

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 346

Finanse publiczne

Redaktorzy naukowi

Jerzy Sokołowski

Michał Sosnowski



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2014

Redakcja wydawnicza: Barbara Majewska
Redakcja techniczna: Barbara Łopusiewicz
Korekta: K. Halina Kocur
Łamanie: Małgorzata Czupryńska
Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna w Internecie na stronach:
www.ibuk.pl, www.ebscohost.com,
w Dolnośląskiej Bibliotece Cyfrowej www.dbc.wroc.pl,
The Central and Eastern European Online Library www.ceeol.com,
a także w adnotowanej bibliografii zagadnień ekonomicznych BazEkon
http://kangur.uek.krakow.pl/bazy_ae/bazekon/nowy/index.php

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania znajdują się
na stronie internetowej Wydawnictwa
www.wydawnictwo.ue.wroc.pl

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie
wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2014

ISSN 1899-3192

ISBN 978-83-7695-477-6

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk i oprawa:
EXPOL, P. Rybiński, J. Dąbek, sp.j.
ul. Brzeska 4, 87-800 Włocławek

Spis treści

Wstęp	9
Agnieszka Deresz, Marian Podstawka: Tendencje zmian dochodów budżetu państwa w latach 2000-2012	11
Joanna Działo: Ewolucja ilościowych reguł fiskalnych w Unii Europejskiej w okresie kryzysu gospodarczego	25
Romana Głowicka-Wołoszyn, Feliks Wysocki: Uwarunkowania społeczno-ekonomiczne samodzielności finansowej gmin województwa wielkopolskiego	34
Mateusz Halka: Poprawa efektywności zamówień publicznych a sektor MSP	45
Tomasz Holeccki, Magdalena Syrkiewicz-Światała, Karolina Sobczyk, Katarzyna Lar, Michał Wróblewski: Współpraca samorządu terytorialnego z podmiotami ekonomii społecznej w obszarze ochrony zdrowia	53
Małgorzata M. Hybka: Transfery i finansowe instrumenty hybrydowe – komponenty agresywnej strategii podatkowej?.....	62
Agnieszka Jachowicz: Project realization in local self-government units after accession to the European Union	73
Aleksandra Jurkowska: Czynniki determinujące wycenę kontraktów CDS wystawianych na dług rządowy na świecie i w Polsce	81
Dorota Kawiorska: Kryzys zadłużenia jako stymulator reform w systemach ochrony zdrowia państw członkowskich Unii Europejskiej.....	92
Elwira Leśna-Wierszołowicz: Rozwój rynku pracowniczych programów emerytalnych w Polsce	103
Danuta Mierzwa, Magdalena Matkowska: Transmisja negatywnych zjawisk kryzysu finansowego na gospodarkę Polski.....	113
Danuta Miłaszewicz: Dążenie do stabilności fiskalnej na przykładzie polskiej gospodarki	124
Magdalena Miszczuk: Makroekonomiczne uwarunkowania sytuacji finansowej gmin.....	133
Katarzyna Owsiak: Problem efektywności wydatków jednostek samorządu terytorialnego.....	142
Monika Pasternak-Malicka: Sytuacja na rynku pracy młodych osób i jej wpływ na podejmowanie pracy nielegalnej.....	151
Paweł Piątkowski: Wybrane konsekwencje kryzysu zadłużeniowego w Unii Europejskiej w obszarze długu publicznego.....	166

