

ULGA PODATKOWA JAKO INSTRUMENT REALIZACJI POZAFISKALNYCH FUNKCJI PODATKÓW

Wojciech Wyrzykowski
Piotr Kasprzak
Wydział Zarządzania i Ekonomii
Politechnika Gdańska

Abstrakt. Artykuł ten opisuje teoretyczne aspekty ulgi podatkowej jako mechanizmu stymulującego określone zachowania gospodarcze. Autorzy dokonali przeglądu najważniejszych aspektów związanych ze stosowaniem ulg podatkowych, zarówno w ujęciu historycznym jak i przedstawiając obecnie stosowane ulgi podatkowe w Polsce jak i wybranych krajach Unii Europejskiej. Dodatkowo, tezy zawarte w artykule są próbą oceny efektywności i skuteczności stosowanych ulg zarówno z punktu widzenia budżetu państwa jak i uzyskanych korzyści przez podatników.

Słowa kluczowe: ulga podatkowa, preferencje podatkowe, funkcja podatku

WSTĘP

Ulgi podatkowe istnieją tak długo jak istnieją same podatki i bez względu na ocenę zasadności oraz skuteczności ich działania, są nadal nieodłącznym elementem konstruujących systemy podatkowe wszystkich krajów. Opisując ich funkcję w nowoczesnych systemach podatkowych, należy zaprezentować ich genezę oraz rolę, jaką odgrywają realizując przypisane podatkom funkcje.

Ocena zasadności ingerencji w dochody budżetowe oraz ich redystrybucji przy wykorzystaniu ulg podatkowych zawsze związana była z obowiązującym aktualnie kierunkiem myśli ekonomicznej. Powszechna przez ostatnie lata teoria neoliberalna, której efektem był demontaż państwa opiekuńczego sprzyjała

rezygnacji z wszelkich form interwencjonizmu w tym również w postaci ulg podatkowych. Obecnie, coraz częściej podkreśla się, że zamiast wzrostu poziomu dochodów, część neoliberalnej polityki zwiększyła nierówności oraz spowodowała wzrost poziomu bezrobocia. Nie są już to tylko opinie przedstawicieli odosobnionych frakcji krytykujących idee neoliberalne, są one także prezentowane na przykład przez czołowych ekonomistów Międzynarodowego Funduszu Walutowego [Ostry, Loungani i Furceri 2016]. Tym bardziej należy powrócić do idei ulgi, jako elementu fiskalnej polityki państwa.

Władztwo podatkowe daje ustawodawcy wiele możliwości przy konstruowaniu, w różny sposób, instrumentów finansowych, a szczególnie podatków. Przewodawca może świadomie ukierunkowywać i stymulować zachowania poszczególnych podatników. W ocenie zasadności, należy bowiem brać pod uwagę raczej liberałów, jak i przeciwne im opinie uzasadniające konieczność wykorzystywania narzędzi podatkowych w kształtowaniu zachowań podatników. Ponadto należy jednak brać pod uwagę fakt, iż mimo promowanych opinii o braku zasadności wykorzystywania funkcji stymulacyjnych, w praktyce żaden z obowiązujących w systemach podatkowych, nie tylko w polskim, podatków nie jest w pełni neutralny. W zasadzie we wszystkich krajach podatki są mniej lub bardziej wykorzystywane, jako bodźce mobilizujące do odpowiednich zachowań.

ISTOTA ULGI PODATKOWEJ

Istotę ulgi podatkowej należy rozpatrywać w kontekście wykorzystania jej, jako narzędzia realizacji funkcji przypisanych podatkom. Jak wiadomo, podstawowy podział funkcji, jaką pełnią podatki to funkcje fiskalne i pozafiskalne. Pozafiskalnym funkcjom podatków przypisuje się dwa zasadnicze cele: ekonomiczny i społeczny. Istotniejsza jest funkcja ekonomiczna, której podłoże stanowi, przede wszystkim, wspieranie rozwoju działalności gospodarczej. W tym zakresie najczęściej stosowanym narzędziem jest system „protekcji podatkowej” przejawiający się obniżaniem podatków dla wybranych sfer działalności gospodarczej. Z technicznego punktu widzenia ulgi podatkowe stanowią istotny element konstrukcji zobowiązania podatkowego. Są elementem wprowadzanym wyłącznie w drodze ustawy (art. 217 Konstytucji RP).

Pomimo różnych opinii na temat zasadności wykorzystywania podatków, do innych funkcji niż fiskalna, w praktyce kreowania polityki gospodarczej większości państw na świecie, podatki pełnią również funkcje pozafiskalne¹. Wśród podzia-

¹ Istnieje wiele opinii odnoszących się do małej skuteczności pozafiskalnych funkcji podatków. Uzasadnieniem jest m.in. to, że bardzo trudno jest ocenić w jaki sposób praktycznie funkcje pozafiskalne stymulują zachowania podatników i wpływają na rozwój gospodar-

łów tych funkcji najczęściej spotykanym jest wyróżnienie trzech pozafiskalnych cech podatków: alokacyjnej, redystrybucyjnej i stymulującej, określanej również mianem stabilizującej. Istnieje wiele opinii, mówiących o tym, że nie można tym funkcjom przypisywać roli specjalnych, w tym również przecenianych instrumentów polityki społecznej [Gomułowicz i Małecki 2000].

