

ROZDZIAŁ 9

ULGI INWESTYCYJNE JAKO NARZĘDZIE POLITYKI PROWZROSTOWEJ W POLSKIEJ GOSPODARCE W LATACH 90

Wprowadzenie

Zapewnienie i utrzymanie odpowiedniego poziomu wzrostu gospodarczego uznawane jest jako jeden z głównych celów polityki gospodarczej państwa. Jego realizacja może odbywać się w różny sposób, ale z reguły wymaga podjęcia dyskrecjonalnych działań państwa wpływających na tempo, strukturę i efektywność inwestycji w gospodarce, gdyż inwestycje są podstawową determinantą wzrostu gospodarczego. Podejmowane w ramach polityki wzrostu decyzje państwa mogą obejmować swoim zasięgiem wszystkie podmioty gospodarcze, mówimy wówczas o narzędziach makroekonomicznego-ogólnego oddziaływania, lub też dotyczyć wybranej, wąskiej grupy podmiotów, mówimy wówczas o narzędziach selektywnego oddziaływania. W procesie oddziaływania na wzrost gospodarczy wykorzystywane są z reguły narzędzia polityki budżetowej i pieniężnej. Do narzędzi makroekonomicznego oddziaływania zaliczyć zatem należy zarówno zmianę obciążeń podatkowych wszystkich podmiotów w gospodarce, jak i zmianę poziomu stopy procentowej w gospodarce. Ich zmniejszenie powinno przyczynić się do wzrostu aktywności inwestycyjnej podmiotów, a w dalszej kolejności do wzrostu gospodarczego. Jeżeli natomiast zmiana obciążeń podatkowych i stopy procentowej dotyczy wybranej grupy podmiotów mówimy wówczas o preferencyjnym ich traktowaniu i o zastosowaniu narzędzi selektywnego oddziaływania. Wyróżnić można wiele takich instrumentów stosowanych w ramach polityki wzrostu. Przedmiotem opracowania jest jedno z takich narzędzi - ulgi inwestycyjne wykorzystane w polskiej polityce gospodarczej w latach 90. XX w.

Ulgi inwestycyjne - ujęcie teoretyczne

Wszystkie kraje na określonym etapie rozwoju prowadziły aktywną politykę podatkową korzystając w ten sposób z możliwości oddziaływania na decyzje podejmowane przez podmioty gospodarcze. W ramach aktywnej polityki podatkowej stosowane są różnego rodzaju preferencje podatkowe, które są ważnym narzędziem realizacji polityki gospodarczej państwa nakierowanej na wzrost gospodarczy¹. Za preferencje podatkowe uważać należy odciągające od ogólnie obowiązujących norm podatkowopravných regulacje prawne, które dla budżetu państwa lub budżetów terenowych (samorządów) wywołują uszczuplenie ich dochodów, a których zadaniem jest wspieranie realizacji celów ogólnospołecznych. Preferencje takie zmieniają ciężar opodatkowania, albo też, przesuując termin wymiaru lub poboru podatku na późniejszy okres, przysparzają objętym nimi podatnikom określone korzyści². Preferencje podatkowe stanowią swoistą formę subwencji udzielanej przez państwo określonym podatnikom lub grupie podatników. Są to uregulowane przepisami prawa podatkowego konstrukcje, których zastosowanie w technice wymiaru i poboru podatku pozwala na zmniejsze-

¹ Szerzej na temat prawnopodatkowego ujęcia preferencji podatkowych zob. E. Tegler: Preferencje podatkowe (wybrane aspekty teoretyczne i prawne, „Rocznik Nauk Prawnych” VIII, zeszyt specjalny, Lublin 1998.

² Zob. W. A. Wacker: Lexikon der deutschen und internationalen Besteuerung, München 1992, s. 733.

nie albo złagodzenie ciężaru opodatkowania ze społecznie lub gospodarczo uzasadnionych względów³. W wielu przypadkach preferencje podatkowe wpływają na decyzje alokacyjne przy wyborze miejsca prowadzenia działalności gospodarczej. Służą oddziaływaniu na gospodarkę i społeczeństwo, dlatego określane są jako podatkowe normy „sterujące”.

Preferencje podatkowe, nazywane także przywilejami podatkowymi, występują najczęściej w postaci ulg, zniżek i zwolnień albo wyłączeń. Kojarzone są jednak z reguły z ulgami podatkowymi⁴. Ulgi podatkowe to takie udogodnienia podatkowe, które wyłączają z opodatkowania pewne podmioty lub zawężają system przedmiotowy opodatkowania⁵. Ulgi podatkowe mogą mieć różny charakter, ale zazwyczaj stosowane są jako bodźce dla przedsiębiorstw podejmujących decyzje inwestycyjne⁶. Są one z reguły ściśle ukierunkowane na rozwój preferowanej produkcji oraz należą do najczęściej wykorzystywanych form wspierania procesów gospodarczych. Wprawdzie ulgi inwestycyjne są preferencjami podatkowymi, ale w literaturze przedmiotu nie są traktowane jako typowe ulgi podatkowe, gdyż dotyczą one wydatków ponoszonych na uzyskanie przyszłych dochodów⁷.

Wszelkiego rodzaju ulgi podatkowe udzielane przez państwo to swoistego rodzaju nagrody dla przedsiębiorstw, umożliwiające im dalszy rozwój. Nazywane są też „kredytem podatkowym” czy „tanim kredytem” dla przedsiębiorstw⁸. Dlatego też ulgi inwestycyjne mogą być traktowane jako podatkowy, tani kredyt inwestycyjny. A powodując zmniejszenie obciążenia podatkiem dochodowym preferują tych podatników, którzy dokonują wydatków inwestycyjnych, ponoszą określone ryzyko gospodarcze i przyczyniają się do wzrostu gospodarczego⁹.