Elwira Pindyk: Podatek od nieruchomości jako źródło dochodów a rozwój gminy	181
Wojciech Piontek: Opłata za gospodarowanie odpadami komunalnymi. Zagadnienia teoretyczne i prawne	192
Adriana Politaj: Wpływ pomocy publicznej na sytuację na rynku pracy w krajach Unii Europejskiej	204
Halina Rechul: Część oświatowa subwencji ogólnej jako podstawowe źródło finansowania wydatków na oświatę jednostek samorządu terytorialnego w Polsce	215
Magdalena Rękas: Tax instruments as an element of pro-family policy in France and in Poland	224
Alicja Sekuła: Analiza dochodów z udziału we wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych w gminach województwa pomorskiego	235
Przemysław Siudak: Rola specjalnych stref ekonomicznych w przyciąganiu bezpośrednich inwestycji zagranicznych na teren Polski	246
Michał Sosnowski: Sprawność fiskalna podatków pośrednich	257
Joanna Spychała: Zadłużenie publiczne i wzrost gospodarczy w unii gospodarczej i walutowej w latach 2006-2013	270
Marcin Spychała: Zmiany w strukturze pomocy publicznej udzielanej przedsiębiorstwom po wstąpieniu Polski do Unii Europejskiej	279
Edyta Sygut: Podatki i opłaty lokalne jako źródła dochodów gmin na przykładzie województwa śląskiego	289
Maciej Szczepkowski: Zasadność opodatkowania majątku	299
Tomasz Śmietanka: Budżet gmin Grójec, Koźienice, Szydłowiec w latach 2003-2012 jako instrument równoważenia rozwoju lokalnego	312
Radosław Witczak: Ocena nieprawidłowości w zastosowaniu metod szacowania podstawy opodatkowania dochodu w świetle orzeczeń NSA w 2013 r.	327
Iwona Wojciechowska-Toruńska: Fiscal discipline in a Muslim country – a case of Turkey	337
Dorota Wyszowska, Marzanna Poniatowicz: Wpływ systemu wyrównywania dochodów na możliwości inwestycyjne gmin w Polsce	347
Adam Wyszowski: Preferencje podatkowe jako funkcja obciążeń podatkowych	359
Jolanta Zawora: Sytuacja dochodowa samorządów gminnych w Polsce	368
Arkadiusz Żabiński: Znaczenie ulg podatkowych w procesie zwiększania wydatków badawczo-rozwojowych przedsiębiorstw	377

Summaries

Agnieszka Deresz, Marian Podstawka: Changes in the government budget revenues in 2000-2012	24
---	----

Joanna Działo: Evolution of numerical fiscal rules in the European Union in the period of economic crisis.....	33
Romana Głowicka-Woloszyn, Feliks Wysocki: Socio-economic background of financial self-sufficiency of Greater Poland communes	44
Mateusz Halka: Improving the efficiency of public procurement and SME sector.....	52
Tomasz Holeccki, Magdalena Syrkiewicz-Światała, Karolina Sobczyk, Katarzyna Lar, Michał Wróblewski: Cooperation of local government with social economy entities in the area of healthcare	61
Malgorzata M. Hybka: Hybrid transfers and financial instruments – aggressive tax strategy components?	72
Agnieszka Jachowicz: Realizacja projektów inwestycyjnych przez jednostki samorządu terytorialnego po akcesji do Unii Europejskiej	80
Aleksandra Jurkowska: The determinants of the sovereign CDS pricing on the global market and in Poland	91
Dorota Kawiorska: The financial crisis as a stimulator of reforms in the health systems of Member States of the European Union	102
Elwira Leśna-Wierszolicz: The development of employee pension programs market in Poland	112
Danuta Mierzwa, Magdalena Matkowska: Transmission of negative phenomena of financial crisis on the Polish economy.....	123
Danuta Miłaszewicz: Pursuing fiscal sustainability on the example of the Polish economy.....	132
Magdalena Miszczuk: Macroeconomic conditions of the financial situation of local governments.....	141
Katarzyna Owsiak: Problem of the effectiveness of expenditure of local governments.....	150
Monika Pasternak-Malicka: The impact of the labor market on young people and their willingness to take up illegal employment.....	165
Paweł Piątkowski: Selected consequences of debt crisis in the European Union in the area of public debt	180
Elwira Pindyk: Property tax as a source of income vs. municipality development	191
Wojciech Piontek: The fee for municipal waste management. Theoretical and legal issues	203
Adriana Politaj: State aid for employment vs. a situation on the labour market in the European Union	214
Halina Rechul: The educational component of the general subsidy as the main source of financial funding that local government units have for educational expenditures	223
Magdalena Rekas: Instrumenty podatkowe jako element polityki rodzinnej we Francji i Polsce.....	234

Alicja Sekuła: Analysis of revenue from shares in the personal income tax in the municipalities of Pomeranian Voivodeship.....	245
Przemysław Siudak: The role of special economic zones in attracting direct foreign investments to Poland	256
Michał Sosnowski: Fiscal efficiency of indirect taxes	269
Joanna Spychała: Public debt and economic growth in the Economic and Monetary Union in the period 2006-2013	278
Marcin Spychała: Changes in the structure of state aid after Poland's accession to the European Union	288
Edyta Sygut: Local taxes and fees as a source of revenue of communes on the example of the Silesian Voivodeship	298
Maciej Szczepkowski: Legitimacy of property taxation	311
Tomasz Śmietanka: The budget of Kozienice, Grojec, Szydłowiec communes in the years 2003-2012 as an instrument of sustainable development on the local level.....	326
Radosław Witczak: Evaluation of the incorrectness of estimating of tax base in income taxes in the verdicts of Supreme Administrative Court in 2013	336
Iwona Wojciechowska-Toruńska: Dyscyplina fiskalna w kraju muzułmańskim – przykład Turcji	346
Dorota Wyszowska, Marianna Poniawicz: System of revenue equalization and investment possibilities of communities in Poland	358
Adam Wyszowski: Tax expenditures as a function of burdens of taxation... ..	367
Jolanta Zawora: The income situation of local governments in Poland.....	376
Arkadiusz Żabiński: The importance of tax concessions in the process of increasing the research-development expenditure-in enterprises	389

