

ADAM WYSZKOWSKI

Uniwersytet w Białymstoku

PREFERENCJE PODATKOWE W RAMACH PODATKÓW DOCHODOWYCH*

Wprowadzenie

Istotą większości systemów podatkowych funkcjonujących we współczesnych gospodarkach jest zaspokajanie potrzeb dochodowych władz. Pozyskane w ten sposób dochody wydatkowane są na realizację zadań państwa, których rodzaj i zakres związany jest z prowadzoną polityką ekonomiczną i społeczną. Beneficjentami (otrzymującymi określone dobra lub transfery) tak określonej pomocy są więc sami obywatele, jak również przedsiębiorcy i inne podmioty.

Najważniejszym narzędziem realizacji zadań państwa jest budżet, a szczególnie jego wydatkowa strona. To właśnie przez realizowane transfery z budżetu następuje aktywne wspieranie określonych grup beneficjentów ewentualnie określonych działalności. Aktywne wsparcie beneficjentów pomocy następuje także przez dochodową stronę budżetu, czyli przez system podatkowy. Uwzględnienie w konstrukcji poszczególnych podatków ulg, zwolnień, wyłączeń, odroczeń powoduje obniżenie ciężarów podatkowych podmiotów korzystających z tych konstrukcji.

Istotą stosowanych preferencji podatkowych (ang. *tax expenditures*) jest wsparcie określonych grup podatników lub określonych działalności, nie przez dokonanie transferów z budżetu państwa, lecz przez ograniczenie wysokości zobowiązania podatkowego lub jego całkowite zniesienie.

* Artykuł powstał w ramach projektu finansowanego ze środków Narodowego Centrum Nauki przyznanych na podstawie decyzji numer DEC-2011/01/B/HS4/02878.

Celem artykułu jest analiza stosowanych preferencji podatkowych, kierowanych do przedsiębiorców, w ramach dwóch podatków dochodowych funkcjonujących w Polsce, czyli podatku dochodowego od osób fizycznych oraz podatku dochodowego od osób prawnych. Preferencje te, z definicji, miały na celu wsparcie rozwoju podmiotów gospodarczych, szczególnie w ich działalności inwestycyjnej.

1. Istota preferencji podatkowych

Rodzaj oraz zakres stosowanych preferencji podatkowych uzależnione są od wielu przesłanek. Konstrukcje te odzwierciedlają realizację aktualnych celów fiskalnych i pozafiskalnych systemu podatkowego. Ich funkcjonowanie wynika przede wszystkim z przyczyn historycznych, politycznych, gospodarczych, społecznych czy też koniunkturalnych.

Analiza tego typu wsparcia określonych grup podatników lub działalności w literaturze przedmiotu została zapoczątkowana przez S.S. Surreya, asystenta sekretarza skarbu w administracji za prezydentury J.F. Kennedy'ego. Według jego opinii, tak zdefiniowane konstrukcje prawa podatkowego, określone jako *tax expenditures*, mają takie same ekonomiczne skutki, jak bezpośrednio wydatki budżetowe, jednak nie są tak samo identyfikowane i badane¹. Jak zauważył L.E. Burman, głównym celem Surreya było zwrócenie uwagi na te pozycje, w nadziei, że zapoczątkują one reformę systemu podatkowego ukierunkowaną na realizację głównej funkcji, czyli funkcji fiskalnej².

System podatkowy, mimo że jest narzędziem dochodowym budżetu, zawiera więc konstrukcje, które są substytutem bezpośrednich wydatków. Skutkiem stosowania *tax expenditures* jest obniżenie wpływów podatkowych, co z kolei prowadzi do podwyższenia obciążeń podatkowych pozostałych podatników lub ograniczenia sumy wydatków realizowanych przez budżet.

