



Adam Wyszkowski

Uniwersytet w Białymstoku
Wydział Ekonomii i Zarządzania
Katedra Skarbowości
a.wyszkowski@uwb.edu.pl

PRZEDSIĘBIORCZOŚĆ JAKO OBSZAR WSPRACIA PRZEZ SYSTEM PODATKOWY

Streszczenie: System podatkowy prawie w każdym państwie, oprócz funkcji fiskalnej, realizuje określone funkcje pozafiskalne. Ustawodawca, oddziałując przez podatki, oczekuje od podatników podjęcia lub ograniczenia określonych działań. Jedną z takich grup podatników stanowią przedsiębiorcy. Ich wsparcie przez system podatkowy jest związane przede wszystkim z chęcią wzmocnienia działalności inwestycyjnej, mającej przyczynić się do przyspieszenia tempa wzrostu gospodarczego. Rodzaj oraz zakres stosowanych rozwiązań w tym obszarze (tzw. tax expenditures) jest różnorodny. Występują one w szczególności w ramach podatków dochodowych, które są głównym przedmiotem analizy opracowania. Wielkość wsparcia uzależniona jest od możliwości budżetowych, a także od przypisywanej podatkowi roli w polityce gospodarczej realizowanej przez poszczególne państwa. Ma to również swoje odzwierciedlenie we wpływie tych działań na tempo zmian PKB.

Słowa kluczowe: tax expenditures, wsparcie przedsiębiorstw przez podatki, rozmiary tax expenditures.

Wprowadzenie

Poszczególne rządy, realizując cele przyjętej polityki gospodarczej, wykorzystują w tym zakresie wiele instrumentów. Są one wdrażane przez różne instytucje zaliczane do sektora publicznego, które w sposób bezpośredni lub pośredni są podległe władzy publicznej. Jedną z ważniejszych grup narzędzi polityki gospodarczej wykorzystywanych w osiąganiu stawianych jej celów jest system podatkowy, w ramach którego funkcjonują różnorodne konstrukcje podatkowe. Podatek czy szerzej system podatkowy jest wykorzystywany do osiągania celów, zarówno tych fiskalnych, jak i pozafiskalnych. O ile te pierwsze nie budzą kontrowersji (podatek

jest podstawowym narzędziem dochodowym budżetów publicznych), o tyle realizacja funkcji pozafiskalnych jest często przedmiotem dyskusji.

Na przestrzeni lat zmieniało się podejście do tej kwestii tak w literaturze, jak w praktyce gospodarczej. W ślad za ewolucją poglądów zmianie ulegały także same podatki (pojawiały się nowe kategorie fiskalne) oraz ich elementy konstrukcyjne. Zmiany w drugim ze wspomnianych obszarów były przede wszystkim konsekwencją chęci wkomponowania w poszczególne podatki instrumentów aktywnego oddziaływania na podatników, czego odzwierciedleniem są takie elementy prawnej konstrukcji podatku, jak: ulgi, zwolnienia, wyłączenia, zwwyżki lub obniżki podatku, odroczenia, kredyty podatkowe itp.

Funkcjonowanie tego typu konstrukcji przyczyniło się do tego, że system podatkowy zaczął pełnić rolę instrumentu wsparcia podatników. Przez fakt obniżenia (w jakikolwiek sposób) zobowiązania podatkowego system podatkowy stał się instrumentem realizacji pomocy publicznej. Była i jest ona kierowana do wielu obszarów. Można więc mówić o wspieraniu kwestii socjalnych, społecznych, środowiskowych, ale także gospodarczych.

Głównym celem artykułu jest analiza obszaru wsparcia, jakim jest przedsiębiorczość, realizowanego przez system podatkowy w dwóch wybranych systemach fiskalnych (w Polsce i USA), w których dokonuje się raportowania tzw. tax expenditures. Opisany został przede wszystkim zakres tego typu wsparcia w wielkościach bezwzględnych oraz w odniesieniu do wybranych kategorii makroekonomicznych, takich jak: łączne wydatki budżetowe czy suma kategorii tax expenditures.

Aby zrealizować tak sformułowany cel, w artykule wykorzystano metodę deskryptywną oraz metodę analizy porównawczej, a za okres analizy przyjęto lata 2009-2013.

1. Istota tax expenditures w systemie podatkowym

Aktywne oddziaływanie przez system podatkowy na poszczególne obszary społeczno-gospodarcze wymaga stosowania wspomnianych instrumentów bezpośredniego oddziaływania na podatników. Ich zakres oraz siła uzależniona jest od wielu uwarunkowań. Należy jednak podkreślić, iż nie wszystkie te rozwiązania są odzwierciedleniem aktywnego oddziaływania przez system podatkowy na podatników. Ze względu na cel ich stosowania preferencje można podzielić na te, których zastosowanie wynika z przesłanek administracyjno-ekonomicznych, a także na konstrukcje, które są wyrazem realizacji określonych założeń polityki

podatkowej. Zatem z jednej strony są to elementy prawnej konstrukcji podatku znajdujące zastosowanie w celu uproszczenia administracyjnego i zwiększenia efektywności ekonomicznej systemu podatkowego, których celem jest np.: zachowanie wewnętrznej spójności poszczególnych podatków oraz całego systemu podatkowego, uniknięcie wewnętrznego podwójnego opodatkowania i aplikacja różnego rodzaju międzynarodowych porozumień. Ponadto, mając na względzie finansowy próg opłacalności poboru podatków, stosowane są pewne rozwiązania, których celem jest zaniechanie poboru podatku od niewielkich podstaw opodatkowania. Istotą tych rozwiązań jest uniknięcie sytuacji, w której koszt poboru podatku byłby większy, aniżeli pobrany podatek. Drugą grupę preferencji stanowią instrumenty mające na celu wsparcie przez system podatkowy określonych grup przedmiotów lub podmiotów opodatkowania. Są one substytutem pośredniego wydatkowania publicznych środków pieniężnych, skutkiem czego jest odroczenie, obniżenie lub całkowite wyłączenie z opodatkowania wybranej kategorii podatkowej. Ta grupa preferencji jest odzwierciedleniem aktywnej roli systemu podatkowego.