Ulga podatkowa jest zawsze przejawem rezygnacji związku publiczno-prawnego z przysługującego mu prawa poboru podatku w całości lub w części. Może mieć charakter motywujący, regulujący wielkość dochodów, uznaniowy czy też uzależniony od określonych zachowań podatników. Istnieje wiele definicji ulgi podatkowej, lecz wszystkie mają właściwe elementy ją konstruujące. Ulgi polegają na ograniczeniu wielkości obciążenia podatkowego w określonych przez ustawodawcę przypadkach [Brzeziński 2008]. Zatem każde odstępstwo od przyjętego w danych warunkach standardu podatkowego należy uznawać za preferencję podatkową [Preferencje podatkowe... 2014], która przyjmuje opisane w dalszej części formy. Ustawodawca podatkowy definiuje ulgę w sposób formalny². Ulgi będące, zatem preferencjami podatkowymi są alternatywą dla bezpośrednich transferów budżetowych. W ich przypadku nie mamy do czynienia z fazą – otrzymanie, a następnie redystrybucją środków pieniężnych, lecz z natychmiastową ich konsumpcją.

ULGA PODATKOWA, JAKO NARZĘDZIE WYKORZYSTANIA STYMULACYJNEJ FUNKCJI PODATKÓW

Poprzez wypełnianie funkcji stymulacyjnej państwo może wpływać na podmioty gospodarcze kształtując m.in. gospodarność ich funkcjonowania, pobudzać do wzrostu ich potencjału, wpływać na politykę zatrudnienia, nakłaniać do podejmowania działań przynoszących określone efekty społeczne, skłaniać do groma-

czy, a realizacje celów socjalnych, redystrybucyjnych i stymulacyjnych należałoby powieńczyć innym instrumentom, o większej efektywności. Zdaniem autorów tak jednoznaczna ocena nie jest właściwa. Podatki poprzez swoją powszechność, rolę, jaką odgrywają w codziennej rzeczywistości, zarówno przedsiębiorców jak i osób fizycznych, są predestynowane do pełnienia w istotnym zakresie funkcji pozafiskalnych, tyle że, zależy to przede wszystkim od sposobu, w jaki będą one w tym celu wykorzystywane. Dotychczas żaden kraj nie dopracował się sprawdzonego, długookresowego i systemowego sposobu wykorzystywania systemu podatkowego dla innych celów niż fiskalne.

² Ilekroć w ustawie jest mowa o ulgach podatkowych – rozumie się przez to przewidziane w przepisach prawa podatkowego zwolnienia, odliczenia, obniżki albo zmniejszenia, których zastosowanie powoduje obniżenie podstawy opodatkowania lub wysokości podatku, z wyjątkiem zmniejszenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług, oraz innych odliczeń stanowiących element konstrukcji tego podatku.



dzenia kapitału lub zniechęcać do jego wypływu z firmy, zachęcać do eksportu, nakłaniać do podejmowania produkcji określonych wyrobów lub usług. Podatki kształtują w sposób zasadniczy rynek pracy, nakłaniając do zwiększania zatrudnienia, modelowania jego struktury czy do podejmowania działalności w formie samozatrudnienia. Prowadzone badania wykazały bezpośredni związek opodatkowania z poziomem inwestowania przez przedsiębiorców.

Stymulacyjna funkcja podatków, stwarza możliwość wykorzystania instrumentów podatkowych do aktywizowania określonych zachowań podatników oraz kierowania ich na pożądane przez ustawodawcę cele. Jej wykorzystanie polega na wspieraniu określonych dziedzin działalności gospodarczej lub wybranych podmiotów ją prowadzących.

Realizowane jest to poprzez stworzenie przedsiębiorcom uprzywilejowanych podatkowo warunków rozwoju. Dzięki takim narzędziom, podatek może wpłynąć zachęcająco lub zniechęcająco na podejmowane decyzje. W wyniku tych działań, oczekuje się osiągnięcia ważnych z punktu widzenia gospodarki, efektów jak np. poprawy koniunktury gospodarczej, wzrostu konsumpcji czy inwestycji, poprawę efektywności gospodarowania, zmniejszenia poziomu bezrobocia, wzrostu konkurencyjności firm czy też kwalifikacji podatników.

KONSEKWENCJE STOSOWANIA ULG PODATKOWYCH

W tym miejscu należy postawić następujące pytanie: Czy ulgi podatkowe są na tyle uniwersalnym instrumentem, że w każdym systemie podatkowym właściwie spełniają swoją funkcję? Opinie w tym zakresie są niewątpliwie podzielone i zależne od oceny skuteczności samych podatków, jako sprawnego i adekwatnego narzędzia interwencjonizmu państwowego. Dla zwolenników teorii liberalnych, ulgi są jedynie furtką do niepłacenia podatków i przynoszą więcej szkody niż pożytku, dla zwolenników interwencjonizmu państwowego ulga stanowi sprawne narzędzie stymulacji zachowań podatników i tym samym staje się elementem konstruującym politykę fiskalną państwa. W czasach otwarcia gospodarczego i poza terytorialnej ekspansji, ulgi stały się również narzędziem międzynarodowej konkurencji podatkowej³.

