wartość oszacowanych preferencji w PIT oscyluje wokół 16 mld zł, w CIT wynosi 7,6 mld zł, a w akcyzie 1,7 mld zł. Łączna oszacowana wartość preferencji w podatkach samorządowych wyniosła 6,3 mld zł.

Preferencjami o najwyższej ustalonej wartości są obniżona stawka VAT (7%) na roboty budowlano - montażowe dotyczące budownictwa mieszkaniowego, ulga na dzieci i łączne opodatkowanie dochodów małżonków w PIT.

Najsilniej wspieranymi obszarami (spośród 9 wyodrębnionych) jest rodzina, gospodarka oraz rolnictwo, na które przeznaczają się odpowiednio 29,1 mld zł, 8,8 mld zł i 7,2 mld zł.

Nie jest celem raportu przedstawienie uzasadnienia, czy negowanie dalszego funkcjonowania zidentyfikowanych preferencji. W odniesieniu do sześciu wybranych preferencji w raporcie przedstawiono jednak wstępną analizę ich efektywności - rozumianą jako stopień, w jakim dana preferencja spełnia wyznaczony jej przez ustawodawcę cel społeczno - gospodarczy. Przeprowadzone analizy wskazują w niektórych przypadkach na obniżoną efektywność ulg. Wynika to bądź z faktu, że z preferencji korzystają - pośrednio lub bezpośrednio - inne grupy podatników, niż założył ustawodawca, bądź też wielkość wsparcia jest znacznie zróżnicowana w zależności od dochodu. Niektóre preferencje, wprowadzone kilka lat temu, utraciły swoją siłę oddziaływania na zachowania podatników i obecnie skutkują głównie obniżonymi wpływami do budżetu.

W przypadku ulgi na dzieci (5,6 mld zł) istnieją wątpliwości, czy spełnia ona stawiany zwykle przed tego typu preferencjami cel. Stanowi ona jednak wsparcie dla rodzin wychowujących dzieci. Z ulgi tej w pełnej wysokości mogą korzystać podatnicy o wysokich dochodach, dla których podatkowy bodziec ma zapewne mniejsze znaczenie dla podjęcia decyzji o posiadaniu dzieci. W odniesieniu do podatników o niskich dochodach, często nie wykorzystujących pełnej kwoty odliczenia, walor stymulacyjny ulgi jest ograniczony. W efekcie ulga prowadzi do zmniejszenia progresywności podatku dochodowego.

Ulgą na Internet (0,4 mld zł) jest przykładem ulgi, która pierwotnie spełniała stawiany przed nią cel tj. zniwelowanie podwyżki ceny usługi, jaki wiązał się ze zniesieniem obniżonej stawki VAT dla usług dostępu do Internetu. W kolejnych latach średnie ceny usług internetowych spadły i poprawiła się ich jakość. Obecnie trudno uznać, że ulga ta nadal stanowi dla podatników zachętę do zakupu tego typu usług. Dane GUS sugerują, że na decyzję o „podłączeniu” Internetu wpływ mają czynniki pozapodatkowe.

Łączne opodatkowanie dochodów małżonków (2,7 mld zł) - najstarsza z analizowanych preferencji - cieszy się niezmiennie dużym zainteresowaniem. Wpływa ono istotnie na zmniejszenie obciążeń fiskalnych rodziny i w tym sensie stanowi element polityki prorodzinnej Państwa. Preferencja ta nie jest jednak ukierunkowana na realizację precyzyjnie określonego celu. W tym względzie zmierzenie jej efektywności wydaje się być utrudnione.

Kredyt podatkowy - jako preferencja, która w zamierzeniu miała poprawiać płynność finansową przedsiębiorców - nie cieszy się zainteresowaniem podatników (jej wartość jest bliska zeru). Jako taka nie realizuje danego jej celu. Przyczyny braku zainteresowania należy upatrywać w konstrukcji tego rozwiązania, tj. zbyt wielu warunków uprawniających do zastosowania tej preferencji.

Obniżona stawka na usługi hotelowe (0,7 mld zł) skutkująca niższymi cenami usług hotelowych, jak się wydaje może zwiększać atrakcyjność turystyczną Polski i przyczyniać się do rozwoju rynku hotelarskiego. Biorąc jednak pod uwagę fakt, że nabywcami usług hotelarskich jest z reguły bogatsza część społeczeństwa, ulga ta nie poprawia progresywności systemu podatkowego. Zakładając przy tym, że znaczną część klientów hoteli stanowią klienci biznesowi i goście zagraniczni (których obecność w Polsce rzadko podyktowana jest wyłącznie konkurencyjną ceną usług hotelowych), należy ostrożnie oceniać efektywność tej preferencji.

Ulgi w akcyzie dla biopaliw (1,2 mld zł) nie wspierają natomiast krajowej produkcji biokomponentów na oczekiwanym wcześniej poziomie. Znaczna część wykorzystywanych w produkcji paliw biokomponentów nie została wytworzona w Polsce. Osiągnięcie celu środowiskowego, jakim jest upowszechnianie biopaliw, wydaje się przy tym możliwe bez stosowania ulgi, a w oparciu wyłącznie o zobowiązanie producentów paliw do ich zakupu.

SPIS TREŚCI

I. WPROWADZENIE	9
II. METODA SZACOWANIA WARTOŚCI PREFERENCJI PODATKOWYCH W INNYCH KRAJACH	10
III. ISTOTA PREFERENCJI PODATKOWEJ	12
IV. STANDARD PODATKOWY W POLSCE	14
1. Podatki dochodowe	15
2. Podatki konsumpcyjne	16
3. Podatki majątkowe	16
V. METODA SZACOWANIA PREFERENCJI PODATKOWYCH W POLSCE	17
VI. ANALIZA WARTOŚCI PREFERENCJI PODATKOWYCH W POLSCE	18
VII. EFEKTYWNOŚĆ WYBRANYCH PREFERENCJI PODATKOWYCH W POLSCE	22
1. Ulga na dzieci	22
2. Łączne opodatkowanie dochodów małżonków	25
3. Ulga na Internet	27
4. Kredyt podatkowy	30
5. Obniżona stawka VAT na usługi hotelarskie	31
6. Ulga w akcyzie dla biopaliw	34
VIII. PODSUMOWANIE	37
 Załącznik A: Cel i mechanizm preferencji podatkowych	www.mf.gov.pl
Załącznik B: Wartość preferencji podatkowych	www.mf.gov.pl



I. WPROWADZENIE

Nadrzędnym celem polityki podatkowej jest kształtowanie zakresu opodatkowania w taki sposób, aby zapewnić wysoką efektywność i przejrzystość systemu podatkowego. Efektywność systemu podatkowego w dużym uproszczeniu sprowadza się do zabezpieczenia potrzeb fiskalnych państwa przy zachowaniu możliwie najwyższego wzrostu gospodarczego i zapewnieniu społeczeństwu odpowiednich warunków bytowych. Ów kompromis pomiędzy celami fiskalnymi, gospodarczymi i społecznymi opodatkowania osiągnąć jest przede wszystkim poprzez zróżnicowanie przedmiotu opodatkowania (konsumpcja, dochody bądź majątek) oraz konstrukcję samych podatków, w tym przede wszystkim przyjęcie określonych stawek, odliczeń i zwolnień podatkowych. Stosowanie tych rozwiązań pozwala uelastyczyć zakres opodatkowania oraz stymulować zachowania podatników w kierunku zgodnym z oczekiwaniami państwa. Rozwiązania te stanowią z jednej strony preferencję dla określonej grupy podatników, z drugiej natomiast pozbawiają państwo części potencjalnych wpływów z opodatkowania. Innymi słowy państwo wyrzeka się części wpływów podatkowych po to, by zrealizować określony cel.

W ostatnich dwóch dekadach w Polsce wprowadzono szereg preferencji podatkowych. Stanowiły one odzwierciedlenie aktualnych celów polityki państwa. Niektóre z nich na trwałe zakorzeniły się w systemie podatkowym (np. łączne opodatkowanie dochodów małżonków, czy tzw. ulga rehabilitacyjna), niektóre z nich funkcjonowały przez określony czas (np. ulga inwestycyjna w latach 1995-1999, ulga odsetkowa w latach 2002-2006), a niektóre są względnie nowe (np. ulga na dzieci). Preferencje te nie zawsze wynikają z ustaw podatkowych (np. zwolnienie dla podmiotów działających w specjalnych strefach ekonomicznych), często funkcjonują na zasadzie praw nabytych (np. ulga odsetkowa) i w sensie prawnym przybierają różne postacie – najczęściej są to zwolnienia i odliczenia, ale i obniżone stawki (np. w VAT i akcyzie). Powoduje to, że odtworzenie ich aktualnej listy nie jest łatwym zadaniem. Trudność tę potęguje dodatkowo fakt, że nie wszystkie wyłączenia, zwolnienia i odliczenia mogą być uznane wprost za preferencję podatkową. Wiele z nich stanowi pewien standard, służy racjonalizacji poboru podatków lub wynika z zobowiązań międzynarodowych (wspólnotowych).

Celem niniejszego opracowania jest prezentacja wyników przeglądu preferencji podatkowych funkcjonujących w polskim systemie podatkowym. Prace nad tym zagadnieniem obejmowały przede wszystkim:

- określenie istoty standardu podatkowego i preferencji podatkowej,
- identyfikację preferencji podatkowych,
- klasyfikację tych preferencji według obszarów wsparcia,
- wskazanie celu ich wdrożenia,
- przedstawienie mechanizmu ich działania,
- oszacowanie wartości preferencji (kosztu dla budżetu mierzonego jako utracone wpływy).

Jest to pierwszy przekrojowy przegląd preferencji podatkowych w Polsce¹. Obejmuje on preferencje występujące w 2009 r. 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 dotyczących nieruchomości, tj.: podatku od nieruchomości, podatku rolnym oraz podatku leśnym.

Celem raportu nie jest przedstawienie uzasadnienia, czy negowanie dalszego funkcjonowania zidentyfikowanych preferencji. W niniejszym opracowaniu zaprezentowano pogłębione analizy jedynie w odniesieniu do kilku wybranych preferencji – łącznego opodatkowania dochodów małżonków, ulgi na dzieci, ulgi na Internet, kredytu podatkowego, obniżonej stawki VAT na usługi hotelowe oraz obniżonej stawki akcyzy na biopaliwa. Raport ten nie zawiera ostatecznych ocen dotyczących zasadności dalszego funkcjonowania danej preferencji lub potrzeby jej modyfikacji. Dążeniem autorów było przyj-

¹ Ministerstwo Finansów corocznie przygotowuje informację dotyczącą rozliczenia podatku dochodowego. Obejmuje ona podatek dochodowy od osób fizycznych (zaskarżenia ogólne oraz ryczałt od przychodów ewidencjonowanych) i podatek dochodowy od osób prawnych. Prezentowane wartości dotyczą jedynie preferencji podatkowych objętych sprawozdawczością podatkową (kwoty zwolnień i odliczeń wykazane w deklaracjach podatkowych). Por. www.mf.gov.pl zakładka: Podatki/Statystyka

rzenie się funkcjonującemu systemowi podatkowemu i próba przeanalizowania obowiązujących preferencji podatkowych pod kątem założonych celów, ich aktualności, stopnia realizacji, czy w końcu zainteresowania podatników.

W kolejnych rozdziałach niniejszego opracowania przedstawione zostały:

- kontekst międzynarodowy prac nad identyfikacją i szacowaniem wartości preferencji podatkowych (rozdział 2),
- istota preferencji podatkowej (rozdział 3),
- standard podatkowy w Polsce (rozdział 4),
- metodologia szacowania wartości preferencji podatkowych (rozdział 5),
- analiza wartości preferencji podatkowych w Polsce (rozdział 6),
- efektywność wybranych preferencji podatkowych (rozdział 7),
- podsumowanie (rozdział 8).

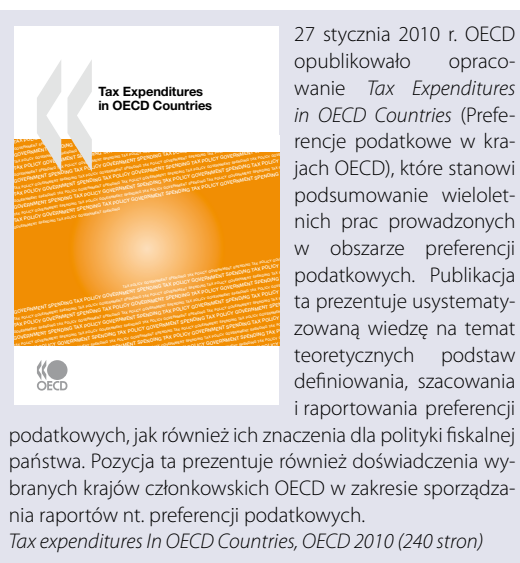
Szczegółowy wykaz wszystkich zidentyfikowanych preferencji podatkowych wraz ze wskazaniem ich celu, mechanizmu działania oraz wartości przedstawiony został w załącznikach A i B do niniejszej publikacji (dostępnych na stronie internetowej Ministerstwa Finansów²).

II. METODA SZACOWANIA WARTOŚCI PREFERENCJI PODATKOWYCH W INNYCH KRAJACH

Wiedza na temat wartości preferencji podatkowych ma kluczowe znaczenie dla właściwego kształtowania polityki fiskalnej każdego państwa. Rządy poszczególnych państw poszukują odpowiedzi na pytanie: „Ile kosztują nas (budżet) preferencje podatkowe?”. Posiadanie danych dotyczących wartości preferencji podatkowych ułatwia w istotny sposób dokonywanie właściwej alokacji środków publicznych. Poszerzona wiedza w zakresie preferencji podatkowych i obszarów, które one wspierają, pozwala dodatkowo właściwie je wykorzystywać i w ten sposób dalej racjonalizować gospodarowanie środkami publicznymi.

Podstawowym instrumentem polityki fiskalnej, który służy realizacji powyższego celu jest sporządzanie okresowych raportów na temat preferencji podatkowych. Działania w tym zakresie jako pierwsze (niemal równocześnie) zaczęły Niemcy i Stany Zjednoczone w latach 60-tych. W latach 70-tych raporty na temat preferencji podatkowych systematycznie sporządzały już Austria, Kanada, Hiszpania i Wielka Brytania. Obecnie jest to już praktyka w większości krajów OECD. To właśnie OECD³ jako pierwsza podjęła się analizy zagadnienia raportowania preferencji podatkowych i przyczyniła się do upowszechnienia wiedzy na temat wykorzystania, szacowania wartości oraz ewaluacji preferencji podatkowych.

