

Pojęcie i zakres preferencji podatkowych w Polsce

Wprowadzenie

Polski ustawodawca, nakłada zobowiązanie podatkowe, jakim jest wynikający z obowiązku podatkowego, stosunek pomiędzy podatnikiem a Skarbem Państwa, województwa, powiatu albo gminy w wysokości, terminie i określonym miejscu, jednak umożliwia również podatnikom korzystanie z preferencji podatkowych. Szukając odpowiedzi na pytanie czym są preferencje podatkowe, dochodzimy do pojęcia *tax expenditures*. W znaczeniu słownikowym, zwrot ten mówi o wydatkach, utraconych przez państwo, poprzez wprowadzenie różnego rodzaju uprzywilejowań. Mogą to być potrącenia, zwolnienia od opodatkowywania, mniejsze stawki podatkowe, odliczenia, odroczenia lub zaniechania dochodzenia zobowiązań.

Obowiązujące przywileje podatkowe możemy podzielić na dwie grupy. Pierwszy zbiór stanowią ulgi i zwolnienia, które ustanawiane są w podatkowych przepisach materialnych. To uprzywilejowania wynikające z ustaw. Podatnik ma możliwość do wykorzystania z nich w skonkretyzowanym stanie prawnopodatkowym, jeżeli wypełnia przesłanki zawarte w dyspozycji normy prawnej. Preferencje te mają charakter powszechny i generalny. Drugą grupę przywilejów podatkowych, stanowią ulgi podatkowe, wynikające z przepisów ogólnego prawa podatkowego. Mają one charakter uznaniowy, czyli zależą od decyzji wydawanych przez odpowiednie organy podatkowe. Uprawnione podmioty mogą wymierzać je w formie i wysokości zależnej od indywidualnej sytuacji podatnika. Podmiot, który chce skorzystać z preferencji,

musi złożyć wniosek, do właściwego organu podatkowego, a ten w drodze postępowania uznaje o zasadności prośby i wymierza odpowiedni wymiar preferencji¹.

Ukazane w pracy informacje wskazują dane za rok 2013. Ogólna kwota preferencji za ten rok podatkowy wyniosła 85,0 mld zł, co stanowi 5,2% PKB². We wszystkich obszarach wsparcia odnotowano wzrost liczby preferencji. Największa wartość preferencji wystąpiła w podatku od towarów i usług, w kwocie 43,4 mld zł. Podatkowe wpływy budżetowe w roku 2013 wyniosły 241 mld 650 mln 924 tys. zł.

Liczby wskazują, że preferencje podatkowe, w odniesieniu do całości budżetu mają znaczenie. Kształtują się na poziomie $\frac{1}{4}$ z całego budżetu. Trzeba więc podchodzić do nich z wielką uwagą i roztropnością.

1. Zarys historyczny i istota preferencji podatkowych

Preferencje podatkowe stanowią istotny element systemu podatkowego. Umożliwiają one zastosowanie podatku, jako efektywnego instrumentu, wykorzystywanego dla realizacji celów społecznych i gospodarczych³. Konstrukcja prawna preferencji nie jest jednak przejrzysta i łatwa w stosowaniu, co spowodowane jest rozbudowanym systemem ulg i zwolnień podatkowych.

Badania nad tymi przywilejami zostały zapoczątkowane pod koniec lat 60. ubiegłego wieku w USA i Niemczech oraz pod koniec lat 70. w Austrii, Kanadzie, Hiszpanii i Wielkiej Brytanii. Pierwszym sprawozdaniem dotyczącym preferencji podatkowych, była publikacja Departamentu Skarbu Stanów Zjednoczonych, która dotyczyła roku podatkowego 1967. Zapoczątkowało to badanie tej tematyki także w innych krajach. Rozwiązanie to stało się na tyle popularne w latach 70. i 80., iż obecnie w niektórych krajach władze są ustawowo zobligowane do sporządzania kwotowych ze-

¹ Zob. art. 22 § 2 i § 2a oraz art. 67a. § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. 1997, nr 137, poz. 926).