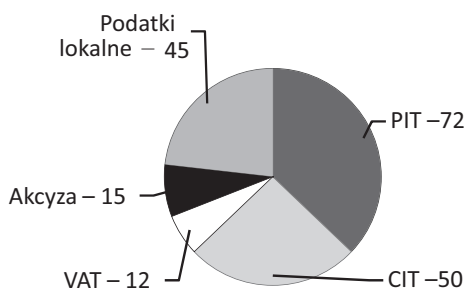
Pojawić się zatem może kolejne pytanie: Czy lepiej stosować ulgi, wyraźnie ukierunkowane na określone zachowania podatników i osiągać poprzez to efekty ekonomiczne, czy może lepiej ulgi zlikwidować i zmniejszyć obciążenia podatko-

³ W Danii ulgę podatkową można otrzymać z tytułu ponoszenia kosztów dojazdu nawet poza granicami kraju. W Chinach preferencje podatkowe są jednym z podstawowych sposobów realizowania ekspansywnej polityki państwa. Niemcy proponowali Rosji zastosowanie ulg podatkowych związanych z budową Gazociągu Północnego.

we? Ulga podatkowa bowiem nie zawsze powoduje wyłącznie obiektywne i oczekiwane zachowania podatników. Bardzo często jest celem samym w sobie, a praktyka jej realizowania prowadzona jest w sposób niezgodny z oczekiwaniami ustawodawcy. Z jednej strony ulgi powodują zmniejszenie wpływów podatkowych⁴, z drugiej jednak obniżanie ogólnego ciężaru podatkowego skutkowało zawsze zmniejszeniem szarej strefy gospodarczej.

Rozbudowany system ulg podatkowych wymaga zazwyczaj dodatkowych nakładów finansowych związanych z ich obsługą, przez co konieczne staje się podwyższenie opodatkowania pokrywającego te koszty. Ulgi przy niestaranie realizowanym procesie tworzenia prawa stwarzają nowe problemy interpretacyjne, a także nowe obszary związane z ogólnym ryzykiem podatkowym.

W powszechnej opinii osób fizycznych, jak i przedsiębiorców w Polsce zakres ulg i zwolnień podatkowych jest ograniczony i niespełniający oczekiwań. Z drugiej strony Ministerstwo Finansów informuje o bardzo dużej, jego zdaniem, nadmiernie rozbudowanej liczbie preferencji podatkowych⁵. Różne odczucia stron wynikają z tego, że to, co jest zaliczane przez ministerstwo do preferencji przez podatników najczęściej nie jest odbierane, jako celowa ulga podatkowa a jedynie, jako rozwiązanie techniczno-prawne ustawodawcy⁶. Zakres działań zaliczanych przez Ministerstwo Finansów do preferencji podatkowych prezentuje wykres 1.



WYKRES 1. Liczba preferencji podatkowych w Polsce w poszczególnych podatkach

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: Ministerstwo Finansów [2014].

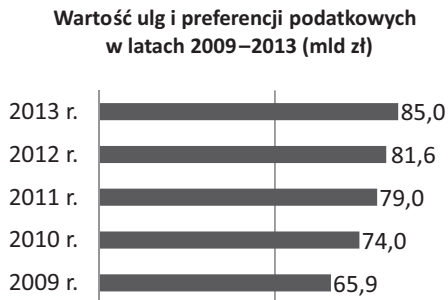
⁴ Należy podkreślić, że znaczna część ulg podatkowych ma charakter kredytu podatkowego, gdyż ustawodawca oczekuje, w wyniku zastosowania ulgi, nowych źródeł podatkowych.

⁵ Łączna liczba preferencji wymienionych przez Ministerstwo Finansów wynosi 194. Źródło: *Preferencje podatkowe w Polsce*, Ministerstwo Finansów 2014.

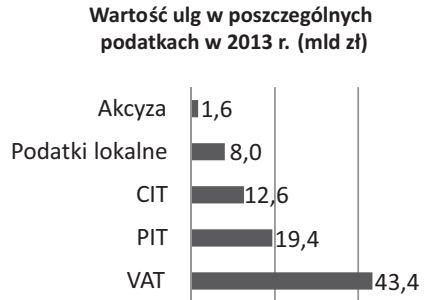
⁶ Trudno się dziwić, że podatnicy traktują zwolnienie z opodatkowania zwrotu kosztów diet i kosztów podróży służbowej traktują, jako rzeczą naturalną a nie, jako przywilej podatkowy.



W 2013 roku, wartość udzielonych ulg i preferencji stanowiła 5,2% ogółu PKB. Z ogółu 85 mld złotych preferencji, 77 mld złotych dotyczyła podatków stanowiących dochód budżetu państwa, a 8 mld złotych podatków samorządowych. Strukturę oraz wartość udzielonych preferencji przedstawiają poniższe wykresy 2 i 3.