W przeciwieństwie jednak do bezpośrednich wydatków, konstrukcje typu *tax expenditures* nie podlegają takim samym rygorom kontrolnym oraz ewidencyjnym, dlatego ich liczba, rozmiar oraz zakres nie są ewidencjonowane, co

¹ B. Bartlett, *Policy bulletin: The End of Tax Expenditures as We Know Them?*, Institute of Research on the Economics of Taxation 2001, nr 84, June 13.

² L.E. Burman, *Is the Tax Expenditure Concept Still Relevant?*, „National Tax Journal”, September 2003.

skutecznie uniemożliwia właściwą analizę zakresu oddziaływania państwa przez budżet.

Analizę *tax expenditures* można sprowadzić do trzech następujących etapów:

- identyfikacja pozycji zaliczanych do grupy *tax expenditures*,
- szacowanie wielkości wsparcia,
- badanie skuteczności osiągania celów stawianych przed konkretnymi preferencjami podatkowymi oraz efektywności tego typu rozwiązań względem innych, na przykład bezpośrednich wydatków budżetowych.

W pierwszej kolejności następuje identyfikacja wszelkiego rodzaju preferencji wkomponowanych w system podatkowy³. Są one zawarte w prawie każdym elemencie prawnej konstrukcji podatku i najczęściej przybierają postać ulg, zwolnień, wyłączeń, odroczeń, umorzeń. Następnie dokonuje się oszacowania wielkości dochodów, które „omijają” system podatkowy. Jest to bodajże najtrudniejszy etap, niekiedy brakuje bowiem właściwej ewidencji budżetowej, która mogłaby posłużyć za podstawę estymacji utraconych dochodów. Niektóre kraje, na przykład Australia, dokonują także oszacowania przyszłych dochodów, które zostaną utracone w związku ze stosowaniem *tax expenditures* w ramach systemu podatkowego.

Ostatni etap analizy jest niezbędny do oceny efektywności działań rządu, które mają wymiar finansowy i odzwierciedlenie w budżecie państwa. Jak już zauważono, konstrukcje *tax expenditures* są substytutem bezpośrednich wydatków budżetowych. Realizacja określonych zadań może być dlatego finansowana przez bezpośredni transfer na rzecz beneficjenta albo przez ograniczenie wielkości zobowiązania podatkowego. Stwierdzenie, które z tych rozwiązań jest efektywniejsze lub skuteczniejsze wymaga bezpośredniego porównania nakładów oraz efektów.

W Polsce analizę *tax expenditures* rozpoczęto dopiero w 2010 roku. Ministerstwo Finansów opublikowało wówczas raport *Preferencje podatkowe w Polsce*⁴,

³ Należy podkreślić, że system podatkowy nie jest jedyną częścią systemu finansów publicznych, dla której są identyfikowane i szacowane pozycje *tax expenditures*. Badania nad tymi pozycjami są także prowadzone m.in. dla *socialsecuritycontributes*, czyli dla przepisów regulujących obowiązkowe ubezpieczenia społeczne; H. Polackova-Brixi, Ch.M.A. Valenduc, Z. L. Swift, *Tax Expenditures – Shedding Light on Government Spending through the Tax System. Lessons from Developed and Transition Economies*, The World Bank, Washington 2004. Analizą *tax expenditures* można objąć także wszelkiego rodzaju systemy opłat za dobra publiczne dostarczane przez państwo, ewentualnie przez władze samorządowe, gdzie także funkcjonuje szereg ulg dla określonych grup społecznych.

⁴ *Preferencje podatkowe w Polsce*, Ministerstwo Finansów, Warszawa 2010.

w którym podjęto próbę przeprowadzenia tego typu analizy, czyli identyfikacji i oszacowania funkcjonujących preferencji podatkowych w polskim systemie podatkowym. Za podstawowe cele raportu Ministerstwo Finansów przyjęło⁵: określenie istoty standardu podatkowego i preferencji podatkowej, identyfikację preferencji podatkowych, klasyfikację tych preferencji według obszarów wsparcia, wskazanie celu ich wdrożenia, przedstawienie mechanizmu ich działania oraz oszacowanie wartości preferencji (kosztu dla budżetu mierzonego jako utracone wpływy).