² Wartość PKB w 2013 r. wg GUS – 1 635,7 mld zł.

³ B. Kucia-Guściora, M. Burzec, *Preferencje podatkowe*, Lublin 2013, s. 29.

stawień tego typu subwencji⁴. W latach 1976–1977 dwie główne międzynarodowe instytucje fiskalne, jakimi są International Fiscal Association i International Institute of Public Finance, obrały za zadanie preferencji podatkowych, za temat przewodni swoich corocznych spotkań.

W Polsce problematyka preferencji podatkowych po raz pierwszy została poruszona w Białej Księdze Podatków⁵. W publikacji postulowano stopniową, lecz całkowitą likwidację ulg czy zwolnień podatkowych. Kolejnym etapem analizy tej tematyki była przygotowana przez NIK w 2007 roku, informacja o stanie prawa podatkowego, która ukazywała rozmiar preferencji podatkowych a także niebezpieczeństwo powierzchownych analiz i konsultacji dotyczących prac legislacyjnych⁶. Dopiero w 2010 ukazało się kompleksowe opracowanie Ministerstwa Finansów, dotyczące omawianych konstrukcji, które wyraźnie wskazało rozmiar i znaczenie preferencyjnych form opodatkowania dla budżetu państwa. Od tej pory, raport taki ukazuje się co roku.

2. Definicja preferencji podatkowych

Analizując pojęcie preferencji podatkowych, nie można pominąć konstrukcji określanych mianem *tax expenditures*, gdyż zrozumienie, czym są owe „wydatki podatkowe”⁷, pozwoli na identyfikację preferencji podatkowych. Każda uprzywilejowanie podatkowe skutkuje obniżeniem wpływów budżetowych. Budżet państwa czy gminy otrzymuje mniej środków. W tym sensie preferen-

⁴ A. Wyszowski, *Koncepcja tax expenditures w systemie podatkowym*, Gospodarka Narodowa 2010, nr 9, s. 69–70.

⁵ S. Bryndziak, *Wady preferencji podatkowych w kontekście bezpośrednich wydatków budżetowych*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego 2012, s. 1.

⁶ *Informacja o wynikach kontroli tworzenia prawa podatkowego w zakresie ulg i zwolnień podatkowych*, NIK, Warszawa 2007, <http://www.nik.gov.pl>.

⁷ P. Ratajczak, *Słownik podatki – cła – ubezpieczenia*, t. I, Świebodzin 2000, s. 229.

cje podatkowe stanowią wydatki państwowe, czyli *tax expenditures*.

Autorem koncepcji *tax expenditures* jest Stanley S. Surrey, profesor prawa na Uniwersytecie Harvarda, który otrzymał stanowisko asystenta sekretarza Skarbu w administracji, w okresie, gdy prezydentem Stanów Zjednoczonych był John Fitzgerald Kennedy. Według jego przekonań, zdefiniowane konstrukcje prawa podatkowego wywołują takie same skutki ekonomiczne, jak bezpośrednio wydatki budżetowe, jednak nie są one poddawane takim samym badaniom⁸.

Preferencje zazwyczaj stanowią odstępstwa od ogólnych zasad podatkowych, tworząc fiskalne przywileje, które są przyznawane określonym grupom podatników lub sferom działalności, a prowadzą do redukcji obciążeń podatkowych. Powodem wprowadzenia takich rozwiązań jest chęć osiągnięcia wyższej efektywności systemu podatkowego, aktywizacja określonych zachowań a także wspieranie rozwoju regionalnego lub określonej dziedziny gospodarki⁹.

Preferencje podatkowe, zgodnie z Ordynacją podatkową, to przewidziane w przepisach prawa podatkowego zwolnienia, odliczenia, obniżki albo pomniejszenia, których zastosowanie powoduje obniżenie podstawy opodatkowania czy wysokości podatku. Definicja ta nie jest jednak wyczerpująca. Z jednej strony nie każde zwolnienie czy odliczenie podatkowe, w sensie prawnym, będzie odstępstwem od zdefiniowanego standardu podatkowego. Z drugiej strony, inne rozwiązania podatkowe, nieobjęte wprost definicją ulgi podatkowej, mogą stanowić odstępstwo od przyjętej normy, co skutkuje nabyciem cech preferencji podatkowych. Uprzywilejowania te charakteryzują się abstrakcyjnością i generalnością, czyli skierowane są do nieokreślonej liczby podatników, lecz mogą posiadać również charakter uznaniowy. Szczegółowe

⁸ S. Surrey, *Pathways to Tax Reform*, Harvard University Press, Cambridge 1973, s. 6.