Pomimo zaleceń OECD, aby raporty dotyczące preferencji podatkowych, które są *de facto* substytutem wydatków budżetowych, były elementem debaty budżetowej, przyjęte przez poszczególne kraje



² [www.mf.gov.pl/zakladka:Podatki/System podatkowy/O systemie podatkowym/Preferencje podatkowe w Polsce](http://www.mf.gov.pl/zakladka:Podatki/System%20podatkowy/O%20systemie%20podatkowym/Preferencje%20podatkowe%20w%20Polsce)

³ Prace nad istotą i raportowaniem preferencji podatkowych prowadzą obecnie również Międzynarodowy Fundusz Walutowy, Bank Światowy oraz szereg innych organizacji, np. Urban Institute (por. *Tax Expenditures and Tax Reform: Issues and Analysis*, 2005), czy Inter-American Development Bank (por. *Tax Expenditure Budgets. Concepts and Challenges for Implementation*, April 2010)

zwyczaje oraz metodologia tworzenia raportów są wyraźnie zróżnicowane. Przykładowo władze Austrii, Belgii, Francji, Niemiec, Portugalii, Hiszpanii i Wielkiej Brytanii są prawnie zobowiązane do tworzenia takich raportów, podczas gdy władze innych krajów nie przyjęły takiego zobowiązania. W większości przypadków raport jest sporządzany rokrocznie, ale np. w Niemczech powstaje co dwa lata, a we Włoszech przygotowuje się go sporadycznie. W Australii, Belgii, Finlandii, Francji, Portugalii i Hiszpanii raport dotyczący preferencji podatkowych jest wprost powiązany z pracami nad budżetem państwa. W USA raport taki nie jest włączany do prac nad sporządzeniem budżetu państwa, ma natomiast status dokumentu budżetowego.⁴ Warto podkreślić, że w USA poszczególne stany, a także większe miasta jak np. Nowy Jork, tworzą własne raporty na temat preferencji podatkowych.

Oprócz publikacji OECD również bogate w obszarze rozważań nad istotą preferencji podatkowej piśmiennictwo potwierdza wnioski, które wypływają z analizy raportów poszczególnych krajów – mianowicie brak jest jednolitej i powszechnie akceptowalnej definicji preferencji podatkowej. Wynika to przede wszystkim z daleko idącego zróżnicowania systemów podatkowych poszczególnych krajów oraz ich podejścia do funkcji preferencji podatkowych. Powszechna zgoda panuje natomiast w odniesieniu do roli, jaką przypisuje się standardowi podatkowemu (*benchmark tax system*), tj. pewnej idealnej konstrukcji opodatkowania, która stanowi punkt odniesienia dla identyfikacji preferencji podatkowych. Według OECD preferencją podatkową jest bowiem takie rozwiązanie, które stanowi odstępstwo od standardu podatkowego⁵.

W tym względzie określenie co jest standardem podatkowym nabiera szczególnego znaczenia. Poszczególne państwa nie prezentują jednolitego podejścia odnośnie do zasad, które opisują standard podatkowy. Niektóre z nich określają ten standard w bardzo ogólny sposób, np. wyłącznie przy użyciu tak generalnych cech podatku, jak neutralność opodatkowania (Japonia), podczas gdy inne państwa (Belgia) precyzyjnie definiują standard podatkowy.

Pomimo zindywidualizowanego podejścia poszczególnych państw do definicji standardu podatkowego w praktyce przeważają trzy koncepcje:

- podejście modelowe (*conceptual approach*), w którym standard podatkowy zrównany jest z pierwotną strukturą podatku bez uwzględniania definicji prawnopodatkowych, które doprecyzowują niektóre pojęcia (np. przedmiotu opodatkowania) i ułatwiają pobór podatku (w warunkach polskich niepobieranie podatku od dochodów uzyskanych ze sprzedaży rzeczy ruchomych po upływie 6 m-cy od dnia ich nabycia uznane zostałyby za preferencję podatkową);
- podejście jurydyczne (*legal approach*), w którym podstawą zdefiniowania standardu podatkowego są przepisy prawa podatkowego (w warunkach polskich zwolnienie wartości nieodpłatnych świadczeń dokonanych na rzecz najbliższych osób uznane byłoby za preferencję podatkową);
- podejście równoważenia dotacją (*analogous subsidy approach*), gdzie standardem podatkowym są wszystkie te rozwiązania podatkowe, których nie da się zastąpić transferem bezpośrednim, co oznacza, że preferencją podatkową jest takie rozwiązanie, które takim transferem może być zastąpione (w warunkach polskich byłaby to przykładowo ulga na Internet, ale już obniżona stawka podatku na żywność nieprzetworzoną – jak się wydaje - nie mogłaby być preferencją).

Oczywistym jest fakt, że poszczególne państwa aplikują określony model z pewnymi modyfikacjami. Ważne jest bowiem, żeby standard podatkowy odzwierciedlał specyfikę systemu podatkowego. Z uwagi na odmienny charakter podatków dochodowych, konsumpcyjnych i majątkowych zdefiniowanie standardu podatkowego jest niezbędne co najmniej dla każdej kategorii podatku, jeśli nie dla każdego podatku z osobna.

⁴ Polacova, H.B., Valenduc, M.A.C. and Swift, L.Z., 2004. *Tax Expenditures – Shedding Light on Government Spending through the Tax System, Lessons from Developed and Transition Economies*. Washington, DC: The World Bank
⁵ *Tax expenditures in OECD Countries*, OECD 2010

III. ISTOTA PREFERENCJI PODATKOWEJ

Jak już wyżej wspomniano w najprostszym ujęciu każde odstępstwo od przyjętego w warunkach danego kraju 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, niżby otrzymał, gdyby dana preferencja nie funkcjonowała. W tym sensie stanowią one wydatki podatkowe (ang. *tax expenditures*, fr. *dépenses fiscales*). Jako forma wydatków dokonywana „tylnymi drzwiami”, preferencje podatkowe (podobnie jak i wydatki pozabudżetowe - *vide* fundusze celowe, pożyczki, gwarancje, partnerstwo publiczno-prywatne) trudno pogodzić z podstawowymi zasadami budżetowania. Preferencje podatkowe – rozumiane jako specyficzne wydatki państwa - stoją przede wszystkim w sprzeczności z zasadą jedności budżetu⁶. W istocie finansowane są one poprzez podatki (jak większość wydatków budżetowych), jednak nie podlegają tak wnikliwej analizie i kontroli jak wydatki budżetowe. Wydatki budżetowe ujęte są w jednym dokumencie, nad którym toczy się debata budżetowa, podczas gdy preferencje podatkowe rozproszone są w różnych ustawach podatkowych, są często ukryte i trudne do zauważenia. Taki stan rzeczy zaburza przejrzystość gospodarki finansowej państwa i stwarza ryzyko niewłaściwej alokacji i dystrybucji środków publicznych.

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 redystrybucji⁷. Biorąc powyższe pod uwagę nie można przesądzić przewagi jednej formy wydatkowania nad drugą. Ocena, którą formę wydatkowania środków publicznych zastosować dla realizacji założonego celu, musi zatem wynikać z wnikliwej analizy konkretnego przypadku.

Kraje na całym świecie wykorzystują preferencje podatkowe jako narzędzie polityki finansowej państwa. Wprowadzając takie rozwiązania podatkowe chcą osiągnąć ściśle określone rezultaty. Do najczęstszych celów wprowadzania preferencji podatkowych zalicza się m.in. zwiększenie progresywności i efektywności systemu podatkowego, stymulowanie konsumpcji określonych dóbr, czy wspieranie rozwoju regionalnego lub określonego sektora gospodarki⁸.

Mechanizm działania preferencji podatkowych powoduje jednak, że w niektórych przypadkach pojawiają się problemy związane z taką formą wydatkowania środków publicznych. Tkwią one w samej kon-

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

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

8 *Tamże*, s. 6-9

strukcji działania preferencji podatkowych. Do najistotniejszych wad preferencji podatkowych zalicza się najczęściej ich nieskuteczność (nieefektywność), regresywny charakter, generowanie nieoczekiwanych zysków dla wybranych grup, trudności w kontroli, zwiększenie nakładów na administrowanie, erozję bazy podatkowej i potrzebę podnoszenia stawek podatkowych, czy też zmniejszenie przejrzystości systemu podatkowego⁹. Równie istotne wydaje się być ryzyko naruszenia zasad konkurencji i tym samym działania wolnego rynku.

W Polsce brak jest powszechnie akceptowalnej definicji preferencji podatkowej w prezentowanym wyżej ujęciu. W Ordynacji podatkowej¹⁰ zdefiniowano pojęcie ulgi podatkowej, jako przewidziane w przepisach prawa podatkowego zwolnienia, odliczenia, obniżki lub zmniejszenia, których zastosowanie powoduje obniżenie podstawy opodatkowania lub wysokości podatku¹¹. Definicja ta, choć oddaje istotę preferencji podatkowej, nie jest wystarczającą dla potrzeb niniejszego opracowania. Z jednej strony nie każde zwolnienie, czy odliczenie podatkowe w sensie prawnym będzie stanowiło odstępstwo od zdefiniowanego standardu podatkowego (w efekcie stanie się ono częścią standardu podatkowego – np. odliczanie składek na ubezpieczenia społeczne, czy zwolnienia przedmiotowe w podatkach dochodowych wynikające ze zobowiązań międzynarodowych). Z drugiej strony, również inne rozwiązania systemu podatkowego, nieobjęte wprost definicją ulgi podatkowej, mogą być postrzegane jako odstępstwo od przyjętego standardu i tym samym stanowić preferencję podatkową (np. łączne opodatkowanie dochodów małżonków, wyłączenie dochodów z działalności rolniczej z opodatkowania podatkiem dochodowym).

Nie będą preferencją podatkową również takie rozwiązania jak możliwość pomniejszenia należnego podatku dochodowego od osób fizycznych o kwotę przekazaną na rzecz organizacji pożytku publicznego (tzw. przekazanie 1% podatku)¹² oraz zwrot osobom fizycznym niektórych wydatków związanych z budownictwem mieszkaniowym¹³. Przekazanie 1% podatku pozbawia wprawdzie budżet części wpływów podatkowych¹⁴, niemniej *de facto* nie obniża zobowiązania podatkowego po stronie podatnika. Daje mu ono możliwość rozporządzenia częścią należnego podatku („podzielenia się” nim z wybraną organizacją pożytku publicznego), ale nie przekłada się na rzeczywistą oszczędność. W tym sensie nie stanowi ono dla niego preferencji o wymiernej wartości. Również zwrot niektórych wydatków związanych z budownictwem mieszkaniowym rodzi koszty po stronie budżetu¹⁵, ale nie obniża zobowiązania podatkowego po stronie podatnika. Podobnie jak przekazanie 1% podatku administrowane jest przez organy podatkowe i w istocie jest formą transferu bezpośredniego. Przysporzenie po stronie beneficjenta następuje na jego wniosek w drodze decyzji organu podatkowego.

Biorąc powyższe pod uwagę, 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.

⁹ Tax expenditures: a theoretical review, Jekoslav Bratić, Institute of Public Finance, 2006, s. 123-125

¹⁰ Art. 3 pkt 6 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jedn.- Dz. U. z 2005 Nr 8, poz. 60 ze zm.); dalej jako: „Ordynacja podatkowa”

¹¹ 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.

¹² Art. 45c ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. – Dz. U. z 2010 r. Nr 51, poz. 307 ze zm.), dalej jako: „ustawa o PIT”

¹³ Ustawa z 29 sierpnia 2005 r. o zwrocie osobom fizycznym niektórych wydatków związanych z budownictwem mieszkaniowym (Dz. U. Nr 177, poz. 1468 ze zm.)

¹⁴ W 2009 r. organizacje pożytku publicznego otrzymały 381,5 mln zł tytułem 1% podatku należnego za 2008 r.

¹⁵ Zwrot części wydatków na zakup materiałów budowlanych w 2009 r. wyniósł 1.001,2 mln zł

IV. STANDARD PODATKOWY W POLSCE

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.

Ministerstwo Finansów nie prowadziło dotychczas prac nad zdefiniowaniem standardu podatkowego. Jego precyzyjne określenie nie jest przy tym zadaniem łatwym. W dyskusji nad kształtem standardu podatkowego ścierać się będą 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. Typowym przykładem jest możliwość pomniejszania przychodu o koszty jego uzyskania. Co do zasady stanowi ono podstawową regułę przyjętą w systemie opodatkowania dochodów, niemniej w niektórych przypadkach możliwość potrącania może zostać uznana za przywilej podatkowy (np. 50% koszty uzyskania przychodów z tytułu praw autorskich i praw pokrewnych). Innym dyskusyjnym rozwiązaniem może być uznanie za przywilej podatkowy możliwości potrącania w kolejnych latach podatkowych straty z określonego źródła przychodów, czy też „zwolnienia podmiotowego” w VAT.

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 powszechności¹⁶, 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 różnicowań, zarówno dyskryminacyjnych jak i faworyzujących¹⁷.

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

Za standard podatkowy należy również przyjąć podstawowe stawki podatkowe w poszczególnych podatkach (skalę podatkową w PIT, opodatkowanie liniowe, czy stawkę podstawową w VAT), przyjęte zasady amortyzacji podatkowej, możliwość odliczania obowiązkowych płatności (np. odliczenie składek na ubezpieczenie społeczne i zdrowotne) 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 po-

¹⁶ Por. art. 84 Konstytucji RP: „Każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie”

¹⁷ Por. orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z 11 kwietnia 1994 r. (K 10/39)

szczególnych 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. (np. zwolnienie z opodatkowania kwot zwracanych przez towarzystwo funduszy inwestycyjnych w związku z wygaśnięciem zezwolenia na utworzenie funduszu inwestycyjnego). Na tej samej zasadzie standardem podatkowym jest m.in. zwolnienie dotyczące nominalnej wartości udziałów (akcji) w spółce, objętych w zamian za wkład niepieniężny w postaci przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części.

Pomimo sprzeczności ze wskazanymi wyżej zasadami referencyjnego systemu opodatkowania dochodów, za element standardu podatkowego, na potrzeby niniejszego raportu uznaje się:

- zwolnienia podmiotowe przewidziane dla Skarbu Państwa, jednostek budżetowych, jednostek samorządu terytorialnego¹⁸, 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,

18 Dalej również jako: „JST”

- 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 VAT¹⁹.

Z uwagi na przepisy wspólnotowe za element standardu podatkowego należy uznać również możliwość odliczenia pełnej kwoty VAT przy zakupie samochodów z tzw. „kratką”, a także przy zakupie paliwa do tych samochodów²⁰, choć rozwiązanie to stanowi pewną preferencję podatkową²¹ dla przedsiębiorców.

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 przepadu 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.