Adam Wyszowski

Uniwersytet w Białymstoku

e-mail: a.wyszowski@uwb.edu.pl

PREFERENCJE PODATKOWE JAKO FUNKCJA OBCIĄŻEŃ PODATKOWYCH

Streszczenie: Zakres oraz rodzaj stosowanych preferencji podatkowych w ramach poszczególnych systemów fiskalnych zależy od wielu przesłanek. Za najważniejszą należy uznać realizowaną funkcję systemu podatkowego w danej gospodarce. Podatki, oprócz zasadniczej funkcji fiskalnej, mogą być wykorzystywane do realizacji celów pozafiskalnych w zakresie redystrybucji, stymulacji, w sferze socjalnej i innych. Fakt wykorzystywania podatków do takich celów sprzyja zwiększaniu liczby oraz zakresu stosowanych preferencji podatkowych. Za cel opracowania przyjęto ustalenie, czy zakres oraz wielkość stosowanych preferencji podatkowych uzależnione są od wielkości ciężarów fiskalnych funkcjonujących w danej gospodarce. Realizacji tak sformułowanego celu dokonano na podstawie polskiej praktyki w badanym obszarze.

Słowa kluczowe: preferencje podatkowe, *tax expenditures*, poziom fiskalizmu.

DOI: 10.15611/pn.2014.346.33

1. Wstęp

Podstawą funkcjonowania każdego państwa jest efektywnie funkcjonujący system dochodów publicznych. Ma on zapewnić stabilność realizacji funkcji państwa przez stałe zasilanie funduszy publicznych środkami pieniężnymi pozyskanymi od społeczeństwa czy przedsiębiorstw. Podstawowym instrumentem zapewnienia tych środków jest system podatkowy wraz z całym spektrum konstrukcji realizujących określone funkcje, poza fundamentalną funkcją fiskalną. To, jakie funkcje pozafiskalne przypisane są systemowi podatkowemu i w jakim zakresie, uzależnione jest od filozofii państwa realizowanej w danej gospodarce. Faktem jest, że w poszczególne elementy prawnej konstrukcji podatku ustawodawca wkomponowuje instrumenty, które ze swej istoty mają na celu wywołanie zakładanego rezultatu w postaci zmiany w zachowaniu podatnika – ograniczenie lub wzmożenie pewnych działań.

Zakres stosowania tego typu konstrukcji wynika z przypisanej systemowi podatkowemu roli w tym zakresie. Systemy, które charakteryzuje aktywna realizacja

zwłaszcza funkcji pozafiskalnych, zawierają szereg zwolnień, wyłączeń, odliczeń, ulg czy też innych elementów zaliczanych do grupy preferencji podatkowych. Z kolei systemy, które przede wszystkim mają zapewnić zasilanie budżetów publicznych, w konstrukcji poszczególnych podatków zawierają jedynie niezbędne odliczenia, których zastosowanie wynika przede wszystkim z przesłanek administracyjnych. W systemach tych zdecydowanie częściej zastosowanie znajdują skale liniowe, ograniczone katalogi zwolnień, wyłączeń i innych preferencji podatkowych.

Jednak, pamiętając słowa J.B. Saya, że „uprzywilejowanie jednostki jest prawie zawsze niesprawiedliwością wobec ogółu” [Say 1960], należy stwierdzić, iż – traktując preferencje jako substytut bezpośrednich wydatków publicznych – szeroki zakres stosowania analizowanych elementów prawnej konstrukcji podatku sprawia, że podatnicy, którzy z nich nie korzystają, obciążeni są wyższymi podatkami.

Można także założyć, że ubytek dochodów budżetowych z tytułu podatku, w którym zastosowane zostały preferencje podatkowe, jest uzupełniony przez inne źródła dochodów. Jest to możliwe dzięki temu, że podatnicy niekorzystający z preferencji płacą wyższe podatki.

