

# Możliwości wykorzystania podatków w oddziaływaniu na procesy społeczne i gospodarcze

Piotr Sokół

*Współczesne państwa w swoich działaniach wyraźnie zmiierają do osiągnięcia założonych celów społeczno-ekonomicznych. Służyć ma to rozwiązywaniu wielu problemów gospodarczych. Realizacja tych zamierzeń wymaga stosowania przez państwo różnych środków, narzędzi czy metod. Można je w sposób ogólny określić instrumentami. Ich istota polega na świadomym oddziaływaniu państwa na gospodarkę narodową. Tym samym jest to polityka gospodarcza, obejmująca możliwości wpływu władz na strukturę, dynamikę i funkcjonowanie gospodarki. Wśród celów tej polityki należy wymienić: wzrost gospodarki, równowagę ekonomiczną, wpływ na zjawiska inflacyjne i granice ciężarów publicznych, ograniczenie poziomu bezrobocia i redystrybucję dochodów. Należy tu jednak zauważyć, że charakterystyczne dla polityki gospodarczej jest to, że nigdy nie może ona rozwiązać wszystkich problemów. W ramach polityki gospodarczej szczególną rolę odgrywa polityka fiskalna, wykorzystująca w swoim działaniu instrumenty wydatkowe i dochodowe. Wśród tych ostatnich podstawowe znaczenie mają podatki. Aktualnie trudno jest utrzymywać koncepcję absolutnej neutralności podatkowej. Stąd też oddziaływanie podatków na gospodarkę polega na realizacji przypisywanych im funkcji, tj. fiskalnej i stymulacyjnej. Jednakże główne możliwości oddziaływania podatkowego mają miejsce w obszarze działań inwestycyjnych.*

## 1. Polityka fiskalna i podatkowa

Historycznie najstarszą częścią polityki gospodarczej jest **polityka fiskalna**. Wyodrębnienie polityki fiskalnej następuje nie ze względu na specyfikę jej celów, lecz z uwagi na swoistość środków jej realizacji. Środkami tymi są narzędzia gromadzenia dochodów budżetowych i ich wydatkowania na przedsięwzięcia przyjęte przez państwo do finansowania. Zatem do funkcji polityki fiskalnej należy określanie i racjonalizowanie wydatków i dochodów państwa. Ogromne znaczenie przypisuje się polityce fiskalnej w ramach działań stabilizacyjnych finansów publicznych (Owsiak 1999: 62-63). Zadaniem bowiem instrumentów polityki fiskalnej jest łagodzenie wahań cyklu koniunkturalnego. Chodzi tu zarówno o blokowanie ekspansji gospodarki w okresie jej nadmiernego wzrostu jak i pobudzanie aktywności gospodarczej w okresach załamań. W zakresie tym wykorzystuje się łącznie dochody i wydatki. Głównymi narzędziami gromadzenia dochodów są podatki, stąd bezpośrednim wsparciem polityki fiskalnej jest **polityka podatkowa**. Zajmuje się ona różnorodnymi sposobami obciążania podmiotów gospodarujących i osób fizycznych daninami na rzecz państwa oraz

ich egzekucją. Wszelkie zmiany w systemie podatkowym poprzedzone są rozstrzygnięciami politycznymi. Państwo, które jest instytucją polityczną, tworząc szeroko rozumiane prawo podatkowe, stanowi, zmienia i, ewentualnie, uchyla podatki. Prawo podatkowe charakteryzuje się rosnącą złożonością, która podnosi koszty administrowania, zarówno dla podatnika, jak i dla państwa, obniża stopień egzekwowania prawa, stwarza możliwości unikania podatków, a także przyczynia się do poczucia, że jest ono niesprawiedliwe (Stiglitz 2004: 852). Wynika to stąd, że w dużej mierze system podatkowy oceniany jest poprzez działalność organów skarbowych. Stosowanie podatków wynika bowiem z praktyki działania organów administracji podatkowej państwa (Kalinowski 1996: 8). Nawet najbardziej racjonalne systemy podatkowe mają wartość wówczas, kiedy realizuje je kompetentna skarbowość. Występuje tu następująca zależność: z jednej strony sprawna administracja podatkowa warunkuje funkcjonowanie właściwego systemu podatkowego, z drugiej natomiast wprowadzenie określonych reform podatkowych może zostać utrudnione lub wręcz uniemożliwione przez brak odpowiedniego aparatu administracyjnego. To wszystko sprawia, że polityka podatkowa przejawia się w wyborze form i metod opodatkowania dla osiągnięcia zarówno celów czysto fiskalnych jak i pozafiskalnych. Nowoczesna polityka podatkowa może pełnić również ważne funkcje instrumentalne, wpływając na pożądane zachowanie się podmiotów gospodarczych i ułatwiając ich rozwój. Instrumenty polityki podatkowej mają wieloraką postać i oddziałują poprzez różne konstrukcje i rodzaje podatków, stawki podatkowe, ulgi i zniżki.