¹⁹ 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”

²⁰ Z możliwości takiej w roku 2009 korzystali podatnicy na podstawie wyroku ETS w sprawie Magoora (wyrok z 22 grudnia 2008 r. w sprawie C-414/07) W wyroku tym, ETS potwierdził bowiem, iż zasada *standstill* pozwala jedynie na utrzymanie ograniczeń funkcjonujących przed przystąpieniem państwa do UE.

²¹ Kwota utraconych wpływów w następstwie odliczeń VAT przy zakupie samochodów „z kratką” a także paliwa do tych samochodów, na podstawie wyroku Magoora wyniosła w 2009 r. 1,3 mld zł.

V. METODA SZACOWANIA PREFERENCJI PODATKOWYCH W POLSCE

Warunkiem koniecznym dla dokonywania właściwej alokacji środków publicznych jest poznanie ich wielkości. W przeciwieństwie do transferów bezpośrednich (wydatków budżetowych i poza-budżetowych) 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 zatem 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.

Innymi możliwymi do zastosowania metodami są metoda pozyskanych wpływów oraz metoda równoważenia nakładem pieniężnym. Metoda pozyskanych wpływów sprowadza się do oszacowania kwot, które wpłynęłyby do budżetu, gdyby dana preferencja została wyeliminowana z systemu podatkowego, z uwzględnieniem jednak zmiany zachowania podatników związanej z usunięciem danej preferencji (np. podatnik, który nie mógłby już korzystać ze zwolnienia w podatku dochodowym przewidzianego dla podatników prowadzących działalność w specjalnej strefie ekonomicznej, część podatku „zaoszczędziłby”, gdyby zdecydował się skorzystać z ulgi na nabycie nowych technologii, z której obecnie nie korzysta, choć spełnia wszelkie warunki jej zastosowania). Metoda równoważenia nakładem pieniężnym sprowadza się do oszacowania wartości nakładu pieniężnego, jaki byłby niezbędny do sfinansowania danego celu poza systemem podatkowym (np. nakłady na podwyższenie świadczeń z pomocy społecznej, czy dotacje z tytułu zakupu nowych technologii).

Prezentowane w dalszej części raportu wartości preferencji podatkowych zostały oszacowane bądź na podstawie danych rzeczywistych, wynikających ze składanych przez podatników deklaracji 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 celnych), innych resortów i instytucji (np. Głównego Urzędu Statystycznego²², Polskiej Akademii Nauk²³).

Liczba preferencji podatkowych, których wartość ustalono na podstawie danych rzeczywistych, jest niewielka, co wynika z ograniczonej ilości 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.

Z uwagi na powyższe nie było możliwe zastosowanie modelu mikrosymulacji dla potrzeb oszacowania wartości zidentyfikowanych preferencji podatkowych. Dążąc do oszacowania możliwie największej liczby preferencji, autorzy opracowania posłużyli 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 szacunku wartości tych preferencji dokonano na podstawie danych statystycznych nt. ostatecznego spożycia gospodarstw domowych, zużycia pośrodku oraz nakładów brutto na środki trwałe w sektorze instytucji rządowych, samorządowych, nie-

²² Dalej również jako: „GUS”

²³ Dalej również jako: „PAN”

komercyjnych i pozostałych – opracowane na podstawie rachunków narodowych za 2007 r. oraz struktur z tablic wykorzystywania wyrobów i usług w 2006 r. Do warunków 2009 r. dane zostały doprowadzone przy pomocy wskaźników makroekonomicznych.

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 2009 r. W niektórych przypadkach – z uwagi 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 (Załącznik B do niniejszego raportu²⁴).

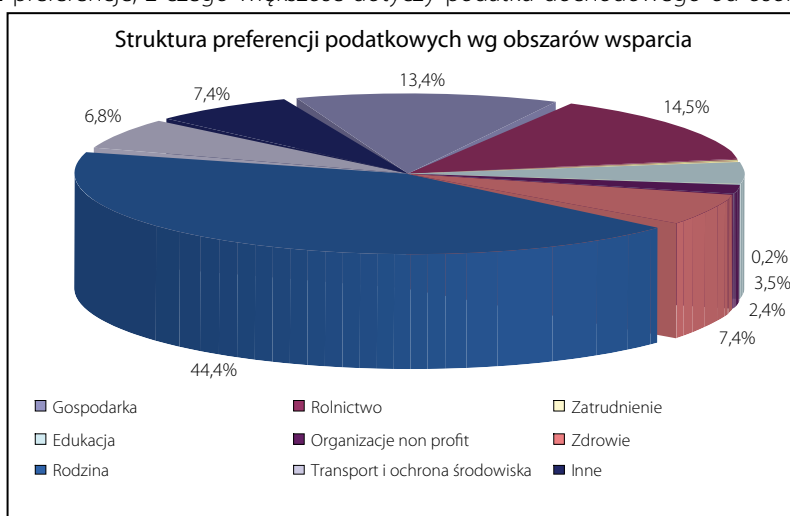
Wartości preferencji podatkowych zostały wykazane w milionach złotych. Wartość „0” oznacza, że wartość preferencji jest mniejsza niż jeden milion złotych.

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.

VI. ANALIZA WARTOŚCI PREFERENCJI PODATKOWYCH W POLSCE

W polskim systemie podatkowym zidentyfikowano łącznie 473 różne preferencje podatkowe. Obniżone stawki VAT na różnego rodzaju towary i usługi to 195 preferencji. W podatkach dochodowych wyodrębniono 192 preferencje, z czego większość dotyczy podatku dochodowego od osób fizycznych (138). Wśród podatków państwowych najmniej preferencji ustalono w podatku akcyzowym (15). W podatkach lokalnych zidentyfikowano łącznie ponad 70 preferencji.

Globalna kwota preferencji podatkowych, których wartość została oszacowana, wyniosła 65,9 mld zł, co stanowi 4,9% PKB²⁵. Wartość preferencji podatkowych w podatkach pań-



Wykres uwzględnia podatki lokalne

24 [www.mf.gov.pl/zakladka:Podatki/System podatkowy/O systemie podatkowym/Preferencje podatkowe w Polsce](http://www.mf.gov.pl/zakladka:Podatki/System%20podatkowy/O%20systemie%20podatkowym/Preferencje%20podatkowe%20w%20Polsce)
 25 Wg GUS wartość PKB w 2009 r. wynosi 1 343 657 mln zł

stwowich wyniosła 59,5 mld zł, co stanowi 4,4% PKB i jednocześnie 24,1% dochodów podatkowych w 2009 r. (246,9 mld zł²⁶). Wartość preferencji podatkowych, którą ustalono w podatkach lokalnych, wynosi około 6,3 mld zł tj. 0,5% PKB.

Na potrzeby niniejszego raportu wyodrębniono dziewięć obszarów wsparcia tj. 1) gospodarka, 2) rolnictwo, 3) zatrudnienie, 4) edukacja, nauka, kultura, sport, 5) organizacje pożytku publicznego²⁷, kościoły, organizacje społeczne i obywatelskie, 6) zdrowie, 7) rodzina i pomoc socjalna, 8) transport i ochrona środowiska oraz 9) inne - obejmujące preferencje, których nie można przyporządkować do pozostałych grup. Głównym obszarem wspieranym przez państwo poprzez udzielone preferencje podatkowe jest rodzina i pomoc socjalna. Tak pojęte wydatki państwa wyniosły w tym przypadku 29,2 mld zł (2,2% PKB) i stanowiły prawie połowę wszystkich preferencji podatkowych (44,4%). Kolejnymi obszarami, które w znacznej mierze korzystają z pomocy państwa poprzez system podatkowy są gospodarka (13,4%) i rolnictwo (14,5%). Otrzymały one w sumie 16 mld zł pomocy w podatkach stanowiących dochody budżetu państwa. Dodatkowo rolnictwo było wspierane przez 2,3 mld zł preferencji funkcjonujących w podatkach lokalnych.

Wartość preferencji podatkowych wg obszarów wsparcia i typów podatków

kwoty w mln zł

Obszary wsparcia	PIT	CIT ²⁸	VAT	Akcyza	Ogółem
Gospodarka	494 0,04% PKB	5 879 0,44% PKB	2 442 0,18% PKB	15 0,00% PKB	8 830
Rolnictwo	2 012 0,15% PKB	96 0,01% PKB	5 111 0,38% PKB	-	7 219
Zatrudnienie	122 0,01% PKB	-	-	-	122
Edukacja, nauka, kultura, sport	2 0,00% PKB	150 0,01% PKB	1 891 0,14% PKB	-	2 043
OPP, kościoły, organizacje społeczne i obywatelskie	164 0,01% PKB	1 384 0,10% PKB	-	-	1 548
Zdrowie	432 0,03% PKB	-	4 101 0,31% PKB	110 0,01% PKB	4 643
Rodzina i socjalne	10 333 0,77% PKB	0 0,00% PKB	18 800 1,40% PKB	-	29 133
Transport i ochrona środowiska	-	-	1 821 0,14% PKB	1 357 0,10% PKB	3 178
Inne ²⁹	2 456 0,18% PKB	111 0,01% PKB	26 0,00% PKB	208 0,02% PKB	2 801
Razem	16 015 1,19% PKB	7 620 0,57% PKB	34 192 2,54% PKB	1 690 0,13% PKB	59 517

Znaczna część preferencji prorodzinnych występuje w podatku dochodowym od osób fizycznych tj. 10,3 mld zł (0,8% PKB). Beneficjentami połowy tej kwoty są rodziny korzystające z ulgi na dzieci. Kolejną znaczącą pozycją w tym obszarze jest możliwość łącznego opodatkowania dochodów małżonków (2,7 mld zł) i zwolnienie z podatku świadczeń rodzinnych, dodatków rodzinnych i pielęgnacyjnych, zasiłków porodowych itp. (1,5 mld zł).

W podatku dochodowym od osób prawnych większość preferencji występuje w obszarze gospodarki - 5,9 mld zł (0,4% PKB). Ich celem jest wspieranie działalności gospodarczej oraz pośrednio poprawa

²⁶ Wartość ta uwzględnia udziały JST w podatkach dochodowych, nie uwzględnia podatku od gier, podatku tonażowego i podatków zniesionych.

²⁷ Dalej również jako: „OPP”

²⁸ Ze względów sprawozdawczych trudno wyodrębnić kwoty poszczególnych preferencji podatkowych – w prezentowanych danych ograniczono się tylko do preferencji, których wartość była możliwa do oszacowania lub wyodrębnienia z danych globalnych.

²⁹ Wartość nie uwzględnia skutków zaniechania poboru podatku na podstawie rozporządzeń Ministra Finansów wydanych na podstawie art. 22 Ordynacji podatkowej.

płynności finansowej przedsiębiorstw. Dominującą pozycją w tym przypadku jest możliwość odliczania strat z lat ubiegłych (1,2 mld zł) oraz zwolnienie z podatku dochodów uzyskiwanych z działalności gospodarczej prowadzonej na terenie specjalnych stref ekonomicznych (1,2 mld zł).

Łączną wartość preferencji podatkowych w podatku VAT szacuje się na 34,2 mld zł (2,5% PKB). Są to głównie obniżone stawki - 3% i 7%. Obniżona stawka VAT na roboty budowlano – montażowe dotyczące budownictwa mieszkaniowego itp. ograniczyła wpływy do budżetu państwa o kwotę 8,9 mld zł, co stanowi ok. 0,7% PKB. Kolejną preferencją o znacznej wartości są produkty lecznicze³⁰, których wartość oszacowano na 3,6 mld zł (0,3% PKB). Pieczywo i wyroby piekarskie, a także produkty mleczarskie o obniżonej stawce VAT to preferencje podatkowe o łącznej wartości 3,2 mld zł (0,2% PKB).

W podatku akcyzowym preferencje podatkowe generują ubytek dochodów budżetu państwa w wysokości 1,7 mld zł (0,1% PKB). Ochrona środowiska, a przy tym rolnictwo to główne obszary wsparcia występujące w tym podatku. Propagowanie odnawialnych źródeł energii, aktywacja regionów rolniczych to cele, dla których wprowadzono preferencyjne (obniżone) stawki akcyzy dla paliw z zawartością biokomponentów.

Preferencje podatkowe o najwyższej wartości w podatkach państwowych

Preferencja podatkowa	Wartość preferencji (mln zł)	Udział w całkowitej wartości preferencji w danym podatku	Odsetek wpływów z danego podatku ³¹	Odsetek PKB
PIT				
1. Ulga na dzieci	5 633	35,17%	8,98%	0,42%
2. Łączne opodatkowanie dochodów małżonków	2 693	16,82%	4,29%	0,20%
3. Dopłaty do rolnictwa	1 947	12,16%	3,10%	0,14%
4. Zwolnienie świadczeń rodzinnych, dodatków rodzinnych i pielęgnacyjnych itp.	1 478	9,23%	2,36%	0,11%
5. Koszty uzyskania przychodu (50%) z praw autorskich lub z praw pokrewnych	628	3,92%	1,00%	0,05%
CIT³²				
1. Straty z lat ubiegłych	1 232	16,17%	4,00%	0,09%
2. Specjalne Strefy Ekonomiczne	1 172	15,38%	3,81%	0,09%
3. Zwolnienie dochodów organizacji non profit	849	11,14%	2,76%	0,06%
4. Dotacje z budżetu państwa	499	6,55%	1,62%	0,04%
5. Zwolnienie spółek z udziałem kapitału zagranicznego	168	2,20%	0,55%	0,01%
VAT				
1. Roboty budowlano - montażowe dot. budownictwa mieszkaniowego	8 886	25,98%	8,93%	0,66%
2. Produkty lecznicze	3 559	10,41%	3,58%	0,26%
3. Pieczywo, wyroby piekarskie i ciastkarskie, świeże	1 643	4,81%	1,65%	0,12%
4. Produkty mleczarskie, z pewnymi wyłączeniami	1 545	4,52%	1,55%	0,11%
5. Usługi gastronomiczne (z wyjątkami) i stołówkowe	1 383	4,04%	1,39%	0,10%
AKCYZA				
1. Obniżone stawki na paliwa z zawartością biokomponentów	1 048	62,01%	1,94%	0,08%

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

31 W przypadku podatków dochodowych (PIT i CIT) zaprezentowano dane wg pełnych dochodów podatkowych tj. dochodów budżetu państwa i udziałów jednostek samorządów terytorialnych w ww. podatkach.

32 Ze względów sprawozdawczych trudno wyodrębnić kwoty poszczególnych preferencji podatkowych – w prezentowanych danych ograniczono się tylko do preferencji, których wartość była możliwa do oszacowania lub wyodrębnienia z danych globalnych.