WYKRES 2. Wartość ulg i preferencji podatkowych



WYKRES 3. Wartość ulg w poszczególnych podatkach

Źródło: opracowanie własne na podstawie Ministerstwo Finansów [2014].

KLASYFIKACJA ULG PODATKOWYCH

Pomimo różnych jurydycznych konstrukcji ulg, wszystkie wynikają z pewnych uniwersalnych wartości, które preferuje ustawodawca [Goettel i Lemonnier 2011]. Mówiąc o obniżeniu ciężaru danin należy wyróżnić zwolnienia i ulgi. Te pierwsze są rozwiązaniem definitywnym i prowadzą do wyłączenia określonych podmiotów lub przedmiotów z opodatkowania. Z kolei ulgi są rozwiązaniem, w którym ustawodawca nie rezygnuje z opodatkowania *sensu stricto*, ale redukuje je kierując się określonymi preferencjami. Trzecią konstrukcją, odmienną od wyżej wymienionych są wyłączenia spod opodatkowania, w których ustawodawca nie wiąże obciążenia podatkiem z zaistniałym stanami faktycznymi. Obok nich występują jeszcze instytucja niepodlegania podatkowi [Nykiel 2003]. W doktrynie używane jest również określenie kredytu podatkowego (*tax credits*) np. przy określeniu jednej z metod unikania podwójnego opodatkowania. Wszystkie nazywa się mianem preferencji podatkowych. Można je klasyfikować wedle wielu kryteriów związanym z podmiotowością i przedmiotem, którego dotyczą, rodzajem prawa, w którym są określone, celem i preferencjami, ich konstrukcją, warunkowością i bezwarunkowością oraz innymi (tabela 1).

TABELA 1. Kryteria i cechy podziału ulg podatkowych

Kryterium podziału	Cechy podziału
Źródła prawa	ulgi określone są w proceduralnym lub materialnym prawie podatkowym ulgi w podatkach pośrednich i bezpośrednich
Podmiot – przedmiot opodatkowania	mogą dotyczyć podmiotu (podatnika) lub przedmiotu opodatkowania (np.: obrotu, dochodu i majątku),
Elementy konstrukcji	mogą polegać na zmniejszeniu podstawy opodatkowania, stawki podatkowej lub kwoty podatku,
Tryb przyznania	na wniosek lub wynikać bezpośrednio z ustawy,
Funkcje, jakie mają spełniać	stymulacja procesów gospodarczych, nakłanianie do określonego zachowania podatnika, działania redystrybucyjne, polityka prorodzinna, kwalifikacje zawodowe i inne,
Podmiotowość	mogą dotyczyć osób fizycznych, prawnych oraz osób nieposiadających osobowości prawnej,
Uzależnienie od spełnienia określonych warunków lub redukcje bezwarunkowe	<ul style="list-style-type: none"> - odliczenia podatkowe – kwoty, o które można obniżyć podstawę opodatkowania, - ulgi podatkowe skutkujące zmniejszeniem podstawy po spełnieniu określonych przez ustawodawcę kryteriów, - kredyt podatkowy – to kwoty zmniejszające kwotę samego podatku, - zwolnienia podatkowe – to redukcja podmiotowego lub przedmiotowego zakresu świadczenia,
Charakter konstrukcji	Zwolnienie od podatku, wyłączenie spod opodatkowania, zmniejszenie obciążenia, ulga w zapłacie.
Cele i funkcje	<ul style="list-style-type: none"> - ulgi i zwolnienia o charakterze gospodarczym, - ulgi i zwolnienia o charakterze społecznym, - ulgi i zwolnienia o innym charakterze, - ulgi i zwolnienia mieszane, - ulgi o charakterze ogólnym, - ulgi charakterze celowym (wybiórczym),
Podstawa odliczenia (wyliczenia)	<ul style="list-style-type: none"> - wyłączenie spod opodatkowania, - odliczane od dochodu, - odliczane od podatku.

Źródło: Opracowanie własne.

ULGI PODATKOWE W POLSCE

Historię ulg podatkowych w Polsce oraz zmian w ich stosowaniu, należy ocenić jako niekonsekwentną, niestabilną i trudno weryfikowalną. Brak strategii podatkowej państwa powodował, że ulgi podatkowe przyznawane były koniunktural-



nie, z uwzględnieniem często politycznych zobowiązań i likwidowane również bez jednoznacznie ocenionego ekonomicznie kontekstu. Potwierdzić to można prezentacją działań w tym zakresie w stosunku do opodatkowania podatkiem dochodowym osób fizycznych. W latach 1992–2014 do ustawy PIT wprowadzono 29 nowych ulg i jednocześnie zlikwidowano 25 z nich. Często nowowprowadzone przywileje likwidowano już po roku lub dwóch.