Zidentyfikowane preferencje podzielono według obszarów wsparcia na następujące grupy⁶:

- gospodarka,
- rolnictwo,
- zatrudnienie,
- edukacja, nauka, kultura, sport,
- OPP, kościoły, organizacje społeczne i obywatelskie,
- zdrowie,
- rodzina i socjalne,
- transport i ochrona środowiska,
- pozostałe.

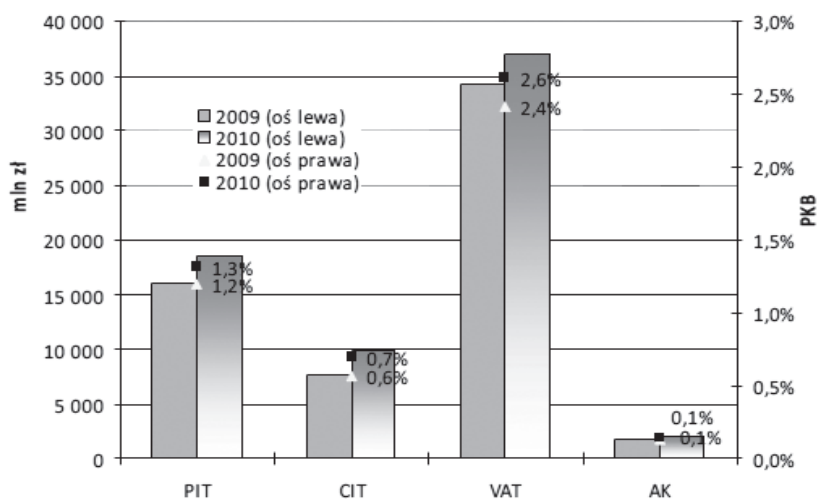
Oszacowania preferencji podatkowych dokonano dla najważniejszych podatków państwowych oraz podatków lokalnych. Największą wartość miały preferencje funkcjonujące w ramach podatku od towarów i usług (VAT), następnie w ramach PIT (por. rys. 1).

Analizując funkcjonujące preferencje według obszaru wsparcia, widać, że system podatkowy w największym stopniu realizuje (oprócz oczywiście funkcji fiskalnej) funkcje społeczne. Obszar wsparcia – „rodzina i socjalne” miał największą wartość w latach objętych badaniem (por. rys. 2), na drugim miejscu zaś znalazły się preferencje należące do grupy „gospodarka”, jednak były one prawie trzykrotnie mniejsze.

Problematyka opracowania dotyczy drugiego, z punktu widzenia wielkości utraconych dochodów, obszaru wsparcia, czyli gospodarki. Dodatkowym ograniczeniem jest skupienie uwagi na podatkach dochodowych.

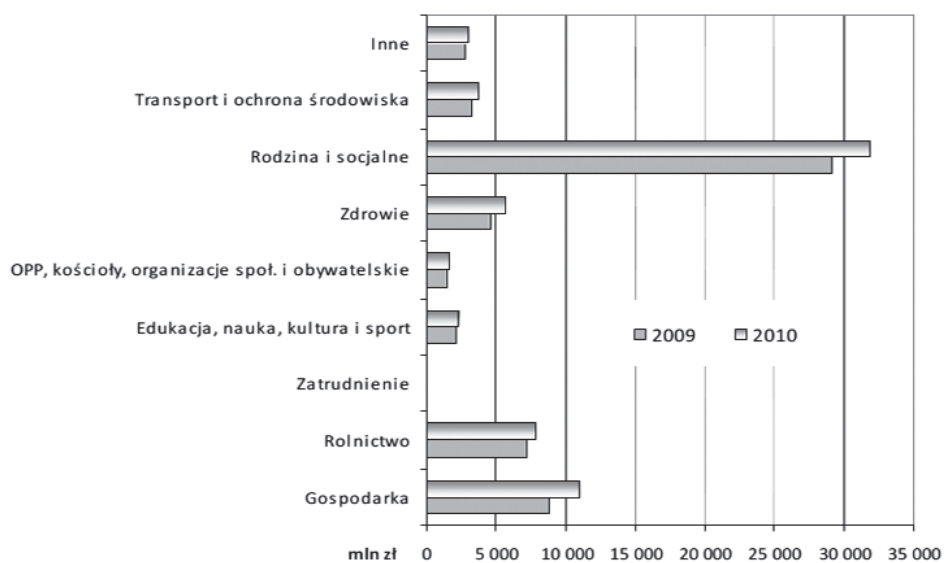
⁵ Ibidem, s. 9.