Podatki stanowią podstawowe źródło pozyskiwania środków pieniężnych przeznaczonych na realizację konstytucyjnych funkcji i zadań państwa. Podatek, będąc historycznie ukształtowanym instrumentem społecznym i politycznym, przede wszystkim jest kategorią ekonomiczną. W najszerszym ujęciu istota ekonomiczna podatku polega na przejmowaniu przez państwo rezultatów działalności gospodarczej innych podmiotów (Mastalski 1995: 20). Przy czym świadczenie podatkowe nie wynika ze związków rynkowych pomiędzy państwem a podatnikiem, lecz ma swoje źródło we władztwie podatkowym. Ustawodawca musi jednak pamiętać o zachowaniu źródła podatkowego. Musi również mieć na uwadze możliwości rozwoju gospodarczego podatnika. Warunkiem osiągnięcia założonych efektów opodatkowania jest przede wszystkim wyraźna wizja jego konsekwencji ekonomicznych. Współcześnie w poszczególnych państwach przeprowadzane są reformy podatkowe, w wyniku których zbędne lub mało wydajne podatki zostają zniesione, a w ich miejsce powstają nowe. Podatki są jednym z podstawowych instrumentów polityki gospodarczej państwa. Przy ich pomocy można dokonać celowej i właściwej redystrybucji dochodu narodowego i oddziaływać na określone obszary życia społeczno-gospodarczego. Są one narzędziem, które wpływa na rozwój gospodarczy, ale jednak w dłuższym okresie czasu.

Zbiór podatków, powiązanych ze sobą w określony sposób, tak aby tworzyły całość organizacyjną pod względem prawnym i ekonomicznym, tworzy system podatkowy (Litwińczuk 2003: 22, Majchrzycka-Guzowska 2004: 109). Obejmuje on podatki obciążające podatników oraz relacje, jakie zachodzą między

tymi obciążeniami. W nauce o podatkach wyróżnia się historyczne i racjonalne systemy podatkowe. W systemie, który kształtował się stopniowo w wyniku pewnego procesu historycznego, znajdują odzwierciedlenie założenia ustroju gospodarczego i społecznego danego kraju. Racjonalne systemy podatkowe są natomiast rezultatem świadomego przedsięwzięcia, w wyniku którego konstruuje się teoretyczną wizję systemu podatkowego. Systemy racjonalne są tworzone kompleksowo i składają się z uznanych za najważniejsze, logicznie ze sobą powiązanych podatków (Mastalski 1995: 42-43). Założenia takiego systemu opierają się na prawach i naukach ekonomicznych, od których oczekuje się pomocy w rozwiązywaniu skomplikowanych problemów gospodarczych. Rozwiązania szuka się na podstawie analizy procesów i zjawisk gospodarczych w określonych uwarunkowaniach ustrojowych, systemowych i społecznych.

## 2. Funkcje i cele podatku

Nakładanie i pobieranie podatków może być stosowane dla osiągnięcia różnych celów, w różnych formach, w różnej skali i w stosunku do różnych podmiotów. Tradycyjnie już podatkom, podobnie jak pozostałym instrumentom finansowym, przypisuje się dwie podstawowe grupy funkcji, które określić można jako: **fiskalne** i **pozafiskalne**. Przedstawia się je również w postaci funkcji **fiskalnej (dochodowej)**, **regulacyjnej** i **stymulacyjnej**. Dwie ostatnie wchodzą w zakres funkcji pozafiskalnej. Występuje tu zatem dosyć istotne zróżnicowanie. Ponadto poszczególnym podatkom można przypisywać inne funkcje. Określają one charakter poszczególnych rozwiązań i często ich prawdziwy cel. Funkcje te, utożsamiane z rolą podatku, określają miejsce, jakie zajmuje on w gospodarce. Bezsprzecznie podstawowe znaczenie ma funkcja fiskalna, a więc nakładanie takich podatków, które najwydatniej zasilą budżet. Podatek musi bowiem służyć pokryciu obciążeń publicznych. Stanowi on główne źródło dochodów budżetowych. Należy jednak pamiętać, że podatek nie jest tylko świadczeniem służącym do pokrywania potrzeb skarbowych, lecz także stanowi narzędzie regulowania, występującego w warunkach gospodarki rynkowej, podziału dochodu i majątku. Stąd też przedstawiona funkcja fiskalna łączy się ściśle z funkcją regulacyjną, która polega na kształtowaniu dochodów i majątków, będących w dyspozycji podatników. Za pośrednictwem podatków, przez przesuwanie środków finansowych (redystrybucja) w odpowiednich proporcjach między podmiotami gospodarczymi a budżetem, następuje korekta dochodów. Funkcja stymulacyjna polega natomiast na kształtowaniu określonych reakcji podatników – ich zachowań i działań oraz procesów społeczno-gospodarczych. Funkcja ta oznacza wykorzystanie instrumentów podatkowych w celu wywarcia wpływu na warunki działania jednostek oraz na kierunki i tempo ich rozwoju. Z tak określonego zakresu funkcji podatkowych wyraźnie wynikają **cele** realizowane przez podatki. Zestawienie celów opodatkowania z pojęciem funkcji wynika stąd, iż cele opodatkowania, realizowane w konkretnych uwarunkowaniach danego kraju, zależą w prostej linii od jego doktryny społeczno-politycznej (Grądalski 2004: 30). W podatkach możemy wymienić **cel fiskalny (finansowy)** oraz **cele gospodar-**

