

ROZDZIAŁ 16

PODATKOWE INSTRUMENTY POLITYKI FISKALNEJ PAŃSTWA A ROZWÓJ PRZEDSIĘBIORCZOŚCI

1. Wstęp

Rola państwa w gospodarce i jego wpływ na procesy społeczno-ekonomiczne ulegała w czasach nowożytnych szeregu zmianom, tak w odniesieniu do form i zakresu oddziaływania, jak i natężenia wpływu władzy publicznej na gospodarkę. Począwszy od dominacji nurtu merkantylistycznego, poprzez leseferyzm, interwencjonizm państwowy oparty na teoriach Keynesa, aż po idee neoklasyczne i neoliberalne, z których to te ostatnie znalazły swe praktyczne zastosowanie przede wszystkim w polityce ekonomicznej USA za czasów Ronalda Regana oraz Margaret Thatcher w Wielkiej Brytanii. Warto tu tylko nadmienić, iż nurt interwencjonistyczny miał być swoistym remedium dla niedoskonałości mechanizmu rynkowego oraz sposobem optymalizacji dobrobytu, celem której miało być osiągnięcie większego poziomu sprawiedliwości społecznej¹. Z kolei teoretycy o neoliberalnej prowenencji wskazywali na potrzebę: rozszerzenia mechanizmu rynkowego w gospodarce, a zatem ograniczenia roli państwa (z wyjątkiem dziedzin, gdzie mechanizm rynkowy jest droższy); restrykcyjnej polityki monetarnej; pobudzenia inwestycji i stymulowania przedsiębiorczości (poprzez redukcję obciążeń podatkowych, ulgi podatkowe); działań propodażowych (poprzez wzrost wydajności pracy, inwestycje); zmniejszenia wydatków publicznych.

Rzecz jasna przytoczone powyżej poglądy nie oznaczają konieczności całkowitego wycofania państwa z gospodarki i pozbawienia władzy publicznej możliwości oddziaływania na procesy gospodarcze. Kwestią sporną wśród ekonomistów wywodzących się z różnych szkół i nurtów ekonomii jest jedynie określenie skali tego wpływu oraz instrumentarium, które ma służyć osiągnięciu zamierzonych celów przy niezbędnym wsparciu społecznym. Należy tu stwierdzić, że rola państwa w gospodarce powinna mieć charakter bardziej elastyczny i dostosowany do aktualnej sytuacji społeczno-ekonomicznej występującej na świecie, by w sposób skuteczny i stabilny stymulować wzrost gospodarczy i przeciwdziałać nadmiernym różnicom w poziomie zamożności w społeczeństwie, co mogłoby zachwiać sytuacją polityczną, społeczną, a w końcu gospodarczą².

¹ Jednym ze środków proponowanych przez Keynesa, będących do dyspozycji władzy publicznej, była polityka redystrybucji dochodów (progresywne opodatkowanie wysokich dochodów, zasiłki dla bezrobotnych, ulgi dla inwestorów etc.) oraz inwestycje publiczne finansowane z budżetu państwa (roboty publiczne). Należy tu szczególnie podkreślić, że w zamierzeniach Keynesa źródłem finansowania inwestycji publicznych, przede wszystkim w sferze infrastruktury komunikacyjnej i obiektów użyteczności publicznej, miał być dług publiczny, a nie wzrost obciążeń podatkowych. Skutkiem m.in. tych działań miało być osiągnięcie celów egalitaryzmu w społeczeństwie, redukovanie stopy bezrobocia i zmniejszanie wahań cyklu koniunkturalnego, jak również zapewnienie bezpieczeństwa pracy, odpowiedniej jakości produktów i jakości życia w środowisku naturalnym. Por. A.T. Sommers, Ends and Means: Market vs. Government, „Economic Impact” 1980, No. 2. [za: A. Krajewska, Podatki. Unia Europejska, Polska, kraje nadbałtyckie, PWE, Warszawa 2004, s. 18].

² Por. A. Krajewska, Podatki..., op. cit., s. 24.

2. Istota, rodzaje i instrumenty polityki fiskalnej

Każde państwo, by móc skutecznie wypełniać powierzone mu zadania społeczno-gospodarcze, musi zostać wyposażone w niezbędne do realizacji zakładanych celów instrumentarium i adekwatne zasoby finansowe. Rzeczono finanse gromadzone są w ramach prowadzonej przez państwo polityki fiskalnej i za pomocą przynależnym jej instrumentom. M. Nasiłowski stwierdza, że polityka fiskalna obejmuje te działania władzy publicznej w sferze dochodów i wydatków budżetu, celem których jest kontrola oraz oddziaływanie na ogólny poziom efektywności gospodarczej kraju³.