⁶ Ibidem, s. 19.



Rys. 1. Preferencje podatkowe według podatków i odsetka PKB 2009 vs. 2010

Źródło: *Preferencje podatkowe. Raport nr 2*, Ministerstwo Finansów, Warszawa 2011, s. 18.



Rys. 2. Wartość preferencji podatkowych według obszarów wsparcia 2009 vs. 2010

Źródło: *Preferencje podatkowe. Raport nr 2...*, s. 20.

2. Preferencje podatkowe w ramach podatku dochodowego od osób fizycznych

Podatek dochodowy od osób fizycznych (PIT) funkcjonuje w Polsce od 1992 roku, a jego wprowadzenie uważano za pierwszy i najważniejszy etap tworzenia nowego systemu podatkowego. Pogląd ten uwarunkowany był zakresem oddziaływania tego podatku na podatników. Podatek obejmował potencjalnie największą liczbę podatników, był podatkiem osobistym, a więc możliwości kształtowania wielkości obciążeń podatkowych były stosunkowo największe.

W konstrukcji podatku zawarto więc wiele instrumentów zaliczanych do grupy *tax expenditures*. W największym zakresie ustawodawca stosował zwolnienia przedmiotowe oraz ulgi odliczane od podstawy opodatkowania lub też od samego podatku.

Według wyliczeń wartości preferencji dokonanych przez Ministerstwo Finansów, te funkcjonujące w ramach PIT wyniosły w 2010 roku 18 552 mln zł i stanowiły 1,31% PKB⁷. W porównaniu do roku 2009⁸ – wartość tych preferencji wzrosła z odpowiednio: 16 015 mln zł i 1,19% PKB⁹. Preferencje te stanowiły 37% podatku należnego w 2009 roku i 43% w 2010 roku¹⁰.

Do grupy wsparcia zaliczono następujące preferencje podatkowe:

- zwolnienie z opodatkowania dochodów uzyskiwanych z prowadzonej działalności gospodarczej na terenie specjalnych stref ekonomicznych,
- tak zwaną jednorazową amortyzację – funkcjonująca regulacja od 2007 roku umożliwia określonym podatnikom dokonanie jednorazowych odpisów amortyzacyjnych przy zakupie określonych elementów majątku trwałego przedsiębiorstwa; kwestią dyskusyjną może być fakt, że do tej grupy preferencji nie zaliczono jednorazowej amortyzacji dokonywanej przez podatników przy zakupie środków trwałych o wartości mniejszej niż 3,5 tys. zł¹¹,

⁷ *Preferencje podatkowe. Raport nr 2...*, s. 22.

⁸ Rok 2009 był pierwszym, dla którego dokonano identyfikacji i oszacowania wartości funkcjonujących preferencji podatkowych w polskim systemie podatkowym.

⁹ *Preferencje podatkowe. Raport nr 2...*, s. 19.

¹⁰ Obliczenia własne na podstawie danych MF.