**cze i społeczne.** W tym miejscu warto zastanowić się nad możliwością wystąpienia konfliktu pomiędzy różnymi celami podatku. Na problem ten zwraca się uwagę w literaturze (Gaudemet, Molinie 2000: 427-429), podając jednocześnie propozycję rozwiązań. Otóż prymat wśród celów podatku powinien uzyskać cel fiskalny. Przemawiają za tym trzy argumenty. Pierwszy z nich to ochrona wpływów publicznych. Jak się wydaje, nic nie może zastąpić podatków w zasilaniu dochodów państwa. Drugi to ochrona przed konfiskatą. Gdyby podstawowym celem podatku były zadania gospodarcze i społeczne, to w podatkach stawką optymalną byłaby stawka maksymalna. Wreszcie trzeci argument to uproszczenie systemu podatkowego. Obciążenie systemu podatkowego zadaniami gospodarczymi i społecznymi niesie ryzyko nadmiernego skomplikowania tego systemu i może naruszać stabilność gospodarki, zmieniając się wraz z koniunkturą i polityką gospodarczą. Wynika stąd zatem, że głównym celem podatku powinien być cel fiskalny. Oznacza to, że w systemie podatkowym powinny występować przede wszystkim podatki wydajne fiskalnie, zapewniające budżetowi jak największe dochody przy niskich kosztach ich poboru (zasada taniości podatku), bez powodowania ubocznych skutków ujemnych w sferze gospodarczej czy społecznej. Posługiwanie się podatkami do realizacji celów gospodarczych, społecznych czy politycznych może powodować osłabienie ich fiskalnej wydajności, gdyż albo niszczy podatnika, czyli powoduje wyschnięcie źródła podatku, albo powoduje ucieczkę od podatku, co zniekształca gospodarkę. Państwo dysponuje różnymi instrumentami oddziaływania na gospodarkę i struktury społeczne innymi niż polityka podatkowa. Cele społeczne i gospodarcze z powodzeniem można realizować za pomocą polityki kredytowej, polityki w zakresie wydatków publicznych czy też wręcz władztwem administracyjnym. Dochodów podatkowych jako źródła zasilania budżetu nie można natomiast niczym zastąpić. Dlatego też cel fiskalny podatku jest jego celem podstawowym.

### 3. Fiskalna funkcja podatku

Pierwotnym celem opodatkowania jest, poza pewnymi wyjątkami, uzyskiwanie środków pieniężnych niezbędnych do pokrycia potrzeb publicznych. Wiąże się z tym funkcja fiskalna, która jest główną i podstawową funkcją podatku. Jej znaczenie uzależnione jest głównie od wydatków budżetu państwa, te zaś z kolei od tego, jak państwo realizuje zadania społeczne i gospodarcze. Im podatki są bardziej wydajne fiskalnie, tym większe dochody uzyskuje budżet. Bardzo rozbudowane wydatki budżetowe mogą powodować trudności w uzyskiwaniu środków pieniężnych niezbędnych do ich realizacji, a także znacznie ograniczać podstawowe zasady gospodarki rynkowej. Ponieważ z reguły rozstrzygnięcia o wydatkach państwa mają w znacznej mierze charakter polityczny, stwarza to niebezpieczeństwo preferowania w systemie podatkowym jedynie funkcji i celów fiskalnych. Tej funkcji nigdy nie wyeliminowały różnice ustrojowe i odrębne koncepcje ustrojowe. Podatki pozostawały i pozostają głównym źródłem dochodów publicznych. Różnice sprowadzają się do wysokości stawek i wzajemnych proporcji pomiędzy różnymi ich rodzajami (Głuchowski 2002: 18). Nie oznacza

to jednak, że funkcja fiskalna opodatkowania, związana z samą istotą podatku, może zdominować system podatkowy. Jego konstrukcja powinna bowiem zmierzać do swego rodzaju kompromisu pomiędzy celami fiskalnymi i gospodarczymi. Rozwój gospodarczy nie jest bowiem możliwy przy zbyt wysokich podatkach, które niszczą źródła podatkowe. A dzieje się tak w przypadku, gdy założenia i kształt polityki podatkowej nastawione są jedynie na zapewnienie stabilnych dochodów budżetowi państwa. Restrykcyjna polityka fiskalna wywołuje negatywne efekty w dziedzinie oszczędzania i inwestowania. Powoduje także zmniejszenie zainteresowania podmiotów gospodarczych powiększaniem zysku, czyli osłabia ich motywację do sprawnego działania. Obecnie podatki wykorzystuje się także do zadań o charakterze gospodarczym, społecznym i politycznym. Wynika to z faktu, że system podatkowy nie stanowi jakiegoś wyodrębnionego, funkcjonującego niezależnie i w oderwaniu od otoczenia systemu (Dolata 1999: 54). Wyraźnie wskazuje się, że w szerokiej koncepcji systemu podatkowego jego analizę można przeprowadzić w czterech płaszczyznach badawczych, tzn. normatywnej (prawnej), organizacyjnej (administracyjnej), ekonomicznej oraz psychologicznej (Kalinowski 1996: 7 – 12).

