

Pozafiskalne funkcje podatku dochodowego w praktyce gospodarczej

Wstęp

Udostępnianie przedsiębiorcom instrumentów motywujących do podejmowania działań pożądaných przez ustawodawcę poprzez zmniejszanie oblięatoryjnych obciążeń wiąże się z wykorzystaniem systemu podatkowego jako narzędzia regulacji poza sferą gromadzenia dochodów państwa. Rozwiązania prawne precyzujące sposób i zakres działania tych instrumentów skutkują udzieleniem ulę podatkowych, zdefiniowanych w *Ordynacji podatkowej* jako przewidziane w przepisach prawa podatkowego zwolnienia, odliczenia, obniżki lub zmniejszenia, których zastosowanie powoduje obniżenie podstawy opodatkowania lub wysokości podatku [*Ustawa Ordynacja...*, 1997, art. 3]. Zgodnie z przyjętym w ustawie kryterium podziału ulę według skutków podatkowych, obejmują one dwie grupy przywilejów: jedną stanowi całkowita lub częściowa rezygnacja państwa z podatku, a druga dotyczy preferencji co do terminu lub sposobu płatności [*Ustawa Ordynacja...*, 1997, art. 22, 67]. Stworzenie możliwości korzystania z ulę podatkowych rodzi konflikt między celami funkcji stymulacyjnej i fiskalnej podatków, z jednej strony wiąże się ze zmniejszaniem obciążeń, a z drugiej skutkuje niższymi dochodami budżetowymi. W toczącej się dyskusji nad racjonalnością systemu podatkowego ścierają się różne stanowiska od opinii o nadmiernym fiskalizmie polskiej gospodarki, uzasadniających potrzebę dalszego obniżania obciążeń, do przeciwnych, opowiadających się za utrzymaniem *status quo*, według których dalsze zmniejszanie skali redystrybucji PKB zagraża interesom gospodarki uniemożliwiając utrzymanie wydatków budżetowych na poziomie gwarantującym zapewnienie właściwych warunków dla wysokiego tempa wzrostu gospodarczego, głównie z powodu niedostatecznych inwestycji infrastrukturalnych, stanowiących barierę rozwoju przedsiębiorczości i napływu kapitału zagranicznego w postaci inwestycji bezpośrednich [*Teoretyczne podstawy...*, 2004, s. 319-323].

Ponoszenie kosztów społecznych udostępniania ulę, którymi są obniżone dochody państwa zobowiązuje do porównania ich z oczekiwanymi korzyściami. Konfrontacja sprowadza się do oceny skuteczności instrumentów podatkowych w realizacji celów, dla jakich wkomponowano je w system podatkowy.

* Autorka jest pracownikiem Akademii Świętokrzyskiej im. Jana Kochanowskiego w Kielcach. Artykuł wpłynął do redakcji w październiku 2007 r.

Inny aspekt tej oceny dotyczy zgodności przyjętych rozwiązań z zasadami podatkowymi.

Sformułowane już w pracach klasyków cechy podatków, takie jak: sprawiedliwość, powszechność, równość, prosta konstrukcja, dogodność i wydajność są nadal pożądane, tworząc katalog zasad, którymi powinien kierować się ustawodawca.

Panuje powszechna zgodność, że rozłożenie ciężaru podatkowego powinno być sprawiedliwe. Zasadniczą kwestią realizacji tego postulatu jest przyjęcie kryteriów do oceny sprawiedliwości, które od czasów klasyków podlegają ewolucji i odnoszą się zarówno do opodatkowania dochodów osobistych, jak i dochodów przedsiębiorstw. W teoriach klasycznych za kryterium sprawiedliwości przyjmowano równomierność opodatkowania (A. Smith), powszechność, równość i uwzględnienie zdolności podatkowej (A. Wagner), równość ponoszonej ofiary (J.S. Mill), zrównanie użyteczności krańcowej dochodu podatnika (F.Y. Edgeworth) [*Obciążenia fiskalne...*, 2003, s. 12-14].

Fakt włączenia do systemu podatkowego instrumentów zmniejszających obciążenia przedsiębiorców jest dyskusyjny w kontekście klasycznej zasady sprawiedliwości podatkowej i współczesnej zasady ekonomiczności.

