

ROZDZIAŁ 20

FUNKCJA MOTYWACYJNA SYSTEMU PODATKOWEGO I JEJ REALIZACJA W POLSKICH WARUNKACH

1. Wstęp

W każdym nowoczesnym państwie władza publiczna w celu realizacji swojej polityki musi dysponować takim instrumentarium oraz zasobami finansowymi, które okażą się wystarczające i optymalne w stosunku do potrzeb i realiów społeczno-gospodarczych. Zasoby te gromadzone są w ramach prowadzonej polityki fiskalnej przy wykorzystaniu znajdujących się w jej gestii narzędzi. Przy udziale tej polityki władza może wpływać na aktywność gospodarczą i sprzyjać rozwojowi kraju, tak w sferze ekonomicznej, jak i społecznej. Podstawowym zbiorem fiskalnych instrumentów gospodarczego oddziaływania polityki ekonomicznej jest system podatkowy, za pomocą którego państwo, gromadząc środki niezbędne dla prawidłowego swego funkcjonowania, może powodować występowanie określonych reakcji po stronie obywateli i podmiotów gospodarczych. System podatkowy musi być na tyle racjonalnie skonstruowany w oparciu o zasady podatkowe, aby wywołane przezeń zachowania podmiotów życia gospodarczego były pożądane i by nie powodował on nadmiernych i negatywnych zakłóceń mechanizmu rynkowego poprzez jego wypaczanie. Z tego też względu nowoczesny, dobry system podatkowy powinien stymulować przedsiębiorczość i wzrost gospodarczy, a jednocześnie ograniczać i eliminować zjawiska, które są społecznie i ekonomicznie szkodliwe (np. wysokie bezrobocie, recesję, szarą strefę w gospodarce). Konfrontując powyższe z doświadczeniami odnoszącymi się do istniejącego w Polsce systemu podatkowego należy niestety skonstatować, iż ciągle jeszcze nie posiada on zbyt wielu cech świadczących o sprzyjaniu w zadawalającym stopniu rozwojowi aktywności gospodarczej.

2. Istota systemu podatkowego i jego znaczenie gospodarcze

Bez wątplenia Polska potrzebuje szybkiego wzrostu i rozwoju gospodarczego, by móc, jako nowy członek Unii Europejskiej, w miarę dynamicznie podążać w stronę najbogatszych państw i skracać dystans dzielący nasze społeczeństwo i gospodarkę od tych państw. Ponadto impuls ze strony polityki ekonomicznej do tego rozwoju musi być na tyle silny i trwały, aby polska gospodarka i funkcjonujący w niej przedsiębiorcy sprościli konkurencji w dobie globalizacji procesów ekonomicznych. Rola systemu podatkowego w realizacji tego zadania nie jest zatem do przecenienia.

Z tego też powodu ważne wydaje się w tym miejscu zdefiniowanie i doprecyzowanie wielokrotnie już przytaczanego pojęcia system podatkowy. Najczęściej przyjmuje się, że system podatkowy to całokształt istniejących i pobieranych w danym czasie i państwie podatków. Mówiąc inaczej, to ogół prawnych i organizacyjnych form opodatkowania, którego składowymi są poszczególne podatki o zróżnicowanej konstrukcji¹. System

¹ W. Wójtowicz, Pojęcie i charakter podatku jako dochodu publicznego, w: Prawo podatkowe, (red.) W. Wójtowicz, Oficyna Wydawnicza Branta, Bydgoszcz 2000, s. 29. Por. także E. Wojciechowski, Systemy podatkowe, w: System instytucji prawno-finansowych PRL, (red.) M. Weralski, t. 3, Instytucje budżetowe, cz. 2,

podatkowy, jako ogół podatków, nie może być jednakże sprowadzony tylko do zbioru norm prawnych regulujących jego funkcjonowanie. Wszystkie normy prawa podatkowego tworzą system prawa podatkowego, którego nie należy utożsamiać z systemem podatkowym. Poza wymiarem prawnym, system podatkowy ma swój wymiar gospodarczy, polityczny, społeczny². Systemu podatkowego nie można również traktować jako tylko zbioru podatków jednocześnie istniejących w danym kraju, a należy tu postrzegać pewną całość składającą się z licznych elementów łączących się ze sobą w logiczny (niesprzeczny) sposób. Tymi elementami są³:

- wybrane ze względu na przedmiot opodatkowania typy podatków, z jakimi związane są określone (pożądane) cele (funkcje, zadania),
- organizacja wymiaru, poboru, kontroli, egzekucji i represji w sferze podatków,
- prawo regulujące dwa pierwsze z wymienionych elementy.

Jak z kolei zauważa T. Lubińska, zważywszy na „...bardzo ścisłą współzależność podatków i paropodatków, tradycyjne zawężanie systemu podatkowego do logicznie ze sobą powiązanych podatków należy uznać za błąd metodyczny”. Jej zdaniem zakresem pojęcia „system podatkowy” trzeba objąć – oprócz podatków – również paropodatki, związane głównie z systemem zabezpieczeń społecznych⁴.