#### 4. Funkcja stymulacyjna podatku

Funkcja stymulacyjna podatku polega na kształtowaniu określonych reakcji podatników – ich zachowań i działań oraz procesów społeczno-gospodarczych. Funkcja ta oznacza wykorzystanie instrumentów podatkowych w celu wywarcia wpływu na warunki działania jednostek oraz na kierunki i tempo ich rozwoju (Kulicki, Sokół 1996: 29). Funkcja ta ma uniwersalny charakter i występuje w państwach o różnych założeniach ustrojowych. Odpowiednie oddziaływanie podatku na podmioty gospodarcze może skłaniać je do podejmowania lub kontynuowania działalności gospodarczej lub wpłynąć na rozwój jej określonej formy. Siła tego oddziaływania zależy od konstrukcji poszczególnych podatków. Tak więc w przypadku funkcji stymulującej na plan pierwszy zainteresowania ustawodawcy wysuwa się motyw inny niż finansowanie wydatków publicznych. Jednak samo „niefiskalne” oddziaływanie podatku i wywoływanie skutków społeczno-gospodarczych nie musi oznaczać, że jego celem była stymulacja reakcji podatników. Za podatki posiadające funkcję stymulacyjną należy uznać tylko te, którym prawodawca świadomie przypisał tę szczególną funkcję (Gomułowicz, Małecki 2002: 211). Stymulacja może polegać na wprowadzeniu określonego podatku, na zróżnicowaniu stawek podatkowych, stosowaniu zwolnień, ulg i zwolnień.

Podatki mogą być wykorzystywane jako instrumenty oddziaływania na gospodarkę, pod warunkiem, że ich działanie jest zgodne z rynkowymi mechanizmami funkcjonowania gospodarki. Nie należy jednak ich przeceniać i wiązać z nimi zbyt dużych oczekiwań. Wykorzystując podatki do przeciwdziałania bezrobociu, pobudzania procesów inwestycyjnych, czy też oddziaływania na stabilizację wartości pieniądza i zapobiegania inflacji, nie należy zapominać, że główną przesłanką wprowadzania ich w życie jest cel fiskalny. Podatek może być zatem

tylko jednym z instrumentów oddziaływania na gospodarkę, którego skuteczność zależna jest od zgodności z innymi instrumentami stosowanymi przez państwo (np. instrumenty pieniężne i kredytowe, wydatki budżetowe) i od właściwego doboru tych instrumentów (Mastalski 1995: 22). Należy podkreślić, że samo określenie celów leży poza obszarem polityki podatkowej i jest przedmiotem polityki finansowej.

## 5. Neutralność systemu podatkowego

Punktem wyjścia do opracowania optymalnego systemu podatkowego jest założenie, że podatki nie powinny wywierać wpływu na decyzje podatników. Tym samym chodzi tu o zapewnienie neutralności decyzyjnej (Wegner 1991: 21). Neutralność ta ma spowodować w jak największym stopniu unikanie niepożądanych konsekwencji zniekształcających relacje w gospodarce rynkowej. System podatkowy uważa się za neutralny w stosunku do określonej decyzji, kiedy podatnicy mogą nie uwzględniać obciążenia podatkowego przy kalkulacjach własnych działań. W uogólnieniu oznacza to, że system podatkowy nie powinien skłaniać podatnika do robienia tego, po czym spodziewa się największych korzyści ekonomicznych.

Pojęcie neutralności podatkowej można przedstawić również w inny sposób. Może to być „niedyskryminowanie przez podatek” lub „brak wpływu podatku” (Gomułowicz, Małecki 2002: 213). Opodatkowanie pozostaje neutralne wówczas, gdy nie wpływa na alokację zasobów, która w gospodarce rynkowej regulowana jest przede wszystkim przez konkurencję rynkową. Wynika to z jednego z założeń teorii opodatkowania, że najczęściej alokacja dokonana pod wpływem konkurencji jest właściwa. Natomiast błędną alokację można korygować za pomocą instrumentów innych niż podatkowe, ponieważ przy zastosowaniu metod podatkowych prawdopodobieństwo błędnej alokacji jest tak samo duże, jak zwiększenie efektywności alokacji. Można więc sformułować tezę, że w ujęciu makroekonomicznym podatki nie powinny ingerować w sposób dyskryminujący w stosunki konkurencyjne. A dzieje się tak, w przypadku gdy system ulg podatkowych prowadzi do popierania wybranych podmiotów i wspierania działalności nieuzasadnionej racjami gospodarczymi; gdy system podatkowy jest jedną z przyczyn postępującej dekapitalizacji majątku lub jest jedną z przeszkód rozwoju przedsiębiorczości i wzrostu majątku oraz zniechęca do inwestycji.