Tak zdefiniowany podział preferencji podatkowych był podstawą wyodrębnienia koncepcji tax expenditures (TEs). Działanie to miało na celu wskazanie wydatkowego charakteru systemu podatkowego. Według opinii S.S. Surreya (uważanego za twórcę tej koncepcji) tak zdefiniowane elementy prawa podatkowego mają takie same ekonomiczne skutki, jak bezpośrednio wydatki budżetowe. Ponadto twierdził on, że nie są one tak samo identyfikowane i badane [Bartlett, 2001]. Jak później zauważono, głównym jego celem było zwrócenie uwagi na te pozycje w nadziei, że zapoczątkują one reformę systemu podatkowego w kierunku realizacji jego głównej funkcji, tj. funkcji fiskalnej [Burman, 2003, s. 1]. Tę grupę preferencji podatkowych powinno się definiować nie przez pryzmat stosowanych konstrukcji, lecz w kontekście pewnego sposobu realizowania aktywnej polityki fiskalnej. TEs są konstrukcjami prawa podatkowego, których stosowanie powoduje odejście od ogólnie funkcjonujących zasad (przepisów), po to by wspierać wybrane działalności, aktywności czy też określone kategorie podatników [Burman, 2003, s. 4]. Wsparcie to jednak nie przyjmuje charakteru bezpośrednich transferów z budżetu, ale obniżenia należnych obciążeń podatkowych.

Realizacja właściwej polityki fiskalnej nie jest możliwa bez pełnej informacji dotyczącej jej zakresu. Chodzi bowiem o wiedzę zarówno na temat pozycji dochodowych, jak i wydatkowych. Potrzebna jest zatem możliwie pełna ewidencja tych pozycji, czyli identyfikacja oraz oszacowanie ich wartości. Problem tkwi jednak w tzw. pośrednich wydatkach, które niekiedy są trudne do zidentyfi-

kowania i oszacowania. Największym problemem w aplikacji koncepcji TEs jest duża trudność w zidentyfikowaniu oraz oszacowaniu tych kategorii. Z jednej strony duże podobieństwo do standardowych elementów konstrukcji poszczególnych podatków, z drugiej zaś – problemy w ich oszacowaniu. Obie te przesłanki przyczyniają się do ograniczonych informacji w zakresie raportowania TEs¹.

2. Zakres tax expenditures w polskich podatkach dochodowych

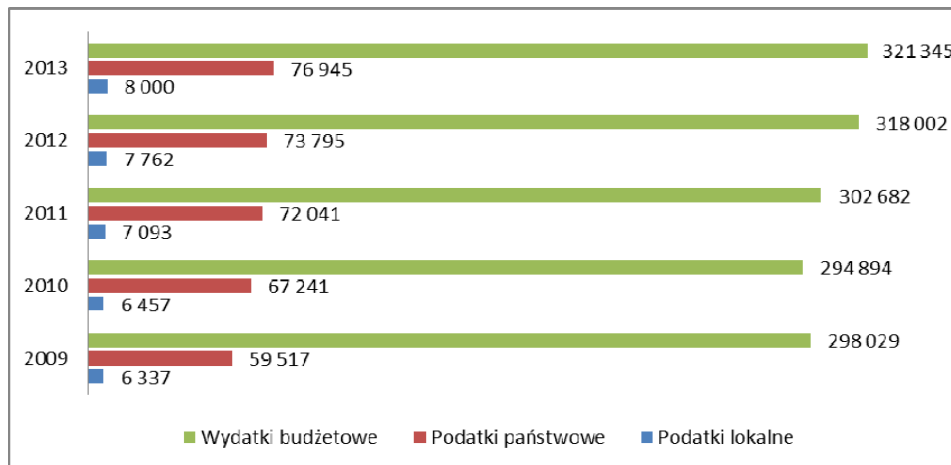
W ramach polskiego systemu podatkowego podatki dochodowe (podatek dochodowy od osób fizycznych – PIT, podatek dochodowy od osób prawnych – CIT) odgrywały i nadal odgrywają znaczącą rolę fiskalną i pozafiskalną. Niemal od samego początku ich funkcjonowania miały one w swej konstrukcji wkomponowane elementy, które odzwierciedlały aktywne oddziaływanie na konkretne obszary życia społecznego i gospodarczego. Przedmiotem artykułu jest analiza jednego z tych obszarów, tj. wsparcia przedsiębiorstw.