W okresie przekształceń struktury gospodarczej stosowano w Polsce dwa rodzaje ulg inwestycyjnych: w gminach zagrożonych szczególnie wysokim bezrobociem strukturalnym i tak zwane ulgi powszechne. Ulgi te miały do spełnienia określoną rolę w oddziaływaniu na procesy inwestycyjne i wzrostowe w gospodarce oraz różniły się nieznacznie pod względem swojej konstrukcji.

Konstrukcja ulg inwestycyjnych

Ulg inwestycyjne w gminach zagrożonych szczególnie wysokim bezrobociem strukturalnym wprowadzono 22 czerwca 1993 roku Rozporządzeniem Rady Ministrów¹⁰. Ich celem miało być oddziaływanie na zmiany strukturalne w gospodarce, a zwłaszcza walka z rosnącym bezrobociem, poprzez zachęcanie do zwiększenia zatrudnienia przedsiębiorców działających na terenach gmin o szczególnym zagrożeniu wysokim bezrobociem strukturalnym¹¹. Ulgi te miały więc charakter pomocy regionalnej, a polegały początkowo na odliczeniu od dochodu do opodatkowania 50% kwoty faktycznie poniesionych wydatków inwestycyjnych.

³ Zob. E. Tegler, *Preferencje podatkowe...*, poz. cyt., s. 152.

⁴ Por. E. Tegler: *Wybrane aspekty teoretyczne i praktyczne sprawiedliwości podatkowej* [w:] *Podstawowe zagadnienia prawa finansowego i polityki finansowej w Polsce w latach 1989-1997*. Księga jubileuszowa prof. Leona Kurowskiego, red. E. Chojna-Duch i W. Goronowski, Warszawa 1998, s. 60.

⁵ R. Mastalski: *Wprowadzenie do prawa podatkowego – część ogólna*, Warszawa 1995, s. 27.

⁶ Szerzej na temat rodzajów ulg podatkowych zob. J. Kulicki, T. Sokół: *Podatki i prawo podatkowe*, PWE, Warszawa 1995.

⁷ J. Sokołowski: *Zarządzanie przez podatki*, Warszawa 1995, s. 40-43.

⁸ Zob. L. Balcerowicz: *Wolność i rozwój*. Ekonomia wolnego rynku, Kraków 1995, s. 79-80.

⁹ Por. J. Sokołowski: *Poziom obciążeń podatkowych a wzrost gospodarczy*, „Głosa” 1996, nr 7, s. 1-3

¹⁰ Rozporządzenie Rady Ministrów z 22 czerwca 1993 roku w sprawie odliczeń od dochodu wydatków inwestycyjnych na terenie gmin o szczególnym zagrożeniu wysokim bezrobociem strukturalnym (Dz. U. nr 59, poz. 266). Rozporządzenie to obowiązywało do końca 1995 roku.

¹¹ Wykaz gmin o szczególnym zagrożeniu wysokim bezrobociem strukturalnym publikowano w Rozporządzeniach Rady Ministrów i aktualizowano co najmniej raz w roku.

Przedsiębiorstwa prowadzące działalność gospodarczą nabywały prawo do ulg po spełnieniu łącznie dwóch warunków. Pierwszy z nich dotyczył wymaganego wskaźnika przyrostu zatrudnienia, drugi ogólnej liczby zatrudnienia, która nie mogła być niższa, w przeliczeniu na pełny etat, od sumy stanu zatrudnienia i przyrostu zatrudnienia. Wskaźnik przyrostu zatrudnienia określony był dla różnych wielkości przedsiębiorstw. Dla firm zatrudniających do 20 osób wynosił on 20% nie mniej jednak niż dwa pełne etaty. Firmy zatrudniające od 20 do 50 osób obowiązywał wskaźnik przyrostu zatrudnienia 16% nie mniej jednak niż 4 pełne etaty. Dla firm, których stan zatrudnienia wynosił 50-500 pracowników ustalono 12% wskaźnik przyrostu zatrudnienia jednak nie mniej niż 8 pełnych etatów. Firmy o wyższym poziomie zatrudnienia musiały zwiększyć zatrudnienie o 8% nie mniej jednak niż 60 pełnych etatów. Przedsiębiorstwa rozpoczynające działalność miały prawo do odliczeń bez względu na liczbę osób zatrudnionych, w przeliczeniu na pełny etat, jeżeli przed dokonaniem odliczenia co najmniej 50% tej liczby stanowiły osoby uprzednio zarejestrowane jako bezrobotne i mieszkające w gminach o szczególnym zagrożeniu wysokim bezrobociem strukturalnym.

Rozporządzenie to dokładnie określało także wydatki inwestycyjne, które podlegały odliczeniom. Były nimi ściśle określone wydatki faktycznie poniesione w związku z realizacją przedsięwzięcia inwestycyjnego, w okresie nie dłuższym niż dwa lata podatkowe. Powstałe w wyniku przedsięwzięcia inwestycyjnego składniki majątkowe musiały być przekazane do użytkowania. Rozporządzenie określało zatem nie tylko lokalizację inwestycji, ale także przedmiotowy zakres ulg inwestycyjnych, okres trwania przedsięwzięcia oraz wymagane przyrosty zatrudnienia. Określiło też czas odliczeń maksymalnie na trzy lata podatkowe, jeżeli kwota poniesionych wydatków inwestycyjnych przekroczyła dochód do opodatkowania osiągnięty w danym roku podatkowym.