Skoro więc najważniejszą składową systemu podatkowego są podatki, nie sposób pominąć ich istoty. W literaturze przedmiotu trudno jest znaleźć jednolitą definicję podatku. Najczęściej podkreśla się, że podatek to obowiązkowa danina, bez bezpośredniego, wzajemnego świadczenia, mająca na celu pokrycie obciążeń publicznych. Mówiąc dokładniej, podatek stanowi świadczenie bezzwrotne, nieodpłatne i przymusowe o charakterze zasadniczym i ogólnym, ustanawiane i pobierane przez państwo lub inne związki publicznoprawne⁵. Ustawowa definicja podatku, zawarta w Ordynacji podatkowej⁶, określa go jako publicznoprawne, nieodpłatne, przymusowe oraz bezzwrotne świadczenie pieniężne na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu albo gminy, które wynika z ustawy podatkowej. Niniejsze definicje są do siebie zbliżone i mimo pewnych różnic zawierają najważniejsze elementy i istotę klasycznego ujęcia podatku. Należy zatem przyjąć, iż podatek to nakładane jednostronnie przez podmioty prawa publicznego (państwo lub samorząd) świadczenie pieniężne o charakterze publicznoprawnym, ogólnym, nieodpłatnym, bezzwrotnym i przymusowym na rzecz tych podmiotów, w sposób ściśle regulowany przepisami prawa, celem pokrycia wydatków publicznych⁷.

Ossolineum, Wrocław 1985, s. 115; W. Goronowski, Systemy podatkowe (kryteria klasyfikacji), w: Księga jubileuszowa prof. Leona Kurowskiego, Warszawa 1998.

² L. Etel, System podatkowy (zarys wykładu), WSFiZ w Siedlcach, Siedlce 2002, s. 38.

³ C. Kosikowski, Potrzeba – zakres – warunki – metody reformy polskiego systemu podatkowego, w: Kierunki reformy polskiego systemu podatkowego, (red.) A. Pomorska, Wyd. UMCS, Lublin 2003, s. 13.

⁴ T. Lubińska, Reforma podatkowa czy reforma systemu dochodów fiskalnych – kwestie terminologiczne jako punkt wyjścia do rozważań i propozycji zmian, w: Polski system podatkowy. Założenia a praktyka, (red.) A. Pomorska, Wyd. UMCS, Lublin, 2004, s. 58.

⁵ Por. M. Bouvier, Wprowadzenie do prawa podatkowego i teorii podatku, Wydawnictwo KiK, Warszawa 2000, s. 24; J. Głuchowski, Polskie prawo podatkowe, Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis, Warszawa 2002, s. 11; W. Wójtowicz, Pojęcie..., op. cit., s. 14.

⁶ Zob. art. 6 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku – Ordynacja podatkowa, (Dz. U. Nr 137, poz. 926 z późn. zm.).

⁷ Warto zwrócić tu uwagę, że w literaturze przedmiotu często pojęciu podatku towarzyszy pojęcie paropodatku (inaczej pseudopodatku). Tego rodzaju świadczenia również są obowiązkowe, przymusowe, bezzwrotne, jednak trudno im w sposób jednoznaczny przypisać cechę „świadczenia nieodpłatnego, nieekwiwalentnego”. Do tej grupy świadczeń w polskim systemie obciążeń fiskalnych zalicza się przede wszystkim: składki emerytalne, składki rentowe, składki chorobowe, składki wypadkowe, składki na ubezpieczenie zdrowotne, składki na fundusz pracy, składki na fundusz gwarantowanych świadczeń pracowniczych, składki na państwowy fundusz rehabilitacji osób niepełnosprawnych. Paropodatki są najczęściej postrzegane przez podmioty je uiszczające jako obciążenie o charakterze daniny publicznej i oddziałujące równie silnie na decyzje ich w sferze gospodarczej. Por. T. Lubińska, Reforma... op. cit., s. 58 i n. oraz R. Grabiec, Pseudopodatki – ich ewolucja i kierunki zmian w

Każdy istniejący w ramach całego systemu podatkowego podatek ma przypisane mu funkcje, dzięki którym można realizować zamierzone przez władzę publiczną cele społeczno-gospodarcze. Rzecz jasna efektywność oddziaływania danego podatku i skuteczność osiągania tych celów zależy głównie od prawidłowej konstrukcji danego podatku. Z kolei prawidłowo funkcjonujący system podatkowy musi być spójny, a podatki wchodzące w skład tego systemu winny być zharmonizowane w sposób nie powodujący wzajemnych sprzeczności pomiędzy nimi w aspekcie intencjonalnie przypisanych im funkcji. Z tego też względu koncentrowanie się wyłącznie na jednym podatku w oderwaniu od pozostałych nie ma sensu i konieczna jest nie tylko analiza skutków działania w tak czy inny sposób skonstruowanego podatku, ale również jego interakcji z pozostałymi podatkami i paropodatkami w danym systemie podatkowym.

W literaturze przedmiotu wymienia się z reguły trzy podstawowe funkcje podatków, a mianowicie funkcję fiskalną, funkcję redystrybucyjną oraz funkcję motywacyjną (stymulacyjną, bodźcową). Koherentny system podatkowy będzie także spełniać rzeczone funkcje, gdyż jako zbiór podatków jest – z założenia – całością złożoną z wielu elementów logicznie powiązanych ze sobą.