Podobnie, często zmieniane i nieprzynoszące znaczących efektów były ulgi dla podmiotów prowadzących działalność gospodarczą. Nieliczne ulgi inwestycyjne były albo rozwiązaniami nieefektywnymi i nieatrakcyjnymi, albo zbyt uciążliwymi dla przedsiębiorców, podobnie jak ostatnio wprowadzone ulgi związane z nowymi technologiami. Najistotniejszym w tym kontekście działaniem było obniżanie normatywnej stawki opodatkowania. Od 1989 roku wysokość stawki podatku CIT zmniejszyła się o ponad połowę – z 40 do 19%. Jednocześnie udział tego podatku w całkowitym PKB spadł z 2,27% w 2000 roku do 1,41% w 2013 roku⁷. Brak

TABELA 2. Preferencje podatkowe dla przedsiębiorców w Irlandii

Podatek dochodowy od osób prawnych	Jedna z najniższych stóp podatkowych w UE. Podatek wynosi 12,5%
Ulgą na odliczenie wydatków na nabycie własności intelektualnych.	Uwzględnianie amortyzacji nakładów na zakup przy pomniejszaniu podatku.
Ulgą podatkowa na badania i rozwój.	Ulgą podatkowa wynosi 25% wydatków na badania i rozwój. Podstawę ulgi stanowią również koszty pracowników, którzy 50% swoich obowiązków realizują na rzecz tworzenia rozwiązań innowacyjnych.
Ulgą dla nowo powstałych przedsiębiorstw.	Dla nowo powstających podmiotów istnieje zwolnienie od podatku dochodowego do wysokości 40 tys. Euro.
Ulgą związaną z Funduszem Kapitału Zależnego (Seed Capital Scheme).	Osoby zwolnione z pracy, które założą własną działalność gospodarczą, a których działalność kwalifikuje się, jako działalność handlowa mogą odzyskać podatek dochodowy (do wysokości 100 tys. Euro).
Ulgą związaną z Programem Motywacyjnym z zakresu zatrudnienia i inwestycji (Employment and Investment Incentive Scheme).	Zwolnienie od podatku dochodowego do 150 tys. Euro rocznie w związku z przeznaczeniem środków na pozyskanie inwestycji we wczesnej fazie ich rozwoju.

Źródło: Opracowanie własne na podstawie McKeever R.S. [2015].

⁷ *System stworzony od początku, czyli prawdziwa historia 25-lecia polskich podatków*, Ernst&Young, Warszawa, 2014.

było ulg wykorzystujących funkcje stymulującą, nakłaniającą przedsiębiorców np. do podnoszenia kwalifikacji, zatrudniania bezrobotnych, czy młodocianych, wspomżenia zmian w systemie emerytalnym (np. ulgi dla osób 50+). Nowo rozpoczynający działalność gospodarczą, oprócz obniżonych świadczeń na ubezpieczenia społeczne, nie są motywowani podatkowo w żaden inny sposób. Działania związane z zakładaniem działalności gospodarczej nie są bowiem preferowane np. poprzez zaniechanie opodatkowania przez pierwszy okres pod warunkiem przekazania oszczędności na inwestycje i rozwój. Co więcej, zupełnie nie są wykorzystywane, stymulacyjnie, stawki amortyzacji podatkowej. Niski próg wartości amortyzowanych środków trwałych oraz długie okresy ich amortyzowania nie stanowią żadnej zachęty do inwestowania. Przykładem szerszych działań w tym zakresie mogą być rozwiązania w Irlandii, zaprezentowane w tabeli 2.

Brak długookresowych kierunków i stałości w polityce udzielania preferencji uniemożliwia wdrażanie i prowadzenie przez podatników długofalowej, racjonalnej strategii ich zachowań gospodarczych.

ULGI PODATKOWE W WYBRANYCH KRAJACH UNII EUROPEJSKIEJ

Opisany wcześniej teoretyczny aspekt ulg podatkowych znajduje swoje odzwierciedlenie w praktyce licznych systemów podatkowych krajów Unii Europejskiej. Choć nie istnieje jednolity mechanizm przyznawania ulg w poszczególnych państwach wspólnoty, należy zauważyć, iż występują obecnie zbliżone tendencje do stosowania podobnych rodzajów preferencji podatkowych takich jak ulgi rodzinne (będące częścią polityki demograficznej), ulgi inwestycyjno-badawcze, edukacyjne czy budowlane⁸. Stosowane obecnie przez państwa europejskie ulgi mają, zazwyczaj, charakter odliczeń sumy poniesionych wydatków od podstawy opodatkowania albo odliczenia określonej wartości bezpośrednio od należnego podatku dochodowego. Niektóre metody pozwalają, z kolei na powiększenie wartości faktycznie poniesionych kosztów w poczet kosztów uzyskania przychodu na podstawie określonego mnożnika (tzw. zwiększone koszty uzyskania przychodu)⁹. W tym miejscu, warto zaznaczyć, iż mimo, że poszczególne państwa członkowskie posiadają swobodę w kształtowaniu własnych systemów podatkowych, to przyznawane ulgi i preferencje nie powinny zaburzyć poziomu konkurencji rynku wewnętrznego Unii Europejskiej. Może zatem dojść do sytuacji, w której niektóre ulgi zostaną zakwestionowane przez Komisję Europejską lub w przypadku indywidu-

⁸ Ulgi w poszczególnych państwach przyjmują różne postaci. Dla przykładu ulga budowlana, w niektórych państwach Unii Europejskiej różni się od tej znanej w polskim systemie prawnym i przyjmuje postać ulgi w podatku od nieruchomości, czy ulg skierowanych do przedsiębiorstw budowlanych.



alnej procedury odwoławczej przez trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej mogą zostać uznane jako niezgodne z prawem wspólnoty. Obecnie, w krajach Unii Europejskiej, wśród ulg kierowanych do przedsiębiorców, na szczególną uwagę zasługują te przeznaczone na tzw. działania badawczo-rozwojowe (*research and development*) oraz rozwój przedsiębiorstw i bezpośrednich inwestycji zagranicznych w ramach specjalnych stref ekonomicznych.