Na poziomie mikroekonomicznym ocena sprawiedliwości jest subiektywna i zależy od uzyskiwania korzyści podatkowych w wyniku stosowania instrumentów przez poszczególne podmioty. Na poziomie makroekonomicznym dyskusja o racjonalności tworzenia preferencji sprowadza się do nierozstrzygniętego sporu między szkołą neoklasyczną, a poglądami mieszczącymi się w nurcie etatystycznym. Każda z nich odmiennie pojmuje pojęcie sprawiedliwych podatków. W ujęciu neoklasycznym, zgodnie z jego ogólną filozofią wolności rynkowej, ograniczania roli państwa i wiary w mechanizm samoregulacji, sprawiedliwy system podatkowy cechuje umiarkowane, proporcjonalne obciążenie wszystkich podatników (sprawiedliwość pozioma). Spełnienie zasady ekonomiczności neoklasyki interpretują przez postulat neutralności systemu podatkowego. Według tej reguły system podatkowy nie powinien wpływać na alokację zasobów, która ma się dokonywać za sprawą sił rynkowych, a podatki powinny pełnić jedynie funkcję dochodową [Szcudrowski, 2002, s. 51-53]. System wspierający ulgami wybrane podmioty przestaje być neutralny, a tworzenie przywilejów zwiększa zakres regulacji i narusza wolność gospodarczą, komplikuje system podatkowy, stwarza sytuacje do nadużyć, obejścia prawa i uchylania się od podatków, prowadzi do przerzucalności podatków, zakłóca informacje rynkowe odbierane za pośrednictwem cen.

Zwolennicy nurtu keynesistowskiego opowiadają się za aktywnością państwa w sterowaniu procesami gospodarczymi i zróżnicowaniem obciążeń stosownie do zdolności podatkowej (sprawiedliwość pionowa). Zasada ekonomiczności w ujęciu interwencjonistycznym polega na wykorzystaniu systemu podatkowego jako szczególnego instrumentu finansowego, który umożliwi realizację celów ekonomicznych i społecznych państwa, co znajduje wyraz w funkcjach pozadochodowych: stymulacyjnej, alokacyjnej i redystrybucyjnej [Gajl, 1992, s. 138]. Nie umniejsza to znaczenia funkcji dochodowej. Postęp cywilizacyjny zwiększa

oczekiwania społeczne wyrażające się ilością dóbr publicznych uznawanych za standard jakości życia w danych warunkach społeczno-gospodarczych. Rosnące zapotrzebowanie na fundusze finansujące wydatki publiczne eksponuje funkcję fiskalną podatków jako najważniejszą spośród pozostałych.

Współcześnie za sprawiedliwe uważa się podatki posiadające cechy powszechności i równości nakładanego ciężaru. Przyjęcie powyższych kryteriów nie uwalnia od subiektywizmu oceny sprawiedliwości. Najwięcej kontrowersji wzbudza określenie równości opodatkowania. Bezwzględne egzekwowanie powszechności i równości byłoby możliwe przez nałożenie na wszystkich obywateli jednolitego podatku zryczałtowanego, co oznaczałoby rezygnację z redystrybucji dochodów [Stiglitz, 2004, s. 662]. Czy jednak we współczesnym społeczeństwie takie rozwiązanie można uznać za sprawiedliwe? Demokratyczne państwo jest kontraktem, w którym zobowiązuje się ono dbać o indywidualne interesy swoich obywateli, a przynajmniej powinno tworzyć warunki do wyrównywania szans, czego dowodzą wybory publiczne dokonywane w procesie głosowania [Buchanan, Musgrave, 2005, s. 31, 75].

Zadaniem optymalnego systemu podatkowego jest pogodzenie interesów fiskalnych państwa, stanowiącego prawo, gromadzącego fundusze publiczne, dostarczającego dobra publiczne i podatnika będącego biernym podmiotem prawa, ponoszącego ciężar podatków i oczekującego, że będzie on sprawiedliwie nakładany. Ekonomia dobrobytu za kryterium optymalnego systemu podatkowego przyjmuje maksymalizację dobrobytu społecznego, posługując się kategorią efektywności w sensie Pareto. Przy danej funkcji dobrobytu społecznego system jest efektywny w rozumieniu Pareto, kiedy nie istnieje alternatywny system poprawiający sytuację kogokolwiek bez pogarszania sytuacji innych [Stiglitz, 2004, s. 661]. Optymalny system podatkowy, to system efektywny w sensie Pareto, maksymalizujący przyjętą funkcję dobrobytu społecznego. Problemem oceny systemu podatkowego według powyższego kryterium jest jednak ustalenie funkcji dobrobytu społecznego oraz brak możliwości obiektywnej oceny indywidualnej sytuacji każdego obywatela. Dokonuje się jej w sposób uogólniony na podstawie mierzalnych, niedoskonałych cech, takich jak dochód czy konsumpcja.