Wyróżnić można neutralność podatkową ze względu na formę prawną podmiotów gospodarczych oraz ze względu na podejmowane przez nie decyzje gospodarcze, dotyczące np. lokat kapitału czy źródeł finansowania (Litwińczuk 2003: 65-66). W tym wypadku neutralność polega na tym, że uregulowania prawopodatkowe nie powinny skłaniać podmiotów gospodarczych do podejmowania przedsięwzięć innych niż te, które w danych warunkach rynkowych byłyby dla nich najbardziej opłacalne. Brak takiej neutralności oznacza, że podmioty gospodarcze przy podejmowaniu decyzji dążą do zmniejszenia obciążenia podatkowego, a zatem dokonują takiego wyboru, z którym wiąże się największa „oszczędność podatkowa”. Konsekwencją decyzji gospodarczych podyktowanych względami

podatkowymi może być np. przeinwestowanie w branże objęte ulgami podatkowymi. Neutralność podatkowa z punktu widzenia źródeł finansowania oznacza, że regulacje podatkowe nie powinny wpływać na wybór metody finansowania, tj. na wybór pomiędzy finansowaniem wewnętrznym (z zysku przedsiębiorstwa), a finansowaniem zewnętrznym (ze środków obcych lub, w przypadku spółek kapitałowych, ze środków wspólników).

Należy również zwrócić uwagę na międzynarodowe aspekty neutralności podatkowej. Relatywnie silniejsze opodatkowanie podmiotów gospodarczych danego państwa, w porównaniu z podmiotami gospodarczymi mającymi siedzibę za granicą, osłabi ich konkurencyjność na rynkach międzynarodowych, a także zniechęci zagranicznych inwestorów.

## 6. Podatki a konkurencyjność przedsiębiorstw

Sama polityka makroekonomiczna państwa jest niewystarczająca dla zapewnienia wzrostu gospodarczego. W związku z tym musi być wspierana polityką gospodarczą, która zakłada selektywność w podejściu do różnych dziedzin i sektorów gospodarki narodowej. Oznacza to usankcjonowanie interwencjonizmu państwowego jako trwałego elementu współczesnej gospodarki rynkowej. Stwierdzenie to ma duże znaczenie w obecnej sytuacji, gdy działania na rzecz przystosowania polskich przedsiębiorstw do rosnącej konkurencji krajowej i międzynarodowej stały się koniecznością podyktowaną postępującą liberalizacją wymiany międzynarodowej oraz członkostwem w Unii Europejskiej. Wywołuje to potrzebę przynajmniej zmniejszenia dysproporcji między poziomem uprzemysłowienia Polski i wysoko rozwiniętych krajów. A jak pokazuje doświadczenie krajów współczesnej gospodarki rynkowej, interwencjonizm państwa w krajach próbujących wyrównać opóźnienia gospodarcze w stosunku do krajów uznanych za przodujące musi zmierzać właśnie w kierunku próby wyrównania pozycji konkurencyjnej własnych przedsiębiorstw w stosunku do przedsiębiorstw zagranicznych. Celem tej aktywnej polityki powinno być stwarzanie warunków, w których współdziałanie państwa i podmiotów gospodarczych (przy zachowaniu mechanizmów rynkowych) przyniesie większe efekty, niż gdyby państwo i podmioty działały osobno. Interwencjonizm państwa nie powinien sprowadzać się do ochrony krajowych przedsiębiorstw przed konkurencją zagraniczną, lecz powinien polegać na aktywnym przeprowadzaniu zmian uwzględniających nowe uwarunkowania rozwojowe.

System podatkowy ma duży wpływ na kształtowanie warunków prowadzenia działalności gospodarczej. Poprzez odpowiednią zmianę poszczególnych regulacji formalno-prawnych, można stwarzać przedsiębiorstwom odpowiednie warunki dla rozwoju i podejmowania konkurencji z innymi podmiotami. Istnieje wiele rodzajów konkurencyjności. Może być to m.in. konkurencja cenowa, jakościowa, technologiczna. Dla naszych potrzeb przyjmijmy, że w przypadku przedsiębiorstwa konkurencyjnością jest zdolność do uzyskiwania za swoje towary lub usługi ceny odzwierciedlającej wartość produktów, a jednocześnie pozwalającej na wypracowanie zysku. Mówiąc inaczej, konkurencyjność jest zdolnością

przedsiębiorstwa do utrzymania, a nawet powiększenia udziałów rynkowych (Wasilewska-Trenkner 1995: 15). Zdolność tę trzeba przyjąć jako warunek konieczny, aby przedsiębiorstwo mogło istnieć jako partner w konkurencji rynkowej. Przedsiębiorstwo, aby być konkurencyjne, musi dokonywać ciągłego inwestowania w majątek trwały firmy oraz dokonywać jego modernizacji. Musi także posiadać zdolność do ustawicznego odnawiania technologii wytwarzania oraz samych wyrobów w tempie dyktowanym przez postęp naukowo-techniczny. Wymaga to ponoszenia wysokich nakładów finansowych, których źródłem musi być rentowna produkcja oraz własna akumulacja finansowa, uzyskana w efekcie tej produkcji. System podatkowy państwa może ułatwiać i wspomagać akumulację środków finansowych przedsiębiorstw, lecz może też ją utrudniać. Dlatego przy konstruowaniu systemu podatkowego należy uwzględnić aktualne potrzeby podmiotów gospodarczych, w zależności od etapu rozwoju gospodarki danego kraju. Potrzeba ta jest w wielu krajach rozumiana i uwzględniana.