Funkcja motywacyjna, która wyraża się w stymulacyjnym (bodźcowym) oddziaływaniem przez podatki na różne procesy zachodzące w gospodarce, jawi się współcześnie jako jedna z najważniejszych funkcji pozafiskalnych. W zależności od tego, jaką konstrukcję nadaje się określonym podatkom dla osiągnięcia zamierzonych efektów, bodźce te mogą zarówno stymulować pewne zachowania i im sprzyjać, jak też działać antymotywacyjnie i je eliminować. Jak stwierdziła K. Sobczak, a na co warto zwrócić uwagę, nie istnieje praktycznie takie państwo w Europie, którego organy władzy publicznej nie określałyby pewnych warunków i zasad zachowania dla przedsiębiorców. W rzeczywistości zawsze występuje określona ilość i rodzaj funkcji regulacyjnych państwa i administracji publicznej wobec gospodarki, bowiem w przeciwnym wypadku racjonalny związek między sferą mikroekonomiczną a makroekonomiczną, między funkcjami gospodarczymi a społecznymi i innymi, nie byłby możliwy do zrealizowania⁸. Dzięki funkcji stymulacyjnej władza publiczna ma przede wszystkim wspierać, poprzez określone instrumenty finansowe (szczególnie te podatkowe), gospodarność funkcjonowania podmiotów ekonomicznych, pobudzać ich do osiągania odpowiednich wyników ekonomicznych i finansowych, podejmowania przez przedsiębiorców działań przynoszących zyski oraz pożądane efekty społeczne, proeksportowe, prorozwojowe etc.⁹. Przy omawianiu tej funkcji podatków i systemu podatkowego wskazuje się również, że pełni on funkcję regulatora dochodów podatnika. Zmniejszenie dochodu przez podatki skutkuje określonymi reakcjami ze strony podatnika, np. w postaci redukcji rozmiarów działalności gospodarczej, zmiany jej rodzaju, ograniczenia poziomu konsumpcji lub zmiany jej struktury, państwo może celowo tak kształtować konstrukcję podatku, aby reakcje te były zgodne z jego zamierzeniami. Uwzględnia się tu takie aspekty, jak: ochrona pewnego minimalnego poziomu dochodu, sytuacja rodzinna podatnika, struktura jego wydatków, źródła dochodów etc.¹⁰. W rzeczony sposób państwo wprowadza – w miejsce bezpośredniej metody ingerencji w proces gospodarowania czy inwestowania – metody parametryczno-ekonomicznego oddziaływania

okresie transformacji polskiej gospodarki, w: Kierunki reformy polskiego systemu podatkowego, (red.) A. Pomorska, Wyd. UMCS, Lublin 2003, s. 484 i n.

⁸ K. Sobczak, *Gospodarka rynkowa a władza publiczna*, Instytut Funkcjonowania Gospodarki Narodowej, Warszawa 1998, s. 15.

⁹ N. Gajl, *Teorie podatkowe w świecie*, PWN, Warszawa 1992, s. 131.

¹⁰ H. Litwińczuk, *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, wyd. 3, Wydawnictwo KiK, Warszawa 2001, s. 16.

na podatników, co prowadzi w efekcie do przesunięcia decyzji o wyborze kierunku i wielkości wydatków w stronę samych podatników¹¹.

Funkcja motywacyjna systemu podatkowego ma charakter uniwersalny i jest wykorzystywana w państwach o różnych założeniach ustrojowych. Stymulacja może polegać na wprowadzeniu do systemu określonego podatku, na zróżnicowaniu stawek podatkowych, stosowaniu ulg i zwolnień, tj. poprzez odpowiednie kształtowanie elementów konstrukcji podatków. Można tu wyróżnić stymulację gospodarczą i pozagospodarczą. Stymulacja gospodarcza dotyczy oddziaływania na strukturę gospodarki, wpływu na alokację zasobów gospodarczych i kierunki rozwoju działalności gospodarczej, kształtowania poziomu i struktury inwestycji, konsumpcji i oszczędności, jak również wpływu na podnoszenie efektywności ekonomicznej. Natomiast pozagospodarcza stymulacja podatkowa natomiast obejmuje swym działaniem stosowanie sankcji bądź ochrony wobec pewnych warstw społecznych, ulgi i preferencje w stosunku do działalności rzemieślniczej czy artystycznej, politykę prorodziną w aspekcie nakładania obciążeń podatkowych, problematykę ochrony środowiska naturalnego etc. Trzeba tu dodać, że pozagospodarcze działania stymulacyjne w poszczególnych państwach są dalece zróżnicowane i często uwarunkowane materiałą historyczną, religijną, polityczną czy socjalną¹².