W 1995 roku zmieniono rozporządzeniem Rady Ministrów¹² zasady przyznawania ulg przedsiębiorstwom działającym na terenach gmin zagrożonych szczególnie wysokim bezrobociem strukturalnym i rozszerzono ich podmiotowy zakres o podatników zryczałtowanego podatku dochodowego od osób fizycznych. W przypadku osób prawnych ulgi te przyjęły formę zmniejszenia dochodu podlegającego opodatkowaniu (na zasadzie odliczeń od dochodu wydatków inwestycyjnych), a w przypadku osób fizycznych, zmniejszenia płaconego podatku dochodowego. Odliczenia i obniżki mogły sięgnąć 50% kwoty wydatków inwestycyjnych, a w gminach mniejszych niż 5 000 mieszkańców 75% kwoty tych wydatków. Odliczenia i obniżki obowiązywały do czasu ich wyczerpania, nawet wówczas gdy gmina została skreślona z listy gmin uznanych za szczególnie zagrożone bezrobociem strukturalnym. Rozporządzenie to rozszerzało także zakres przedmiotowy ulg inwestycyjnych i zwiększało liczbę warunków, po spełnieniu których podmiotom przysługiwało prawo do odliczeń i obniżek. Oprócz poprzednio obowiązujących warunków wprowadzono konieczność udokumentowania poniesionych wydatków inwestycyjnych, braku zobowiązań z tytułu podatków stanowiących dochody budżetu państwa, składek na ubezpieczenia społeczne i składek na Fundusz Pracy oraz poniesienia wydatków w okresie, gdy gmina, na terenie której podmiot prowadzi działalność, była uznana za zagrożoną szczególnie wysokim bezrobociem strukturalnym. Określono także okoliczności, których wystąpienie powodowało utratę praw do odliczeń od dochodów wydatków inwestycyjnych lub obniżek podatku dochodowego oraz konieczność ich zwrotu, a których zajście nastąpiło przed upływem trzech lat podatkowych, licząc od końca roku podatkowego, w którym zakończono korzystanie z tych preferencji podatkowych. Okolicznościami tymi było:

- wystąpienie u podatnika za poszczególne lata podatkowe zaległości we wpłatach podatków stanowiących dochody budżetu państwa, składek na ubezpieczenia społeczne i składek na

¹² Rozporządzenie Rady Ministrów z 24 stycznia 1995 roku w sprawie odliczeń od dochodu wydatków inwestycyjnych oraz obniżek podatku dochodowego w gminach zagrożonych szczególnie wysokim bezrobociem strukturalnym (Dz. U. nr 14, poz. 63 oraz Dz. U. z 1996 r., nr 63 poz.293).

Fundusz Pracy (odrębnie z każdego tytułu początkowo 0,5% kwoty wpłat dokonanych w tych latach, a od 1997 roku 3%);

- przeniesienie w jakiegokolwiek formie własności składników majątkowych, z którymi związane było odliczenie lub obniżka;
- zmniejszenia o więcej niż 5% liczby zatrudnionych;
- otrzymanie zwrotu wydatków inwestycyjnych w jakiegokolwiek innej formie,
- postawienie w stan likwidacji, z wyjątkiem przedsiębiorstw likwidowanych w trybie i na zasadach określonych w ustawie o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych lub gdy została ogłoszona upadłość.

Z omawianych preferencji, które miały przede wszystkim na celu przeciwdziałanie bezrobociu i walkę z jego skutkami, korzystać mogli podatnicy, którzy nabyli do nich prawo przed 31 grudnia 1998 roku. Oznacza to, że ponieśli oni wydatki przed tym dniem, ale ich kwota przekroczyła dochód do opodatkowania w tym roku podatkowym. Podatnikom takim przysługiwało prawo do odliczeń w następnych latach podatkowych, jednak nie dłużej niż w okresie 3 lat.

Rozszerzenie ulg inwestycyjnych na podmioty działające w całym kraju nastąpiło na początku 1994 roku. Rozporządzenie Rady Ministrów z 25 stycznia 1994 roku w sprawie *odliczeń od dochodu wydatków inwestycyjnych oraz obniżek podatku dochodowego*¹³ było próbą aktywizacji działalności inwestycyjnej podmiotów będących osobami fizycznymi, prawnymi lub jednostkami organizacyjnymi nie posiadającymi osobowości prawnej. Zakres i zasady korzystania z tych ulg ulegały pewnym zmianom w późniejszym okresie, a 21 listopada 1996 roku w związku z nowelizacją ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych¹⁴ i o podatku dochodowym od osób fizycznych¹⁵ kwestie ulg inwestycyjnych włączono do znowelizowanych ustaw.

Tabela 1

Wymagana rentowność podmiotów

Od 1994	Od 1997	Od 1999
4% - z działalności w zakresie przetwórstwa rolno-spożywczego i świadczenia usług w zakresie budownictwa mieszkaniowego	4% - z działalności w zakresie przetwórstwa rolnego, budownictwa (w tym mieszkaniowego) i produkcji materiałów budowlanych, żeglugi i rybołówstwa, turystyki i wypoczynku, w zakresie produkcji i sprzedaży towarów objętych urzędowymi cenami lub marżami	4% (3% osoby fizyczne) - z działalności w zakresie przetwórstwa rolno-spożywczego i świadczenia usług w zakresie budownictwa mieszkaniowego, budownictwa (w tym mieszkaniowego) i produkcji materiałów budowlanych, żeglugi i rybołówstwa, turystyki i wypoczynku, w zakresie produkcji i sprzedaży towarów objętych urzędowymi cenami lub marżami
8% - z pozostałych rodzajów działalności	8% - z pozostałych rodzajów działalności	8% (6% osoby fizyczne) – z rodzajów działalności nie ujętych w innych progach 2% - z działalności w zakresie zbioru, skupu i segregacji odpadów,

Źródło: opracowanie własne.