W literaturze przedmiotu, obok rozważań dotyczących zakresu i formy aktywności władzy publicznej na rzecz gospodarki, określa się wprost podstawowe funkcje finansów państwa, którego zadaniem jest zagwarantowanie: po pierwsze, efektywności całości gospodarki przy ułomności rynkowego mechanizmu alokacji, po drugie, sprawiedliwości, równości przy nadmiernej dysproporcji dochodów, i po trzecie, stabilności gospodarki rynkowej przy jej cyklicznym funkcjonowaniu⁴. Warto tu dostrzec też opinie prezentowane m.in. przez V. Tanzi'ego i H.H. Zee, zdaniem których polityka fiskalna winna w równej mierze służyć zmniejszaniu niestabilności makroekonomicznej w krótkim okresie, jak i wzrostowi gospodarczemu w długim horyzoncie czasu, szczególnie poprzez zwiększanie stopnia neutralności ciężarów podatkowych, promocję akumulacji kapitału ludzkiego i redukcję nadmiernej dysproporcji dochodów. Ich badania wskazują jednak, że związek pomiędzy opodatkowaniem i wzrostem gospodarczym okazuje się znacznie słabszy, niż można by oczekiwać na podstawie teorii. Wyraźnie zauważalny jest jedynie negatywny wpływ częstych zmian systemu podatkowego, który skutkuje wzrostem niepewności warunków inwestowania, ograniczając je tym samym⁵.

Stabilizacyjna funkcja finansów państwa obejmuje działania m.in. mające spowodować osiągnięcie, a następnie utrzymanie wysokiego tempa wzrostu gospodarczego, przy jednoczesnym redukowaniu zjawisk negatywnych, tzn. wysokiej stopy bezrobocia i inflacji oraz łagodzeniu wahań cyklu koniunkturalnego. Mówiąc inaczej, szeroko rozumiane instytucje państwa stosując w sposób racjonalny, sprawny i efektywny dostępne im instrumenty polityki społecznej i ekonomicznej, winny przyczynić się do zrównoważonego długookresowego rozwoju kraju przy optymalnym zaangażowaniu czynników wytwórczych. Skuteczna realizacja zadań stabilizujących procesy gospodarcze wymaga jednoczesnego stosowania wzajemnie oddziałujących na siebie instrumentów polityki fiskalnej i polityki pieniężnej (monetarnej).

Zadaniem narzędzi polityki fiskalnej w tej dziedzinie jest zmniejszanie amplitudy wahań cyklu koniunkturalnego, tj. hamowanie ekspansji gospodarki w okresie jej nazbyt dużego wzrostu oraz stymulowanie aktywności gospodarczej w okresie osłabienia procesów gospodarczych. Podatki, jako główne narzędzie tej polityki, zarówno powodują obniżenie poziomu dochodów i zredukowanie wydatków prywatnych na konsumpcję indywidualną, jak i mają wpływ na poziom produkcji, inwestycji i zatrudnienia. Wydatki państwa zaś m.in. kształtują wielkość popytu globalnego.

W ramach polityki fiskalnej można wyodrębnić dwie podstawowe formy, a tym samym dwie metody wykorzystania instrumentów podatkowych dla osiągnięcia celów

³ Por. M. Nasiłowski, System rynkowy. Podstawy mikro- i makroekonomii, Wyd. KeyTex, Warszawa 1992, s. 136.

⁴ Por. P.A. Samuelson, W.D. Nordhaus, Ekonomia, t. 1, PWN, Warszawa 1996, s. 88 i nast.

⁵ V. Tanzi, H.H. Zee, Fiscal Policy and Long-Run Growth, „IMF Staff Papers” 1997, vol. 44, nr 2. [za: D. Gotz-Kozierkiewicz, Polityka fiskalna w Polsce z perspektywy członkostwa w Unii Europejskiej, Konferencja Naukowa „Strategia szybkiego wzrostu gospodarczego w Polsce”, WSPiZ, Warszawa 25-26 marca 2004 r., materiał niepublikowany.

stabilizacyjnych oraz pozostałych celów społeczno-ekonomicznych. A mianowicie wyróżnia się aktywną oraz pasywną politykę fiskalną⁶. Istota tej pierwszej sprowadza się do podejmowania takich decyzji związanych ze zmianą dochodów i wydatków publicznych, które umożliwiłyby realizację określonych zadań i uzyskanie zakładanych efektów w danej sytuacji gospodarczej. Natomiast pasywna polityka fiskalna wiąże się z zastosowaniem odpowiednich instrumentów ekonomicznych, które samoczynnie reagują na zmianę koniunktury i nie wymagają podejmowania konkretnych decyzji dostosowawczych, a są wrażliwe na zmiany poziomu dochodu narodowego, stopy zatrudnienia etc.⁷.

Z tego też względu w aktywnej polityce fiskalnej, będącej interwencjonizmem państwowym, za którym stoi cały system podejmowania decyzji o zastosowaniu określonych narzędzi fiskalnych (m.in. wzrost bądź spadek wydatków publicznych, zmiany w poszczególnych podatkach) wykorzystuje się metodę dyskrecjonalnego (aktywnego) kształtowania poziomu opodatkowania podmiotów w zależności od fazy cyklu koniunktury gospodarczej. Natomiast pasywna polityka fiskalna związana jest z wykorzystaniem metody automatycznych stabilizatorów koniunktury wkomponowanych w system podatkowy⁸.