Dzięki tej funkcji podatki w ramach całego systemu podatkowego stają się istotnym instrumentem polityki fiskalnej, a patrząc szerzej, polityki ekonomicznej państwa, umożliwiającym władzy publicznej – pod warunkiem optymalnego ich zastosowania – efektywne sterowanie procesami zachodzącymi w gospodarce. Owa polityka, by spowodować trwałe zwiększenie pożądanej aktywności podmiotów gospodarczych, musi ułatwiać za pomocą odpowiednich rozwiązań prawopodatkowych, osiąganie przez przedsiębiorców wyższej efektywności, skłaniać do inwestowania i tworzenia nowych miejsc pracy. Przejawem właściwego wykorzystania podatków jako narzędzia bodźcowego w gospodarce jest osiąganie stabilnego wzrostu gospodarczego przy zachowaniu optymalnego poziomu i struktury inwestycji, konsumpcji i oszczędności. Wszelkie, często partykularne wykorzystywanie podatków dla nadmiernego i nieracjonalnego ekonomicznie preferowania określonych sektorów albo działalności gospodarczej, musi doprowadzić do stanu nierównowagi rynkowej i utraty zaufania przez obywateli dla działań władzy publicznej. Z tego też względu szeroki zakres stosowania podatków jako stymulatorów w gospodarce może zawierać w sobie pewne niebezpieczeństwa, które nie zawsze łatwo przewidzieć i w porę im zapobiec. Wprawdzie w ekonomii trudno jest o określenie ścisłych zależności przyczynowo-skutkowych, jednak w oparciu o pewne tendencje i doświadczenia, należy, w celu zagwarantowania uzyskania zamierzonych efektów, próbować przewidywać konsekwencje aktualnie podejmowanych działań w sferze regulacji danej gospodarki.

W kontekście funkcji motywacyjnej systemu podatkowego należy mieć na uwadze, iż rozmaite bodźce, występujące w tym systemie w postaci określonych instrumentów podatkowych, implikują w społeczeństwie powstanie często trwałych nawyków, a tym samym mogą umacniać pewne zachowania (w tym również patologiczne, jeśli konstrukcja danych narzędzi jest wadliwa). Z tego też względu na władzy publicznej spoczywa szczególnego rodzaju odpowiedzialność, gdyż jej decyzje dotyczące kierunków oraz doboru metod i instrumentów realizacji polityki państwa – zwłaszcza w jej ekonomicznym aspekcie – mogą wpływać na postawy kreatywne lub destrukcyjne (patologiczne) z punktu widzenia gospodarczego rozwoju państwa. Jest to również ważne dlatego, że bodźce są często uważane za bardziej istotne niż bogactwa naturalne.

¹¹ N. Andel, H. Haller, *Handbuch der Finanzwissenschaft*, J.C.B. Mohr, Tübingen 1980, s. 124 i n.

¹² Por. J. Głuchowski, *Polskie...*, op. cit., s. 19-20.

3. Realizacja funkcji motywacyjnej systemu podatkowego w Polsce

Stopień realizacji motywacyjnej funkcji systemu podatkowego w odniesieniu do podmiotów gospodarczych w polskich warunkach nie jest wystarczający, choć sposób realizacji tej funkcji był zróżnicowany w czasie i obecnie daje się zaobserwować coraz więcej pozytywnych działań w tym aspekcie. Początek lat 90. XX w. rozpoczął swoistą rewolucję podatkową¹³, bowiem dokonywane na szeroką skalę zmiany wywoływały znaczące konsekwencje, zwłaszcza w sferze życia gospodarczego. Proces dostosowania finansów publicznych, a dokładniej rzecz ujmując, dopasowanie systemu podatkowego do potrzeb gospodarki opartej na mechanizmie rynkowym można podzielić na dwa etapy¹⁴:

- etap pierwszy obejmujący budowę podwalin w postaci instytucji systemu podatkowego odpowiednich dla państwa z gospodarką rynkową,
- etap drugi, w którym dokonuje się swego rodzaju optymalizacji rozwiązań przyjętych w etapie pierwszym, wykorzystując analizę skutków, jakie one przyniosły.

Jest rzeczą oczywistą, że tak ważne z punktu widzenia rozwoju społeczno-gospodarczego zmiany muszą być dokonywane z uwzględnieniem istniejących w danym kraju warunków gospodarczych, politycznych i historycznych, które implikują wybór najważniejszych elementów składowych systemu podatkowego, a w nim elementów konstrukcji podatku, tj. jego podmiotu, przedmiotu, podstawy opodatkowania, stawek podatkowych, skal, ulg i zwolnień oraz wyłączeń z podatku. Tworzy to ramy socjologiczne, które władza publiczna musi wziąć pod uwagę podejmując decyzje o wdrożeniu czy zmianie systemu.

Pomimo kilkunastu lat procesu transformacji polskiego systemu podatkowego, jego obraz jawi się być dalekim od doskonałości. Nadmierny jego stopień skomplikowania, mała przejrzystość, a nade wszystko niestabilność i częsta niejednoznaczność przepisów stanowionego prawa podatkowego, a dodatkowo zbyt duża podatność na bieżące wpływy polityczne są niewątpliwie poważnym antybodźcem dla prawidłowego i pożądanego wzrostu gospodarczego. Nie zachęca on również do oszczędzania, inwestowania, tworzenia nowych miejsc pracy, wzrostu poziomu konkurencyjności. Wspomniana niestabilność przejawiająca się w postaci licznych, cząstkowych, często pospiesznie dokonywanych zmian w zakresie prawa podatkowego, brak ich synchronizacji z innymi elementami systemu, tak podatkowego jak i gospodarczego w ogóle, była przyczyną występowania nadużyć w stosowaniu tak stanowionego prawa, zarówno ze strony podatników wykorzystujących liczne luki w przepisach, ale także ze strony organów skarbowych, którym nieprecyzyjność tychże przepisów pozwalała na dowolność interpretacyjną¹⁵.