⁹ B. Kucia-Guściora, M. Burzec, *Preferencje podatkowe...*, s. 39.

regulacje dotyczące poszczególnych typów preferencji zawarte są w przepisach regulujących konkretny podatek.

Istnieją zwolnienia o charakterze przedmiotowym i podmiotowym. Preferencje podmiotowe, jak przewidują przepisy Konstytucji, mogą być wprowadzone jedynie w drodze ustawy¹⁰. Najczęściej są one związane z osobistą sytuacją podatnika oraz jego sytuacją ekonomiczną. Zwolnienia o charakterze przedmiotowym wynikają z określonych preferencji ekonomicznych państwa oraz mają na celu zapobieganie podwójnemu opodatkowaniu.

W ciągu ostatnich 20 lat w prawie podatkowym wprowadzono szereg preferencji. Stanowiły one odzwierciedlenie aktualnych celów polityki państwa. Część z nich na trwałe utrzymała się w systemie podatkowym, np. łączne opodatkowywanie dochodów małżonków, inne zaś funkcjonowały tylko poprzez określony czas, np. ulga odsetkowa w latach 2002–2006. Niektóre przywileje są względnie nowe, np. ulga na dzieci. Preferencje przybierają różne postacie, najczęściej są to zwolnienia i odliczenia, ale także mogą być obniżeniem stawki podatkowej, np. w podatku akcyzowym.

3. Przyczyny wprowadzania przywilejów

Czynnikami decydującymi o powszechności stosowania preferencji podatkowych są względy historyczne, społeczne, ekonomiczne i polityczne. System podatkowy budowany jest na podstawie historycznych uwarunkowań. Kształtuje się i zmienia przez lata swojego funkcjonowania. O istnieniu preferencyjnych rozwiązań niejednokrotnie decyduje tradycja, co powoduje, że pomimo ustania racjonalnych przesłanek dla funkcjonowania w systemie danej konstrukcji, jest ona utrzymywana. Procesy społeczne i ekonomiczne mogą wpływać na preferowanie pewnych grup podatników czy dziedzin gospodarki. „Zaoszczędzony” podatek ma w swoim założeniu skłonić beneficjenta preferencji do oczekiwanych przez państwo zachowań.

¹⁰ Art. 84 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. U. 1997, nr 78, poz. 483).

Najbardziej kontrowersyjną przyczyną są względy polityczne. Wynika to z rozlegle rozumianego politycznego procesu stanowienia prawa podatkowego. Proces legislacyjny jest wynikiem współpracy poszczególnych partii politycznych, które w wyniku współdziałania dochodzą do porozumień w uchwalaniu norm prawnych.

Prawo zawiera więcej ulg, zwolnień czy wyłączeń, jeżeli są silne naciski, ze strony różnego rodzaju grup, na ustawodawcę. Zdarza się, że wprowadzane są rozwiązania, które dosadnie faworyzują grupę społeczną, zapominając o racjonalności przepisów prawa. Przykładem takiej przesadnego uprzywilejowania w polskim systemie podatkowym są wyłączenia z podatku dochodowego działalności rolniczej¹¹.

Kraje na całym świecie wykorzystują mechanizm preferencji podatkowych jako instrument polityki finansowej państwa. Wprowadzając określonego rodzaju rozwiązania podatkowe, chcą osiągnąć zamierzone cele. Do najczęściej stosowanych przywilejów zalicza się między innymi zwiększenie progresywności i efektywności systemu podatkowego czy stymulowanie konsumpcji określonych dóbr lub usług.