Mimo że oba podatki dochodowe funkcjonują w Polsce od początku lat 90. XX w., to identyfikowanie, szacowanie oraz raportowanie TEs rozpoczęto w 2010 r. (raport obejmował analizę roku 2009). Nie oznacza to, że przed tym rokiem nie funkcjonowały w ramach podatków dochodowych TEs, jednak oficjalnie ich nie raportowano. Rozpoczęcie raportowania wynikało przede wszystkim z inicjatywy ówczesnego podsekretarza stanu w Ministerstwie Finansów – M. Grabowskiego [Dziemianowicz, 2015, s. 171]. W polskim systemie finansów publicznych nie ma *explicite verbis* sformułowanego obowiązku sporządzania raportów TEs. Zawarto natomiast taki wymóg w prawodawstwie unijnym – określa go Dyrektywa Rady 2011/85/UE z dnia 8 listopada 2011 r. w sprawie wymogów dla ram budżetowych państw członkowskich w art. 14. Należy jednak zauważyć, że przepisy unijne nie zawierają żadnych konkretnych wytycznych w zakresie zawartości merytorycznej raportu.

Podatki dochodowe są dwoma, z czterech podatków centralnych, dla których dokonano identyfikacji i oszacowania wartości TEs w polskich raportach (oprócz podatków centralnych analizę TEs przeprowadzono także dla podatków lokalnych). Zidentyfikowane pozycje TEs przypisano do dziewięciu tzw. obszarów wsparcia (por. rys. 2).

Ogólna wartość zidentyfikowanych i oszacowanych tax expenditures w latach 2009-2013, w porównaniu z wydatkami budżetu państwa, została zaprezentowana na rys. 1.

¹ W opracowaniu przy analizie polskiej praktyki stosowania tax expenditures za okres analityczny przyjęto lata 2009-2013, bowiem tylko te lata objęto oficjalną sprawozdawczością.

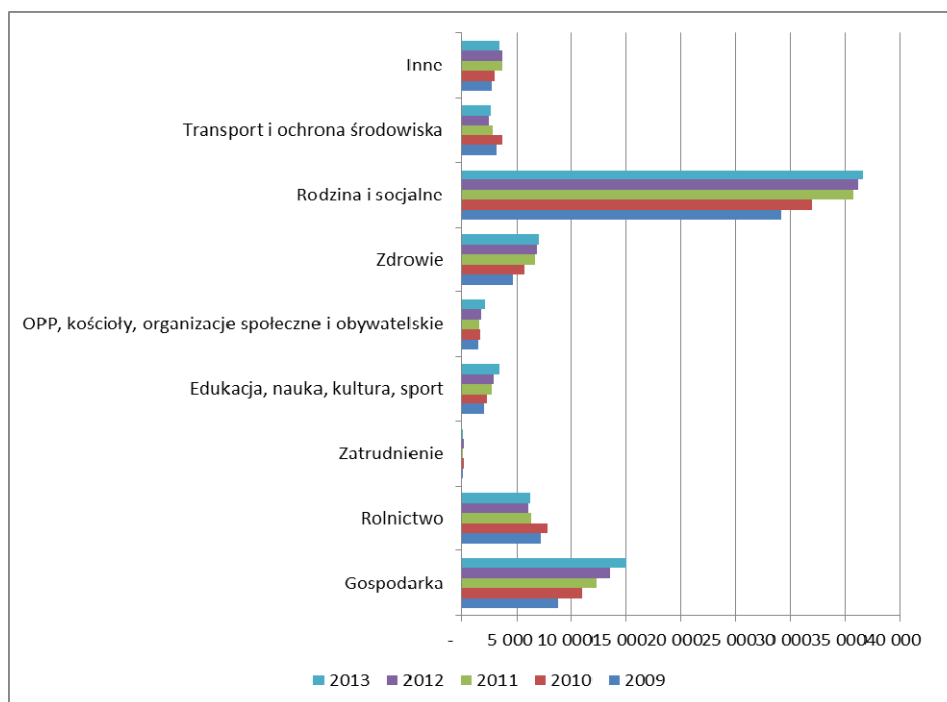


Rys. 1. Wartość tax expenditures w podatkach państwowych i lokalnych w porównaniu z wydatkami budżetu państwa w Polsce w latach 2009-2013 (w mln zł)

Źródło: Na podstawie danych Ministerstwa Finansów [2010, 2011, 2012, 2013, 2014] i GUS.

Łączna wartość TEs w przytoczonym okresie wzrastała średniorocznie o 7% (podczas gdy wydatki budżetowe o 2%). Należy jednak podkreślić, iż wzrost ten nie musi wynikać z większego zaangażowania ustawodawcy w stosowanie opisywanych instrumentów podatkowych. W latach, w których sporządzano raporty TEs, zmieniała się liczba szacowanych kategorii TEs, co także miało wpływ na łączne sumy. Na rys. 1 zaprezentowano również dane dotyczące łącznych wydatków budżetu państwa. Ich prezentacja miała na celu wykazanie znaczenia TEs w fiskalnej aktywności władz. Jak już wspomniano, TEs stanowią substytut wydatków publicznych. W sferze finansów publicznych TEs funkcjonujące w podatkach państwowych w Polsce stanowiły średnio $\frac{1}{4}$ łącznych wydatków budżetowych, co wyraźnie wskazuje na duże znaczenie tego typu sposobu oddziaływania (wspomagania) rządu na podatników.

Jak już zauważono, w opracowaniu analizie poddano jeden obszar wsparcia, określany mianem gospodarki, występujący w ramach podatków dochodowych. Jest on drugim obszarem w Polsce pod względem wartości, po obszarze „rodzina i socjalne”. Kształtowanie się wartości *tax expenditures* według obszarów wsparcia w polskim systemie podatkowym w latach 2009-2013 zaprezentowano na rys. 2.