Stymulowanie aktywności gospodarczej, wzrostu inwestycji, tworzenia nowych miejsc pracy i ograniczania bezrobocia próbowano w Polsce lat 90. XX w. osiągnąć poprzez stosowanie w systemie podatkowym licznych ulg i zwolnień podatkowych. Intencjonalną konsekwencją zastosowania w systemie podatkowym ulg oraz zwolnień jest w głównej mierze redukcja ciężarów podatkowych dla podmiotów, do których preferencje tego rodzaju zostają skierowane, celem pobudzenia ich działalności i rozwoju. W zamierzeniu jest to pożądané działanie ze względu na fakt, że każdy ciężar podatkowy w pewnym wymiarze ogranicza wolność podejmowania decyzji ekonomicznych podatników poprzez zmniejszenie zakresu prywatnego zaspokojenia ich potrzeb. Ma to też sprzyjać realizacji określonych strategii gospodarczych tak w skali makro, jaki i w odniesieniu do regionów, branż czy wręcz

¹³ S. Owsiak, *Finanse publiczne. Teoria i praktyka*, PWN, Warszawa 1999, s. 289.

¹⁴ G. Szczodrowski, *Polski system podatkowy. Strategia transformacji*, Wyd. UG, Gdańsk 2002, s. 98.

¹⁵ M. Sosnowski, *Zmiany w polskim systemie podatkowym w perspektywie integracji z Unią Europejską*, w: *Regulacyjne aspekty polityki ekonomicznej – dostosowania polskiej gospodarki do europejskiego i globalnego rynku*, Acta Universitatis Lodzianis, Folia Oeconomica nr 174, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2004, s. 69-70.

selektywnie wybranych rodzajów działalności. Przykładowo zastosowanie ulg i zwolnień podatkowych o charakterze prorozwojowym i proinwestycyjnym ma na celu ożywienie zarówno wyselekcjonowanych dziedzin przemysłu, jak również może przyczyniać się do niwelowania dysproporcji w rozwoju poszczególnych regionów kraju, zwłaszcza w sytuacji występowania obszarów znacznie zapóźnionych społecznie, gospodarczo i infrastrukturalnie. Owa stymulacyjna funkcja preferencji podatkowych mogłaby okazać się szczególnie istotna w warunkach globalizacji procesów gospodarczych na świecie, co wymuszałoby wzrost poziomu konkurencyjności krajowych przedsiębiorstw, przy czym konkurowanie przestaje tu mieć tylko wymiar cenowy produktów i tanioci ich wytwarzania, ale przede wszystkim oznacza wysokie zaawansowanie technologiczne i wysoką jakość. Z tego też powodu rozsądnie stosowane przez państwo preferencje w podatkach mogą pomóc spełnić to wyzwanie światowej gospodarki i wykorzystać szansę przez krajowe podmioty gospodarcze.

Rzeczą najważniejszą w tym aspekcie jest, by takie bodźcowe oddziaływanie systemu podatkowego na gospodarkę realizowane poprzez całokształt różnych preferencji podatkowych, było skoordynowane z sygnałami płynącymi z samej gospodarki, a tym samym wzmacniało pozytywne impulsy, zamiast je osłabiać czy zniekształcać¹⁶. Kierowanie preferencji do ściśle wybranych dziedzin gospodarki ze swej istoty narusza w pewnym stopniu i zakresie konkurencję rynkową, jednakże określone poprzez konkretną politykę gospodarczą zadania państwa mają tu większe znaczenie, zwłaszcza jeśli zadania te dotyczą realizacji funkcji bodźcowej podatku, której celem jest wzrost gospodarczy, zwiększenie zatrudnienia, eksportu bądź poprawa efektywności ekonomicznych działań przedsiębiorców. Dlatego stosując tego typu instrumenty zawsze należy dążyć, by żadne preferencje stosowane w systemie podatkowym nie powodowały nadmiernego zniekształcania konkurencji, co wymaga od odpowiednich władz stanowiących prawo dochowania należytej staranności w konstruowaniu określonych podatkowych instrumentów oddziaływania na gospodarkę oraz przeprowadzania analiz i symulacji ich zastosowania. Niestety, doświadczenia polskie w tej materii dowodzą, że preferencje podatkowe nie spełniły pokładanych w nich nadziei, a ich nadmierna liczba skomplikowała tylko system podatkowy, czyniąc go kosztownym, nieefektywnym i w niewielkim stopniu stymulującym przedsiębiorców do większej aktywności gospodarczej. Ponadto liczne niedociągnięcia i luki w przepisach utrudniały przedsiębiorcom korzystanie z ulg i częstokroć narażało ich na odpowiedzialność z tytułu naruszenia przepisów podatkowych wskutek różnej interpretacji nieprecyzyjnych aktów prawnych.