Przez zastosowanie elementów konstrukcji podatku, których celem jest obniżenie finalnego zobowiązania podatkowego dla określonych kategorii podatników, ustawodawca sam przyznaje się, że funkcjonujące regulacje konstytuują zbyt wysokie obciążenia podatkowe, co skutecznie zniechęca do podejmowania określonych działalności. Z tego też względu w ramach poszczególnych podatków wkomponowane są określone preferencje podatkowe, które skutkują obniżeniem ciężarów podatkowych tylko tych podatników, którzy z nich korzystają, natomiast w przypadku pozostałych – powodują relatywne zwiększenie ciężarów opodatkowania. W pewnym sensie ustawodawca, wprowadzając konstrukcje prowadzące do obniżenia ciężaru podatkowego, pośrednio przyznaje, że obciążenia fiskalne są za duże.

Uwzględniając powyższe, w opracowaniu podjęto się ustalenia, czy istnieje zależność między wielkością zidentyfikowanych i oszacowanych preferencji podatkowych a wielkością podatkowych dochodów budżetowych, na przykładzie Polski. W celu zbadania wspomnianej zależności dokonano przeglądu literatury z zakresu podstaw teoretycznych dotyczących istoty preferencji podatkowych oraz przeanalizowano raporty, w których dokonano identyfikacji i szacowania preferencji podatkowych funkcjonujących w badanym systemie podatkowym. Artykuł został przygotowany w ramach projektu finansowanego ze środków Narodowego Centrum Nauki, przyznanych na podstawie decyzji nr DEC-2011/01/B/HS4/02878.

2. Istota preferencji podatkowych

Jak już zauważono, rodzaj oraz zakres stosowanych preferencji podatkowych uzależniony jest od przypisywanej roli, jaką ma realizować system podatkowy w polityce gospodarczej i społecznej państwa. Istotą stosowania tego typu elementów prawnej konstrukcji podatków jest chęć ustawodawcy do zwolnienia w części, całkowitego

wyłączenia lub obniżenia, ewentualnie odroczenia płatności finalnego zobowiązania podatkowego, pod warunkiem spełnienia przez podatników określonych wymogów – co do zasady podmiotowych lub przedmiotowych.

Generalnie należy wyróżnić dwie podstawowe grupy przesłanek konstytuowania preferencji podatkowych. Do pierwszej należy zaliczyć przesłanki administracyjne. Preferencje podatkowe wprowadzane z tych względów są niezbędnymi elementami prawnej konstrukcji podatku dla jego prawidłowego funkcjonowania. Można tu wymienić m.in. preferencje wynikające z chęci ograniczenia podwójnego opodatkowania, zapewnienie zgodności między różnymi podatkami w ramach systemu podatkowego, wynikające z podpisanych umów międzynarodowych i innych. Drugą grupę przesłanek stanowią te, które w swej istocie mają na celu realizację określonego celu gospodarczego, społecznego czy innego (np. politycznego). Do tej grupy można zaliczyć różnego rodzaju zwolnienia, ulgi podatkowe, odroczenia, umorzenia, których wprowadzenie związane jest ze skierowaniem do określonych grup podatników lub sfer działalności pośredniego wsparcia środkami publicznymi (pośredniego, tzn. substytutu bezpośrednich wydatków publicznych w postaci zaniżenia zobowiązania podatkowego).

Powyższy podział był punktem wyjścia do stworzenia na gruncie teorii opodatkowania tzw. koncepcji *tax expenditures* (TEs). Za jej autora uważany jest Stanley S. Surrey – profesor prawa na Uniwersytecie Harvarda, pełniący funkcję asystenta Sekretarza Skarbu za prezydentury Kennedy’ego (w 1960 r.). Surrey, analizując ulgi i zwolnienia funkcjonujące w amerykańskim podatku dochodowym, po raz pierwszy użył pojęcia *tax expenditures*. Jego intencją było podkreślenie podobieństwa niektórych ulg, zniżek i zwolnień podatkowych do bezpośrednich wydatków budżetu, realizujących określony cel społeczno-ekonomiczny lub polityczny. W książce pt. *Tax Expenditures* autorzy używają sformułowania *spending programs* dla zdefiniowania *tax expenditures*, wskazując w ten sposób na wyraźnie wydatkowy aspekt tych konstrukcji [Surrey, McDaniel 1985]. Surrey zauważył, że większość ulg i zwolnień jest stałym elementem systemów podatkowych. Mają one charakter ogólny i zależą od osobistej lub gospodarczej sytuacji podatnika (np. liczby dzieci, stanu zdrowia, dochodu itp.), a więc nie realizują żadnego konkretnego celu. Istota TEs jest natomiast zupełnie inna. *Tax expenditures*, „określane jako bodźce podatkowe lub podatkowe subwencje, stanowią odstępstwo od normalnej struktury podatkowej i faworyzują poszczególne branże, rodzaje działalności czy kategorie podatników. Przybierają one wiele form, takich jak stałe wyłączenia spod opodatkowania, odroczenia zobowiązań podatkowych, kredyty podatkowe czy specjalne stawki, natomiast niezależnie od formy, te odejścia od normatywnej struktury podatku stanowią rządowe wydatki dla uprzywilejowanych działań lub grup, dokonywane przez system podatkowy, nie zaś przez bezpośrednie dotacje, pożyczki czy inne formy pomocy rządu” [Surrey, McDaniel 1985].