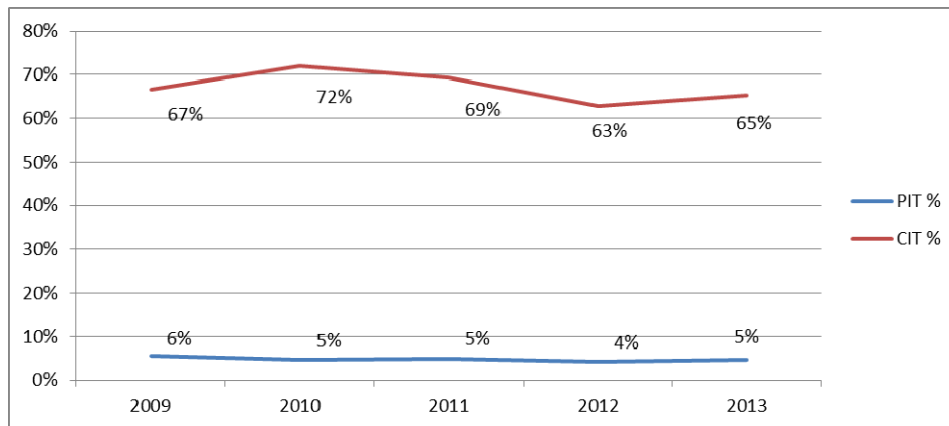


Rys. 2. Wartość tax expenditures według obszarów wsparcia w Polsce w latach 2009-2013 (w mln zł)

Źródło: Na podstawie danych Ministerstwa Finansów [2010, 2011, 2012, 2013, 2014].

Rola gospodarki, jako obszaru wsparcia w analizowanym okresie, rosła z roku na rok. W ujęciu bezwzględnym był to wzrost średnio o 14% rocznie, zaś udział tego obszaru w łącznej wartości tax expenditures zwiększył się z poziomu 15% w 2009 r. do 20% w 2013 r. Można zatem stwierdzić, że pośrednie publiczne wsparcie rozwoju przedsiębiorstw przez system podatkowy jest jednym z najważniejszych celów, jaki ustawodawca stawia przed tym systemem.

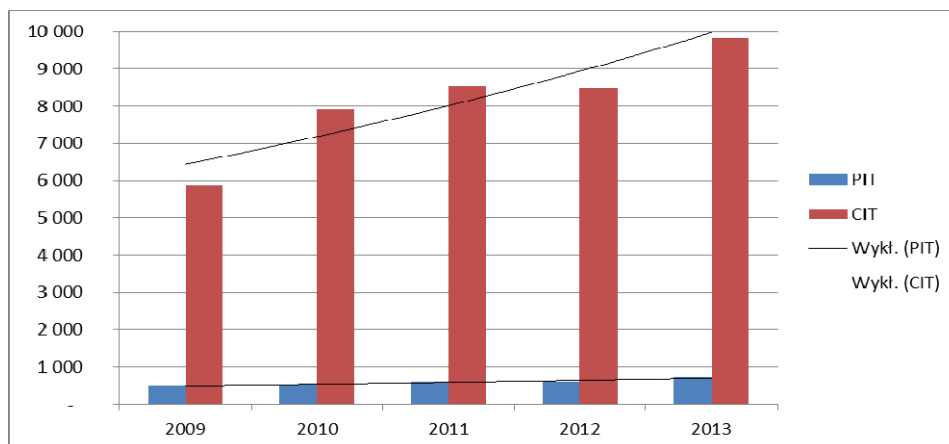
W tak realizowanej pomocy publicznej znaczącą rolę odgrywają podatki dochodowe, aczkolwiek wyraźnie widać odmienne podejście ustawodawcy do tego obszaru w ramach podatku PIT i CIT. Jest to konsekwencja pełnienia odmiennej roli przez oba te podatki w systemie podatkowym, czego skutkiem jest waga poszczególnych obszarów wsparcia. I tak, obszar gospodarki w latach 2009-2013 w podatku PIT stanowił średniorocznie prawie 5% wartości tax expenditures, podczas gdy w podatku CIT było to już ponad 67%. Kształtowanie się udziału gospodarki jako obszaru wsparcia w ramach podatków PIT i CIT zaprezentowano na rys. 3.



Rys. 3. Udział gospodarki, jako obszaru wsparcia, w ramach podatku PIT i CIT w Polsce w latach 2009-2013

Źródło: Na podstawie danych Ministerstwa Finansów [2010, 2011, 2012, 2013, 2014].

Analiza wartości udzielanego wsparcia pozwala twierdzić, że opisywany zakres oddziaływania państwa w obszarze gospodarki wykazuje tendencję wzrostową, szczególnie w przypadku podatku dochodowego od osób prawnych. W okresie objętym analizą wartość tax expenditures w tym obszarze wzrosła o ponad 67%, natomiast w przypadku podatku dochodowego od osób fizycznych wartość wsparcia wykazywała także tendencję wzrostową (odpowiednio o 45%), jednak biorąc pod uwagę łączną wartość tego obszaru wsparcia w ramach podatku PIT, znaczenie tej zmiany jest niewielkie (por. rys. 4).