Z punktu widzenia zdolności przedsiębiorstwa do samofinansowania rozwoju istotna jest wysokość stopy podatku dochodowego obciążająca zysk przedsiębiorstwa, zakres ulg i zwolnień w podatku dochodowym oraz wysokość innych podatków i opłat obowiązkowych, kształtujących skumulowaną stopę obciążenia zysku przedsiębiorstwa. Ważna jest także wysokość odpisów amortyzacyjnych na odtwarzanie majątku. Państwo może również wzmacniać zdolność przedsiębiorstw do konkurowania, poprzez przeznaczanie części wpływów budżetowych uzyskanych z opodatkowania przedsiębiorstw, na cele i zadania umacniające tę zdolność. Jednak różnie jest oceniane bezpośrednie angażowanie budżetu państwa w proces wspierania aktywności gospodarczej. Skrajne poglądy w tej kwestii sprowadzają się do postulowania możliwie minimalnej stopy opodatkowania dochodów przedsiębiorstw przy założeniu, że będąca wówczas w ich dyspozycji większa „nadwyżka operacyjna” stwarza najkorzystniejsze warunki dla finansowania przez nie przedsięwzięć rozwojowych. Pogląd taki najczęściej jest wypowiedziany w krajach o ustabilizowanej, silnej gospodarce, którą cechuje duża koncentracja potencjału produkcyjnego z powodzeniem konkurującego na rynkach krajowych i zagranicznych (Grabowiecki 1996: 11).

## 7. Podatki a inwestycje

Jedną z ważniejszych przesłanek dla szybkiego wzrostu gospodarczego jest zwiększenie udziału inwestycji w gospodarce. Im większa jest bowiem część produkcji służąca zwiększeniu zdolności wytwórczej, szybciej produkcja będzie mogła rozszerzać się. Stąd też jednym z zadań polityki podatkowej jest zwiększenie gotowości do inwestowania. Zwiększenie inwestowania następuje, w przypadku gdy podmioty gospodarcze w celu poprawy swej sytuacji materialnej są skłonne do podjęcia określonego wysiłku, polegającego na rezygnacji z bieżącej konsumpcji na rzecz inwestycji i gdy według ich oceny wysiłek ten jest dla nich opłacalny. Państwo może za pośrednictwem środków polityki podatkowej wpływać na tę ocenę poprzez stosowanie proinwestycyjnej polityki



podatkowej. Następująca wówczas stymulacja może być prowadzona zarówno w sposób bezpośredni, jak i pośredni. Jedną z możliwości oddziaływania pośredniego jest przesunięcie w systemie podatkowym punktu ciężkości z podatków bezpośrednich (obciążających dochód podmiotu gospodarczego niezależnie od przeznaczenia go na konsumpcję czy na inwestycje) na podatki pośrednie, obciążające wyłącznie konsumpcję. To rozwiązanie występuje szczególnie w koncepcjach liberalnych. Natomiast bezpośrednie oddziaływanie proinwestycyjne może wystąpić w różnych formach, którymi mogą być: specjalne metody amortyzacji, ulgi podatkowe, zwolnienie z opodatkowania, odliczenia inwestycyjne, podatkowe fundusze inwestycyjne (Litwińczuk 2003: 66-67).

Specjalne metody amortyzacji polegają na zastosowaniu tzw. amortyzacji przyspieszonej lub jednorazowej. Amortyzacja przyspieszona polega na tym, że stawkę amortyzacyjną odzwierciedlającą proces rzeczywistego zużywania się środka trwałego mnoży się przez określony współczynnik, np. 2 lub 3. Amortyzacja jednorazowa polega na jednorazowym odpisaniu w koszty całej wartości środka trwałego. Teoretycznie najkorzystniejsza dla podmiotu gospodarczego jest amortyzacja jednorazowa, pozwalająca odpisać wartość środka trwałego w roku jego nabycia.