Ulg te zyskały wprawdzie miano ulg powszechnych z powodu określenia szerokiego kręgu podmiotów mogących z nich skorzystać¹⁶, jednak ich powiązanie z efektywnością go-

¹³ Dz. U. nr 18, poz. 62 z późniejszą zmianą z 20 maja 1994 roku (Dz. U. nr 68, poz. 295).

¹⁴ Ustawa z 21 listopada 1996 roku o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. nr 137, poz. 639).

¹⁵ Ustawa z 21 listopada 1996 roku o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. nr 137, poz. 638).

¹⁶ Pomimo powszechności ulg inwestycyjnych prawa do skorzystania z nich nie mieli podatnicy podatku dochodowego od osób fizycznych uzyskujący dochody z najmu, dzierżawy lub działalności wykonywanej osobiście na podstawie umowy zlecenia lub umowy o dzieło. Nie przysługiwały one także podatnikom opłacającym podatek dochodowy w formie karty podatkowej i ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych. Wyjątek dotyczył tych

spodarowania przedsiębiorstw faktycznie ograniczało krąg zainteresowanych nimi podmiotów. Objęły one tylko te podmioty, które w roku poprzednim osiągnęły pewną rentowność podatkową, różną dla poszczególnych rodzajów działalności i zmienianą w okresie obowiązywania ulg inwestycyjnych. Poziom wymaganych progów rentowności zamieszczono w tabeli 1.

Ustawodawca preferował pewnych podatników, którym nie był stawiany wymóg określonej rentowności podatkowej. Próg rentowności nie obejmował początkowo podatników, którzy osiągnęli określoną wielkość eksportu (50% ogólnej kwoty przychodu lub równoważność 10 mln ECU, od 1997 roku 8 mln ECU), ponosili wydatki na zakup oraz montaż maszyn i urządzeń związanych z wdrożeniem licencji, patentów oraz wyników krajowych prac naukowych i badawczo-rozwojowych, nowych podatników rozpoczynających działalność w roku podatkowym i do końca tego roku oraz przed rozpoczęciem działalności ponieśli wydatki inwestycyjne nie mniejsze niż 2 mln ECU¹⁷. Od 1997 roku dołączono do tej grupy podatników, którzy ponosili wydatki inwestycyjne na zakup maszyn, urządzeń, budynków i budowli związanych z wdrażaniem systemów produkcji środków farmaceutycznych lub materiałów medycznych, ponosili wydatki na zakup i montaż aparatury kontrolno-pomiarowej, niezbędnej do wdrażania systemu jakości, ponosili wydatki związane z odpowiednim udziałem wykorzystywanych odpadów zużytych w procesie produkcji w ogólnej wartości surowców.

Oprócz wymaganego poziomu rentowności dodatkowymi ważnymi warunkami korzystania z powszechnych ulg inwestycyjnych było:

- niezaleganie z płatnościami podatków stanowiących dochody budżetu państwa i składek na ubezpieczenia społeczne, przy czym dopuszczano początkowo wystąpienie zaległości z tytułu podatków w wysokości nie przekraczającej 0,5% łącznej kwoty wszystkich podatków w roku podatkowym; od 1 stycznia 1997 roku zaległość z tytułu każdego z podatków z osobna nie mogła przekroczyć 3% kwoty należnego podatku; od 1 stycznia 1999 roku zaległość podatnika podatku dochodowego od osób prawnych mogła przekroczyć 3% kwoty należnego podatku, jeżeli podatnik dokonał korekty deklaracji podatkowej i uregulował tę należność wraz z należnymi odsetkami;
- niekorzystanie z jakichkolwiek preferencji inwestycyjnych określonych na podstawie innych przepisów,
- prawidłowe udokumentowanie poniesionych wydatków inwestycyjnych (faktycznie zaliczonych wydatków).

Niespełnienie któregokolwiek z tych warunków wykluczało możliwość skorzystania z ulgi inwestycyjnej. Podmiot mógł także utracić prawo do odliczeń wydatków inwestycyjnych i musiał zwrócić kwotę ulgi, jeżeli przed upływem trzech lat od końca roku podatkowego, w którym skorzystał lub w którym zakończył korzystanie z ulgi wystąpiło jedno z wymienionych zdarzeń: powstały u niego zaległości w płatnościach podatków i składek na ubezpieczenia społeczne w określonej powyżej wysokości, przeniósł on, w jakikolwiek sposób, własność składników majątkowych z którymi były związane ulgi (warunek ten nie dotyczył przekształcenia formy prawnej, łączenia lub podziału firmy), dzierżawione środki trwałe lub przyjęte w drodze leasingu przestały być zaliczane do składników majątku podmiotu, podmiot postawiony zostanie w stan likwidacji lub ogłoszona zostanie jego upadłość (warunek ten nie dotyczył

podatników, którzy faktycznie ponieśli szkody materialne w wyniku powodzi w lipcu 1997 roku. W 1995 roku znolizowano rozporządzenie z 25 stycznia 1994 roku i wprowadzono możliwość dokonywania odliczeń przez przedsiębiorców opodatkowanych zryczałtowanym podatkiem dochodowym (Dz. U. nr 18, poz. 62 oraz nr 68, poz. 295).