2. Preferencyjna stawka dla biokomponentów stanowiących samoistne paliwa	183	10,83%	0,34%	0,01%
3. Zwolnienie z opodatkowania energii elektrycznej z odnawialnych źródeł energii i zużywanej w procesie kogeneracji	126	7,43%	0,23%	0,01%
4. Zwolnienie od akcyzy wyrobów akcyzowych nieprzystających do spożycia, dalszego przerobu lub zużycia, w przypadku ich zniszczenia	110	6,51%	0,20%	0,01%
5. Zwolnienie od akcyzy alkoholu etylowego używanego do celów medycznych w szpitalach, aptekach i ZOZ	61	3,61%	0,11%	0,00%

W przypadku podatków lokalnych najbardziej znaczące kwoty preferencji podatkowych wystąpiły w podatku od nieruchomości. Są to między innymi 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. 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.

Preferencje podatkowe w podatkach lokalnych

Preferencje podatkowe	Wartość preferencji (mln zł)	Udział w całkowitej wartości preferencji w podatkach lokalnych	Odsetek PKB
1. Zwolnienie dla budynków gospodarczych lub ich części położonych na gruntach gospodarstw rolnych, służących wyłącznie działalności rolniczej	1 591	25,10%	0,12%
2. Zwolnienie budowli kolejowych i zajętych pod nie gruntów	985	15,54%	0,07%
3. Zwolnienie dla nieużytków	975	15,38%	0,07%
4. Zwolnienia z podatku od nieruchomości uchwalane przez rady gmin	596	9,41%	0,04%
5. Zwolnienie dla gruntów zadrzewionych i zakrzewionych	492	7,76%	0,04%

Wartość preferencji podatkowych w podatkach lokalnych

Obszary wsparcia	Podatki lokalne (mln zł)
Gospodarka	_33
Rolnictwo	2 335 (0,17% PKB)
Zatrudnienie	_34
Edukacja, nauka, kultura, sport	236 (0,02% PKB)
OPP, kościoły, organizacje społeczne i obywatelskie	BD
Zdrowie	250 (0,02% PKB)
Rodzina i socjalne	112 (0,01% PKB)
Transport i ochrona środowiska	1 310 (0,10% PKB)
Inne	2 094 (0,16% PKB)
Razem	6 337 (0,47% PKB)

33 Zwolnienie należące do tego obszaru jest rekompensowane gminom z budżetu państwa w wysokości 14 mln zł i jako rekompensata stanowią dochód podatkowy gmin.

34 Zwolnienia należące do tego obszaru są rekompensowane gminom ze środków PFRON w łącznej wysokości 165 mln zł i jako rekompensata stanowią dochód podatkowy gmin.

Dominującym obszarem wsparcia w podatkach lokalnych jest rolnictwo, które stanowi 36,8% całkowitej wartości preferencji w tych podatkach.

W systemie podatkowym istnieje liczna grupa preferencji o znaczeniu marginalnym (81) - wartość preferencji wynosi wówczas poniżej jednego miliona zł. Preferencje te stanowią 17,1% wszystkich wykazanych preferencji i 23,1% preferencji o wartości znanej lub oszacowanej.

Wśród preferencji o niewielkich wartościach znalazł się kredyt podatkowy oraz szereg zwolnień przedmiotowych funkcjonujących w podatku dochodowym od osób fizycznych (np. świadczenia pieniężne dla cywilnych niewidomych ofiar działań wojennych), a także wiele pozycji z obniżoną stawką VAT (np. siarka sublimowana lub strącona, podpuszczka i jej koncentraty).

VII. EFEKTYWNOŚĆ WYBRANYCH PREFERENCJI PODATKOWYCH W POLSCE

1. Ulga na dzieci

Istota i cel

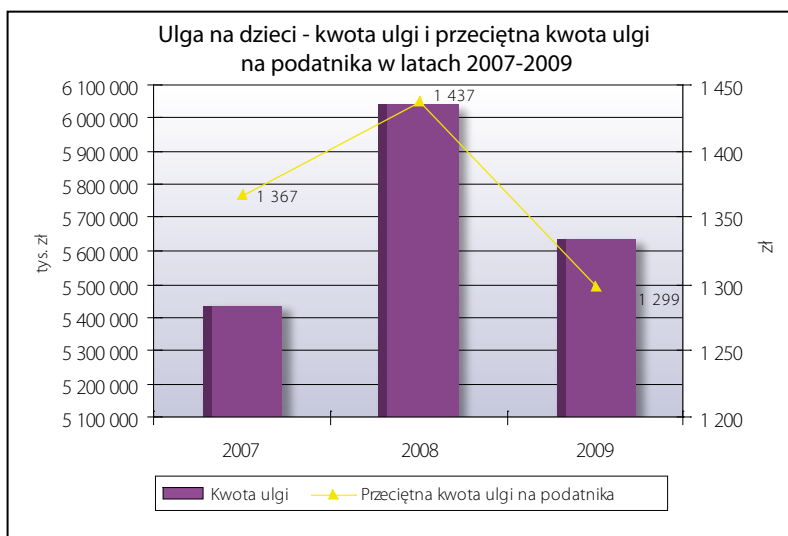
Prawo do ulgi na dziecko³⁵ przysługuje na każde małoletnie dziecko, w związku z wykonywaniem władzy rodzicielskiej oraz w związku ze sprawowaniem funkcji opiekuna prawnego lub rodziny zastępczej, a w przypadku pełnoletniego dziecka, w związku z wykonywaniem przez tych podatników ciężącego na nich obowiązku alimentacyjnego.

Prawo do ulgi na dzieci mają tylko podatnicy PIT opodatkowani według skali podatkowej. Podatnicy opodatkowani w innej formie tj. ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych, kartą podatkową, podatkiem liniowym, podatkiem tonażowym nie mogą skorzystać z tej ulgi. Ulga nie zawiera żadnych kryteriów dochodowych, majątkowych lub odnoszących się do liczby dzieci. Z ulgi tej nie korzystają osoby osiągające dochody niepodlegające opodatkowaniu podatkiem dochodowym (np. rolnicy) lub nieosiągające w ogóle dochodów (np. osoby bezrobotne bez prawa do zasiłku).

Ulga polega na odliczeniu od podatku kwoty 92,67 zł miesięcznie na każde dziecko. Odliczenie dotyczy łącznie obojga rodziców, opiekunów prawnych dziecka albo rodziców zastępczych pozostających w związku małżeńskim.

Ulga została wprowadzona w dniu 1 stycznia 2007 r. Podatnicy po raz pierwszy dokonali odliczenia na dzieci w 2008 r. rozliczając dochody uzyskane w roku 2007.

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



35 Art. 27f ustawy o PIT.

Koszty

Rządowy projekt ustawy przewidywał odliczenie w wysokości stanowiącej iloczyn liczby wychowywanych dzieci i kwoty 120 zł (szacowano zmniejszenie dochodów w roku budżetowym 2008 w wysokości 700-800 mln zł). Ostatecznie, w toku prac parlamentarnych, kwotę odliczenia ustalono w podwójnej wysokości kwoty zmniejszającej podatek na każde dziecko (za 2007 r. – 1 145,08 zł) i oszacowano, że spowoduje to ubytek dochodów budżetu w kwocie 7,1 mld zł (przy założeniu że ulga przysługiwać będzie na 6,2 mln dzieci).

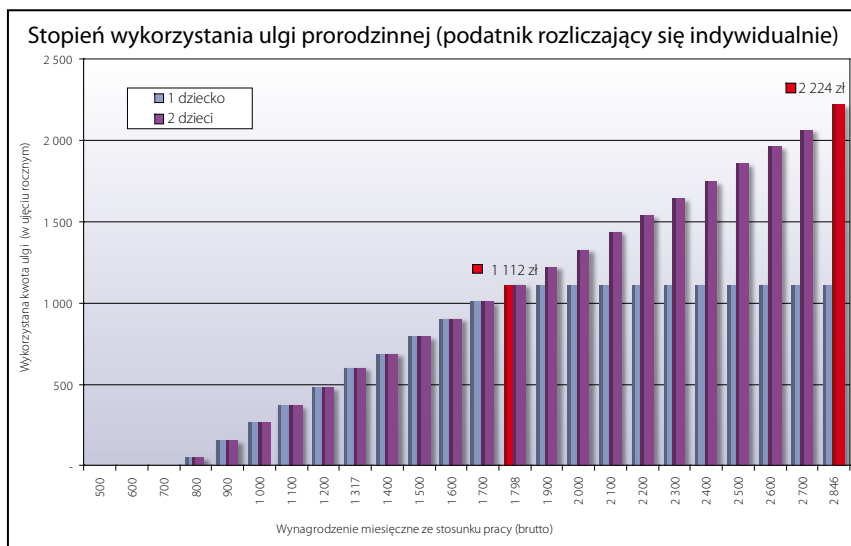
W latach 2007 i 2008 limit kwoty odliczenia na każde dziecko wynosił odpowiednio: 1 145,08 zł (2 x 572,54 zł) i 1 173,70 zł (2 x 586,85 zł). Powyższe kwoty stanowiły dwukrotność kwoty zmniejszającej podatek określonej w pierwszym przedziale skali podatkowej obowiązującej w 2007 i 2008 r. Poczynając od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

W rozliczeniu za rok 2007 z ulgi na dzieci skorzystało 3 973 668 podatników na łączną kwotę 5 432 mln zł. W 2008 r. z ulgi skorzystało 4 205 909 podatników, na kwotę 6 044 mln zł. W 2009 r. z ulgi skorzystało 4 337 164 podatników na kwotę 5 633 mln zł. O te kwoty zmniejszone są dochody budżetowe. Odsetek podatników korzystających z ulgi na dzieci wykazuje stałą tendencję wzrostową – w roku 2007 z ulgi skorzystało 16,43% ogółu podatników, w 2008 r. – 17,21%, a w 2009 r. – 17,77%. Stopień wykorzystania ulgi jest najwyższy wśród podatników rozliczających się samodzielnie na formularzu PIT-37 (ponad 80%).

W 2007 r. i 2008 r. przeciętna kwota odliczenia na podatnika wyniosła odpowiednio 1 367 zł i 1 437 zł, a przeciętna kwota odliczenia na dziecko odpowiednio 903 zł i 951 zł. Wg danych z rozliczenia za rok 2009 przeciętna kwota odliczenia na podatnika wyniosła 1 299 zł, a przeciętna kwota odliczenia na dziecko 898 zł. Różnice w wielkościach odliczeń wynikają m.in. ze zmieniającego się, w każdym analizowanym roku, limitu ulgi na jedno dziecko.

Praktyczne aspekty korzystania z ulgi

W pełnej wysokości z ulgi na jedno dziecko (1 112,04 zł w 2009 r.) może skorzystać podatnik, którego wynagrodzenie brutto ze stosunku pracy przekroczy miesięcznie średnio 1 798 zł (21 576 zł rocznie). Jeżeli wynagrodzenie podatnika jest niższe, może on odliczyć tylko część ulgi. Podatnik z dwójką dzieci odliczy ulgę w pełnej wysokości, jeżeli będzie uzyskiwał wynagrodzenie w kwocie 2 846 zł brutto miesięcznie (34 152 zł rocznie).



Podatnik osiągający minimalne wynagrodzenie (1 317 zł miesięcznie brutto) i mający na wychowaniu dwoje lub więcej dzieci realnie skorzysta jedynie z części ulgi (54% rocznego limitu) przypadającej na jedno dziecko (600 zł rocznie). Pozostała część ulgi na pierwsze dziecko i ulga na kolejne dzieci nie zostanie wykorzystana ze względu na zbyt niski podatek dochodowy. Skala wykorzystania ulgi na dziecko zmniejszy się odpowiednio, jeżeli podatnik w pierwszej kolejności korzysta z ulg zmniejszających podstawę opodatkowania i w konsekwencji podatek (np. ulgi na Internet, czy ulgi rehabilitacyjnej) lub rozlicza się na za-

sadach przewidzianych dla osób samotnie wychowujących dzieci. Osoba ta, aby w pełni mogła odliczyć ulgę na jedno dziecko musi uzyskać wynagrodzenie miesięczne brutto w wysokości 2 322 zł, na dwoje dzieci – 3 370 zł. W przypadku średniego wynagrodzenia brutto poniżej 1 275 zł miesięcznie podatnik nie ma możliwości odliczenia ulgi na dzieci. Przykładowo, w przypadku podatnika uzyskującego dochody na poziomie minimalnego wynagrodzenia z pięciorgiem dzieci, limit ulgi wynosi 5 560 zł, ale podatnik realnie odliczy tylko 601 zł.

Dochody poniżej 30 000 zł uzyskuje 73,6% podatników rozliczających się indywidualnie i osób samotnie wychowujących dzieci, 64,4% to małżeństwa. Ponad połowa dzieci (55,3%) wychowywana jest w takich rodzinach. Ulga na dzieci jest w tym przypadku wykorzystywana fragmentarycznie albo wcale. Realnymi beneficjentami ulgi są rodziny o wyższych dochodach.

Ulga na dzieci wg grup dochodowych w 2009 r.

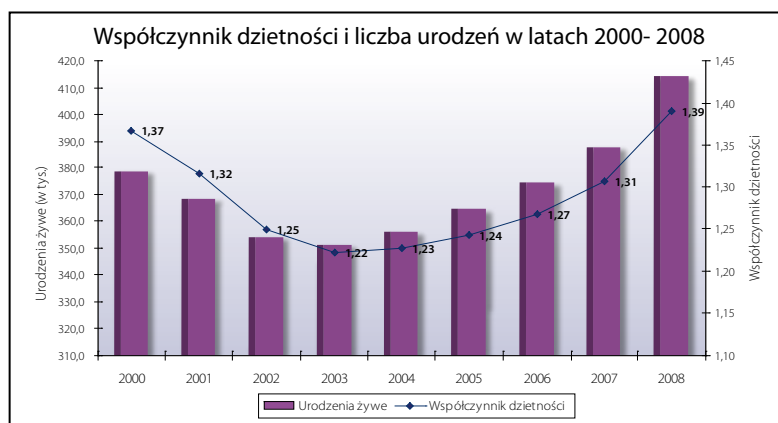
Grupy dochodowe	Podatnicy ogółem (tys.)	Liczba podatników odliczających ulgę na dzieci (tys.)	Odsetek podatników odliczających ulgę na dzieci	Liczba dzieci (tys.)
Rozliczenie indywidualne i w sposób przewidziany dla osób samotnie wychowujących dzieci				
do 15 tys. zł	4 207	338	8,0%	432
15 - 30 tys. zł	2 403	470	19,6%	617
30 - 45 tys. zł	1 252	335	26,8%	472
45 - 60 tys. zł	580	169	29,1%	241
60 - 75 tys. zł	233	75	32,4%	109
75 - 90 tys. zł	122	35	28,7%	50
pow. 90 tys. zł	183	61	33,3%	86
	8 981	1 483	16,5%	2 007
Wspólne rozliczenie małżonków				
do 15 tys. zł	2 853	597	20,9%	866
15 - 30 tys. zł	3 524	1 039	29,5%	1 557
30 - 45 tys. zł	1 858	629	33,8%	946
45 - 60 tys. zł	846	297	35,1%	450
60 - 75 tys. zł	367	130	35,4%	196
75 - 90 tys. zł	196	72	36,7%	107
pow. 90 tys. zł	256	90	35,2%	145
	9 900	2 854	28,8%	4 267
Razem	18 881	4 337	23,0%	6 274

Tło demograficzne³⁶

W 2008 r. ludność Polski liczyła 38,1 mln mieszkańców, z tego 7,3 mln to dzieci i młodzież w wieku 0-17 lat, co stanowiło niewiele ponad 19% ogółu ludności. Udział liczby dzieci i młodzieży w ogólnej populacji maleje nieprzerwanie od połowy lat 80-tych ubiegłego wieku. Gwałtowne zmniejszenie się liczby dzieci i młodzieży jest rezultatem przemian w procesach demograficznych i migracyjnych, a przede wszystkim głębokiej depresji urodzeniowej z lat 90-tych oraz z początku tego stulecia. Liczba urodzeń w latach 1984-2003 systematycznie spadała (z 723 tys. do 351 tys.), co decydowało o stałym zmniejszaniu się liczby dzieci i młodzieży.