ULGA NA BADANIA I ROZWÓJ

Ulgi przeznaczone na badania i rozwój stosowane są w szerokim zakresie, w głównej mierze, przez państwa Europy Zachodniej. Ich celem, jest osiągnięcie wymiernych korzyści w aspekcie wykorzystania wiedzy lub przeprowadzenia badań i powstania mierzalnych korzyści w postaci nowej bądź udoskonalonej usługi albo produktu. Obecnie prawie wszystkie państwa Unii Europejskiej proponują różne rodzaje ulg i „zachęt podatkowych” skierowanych do podmiotów zajmujących się szeroko pojętym zagadnieniem badań i rozwoju. Wśród mechanizmów stosowanych przez państwa wspólnoty wymienić można:

- zmniejszenie podstawy opodatkowania o poniesione koszty kwalifikowane,
- zwiększone koszty uzyskania przychodu w związku z wydatkami kwalifikowanymi,
- przyspieszoną amortyzację.

Tylko trzy państwa należące do Unii Europejskiej – Estonia, Luksemburg i Niemcy – nie oferują ulg i preferencji podatkowych dla projektów badawczo-rozwojowych. Jednakże, nie oznacza to, że rządy tych państw nie stosują innych mechanizmów wsparcia takich jak dotacje czy preferencyjne pożyczki. Niektóre państwa wymienione w tabeli 3, umożliwiają poza odliczeniami w podatku dochodowym od osób prawnych, ulgi i preferencje także dla osób rozliczających się z podatku dochodowego od osób fizycznych (Austria, Francja, Luksemburg, Holandia, Słowenia), a także ulgi w pozostałych tzw. pozapłacowych kosztach pracy związane m.in. z ubezpieczeniami społecznymi osób zatrudnionych w ramach projektu badawczego (Belgia, Finlandia, Węgry, Holandia). Taką politykę można traktować jako swoisty ukłon dla małych i średnich przedsiębiorców, którzy mają możliwość uzyskania korzyści nawet z stosunkowo małych projektów badawczo-rozwojowych prowadzonych we własnych przedsiębiorstwach.

Dla przykładu, Francja, w celu pobudzenia działalności badawczo-rozwojowej, umożliwiła 30% ulgę w podatku dochodowym z tytułu wydatków kwalifikowanych w związku z działalnością badawczo-rozwojową (w tym wynagrodzeniami pracowników). Z kolei Holandia promuje wytwarzanie wartości niematerialnych i prawnych, w ramach programu „Innovation-Box”, co premiowane jest

TABELA 3. Państwa Unii Europejskiej oraz wybrane państwa nienależące do wspólnoty oferujące fiskalne mechanizmy wsparcie przedsięwzięć badawczo-rozwojowych

Fiskalne mechanizmy wsparcia przedsięwzięć badawczo-rozwojowych		
ulga podatkowa	powiększona wartość poniesionych kosztów	przyspieszona amortyzacja
Państwa należące do Unii Europejskiej		
Austria, Belgia, Chorwacja, Czechy, Dania, Francja, Hiszpania, Holandia, Irlandia, Malta, Portugalia, Polska, Słowacja, Szwecja, Wielka Brytania, Włochy	Chorwacja, Cypr, Czechy, Dania, Finlandia, Grecja, Holandia, Litwa, Łotwa, Polska, Rumunia, Słowenia, Węgry, Wielka Brytania	Belgia, Bułgaria, Dania, Finlandia, Rumunia, Słowenia, Wielka Brytania, Włochy
Wybrane państwa nienależące do Unii Europejskiej		
ulga podatkowa	powiększona wartość poniesionych kosztów	przyspieszona amortyzacja
Stany Zjednoczone, Izrael, Kanada	Izrael	Stany Zjednoczone, Izrael, Kanada

Źródło: „A Study on R&D Tax Incentives”, Taxation Papers Working Paper no. 25.

obniżoną wartością podatku CIT z 25 do 5%. Z podobnymi praktykami można się spotkać także w państwach spoza Unii Europejskiej. Tego typu rozwiązania, mające na celu pobudzenie aktywności innowacyjnej przedsiębiorstw, zaobserwować można w największych gospodarkach świata tj. w Brazylii, Chinach, Indiach, Rosji, Turcji, Kanadzie czy w Stanach Zjednoczonych.

ULGI STOSOWANE W CELU ZWIĘKSZENIA OGÓLNEGO POZIOMU PRZEDSIĘBIORCZOŚCI

Poza ulgami skierowanymi tylko do sektora badań i rozwoju, poszczególne państwa stosują politykę ulg podatkowych skierowaną do ogólnych działań proinwestycyjnych. Przykładem tego rozwiązania mogą być ulgi podatkowe stosowane w ramach tzw. specjalnych stref ekonomicznych lub ulg stosowanych w celu pobudzenia sektora przemysłowego.