Preferencje podatkowe mają również negatywne aspekty stosowania. Rozbudowany katalog przywilejów zakłóca przejrzystość systemu, nie stosując się do zasady sprawiedliwości i powszechności opodatkowania. Rozwiązania te powodują zwiększenie się kosztów poboru podatku. Niekorzystne czynniki mogą prowadzić do ewentualnej redukcji stawek podatkowych oraz skutkować powstaniem konieczności zwiększenia części obciążeń fiskalnych z powodu niedostatecznego zasilenia budżetu wpływami podatkowymi.

4. Analiza wartości preferencji podatkowych

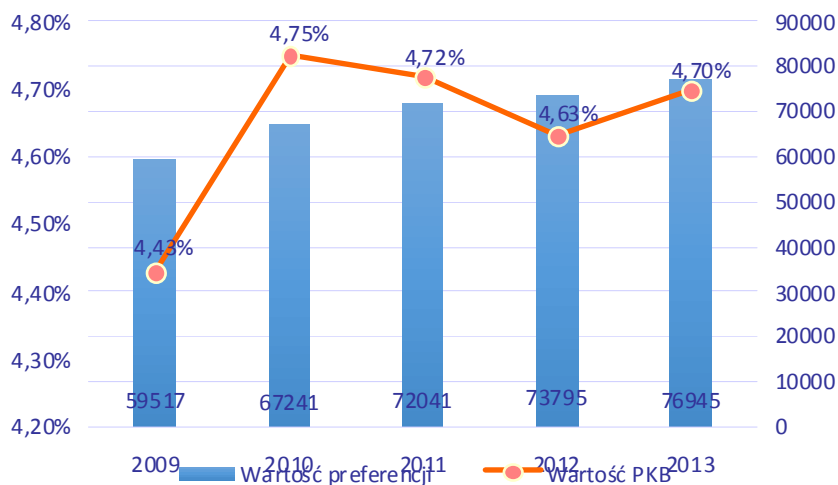
Określenie wartości preferencji podatkowych, wymaga zastosowania właściwej metody. Najczęściej do tego celu stosuje się

¹¹ A. Wyszkowski, *Koncepcja tax expenditures ...*, s. 78.

technikę szacowania wartości uprzywilejowań podatkowych na podstawie obliczenia utraconych wpływów. Polega ona na obliczeniu kwot, które nie wpłynęły do budżetu w skutek funkcjonowania danej preferencji.

Ogólna kwota preferencji podatkowych w 2013 r. wyniosła 85,0 mld zł, co stanowi 5,2% PKB. Wartość tych uprzywilejowań zawiera odliczenia z podatku od towarów i usług (VAT), podatku akcyzowego, podatku dochodowego od osób fizycznych (PIT), podatku dochodowego od osób prawnych (CIT) oraz podatków lokalnych, tj. podatku od nieruchomości, podatku rolnego oraz podatku leśnego. Natomiast kwota preferencji w podatkach stanowiących dochód państwa wyniosła 76,9 mld zł, co stanowi 4,7% PKB¹².

Wykres 1. Analiza porównawcza preferencji podatkowych w latach 2009–2013



Źródło: opracowanie własne na podstawie raportu Ministerstwa Finansów „Preferencje podatkowe w Polsce”.

¹² Raport Ministerstwa Finansów, *Preferencje podatkowe w Polsce*, nr 5, data publikacji: 07.05.2015 r., s. 3.

Wartość preferencji na przełomie ostatnich pięciu lat wzrasta. W stosunku do roku 2012 wartość preferencji zwiększyła się o 3,4 mld zł. Największy wzrost miał miejsce w podatku dochodowym od osób prawnych. Jego wartość wyniosła 1,8 mld zł. Przyczyną były przede wszystkim wyższe wartości zwolnień dla podatników, którzy prowadzili działalność na terenie specjalnych stref ekonomicznych, wzrost kwot odliczenia strat z ubiegłych lat a także zwolnienia dochodów organizacji o charakterze niezarobkowym. W podatku dochodowym od osób fizycznych również odnotowano niewielki wzrost na poziomie 0,5 mld zł. Szczególnym czynnikiem był w tym przypadku wzrost dopłat bezpośrednich, stosowanych w ramach Wspólnej Polityki Rolnej Unii Europejskiej, które podlegają zwolnieniu z podatku dochodowego.