Każdy podatek – poza zryczałtowanym – jest źródłem nieefektywności generowanej przez zniekształcenia wywołane efektem substytucyjnym. Teoria optymalnego opodatkowania za kryterium oceny konstrukcji systemu podatkowego przyjmuje minimalizację zbędnej straty dobrobytu spowodowanej tymi zniekształceniami [Stiglitz, 2004, s. 629]. Przywileje podatkowe różnicujące obciążenia podatkowe pogłębiają zniekształcenia.

Praktyka gospodarcza dowodzi, że niezależnie od sporów na gruncie teorii, współcześnie system podatkowy powszechnie wykorzystywany jest do aktywnego oddziaływania na podmioty gospodarcze w ramach funkcji stymulacyjnej. Zamierzenia polityki gospodarczej uzasadniają potrzebę selektywnego oddziaływania systemu podatkowego poprzez adresowanie instrumentów do tych podmiotów, które są na ich działanie wrażliwe.

Rozwiązanie dylematu, czy system podatkowy powinien być neutralny i tworzyć jednakowe warunki wszystkim uczestnikom rynku pozostawiając je wolnej

grze czy wspierać wybrane podmioty ze względu na ich znaczenie gospodarcze zależy ostatecznie od przyjętej orientacji makroekonomicznej – preferencji dla skutków krótko lub długookresowych polityki państwa.

Wyrazem poszukiwania kompromisu między efektywnością fiskalną systemu podatkowego a jego działaniem stymulacyjnym są liczne zmiany w prawie podatkowym dokonywane w ciągu ostatnich kilku lat, do których w zakresie opodatkowania dochodów z działalności gospodarczej zaliczyć należy, m.in.: likwidację ulgi inwestycyjnej, likwidację ulgi uczniowskiej, zmiany regulacji dotyczących korzystania ze środków trwałych na podstawie umowy leasingu, ograniczenie przywilejów zakładów pracy chronionej, ograniczenie przywilejów wynikających z prowadzenia działalności w specjalnej strefie ekonomicznej, wprowadzenie premii amortyzacyjnej dla fabrycznie nowych środków trwałych i jej wycofanie w 2007 r., a w zamian wprowadzenie jednorazowej amortyzacji dla małych przedsiębiorców i rozpoczynających działalność, wprowadzenie ulg dotyczących terminów i sposobów płatności, wprowadzenie możliwości wyboru opodatkowania jednolitą stawką jako alternatywę dla opodatkowanych na zasadach ogólnych, zapowiedź zmniejszenia granicznego progu przychodów, uprawniającego do opodatkowania ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych z 250 000 euro do 150 000 euro w 2008 r., wprowadzenie ulgi na nowe technologie, udostępnienie instrumentów ograniczania ryzyka podatkowego w postaci wiążącej interpretacji podatkowej i uprzedniego porozumienia cenowego.

Zmiany dokonywane w systemie prawa podatkowego polegające na wprowadzaniu nowych instrumentów lub wycofywaniu innych, dotychczas obowiązujących, nawet jeśli są korzystne dla podatnika, destabilizują warunki prowadzenia działalności i naruszają zasadę pewności podatkowej.

Celem opracowania jest ocena trafności i zasadności wprowadzania niektórych instrumentów do praktyki gospodarczej. Przedmiotem oceny są wybrane instrumenty, których zasady obowiązywania ulegną zmianie oraz instrumenty nowe lub od niedawna wprowadzone, takie jak: wybór sposobu opodatkowania dochodów z działalności gospodarczej, ulgi w terminie i trybie płatności zaliczek, ulga na nowe technologie oraz instrumenty zmniejszania ryzyka podatkowego w postaci procedury wiążącej interpretacji podatkowej i uprzedniego porozumienia cenowego (APA). Prezentowane dane empiryczne pochodzą z trzech urzędów skarbowych. Analizę oparto na trzech hipotezach:

1. zmiany warunków dopuszczających stosowanie instrumentów podatkowych są niezgodne z zasadami: pewności, taniałości, ekonomiczności,
2. ulgi dotyczące terminów płatności zaliczek na podatek dochodowy nie sprawdzają się z powodu nikłego zainteresowania podatników,
3. obwarowanie przepisami przywilejów podatkowych ogranicza ich skuteczność w stymulowaniu procesów gospodarczych.