W literaturze formułowanych jest wiele definicji *tax expenditures*, jednak większość z nich odnosi się do istoty tej kategorii – przypisania podatkowi charakteru

wydatkowego o funkcjach pozafiskalnych. Na przykład Willis i Hardwick definiują TEs jako zwolnienia lub ulgi niewchodzące w skład podstawowej struktury określonego podatku, realizujące inny cel niż fiskalny [Collier, Luther 2003]. Natomiast zdaniem Wilkinsona TEs mają, poprzez osiągnięcie korzyści podatkowych, zachęcić wybrane grupy podatników do określonego działania. W jego opinii motywem wprowadzania odstępstw od ogólnych zasad opodatkowania są przede wszystkim cele społeczne i gospodarcze [Wilkinson 1992]. James i Nobes stwierdzają, że TEs występują wówczas, gdy konkretne grupy podatników lub wybrane aktywności objęte są fiskalnymi korzyściami. Nie mają one jednak postaci bezpośrednich subwencji, lecz funkcjonują jako instrumenty redukujące zobowiązania podatkowe [James, Nobes 1987]. L.E. Burman przy definiowaniu *tax expenditures* zwraca uwagę na tzw. normatywną konstrukcję podatku. Stwierdza, że są to konstrukcje, których stosowanie powoduje odejście od ogólnie funkcjonujących zasad (przepisów) – od wspomnianej normatywnej konstrukcji podatku, po to, by wspierać wybrane działalności, aktywności czy też określone kategorie podatników. Wsparcie to jednak nie przyjmuje charakteru bezpośrednich płatności z budżetu, lecz zmniejszenia należnych obciążeń podatkowych [Burman 2003]. Stosunkowo prostą definicję TEs przyjmuje V. Bratic, stwierdzając, że pod tym pojęciem kryją się wszystkie te pozycje, które skutkują zmniejszeniem dochodów budżetowych ze względu na fakt obniżenia podstawy opodatkowania lub należnego podatku [Bratic 2006].

Dla uzyskania pełnego obrazu analizowanej konstrukcji należy jeszcze przytoczyć definicje formułowane przez różnej kategorii instytucje sporządzające raporty *tax expenditures* czy też funkcjonujące w wybranych jurysdykcjach. Najczęściej przytaczaną definicją jest ta, którą stosuje na swoje potrzeby analityczne OECD. W raporcie *Tax Expenditures in OECD Countries* autorzy posługują się określeniem omawianej koncepcji jako regulacji lub praktyk prawa podatkowego, które redukują lub odraczają w czasie dochody podatkowe dla stosunkowo wąskiej grupy podatników, w stosunku do podstawowych regulacji [OECD 2010]. MFW definiuje zaś *tax expenditures* jako utracone dochody rządu, wynikające z preferencyjnego traktowania określonych sektorów, aktywności, regionów czy też podmiotów [IMF 2013].

Na potrzeby sprawozdawczości budżetowej w USA, zgodnie z Kongresowym Aktem Budżetu z 1974 r., przez TEs rozumie się utracone dochody podatkowe funkcjonujące na podstawie przepisów prawa podatkowego, które wynikają ze specjalnych wyłączeń, zwolnień, ulg, odliczeń od dochodu brutto, otrzymywanych kredytów podatkowych, preferencyjnych stawek podatku lub odroczeń w zapłacie podatku [Institute of Research 2001]. Natomiast w kanadyjskim raporcie *tax expenditures* z roku 1995 przez to pojęcie rozumiano rozwiązania alternatywne dla bezpośrednich wydatków budżetowych, mające za zadanie zrealizowanie celów polityki rządu. *Tax expenditures* rozumiano jako odejście od tzw. standardu podatkowego [Government of Canada 1995]. Australijskie podejście do definiowania TEs jest prawie takie samo jak reprezentowane w Kanadzie. Także zwraca się w nim uwagę na to, iż są to instrumenty alternatywne dla bezpośrednich wydatków budżetowych, na

to, że konstytuują one sytuacje, w których następuje odejście od standardu podatkowego i że ich zastosowanie powoduje zwiększenie ciężarów podatkowych tych grup podatników, które nie korzystają z tego typu preferencji [Commonwealth of Australia 2013]. Przyjęta w Polsce definicja zawiera w sobie wszystkie przytoczone wyżej aspekty *tax expenditures* [Ministerstwo Finansów 2010].