¹⁷ W przeciwieństwie do pozostałych podatników, którzy mogli korzystać z ulgi tylko w roku poniesienia wydatków inwestycyjnych, inwestor zaczynający działalność uzyskiwał możliwość odliczenia wydatków inwestycyjnych od podstawy opodatkowania za rok podatkowy, w którym rozpoczął działalność oraz w trzech kolejnych po sobie następujących latach podatkowych.

przedsiębiorstw państwowych likwidowanych zgodnie z ustawą o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych), otrzymanie przez podmiot zwrotu wydatków w jakiegokolwiek innej formie.

Tabela 2

Granice odliczeń i premie inwestycyjne obowiązujące w latach 1994-1996

Osoby prawne, jednostki organizacyjne nie mających osobowości prawnej i osoby fizyczne opodatkowanych na ogólnych zasadach		Podatnicy zryczałtowanego podatku dochodowego od osób fizycznych
Do 25% dochodu przed opodatkowaniem na cele inne poza preferowanymi.	Do 50% dochodu przed opodatkowaniem, na cele preferowane, jeżeli: - za rok podatkowy udział przychodów z eksportu przekracza 50% ogólnej kwoty przychodów lub przychody te w roku podatkowym, w którym podmiot nabył prawo do odliczeń przekroczyły równowartość 10 mln ECU; - poniesiono wydatki na zakup i montaż maszyn i urządzeń zaliczanych do grupy 3-6 i 8 Klasyfikacji Rodzajowej Środków Trwałych GUS, gdy są one związane z wdrożeniem licencji, patentów oraz wyników krajowych prac naukowych i badawczo-rozwojowych; - poniosły wydatki, na zakup i montaż maszyn i urządzeń zaliczanych do grupy 3-6 i 8 Klasyfikacji Rodzajowej Środków Trwałych GUS, podmioty osiągające poza terytorium RP udokumentowane przychody ze sprzedaży produktów połowów i przetworów rybnych na rzecz osób zagranicznych przekraczające 50% ogólnej kwoty przychodów w roku podatkowym.	O 30% obniżka podatku zryczałtowanego lub o 60% jeżeli występują trzy wyróżnione obok przypadki.
Premia inwestycyjna do 25% dochodu do opodatkowania w następnym roku po dokonaniu odliczenia podatku		Premia inwestycyjna do 30% dochodu do opodatkowania w następnym roku po dokonaniu odliczenia podatku

Źródło: opracowanie własne.

Powszechne ulgi inwestycyjne polegały na możliwości odliczenia całości lub części wydatków inwestycyjnych poniesionych na określone w przepisach rodzaje środków trwałych oraz zakup patentów, licencji i *know-how*, zakup przedsiębiorstwa lub jego części od Skarbu Państwa lub od Agencji Własności Rolnej Skarbu Państwa; spłatę rat kapitałowych w przypadku zawarcia umów najmu lub dzierżawy jakichś rzeczy czy praw majątkowych, nabycie od Skarbu państwa ponad 50% udziałów lub akcji spółki, jeżeli u podatnika przychody z tytułu eksportu w tym samym roku podatkowym przekroczyły 10 mln ECU. Od 1 stycznia 1997 roku lista wydatków inwestycyjnych podlegających odliczeniu została nieznacznie ograniczona. Wyłączono z niej możliwość odliczenia wydatków z tytułu inwestycji w obcych obiektach oraz nabycia od Skarbu Państwa, przez podatników osiągających przychody z eksportu przekraczające 10 mln ECU, ponad 50% udziałów albo akcji spółki. Zmieniono także możliwość odliczenia wydatków poniesionych na zakup praw majątkowych uznanych za wartości niematerialne i prawne, od których dokonuje się amortyzacji podatkowej (np. prawo do projektów, wynalazków, patentów, znaków towarowych, licencji, programów komputerowych). Wydatki na zakup tych praw majątkowych mogły być odliczane z wyjątkiem wydatków na zakup wartości niematerialnych i prawnych, które związane są z wiedzą w dziedzinie przemysłowej, handlowej, naukowej lub organizacyjnej (*know-how*).

Korzystanie z ulg inwestycyjnych w okresie ich obowiązywania obwarowane było dodatkowymi szczegółowymi warunkami dotyczącymi wysokości możliwych odpisów, czasu rozpoczęcia działalności podmiotu korzystającego z ulgi, wysokości poniesionych wydatków

inwestycyjnych. Podatnicy korzystający z ulg mieli także prawo do tzw. premii inwestycyjnej, o którą w następnym roku po skorzystaniu z ulg mogli pomniejszyć podatek dochodowy. Premia inwestycyjna wynosiła 50% wydatków inwestycyjnych, które w roku poprzednim inwestor odliczył od dochodu w ramach ulg inwestycyjnych i to ona była faktyczną ulgą nie podlegającą zwrotowi. Stanowiła swego rodzaju premię za wydatkowanie dochodów na inwestycje, a nie na konsumpcję. Zarówno wysokość odpisów wydatków inwestycyjnych, jak i premii inwestycyjnej nie mogła jednak przekroczyć ustalonego progu dochodu do opodatkowania. Granice odliczeń i wielkość premii inwestycyjnej, zmieniane w okresie obowiązywania ulg, prezentowane są w tabelach 2 i 3.