Instrumenty podatkowe w kształtowaniu procesów gospodarczych

Celem stymulacji ekonomicznej jest wspieranie wybranych dziedzin działalności gospodarczej lub przedsiębiorstw przez tworzenie im uprzywilejowanych

warunków rozwoju. Oczekiwany efektem stymulacji jest poprawa koniunktury gospodarczej, efektywności gospodarowania, zmniejszenie bezrobocia, a kosztem zakłócenie mechanizmu rynkowego [Władza fiskalna..., 2001, s. 57].

Funkcja stymulacyjna podatku dochodowego realizowana jest przez kształtowanie stawek podatkowych i stosowanie ulg podatkowych. Ze względu na dostępność ulg podatkowych wyróżnia się ulgi powszechne – systemowe – dostępne wszystkim podatnikom spełniającym ustawowe warunki oraz ulgi indywidualne, dotyczące odroczenia terminów płatności, rozłożenia na raty lub umorzenia zobowiązania, przyznawane każdorazowo decyzją organu podatkowego.

Wykorzystanie dostępnych instrumentów podatkowych w działalności gospodarczej w celu legalnego zmniejszania obciążenia podatkowego sprowadza się do wyboru jednej ze strategii: kosztowej lub dochodowej [Szczęsny, 2001, s. 106-107]. Pierwsza z nich opiera się na ponoszeniu wysokich kosztów zmniejszających podstawę opodatkowania przez stosowanie instrumentów kosztowych, takich jak: przyspieszona lub jednorazowa amortyzacja, nabywanie składników majątku na podstawie umowy leasingu lub nabywanie nowych technologii. Strategia dochodowa polega na maksymalizowaniu dochodu po opodatkowaniu, np. przez wybór sposobu opodatkowania przez osoby fizyczne.

Zróznicowanie warunków działalności przez wbudowanie przywilejów w system podatkowy nasuwa pytanie o jego racjonalność. Właściwością dobrego systemu podatkowego jest doprowadzenie do zbilansowania korzyści, jakie odniesie gospodarka w przyszłym okresie w wyniku zastosowanych bodźców, ze zmniejszoną efektywnością w postaci niższych dochodów podatkowych państwa w wyniku stosowanych ulg. Rozstrzygnięcia wymaga dobór instrumentów. Rozbudowany system ulg może powodować skutki odwrotne od zamierzonych, gdy decyzje przedsiębiorców będą motywowane chęcią wykorzystania legalnych możliwości zmniejszenia obciążeń, a nie efektywnością ekonomiczną.

Badania ankietowe dotyczące oceny ulg w podatku dochodowym od osób fizycznych przeprowadzone w 2000 r. dowodzą, że stopień akceptacji ulg przez gospodarstwa domowe jest dodatnio skorelowany z liczbą podatników, dla których są one dostępne oraz z wielkością korzyści podatkowych [Obciążenia fiskalne..., 2003, s. 57-68]. Opinie podatników odzwierciedlają konflikt między sprawiedliwością a uprzywilejowaniem.

Ocena przedsiębiorców dotycząca wykorzystania podatków w funkcji stymulacyjnej jest zróżnicowana, zależna od podmiotu i przedmiotu, do którego skierowana jest ulga. Wyniki badań wskazują, że $\frac{3}{4}$ przedsiębiorców uważa za uzasadnione wprowadzenie przywilejów podatkowych dla rozpoczynających działalność gospodarczą oraz ulg inwestycyjnych. Zdecydowana większość przedsiębiorców jest zdania, że najskuteczniejszą motywacją do zwiększenia aktywności gospodarczej jest obniżanie stawek podatkowych, kosztem innych przywilejów. Taką opinię potwierdzają badania przeprowadzone w 2004 r., według których przedsiębiorstwa niebędące osobami prawnymi, zatrudniające powyżej 50 pracowników, opodatkowane jednolitą stawką 19%, w 100% deklarowały zwiększenie zatrudnienia i nakładów na inwestycje w efekcie osiągniętych oszczędności podatkowych [Zbroińska, 2006, s. 150].

Ulgi, których założeniem jest bodźcowe oddziaływanie na procesy gospodarcze skierowane są do określonego podmiotu lub na określony przedmiot w zależności od celu stymulacji. Preferencji podatkowych podmiotów korzystających z ulg nie da się pogodzić ze sprawiedliwością w postaci powszechności i równości opodatkowania.

W poszukiwaniu równowagi między kosztami i korzyściami pojawia się dylemat, jaka polityka podatkowa jest bardziej efektywna: czy niskich stawek podatkowych i ograniczenia przywilejów, czy wysokich stawek i rozbudowanego systemu ulg, czy niskich podatków i wysokich sankcji za przestępstwa skarbowe? Jednoznacznej odpowiedzi na te pytania nie ma.