Odnosząc się jednak do polskiej praktyki, należy dokonać pewnego sprostowania. W niniejszym opracowaniu przyjęto za przedmiot analizy kategorię preferencji podatkowych. Podkreślenia wymaga, iż przyjęte przez polskie Ministerstwo Finansów tłumaczenie *kategorii tax expenditures* jako „preferencje podatkowe” nie do końca oddaje istotę TEs. Wspominając przesłanki wprowadzenia do systemu podatkowego preferencji, należy zauważyć, iż część z nich jest niezbędna do prawidłowego funkcjonowania poszczególnych podatków – są zatem elementem tzw. standardu podatkowego (*benchmark system*). Natomiast *strict tax expenditures* są tą drugą grupą preferencji podatkowych. Zatem utożsamianie wszystkich preferencji podatkowych z TEs nie jest do końca zasadne.

3. Preferencje podatkowe a ciężary podatkowe w Polsce w latach 2009-2012

Polskie doświadczenie w zakresie identyfikowania *tax expenditures* jest stosunkowo niewielkie. Pierwsza wzmianka o zainteresowaniu MF sporządzeniem tego typu raportu pojawiła się w roku 2010, w którym też opublikowano pierwszy polski raport TEs. Do chwili obecnej przedstawiono cztery raporty (dwa ostatnie ukazały się z dość dużym opóźnieniem) dotyczące lat 2009-2012. Szacunku preferencji dokonano dla czterech najważniejszych podatków państwowych (PIT, CIT, VAT oraz akcyzy)¹ oraz dla trzech lokalnych (podatek od nieruchomości, rolny i leśny).

W analizowanym okresie wartość preferencji w podatkach stanowiących dochody budżetu państwa wzrosła z prawie 60 mld zł w 2009 do prawie 74 mld w roku 2012 [Ministerstwo Finansów 2014]. Należy jednak pokreślić, iż wzrost wskazanych wielkości nie musiał być jedynie skutkiem zmian zakresu oraz liczby stosowanych preferencji podatkowych. Ważnym elementem rzutującym na kształtowanie się tych wielkości jest także identyfikacja i szacowanie do tej pory niewycenionych preferencji podatkowych. Na przykład w roku 2009 oszacowano ok. 64% zidentyfikowanych preferencji, natomiast w roku 2012 już ponad 73%². Wartości zastosowanych preferencji w ramach czterech najważniejszych podatków państwowych zaprezentowano w tabeli 1.

W przypadku polskiej sprawozdawczości *tax expenditures* przyjęto, iż pozycje TEs są wykorzystywane do wsparcia określonych dziewięciu obszarów, tj.: 1) gospodarka, 2) rolnictwo, 3) zatrudnienie, 4) edukacja, nauka, kultura, sport, 5) or-

¹ W dalszej analizie będą przedstawiane wielkości dotyczące podatków państwowych.

² Obliczenia własne na podstawie: [Ministerstwo Finansów 2014].

Tabela 1. Wartość preferencji podatkowych w Polsce w latach 2009-2012 wg głównych podatków (w mld zł)

Rodzaj podatku	Rok			
	2009	2010	2011	2012
PIT	16	18,6	19,2	18,9
CIT	7,6	9,9	10,7	10,8
VAT	34,2	36,9	41,1	42,5
Akcyza	1,6	1,9	1	1,6
Preferencje ogółem	59,5	67,2	72	73,8

Źródło: opracowanie własne na podstawie: Ministerstwo Finansów, *Preferencje podatkowe w Polsce – raporty z lat 2010, 2011, 2013 i 2014*, Warszawa.

ganizacje pożytku publicznego, kościoły, organizacje społeczne i obywatelskie, 6) zdrowie, 7) rodzina i pomoc socjalna, 8) transport i ochrona środowiska oraz 9) inne. Najważniejszymi obszarami wspieranymi w ramach TEs były: rodzina i pomoc socjalna (średnio w analizowanym okresie udział tego obszaru wynosił prawie 50% ogółu preferencji) oraz gospodarka z udziałem ok. 14%.