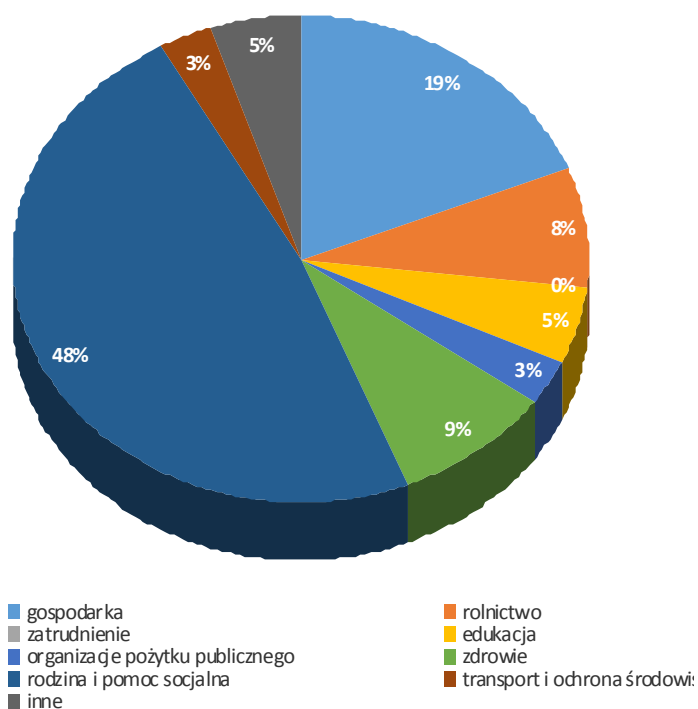
Najwyższa wartość preferencji występuje w podatku VAT i w roku 2013 wynosiła ona 43,4 mld zł, co stanowi 2,7% PKB. W PIT wysokość ulg, zwolnień i odliczeń podatkowych wyniosła 19,4 mld zł, co oznacza 1,2% PKB. W przypadku CIT wartość preferencji stanowi 12,6 mld zł, tj. 0,8% PKB. Najniższą wartość preferencji odnotowano w podatku akcyzowym i została ona oszacowana na 1,6 mld zł, tj. 0,1% PKB.

Wyodrębnia się dziewięć obszarów wsparcia, w których zauważa się znaczący wpływ preferencji podatkowych. Te kategorie to:

- gospodarka,
- rolnictwo,
- zatrudnienie, edukacja, nauka, kultura, sport,
- organizacje pożytku publicznego, kościoły, organizacje społeczne i obywatelskie,
- zdrowie,
- rodzina i pomoc socjalna,
- transport i ochrona środowiska,

— inne obszary, których nie można przyporządkować do pozostałych grup¹³.

Wykres 2. Stosunek preferencji w poszczególnych obszarach wsparcia



Źródło: opracowanie własne na podstawie raportu Ministerstwa Finansów „Preferencje podatkowe w Polsce”.

Najmocniej wspieranym przez państwo obszarem jest niezmienne rodzina i pomoc socjalna. Sfera ta stanowiła 48% z ogólnej wartości preferencji podatkowych i wyniosły 36,7 mld zł. Dużym obszarem wsparcia jest gospodarka z 19%. Zdrowie na po-

¹³ Raport Ministerstwa Finansów, *Preferencje podatkowe w Polsce*, nr 5, data publikacji: 07.05.2015 r., s. 17.

ziomie 9%, natomiast rolnictwo 8%. Kolejnymi sektorami na poziomie 5% jest gospodarka oraz wszystkie inne obszary, nie podlegające żadnej z wymienionych kategorii. Organizacje pożytku publicznego, kościoły, organizacje społeczne i obywatelskie a także transport i ochrona środowiska zyskały 3% wsparcia. Sfera zatrudnienia w ogólnym ujęciu otrzymała minimalne wartości preferencji, co skutkowało sklasyfikowaniem jej na poziomie 0%.