Do automatycznych stabilizatorów zalicza się: podatek dochodowy, podatek od wartości dodanej (VAT), zasiłek dla bezrobotnych i inne formy świadczeń społecznych. Zaletą podatkowych automatycznych stabilizatorów koniunktury jest ich w miarę szybka reakcja na zmianę sytuacji dochodowej podmiotów, a co ważniejsze, nikt nie musi decydować o ich uruchomieniu. Ponadto zmniejszają podatność gospodarki na wstrząsy, sprawiając że aktywność gospodarcza nie spadnie do katastrofalnego poziomu. Wadą jest to, że ich określona poprzez wcześniej przyjęte regulacje konstrukcja, może być w praktyce życia gospodarczego, ze względu na specyficzny charakter danej sytuacji, niedostatecznie odpowiednia. W odpowiedzi na tę ułomność pasywnej polityki fiskalnej, władza publiczna może zastosować bardziej aktywną (dyskrecjonalną) jej formę, jeżeli sytuacja tego wymaga.

Stabilizacja gospodarki może się odbywać przez adekwatne kształtowanie poziomu wydatków albo stopy podatkowej, wpływając tym samym na poziom popytu globalnego. W przypadku, gdyby wydawał się on zbyt niski, rząd może go stymulować poprzez redukcję obciążeń podatkowych, co powinno znacznie silniej aktywizować podmioty gospodarcze, niż automatyczne stabilizatory koniunktury. W sytuacji przeciwnej, tj. nadmiernie rozgrzanej koniunktury, można wykorzystać progresję podatkową bądź nałożyć nowe podatki, aby ją skutecznie schłodzić. Ponadto państwo w ramach działań będących domeną polityki fiskalnej może również oddziaływać na skłonność do inwestowania i oszczędzania. Nadmierny fiskalizm zmniejsza skłonność podmiotów gospodarczych i gospodarstw domowych do oszczędzania, jednakże zwiększone wydatki państwa kreują nowy popyt, w tym popyt inwestycyjny. Wadą aktywnej metody oddziaływania na gospodarkę jest to, że zastosowanie jej instrumentów wymaga czasu i wiąże się z długotrwałym i żmudnym procesem legislacyjnym dotyczącym np. wprowadzenia nowych podatków lub zmian w już istniejących podatkach. Występować może tu tzw. efekt opóźnień, polegający na tym, że pomiędzy diagnozą stanu gospodarki a przygotowaniem określonych środków polityki ekonomicznej upływa tak wiele czasu, że w momencie, w którym narzędzia te są gotowe, układ gospodarki na tyle się zmienił, iż owe narzędzia są już mało bądź wcale nieskuteczne⁹.

⁶ D. Begg, S. Fischer, R. Dornbusch, *Ekonomia*, t. II, PWE, Warszawa 1992, s. 82-84.

⁷ A. Krajewska, *Podatki...*, op. cit., s. 28.

⁸ Por. J. Kropiwnicki, *Teoria automatycznych stabilizatorów koniunktury*, Warszawa 1976, s. 258.

⁹ Por. D. Begg, S. Fischer, R. Dornbusch, op.cit., s. 83; S. Owsiak: *Finanse publiczne. Teoria i praktyka*, wyd. 2., PWN, Warszawa 1999, s. 64.

3. Elementy konstrukcji podatku – główne instrumenty polityki fiskalnej

Podatek stanowi jeden z najistotniejszych elementów każdego programu i koncepcji społeczno-ekonomicznego rozwoju państwa i jako taki wywiera znaczący wpływ na kształtowanie się rzeczywistości gospodarczej. Jego powszechna obecność oraz szeroki zakres oddziaływania na procesy społeczne i gospodarcze w ramach realizacji polityki fiskalnej państwa, ma kardynalny wpływ na rozwój i stymulowanie przedsiębiorczości. W zależności od tego, jaką konstrukcję nadaje się podatkom dla osiągnięcia zamierzonych efektów, bodźce te mogą zarówno stymulować pewne zachowania, jak też działać antymotywacyjnie, sprzyjać powstawaniu określonych zjawisk, powodować wzrost ich natężenia bądź 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 przy pomocy takiego kształtowania konstrukcji podatku, aby owe reakcje były zgodne z zamierzeniami państwa¹⁰.

Oddziaływanie stymulacyjne podatków ma przede wszystkim sprzyjać gospodarności funkcjonowania podmiotów gospodarczych, pobudzania ich do osiągania odpowiednich wyników ekonomicznych i finansowych, podejmowania przez przedsiębiorców działań przynoszących zyski oraz pożądane efekty społeczne, proekspertowe etc.¹¹.

Rola bodźcowa podatków ma charakter uniwersalny i jest wykorzystywana w państwach o różnych założeniach ustrojowych. W zależności od grupy podatników i przedmiotu działalności rzeczona stymulacja może polegać na wprowadzeniu określonego podatku, na zróżnicowaniu stawek podatkowych, stosowaniu ulg i zwolnień, zmianie zakresu podmiotowego i przedmiotowego podatku, a więc na odpowiednim kształtowaniu elementów konstrukcji podatków, stanowiących ich immanentną cechę. Elementy te, będące elementami techniki podatkowej i zmiennymi cechami każdego podatku, mają za zadanie dokonanie przekładu myśli podatkowej oraz intencji decydentów na grunt przepisów prawa podatkowego¹². Dzięki nim państwo może stymulować różne procesy w gospodarce, w tym określone zachowania przedsiębiorców. Ponadto dostępne władzy publicznej instrumenty podatkowe umożliwiają wpływ na kształt struktury gospodarki, ukierunkowanie aktywności gospodarczej przedsiębiorców, alokację zasobów gospodarczych, poziom i strukturę inwestycji, konsumpcji, oszczędności oraz wzrost efektywności ekonomicznej przedsiębiorstw¹³.