¹¹ Dodatkowo należy podkreślić, że coraz częściej pojawiają się postulaty dotyczące konieczności podwyższenia tej kwoty, która została ustalona w 2000 r. (wcześniej obowiązywała wartość 2000 zł) – por. M. Majkowska, *Próg amortyzacji środków trwałych należy podnieść*, „Gazeta Prawna”

- wydatki na nabycie nowych technologii – jedna z najmniej wykorzystywanych ulg podatkowych – w 2010 roku skorzystało z niej 398 podatników, w 2009 – 15, a w 2008 – 11, co stanowiło w tym roku 0,00005% ogółu podatników¹²,
- możliwość rozliczania strat z lat ubiegłych,
- zwolnienie z opodatkowania dotacji,
- tak zwany kredyt podatkowy – przykład ulgi, której funkcjonowanie w obecnym kształcie w systemie podatkowym jest zupełnie bezzasadne; w latach 2004–2010 z tego instrumentu¹³ w skali kraju skorzystało jedynie trzech podatników!

3. Preferencje podatkowe w ramach podatku dochodowego od osób prawnych

Podatek dochodowy od osób prawnych (CIT) wprowadzony został ustawą z 31 stycznia 1989 roku¹⁴. W literaturze często podkreśla się, że w systemie podatkowym jego rola jest odmienna od podatku dochodowego od osób fizycznych¹⁵. Ze względu na swą specyfikę, podatek ten w większym stopniu realizuje cele fiskalne, stąd liczba stosowanych preferencji podatkowych jest mniejsza. Dla

nr 82 (3220), 26.04.2012. Funkcjonowanie tej wartości od tak długiego czasu (brak jej waloryzacji) można uznać za sytuację przeciwną do *tax expenditures*. W literaturze przedmiotu jest to określane mianem *negative tax expenditures* lub *tax penalties*, zob. szerzej D. Shaviro, *Rethinking Tax Expenditures and Fiscal Language*, „Public Law Research Paper” 2009, nr 72, New York University School of Law 2009.

¹² Informacja dotycząca rozliczenia podatku dochodowego od osób fizycznych za 2008, 2009 i 2010 rok, Ministerstwo Finansów, Departament Podatków Dochodowych, Warszawa 2009, 2010 i 2011.

¹³ Należy podkreślić, że kredyt podatkowy jako rozwiązanie w zakresie rozliczania się z podatku w trakcie roku i na jego koniec ma zastosowanie tak naprawdę w czterech formach opodatkowania działalności gospodarczej, tj. w ramach PIT – skala podatkowa, podatek liniowy i ryczałt od przychodów ewidencjonowanych, a także podatek CIT.

¹⁴ Podatek ten, wspólny dla przedsiębiorstw niezależnie od statusu własnościowego, wprowadzono ustawą z 31 stycznia 1989 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (DzU, nr 3, poz. 12). Następnie w związku z wprowadzeniem podatku dochodowego od osób fizycznych i koniecznością harmonizacji regulacji pomiędzy dwoma podatkami dochodowymi uchwalono nową ustawę regulującą zasady opodatkowania osób prawnych – ustawę z 15 lutego 1992 r. (tekst jedn. DzU 2000, nr 54, poz. 654).

¹⁵ Por. H. Litwińczuk, P. Karwat, *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, t. I, Oficyna a WoltersKluwer business, Warszawa 2008, s. 167–168; A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Wyd. Prawnicze LexisNexis, Warszawa 2004, s. 577–579.

porównania, w roku 2010 zidentyfikowano 57 preferencje, podczas gdy w ramach PIT – 125¹⁶.