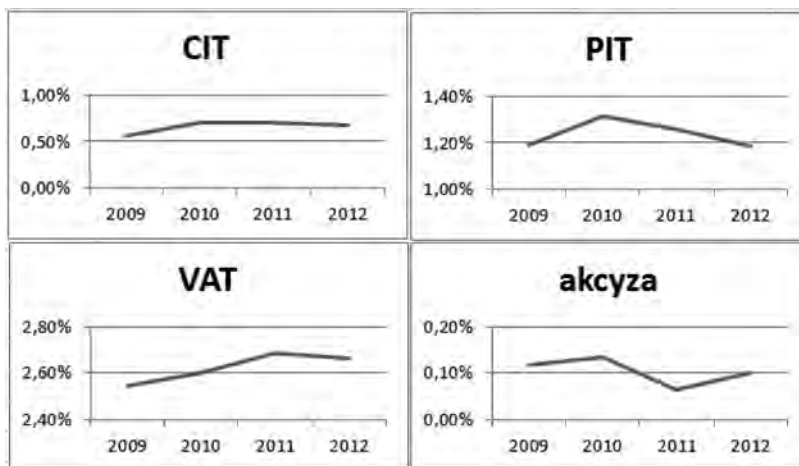
Jaka jest jednak zależność między zakresem wartościowym stosowanych *tax expenditures* a ciężarami podatkowymi? W analizowanym okresie dochody podatkowe kształtowały się na poziomie od 250 mld zł w 2009 roku do ponad 286 mld zł w roku 2012. Wykazywały więc tendencję wyraźnie wzrostową – wzrost o ponad 14%. W tym samym okresie wartość zidentyfikowanych i oszacowanych preferencji podatkowych wzrosła o 24% (udział preferencji podatkowych w dochodach podatkowych ogółem oraz w rozbiciu na poszczególne kategorie podatków zaprezentowano w tabeli 2). Największy wzrost udziału stosowanych preferencji można było zaobserwować w analizowanym okresie w podatku CIT, natomiast najmniejszy w podatku akcyzowym, w którym nastąpił spadek tego udziału.

Tabela 2. Preferencje podatkowe jako procent dochodów ogółem oraz w ramach poszczególnych podatków w latach 2009-2012

Rodzaj podatku	Rok			
	2009	2010	2011	2012
PIT	25,52%	29,76%	28,44%	26,77%
CIT	24,68%	35,48%	33,75%	33,75%
VAT	34,37%	34,20%	34,02%	35,42%
Akcyza	2,97%	3,41%	1,72%	2,64%
Dochody podatkowe ogółem	23,79%	26,13%	25,59%	25,77%

Źródło: obliczenia własne na podstawie danych Ministerstwa Finansów.

W analizowanym okresie zastosowane *tax expenditures* w podatkach państwowych stanowiły średnio ponad 25% dochodów podatkowych (min. 23,79, max. 26,13%). Odnosząc te wielkości do poziomu ciężarów podatkowych (mierzonych jako relacja dochodów podatkowych do PKB), należy stwierdzić, iż w latach 2009-2012 mimo spadku tego udziału z 18,62% w roku 2009 do 17,95% w roku 2012, udział funkcjonujących preferencji względem PKB nieznacznie wzrósł – z 4,43% do 4,63% (w kwotach bezwzględnych był to wzrost o 14,3 mld zł). Największy wzrost względem zmian PKB można było zaobserwować w przypadku podatku CIT, relacja ta zmieniła się prawie o 20% (przyrost bezwzględny 3,2 mld zł). W przypadku podatku VAT wzrost ten wynosił prawie 5% (w wartościach bezwzględnych 8,3 mld zł). W przypadku pozostałych dwóch podatków zmiany relacji wartości preferencji do PKB były ujemne, mimo że wartość zidentyfikowanych preferencji wzrosła w przypadku PIT, a w podatku akcyzowym była stała. Opisane zmiany zostały przedstawione na rysunku 1.



Rys. 1. Zmiany wartości preferencji podatkowych w ramach poszczególnych podatków w relacji do PKB w latach 2009-2012

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych Ministerstwa Finansów.