Należy jednak zauważyć, że próba wkomponowania w system podatkowy nazbyt wielu celów społecznych i gospodarczych, niesie ryzyko jego nadmiernego skomplikowania¹⁴. Zbudowanie dobrego systemu podatkowego wymaga zastosowania bardziej niż dawniej rozbudowanych konstrukcji podatkowych i różnych modulacji elementów budowy podatków, m.in. poprzez włączenie do konstrukcji poszczególnych podatków elementów, które z założenia będą oddziaływać na realizację funkcji nie tylko fiskalnych, ale w dużej mierze ekonomicznych i społecznych¹⁵. Jest to o tyle ważne, że sprzeczności, jakie zachodzą np. między funkcją fiskalną a stymulacyjną podatku, pojawiać się mogą w sytuacji, gdy podatki są niewłaściwie skonstruowane¹⁶. Zdaniem J.

¹⁰ K. Sobczak, *Gospodarka rynkowa a władza publiczna*, Instytut Funkcjonowania Gospodarki Narodowej, Warszawa 1998, s. 15.

¹¹ N. Gajl: *Teorie podatkowe w świetle*, PWN, Warszawa 1992, s. 131.

¹² Por. A. Kostecki, *Elementy konstrukcji instytucji podatku*. [w:] *System instytucji prawno-finansowych PRL*, Praca pod red. M. Weralskiego, t. 3: *Instytucje budżetowe*, Ossolineum, Wrocław 1985, s. 151 i n.

¹³ Por. J. Głuchowski, *Polskie prawo podatkowe*, Wyd. Prawnicze LexisNexis, Warszawa 2002, s. 19-20.

¹⁴ H. Kuzińska, *Rola podatków pośrednich w Polsce*, Wyd. WSPiZ im. L. Koźmińskiego, Warszawa 2002, s. 89.

¹⁵ N. Gajl, *Teorie...*, op. cit., s. 139.

¹⁶ J. Sokołowski, *Oddziaływanie podatków dochodowych i od wartości dodanej na procesy gospodarcze*, Wyd.

Sokołowskiego, nie można np. przedstawiać zbyt wysokiego obciążenia podatkowego jako pełnej realizacji funkcji fiskalnej i braku realizacji funkcji stymulacyjnej, gdyż pełna realizacja funkcji fiskalnej będzie tu bowiem możliwa tylko w krótkim okresie. Nadmierne obciążenie podatkowe przedsiębiorców w dłuższym horyzoncie czasowym będzie działać antymotywacyjnie, co skłoni do ograniczenia lub likwidacji działalności gospodarczej, a w konsekwencji do redukcji wpływów podatkowych do budżetu. I na odwrót, zmniejszenie podatków wprawdzie w początkowym okresie przyczyni się do ograniczenia wpływów podatkowych, jednakże poprzez swoje stymulacyjne oddziaływanie przyczyni się do rozwoju przedsiębiorczości i jej opłacalności, a tym samym w dłuższym okresie spowoduje globalny wzrost dochodów i w konsekwencji kwot podatków¹⁷.

Ponadto należy zauważyć, że skłonność przedsiębiorców do inwestowania i rozwijania własnej działalności zależy od wielu czynników i instrumentów fiskalnych, do których zalicza się oprócz poziomu podatków dochodowych i podatków pośrednich, także poziom deficytu finansów publicznych oraz jego wpływ na poziom rynkowych stóp procentowych, ulgi i zachęty inwestycyjne, zasady stosowania odpisów amortyzacyjnych, dopłaty do oprocentowania kredytu inwestycyjnego i współfinansowanie inwestycji ze środków publicznych¹⁸.

4. Stan obecny i propozycje zmian

Wychodząc naprzeciw licznym gremiom przedsiębiorców w ostatnim okresie w Polsce dokonano wielu zmian w systemie podatkowym i prawie pracy w ramach realizacji pakietu rządowego „Przede wszystkim przedsiębiorczość”, mającego na celu zmniejszenie obciążeń podatkowych i paropodatkowych dla przedsiębiorców i uelastycznienie stosunków pomiędzy pracodawcą a pracobiorcą. Celem tego programu miało być stymulowanie aktywności gospodarczej, wzrost inwestycji, tworzenie nowych miejsc pracy i ograniczanie bezrobocia. W zakresie systemu podatkowego zmiany dotyczyły zwłaszcza redukcji stawek podatkowych i eliminacji ulg podatkowych oraz zmniejszenie ryzyka podatkowego poprzez nowelizację Ordynacji podatkowej. Przykładem może być obniżenie stawki w podatku dochodowym od osób prawnych (CIT) z 27 do 19 proc. oraz możliwość skorzystania przez osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą z liniowej, 19-proc. stawki w podatku dochodowym od osób fizycznych (PIT) (w tym przypadku wiąże się to z brakiem możliwości korzystania z ulg podatkowych), zamiast dotychczasowej skali progresywnej 19, 30 i 40 proc. Ostatnie dane Ministerstwa Finansów wskazują, że liniową stawkę wybrało 192 869 osób, co stanowi (szacunkowo) ok. 15 proc. przedsiębiorców opodatkowanych na zasadach ogólnych, którzy mogli skorzystać z tej formy opodatkowania. Trzeba tu dodać, że te oczekiwane działania jedynie zbliżają Polskę do takich liderów w naszym regionie w redukowaniu stawek jak Węgry (16 proc.) czy Słowacja (19 proc.). W raporcie KPMG poświęconym tym kwestiom zawarto analizę 69 krajów, w tym 30 należących do OECD, z której wynika, że w krajach OECD średnia stopa podatku dochodowego od przedsiębiorstw zmniejszyła się w porównaniu z rokiem 2003 z 30,9 do 29,96 proc., zaś w UE z 31,84 do 31,32 proc. Jednocześnie zwraca się tu 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 pośrednimi¹⁹.

Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu, Wrocław 1991, s. 20.

¹⁷ Tamże

¹⁸ J. Tomkiewicz, Polityka fiskalna w Polsce. Stymulator wzrostu czy źródło problemów, Konferencja Naukowa „Strategia szybkiego wzrostu gospodarczego w Polsce”, WSPiZ, Warszawa 25-26 marca 2004 r., materiał niepublikowany.

¹⁹ KPMG's Corporate Tax Rates Survey, styczeń 2004, s. 1-3. Por. także K. Tomaszewski, Obniżanie stawek

Należy przy tym zauważyć, że istotnym elementem, oprócz samej wysokości podatków, są stosunki i atmosfera na linii podatnik – administracja skarbową, gdyż złe relacje mogą skutecznie zneutralizować wszelkie obniżki ciężarów podatkowych²⁰.

W ostatnim czasie ważnym instrumentem bodźcowego oddziaływania na proinwestycyjne i prorozwojowe zachowania przedsiębiorców jest również stosowanie licznych preferencji podatkowych przez samorządy w podatkach lokalnych, a szczególnie w podatku od nieruchomości, gdzie obniżane są stawki tego podatku oraz udziela się ulg i zwolnień.

Poza obniżką stawek podatkowych w podatkach dochodowych, istotne znaczenie dla przedsiębiorców ma możliwość jednorazowego zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów 30 proc. wartości nowego środka trwałego już w pierwszym roku jego użytkowania, przy czym odpisy amortyzacyjne w następnych latach będą ustalane od wartości początkowej tego środka niepomniejszonej o wartość rzeczonoego początkowego odpisu.

Ostatnio obserwowana polityka 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 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. Ponadto należy zwrócić uwagę na tendencje, jakie wystąpiły pod koniec lat osiemdziesiątych w polityce podatkowej niektórych państw o wysoko rozwiniętej gospodarce rynkowej. Sprowadzały się one do rezygnacji z różnych ulg i zwolnień podatkowych w celu maksymalnego rozszerzenia podstawy opodatkowania, co pozwoliło z kolei na obniżenie ogólnego obciążenia podatkowego²¹. Co więcej, stosowane ulgi wcale nie przyczyniają się w takim stopniu jak pierwotnie zakładano, do rozwoju określonych dziedzin gospodarki, za to sprzyjają nadużyciom i oszustwom podatkowym. Dane OECD pokazują, że w 2000 r. straty budżetu z tytułu ulg i zwolnień wyniosły w Polsce aż 8,5 proc. PKB²². Ponadto w zaleceniach Międzynarodowego Funduszu Walutowego wskazuje się, że czynnikiem znacząco stymulującym aktywność przedsiębiorców i ich skłonność do inwestowania, są niższe obciążenia podatkowe i korzystne zasady amortyzacji środków trwałych, a nie rozbudowany system ulg.

W tym kontekście oraz w kontekście oddziaływania polityki fiskalnej państwa na przedsiębiorczość należy widzieć również szeroko pojętą pomoc publiczną, zwłaszcza w jej podatkowym wymiarze, który łączy się z systemem licznych preferencji dla podmiotów gospodarczych. Różnorodne korzyści fiskalne, z jakich korzysta podatnik, podlegają rygorom przepisów o pomocy publicznej. Ustawa o warunkach dopuszczalności i nadzorowaniu pomocy publicznej dla przedsiębiorców²³ podaje w swojej treści pewien katalog korzyści

coraz powszechniejsze, „Gazeta Prawna”, 6 kwietnia 2004, nr 68, s. 3.

²⁰ Por. A. Wernik, Podatki, inwestycje i wzrost, „Rzeczpospolita” 13 września 2003, www.rzeczpospolita.pl.

²¹ H. Litwińczuk, Prawo podatkowe przedsiębiorców, Wyd. KiK, Warszawa 2001, s. 17; A. Komar: Reforma amerykańskiego systemu podatkowego i jej znaczeni dla reformy polskiej, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1987 nr 4.

²² Economic Survey – Poland, OECD Paris 2002.

²³ Ustawa z dnia 27 lipca 2002 r. o warunkach dopuszczalności i nadzorowaniu pomocy publicznej dla przedsiębiorców (Dz. U. nr 141, poz. 1177).