Tabela 3

Granice odliczeń wydatków inwestycyjnych obowiązujące od 1997 roku

Okres poniesienia wydatków	Granice odliczeń		Premia inwestycyjna	
	Osoby prawne od podstawy opodat.	Osoby fizyczne od dochodu	Osoby prawne	Osoby fizyczne
1.01.-31.12.1997 roku	- do 40% na cele preferencyjne, - do 20% na pozostałe cele.	- do 40% na cele preferencyjne, - do 20% na pozostałe cele.	Do 20% podstawy opodatkowania	Do 25% podstawy opodatkowania
1.01.-31.12.1998 roku	- do 35% na cele preferencyjne, - do 15% na pozostałe cele.	- do 30% na cele preferencyjne, - do 15% na pozostałe cele.	Do 15% podstawy opodatkowania	Do 20% podstawy opodatkowania
1.01.-31.12.1999 roku	- do 30% na cele preferencyjne, - do 10% na pozostałe cele.	- do 30% na cele preferencyjne, - do 15% na pozostałe cele.	Do 10% podstawy opodatkowania	Do 15% podstawy opodatkowania
Od 1.01.2000 roku	- do 25% na cele preferencyjne, - do 10% na pozostałe cele.	- do 30% na cele preferencyjne, - do 15% na pozostałe cele.	Do 10% podstawy opodatkowania	Do 15% podstawy opodatkowania

Źródło: opracowanie własne.

W 2000 roku z ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych wykreślono zapis o ulgach inwestycyjnych a ostateczna likwidacja ulg inwestycyjnych nastąpiła po upływie 2001 roku. W 2000 roku z ulg inwestycyjnych mogły jeszcze korzystać osoby fizyczne i prawne. Osoby prawne mogły korzystać z tych przywilejów, jeżeli po 31 grudnia 1999 roku, poniosły wydatki inwestycyjne na kontynuowanie objętej ulgą, wcześniej rozpoczętej inwestycji oraz te, które nabyły przed 1 stycznia 2000 roku prawo do tej ulgi. W 2001 roku ulgi inwestycyjne dotyczyły jedynie wąskiej grupy osób fizycznych, które w 2000 roku dokonały określonych wydatków inwestycyjnych i w roku następnym korzystały jeszcze z tak zwanej premii inwestycyjnej.

Ulgi inwestycyjne – ujęcie analityczne

Ocena wpływu ulg inwestycyjnych na przebieg procesów gospodarczych i społecznych nie jest prosta. Oprócz ustalenia wielkości udzielonych ulg i liczby firm z nich korzystających Ministerstwo Finansów nie podejmowało dodatkowych badań i analiz w tym zakresie¹⁸.

W okresie obowiązywania ulg inwestycyjnych tylko nieliczna grupa podmiotów z nich skorzystała, na co wskazują dane zamieszczone w tabelach 4 i 5. ponieważ spełnienie wyżej przedstawionych warunków korzystania z ulg było niezmiernie trudne. Szczególnie trudne do spełnienia były wymogi dotyczące wymaganego progu rentowności (w przypadku ulg powszechnych) i tzw. solidności podatkowej (w przypadkach obu rodzajów ulg). Powstrzymy-

¹⁸ Por. B. Gójska: Ulgi inwestycyjne, „Kontrola Państwowa” 1999, nr 5, s. 106.

wało to firmy przed korzystaniem z dostarczanej przez państwo możliwości wspierania procesów inwestycyjnych. Potwierdzeniem tego są opinie przedsiębiorców z reguły negatywnie oceniających także samą procedurę korzystania z polskich ulg inwestycyjnych¹⁹.

Nieznaczną skłonność do inwestowania w regionach zagrożonych szczególnie wysokim bezrobociem strukturalnym, ukazana przez wartość udzielonych ulg inwestycyjnych podmiotom działającym w tych regionach, wynikała dodatkowo z dużego ryzyka podejmowania na tych terenach działalności gospodarczej. Ryzyko to związane jest zarówno z brakiem odpowiedniej infrastruktury, niewielkimi możliwościami pozyskania na tych terenach wykwalifikowanej kadry, jak i ograniczonymi możliwościami zbytu wytworzonej produkcji na lokalnych rynkach, z powodu niskiego poziomu dochodu społeczności zamieszkujących te gminy. Preferencje podatkowe stosowane w gminach zagrożonych szczególnie wysokim bezrobociem strukturalnym, wprowadzone na podstawie doświadczeń innych krajów²⁰, okazały się więc niewystarczającym narzędziem przyciągnięcia dużych inwestycji do regionów mało atrakcyjnych pod względem gospodarczym.

Tabela 4

Ulg inwestycyjne w gminach zagrożonych szczególnie wysokim bezrobociem strukturalnym

Wyszczególnienie	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000
Ulg inwestycyjne (w mln zł)	25,3	45,8	41,9	36,6	26,6	12,3	2,7
w tym:							
- osoby prawne	10,7	17,0	23,6	14,8	10,2	5,2	2,3
- osoby fizyczne	14,6	28,8	18,3	21,8	16,4	7,1	0,4
Liczba podmiotów korzystających z ulg w tym:	-	2 793	3 202	1 942	1 212	1 061	371
- osoby prawne	b.d.	176	171	117	135	85	48
- osoby fizyczne	1 979	2 617	3 031	1 825	1 077	976	323
Średnia kwota ulg (w tys. zł)	-	16,4	13,1	18,8	21,9	11,6	7,3
w tym:							
- osoby prawne	-	96,6	138,0	126,5	75,6	61,2	47,9
- osoby fizyczne	7,3	11,0	6,0	11,9	15,2	7,3	1,4

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych Ministerstwa Finansów.