Rys. 4. Wartość tax expenditures w ramach obszaru wsparcia „gospodarka” w podatku PIT i CIT w Polsce w latach 2009-2013 (w mln zł)

Źródło: Na podstawie danych Ministerstwa Finansów [2010, 2011, 2012, 2013, 2014].

Analizując konkretne tax expenditures, można stwierdzić, że w obu tych podatkach funkcjonują podobne kategorie podatkowe, a mianowicie: zwolnienie niektórych dochodów z podatku (np. prowadzenie działalności w specjalnych strefach ekonomicznych), dokonywanie tzw. jednorazowych odpisów amortyzacyjnych, umożliwienie odliczania strat z lat ubiegłych, umożliwienie odliczania wydatków na nabycie nowych technologii i inne (por. tabela 1).

Tabela 1. Wartości poszczególnych pozycji tax expenditures w polskich podatkach dochodowych w latach 2009-2013

Nr	Opis*	Wartość preferencji (w mln zł)				
		2009	2010	2011	2012	2013
PIT						
1	Specjalne strefy ekonomiczne	50	70	47	37	39
2	Jednorazowa amortyzacja	258	258	150	150	150
3	Wydatki na nabycie nowych technologii	0	0	0	0	0
4	Możliwość rozliczenia straty z lat ubiegłych	294	383	406	404	529
5	Dotacje	75	75	BD	BD	BD
6	Kredyt podatkowy	–	–	–	0	0
CIT						
1	Specjalne strefy ekonomiczne	1172	1448	1783	1596	2250
2	Jednorazowa amortyzacja	148	148	50	50	50
3	Wydatki na nabycie nowych technologii	4	6	51	83	58
4	Odliczenie straty z lat ubiegłych	1232	2143	2752	2576	3026
5	Dotacje z budżetu państwa	499	499	BD	BD	BD
6	Dopłaty otrzymane od agencji rządowych lub agencji wykonawczych	2653	3660	3843	4116	4391
7	Dotacje, subwencje, dopłaty i inne nieodpłatne świadczenia					
8	Zwolnienie dochodów na podstawie przepisów o restrukturyzacji finansowej przedsiębiorstw i banków					
9	Podatkowa grupa kapitałowa	BD	BD	BD	BD	BD
10	Odliczenie nadwyżki kosztów wytworzenia biokomponentów	1	3	12	10	21
11	Umorzone kredyty (pożyczki)	BD	BD	BD	BD	BD
12	Odliczenia z tytułu wydatków inwestycyjnych	0	0	0	0	0
13	Majątek likwidowanej spółdzielni	2	1	0	0	0
14	Spółki z udziałem kapitału zagranicznego	168	13	28	42	35
15	Uprawnienie banków do pomniejszania zobowiązania podatkowego	BD	x	x	x	x
16	Zwolnienie z opodatkowania kolejnej transakcji wymiany udziałów	BD	BD	BD	BD	BD
17	Zwolnienie z opodatkowania dochodów z udziału w zyskach osób prawnych	BD	BD	BD	BD	BD
18	Kredyt podatkowy	–	0	–	0	0

* Podstawy prawne poszczególnych pozycji tax expenditures przedstawiono w raportach.

Źródło: Na podstawie danych Ministerstwa Finansów [2014].

Z danych zawartych w tabeli 1 wynika, że największymi wartościowo pozycjami tax expenditures w ramach podatków dochodowych, wspierającymi

obszar gospodarki, są dotacje, subwencje i dopłaty, następnie możliwość odliczenia strat z lat ubiegłych, a także tzw. specjalne strefy ekonomiczne. W przedstawionym okresie pozycje te stanowiły średniorocznie prawie 93% ogólnej wartości tax expenditures w ramach podatków dochodowych. Ich udział wahał się w tym okresie od prawie 84% w 2009 r. do 97% w 2013 r.

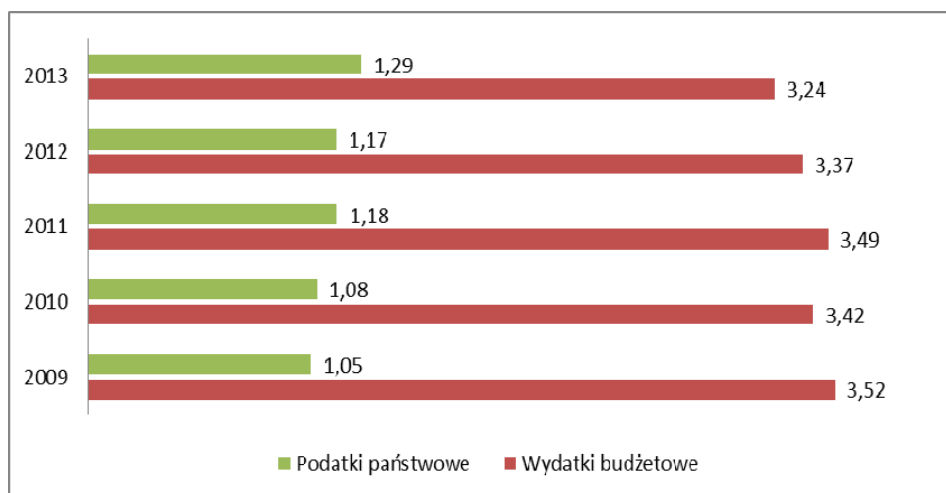
Wsparcie obszaru gospodarki przez podatki dochodowe funkcjonujące w polskim systemie podatkowym można uznać za znaczące. Mimo że TEs w ramach tych podatków stanowią ok. 40%, zaś te dotyczące gospodarki – prawie 12% (łącznie udział obszaru wsparcia „gospodarka” we wszystkich tax expenditures w Polsce w 2013 r. wyniósł 19%) wszystkich zidentyfikowanych i oszacowanych tax expenditures w ramach polskiego systemu podatkowego, to wkomponowane w ten system ulgi i zwolnienia zaliczane do TEs stanowią znaczącą kwotę pomocy publicznej, która w ten sposób trafia w większości do przedsiębiorców w ramach analizowanego obszaru wsparcia. Trudno jest jednoznacznie ocenić to zjawisko. Powyższa analiza dotyczy jedynie jednego aspektu, a do całościowej oceny niezbędna jest także ocena efektywności takiego oddziaływania przez państwo.