Od 1 maja 2004 r. kwestie dotyczące pomocy publicznej dla przedsiębiorców podlegać będą regulacjom zawartym w ustawie z 30 kwietnia 2004 r. o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej (Dz. U.

fiskalnych, jednak nie określa, czy każdą postać owych fiskalnych korzyści należy traktować jako pomoc publiczną. Wyrazem swego rodzaju uszczegółowienia jest wykaz zawarty w rozporządzeniu Rady Ministrów z 16 stycznia 2001 r. w sprawie określenia zakresu obowiązków informacyjnych będących podstawą sporządzania sprawozdań dotyczących udzielonej pomocy i informacji o zaległościach w regulowaniu należności i zobowiązań wobec Skarbu Państwa (Dz. U. nr 28, poz. 302). Wynika z niego, że podatkowymi formami preferencji dla podmiotów gospodarczych są: zwolnienie z podatku, odliczenie od podatku, obniżka lub zmniejszenie, powodujące obniżenie podstawy opodatkowania lub wysokości podatku, obniżenie wysokości opłaty (w tym cła), zwolnienie z opłaty, zaniechanie poboru podatku, zaniechanie poboru opłaty, umorzenie zaległości podatkowej, umorzenie odsetek od zaległości podatkowej, korzystanie z kontyngentów taryfowych, odroczenie terminu płatności podatku, rozłożenie na raty płatności podatku, rozłożenie na raty płatności zaległości podatkowej.

Zgodnie z powyższym podatkowy aspekt pomocy publicznej w działalności gospodarczej przedsiębiorstw przejawia się w przydzielaniu przez władze publiczne różnego rodzaju subsydiów podatkowych oraz w formach tzw. „miękkiego kredytowania”.

Przykładem podatkowego wymiaru pomocy publicznej, a jednocześnie ważnego instrumentu polityki strukturalnej są specjalne strefy ekonomiczne (SSE). Idea ich stworzenia sprowadzała się do kształtowania, na ściśle określonym obszarze, szczególnie korzystnych warunków prowadzenia działalności gospodarczej w porównaniu z resztą kraju. Główny magnes przyciągający inwestorów, którzy przyczyniliby się do rozwoju pożądanych ekonomicznie i społecznie dziedzin działalności gospodarczej, rozwoju nowoczesnych technologii, stanowiły preferencje podatkowe, a zwłaszcza całkowite zwolnienie z podatku dochodowego przez okres 10 lat i połowy jego wymiaru w kolejnych 10 latach. Zgodnie z prawem Unii Europejskiej i w wyniku negocjacji przedakcesyjnych, zakres tej pomocy został znacząco zredukowany, a po 1 maja 2004 r. o udzielaniu pomocy publicznej polskim przedsiębiorcom decydować będzie Komisja Europejska. W Traktacie Akcesyjnym określono ostatecznie zakres i wielkość pomocy publicznej odnoszącej się do SSE. Mianowicie mali przedsiębiorcy będą mogli korzystać z przyznanych ulg podatkowych na dotychczasowych zasadach do końca 2011 r., zaś średni przedsiębiorcy do roku 2010. Natomiast w odniesieniu do dużych przedsiębiorców uzgodniono dwa różne pułapy dozwolonej pomocy publicznej, w zależności od daty uzyskania przez nie zezwolenia na prowadzenie działalności w SSE. I tak, duzi przedsiębiorcy, którzy otrzymali zezwolenie do końca 1999 r. mają prawo do pomocy publicznej w dopuszczalnej wysokości do 75% kosztów inwestycji poniesionych do końca 2006 r., zaś przedsiębiorcom, którzy uzyskali zezwolenie do końca 2000 r., przysługuje prawo do dozwolonej pomocy publicznej o wartości do 50% kosztów inwestycji poniesionych do końca 2006 r. Ponadto, zgodnie ze stanowiskiem władz polskich, zaaprobowano pułap pomocy publicznej dla wszystkich przedsiębiorców sektora motoryzacyjnego w wysokości 30% kosztów inwestycji poniesionych do końca 2006 roku²⁴.

W tym miejscu należy jeszcze wspomnieć o rządowym programie restrukturyzacji długów przedsiębiorców, mającym na celu przywrócenie płynności finansowej, zdolności kredytowej, długoterminowej zdolności do konkurowania na rynku, a tym samym stworzenia warunków do wzrostu zatrudnienia. Polega on m.in. na oddłużeniu przedsiębiorców w zakresie obciążeń publicznych²⁵.

Nr 123, poz. 1291 z 2004 r.) oraz wydanym do niej rozporządzeniem Rady Ministrów.

²⁴ Por. M. Sosnowski, Podatkowy aspekt pomocy publicznej w działalności gospodarczej przedsiębiorstw, PRINT, Jelenia Góra 2003, s. 114 i nast.

²⁵ Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. o restrukturyzacji należności publicznych od przedsiębiorców (Dz.U. nr 155, poz. 1287). Por. także I. Ozóg, Restrukturyzacja długów przedsiębiorców, „Przegląd Podatkowy” 2002 nr 9, s. 3 i nast.