System podatkowy kształtuje się pod wpływem indywidualnych cech gospodarki, tradycji, poziomu rozwoju, rozmiarów sektora publicznego. W demokratycznych społeczeństwach skala fiskalizmu jest efektem wyboru publicznego, a zadaniem państwa jest umiejętne łączenie celów czysto fiskalnych z celami ekonomicznymi i społecznymi, realizowanymi przez podatki w ramach prowadzonej polityki fiskalnej [Owsiak, 1997, s. 291-292].

W wyniku harmonizacji prawa systemy podatkowe państw europejskich upodobią się. W odróżnieniu od podatku od towarów i usług, państwa UE zachowały odrębność stanowienia w zakresie podatków dochodowych. W efekcie procesów integracyjnych różnice rozwiązań prawnych dotyczących opodatkowania dochodów przedsiębiorstw zmniejszają się, co jest nieuchronną konsekwencją zapewnienia swobodnego przepływu dóbr, osób i kapitałów, tworzenia przedsiębiorstw wielonarodowych, prowadzenia działalności na terytorium kilku państw Wspólnoty, czy też wynikiem zawierania umów o unikaniu podwójnego opodatkowania.

Podatki powszechnie wykorzystywane są w funkcjach pozafiskalnych. Jednym z powodów stymulacji jest poprawa konkurencyjności gospodarki osiągnięta za pomocą ogólnej polityki podatkowej określonej przez zasady i skalę opodatkowania lub przez system ulg. Przywileje podatkowe mogą stać się narzędziem stosowania szkodliwej konkurencji, jeśli jedynym celem ich stosowania jest przyciąganie kapitału zagranicznego. Raporty ekspertów, sporządzane z inicjatywy Rady UE, uznały szereg stosowanych rozwiązań podatkowych za nieuczciwe praktyki, podważające ideę jednolitego rynku. Ma im przeciwdziałać ogłoszony w 1997 r. *Kodeks postępowania w sprawach opodatkowania przedsiębiorstw*, propagujący uczciwą konkurencję. Zobowiązuje się w nim państwa członkowskie do wzajemnego informowania się o planowanych zmianach w zasadach opodatkowania, zachowania przejrzystości systemu podatkowego, niestosowania środków administracyjnych wpływających w sposób zakamuflowany na wysokość efektywnego opodatkowania. Z powodu suwerenności państw w sferze opodatkowania dochodów, łamanie zasad *kodeksu* oceniane jest dotychczas wyłącznie w kategoriach etycznych [Oręziak, 2004, s. 232-236].

Instrumentami podatkowymi o charakterze stymulacyjnym, stosowanymi powszechnie w państwach UE są: przyspieszona amortyzacja, ulgi inwestycyjne, ulgi na badania i rozwój, przywileje dla małych i średnich przedsiębiorstw. Niektóre państwa stosują zwolnienia podatkowe, ulgi na nowe technologie,

ulgi związane z zatrudnieniem pracowników tworzą specjalne strefy ekonomiczne.

Szczegółowe rozwiązania w zakresie stosowania poszczególnych instrumentów są zróżnicowane. W większości państw istnieje możliwość wyboru między liniową, a degresywną metodą amortyzacji maszyn. Jedynie w Austrii, Włoszech i Grecji zrezygnowano z przyspieszonej amortyzacji [*Obciążenia fiskalne...*, 2003, s. 109], a w Niemczech stosowanie przyspieszonej amortyzacji jest ograniczone [Zbroińska, Gierałka, 2007, s. 23-29]. Na Litwie mikroprzedsiębiorstwa korzystają z możliwości jednorazowej amortyzacji. W Polsce istnieje duża możliwość wykorzystania amortyzacji do kształtowania podstawy opodatkowania w postaci wyboru metody amortyzacji, stosowania współczynników podwyższających stawki, ustalania indywidualnych stawek, jednorazowej amortyzacji.

Ulgi inwestycyjne odliczane od podstawy opodatkowania lub od podatku stosowane są m.in. w Belgii, Holandii, Luksemburgu, na Malcie, w Słowenii, na Węgrzech [Wach, 2005, s. 71 i nast.]. Ulgi związane z wydatkami na badania i rozwój przysługują m.in. w Grecji, Holandii, Luksemburgu, na Malcie, na Węgrzech, a ulgi na nowe technologie w Wielkiej Brytanii, na Łotwie i w Polsce.