W latach 1994-2000 z ulg inwestycyjnych w gminach zagrożonych szczególnie wysokim bezrobociem strukturalnym skorzystało 732 osoby prawne i 11 828 osób fizycznych. Natomiast z ulg powszechnych 15 771 osób prawnych i 178 539 osób fizycznych, czyli zdecydowanie więcej. Suma ilości podmiotów korzystających z ulg inwestycyjnych nie była imponująca stanowiąc niewielki procent wszystkich działających w gospodarce podmiotów. Wartość obu rodzajów przyznawanych ulg inwestycyjnych zwiększała się corocznie do 1996 roku, ale ich kwoty nie były znaczące. Dotyczy to szczególnie ulg w gminach zagrożonych wysokim bezrobociem strukturalnym. Stanowiły one od 0,3% w 2000 roku do 2,5% w 1995 roku wartości ulg powszechnych przyznanych w tych latach. Także średnia wartość ulg inwe-

¹⁹ Szersza analiza ulg inwestycyjnych dokonana została na podstawie badań ankietowych przeprowadzonych pod kierownictwem prof. A. Ryszkiewicz. Wyniki tych badań opublikowano [w:] A. Ryszkiewicz, Ulg inwestycyjne w latach 1994-1997, „Przegląd Podatkowy” 1999, nr 11, s. 6 – 10.

²⁰ Zanim zastosowano ten rodzaj preferencji podatkowych w naszym kraju ulgi inwestycyjne dla przedsiębiorstw prowadzących działalność w regionach zagrożonych bezrobociem wprowadzane były w wielu rozwiniętych krajach. Zob. M. Majewicz: Rola podatków w przeciwdziałaniu bezrobociu, Kancelaria Sejmu, Materiały i Dokumenty, Warszawa 1992, s. 2-3.

stycyjnych przyznanych jednemu podmiotowi działającemu w gminie zagrożonej szczególnie wysokim bezrobociem strukturalnym była w poszczególnych latach od 2 do 3 razy niższa niż wartość ulg powszechnych. Zdecydowanie większe różnice dostrzegalne są w średniej kwocie ulg przyznanych podmiotom będącym osobami prawnymi. Średnia wartość powszechnych ulg inwestycyjnych przyznawanych jednej osobie prawnej była większa o przeszło 5-10 razy.

Preferencje podatkowe w postaci ulg inwestycyjnych miały przyczynić się do pobudzenia aktywności inwestycyjnej i wzrostu gospodarczego. Ich wykorzystanie wiązało się jednak z mniejszymi wpływami budżetowymi. Interesująca jest więc analiza ulg inwestycyjnych z tych punktów widzenia. Jej wyniki zamieszczono w tabeli 6.

Efektywność ulg inwestycyjnych oceniona została:

1. z punktu widzenia absolutnej wartości zainwestowanego kapitału przez podmioty objęte ulgami;
2. z punktu widzenia względnej jego wartości;
3. z punktu widzenia strat budżetowych z tytułu przyznanych ulg inwestycyjnych.

Tabela 5

Wartość i struktura powszechnych ulg inwestycyjnych udzielonych w Polsce

Wyszczególnienie	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000
Kwota wykorzystanych ulg (w mln zł) w tym	1 062,0	1 801,6	2 072,9	2 045,2	1 757,3	1 664,4	1 044,6
- przez osoby prawne	889,9	1 680,0	1 911,3	1 876,2	1 542,1	1 330,7	794,1
- przez osoby fizyczne	172,1	121,6	161,6	169,0	215,2	333,7	250,5
Liczba podmiotów korzystających z ulg w tym:	30 425	21 707	22 275	20 535	31 625	37 953	32 226
- osób prawnych	2 272	2 579	2 505	2 440	3 618	3 251	1 546
- osób fizycznych	28 153	19 128	19 770	18 095	28 011	34 702	30 680
Średnia kwota ulg (w tys. zł) w tym:	34,9	83,0	93,1	99,5	55,6	43,9	32,4
- osoby prawne	391,7	651,4	763,0	768,9	426,2	409,3	513,6
- osoby fizyczne	6,1	6,4	8,2	9,3	7,7	9,6	8,2

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych Ministerstwa Finansów.

Tabela 6

Efektywność ulg inwestycyjnych udzielonych w Polsce

Wyszczególnienie	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000
Kwota wydatków inwestycyjnych (w mln zł) odliczonych w danym roku przez podmioty korzystające z ulg:							
- wgzswbs*	82,7	97,6	128,1	97,3	76,4	38,1	8,8
- powszechnych	2 789,4	3 760,3	3 939,8	3 870,4	4 929,1	4 952,1	2 606,7
Udział wydatków inwestycyjnych odliczonych w ramach ulg w nakładach inwestycyjnych całej gospodarki (w %)	8,54	8,1	6,19	4,41	4,47	3,93	2,01
Wskaźnik strat budżetowych (w %)	1,740	2,255	1,242	1,731	1,421	1,110	0,802

* w gminach zagrożonych szczególnie wysokim bezrobociem strukturalnym.

Źródło: obliczenia własne.