Odpowiedź na pytanie, czy jest to dużo, czy też nie, nie jest w zasadzie możliwa bez określenia punktu odniesienia. Punktem tym mogłyby być doświadczenia międzynarodowe, jednak w literaturze przedmiotu wielokrotnie podkreśla się, iż do porównań międzynarodowych należy podchodzić z wielką rozwagą. Wynika to przede wszystkim z braku przyjęcia jednolitej definicji *tax expenditures* oraz stosowania różnych metod szacowania [por. np. Leblanc]. Uwzględniając powyższe uwarunkowania, nie podjęto się oceny wyliczonych relacji. Będzie to możliwe w dalszej perspektywie czasowej, po nabyciu większego doświadczenia w zakresie raportowania TEs w Polsce.

4. Zakończenie

Przedmiotem opracowania była próba ustalenia, czy zakres stosowanych preferencji podatkowych zależy od ciężarów podatkowych funkcjonujących w danej gospodarce – w tym przypadku w Polsce. Analiza danych liczbowych, a w szczególności zawartych w raportach preferencji podatkowych sporządzanych przez polskie Ministerstwo Finansów, pozwala zaobserwować rosnącą tendencję stosowania tego typu instrumentów w konstrukcji podatku. W latach 2009-2012 zakres stosowanych *tax expenditures* rósł zarówno w wartościach bezwzględnych (z 59,5 mld zł do 73,8 mld zł), w relacji do dochodów podatkowych (z 23,79% do 25,77%), jak i w relacji do zmian PKB (z 4,43% do 4,63%).

Szczególnie ważna wydaje się ostatnia zależność, bowiem dochody podatkowe budżetu państwa w relacji do PKB w analizowanym okresie wykazywały tendencję spadkową (z 18,62% do 17,95%), natomiast udział preferencji wzrósł.

Jak już zauważono, trudno jest jednoznacznie ocenić powyższe zależności. Niemniej zakres „ukrytego” wsparcia realizowanego przez polski system podatkowy wzrasta. Czy jest to korzystne z punktu widzenia efektywności gospodarowania środkami publicznymi, czy też nie wymaga dalszych badań w tym zakresie.

Literatura

- Bratic V., 2006, *Tax expenditures: a theoretical review*, „Financial Theory and Practice” 30 (2).
- Burman L.E., 2003, *Is the tax expenditure concept still relevant?*, „National Tax Journal” 56, no. 3, Washington.
- Collier P., Luther R., 2003, *The use of tax expenditures by the thatcher*, „Financial Accountability & Management” 19.
- Commonwealth of Australia, 2013, *Tax Expenditures Statement 2012*, Ottawa.
- Government of Canada, 1995, *Tax Expenditures*, Ottawa.
- IMF, 2013, *Fiscal monitor October 2013 Taxing Times*, DC, Washington.
- Institute of Research on the Economics of Taxation, 2001, *The End of Tax Expenditures as We Know Them?* Policy Bulletin no. 84.
- James S., Nobes Ch., 1987, *The Economics of Taxation*, Prentice Hall Europe.
- Leblanc P., *Tax expenditures: An OECD-wide perspective*, referat z konferencji ECFIN The use of tax expenditures in times of fiscal consolidation, 23.10.2013.
- Ministerstwo Finansów, 2010, *Preferencje podatkowe w Polsce*, Warszawa.
- Ministerstwo Finansów, 2014, *Preferencje podatkowe w Polsce nr 4*, Warszawa.
- OECD, 2010, *Tax Expenditures in OECD Countries*, http://www.planejamento.gov.br/secretarias/upload/Arquivos/seges/arquivos/OCDE2011/OECD_Tax.pdf (30.04.2013).
- Say J.B., 1960, *Traktat o ekonomii politycznej, czyli prosty wykład sposobu, w jaki się tworzą, rozdzielają i spożywają bogactwa*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa.
- Surrey S., McDaniel P.R., 1985, *Tax Expenditures*, Cambridge, Mass.: Harvard University Press.
- Wilkinson M., 1992, *Taxation*, Macmillan, London.

TAX EXPENDITURES AS A FUNCTION OF BURDENS OF TAXATION

Summary: The scope and the kind of tax expenditures depend on many reasons. The most important come from the function carried out of the tax system in the economy. Taxes, apart from the fundamental fiscal function, can be used to achieve non fiscal goals in the redistribution, economy stimulation and other aims. Using taxes to achieve that kind of targets increases the number and the scope of tax expenditures. The main object of the paper is to determine if there is any correlation between the scope and the value of tax expenditures and the tax burden on the example of Poland. The analysis of statistical data showed that in a relatively short period of reporting tax expenditures in Poland the value of tax expenditures increased from almost 60 bln PLN in 2009 to almost 74 mld in 2012 and also in the relation to burden of taxation from 23,79% in 2009 to 25,77% in 2012.

Keywords: tax expenditures, tax preferences, fiscal level.