Ulga podatkowa jest prawną formą częściowego lub całkowitego zaniechania poboru podatku już po dokonaniu jego wymiaru. Może również polegać na odroczeniu terminu płatności lub rozłożeniu podatku na raty. W podatku dochodowym ulgi mogą polegać na wyłączeniu z opodatkowania niektórych rodzajów dochodów. Biorąc pod uwagę kryterium prawnego uregulowania ulg, można je podzielić na bezwzględnie obowiązujące i uznaniowe (Morawski 2003: 44). Ulgi bezwzględnie obowiązujące, zwane również systemowymi, polegają na faktycznym zmniejszeniu daniny publicznej, nałożonej na przedsiębiorcę. Trafnie ujmuje to Ordynacja podatkowa, która w art. 3. definiuje ulgę podatkową jako przewidziane w przepisach prawa podatkowego zwolnienia, odliczenia, obniżki albo zmniejszenia, których zastosowanie powoduje obniżenie podstawy opodatkowania lub wysokości podatku z wyjątkiem obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług, oraz innych odliczeń stanowiących element konstrukcji tego podatku. Ulgi systemowe tworzone są na podstawie powszechnie obowiązujących przepisów prawnych i ustalane według z góry określonych, jednolitych dla wszystkich podatników zasad.

Natomiast druga grupa ulg ma charakter formalny, niepowodujący zmniejszenia ustalonej daniny publicznej. Są to rozwiązania polegające na udzielaniu ulg w spłacie zobowiązań podatkowych. Wśród nich należy wymienić:

- zaniechanie poboru podatku,
- odroczenie płatności podatku,
- rozłożenie na raty płatności podatku,
- rozłożenie na raty zaległości podatkowej,
- umorzenie zaległości podatkowej,
- umorzenie odsetek za zwłokę.

Ulgi uznaniowe powstają w wyniku decyzji podejmowanych przez organy administracji państwowej, na podstawie wniosków poszczególnych podmiotów gospodarczych. Ulga podatkowa może oddziaływać na wybrane segmenty gospodarki przedsiębiorstw, wyróżnia się więc ulgi inwestycyjne, eksportowe, socjalne itp. Najczęściej jednak oddziałuje w różnych kierunkach, na różne sfery działalności przedsiębiorstwa. Dlatego też ulgi eksportowe mogą również wpływać na decyzje inwestycyjne i odwrotnie: ulgi inwestycyjne mogą motywować do zwiększenia eksportu. Warunkiem skuteczności tego instrumentu podatkowego jest możliwie prosta i jednoznaczna konstrukcja ułatwiająca zrozumienie przez adresatów zasad funkcjonowania preferencji i zachęcająca do skorzystania z ulgi. Skuteczność ulg jest także uzależniona od prawidłowego ukształtowania instrumentów będących dla ulg swoistą bazą. Nawet jeśli zakres ich działania i czas ich występowania są określone właściwie, mogą być niedostateczną motywacją do podjęcia inicjatywy gospodarczej. Jeśli bowiem po okresie przysługiwania ulgi podatkowej obciążenia podatkowe będą zbyt duże, to wielu z przedsiębiorców zrezygnuje z podejmowania działań gospodarczych.

Zwolnienia podatkowe polega na całkowitym wyłączeniu z opodatkowania całości uzyskiwanych dochodów lub też ich części. Zwolnienia mogą mieć charakter podmiotowy lub przedmiotowy. Ze względu na czas, na jaki dany podmiot gospodarczy uzyskuje zwolnienie, wyróżnić można zwolnienia okresowe oraz zwolnienia na czas nieokreślony. Te ostatnie przysługują do momentu, gdy zmieni się rodzaj prowadzonej działalności na inną, która takiemu zwolnieniu nie podlega. Zwolnienia przedmiotowe dotyczą najczęściej dochodów przeznaczonych na badania i wdrożenia oraz na nowe inwestycje. Zwolnienia występują także w opodatkowaniu dywidend i przewidują najczęściej zwolnienie określonej ich kwoty z podatku, a w przypadku transferu dywidend między spółkami zwolnienie może być nawet całkowite (Kulicki, Sokół 1996: 40). Na ogół zwolnieniom podlegają także dochody, które zostały już opodatkowane w innych krajach. W niektórych krajach w celu stworzenia warunków do inwestowania kapitałowi zagranicznemu stosuje się długoletnie zwolnienia z podatku dochodowego.

Odliczenia inwestycyjne polegają na możliwości odliczenia wydatków inwestycyjnych od podstawy opodatkowania. Konstrukcja ta działa tak samo, jak jednorazowy odpis inwestycyjny. Odliczenie to może być określone kwotowo (w wysokości absolutnej) lub w wysokości określonej stawki procentowej kosztów nabycia lub wytworzenia uprzywilejowanego środka. Jeżeli jednak wydatki te są wyższe od podstawy opodatkowania, nie jest możliwe zrealizowanie w całości „oszczędności” podatkowej w roku nabycia środka trwałego. Przepisy prawne mogą dopuszczać odpisanie pozostałej części wydatku w latach następnych. Wówczas korzyść podatkowa zostaje rozłożona w czasie, podobnie, jak w przypadku amortyzacji przyspieszonej. Zmniejszenie zobowiązania podatkowego jest ostateczne i nie występują żadne późniejsze skutki. Wpływa to korzystnie na zdolność przedsiębiorstwa do samofinansowania, ponieważ do jego dyspozycji pozostaje większa ilość środków finansowych.