Wykorzystując pierwszy ze sposobów oceny ulg inwestycyjnych zwrócić należy uwagę na pewne fakty. Efektywność ulg była różna w poszczególnych latach analizy a kwota za-inwestowanego kapitału była od 2 do 3 razy wyższa od kwoty ulg. Największą wartość kapitału podmioty korzystające z ulg zainwestowały w 1998 roku, czyli dwa lata później niż ulgi inwestycyjne osiągnęły największą wartość. W ten sposób ocenianą większą efektywnością charakteryzowały się ulgi przyznawane podmiotom w gminach zagrożonych szczególnie wysokim bezrobociem strukturalnym. Kwota wydatków inwestycyjnych była w ich przypadku większa od kwoty ulg średnio o 2,89 razy. W przypadku ulg powszechnych wskaźnik ten wynosił 2,41.

Kwota wydatków inwestycyjnych poniesionych przez podmioty korzystające z ulg nie była duża z punktu widzenia wydatków inwestycyjnych ponoszonych corocznie w całej gospodarce. Jej udział w wydatkach inwestycyjnych ogółem malał corocznie od poziomu 8,5% do 2,0%, co wskazuje na malejącą rolę ulg inwestycyjnych w pobudzaniu aktywności inwestycyjnej i wzrostu gospodarczego.

Stawiane przez państwo wymogi dotyczące korzystania z ulg inwestycyjnych, które opisano w poprzedniej części pracy, podyktowane były względami budżetowymi, gdyż przyznane ulgi powodowały w roku ich wykorzystania mniejszy napływ środków do budżetu. Można więc mówić o pewnych stratach budżetowych, których oceny dokonano porównując wartość udzielonych ulg inwestycyjnych do wartości dochodów budżetowych w poszczególnych latach analizy. Jak ukazano w powyższej tabeli straty budżetu z tytułu ulg powszechnych były największe w drugim roku funkcjonowania ulg i sięgały 2,255% ówczesnych wpływów do budżetu. W kolejnych latach wskaźnik strat budżetowych corocznie się zmniejszał. Straty te miały być zrekompensowane większymi wpływami budżetowymi w przyszłości, przede wszystkim od tych przedsiębiorstw, którym przyznano ulgi, z racji rozszerzenia ich działalności. Nie jest jednak możliwe przeprowadzenie analizy korzyści budżetowych z tytułu zwiększenia wpływów od przedsiębiorstw korzystających z ulg powszechnych.

Zakończenie

Ulg inwestycyjne nie były jedynym narzędziem polityki pro wzrostowej stosowanym w polskiej gospodarce w latach 90. Podmioty gospodarcze korzystały także ze zwolnień podatkowych w Specjalnych Strefach Ekonomicznych, dopłat do kredytów inwestycyjnych i innych form preferencji podatkowych. Stosowanie wszelkiego rodzaju preferencji podatkowych ma swoje ekonomiczne uzasadnienie, ale wywołuje także negatywne skutki gospodarcze zniekształcając konkurencję między podmiotami. W takiej sytuacji pojawia się podstawowy konflikt celów: pomiędzy konsekwentnym opodatkowaniem zgodnym z zasadą powszechności i zdolności płatniczej (aspekt sprawiedliwości podatków) a zadaniami polityki wzrostu²¹. Analiza skutków preferencji podatkowych może być więc przeprowadzana w różnych ujęciach, a zaprezentowane w niniejszej pracy jest jednym z możliwych.

Podsumowując wyniki przeprowadzonej analizy podkreślić należy, iż wprawdzie tylko niewielka część podmiotów gospodarczych mogła skorzystać z ulg inwestycyjnych spełniając stawiane przez państwo wymogi, to efektywność przeznaczonych na ten cel funduszy może zostać oceniona pozytywnie. Z punktu widzenia zwolenników neutralności podatkowej także niewielki zasięg ulg inwestycyjnych staje się powodem pozytywnej oceny zastosowania tych preferencji podatkowych w polskiej gospodarce.

Ulg inwestycyjne wygasły w 2000 roku, a w okresie ich obowiązywania nie cieszyły się wśród przedsiębiorców dużym uznaniem. Wielokrotnie zgłaszali oni propozycje wprowadzenia innych form pobudzania działalności gospodarczej np. obniżenie podatku dochodowe-

²¹ Zob. A. Komar: *Finanse publiczne w gospodarce rynkowej*, Bydgoszcz 1996, s. 139 i n.

go, preferencje kredytowe, zmianę zasad amortyzacji majątku firm. Postulaty te były brane pod uwagę już w 1999 roku, gdy omawiano projekty zmian ustaw o podatku dochodowym od osób prawnych i podatku dochodowym od osób fizycznych. Projekty te przewidywały bowiem zastąpienie ulg inwestycyjnych pewnymi zmianami w amortyzacji oraz obniżeniem stawek podatkowych. Zmiany te wprowadzono wprawdzie od początku 2000 roku, ale dotyczyły tylko osób prawnych. Obniżki podatku dochodowego od osób prawnych (z 34% w 1999 roku do 30% w 2000 roku, 28% w 2001 i 2002 roku oraz 27% w 2003 roku) miało zachęcić inwestorów do zwiększenia nakładów inwestycyjnych i tworzenia nowych miejsc pracy a zmiana zasad, amortyzacji oceniana była przez ówczesnego ministra finansów, jako dobre narzędzie intensyfikacji działalności inwestycyjnej, o wiele skuteczniejsze niż dotychczasowe ulgi inwestycyjne. Dodatkowo w 2002 roku wprowadzono nową formę wspierania działalności inwestycyjnej podmiotów – dofinansowanie nowych inwestycji i nowych miejsc pracy.