36 Dzieci w Polsce w 2008 r. Charakterystyka demograficzna, Publikacje GUS 2009.

Pomimo rosnącej liczby urodzeń, w dalszym ciągu poziom dzietności nie gwarantuje prostej zastępowalności pokoleń. Nadal utrzymuje się obserwowana od 1989 r. depresja urodzeniowa. W 2008 r. współczynnik dzietności wynosił 1,39, co oznacza wzrost (o 0,17 pkt) w stosunku do najniższego od 50 lat wskaźnika



odnotowanego w 2003 r. Należy zaznaczyć, że obecnie kobiety urodzone w latach ostatniego wyżu demograficznego (rocznik 1979-1983, a także 1984-1988) znajdują się w wieku najwyższej lub wysokiej płodności, stąd rosnąca liczba urodzeń. W perspektywie najbliższych 25 lat prognozuje się systematyczne zmniejszenie się liczby ludności kraju i postępujący proces starzenia się społeczeństwa.

Podsumowanie

Fundamentem ulgi na dzieci jest korelacja dochodów do liczby dzieci. Podatnik z licznym potomstwem przy przeciętnym lub niskim wynagrodzeniu jest praktycznie wykluczony z możliwości pełnego korzystania z ulgi. Paradoksalnie obecnie jest to ulga dla podatników o znacznych dochodach, gdzie samo istnienie, czy wysokość ulgi na dziecko prawdopodobnie nie ma większego znaczenia przy planowaniu powiększenia rodziny. Ulga na dzieci pozornie może wydawać się atrakcyjna w rodzinach o niskich i przeciętnych dochodach, lecz w praktyce okazuje się tylko potencjalnym wsparciem, bo jak wskazano powyżej wiele takich rodzin z powodu niskich dochodów korzysta z ulgi tylko w nieznacznym stopniu.

Odwrócenie niekorzystnych tendencji demograficznych wymaga podejmowania kompleksowych działań. Trudno oczekiwać, że podatkowa ulga na dziecko może mieć znaczny wpływ na liczbę urodzeń.

2. Łączne opodatkowanie dochodów małżonków

Istota i cel

Małżonkowie, między którymi istnieje przez cały rok podatkowy wspólność majątkowa, pozostający w związku małżeńskim przez cały rok podatkowy, mogą być, na wniosek wyrażony we wspólnym zeznaniu rocznym³⁷, opodatkowani łącznie od sumy swoich dochodów. W tym przypadku podatek określa się na imię obojga małżonków w podwójnej wysokości



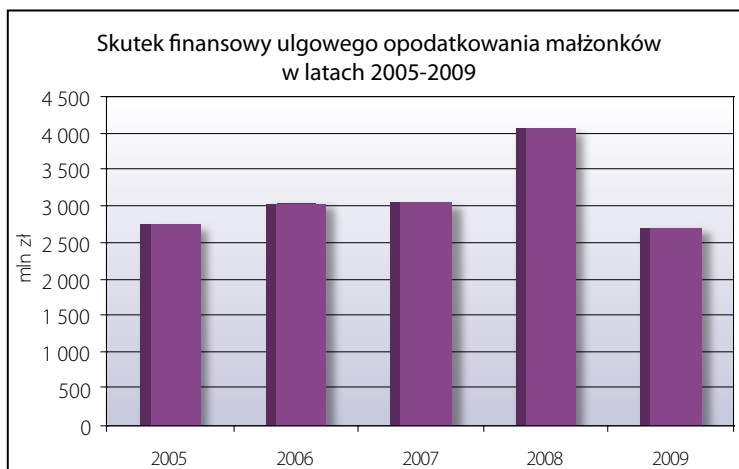
³⁷ Wniosek o łączne opodatkowanie dochodów małżonków, między którymi istniała w roku podatkowym wspólność majątkowa, może być złożony również przez owdowiałego podatnika.

podatku obliczonego od połowy łącznych dochodów małżonków z tym, że do sumy tych dochodów nie wlicza się dochodów (przychodów) opodatkowanych w sposób zryczałtowany.

Wspólne opodatkowanie dochodów małżonków nie ma zastosowania w sytuacji, gdy chociażby do jednego z małżonków mają zastosowanie przepisy dotyczące opodatkowania stawką 19% dochodów z działalności

gospodarczej oraz działów specjalnych produkcji rolnej, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym lub ustawy o podatku tonażowym. Ze wspólnego opodatkowania można jednak skorzystać w przypadku uzyskania dochodów z najmu, podnajmu i dzierżawy opodatkowanych zryczałtowanym podatkiem dochodowym, pod warunkiem nieskorzystania jednocześnie z opodatkowania przychodów z pozarolniczej działalności gospodarczej lub z działów specjalnych produkcji rolnej wg stawki 19% albo przychodów na zasadach określonych w ustawie o zryczałtowanym podatku dochodowym lub ustawy o podatku tonażowym.

Preferencyjny sposób opodatkowania małżonków funkcjonuje od początku istnienia podatku dochodowego w obecnym kształcie (powszechne opodatkowanie), a więc od dnia 1 stycznia 1992 r. Uzasadnieniem dla wprowadzenia tego rozwiązania była realizacja celów polityki prorodzinnej, a także złagodzenie skutków progresji podatkowej w sytuacji dysproporcji zarobkowej małżonków.



Koszty

Możliwość wspólnego opodatkowania dochodów małżonków wpływa na obniżenie wysokości podatku w sytuacji dużego zróżnicowania wysokości uzyskiwanych przez nich dochodów lub gdy jeden z małżonków nie uzyskuje żadnych dochodów (dotyczy to około 5% podatników).

Z możliwości łącznego opodatkowania dochodów skorzystało w rozliczeniu za rok 2005 – 10 641 814 podatników (44,45% ogółu podatników opodatkowanych wg skali podatkowej), za 2006 r. – 9 525 326 (39,58%), za 2007 r. – 9 736 632 (39,81%), za 2008 r. – 9 901 352 (40,01%), a za rok 2009 – 9 899 750 podatników (40,01% ogółu podatników opodatkowanych wg skali podatkowej).

Efektom łącznego opodatkowania dochodów małżonków jest zmniejszenie wpływów podatkowych w roku 2005 – 2 740 mln zł, 2006 r. – 3 008 mln zł, 2007 r. – 3 058 mln zł, 2008 – 4 054 mln zł, natomiast w roku 2009 – 2 693 mln zł.

Podsumowanie

Obniżenie progresji podatkowej było bardzo korzystne dla podatników zwłaszcza przed rokiem 2009 tj. gdy obowiązywała skala podatkowa z trzema przedziałami dochodów. Średnia korzyść podatnika wyniosła: w 2005 r. - 257 zł, w 2006 r. - 316 zł, w 2007 r. - 314 zł, w 2008 r. - 409 zł, w 2009 r. - 272 zł.

Łączne opodatkowanie dochodów małżonków jest finansowo najbardziej korzystne dla podatników, w sytuacji, kiedy jeden z małżonków nie uzyskuje dochodów albo uzyskuje dochody znacznie niższe niż współmałżonek. Przykładowo, gdy podatnik osiągnie w 2010 r. roczny przychód ze stosunku pracy na poziomie 180 tys. zł, a jego małżonek nie osiągnie żadnego dochodu przy zastosowaniu wspólnego rozliczenia, podatnik ten zaoszczędzi blisko 11,5 tys. zł podatku. Stałe, duże zainteresowanie tą formą opodatkowania jest także związane ze zmniejszeniem formalności związanych z rozliczeniem podatku dochodowego (jeden formularz) nawet, gdy jest to dla małżonków neutralne finansowo. Wspólne opodatkowanie małżonków upraszcza procedury podatkowe (solidarna odpowiedzialność małżonków) i zmniejsza koszty administracji podatkowej.

3. Ulga na Internet

Istota i cel

Z ulgi tej mogą korzystać podatnicy PIT uzyskujący dochody podlegające opodatkowaniu wg skali podatkowej lub ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych. Ulga ta polega na możliwości odliczenia od dochodu kwoty poniesionych wydatków z tytułu użytkowania Internetu w lokalu (budynku) będącym miejscem zamieszkania podatnika, nie więcej jednak niż 760 zł³⁸. Limit ten nie uległ zmianie od początku wprowadzenia ulgi tj. od 1 stycznia 2005 r. Podatnicy mogli po raz pierwszy odliczyć wydatki na Internet w 2006 r., dokonując rozliczenia za 2005 r.

Celem wprowadzenia ulgi na Internet było złagodzenie skutków opodatkowania usług dostępu do Internetu podatkiem od towarów i usług (wzrostu cen tych usług).³⁹

Koszty

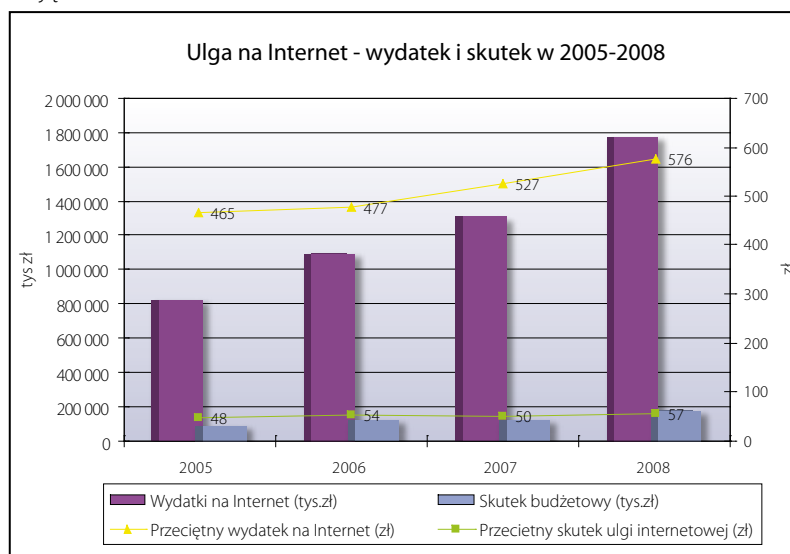
Ulga została uchwalona z inicjatywy poselskiej. Na etapie prac legislacyjnych szacowano, że ulga na Internet skutkować będzie zmniejszeniem dochodów sektora finansów

publicznych o 199 mln zł, co odpowiadało zakładanemu wzrostowi wpływów z podatku VAT (ok. 200 mln zł).

W latach 2005-2008 wartość odliczeń stopniowo wzrastała. Wartość odliczenia za 2008 r. w porównaniu z 2005 r. wzrosła aż o 118%. W analizowanym okresie roczne przeciętne wydatki na Internet na osobę wyniosły - w 2005 r. 465 zł, w 2006 r. 477 zł, w 2007 r. 527 zł i 576 zł w 2008 r. Oszczędność podatnika z tytułu ulgi na Internet wyniosła odpowiednio 48 zł w 2005 r., 54 zł w 2006 r., 50 zł w 2007 r. i 57 zł w 2008 r.

W 2009 r. około 15 % podatników korzystało z ulgi na Internet (w 2005 r. - 6%). Konfrontacja tych danych z zestawieniem wskaźników penetracji dla usług dostępu do Internetu szerokopasmowego⁴⁰ wskazuje, że większość podatników posiadających dostęp do łącz szerokopasmowych odliczała przedmiotową ulgę. Wraz ze wzrostem dochodowości podatników następuje wzrost wartości odliczanych wydatków na Internet. Podatnicy osiągający dochód do 10 tys. zł rocznie odliczali przeciętnie 540 zł, a podatnicy osiągający dochód powyżej 50 tys. zł – 612 zł.

Z analizy terytorialnej ulgi na Internet w 2008 r. wynika, że wartość odliczenia wydatków była najwyższa w województwie mazowieckim (16%) i śląskim (15%). W województwach tych jednocześnie najwyższa była liczba podatników korzystających z ww. przywileju podatkowego. Struktura odliczonych wydatków na Internet wskazuje, że udział pozostałych 14 województw w globalnych wydatkach nie przekroczył 10% (wielkopolskie 9%, dolnośląskie i małopolskie 8%, łódzkie 7%).



38 Art. 26 ust. 1 pkt 6a ustawy o PIT.

39 Objęcie usług dostępu do Internetu podstawową stawką VAT (22%) wynikało z konieczności dostosowania przepisów prawa krajowego (zwalniających dotychczas usługi dostępu do Internetu z podatku VAT) do wymogów prawa wspólnotowego. Komisja Europejska wszczęła już bowiem przeciwko Polsce postępowanie o naruszenie prawa wspólnotowego w tym zakresie.

40 Detaliczny rynek dostępu do Internetu szerokopasmowego, Urząd Komunikacji Elektronicznej (dalej jako: „UKE”), kwiecień 2009 r.

Dostępność Internetu

Z danych GUS⁴¹ wynika, że liczba korzystających z Internetu stale wzrasta. W 2004 r. dostęp do sieci Internet posiadało 26% gospodarstw domowych. Od 2004 r. przybyło 2,7 mln gospodarstw domowych mających możliwość korzystania z Internetu. W 2008 r. łączna liczba takich gospodarstw zbliżyła się do 6 mln (48% populacji). Największy odsetek gospodarstw domowych z dostępem do Internetu to gospodarstwa domowe z dziećmi (61% w 2008 r.) oraz gospodarstwa domowe położone w dużych miastach (56% w 2008 r.). Na obszarach wiejskich w 2008 r. co trzecie gospodarstwo domowe posiadało dostęp do sieci Internet, niemniej odsetek tych gospodarstw cechuje największa dynamika wzrostu (w 2004 r. było to zaledwie 15% gospodarstw domowych).