5. Zmiany prawne w obrębie preferencji podatkowych

Współczesny schemat prawa podatkowego jest wciąż w trakcie tworzenia. Jego najważniejsze elementy, czyli ogólna część prawnomaterialna oraz część proceduralna podlegają stabilizacji. Polskie prawo podatkowe szybko dostosowane było do standardów gospodarki rynkowej. Jego cechą charakterystyczną jest wysoka efektywność fiskalna w zakresie podatków stanowiących budżetu państwa¹⁴.

W świetle procesu legislacyjnego odnośnie podatków, główna aktywność ustawodawcy wykazuje się w wprowadzaniu do konstrukcji podatków preferencji podatkowych. Zdecydowaną większość stanowią zwolnienia podatkowe, ulgi w ciężarze podatkowym czy wyłączenia od opodatkowywania. Liczba preferencji ulega systematycznemu wzrostowi. Takie działania ustawodawcy mogą zastanawiać, gdyż w „Strategii podatkowej” z początku 2004 roku twierdzono, że konieczne jest minimalizowanie liczby preferencji podatkowych, gdyż mają one inne niż zamierzone skutki ekonomiczne i społeczne¹⁵. „Zaoszczędzone” środki powinny być ulokowane na inny cel, krążąc w obiegu gospodarczym. Jednak nie zawsze to założenie jest trafne.

Techniczna formuła ulg i zwolnień w podatku dochodowym od osób fizycznych nie zawsze była jednakowa. Początkowo ulgi przyjmowały formę odliczeń od podstawy opodatkowania. Z cza-

¹⁴ W. Modzelewski, współpr. K. Baran, *Wstęp do nauki...*, s. 64.

¹⁵ L. Etel, R. Dowgier, *Podatki i opłaty lokalne: czas na zmiany*, Białystok 2013, s. 70.

sem zmieniły swój charakter formułując się jako odliczenia od podatku.

Różnorodność ulg zależna jest od uwarunkowań charakterystycznych dla preferencji a także proceduralnych schematów stosowania odliczeń¹⁶.

Katalog ulg podatkowych został rozszerzony w roku 1992 o tzw. ulgę górniczą. Kolejno rok później wprowadzono: odliczenie kosztów związanych z nabycie akcji od Skarbu Państwa a także zwrotu bezpodstawnie pobranych rent, emerytur czy zasiłków oraz ulgi szkolne. W roku 1995 zbiór ulg uległ rozszerzeniu o wydatki, jakie podatnik poniósł w związku z dojazdem dzieci do szkół publicznych i niepublicznych a także wydatki na cele naukowe oraz doksztalcanie się i doskonalenie zawodowe. W 2001 roku dodano ulgę dla osób pozbawionych wolności, wykonujących jednak pracę. Początkiem 2001 roku znacząco zmodyfikowano katalog ulg podatkowych. Uchylono pięć ulg jednak w tym samym czasie dodano nowe preferencje. W okresie 2001–2006 w obrocie prawnych funkcjonowała ulga dająca możliwość na odliczenie wydatków poniesionych na spłatę kredytów.

Począwszy od roku 2004 przepisy prawa podatkowego przewidują ulgę w postaci odliczenia od podatku 1% na tak zwane Organizacje Pożytku publicznego. Od początku 2005 roku ustawodawca wprowadził nowy przywilej, tzn. ulgę internetową, jednak przewidział także ograniczenie tego zastosowania do kwoty 760 złotych. Kolejną nowością w przepisach podatkowych od roku 2006 jest ulga z tytułu nabycia nowych technologii. W roku 2012 funkcjonuje ulga dająca możliwość odliczania od dochodu wpłat na indywidualne konto zabezpieczenia emerytalnego.