Oprócz mniejszej liczby samych preferencji, mniejszy był także ich zakres przedmiotowy, o czym świadczy liczba obszarów wsparcia (w ramach PIT zawarte były preferencje we wszystkich obszarach wsparcia, natomiast w ramach CIT – w 6 z 8, z czego analizowany obszar – gospodarka zawiera 18 pozycji, czyli prawie 1/3 wszystkich zidentyfikowanych preferencji). I tak, w obszarze gospodarki wyróżniono następujące preferencje:

- podobnie jak w ramach PIT: zwolniono z opodatkowania dochody uzyskiwane w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą na terenie specjalnych stref ekonomicznych; jednorazową amortyzację; wydatków na nabycie nowych technologii¹⁷; możliwość odliczenia strat z lat ubiegłych; kredyt podatkowy oraz otrzymane dotacje,
- od podatku zwolnione są także dopłaty otrzymane od agencji rządowych lub agencji wykonawczych na realizację konkretnych zadań zleconych,
- dotacje, subwencje, dopłaty i inne nieodpłatne świadczenia na sfinansowanie nabycia lub wytworzenia środków trwałych,
- możliwość tworzenia podatkowych grup kapitałowych, kompensacji dochodów i strat uzyskiwanych przez spółki wchodzące w skład takich grup¹⁸,
- możliwość odliczania nadwyżki kosztów wytworzenia biokomponentów z powodu wyższych kosztów produkcji biopaliw w porównaniu z kosztami produkcji paliw tradycyjnych,
- zwolnienie dochodów na podstawie przepisów o restrukturyzacji finansowej przedsiębiorstw i banków,
- umorzone kredyty w związku z premiowaniem udziału banków w procesach restrukturyzacyjnych,
- odliczenia z tytułu wydatków inwestycyjnych,

¹⁶ *Preferencje podatkowe. Raport nr 2...* zał. B, s. 1–12.

¹⁷ Wydatki na nabycie nowych technologii, podobnie jak w ramach PIT, nie były często odliczane przez podatników. W 2008 r. z tej ulgi skorzystało 26 podatników na 312 356, w 2009 – 25 na 327 292, a w 2010 – 33 na 343 165, co daje średnio 0,009% – na podst. *Informacja dotycząca rozliczenia podatku dochodowego od osób prawnych za 2010 rok, za 2009 oraz za 2008*, Ministerstwo Finansów, Departament Podatków Dochodowych, Warszawa 2009, 2010 i 2011.

¹⁸ Statystyka dla tej preferencji także ukazuje jej małą popularność, bowiem w 2008 r. w skali kraju funkcjonowało 15 takich grup, zaś w 2009 i 2010 – 17; *Informacja dotycząca rozliczenia podatku dochodowego od osób prawnych...*

- zwolnienie przeniesienia praw własności rzeczy i innych praw majątkowych w związku z likwidacją spółdzielni,
- zwolnienie dochodu określonych spółek z udziałem kapitału zagranicznego,
- umożliwienie bankom pomniejszania zobowiązania podatkowego w związku z rekompensatą za przekazanie części oprocentowania rezerw obowiązkowych na Fundusz Poręczeń Unijnych,
- zwolnienie z opodatkowania kolejnej transakcji wymiany udziałów, mającej na celu zachęcenia do inwestowania,
- zwolnienie z opodatkowania dochodów z udziału w zyskach osób prawnych po spełnieniu określonych warunków.

Część z powyższych preferencji funkcjonuje nadal ze względu na zasadę ochrony praw słusznie nabytych.

Przedstawione preferencje podatkowe zostały zidentyfikowane przez Ministerstwo Finansów jako konstrukcje realizujące istotę koncepcji *tax expenditures*. Uznano je zatem za instrumenty wsparcia określonych podmiotów przez obniżenie zobowiązania podatkowego, które wynikałoby z ogólnie przyjętych zasad. Nastąpiło więc odejście od przyjętego standardu podatkowego.

Należy jednak przypomnieć, że zdefiniowanie owego standardu stanowi najtrudniejszy i zarazem najbardziej subiektywny etap analizy *tax expenditures*. W przytoczonych przykładach preferencji nie znalazło się wiele pozycji uznanych za niestanowiące przychodów z działalności gospodarczej lub po prostu zwolnienia przedmiotowe, preferencyjne zaliczki czy też po prostu różnego rodzaju luki w prawie podatkowym (ang. *loopholes*).