3. Tax expenditures wspierające przedsiębiorczość w USA

Wsparcie przedsiębiorczości przez konstrukcje zaliczane do tax expenditures nie jest domeną jedynie polskiego systemu podatkowego. Obszar ten stanowi podstawową sferę oddziaływania przez system podatkowy także w wielu innych jurysdykcjach. Jako przykład takiego sposobu oddziaływania na przedsiębiorców wybrano sytuację w systemie fiskalnym w USA. Wybór tego państwa nie jest przypadkowy. Przyjmuje się, że praktyka identyfikowania oraz raportowania tych elementów prawnej konstrukcji podatku jest najstarsza i najobszerniejsza [Wyszkowski, 2015, s. 69].

W amerykańskim systemie podatkowym również funkcjonują dwa podatki dochodowe – obciążające dochody przedsiębiorstw oraz dochody osobiste ludności. Analizą tax expenditures objęto oba te podatki. Należy podkreślić, iż w federalnym systemie podatkowym analizą tax expenditures zostały objęte jedynie podatki dochodowe, co często określa się jako wadę amerykańskiego podejścia. Zakres wsparcia publicznego realizowany przez system podatkowy wydaje się znaczący. W latach 2009-2013 udział zidentyfikowanych i oszacowanych TEs w wydatkach budżetu federalnego kształtował się średnio na poziomie 34%, co jest udziałem większym od obserwowanego w Polsce. Ponadto wartość tych

instrumentów rosła z roku na rok (średnio o 5% rocznie), poczynając od kwoty 1,05 bln USD do poziomu 1,29 bln USD (por. rys. 5). Należy podkreślić, że temu wzrostowi towarzyszyła obniżka łącznych wydatków budżetu federalnego średnio o 2% rocznie. Widać więc, że w amerykańskim systemie polityki fiskalnej zmienia się ranga instrumentów wsparcia określonych obszarów interwencji.



Rys. 5. Wartość tax expenditures w podatkach państwowych oraz wydatków budżetu federalnego w USA w latach 2009-2013 (w bln USD)

Źródło: Na podstawie danych Joint Committee on Taxation [2010].

Zidentyfikowane tax expenditures przyporządkowano różnym obszarom wsparcia, które pokrywają się z tymi, które wykorzystywane są w systematyce bezpośrednich wydatków w budżecie federalnym. W amerykańskiej praktyce przyjęto osiemnaście obszarów wsparcia (por. tabela 2).

Tabela 2. Wartość tax expenditures w ramach podatków dochodowych w latach 2009-2013 w podziale na obszary wsparcia w USA (w mld USD) – według JCT

Obszar wsparcia	Wartość TEs w podatku dochodowym od przedsiębiorstw				
	2009	2010	2011	2012	2013
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>
Obrona narodowa	–	–	–	–	–
Kwestie międzynarodowe	13,1	11,9	27,2	45,3	51,6
Nauka i technologia	7,8	7,1	10,0	11,0	12,2
Energia	11,3	15,7	9,3	7,4	6,9
Zasoby naturalne i środowisko	1,6	1,4	1,4	1,5	1,6
Rolnictwo	–	0,1	0,1	–	–
Przemysł	60,0	39,1	26,6	30,1	39,7
i budownictwo mieszkaniowe*	8,1	4,8	5,0	5,5	6,1