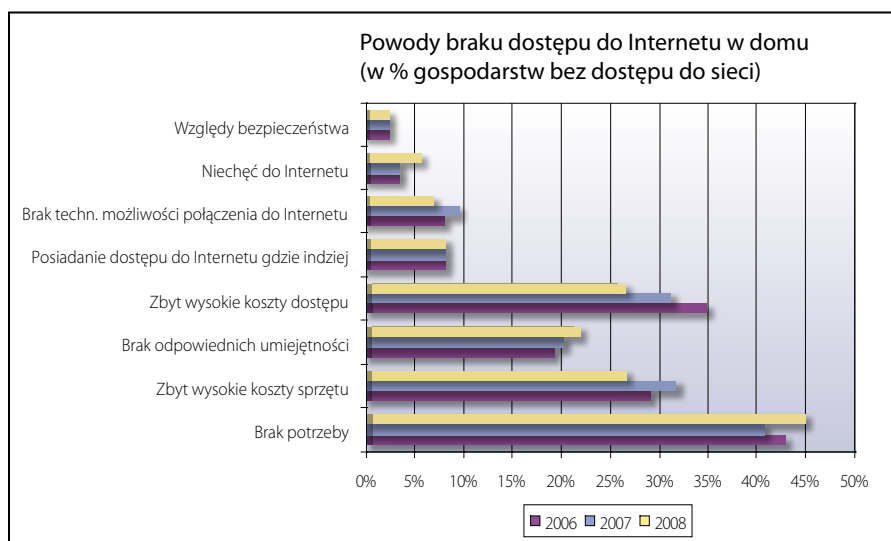
Odsetek gospodarstw domowych posiadających dostęp do Internetu w domu

	2004	2005	2006	2007	2008
Ogółem	26	30	36	41	48
Typ gospodarstwa domowego					
Gospodarstwa z dziećmi	34	38	47	53	61
Gospodarstwa bez dzieci	19	27	31	35	41
Miejsce zamieszkania					
Duże miasta ⁴²	34	40	46	50	56
Mniejsze miasta	28	31	36	44	50
Obszar wiejski	15	19	25	29	36

Źródło: Społeczeństwo informacyjne w Polsce, Wyniki badań statystycznych z lat 2004-2008, GUS 2010

Z Internetu chętnie korzystają pracownicy (72% pracujących na własny rachunek oraz 58% pracowników najemnych - w 2008 r.). Jeszcze chętniej korzystają z niego uczniowie i studenci (92% tej populacji w 2008 r.) z tym że osoby te co do zasady nie są podatnikami PIT i nie mogą być beneficjentami ulgi na Internet.

Badanie GUS wskazuje, że główną przyczyną braku dostępu do Internetu był brak odczuwania takiej potrzeby, deklarowany w 2008 r. przez 45% gospodarstw domowych bez dostępu do sieci internetowej. Wysokie koszty dostępu oraz sprzętu stanowiły istotną barierę dla ponad jednej czwartej spośród gospodarstw domowych, które nie posiadały dostępu do Internetu w domu w 2008 r.



Źródło: Społeczeństwo informacyjne w Polsce, Wyniki badań statystycznych z lat 2004-2008, GUS 2010

⁴¹ Społeczeństwo informacyjne w Polsce, Wyniki badań statystycznych z lat 2004-2008, GUS 2010.

⁴² Duże miasta to miasta o liczbie mieszkańców przekraczającej 100 000.

W Polsce zauważalny jest ciągły wzrost stopnia nasycenia rynku usługami szerokopasmowymi. Tylko od czerwca 2008 do stycznia 2009 liczba wszystkich łączy szerokopasmowych wzrosła o ponad 656 tys., a dostęp do Internetu w sieciach stacjonarnych osiągnął poziom 11,7%.

Z analizy przeprowadzonej przez UKE⁴³ wynika, iż Polska należy do grupy krajów o stosunkowo niedrogim dostępie do Internetu (z uwzględnieniem parytetu siły nabywczej).

Podsumowanie

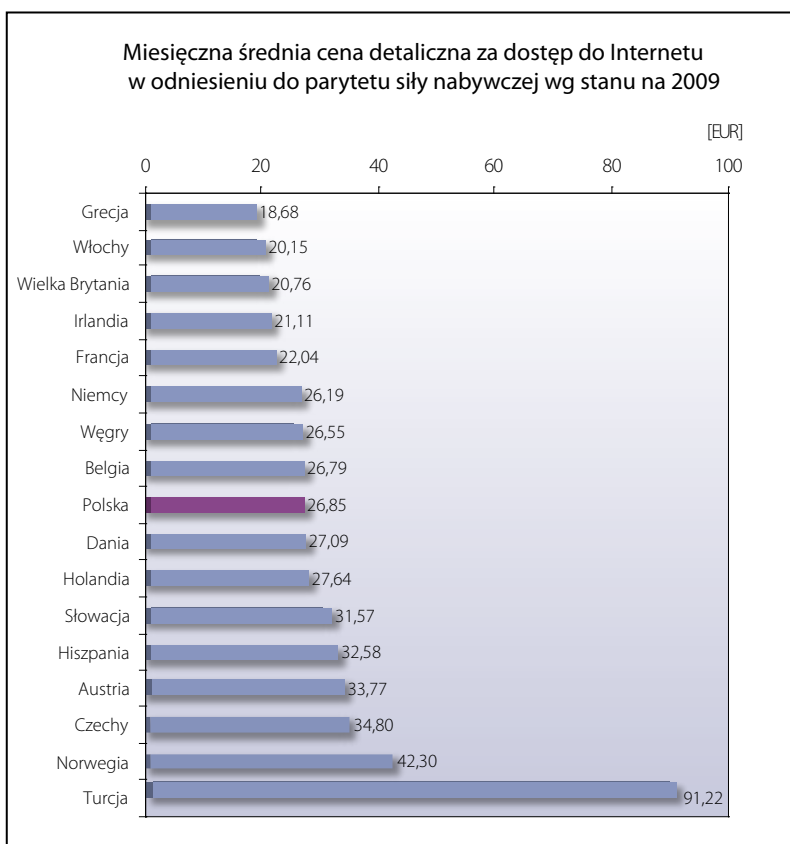
Dla znacznej części społeczeństwa dostęp do sieci Internet stał się codziennością. Należy zauważyć,

że na obecnym etapie nasycenia Internetem, uzyskanie dostępu do Internetu uwarunkowane jest w zasadzie trzema czynnikami: potrzebą posiadania dostępu do Internetu, możliwościami technicznymi i ceną detaliczną usługi dostępu.

Ulga na Internet oddziałuje tylko na ostateczną cenę usługi. Cena usług dostępu do Internetu z roku na rok się obniża, a także następuje poprawa jakości dostępu. Jednocześnie cena usług dostępu do Internetu nie jest kluczowym czynnikiem w podejmowaniu decyzji o jego zakupie.

Ulga na Internet skierowana jest tylko do części społeczeństwa - znaczna grupa społeczeństwa (np. rolnicy, przedsiębiorcy rozliczający się na podstawie karty podatkowej, uczniowie, studenci, beneficjenci pomocy społecznej) nie może korzystać z tego przywileju. Inne grupy społeczne, szczególnie te słabiej uposażone, z ulgi korzystają tylko w minimalnym stopniu. Dodatkowo należy zwrócić uwagę, że zwiększenie liczby gospodarstw domowych przyłączających się do sieci Internet na obszarach wiejskich postępuje szybciej niż w przypadku miast. Zważywszy na fakt, że rolnicy nie mogą korzystać z tego odliczenia oznacza to, że brak możliwości korzystania z ulgi nie stanowi czynnika zniechęcającego do posiadania dostępu do Internetu.

Ulga ta spełniła swój cel, tj. zniwelowała podwyżkę cen na zakup usługi, w związku ze zniesieniem obniżonej stawki VAT dla usług dostępu do Internetu, w momencie kiedy ceny te były relatywnie wysokie. Obecnie głównym skutkiem funkcjonowania ulgi stało się zmniejszenie obciążeń podatkowych.



Źródło: OECD

4. Kredyt podatkowy

Istota i cel

Kredyt podatkowy polega na zwolnieniu przedsiębiorców rozpoczynających po raz pierwszy prowadzenie pozarolniczej działalności gospodarczej z zapłaty podatku dochodowego (zaliczek na podatek) w pierwszym roku prowadzenia działalności gospodarczej⁴⁴. Zapłata należnego podatku następuje w takim przypadku w pięciu kolejnych latach bez konieczności naliczania odsetek za zwłokę. Przedmiotowe zwolnienie istnieje od 26 października 2002 r.

Z kredytu podatkowego mogą skorzystać podatnicy, którzy spełnią w okresie przewidzianym w ustawie, określone warunki, a mianowicie:

- 1) zachowają w pierwszym okresie działalności zatrudnienie na określonym poziomie, przy czym minimalna liczba pracowników nie może być mniejsza niż 5 osób,
- 2) w okresie poprzedzającym rok korzystania ze zwolnienia będą osiągać średniomiesięczny przychód z działalności gospodarczej w wysokości stanowiącej równowartość w złotych kwoty co najmniej 1 000 EURO,
- 3) w prowadzonej pozarolniczej działalności gospodarczej nie wykorzystują środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych, a także innych składników majątku określonych w ustawie - o znacznej wartości - udostępnionych im nieodpłatnie przez osoby zaliczane do I i II grupy podatkowej w rozumieniu przepisów o podatku od spadków i darowizn, wykorzystywanych uprzednio w działalności gospodarczej prowadzonej przez te osoby i stanowiących ich własność,
- 4) złożyli właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego oświadczenie o korzystaniu z kredytu podatkowego,
- 5) w roku korzystania z kredytu podatkowego są opodatkowani według skali podatkowej.

Celem wprowadzenia kredytu podatkowego było pobudzenie przedsiębiorczości i ograniczenie bezrobocia. Podkreślić należy, że warunkiem skorzystania z kredytu podatkowego jest zobowiązanie do utrzymania zatrudnienia. Niezapłacony w początkowym okresie działalności przedsiębiorstwa podatek stanowił swoisty kredyt inwestycyjny. Zakładano, że po zakończeniu etapu wzrostu (rozwoju) przedsiębiorstwa odroczony podatek będzie zapłacony w równych częściach w kolejnych pięciu latach.

Koszt

Wprowadzając kredyt podatkowy prognozowano, że nie wystąpi uszczuplenie wpływów podatkowych, a jedynie przesunięcie ich w czasie. Nie oceniono jednocześnie, jaki krąg podmiotów będzie kredytem zainteresowany.

Liczba podatników korzystających z kredytu podatkowego w latach 2004-2010

Rok	Liczba podatników, którzy złożyli oświadczenie o korzystaniu ze zwolnienia			Liczba podatników wykazujących w zeznaniach spłatę kredytu podatkowego		
	PIT	Ryczałt od przychodów ewidencjonowanych	CIT	PIT	Ryczałt od przychodów ewidencjonowanych	CIT
2004	1	0	1	0	0	0
2005	0	0	1	1	0	0
2006	0	0	1	1	0	1
2007	0	0	0	1	0	2
2008	0	0	0	1	0	2
2009	0	0	0	1	0	2
2010	0	0	0	b/d	b/d	b/d
Razem	1	0	3	-	-	-

W praktyce kredyt podatkowy nie jest popularny. Z kredytu skorzystał tylko jeden podatnik PIT i trzech podatników CIT. Z preferencji tej nie skorzystał żaden z podatników ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych. Utrata dochodów budżetowych związana z przesunięciem wpływu z tytułu podatków jest minimalna.

Podsumowanie

Kredyt podatkowy nie realizuje wyznaczonych celów związanych z pobudzeniem przedsiębiorczości i ograniczeniem bezrobocia. Nawet w okresie ostatniego spowolnienia gospodarczego (2008-2009), gdzie brak płynności finansowej był jednym z istotnych problemów, przedsiębiorcy nie decydowali się na to rozwiązanie.

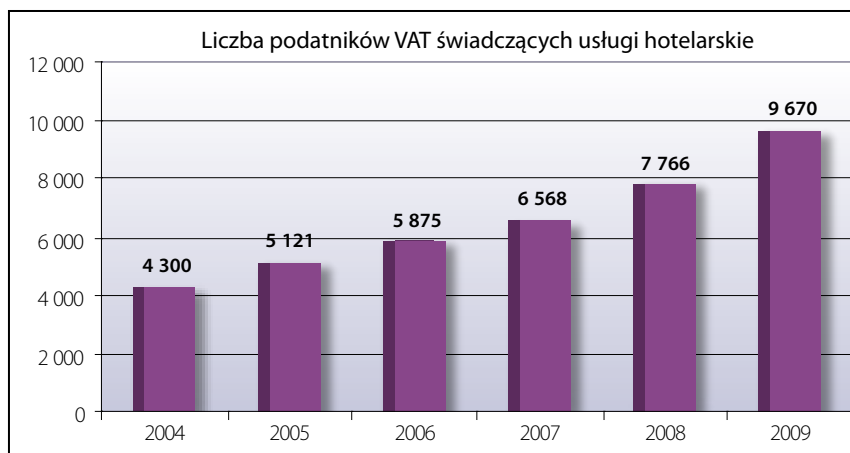
Można przypuszczać, że głównym powodem braku zainteresowania małych przedsiębiorców tym przywilejem okazała się konieczność spełnienia dość rygorystycznych warunków. W obecnej sytuacji finansowej zarówno w kraju jak i na świecie trudno przedsiębiorcom określić poziom zarówno przychodów jak i zatrudnienia w perspektywie pięciu kolejnych lat, a korzyści uzyskane z udzielenia kredytu w danym roku podatkowym wydają się niewspółmierne do obowiązków płynących z ustanowionych warunków. Dodatkowym czynnikiem zniechęcającym podatnika do instytucji kredytu podatkowego okazały się potencjalne sankcje za złamanie choćby jednego warunku skorzystania ze zwolnienia.

Z kredytu podatkowego może skorzystać jedynie podatnik, który osiągnął dochód do opodatkowania. Znaczna część przedsiębiorców w początkowym okresie działalności, na skutek poczynionych nakładów inwestycyjnych związanych z rozpoczęciem działalności gospodarczej, posiadająca przy tym ograniczone rynki zbytu nie osiąga dochodu. Dodatkowo - w obliczu spowolnienia gospodarczego i obniżonych przychodów znaczna część firm nie wypracowała zysku, co wyjaśnia brak zainteresowania kredytem podatkowym. Ponadto, na rynku pojawiły się inne, zdecydowanie bardziej konkurencyjne instrumenty wsparcia dla przedsiębiorców (m.in. fundusze unijne, obniżone stawki ZUS dla rozpoczynających działalność gospodarczą itp.). W obliczu tych rozwiązań sformalizowany kredyt podatkowy jest instrumentem mało atrakcyjnym.