Przez cały okres funkcjonowania podatku dochodowego od osób fizycznych liczba oraz charakter preferencji ulega zmianie. Pojawiają się mocne stwierdzenia, że katalog ulg i zwolnień powinien być pomniejszony, jednak ustawodawca nie stosuje się do tego założeń. Jedne ulgi tracą swój byt prawy, jednak pojawiają się

¹⁶ R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, wyd. 7, Warszawa 2012, s. 441.

nowe uprzywilejowania. Preferencje podatkowe powinny spełniać funkcje socjalną, prorodzinną czy społeczną. Pieniądze zaoszczędzone poprzez stosowanie ulg pozwalają zainwestować je na inny cel. Mocno zaakcentowane są ulgi o charakterze rodzinnym i socjalnym. Stanowią one 48% z całościowej puli preferencji podatkowych i są systematycznie wykorzystywane przez podatników. Do najbardziej stabilnych ulg zalicza się ulgę z tytułu darowizn, odliczenie składek na ubezpieczenie zdrowotne i społeczne a także ulgę rehabilitacyjną¹⁷. Jednak ich szczegółowe konstrukcje uległy licznym modyfikacjom. Przede wszystkim ustawodawca stara się doprecyzować przesłanki oraz zasady stosowania danych ulg, tak aby prawo podatkowe stało się przejrzyste, a przywilej korzystania z preferencji był często wykorzystywany a nie odrzucany ze względu na swój skomplikowany schemat. W ciągu dwudziestolecia funkcjonowania ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych zmiany w zakresie przywilejów podatkowych odzwierciedlają politykę podatkową państwa oraz tendencje w jej kształtowaniu.

Podsumowanie

Analizy w zakresie preferencji są czymś stosunkowo nowym w zakresie sprawozdawczości Ministerstwa Finansów. Dotąd nie spotykane raporty, zaczęły funkcjonować od 2010 roku. Wydawane cyklicznie co roku, stanowią obecnie podstawę do rozważań na temat preferencji podatkowych w Polsce. Nie funkcjonuje to jednak w sposób idealny. Wydawany raport zawiera informację z dwu letnim opóźnieniem, czyli sprawozdanie upublicznione w roku 2015 zawiera dane za rok podatkowy 2013.

W wielu krajach należących do Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju, obowiązek uchwalania publikacji o uprzywilejowaniach podatkowych jest wymagany przepisami prawa. Jego wymóg prawny, relacja z budżetem oraz częstotliwość uchwalania jest różny i zależny od przyjętych założeń w danym państwie. Dla

¹⁷ B. Kucia-Guściora, M. Burzec, *Preferencje podatkowe...*, s. 58.

przykładu, można powołać Niemcy, gdzie obowiązek tworzenia raportów nałożony jest ustawowo. Celem takiego zabiegu jest redukcowanie subwencji i wydatków budżetowych. Raport stanowi załącznik do budżetu i wydawany jest co dwa lata. Sprawozdawczość w temacie przywilejów podatkowych powinna przede wszystkim przynosić lepszą efektywność ich wykorzystywania oraz wprowadzania. Daje także możliwość obserwowania, czy założenia, w ramach których wprowadzane są uprzywilejowania, dają zamierzone efekty.

Liczby ukazują, że preferencje podatkowe mają znaczenie. Kształtują się na poziomie $\frac{1}{4}$ z całego budżetu. Trzeba więc podchodzić do nich z wielką uwagą i roztropnością. W doktrynie wiele razy zwracano uwagę na potrzebę zmniejszenia uprzywilejowań podatkowych, jednak nie ma to odzwierciedlenia w ustawodawstwie. Rezygnuje się z jednych preferencji, lecz ustanawia się nowe. Polityka nie powinna odgrywać tak znaczącej roli. Kształtowanie prawa podatkowego, powinno być tworzone z myślą o gospodarce i budżecie państwa. Wszystkie przywileje podatkowe stanowią więc koszty, jakie ponosi państwo.

Rola i waga preferencji podatkowych jest ogromna. Ważnym posunięciem jest publikowanie raportów odnośnie tej tematyki. Pozwala to na określanie kwot, jakie są potencjalnie są utracone oraz zauważenie kategorii, które są przez państwo znacznie mocniej wspierane. Nie zawsze jednak zamierzenia, jakimi kieruje się ustawodawca, są realizowane w procesie stosowania prawa.