Przywileje podatkowe z tytułu zatrudnienia pracowników przysługują m.in. w Belgii i Luksemburgu. Przedsiębiorcy prowadzący działalność w specjalnej strefie ekonomicznej korzystają z ulg podatkowych związanych z podejmowaniem inwestycji i zatrudnieniem pracowników. Strefy utworzone zostały w Polsce, w Niemczech, na Węgrzech, na Łotwie. W zakresie preferencji w specjalnych strefach przyjęto różne rozwiązania [Zbroińska, Gierałka, 2007, s. 23-29], muszą one jednak spełniać warunki uczciwej konkurencji określone granicą dopuszczalnej pomocy publicznej przedsiębiorcom w państwach UE. Zwolnienia podatkowe stosowane są w zróżnicowanym zakresie. Na Litwie i w Estonii zwolniono z opodatkowania zyski zatrzymane [Krajewska, 2004, s. 150-154], a w Austrii stosowane jest zwolnienie z podatku określonej kwoty dochodu. Zasady płatności zaliczek na podatek dochodowy są zróżnicowane, pobierane miesięcznie, kwartalnie lub dwa razy w roku (Wielka Brytania), ustalone od dochodu bieżącego lub na podstawie podatku ustalonego za poprzedni rok (jako rozwiązanie systemowe w Niemczech, we Francji). W Polsce uproszczona forma zaliczek, ustalanych na podstawie podatku z poprzedniego roku oraz kwartalne regulowanie zaliczek należą do przywilejów podatkowych, z których przedsiębiorca może skorzystać po spełnieniu określonych ustawowo warunków.

Poniżej przedstawiono doświadczenia w stosowaniu wybranych instrumentów zawartych w polskim systemie podatkowym, skierowanych do podmiotów gospodarczych.

Wybór sposobu opodatkowania dochodów z działalności gospodarczej

Podatnicy niebędący osobami prawnymi korzystają z możliwości wyboru sposobu opodatkowania dochodów osiąganych z pozarolniczej działalności gospodarczej. Przedsiębiorcy, których przychody z działalności w poprzednim

roku podatkowym nie przekroczyły 250 tys. euro mogą wybrać uproszczone formy opodatkowania na podstawie *Ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne* [*Ustawa o zryczałtowanym...*, 1998, art. 6 ust. 4], a w ramach tej ustawy opodatkowanie w postaci ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych lub kartę podatkową. Pozostali podatnicy podlegają *Ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych* i mogą wybierać między opodatkowaniem na zasadach ogólnych (według skali podatkowej) lub opodatkowaniem jednolitą stawką [*Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych*, 1991, art. 27, art. 30c]. Zakres prowadzonej działalności, osiągnięte dochody, możliwości korzystania z ulg, wysokość stawek podatkowych, przesądzają o wyborze przez przedsiębiorcę korzystnego sposobu opodatkowania. Efektem racjonalnych wyborów jest rosnąca liczba przedsiębiorców opodatkowanych stałą stawką (tablica 1).

Tablica 1

Struktura opodatkowania dochodów z działalności gospodarczej osób fizycznych w Polsce

Rok	Liczba podmiotów osób fizycznych	Opodatkowani wg ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych				Podatnicy opodatkowani ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych	
		Zasady ogólne		Jednolita stawka		liczba	%
		liczba	%	liczba	%		
2004	3.149.003	2.309.428	73,3	200.168	6,4	639.407	20,3
2005	3.153.168	2.253.002	71,4	260.999	8,3	639.167	20,3

Źródło: *Informacje dotyczące rozliczenia podatku dochodowego*, Ministerstwo Finansów [online]. Dostępny w Internecie: www.mofnet.gov.pl/podatki/statystyka

W ciągu dwóch lat liczba podatników opodatkowanych jednolitą stawką wzrosła w liczbach bezwzględnych o 60 830 zwiększając udział w strukturze opodatkowania osób fizycznych o 2 p. proc., natomiast korzystających z ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych zmniejszyła się o 240 utrzymując udział w strukturze opodatkowania na niezmiennym poziomie. Wzrost liczby opodatkowanych jednolitą stawką nastąpił głównie za sprawą rezygnacji z zasad ogólnych, a nie z ryczałtu ewidencjonowanego. Liczba podatników opodatkowanych ryczałtem była w 2005 r. 2,4 razy większa od liczby opodatkowanych stałą stawką co świadczy o tym, że jest to forma wygodna, sprawdzona i akceptowana przez tysiące drobnych przedsiębiorców.