5. Obniżona stawka VAT na usługi hotelarskie

Istota i cel

Obniżona stawka podatku VAT na usługi hotelarskie w wysokości 7% została wprowadzona w dniu 5 lipca 1993 r., kiedy to weszła w życie ustawa z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym⁴⁵.



44 Art. 44 ust. 7a ustawy o PIT. Tożsame zasady z mocy art. 21 ust. 6 ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne stosuje się do podatników opłacających ryczałt od przychodów ewidencjonowanych oraz z mocy art. 25 ust. 11 ustawy z 15 lutego 1992 r. ustawy o CIT do podatników podatku CIT.

45 Dz.U.93.11.50

Koszty

Wartość tej preferencji w warunkach 2009 r. szacuje się na około 732 mln zł (w tym 118 mln zł odnosi się do usług świadczonych przez obiekty noclegowe turystyki oraz inne miejsca krótkotrwałego zakwaterowania, z wyjątkiem usług zakwaterowania w bursach, internatach i domach studenckich)⁴⁶.

W latach 2004 - 2009 liczba podatników VAT świadczących usługi hotelarskie systematycznie rosła. Wzrost ich liczby w badanym okresie kształtował się średnio na poziomie 18% rocznie. Największą dynamikę osiągnął w ostatnich latach.

Liczba podatników rozliczających podatek dochodowy w formie karty podatkowej i wykonujących usługi hotelarskie polegające na wynajmie pokoi gościnnych i domków turystycznych (jeżeli łączna liczba pokoi nie przekracza 12) wyniosła 11 664 dla 2009 r. Przy założeniu, że udział podatników VAT w tej liczbie wyniósłby około 30%, liczbę wszystkich podmiotów wykonujących usługi hotelarskie można oszacować na około 17 tys.

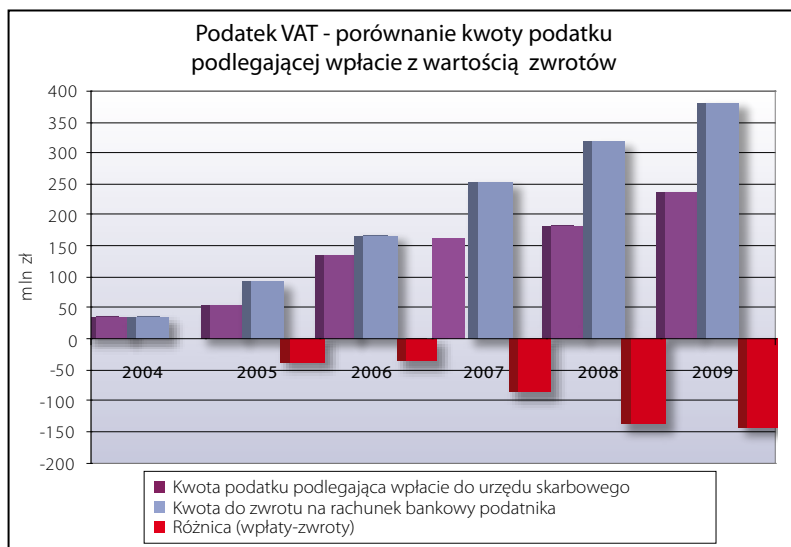
Należy zaznaczyć, że średnio 60% obrotu ww. podatników VAT stanowi sprzedaż usług opodatkowanych stawką 7%. Są to głównie usługi hotelarskie oraz usługi gastronomiczne⁴⁷. Wartość sprzedaży podatników VAT w omawianym okresie charakteryzuje się bardzo dużą dynamiką, wynoszącą średnio 40% rocznie. Porównując dane dla 2004 oraz 2009 r. sprzedaż opodatkowana stawką 7% wzrosła pięciokrotnie, osiągając w 2009 roku wartość 5 395 tys. zł.

W latach 2004-2009 zwiększała się zarówno wartość wpłat podatku VAT do urzędów skarbowych od podatników świadczących usługi hotelarskie, jak i kwota zwrotów podatku VAT przez nich otrzymywana. W latach 2006-2008 wartość zrealizowanych zwrotów rosła w wyniku licznych inwestycji na rynku.

Rynek hotelarski

Baza hotelowa, a przede wszystkim liczba miejsc noclegowych, na przestrzeni ostatnich lat zwiększała się. Zatrudnienie w hotelarstwie i gastronomii (sekcja – „hotele i restauracje”) w latach 2005-2007 corocznie zwiększało się, i w 2007 r. osiągnęło poziom 239,9 tys. osób (średni wzrost o około 10 tys. osób rocznie)⁴⁸. Wartość dodana wytworzona w hotelarstwie i gastronomii stanowiła 1,1% PKB w 2008 r. (udział ten na przestrzeni ostatnich lat nie ulegał zmianom). Ceny usług hotelarskich i gastronomicznych rosły nieznacznie szybciej niż ogólny wskaźnik cen towarów i usług konsumpcyjnych (w latach 2005-2007 średnio o 1 p.p.).

Podobny trend można zaobserwować w przypadku ilości udzielonych noclegów w latach 2004-2008 (spadek w roku 2009 o 2% jest wynikiem globalnego kryzysu ekonomicznego i wpisuje się w ogólnoeuropejską tendencję na rynku hotelarstwa - w większości krajów UE nastąpił spadek analizowanej warto-



⁴⁶ Szacunek ten obliczony został na podstawie danych statystycznych nt. ostatecznego spożycia gospodarstw domowych, zużycia pośredniego oraz nakładów brutto na środki trwałe w sektorze instytucji rządowych, samorządowych, niekomercyjnych i pozostałych – opracowanie na podstawie rachunków narodowych za 2007 r. oraz struktur z tabel wykorzystywania wyrobów i usług za 2006 r. Dodatkowo przyjęto, iż udział szarej strefy i sprzedaży przez podmioty zwolnione podmiotowo dla tych transakcji wynosi 20%.

⁴⁷ Zgodnie z danymi GUS, w 2007 roku w obiektach hotelowych (głównie hotelach, motelach oraz pensjonatach) umiejscowionych było 3589 placówek gastronomicznych (w tym 1845 restauracji, 1318 barów, 256 stołówek, 170 punktów gastronomicznych).

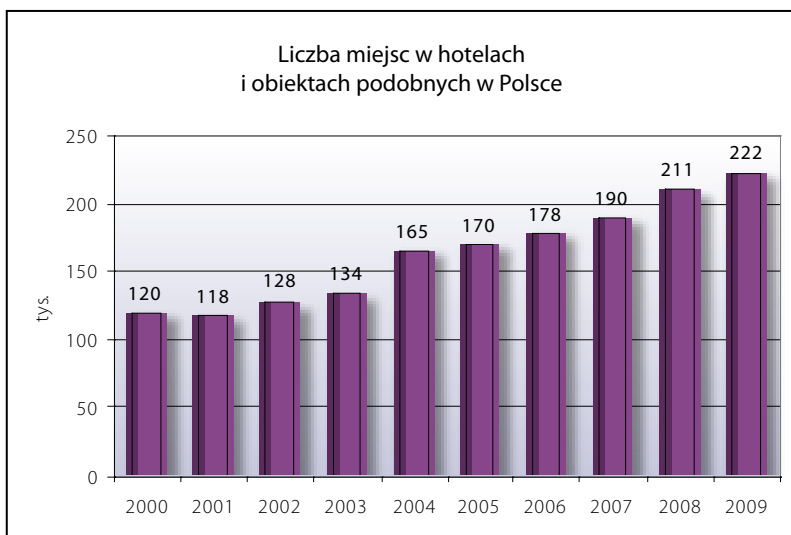
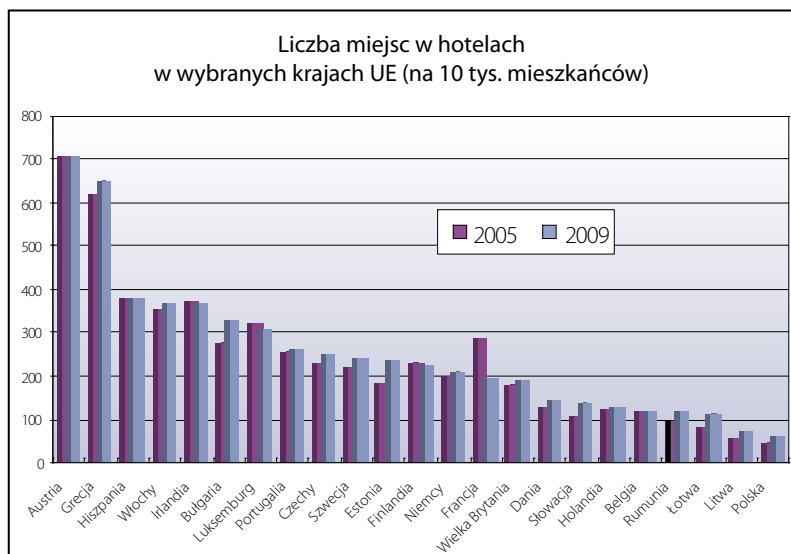
⁴⁸ Dane makroekonomiczne zostały zaczerpnięte z Rocznika Statystycznego Rzeczypospolitej Polskiej 2008 Głównego Urzędu Statystycznego.

ści). W 2009 r. liczba udzielonych noclegów przez hotele (i podobne obiekty) wyniosła 17 036 tys. Wraz z rozwojem i coraz liczniejszą bazą noclegową, w latach 2005-2007 można było również zaobserwować rosnący stopień wykorzystania pokoi hotelowych (średnio o 1,8 p.p. rocznie). Zgodnie z danymi GUS, w 2007 r. stopień ten osiągnął poziom 44,1%. Mimo tego, Polska posiada wśród krajów Unii Europejskiej najniższy współczynnik nasycenia hotelami.

Podsumowanie

Obniżona stawka na usługi hotelowe skutkująca niższymi cenami usług hotelowych zwiększyła atrakcyjność turystyczną Polski i przyczyniła się do rozwoju rynku hotelarstwa. W latach 2004-2009 nastąpił dynamiczny rozwój tego rynku (mierzony liczbą udzielonych noclegów, liczbą podmiotów na ryn-

ku, liczbą obiektów i miejsc hotelowych, stopniem wykorzystania pokoi hotelowych). Zjawisko to należy bez wątpienia ocenić pozytywnie, bowiem prowadzi do zwiększenia dochodowości sektora hotelarskiego, co przekłada się na zwiększone wpływy z podatków dochodowych. Biorąc jednak pod uwagę fakt, że nabywcami usług hotelarskich jest z reguły bogatsza część społeczeństwa, ulga ta obniża progresywność systemu podatkowego. Zakładając przy tym, że wśród nabywców tych usług przeważają klienci biznesowi i zagraniczni (których obecność w Polsce nie jest co do zasady podyktowana konkurencyjną ceną usług hotelowych), należy ostrożnie podchodzić do pozytywnej oceny jej efektywności.



6. Ulga w akcyzie dla biopaliw

Istota i cel

Zwolnienie od akcyzy dla biopaliw i paliw z zawartością biokomponentów wprowadzone było po raz pierwszy 1 stycznia 2004 r.⁴⁹ i było następnie kontynuowane⁵⁰ do 15 października 2009 r., kiedy to zaczął obowiązywać ustawowy system obniżonych stawek akcyzy dla paliw silnikowych (benzyn i olejów napędowych) z udziałem biokomponentów oraz dla biokomponentów stanowiących samoistne paliwo.

Zgodnie z ustawą o podatku akcyzowym⁵¹ dla wyrobów powstałych ze zmieszania benzyn z biokomponentami, zawierających powyżej 2% biokomponentów, spełniających wymagania jakościowe określone w odrębnych przepisach, stawka akcyzy w wysokości 1 565,00 zł/ 1000 l jest obniżona o 1,565 zł od każdego litra biokomponentów dodanych do tej benzyny, natomiast dla wyrobów powstałych ze zmieszania olejów napędowych z biokomponentami, zawierających powyżej 2% biokomponentów, stawka akcyzy w wysokości 1 048,00 zł jest obniżona o 1,048 zł od każdego litra biokomponentów dodanych do tych olejów napędowych – z tym, że kwota należnej akcyzy nie może być niższa niż 10 zł/1000 l.⁵² Jednocześnie stawka podatku akcyzowego dla biokomponentów stanowiących samoistne paliwo wynosi 10 zł/1000 l.

Oprócz przewidzianych w ustawie obniżonych stawek akcyzy istnieje też zwolnienie od akcyzy dla biokomponentów przeznaczonych do paliw ciekłych lub biopaliw ciekłych⁵³ spełniających wymagania jakościowe określone w odrębnych przepisach. To zwolnienie jest stosowane w przypadku zakończenia procedury zawieszenia poboru akcyzy w stosunku do biokomponentów przeznaczonych do paliw ciekłych lub biopaliw ciekłych. W praktyce biokomponenty te nie korzystają ze zwolnienia od akcyzy, ponieważ co do zasady zarówno one jak i paliwa ciekłe i biopaliwa ciekłe są produkowane w składach podatkowych z zastosowaniem procedury zawieszenia poboru akcyzy.

Podstawowym celem ulg jest wsparcie rozwoju rynku biokomponentów i biopaliw, a co za tym idzie poprawa bezpieczeństwa energetycznego kraju, którą należy rozumieć jako zmniejszenie stopnia uzależnienia od dostaw zewnętrznych wszelkiego rodzaju paliw. Cel ten powinien zostać osiągnięty m.in. poprzez: zwiększenie produkcji rolniczej na cele energetyczne, wzrost zatrudnienia, rozwijanie inicjatyw mających na celu zwiększenie zarówno produkcji, jak i wykorzystania biokomponentów i biopaliw w Polsce, zapewnienie konkurencyjności ceny oferowanego na rynku paliwa zawierającego biokomponenty w stosunku do ceny paliwa mineralnego, pomoc publiczną dla producentów biokomponentów, która zrecompensowałaby podwyższone koszty produkcji biokomponentów w stosunku do paliw tradycyjnych.⁵⁴

System stosowanych ulg w podatku akcyzowym dla biokomponentów i paliw z ich udziałem ma wspierać realizację Narodowego Celu Wskaźnikowego (dalej jako: „NCW”)⁵⁵, tj. minimalnego udziału biokomponentów i innych paliw odnawialnych w ogólnej ilości paliw ciekłych i biopaliw ciekłych zużywanych w ciągu roku kalendarzowego w transporcie, liczonego według wartości opałowej. Zgodnie z NCW minimalny udział biokomponentów, jaki powinien znaleźć się na krajowym rynku paliw w roku 2008 i 2009, kształtował się na poziomie odpowiednio 3,45% i 4,60% (według wartości energetycznej paliw zużytych w transporcie). Wskazać przy tym należy, iż założone na 2008 i 2009 rok wielkości NCW zostały zrealizowane. Założony na rok 2010 NCW ma wynieść 5,75%, na rok 2011 – 6,20%, na rok 2012 – 6,65%, zaś na rok 2013 – 7,10%.