Zidentyfikowanie funkcjonujących *tax expenditures* nie jest ostatnim etapem analizy. Wszystkie te konstrukcje należy ocenić pod kątem ich efektywności działania czy też skuteczności osiągnięcia założonych celów, co nie jest zadaniem łatwym. Dopiero wówczas można będzie wyciągać wnioski, co do dalszego oddziaływania systemu podatkowego na podatników.

Podsumowanie

Z przytoczonych informacji wynika, że system opodatkowania dochodów przedsiębiorców jest instrumentem, który w stosunkowo dużym stopniu jest wykorzystywany do wspierania ich działalności. Obniżając zobowiązanie podatkowe lub

całkowicie je likwidując, ustawodawca ma na celu wywołanie określonego zachowania podatnika, jednak jak już zauważono, ocena, czy to rzeczywiście nastąpiło, jest niezmiernie trudna lub wręcz niemożliwa.

Porównanie efektywności tego typu instrumentów, których stosowanie powoduje jednak znaczące ubytki dochodów podatkowych państwa (i co jest bardzo ważne, także budżetów lokalnych) z bezpośrednimi wydatkami jest także wielce utrudnione ze względu na brak informacji w tym zakresie.

Wydaje się jednak, że opublikowane raporty są krokiem w bardzo dobrym kierunku, zmierzają bowiem do ukazania pełnego zakresu oraz wielkości oddziaływania państwa przez system podatkowy.

Literatura

- Bartlett B., *Policy bulletin: The End of Tax Expenditures as We Know Them?*, Institute of Research on the Economics of Taxation 2001, nr 84, June 13.
- Burman L.E., *Is the Tax Expenditure Concept Still Relevant?*, „National Tax Journal”, Washington, September 2003.
- Gomułowicz A., Małecki J., *Podatki i prawo podatkowe*, Wyd. Prawnicze LexisNexis, Warszawa 2004.
- Informacja dotycząca rozliczenia podatku dochodowego od osób prawnych za 2010 rok, za 2009 oraz za 2008 rok*, Ministerstwo Finansów, Departament Podatków Dochodowych, Warszawa 2009, 2010 i 2011.
- Informacja dotycząca rozliczenia podatku dochodowego od osób fizycznych za 2008 rok, za 2009 oraz za 2010 rok*, Ministerstwo Finansów, Departament Podatków Dochodowych, Warszawa 2009, 2010 i 2011.
- Litwińczuk H., Karwat P., *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, t. I, Oficyna a WoltersKluwer business, Warszawa 2008.
- Majkowska M., *Próg amortyzacji środków trwałych należy podnieść*, „Gazeta Prawna” nr 82 (3220), 26.04.2012.
- Polackova-Brixli H., Valenduc Ch.M.A., Swift Z.L., *Tax Expenditures – Shedding Light on Government Spending through the Tax System. Lessons from Developed and Transition Economies*, The World Bank, Washington 2004.
- Preferencje podatkowe w Polsce*, Ministerstwo Finansów, Warszawa 2010.
- Preferencje podatkowe. Raport nr 2*, Ministerstwo Finansów, Warszawa 2011.
- Shaviro D., *Rethinking Tax Expenditures and Fiscal Language*, „Public Law Research Paper” 2009, nr 72, New York University School of Law.

TAX EXPENDITURES IN POLISH INCOME TAXES**Summary**

Using tax expenditures government supports specific groups of taxpayers or activity. However a lack of information about this kind of state supporting, leads to formulate hidden subsidizing – distributing public funds for taxpayers. The presentation of the first reports by the Ministry of Finance showed the scope of supporting taxpayers through reducing their tax liability in Polish income taxes. The analyzed area of the support a “economy” in two income taxes, showed that budget revenues are lower. A problem which should be discussed is the effectiveness of such taxpayers supporting compared with another budget tools – for example direct programs.

Translated by Adam Wyszowski