cd. tabeli 2

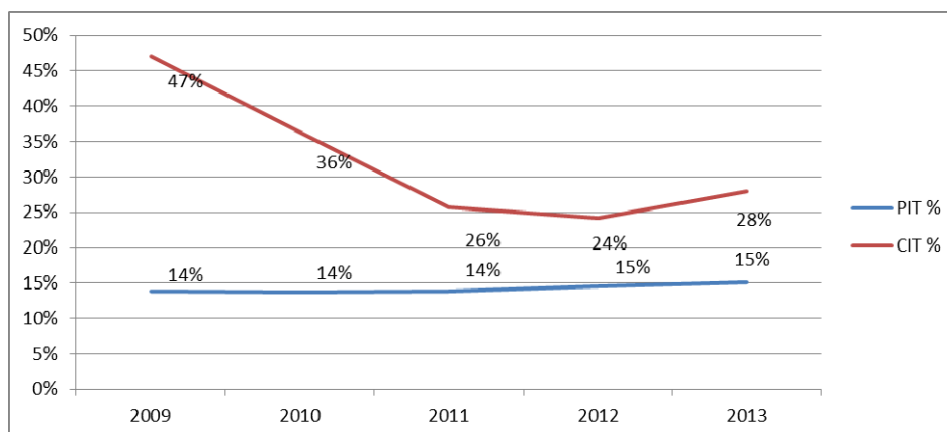
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>
Instytucje finansowe	7,8	8,1	6,8	6,9	7,2
Transport	0,3	0,2	0,3	0,4	0,5
Rozwój społeczny i regionalny	3,8	5,1	1,1	1,6	1,2
Edukacja, zatrudnienie i usługi społeczne	4,0	4,0	3,7	1,8	1,9
Zdrowie	1,4	1,5	3,1	3,6	3,3
Opieka zdrowotna	0,5	0,5	0,5	0,5	0,3
Zabezpieczenie dochodów	–	–	–	–	–
Zabezpieczenie socjalne i przymusowe emerytury	–	–	–	–	–
Zasiłki dla weteranów	–	–	–	–	–
Ogólna fiskalna pomoc	7,8	8,1	8,5	9,0	9,3
Odsetki	–	–	–	–	–
Obszar wsparcia	Wartość TEs w podatku dochodowym od dochodów osobistych				
Obrona narodowa	5,3	5,2	5,4	5,2	5,8
Kwestie międzynarodowe	13,4	14	9,1	7,7	7,7
Nauka i technologia	0,2	0,2	0,3	0,3	0,3
Energia	1,2	3,0	2,1	5,3	5,7
Zasoby naturalne i środowisko	0,4	0,4	0,6	0,6	0,7
Rolnictwo	0,1	0,3	0,2	0,1	0,1
Przemysł i budownictwo mieszkaniowe*	125,7	134,2	140,8	152,6	170,6
	135,1	134,0	157,4	171,5	181,6
Instytucje finansowe	27,5	28,2	25,7	26,6	27,3
Transport	4,2	4,4	5,7	4,9	5,5
Rozwój społeczny i regionalny	2,4	4,8	3,2	4,6	4,5
Edukacja, zatrudnienie i usługi społeczne	147,2	159,3	164,0	170,8	179,4
Zdrowie	131,3	142,7	141,4	149,5	166,2
Opieka zdrowotna	51,2	54,3	57,6	64,0	67,0
Zabezpieczenie dochodów	168,5	203,8	198,7	180,4	187,8
Zabezpieczenie socjalne i przymusowe emerytury	24,0	25,8	31,0	31,5	33,0
Zasiłki dla weteranów	4,7	5,2	6,7	6,6	7,6
Ogólna fiskalna pomoc	67,6	55	64,3	66,5	76,8
Odsetki	1,2	1,2	1,4	1,3	1,3

* W przyjętej metodologii raportowania tax expenditures do jednego obszaru wsparcia zaliczono instrumenty pomocowe kierowane do przemysłu i potrzeb mieszkaniowych. Na potrzeby artykułu rozdzielono te dwie kwestie ze względu na inne ich przyporządkowywanie, np. w polskiej praktyce.

Źródło: Na podstawie danych Joint Committee on Taxation [2010].

Z danych zawartych w tabeli 2 można wywnioskować, że zakres wsparcia realizowany przez instrumenty tax expenditures jest znaczący. Zarówno obszary interwencji, jak i kwoty wydają się to potwierdzać. Do najważniejszych obszarów problemowych, które otrzymują tak zdefiniowane wsparcie, należy zaliczyć: zabezpieczenie dochodów (17%), przemysł (16%) i budownictwo mieszkaniowe (14%). Te dwa ostatnie obszary, analizując w taki sposób, jak to ma miejsce w amerykańskich raportach, byłyby najważniejszym obszarem interwencji przez instrumenty tax expenditures, stanowiąc średnio 30% łącznej wartości TEs w latach 2009-2013.

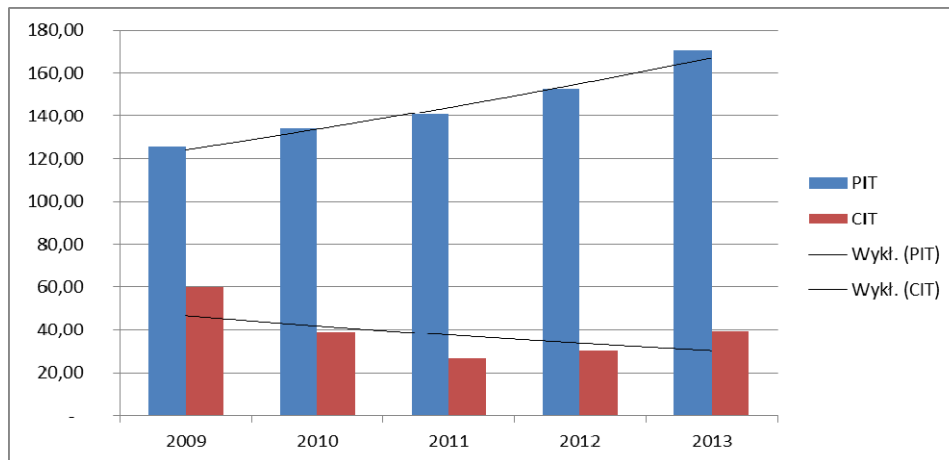
Rola samego obszaru – przemysłu – we wspieraniu przez system podatków dochodowych jest nieco odmienna od tej obserwowanej w Polsce. W przyjętym okresie analizy stanowił on średnio 32% w ramach podatku dochodowego od przedsiębiorstw i 14% w podatku od dochodów osobistych, jednak rola tego obszaru w analizowanym okresie zmieniała się (por. rys. 6). W przypadku podatku od dochodów przedsiębiorstw udział przemysłu w łącznej wartości TEs w tym podatku spadła z poziomu 47% w 2009 r. do 28% w 2013 r., podczas gdy w podatku od dochodów osobistych utrzymywała się prawie na takim samym poziomie (14%–15%). Mimo tego, przemysł nadal jest ważniejszym obszarem wsparcia w podatku CIT, aniżeli PIT. Takie rozłożenie zakresu wsparcia w poszczególnych podatkach dochodowych jest także cechą amerykańskiego systemu podatkowego.