49 § 10 rozporządzenia Ministra Finansów z 23 grudnia 2003 r. w sprawie podatku akcyzowego (Dz.U.03.221.2196).

50 § 12 rozporządzenia Ministra Finansów z 26 kwietnia 2004 r. w sprawie zwolnień od podatku akcyzowego (Dz.U.06.72.500 j.t.).

51 Ustawa z 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz.U.09.3.11; dalej jako: „ustawa o podatku akcyzowym”).

52 Obniżone stawki akcyzy dla paliw z zawartością biokomponentów, określone w z art. 89 ust. 1 pkt 3, 7 ustawy o podatku akcyzowym, stanowią maksymalną ulgę podatkową, jaka może znaleźć zastosowanie zgodnie z postanowieniami art. 16 dyrektywy Rady 2003/96/WE z dnia 27 października 2003 r. w sprawie restrukturyzacji wspólnotowych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej.

53 § 11 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 24 lutego 2009 r. w sprawie zwolnień od podatku akcyzowego (Dz.U.09.32.228; dalej jako: „rozporządzenie w sprawie zwolnień od podatku akcyzowego”).

54 Zgodnie z założeniami Wieloletniego programu promocji biopaliw i innych paliw odnawialnych na lata 2008-2014, przyjętego przez Radę Ministrów uchwałą Nr 134/2007 z dnia 24 lipca 2007 r. (M.P. Nr 53, poz. 607) ma on realizować określone cele gospodarcze, środowiskowe i społeczne.

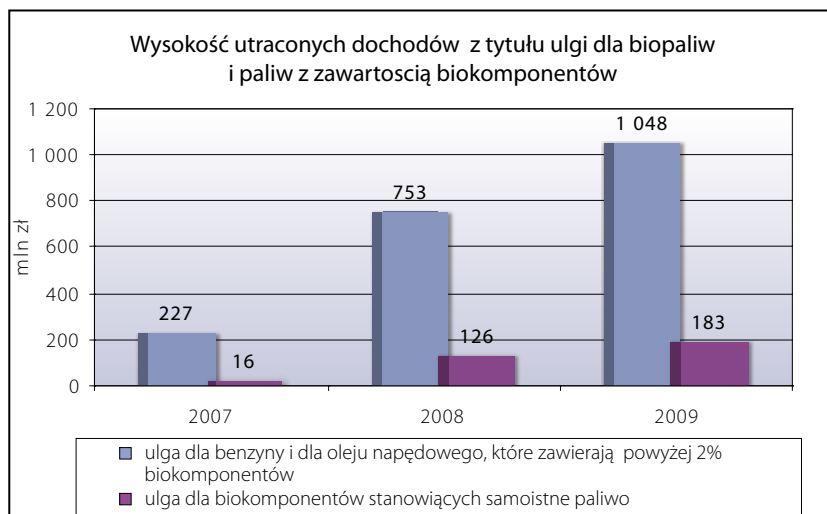
55 O którym mowa w ustawie z 25 sierpnia 2006 r. o biokomponentach i biopaliwach ciekłych (Dz.U.06.169.1199 ze zm.) i rozporządzeniu Rady Ministrów z 15 czerwca 2007 r. w sprawie Narodowych Celów Wskaźnikowych na lata 2008-2013 (Dz. U. Nr 110, poz. 757).

Koszt

Wprowadzając ulgi oszacowano ubytek dochodów w podatku akcyzowym na kwotę 376,4 mln zł. Przedłużając zwolnienie w 2006 r. założono, iż w przypadku, gdy zaplanowane wpływy z tytułu podatku akcyzowego od paliw na 2007 r. wyniosą ponad 18 mld zł, i zostanie osiągnięty cel wskaźnikowy ustalony

dla produkcji biopaliw (2,3%), to globalne zmniejszenie wpływów budżetowych z tytułu stosowania zwolnień od podatku akcyzowego w odniesieniu do paliw silnikowych z zawartością biokomponentów należy szacować na ok. 400 mln zł.

W 2007 r. wykorzystanie ulgi dla paliw z zawartością biokomponentów było niższe od szacowanej, natomiast już w kolejnych latach wzrosło znacząco. W 2009 r. wysokość utraconych dochodów z tytułu ulgi była wyższa o 39% w stosunku do roku poprzedniego, natomiast w porównaniu do roku 2007 wzrosła ponad czterokrotnie. Jednocześnie w roku 2009 liczba podmiotów korzystających z ulgi wróciła do poziomu z 2007 r. po okresowym spadku w roku 2008. Odnośnie do ulgi dla biokomponentów stanowiących samoistne paliwo w 2009 r. mieliśmy do czynienia ze wzrostem kwoty utraconych dochodów z tytułu przedmiotowej ulgi o 45% w stosunku do roku poprzedniego, natomiast w stosunku do 2007 r. wzrost ten był ponad dziesięciokrotny, co jest spowodowane faktem, iż rok 2007 był pierwszym rokiem obowiązywania ulgi. Jednocześnie w latach 2007-2009 sukcesywnie wzrastała liczba podmiotów korzystających z ulgi dla biokomponentów stanowiących samoistne paliwo.



Podsumowanie

Wsparcie rynku biokomponentów oraz paliw silnikowych z udziałem biokomponentów w postaci opisanych wyżej ulg w podatku akcyzowym stanowi pomoc publiczną państwa. Komisja Europejska wyrażając zgodę na tę pomoc zauważyła, iż system obniżek podatku akcyzowego w Polsce jest połączony z obowiązkiem dostaw biopaliw (co wiąże się z realizacją NCW). Obowiązek zapewnienia określonej ilości biopaliw likwiduje potrzebę przyznawania pomocy państwa (jaką stanowią obniżki podatku akcyzowego i podatku dochodowego od osób prawnych oraz zwolnienia z opłaty paliwowej), ponieważ cele środowiskowe upowszechniania biopaliw można osiągnąć dzięki samemu tylko zobowiązaniu ze strony państwa. Dlatego też pomoc państwa nie będzie konieczna w dłuższej perspektywie czasu.

Dalsze wsparcie rynku biokomponentów i biopaliw ze środków publicznych nie znajduje uzasadnienia, ponieważ nie przekłada się na realizację zapisanych w *Wieloletnim programie (...)* podstawowych celów gospodarczych i społecznych.⁵⁶ Wdrożone mechanizmy rozwoju rynku biopaliw, które sprzyjają realizacji NCW, nie wspierają krajowej produkcji biokomponentów na oczekiwanym poziomie (z dostępnych danych wynika, że znaczna część biokomponentów wprowadzonych do obrotu nie została wytworzona w kraju).

⁵⁶ Kompleksowa informacja na temat realizacji wieloletniego programu promocji biopaliw lub innych paliw odnawialnych na lata 2008-2014, przyjęta przez Radę Ministrów w dniu 26 stycznia 2010 r.

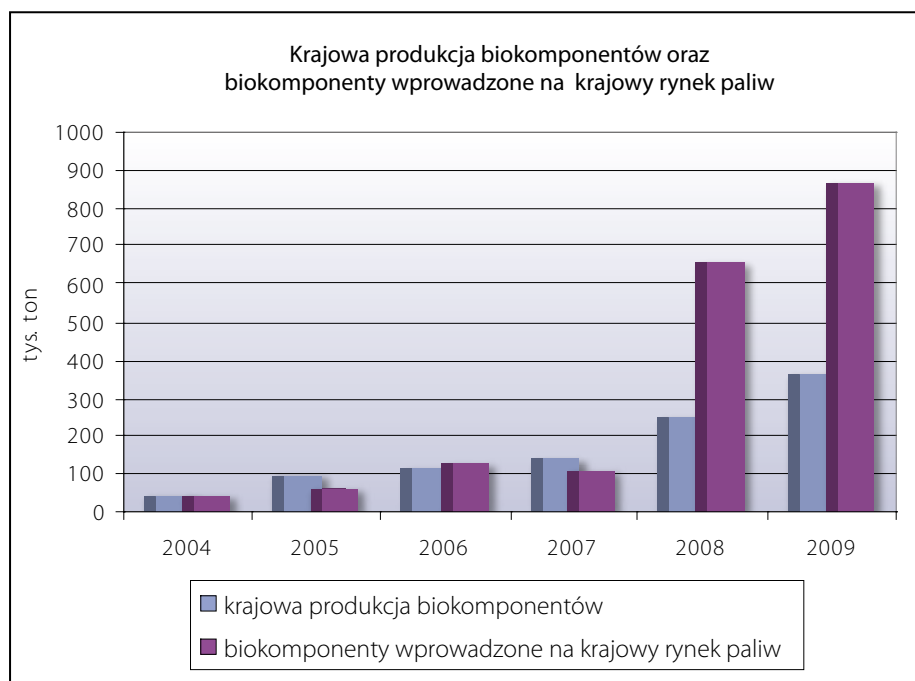
Udział produkcji krajowej w rynku biokomponentów wprowadzonych do obrotu w 2009 r.			
Wyszczególnienie	Wprowadzone do obrotu (tys. ton)	Wytworzone w kraju (tys. ton)	% udział produkcji krajowej do zużycia ogółem
Bioetanol	232,17	130,72	56%
Estry	632,47	364,72	58%

Źródło: Wyliczono na podstawie zbiorczych raportów kwartalnych dotyczących rynku biokomponentów, paliw ciekłych Prezesa Urzędu Regulacji Energetyki.

Skutkiem tego jest m.in. malejąca liczba zarejestrowanych wytwórców biokomponentów, poważny regres zamiast oczekiwanego wzrostu krajowej produkcji bioetanolu (co wiąże się ze spadkiem zatrudnienia w gorzelniach oraz zmniejszeniem ilości surowców krajowych zużytych do jego wytworzenia), niewykorzystanie deklarowanych zdolności surowcowych i wytwórczych.

Zdolności produkcyjne wytwórców biokomponentów wpisanych do rejestru Agencji Rynku Rolnego w I półroczu 2009 r.			
Wyszczególnienie	Liczba zarejestrowanych wytwórców (31.12.2009 r.)	Dadeklarowane zdolności produkcyjne	Wykorzystane moce produkcyjne w I półroczu 2009 r.
Wytwórcy bioetanolu	14	573 tys. ton	8,4%
Wytwórcy estrów	19	620 tys. ton	27,7%

Źródło: Dane Agencji Rynku Rolnego z rejestru wytwórców



Źródło: Kompleksowa informacja na temat realizacji Wieloletniego programu promocji biopaliw lub innych paliw odnawialnych na lata 2008-2014, przyjęta przez Radę Ministrów w dniu 26 stycznia 2010 r.

Stosowana pomoc publiczna nie ma również znaczącego wpływu na cenę hurtową paliw z dodatkiem biokomponentów. Ceny wprowadzanych do obrotu paliw ciekłych z dodatkiem biokomponentów do 5% nie różnią się od cen tych paliw bez dodatku biokomponentów. Z pomocy publicznej finansowana była natomiast część potrzeb technologicznych branży paliwowej, wpływających na jakość paliw ciekłych (takich jak zapewnienie właściwej smarności oleju napędowego oraz liczby oktanowej benzyn).

Czynnikiem przesądzającym o udziale biokomponentów w krajowym rynku paliw jest, pod rygorem wysokich kar, obowiązek ich stosowania przez podmioty realizujące NCW, wprowadzające paliwa do obrotu.⁵⁷ Obowiązek ten jest realizowany niezależnie od stosowanych ulg podatkowych, stanowiących pomoc publiczną z tytułu wsparcia rynku biopaliw. W związku z powyższym uznać należy, że przepisy nakładające obowiązek stosowania minimalnego udziału biokomponentów w ogólnej ilości paliw ciekłych i biopaliw ciekłych wprowadzanych do obrotu są skuteczne i w praktyce wystarczają do realizacji NCW.

VIII.PODSUMOWANIE

Polski system podatkowy obfituje w liczne preferencje podatkowe. Największy strumień środków publicznych kierowany jest na wsparcie rodzin i celów społecznych, rolnictwa i gospodarki. Znacznie słabiej wspierane są zatrudnienie, filantropia, kultura, nauka, edukacja i sport. Łącznie generują one istotną utratę wpływów podatkowych przez co pozostawiają mniej środków na dedykowane wydatki bezpośrednie. Preferencje o ustalonej w tym roku wartości ograniczyły dochody sektora finansów publicznych (budżetu państwa i budżetów jednostek samorządu terytorialnego) o blisko 66 mld zł.

Przeprowadzone analizy wskazują w niektórych przypadkach na obniżoną efektywność ulg. Wynika to bądź z faktu, że z preferencji korzystają – pośrednio lub bezpośrednio – inne grupy podatników, niż założył ustawodawca, bądź też wielkość wsparcia jest znacznie zróżnicowana w zależności od dochodu. Niektóre preferencje, wprowadzone kilka lat temu, utraciły swoją siłę oddziaływania na zachowania podatników i obecnie skutkują głównie obniżonymi wpływami do budżetu.

Dlatego zidentyfikowane preferencje podatkowe wymagają dalszych badań, które dadzą odpowiedź na pytanie, w jakim stopniu ich funkcjonowanie w obecnym kształcie jest nadal uzasadnione.

Zgromadzone informacje i przeprowadzone analizy wskazały również, że cele niektórych preferencji podatkowych nie są jasno określone, inne są trudno mierzalne. Prowadzi to do sytuacji, w której przeprowadzenie oceny ich efektywności w takich przypadkach jest istotnie utrudnione. W rezultacie podejmowanie decyzji, jakie instrumenty interwencji publicznej stosować, może nie być zadaniem łatwym. Tym niemniej niniejszy raport znacznie poszerzył zakres wiedzy na temat preferencji podatkowych, co pośrednio pomoże w procesie konsolidacji finansów publicznych.

⁵⁷ Obowiązek zapewnienia w danym roku co najmniej minimalnego udziału biokomponentów i innych paliw odnawialnych w ogólnej ilości paliw ciekłych i biopaliw ciekłych wynika z ustawy o biokomponentach i biopaliwach ciekłych, w związku z art. 3 ust. 1 dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady 2003/30/WE z dnia 8 maja 2003 r. w sprawie wspierania użycia w transporcie biopaliw lub innych paliw odnawialnych.





Tax Expenditures

Ministerstwo Finansów

Departament Polityki Podatkowej

ul. Świętokrzyska 12, 00-916 Warszawa

tel.: +48 22 694 38 86, faks: +48 22 694 57 60

e-mail: sekretariat.pk@mofnet.gov.pl

<http://www.mf.gov.pl>