Brak pewności i stabilności przepisów prawa dotyczących zarówno preferencji podatkowych (w odniesieniu do tytułów ulg i zwolnień, ich konstrukcji i wartości), jak i innych elementów konstrukcji podatków zwiększa poziom ryzyka prowadzenia działalności gospodarczej, bowiem staje się ona mniej przewidywalna. Dowodzi to po raz kolejny, że przestrzeganie kardynalnych zasad podatkowych w konstruowaniu systemu podatkowego warunkuje o jego skuteczności i efektywności w osiaganiu celów, które są zbieżne z intencjami władzy publicznej. Z pewnością rzeczą bardziej cenną dla racjonalnie gospodarującego przedsiębiorcy jest, by prawo i związane z nim instrumentarium było stabilne, aniżeli państwo – wskutek zmieniających się nieustannie (w mniejszym czy większym stopniu) warunków rynkowych – dokonywałoby licznych zmian rozwiązań systemowych, gdyż takie działanie byłoby sprzeczne z zasadą stałości i pewności oraz dogodności opodatkowania, co wypaczałoby rolę państwa w gospodarce rynkowej, zbliżając ją do skrajnego interwencjonizmu.

Na szczęście od początku XXI w. następujące zmiany w polskim systemie podatkowym w coraz większym stopniu nadają mu cech stymulacyjnego oddziaływania na

¹⁶ Por. J. Głuchowski, Charakterystyka ogólna ulg i zwolnień podatkowych, w: *Formy zmniejszania wysokości podatków w Polsce*, (red.) J. Głuchowski, PWN, Warszawa 2002, s. 19 i 20.

rozwój przedsiębiorczości. W obliczu negatywnych doświadczeń w stosowaniu nadmiernie rozbudowanego systemu preferencji podatkowych (ulg, zwolnień) rozpoczęła się długo oczekiwana przez przedsiębiorców polityka redukcji stawek podatkowych (w podatkach dochodowych) przy jednoczesnej eliminacji istniejących ulg, z których to relatywnie niewielu przedsiębiorców skorzystało. Przykładem obniżek stawek w podatkach bezpośrednich jest obniżenie stawki w podatku dochodowym od osób prawnych (CIT) z 27 do 19%, a także możliwość skorzystania przez osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą z liniowej, 19-proc. stawki w podatku dochodowym od osób fizycznych (PIT), zamiast dotychczasowej skali progresywnej 19, 30 i 40%¹⁷. W tym przypadku wybór liniowej stawki wiąże się to z brakiem możliwości korzystania z ulg podatkowych. Trzeba tu jednak dodać, że rzeczony i oczekiwane przez podmioty gospodarcze działania jedynie zbliżają Polskę do takich liderów w naszym regionie w redukcji stawek jak Litwa (13 lub 15%), Łotwa (15%) i Węgry (16%). W raporcie KPMG poświęconym tym kwestiom za 2005 r. zawarto analizę 88 krajów, w tym 30 należących do OECD, z której wynika, że w krajach OECD średnia stopa podatku dochodowego od przedsiębiorstw zmniejszyła się z 29,7% w 2004 r. do 26,49% w 2005 r., zaś w krajach Unii Europejskiej z 25,75% w 2004 r. do 23,29% w 2005 r.¹⁸.

Obserwowana tendencja jest przez przedsiębiorców w najwyższym stopniu pożądana, choć – co także trzeba zaznaczyć – nie sama stawka podatku decyduje o ostatecznej wysokości obciążeń w podatku dochodowym od osób prawnych. W rzeczonym raporcie zwraca się uwagę nie tylko na nominalną, ale na rzeczywistą stopę opodatkowania, uwzględniającą stosowane przez niektóre państwa odliczenia i ulgi zachęcające do inwestowania oraz na opodatkowanie podatkami lokalnymi i pośrednimi. Istotną rolę w kształtowaniu obciążeń podatkowych odgrywają także koszty uzyskania przychodu i obowiązujący w danym kraju katalog kosztów niezaliczanych do tej kategorii. W ostatnim czasie ważnym instrumentem bodźcowego oddziaływania na proinwestycyjne i prorozwojowe zachowania przedsiębiorców poprzez system podatkowy jest również stosowanie licznych preferencji podatkowych przez samorządy w podatkach lokalnych, a szczególnie w podatku od nieruchomości, gdzie w głównej mierze stosuje się stawki tego podatku znacząco poniżej poziomów maksymalnych określonych przez Ministerstwo Finansów bądź całkowicie zwalnia się określonych przedsiębiorców z podatku od nieruchomości.

Współczesny trend do redukcji stawek podatków kosztem rezygnacji z ulg w podatkach wydaje się polityką słuszną, choćby z punktu widzenia wspierania rozwoju inwestycji realnie efektywnych ekonomicznie, a nie efektywnych dzięki zastosowaniu rozmaitych ulg, co z reguły prowadzi do „niezdrowej” konkurencji. Poza tym jest rzeczą oczywistą, że im więcej udziela się ulg i zwolnień jednym podatnikom, tym wyższe obciążenia podatkowe dotyczyć będą musiały pozostałych, co w efekcie może działać na tych drugich antymotywacyjnie i skłaniać ich do ograniczenia rozmiarów działalności gospodarczej czy poziomu inwestycji lub/i konsumpcji, albo też ukrywania źródeł podlegających opodatkowaniu i przechodzenia do szarej strefy gospodarczej. To z kolei skutkować może zmniejszeniem wpływów podatkowych do budżetu państwa i samorządów.