Podatkowe fundusze inwestycyjne polegają na tym, że określoną część zysku wyłącza się spod opodatkowania i przeznaczają na fundusz, z którego pokrywane będą wydatki inwestycyjne dokonane w określonym czasie, np. w ciągu 5 lat. Jeżeli w tym okresie fundusz nie zostanie wykorzystany, podlega rozwiązaniu, a objęty nim zysk zostaje włączony do podstawy opodatkowania. Z doświadczeń państw stosujących tę metodę wynika jednak, że niejednokrotnie podmioty gospodarcze tworzyły taki fundusz w celu poprawy płynności finansowej i po upływie określonego czasu rozwiązywały go bez dokonania jakichkolwiek wydatków inwestycyjnych. Z możliwości tej nie mogą skorzystać podmioty gospodarcze, które nie wykazują zysku w wysokości umożliwiającej utworzenie funduszu (Litwińczuk 2003: 67).

Przedstawione instrumenty stymulujące inwestycje mogą być stosowane w różnych konstrukcjach podatkowych, które stanowią wyjątek (odstępstwo) od ogólnie obowiązujących zasad opodatkowania dochodu, przyczyniają się do poprawienia sytuacji finansowej podatnika w wyższym stopniu, niż byłoby to możliwe bez korzystania z tych norm (Bielawska 1993: 34). Jednak ich skuteczność zależy od wielu czynników. Jednym z nich jest dobra znajomość działania instrumentu przez podatnika, którego reakcja na poszczególne bodźce następuje z pewnym opóźnieniem. Dlatego ważne jest, aby konstrukcje tego typu były proste i jednoznaczne.

Należy jednak pamiętać, że polityka podatkowa jest jednym z czynników wpływających na decyzje inwestycyjne podmiotów gospodarczych. Mimo wszystko, działający racjonalnie przedsiębiorca, zainteresowany maksymalizacją zysku finansowego netto, nie może pominąć aspektu podatkowego w procesach decyzyjnych. Dlatego poszczególne regulacje podatkowe mogą stanowić naturalną motywację do podejmowania działań inwestycyjnych i modernizacyjnych.

#### Informacje o autorze

**Dr Piotr Sokół** – Katedra Prawnych Problemów Administracji i Zarządzania, Wydział Zarządzania UW. E-mail: sokolp@mail.wz.uw.edu.pl

#### Przypisy

<sup>1</sup> Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. nr 137, poz. 926 z późn. zm.).

#### Bibliografia

- Bielawska, A. 1993. *Podatek dochodowy w sterowaniu działalnością inwestycyjną małych i średnich przedsiębiorstw*, Szczecin: Uniwersytet Szczeciński.
- Dolata, S. 1999. *Podstawy wiedzy o podatkach i polskim systemie podatkowym*, Opole: Uniwersytet Opolski.
- Gaudemet, P. M. i J. Molinie. 2000. *Finanse publiczne*. Warszawa: PWE
- Głuchowski, J. 2002. *Polskie prawo podatkowe*. Warszawa: Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis.
- Grabowiecki, R. 1996. *Wpływ systemu finansowo-podatkowego na konkurencyjność polskich przedsiębiorstw przemysłowych (w świetle doświadczeń zagranicznych)*. Warszawa: Instytut Rozwoju i Studiów Strategicznych.
- Gomułowicz, A. i J. Małecki. 2002. *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa: Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis.
- Grądalski, F. 2004. *Wstęp do teorii opodatkowania*, Warszawa: Szkoła Główna Handlowa.

- Kalinowski, M. 1996. *Współczesne systemy podatkowe. Zarys wykładu*, Toruń: Dom Organizatora TNOiK.
- Kulicki, J. i P. Sokół. 1996. *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa: PWE.
- Litwińczuk, H. 2003. *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, Warszawa: Dom Wydawniczy ABC.
- Majchrzycka-Guzowska, A. 2004. *Finanse i prawo finansowe*, Warszawa: LexisNexis.
- Mastalski, R. 1995. *Wprowadzenie do prawa podatkowego*, Warszawa: C.H.Beck.
- Morawski, W. 2003. *Ulgi i zwolnienia w prawie podatkowym*, Gdańsk: ODiDK.
- Owsiak, S. 1999. *Finanse publiczne. Teoria i praktyka*, Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN.
- Stiglitz, J.E. 2004. *Ekonomia sektora publicznego*. Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN.
- Wasilewska-Trenkner, H. 1995. Makroekonomiczne uwarunkowania konkurencyjności przedsiębiorstw. w: *Transformacja systemowa a konkurencyjność przedsiębiorstwa (zeszyt 34)*, Warszawa: Instytut Rozwoju i Studiów Strategicznych.
- Wegner, E. 1991. Opodatkowanie przedsiębiorstw i ich finansowanie. Zarys optymalnego systemu opodatkowania dochodów. w: *Niemiecki system podatkowy a reforma podatkowa w Polsce*. Warszawa: Wydawnictwo Sejmowe.