W porównaniu z danymi krajowymi strukturę opodatkowania osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą w badanej próbie, którą stanowią przedsiębiorstwa podlegające dwóm urzędom skarbowym cechuje większy udział podatników opodatkowanych jednolitą stawką oraz ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych kosztem zasad ogólnych, (tablica 2).

Tablica 2

**Opodatkowanie dochodów z działalności gospodarczej osób fizycznych,
podmiotów podlegających dwóm wybranym urządóm skarbowym**

Rok	Liczba podmiotów osób fizycznych	Opodatkowani wg ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych				Opodatkowani wg ustawy o zryczałtowanym podatku dochod. od niektórych przychodów ...			
		Zasady ogólne		Jednolita stawka 19%		Ryczałt od przychodów ew.		Karta podatkowa	
		liczba	%	liczba	%	liczba	%	liczba	%
2004	26.696	17.039	63,8	2.145	8,1	6.603	24,7	909	3,4
2005	27.811	17.483	62,9	2.811	10,1	6.709	24,1	808	2,9

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych 2 urzędów skarbowych

W ciągu dwóch lat 2004-2005 struktura opodatkowania osób fizycznych badanej próby wykazuje niewielkie zmiany. Nieznacznie zmniejszył się udział podmiotów opodatkowanych na zasadach ogólnych (o 0,9 punktów proc.) i w sposób ryczałtowy (o 0,5 punktów proc.), a wzrosła liczba podmiotów stosujących stałą stawkę 19%. Formułowane opinie o rezygnacji z ryczałtu ewidencjonowanego na rzecz opodatkowania jednolitą stawką nie znajdują potwierdzenia w prezentowanych danych. W badanym okresie nastąpił wzrost liczby podatników opodatkowanych ryczałtem ewidencjonowanym. Z ryczałtu korzysta nadal w Polsce ok. 600 tys. przedsiębiorców, a w badanej próbie ponad 6 tys. podatników, co stanowi prawie ¼ osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą. Liczba podmiotów opodatkowanych ryczałtem ewidencjonowanym w badanej próbie, podobnie jak w skali kraju, była w 2005 r. 2,4 razy większa od liczby opodatkowanych jednolitą stawką. Podatnicy opodatkowani w formie karty podatkowej stanowią ok. 3% osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą, co w liczbach bezwzględnych wynosi blisko tysiąc osób. Dla 7500 podmiotów badanej próby uproszczony sposób opodatkowania z różnych względów jest korzystny. Zapowiedź obniżenia granicy przychodów uprawniających do korzystania z ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych do 150 tys. euro, a wcześniejsze propozycje likwidacji uproszczonych form opodatkowania naruszają podstawowe zasady podatkowe pewności i taniości. Słuszne wycofanie się z likwidacji ryczałtu pozostawiło jednak wrażenie zachwiania stabilności warunków prowadzenia działalności gospodarczej. Prostota konstrukcji ryczałtu i jego ewidencji jest tania zarówno dla podatnika, jak i dla organu skarbowego sprawującego funkcję kontrolną. Jednym z motywów wyboru tej formy opodatkowania jest niechęć do wykonywania czynności administracyjnych i prowadzenia szczegółowej dokumentacji podatkowej. Można się spodziewać, że ograniczenie dostępności opodatkowania w sposób ryczałtowy przyczyni się do zwiększenia zakresu szarej strefy. Jest prawdopodobne, że część przedsiębiorców, którzy utracą prawo do ryczałtu zrezygnuje z legalnej działalności. Rodzą się wątpliwości, czy korzyści fiskalne będą rzeczywiście większe od kosztów spowodowanych wzrostem działalności w szarej strefie.

Ulgi w trybie i terminie płatności zaliczek na podatek dochodowy

Zgodnie z teorią zmiennej wartości pieniądza w czasie, przedsiębiorca odnosi korzyści z przesunięcia w czasie płatności podatku na późniejszy okres. Ze względu na ponoszony koszt alternatywny, strumień wydatków i dochodów ponoszonych i uzyskiwanych w przyszłości ma mniejszą wartość niż ten sam strumień co do wartości nominalnej wydatkowany lub otrzymany obecnie. Odłożenie wydatków związanych z płatnością podatku na późniejszy okres zmniejsza ich dzisiejszą wartość. Dyskontowanie przyszłej kwoty związane jest z możliwością alternatywnego wykorzystania zatrzymanej sumy późniejszego wydatku w postaci zaangażowania jej w działalność lub spożytkowania na bieżącą konsumpcję. Prawo podatkowe taką możliwość stwarza przez uproszczoną formę wpłaty zaliczek na podatek dochodowy, kwartalne wpłacanie zaliczek oraz przez skorzystanie z „kredytu podatkowego”, przysługującego rozpoczynającym działalność gospodarzom.