W tym miejscu, należy przywołać przykład Polski, która przyznając preferencje w podatku dochodowym od osób prawnych odbierała wiele innych ulg i preferencji. Takim działaniem może być tzw. ulga na nowe technologie, obecna w polskim systemie prawnym do końca 2015 roku, która niedostępna była dla



podmiotów zarejestrowanych w specjalnych strefach ekonomicznych¹⁰. Poniżej zaprezentowano przegląd kilku wybranych ulg stosowanych przez określone państwa należące do Unii Europejskiej w ramach polityki wspierania przedsiębiorczości i zwiększania poziomu inwestycji zagranicznych. Ciekawym przykładem regionalnego wsparcia inicjatyw gospodarczych jest realizowany przez rząd Niemiec Program Investitionszulage, umożliwiający ulgi w podatku dochodowym dla przedsiębiorstw realizujących inwestycje we wschodnich landach Niemiec (regionach należących poprzednio do NRD). Innym przykładem ulgi mającej na celu realizację inwestycji w sektorze przemysłowym i pobudzaniu tej gałęzi gospodarki są Czechy, które oferują ulgę w podatku dochodowym od osób prawnych do 40% przez okres 5 lat dla przedsiębiorców realizujących inwestycje w sektorze przemysłowym. Podobne do polskich rozwiązań z zakresu specjalnych stref ekonomicznych stosuje Litwa – przedsiębiorcom, którzy zarejestrują swoją działalność na terenie specjalnych stref ekonomicznych oferowane jest zwolnienie z podatku dochodowego na poziomie 100% w ciągu pierwszych 6 lat, zaś przez kolejne 10 lat zwolnienie wynosić będzie 50%. Podobny poziom ulgi odnotować można także na Węgrzech, gdzie możliwe jest osiągnięcie, w określonych przypadkach, obniżki podatku dochodowego o 80% przez 10 lat w zamian za działalność w inwestycje przemysłowe.

Obniżoną stawką podatku dochodowego od osób prawnych mogą się także cieszyć przedsiębiorcy prowadzący działalności w ramach specjalnej strefy ekonomicznej Wysp Kanaryjskich. Choć jest to region znany raczej ze swoich walorów turystycznych, rząd Hiszpanii stara się wykorzystać ten obszar do rejestracji nowych rodzajów działalności gospodarczej. Dzięki tej polityce, w ramach przyznanych ulg, przedsiębiorcy działający na terenie specjalnej strefy ekonomicznej Wysp Kanaryjskich płacą niską – 4% stawkę podatku dochodowego od osób prawnych.

ULGI OFEROWANE OSOBOM FIZYCZNYM

Ostatnim, przywołanym w tym artykule, przykładem ulg są „zachęty podatkowe” skierowane do osób fizycznych w ramach polityki demograficznej lub działań wspierających politykę społeczną poszczególnych państw należących do Unii Europejskiej. Warty odnotowania jest fakt, iż jak wynika z danych, każde państwo Unii Europejskiej stosuje przynajmniej jedną metodę wspierania rodzin z dziećmi. Choć wielkość wsparcia jest bardzo zróżnicowana i uzależniona od różnych kryteriów. Analizując podatkowe formy ulg i zwolnień wyodrębnić należy

¹⁰ Brak możliwości stosowania ulgi wynikał z art. 18b ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych w brzmieniu na dzień 31.12.2015 roku.



dwa mechanizmy zmniejszania obciążeń podatkowych tj. poprzez zmniejszanie podstawy opodatkowania lub bezpośrednio odliczenia określonych wartości od naliczonego podatku. Z punktu widzenia polskich podatników, różnica może wydawać się niewielka, jednak w państwach w których kwota wolna od podatku jest kilkukrotnie wyższa niż w Polsce, sposób obliczenia ulgi jest dość istotny.

Odliczenia określonej ulgi od dochodu znajdziemy m.in. w Austrii, na Litwie, w Chorwacji, Hiszpanii, Niemczech, Estonii, na Węgrzech i na Słowacji. Z kolei odliczenia od podstawy opodatkowania są rozwiązaniem stosowanym m.in.: w Portugalii, Polsce, Czechach, czy we Włoszech.

W krajach Unii Europejskiej odliczenia od dochodu, za każde dziecko w rodzinie, wahają się, w Belgii od 1510 do 7008 EUR w Niemczech. Z kolei odliczenia bezpośrednio od podatku, wynoszą od 265 EUR w Polsce do nawet 1200 EUR we Włoszech na jedno dziecko w rodzinie¹¹.

Warto zaznaczyć, iż w niektórych państwach Unii Europejskiej, znajdziemy także inne ulgi stosowane w celach pro demograficznych. I tak na przykład we Francji, na Malcie i w Estonii istnieje specjalna ulga podatkowa na cele edukacyjne, zaś w Niemczech, Francji i na Malcie obecna jest także ulga w związku z wydatkami na opiekę nad dzieckiem (przedszkole, żłobek). Innym ciekawym rozwiązaniem jest możliwość odliczenia kosztów związanych z obowiązkiem alimentacyjnym jednego z rodziców od osiągniętych dochodów (w określonych przypadkach przychodów). Rozwiązanie takie możliwe jest w Szwajcarii, Francji, Austrii i Finlandii.