W moim przekonaniu, wobec wielu negatywnych doświadczeń dotyczących m.in. wykorzystywania jako stymulatora aktywności gospodarczej przedsiębiorstw ulg i preferencji podatkowych, jedynym transparentnym, powszechnie akceptowalnym i oddziałującym horyzontalnie instrumentem bodźcowego oddziaływania na procesy gospodarcze stać się

¹⁷ Ostatnie dane Ministerstwa Finansów wskazują, że w 2004 r. liniową stawkę wybrało 192.869 osób, co stanowi (szacunkowo) ok. 15 proc. przedsiębiorców opodatkowanych na zasadach ogólnych, którzy mogli skorzystać z tej formy opodatkowania. W 2005 r. jest to ok. 243 tys.

¹⁸ Por. P. Skwirowski, Na świecie tną podatki od firm, aż wióry lecą, „Gazeta Wyborcza”, 12 maja 2005, www.wyborcza.pl,

powinna stawka podatku. Jej stopniowe obniżanie przy jednoczesnym przestrzeganiu zasad podatkowych ma sprzyjać uzyskaniu efektu w postaci wzrostu gospodarczego i rozwoju przedsiębiorczości. Ponadto – jak dowodzą dane z ostatniego okresu – obniżenie stawek podatków od dochodów pozytywnie wpływa na realizację wpływów podatkowych do budżetu, a więc jest przykładem na możliwość jednoczesnego osiągania przez system podatkowy celów fiskalnych i pozafiskalnych, w tym pobudzania aktywności gospodarczej.

Inną formą podatkowych instrumentów oddziaływania na rozwój przedsiębiorczości i ułatwianiu im warunków do działalności miała być instytucja kredytu podatkowego dla małych przedsiębiorców. Ponieważ jednak w znacznym stopniu powielala ona mankamenty stosowanych w przeszłości ulg inwestycyjnych, a zwłaszcza nazbyt duży stopień skomplikowania przepisów oraz rygorystyczne warunki, od których spełnienia uzależniona była możliwość skorzystania z tej formy preferencji podatkowych, znalazła bardzo nikłe zainteresowanie ze strony przedsiębiorców¹⁹. W tym miejscu należy jeszcze wspomnieć o dość kontrowersyjnym w ocenach wielu ekonomistów rządowym programie restrukturyzacji długów przedsiębiorców, mającym na celu przywrócenie płynności finansowej, zdolności kredytowej, długoterminowej zdolności do konkutowania na rynku, a tym samym stworzenia warunków do wzrostu zatrudnienia. Polegał on m.in. na oddłużeniu przedsiębiorców w zakresie obciążeń publicznoprawnych²⁰. Z kolei pożądanym krokiem, mającym na celu pobudzenie inwestycji w przedsiębiorstwach (poza obniżką stawek podatkowych w podatkach dochodowych) jest możliwość dokonania jednorazowego zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów 30% wartości nowego środka trwałego już w pierwszym roku jego użytkowania, przy czym odpisy amortyzacyjne w następnych latach są ustalane od wartości początkowej tego środka niepomniejszonej o wartość tego początkowego odpisu.

Oczywiście obecnie istniejący system podatkowy jest jeszcze daleki od doskonałości i wymaga wielu zmian ułatwiających działanie podmiotom gospodarczym. Przykładem mogą być podatki pośrednie (VAT, akcyza). Trzeba tu wspomnieć, że Polska należy do państw europejskich o jednym z najwyższych poziomów opodatkowania obrotu. Bez wątplenia dla większości przedsiębiorców, którzy podlegają w głównej mierze podstawowej stawce VAT, pozytywnym bodźcem ekonomicznym byłoby ujednoczenie stawek tego podatku wraz z obniżką stawki podstawowej z 22% do poziomu np. 19%. W tym wypadku ujednoczenie oznaczałoby likwidację stawek obniżonych, co dla niektórych podatników korzystających z tej preferencji wiązałoby się ze wzrostem obciążeń fiskalnych, co mogłoby też dotknąć w sposób negatywny pewne grupy konsumentów. Podobna kwestia dotyczy podatku akcyzowego, gdzie np. brak jednolitych stawek w stosunku do bardzo podobnych pod względem parametrów chemicznych wyrobów ropopochodnych sprzyja poważnym nadużyciom i rozwojowi szarej strefy w gospodarce.

Zapewne pozytywnym bodźcem w kontekście motywacyjnego oddziaływania systemu podatkowego na przedsiębiorczość jest ograniczenie ryzyka podatkowego poprzez wprowadzenie do systemu podatkowego instytucji wiążącej interpretacji przepisów podatkowych, a także zapowiedź pełnego z informatyzowania obsługi podatników, którzy mogliby w nieodległej perspektywie czasowej (2 lata) kontaktować się z urzędami skarbowymi przy pomocy Internetu i składać tą drogą deklaracje. Ponadto Ministerstwo Finansów opracowało projekt rozporządzenia o elektronicznych fakturach VAT. Oznacza to, że niedługo każdy przedsiębiorca będzie mógł wystawiać i wysyłać kontrahentom faktury za pośrednictwem sieci komputerowej. Faktury papierowe nie będą już konieczne, a

¹⁹ Polega on na odroczeniu ściągania zaliczek na podatek dochodowy przez jeden rok podatkowy, zapłaceniu podatku dochodowego za ten rok w rozliczeniu rocznym i na późniejszej spłacie zobowiązania podatkowego należnego od dochodu powstałego w tym czasie.