Inną formą podatkowych instrumentów oddziaływania na rozwój przedsiębiorczości i ułatwianiu im warunków do działalności jest wprowadzona instytucja kredytu podatkowego dla małych przedsiębiorców, którzy spełnią określone przepisami warunki. Polega ona 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 czasie²⁶. Trzeba tu jednak zauważyć, że w znacznym stopniu powieliła ona mankamenty stosowanych w przeszłości ulg inwestycyjnych, a zwłaszcza nazbyt duży stopień skomplikowania przepisów oraz rygorystyczne warunki, od których spełnienia uzależniona jest możliwość skorzystania z tej formy preferencji podatkowych. Dowodem na występowanie tych wad i świadectwem „przeregulowania” tych rozwiązań systemowych jest znikome zainteresowanie nimi samych przedsiębiorców²⁷.

Ostatni okres czasu charakteryzuje się także stopniowym obniżaniem podatków bezpośrednich, przy jednoczesnym podwyższaniu podatków pośrednich. Manewr po stronie tych ostatnich zostanie zresztą bardzo ograniczony po przystąpieniu Polski do UE, ponieważ podatki pośrednie typu VAT czy podatek akcyzowy są w ramach Unii dalece zharmonizowane, a tym samym poszczególne państwa członkowskie mają ograniczoną swobodę w określaniu np. stawek podatkowych na poszczególne towary czy usługi. Ma to swój oczywisty wymiar w odniesieniu do kondycji podmiotów gospodarczych, gdyż zwiększone stawki mogą powodować wzrost kosztów produkcji lub/i ograniczać ze względu na swój cenotwórczy charakter popyt na dane wyroby.

W przedstawionym niedawno projekcie rządowym „Strategia podatkowa”²⁸ zapisano, że osobne akty prawne będą obowiązywać w stosunku do dochodów z działalności gospodarczej, opodatkowanej w sposób ujednolicony bez względu na formę organizacyjną tej działalności, do dochodów kapitałowych i dochodów osobistych, tym samym stosując kryterium przedmiotowe, zamiast postulowanego przez niektórych ekspertów podatkowych, kryterium podmiotowego, tj. podziału na podatki od osób prawnych i podatki od osób fizycznych. Wskazują oni również na brak perspektyw na wprowadzenie, śladem wielu państw sąsiadujących z Polską, podatku liniowego od dochodów osobistych. Ich zdaniem jest to strategia niekorzystna, bowiem nie odwraca patologicznego układu, w którym podatki służą do doraźnego efektu fiskalnego, zamiast racjonalnego rozwoju i zachowań proinwestycyjnych.

W ostatnim czasie dochodzą też do głosu bardziej „rewolucyjne” propozycje zmian w systemie podatkowym. Warto wymienić tu koncepcje zaprezentowane przez Instytut Sobieskiego (IS) w projekcie „Wolność i praca” oraz przez Centrum im. Adama Smitha (CAS) w projekcie zatytułowanym „Ustawa o likwidacji bezrobocia i naprawie finansów publicznych”. Rzeczono koncepcje sprowadzają się m.in. do likwidacji podatku dochodowego od osób prawnych (CIT) i zastąpienia go jedno- lub dwuprocentowym podatkiem od przychodów ze sprzedaży (obrotu). Wprowadzony miałby być także (wg koncepcji CAS) 2-promilowy podatek od kapitałów własnych dużych przedsiębiorstw lub 1-proc. podatek od aktywów (wg propozycji IS). Ponadto w obu propozycjach postuluje się likwidację podatku od osób fizycznych (PIT), a w jego miejsce wprowadzenie podatku od wynagrodzeń²⁹. Warto

²⁶ I. Ożóg, Kredyt podatkowy, „Przegląd Podatkowy” 2003, nr 2, s. 10.

²⁷ Z danych Ministerstwa Finansów na dzień 6 maja 2004 r. wynika, że kredytem podatkowym zainteresowało się 2 przedsiębiorców. Por. M. Musiał, Brak zainteresowania kredytem podatkowym, „Gazeta Wyborcza” 7 maja 2004 r., www.gazeta.pl.

²⁸ Strategia podatkowa, materiały do dyskusji na posiedzenie Rady Ministrów w dniu 23 grudnia 2003 r., Ministerstwo Finansów, grudzień 2003.

²⁹ Por. G. Szczodrowski, P. Szalamacha, Nie system, ale wstępna koncepcja, „Rzeczpospolita” 14 stycznia 2004, www.rzeczpospolita.pl; R. Gwiazdowski, A. Szreter-Morys, K. Zublewicz, W tyranii status quo, „Gazeta Wyborcza” 26 marca 2004, s. 28-29.

podkreślić, że za likwidacją podatku od osób prawnych przemawia dość istotny argument, a mianowicie występujące dość powszechnie zjawisko tzw. „ucieczki w koszty”, polegające na zaliczaniu możliwie wielu wydatków, często w niewielkim stopniu związanych z właściwą działalnością gospodarczą, do kosztów uzyskania przychodów, najczęściej tylko po to, aby pomniejszyć podstawę opodatkowania, a tym samym i kwotę należnego podatku. W ten sposób koszt stał się kategorią pozytywną, a określony wydatek nie zostałby w ogóle poniesiony, gdyby nie obecna konstrukcja podatku dochodowego od osób prawnych, będąca jego immanentną cechą³⁰. Skutek takiego postępowania ma swoje oczywiste odbicie w dochodach podatkowych państwa.