Rys. 6. Udział przemysłu, jako obszaru wsparcia, w ramach podatku PIT i CIT w USA w latach 2009-2013

Źródło: Na podstawie danych Joint Committee on Taxation [2010].

Analizując wartości bezwzględne, charakteryzujące obszar interwencji, jakim jest przemysł, wyraźnie zauważalne są dwa przeciwne trendy. O ile wartości TEs dotyczące analizowanego obszaru w ramach podatku od dochodów osobistych wyraźnie wzrastały (z poziomu 125,7 mld USD w 2009 r. do 170,6 mld USD w 2013 r.), o tyle w ramach drugiego podatku dochodowego ich wartość spadła z 60 mld USD w 2009 r. do 39,7 mld USD w 2013 r. (minimalny poziom osiągnęła w 2011 r., kiedy wyniosła 26,6 mld USD) – por. rys. 7.



Rys. 7. Wartość tax expenditures w ramach obszaru wsparcia przemysłu w podatku PIT i CIT w USA w latach 2009-2013 (w mld USD)

Źródło: Na podstawie danych Joint Committee on Taxation [2010].

W ramach dwóch analizowanych podatków dochodowych w okresie analizy funkcjonowały podobne kategorie tax expenditures, które wspierały przemysł, aczkolwiek nie wszystkie one miały bezpośredni związek z danym obszarem wsparcia, mimo że zostały zaliczone do tego obszaru. I tak np., największą pozycją TEs w ramach podatku od dochodów osobistych były obniżone stawki podatku od dywidend i zysków kapitałowych od długoterminowych inwestycji (58% ogółu TEs w ramach PIT), drugą natomiast zwolnienie z podatku zysków kapitałowych w przypadku śmierci (22%).

Podsumowanie

System podatkowy jako instrument dochodowy w polityce fiskalnej może pełnić także rolę narzędzi wydatkowania środków pieniężnych. Służyć temu mają konstrukcje prawa podatkowego zaliczane do tax expenditures. Są one wykorzystywane do realizacji celów pozafiskalnych przede wszystkim po to, by w pośredni sposób wspierać finansowo określone grupy podatników czy też przedmiotów opodatkowania. Jednym z najczęściej występujących obszarów wsparcia jest gospodarka. Stanowi on jeden z najważniejszych celów oddziaływania przez system podatkowy, co w opracowaniu starano się wykazać, analizując dwa systemy fiskalne, funkcjonujące w Polsce i USA. Przeprowadzona analiza pozwala zauważyć pewne podobieństwa pomiędzy zakresem stosowanych

tax expenditures zawartych w dwóch analizowanych podatkach dochodowych. Względna wielkość analizowanego obszaru wsparcia jest podobna, co wyraźnie wskazuje na rolę gospodarki w polityce fiskalnej prowadzonej w obu państwach.

Literatura

- Bartlett B. (2001), *The End of Tax Expenditures as We Know Them?* „Institute of Research on the Economics of Taxation”, No. 84.
- Burman L.E. (2003), *Is the Tax Expenditure Concept Still Relevant?* „National Tax Journal”, September.
- Dyrektywa Rady 2011/85/UE z dnia 8 listopada 2011 r. w sprawie wymogów dla ram budżetowych państw członkowskich, Dz. U. L 306, 23.11.2011, s. 41-47.
- Dziemianowicz R. (2015), *Raport tax expenditures – doświadczenia Polski* [w:] R. Dziemianowicz (red.), *Tax expenditures, jako narzędzie transparentnej polityki fiskalnej. Definicja, szacowanie i ocena*, CeDeWu, Warszawa.
- Joint Committee on Taxation (2010), *Estimates of Federal Tax Expenditures for Fiscal Years 2009-2013*, U.S. Government Printing Office, Washington.
- Ministerstwo Finansów (2010, 2011, 2012, 2013, 2014), *Preferencje podatkowe w Polsce*, Warszawa.
- Wyszowski A. (2015), *Raporty tax expenditures – przegląd doświadczeń międzynarodowych* [w:] R. Dziemianowicz (red.), *Tax expenditures, jako narzędzie transparentnej polityki fiskalnej. Definicja, szacowanie i ocena*, CeDeWu, Warszawa.

BUSINESS AS A SUPPORTED AREA BY INCOME TAXES

Summary: In almost every country the tax system is used to achieve not only fiscal goals. One of them is supporting enterprises by creating tax expenditures to help them especially in investments. It is very important in realization economic policy by government. In many countries this kind of public aid is integrated into income taxes. By tax allowances, exemptions, rate reliefs, tax deferrals or credits government try to make tax liability lower for specific tax subjects or entities. In this article author analyzed Polish and US tax expenditures systems in creating fiscal aid for business.

Keywords: tax expenditures, income tax expenditures, tax expenditures supported areas.