²⁰ Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. o restrukturyzacji należności publicznoprawnych od przedsiębiorców (Dz.U. nr 155, poz. 1287).

przedsiębiorstwa obniżą dzięki temu swoje koszty oraz czas transakcji.

4. Podsumowanie

Konkludując należy stwierdzić, że jedynym sposobem właściwego realizowania funkcji motywacyjnej systemu podatkowego, jest koordynacja działań władzy publicznej z działalnością podmiotów gospodarczych, wczesne wykrywanie i korygowanie występujących nieprawidłowości, dbałość o zachowanie spójności i stabilności całego systemu oraz eliminowanie sprzeczności poprzez określenie optymalnych w danych warunkach społeczno-gospodarczych proporcji pomiędzy poszczególnymi funkcjami podatków.

W obecnej sytuacji społeczno-ekonomicznej redukcja obciążeń podatkowych przy pomocy choćby redukcji stawek podatkowych, zwłaszcza w odniesieniu do podatków dochodowych i majątkowych, stanowić może istotny impuls dla rozwoju istniejących podmiotów gospodarczych i tworzenia nowych oraz ujawnianiu się tej części gospodarki, która do tej pory funkcjonowała w szarej strefie ze względu na zbyt duży i powodujący zbyt niską opłacalność poziom ciężarów podatkowych.

SPIS LITERATURY:

1. Andel N., Haller H., Handbuch der Finanzwissenschaft, J.C.B. Mohr, Tübingen 1980.
2. Bouvier M., Wprowadzenie do prawa podatkowego i teorii podatku, Wydawnictwo KiK, Warszawa 2000.
3. Etel L., System podatkowy (zarys wykładu), WSiFZ w Siedlcach, Siedlce 2002.
4. Gajl N., Teorie podatkowe w świecie, PWN, Warszawa 1992.
5. Głuchowski J., Charakterystyka ogólna ulg i zwolnień podatkowych, w: Formy zmniejszania wysokości podatków w Polsce, (red.) J. Głuchowski, PWN, Warszawa 2002.
6. Głuchowski J., Polskie prawo podatkowe, Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis, Warszawa 2002.
7. Goronowski W., Systemy podatkowe (kryteria klasyfikacji), w: Księga jubileuszowa prof. Leona Kurowskiego, Warszawa 1998.
8. Grabiec R., Pseudopodatki – ich ewolucja i kierunki zmian w okresie transformacji polskiej gospodarki, w: Kierunki reformy polskiego systemu podatkowego, (red.) A. Pomorska, Wyd. UMCS, Lublin 2003.
9. Kosikowski C., Potrzeba – zakres – warunki – metody reformy polskiego systemu podatkowego, w: Kierunki reformy polskiego systemu podatkowego, (red.) A. Pomorska, Wyd. UMCS, Lublin 2003.
10. Litwińczuk H., Prawo podatkowe przedsiębiorców, wyd. 3, Wydawnictwo KiK, Warszawa 2001.
11. Lubińska T., Reforma podatkowa czy reforma systemu dochodów fiskalnych – kwestie terminologiczne jako punkt wyjścia do rozważań i propozycji zmian, w: Polski system podatkowy. Założenia a praktyka, (red.) A. Pomorska, Wyd. UMCS, Lublin, 2004.
12. Owsiak S., Finanse publiczne. Teoria i praktyka, PWN, Warszawa 1999.
13. Skwirowski P., Na świecie tną podatki od firm, aż wióry lecą, „Gazeta Wyborcza”, 12 maja 2005.
14. Sobczak K., Gospodarka rynkowa a władza publiczna, Instytut Funkcjonowania Gospodarki Narodowej, Warszawa 1998.
15. Sosnowski M., Zmiany w polskim systemie podatkowym w perspektywie integracji z Unią Europejską, w: Regulacyjne aspekty polityki ekonomicznej – dostosowania polskiej gospodarki do europejskiego i globalnego rynku, Acta Universitatis Lodzianensis, Folia

- Oeconomica nr 174, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2004.
16. Szczodrowski G., Polski system podatkowy. Strategia transformacji, Wyd. UG, Gdańsk 2002.
 17. Wojciechowski E., Systemy podatkowe, w: System instytucji prawno-finansowych PRL, (red.) M. Weralski, t. 3, Instytucje budżetowe, cz. 2, Ossolineum, Wrocław 1985.
 18. Wójtowicz W., Pojęcie i charakter podatku jako dochodu publicznego, w: Prawo podatkowe, (red.) W. Wójtowicz, Oficyna Wydawnicza Branta, Bydgoszcz 2000.
 19. Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 roku – Ordynacja podatkowa, (Dz. U. Nr 137, poz. 926 z późn. zm.).
 20. Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. o restrukturyzacji należności publicznoprawnych od przedsiębiorców (Dz.U. nr 155, poz. 1287).