Warto też wspomnieć, że oprócz *stricte* podatkowych obciążeń przedsiębiorców, występują liczne i często wysokie obciążenia parapodatkowe zwiększające koszty pracy i prowadzenia działalności gospodarczej, jak np. składki na ubezpieczenia społeczne, opłaty rejestrowe etc. Wzbudzające obawy przedsiębiorców są m.in. ostatnie propozycje zawarte w tzw. planie Hausnera, a dotyczące wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne w uzależnieniu od poziomu podatku albo od przeciętnego miesięcznego dochodu, co wiązałyby się dla licznej grupy przedsiębiorców ze zwiększeniem kosztów działalności³¹.

Z pewnością celem skutecznego przyczynienia się do rozwoju przedsiębiorczości – zwłaszcza w sytuacji państwa rozwijającego się – w systemie podatkowym należy eliminować znaczące dysproporcje w opodatkowaniu dochodów z kapitału i dochodów z pracy, obniżyć podatki jednocześnie likwidując konsekwentnie system ulg i zwolnień podatkowych, a także dążyć do zwiększenia znaczenia podatków majątkowych w systemie podatkowym państwa. Raczej bezdyskusyjną – na obecnym etapie rozwoju państw zarówno rozwiniętych, jak i rozwijających się – jest konstatacja, iż dalsze podnoszenie podatków osłabia wzrost gospodarczy. W sferze dyskusji pozostaje natomiast kwestia rodzaju stawek podatkowych, tj. pytanie co jest dla gospodarki bardziej korzystne: stawka progresywna czy liniowa (proporcjonalna).

Zdaniem jednych, progresywne opodatkowanie dochodów z założenia mające niwelować nierówności dochodowe, dokonuje tego w bardzo ograniczonym zakresie. M. Sarel, badając wpływ podstawowych parametrów makroekonomicznych na sposób podziału dochodów w grupie 45 krajów, doszedł do wniosku, że nierówności dochodowe niweluje natomiast wysoka stopa wzrostu gospodarczego, wysoki poziom inwestycji zarówno w środku trwałe, jak i w kapitał ludzki, oraz stopa dochodu *per capita* na początku badanego okresu³². Z kolei zdaniem drugich, progresywne opodatkowanie nie przeszkadza osiaganiu szybkiego tempa wzrostu gospodarczego, czego przykładem miałyby być tzw. azjatyckie tygrysy³³.

5. Podsumowanie

Rzeczony powyżej kwestie dobitnie dowodzą, iż proces stabilizowania gospodarki jest niezwykle trudny i skomplikowany, a skutki takich działań są często trudne do przewidzenia. Tym samym oddziaływanie poprzez instrumenty podatkowe polityki fiskalnej państwa na rozwój przedsiębiorczości wymaga dokładnych analiz i prognoz, zwłaszcza w odniesieniu do potencjalnych negatywnych konsekwencji. Władza publiczna musi zawsze przed zastosowaniem konkretnych narzędzi polityki fiskalnej zważyć wszystkie za i przeciw wykorzystania określonego instrumentu oraz dążyć do minimalizowania efektów ujemnych i

³⁰ Por. G. Szczodrowski, Czym zastąpić CIT, „Rzeczpospolita” 6 kwietnia 2004, www.rzeczpospolita.pl.

³¹ B. Wiktorowska, Prowadzący działalność zapłacą dużo więcej, „Gazeta Prawna” 30 marca 2004, nr 63, s. 22.

³² Por. M. Budzisz, W. Walendziak, Podatkowa lekcja dla socjaldemokracji, „Rzeczpospolita” 21 października 2003, www.rzeczpospolita.pl.

³³ Por. M. Piątkowski, J. Tomkiewicz, Inwestorzy i podatki, „Rzeczpospolita” 21 lutego 2004, www.rzeczpospolita.pl.

maksymalizowania tych pozytywnych. Cele owych działań muszą być koherentne i zharmonizowane z pozostałymi celami polityki ekonomicznej państwa. Tylko takie postępowanie będzie skuteczne i efektywne, a tym samym przyczyniać się będzie do trwałego i stabilnego wzrostu społeczno-gospodarczego. Niezbędne jest zatem wykorzystanie racjonalnie ukształtowanego systemu podatkowego wraz ze składającym się nań ogółem poszczególnych podatków, które stanowią jedno z najważniejszych narzędzi całego instrumentarium polityki ekonomicznej państwa.

Podatki w ramach całego systemu podatkowego stają się obecnie najważniejszym 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 trwale zwiększenie pożądanego 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. Biorąc powyższe pod uwagę trzeba stwierdzić, iż w praktyce gospodarczej niezbędnym jest pragmatyczne, a nie doktrynalne, podejście do instrumentów oddziaływania państwa na gospodarkę. Jest to tożsame z koniecznością i możliwością wykorzystywania w funkcji stabilizacyjnej gospodarki tak narzędzi fiskalnych, jak i monetarnych.

Konkludując należy stwierdzić, że jedynym sposobem właściwego wykorzystania podatkowych narzędzi polityki fiskalnej, jest koordynacja działań władzy publicznej z działalnością podmiotów gospodarczych, wczesne wykrywanie i korygowanie występujących nieprawidłowości, dbałość o zachowanie spójności i stabilności całego systemu podatkowego.