W tym miejscu, warto zaznaczyć, iż możliwość skorzystania z ulgi jest szczególnie istotna w przypadku progresywnych stawek podatku dochodowego. We Francji czy w Portugalii umożliwiono także stosowanie innego mechanizmu ulgi w podatku tzw. ilorazu od „części fiskalnej”. Umożliwia on pomniejszenie wysokości podstawy opodatkowania w zależności od wielkości rodziny. Mechanizm można przyrównać do znanego w polskim systemie sposobu pozwalającego na unikanie progresji tzw. rozliczania wraz z małżonkiem. W omawianym przypadku, w pewnym uproszczeniu, możliwe jest rozliczanie podatków dochodowych na podstawie liczby członków danego gospodarstwa domowego.

Przywołując znaną w Polsce metodę unikania progresji – rozliczanie wraz z małżonkiem (a w określonych przypadkach również z dzieckiem), system tej swoistej ulgi jest obecny także w innych państwach Unii Europejskiej takich jak: Belgia, Chorwacja, Estonia, Grecja, Hiszpania, Holandia, Irlandia, Luksemburg, Malta, Niemcy, Portugalia, Wielka Brytania i Włochy. Tym samym, poszczególne systemy podatkowe umożliwiają obniżenie podstawy opodatkowania, w przy

¹¹ Na podstawie danych: *Ulgi podatkowe i świadczenia rodzinne w UE, Raport PriceWaterHouseCoopers*, Warszawa 2015.



padku gdy jedna z rozliczających się osób osiąga niższe przychody. Jest to szczególnie istotne, gdy możliwość przejścia na kolejny poziom progresji jest stosunkowo prosty.

WNIOSKI

Ustawodawca ma potencjalnie wiele możliwości przy konstruowaniu w różny sposób instrumentów finansowych, a szczególnie podatków. Jednym z pożądanych kierunków jest wykorzystanie stymulacyjnych funkcji podatków. Stwarza ona możliwość wykorzystania instrumentów podatkowych do modelowania zachowań podatników oraz kierowania ich na pożądane przez ustawodawcę cele. W powszechnej opinii w Polsce zakres ulg i zwolnień podatkowych jest ograniczony i niespełniający ich oczekiwań. Realizowane w okresie transformacji zmiany należy ocenić, jako niekonsekwentne, niestabilne i trudno weryfikowalne. Brak jednolitej strategii podatkowej Państwa wynika z realizacji politycznych zobowiązań, często nieuzasadnionych ekonomicznie. Nie przysparzały one zatem oczekiwanych efektów, zarówno dla podatników jak i budżetu.

Spis literatury

- A Study on R&D Tax Incentives, Taxation Papers Working Paper, 25.
- BRZEZIŃSKI B. 2008: Wprowadzenie do prawa podatkowego, Towarzystwo Naukowe Organizacji i Kierownictwa, Dom Organizatora, Toruń.
- Ernst&Young 2014: System stworzony od początku, czyli prawdziwa historia 25-lecia polskich podatków, Warszawa.
- GAJL. N. 1992: Teorie podatkowe w świecie, PWN, Warszawa.
- GOMUŁOWICZ A., MAŁECKI J. 2000: Podatki i prawo podatkowe, Ars boni et aequi, Poznań.
- GOETTEL M., LEMONNIER M. 2011: Instytucje prawa cywilnego w konstrukcji prawnej podatków, Wolters Kluwer, Warszawa.
- MCKEEVER R.S. 2015: Małe i średnie przedsiębiorstwa, Rząd Irlandii i Europejska Inicjatywa Obywatelska.
- Ministerstwo Finansów 2014: Cel i mechanizm preferencji podatkowych, Warszawa.
- Ministerstwo Finansów 2014: Preferencje podatkowe w Polsce, Warszawa, 5.
- NYKIEL W. 2003: Ulgi z zwolnienia podatkowe – podstawowe cechy, w Kierunki reformy polskiego systemu podatkowego, Lublin.
- OSTRY J.D, LOUNGANI P. F., FURCERI D. 2016: Neoliberalism: Oversold (Neoliberalizm-przeceniony), Finance & Development vol. 53, no 2. s. 38–41.
- Raport PriceWaterHouseCoopers 2015: Ulgi podatkowe i świadczenia rodzinne w UE, Warszawa.



TAX RELIEF, AS AN INSTRUMENT OF NON-FISCAL TAX FUNCTION

Abstract. This article describes the theoretical aspects of the tax incentives and reliefs as a mechanism to promote specific economic behavior. The authors reviewed the most important aspects related to the use of different tax incentives, both in terms of historical and current aspects present in Poland and in other selected countries of the European Union. In addition, these contained in this article are the attempt to assess the efficiency and effectiveness of tax relief both from state budget point of view of and the benefits received by taxpayers.

Key words: tax incentives, tax preferences, tax function