Podatnicy kontynuujący działalność mogą bez obowiązku składania deklaracji miesięcznych wpłacać zaliczki miesięczne w formie uproszczonej, w wysokości 1/12 kwoty podatku obliczonego od dochodu z działalności gospodarczej w roku poprzednim, a jeśli w roku poprzednim nie osiągnięto dochodu, wówczas podstawą do ustalenia zaliczki w jest dochód sprzed dwóch lat [*Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych*, 1991, art. 44 ust. 6b], [*Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych*, 1992, art. 25 ust. 6]. Jeśli w bieżącym roku podatkowym osiągany dochód jest wyższy od dochodu w roku poprzednim, to część zobowiązania podatkowego przesunięta jest na koniec roku podatkowego, przez co zwiększa się zasób środków pieniężnych w bieżącej działalności. Prawo do uproszczonych zaliczek mają zarówno osoby fizyczne, jak i prawne. Wykorzystanie tego instrumentu jest niewielkie (tablica 3).

Tablica 3

Podmioty korzystające z uproszczonych zaliczek na podatek dochodowy

Rok	Liczba podmiotów			Podmioty stosujące uproszczone zaliczki			
	Ogółem	Osoby fizyczne	Osoby prawne	Osoby fizyczne		Osoby prawne	
				liczba	%	liczba	%
Dane dwóch urzędów skarbowych							
2004	29.159	26.696	2.503	287	1,1	40	1,6
2005	30.392	27.811	2.581	314	1,1	61	2,4
2006*	x	x	x	387	x	75	x
Dane specjalnego urzędu skarbowego (powołanego w 2004 r. na podstawie ustawy [<i>Ustawa o urządach...</i> , 1996])							
2004	x	x	527	x	x	18	3,4
2005	x	x	575	x	x	46	8,0
2006*	x	x	576	x	x	54	9,4

* dane na koniec trzeciego kwartału 2006 r.

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych 3 urzędów skarbowych

Dane empiryczne wskazują, że instrument w postaci uproszczonych zaliczek częściej – chociaż w niewielkim stopniu – stosowany jest przez osoby prawne. Szczególnie zwiększa się udział korzystających z uproszczonych zaliczek wśród podmiotów podlegających powołanemu w 2004 r. urzędowi skarbowemu, który obsługuje przedsiębiorstwa osiągające przychody netto ze sprzedaży powyżej 5 mln. euro lub powiązane w relacjach zagranicznych poprzez kapitał, lub zarząd (nazywanemu dalej w uproszczeniu specjalnym). Materia podatków ma to do siebie, że zmiany przyjmowane są niechętnie i powolnie. Walory uproszczonego trybu odprowadzania zaliczek, a zwłaszcza dogodność, znajdują odzwierciedlenie w stopniowym wzroście zainteresowania tym rozwiązaniem, które np. w Niemczech jest obowiązujące.

Małe przedsiębiorstwa rozpoczynające pozarolniczą działalność gospodarczą, po spełnieniu określonych w ustawie warunków, podlegające zarówno ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych, jak i prawnych [*Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych...*, 1991, art. 44 ust. 7a-f., *Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych...*, 1992, art. 25 ust. 11], oraz opodatkowanych w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych [*Ustawa o ryczałtowaniu...*, 1998, art. 21 ust. 6] mogą skorzystać ze zwolnienia z obowiązku płacenia zaliczek na podatek dochodowy (kredytu podatkowego) przez rok, po pierwszym roku działalności (lub po dwóch latach). Osiągnięty dochód w okresie zwolnienia podlega opodatkowaniu łącznie z dochodem z tej działalności w równych częściach (po 20%) przez okres kolejnych pięciu lat po roku, w którym korzystano ze zwolnienia. Kredyt podatkowy przesuwają płatność podatku w całości o rok, a następnie częściowo na pięć lat. Zatrzymane w ten sposób środki pieniężne poprawiają płynność finansową i zwiększają bieżący zasób gotówki. Zwolnienie z wpłacania zaliczek na podatek dochodowy dla rozpoczynających działalność jest instrumentem negatywnie zweryfikowanym przez praktykę gospodarczą. W okresie od 2004 r. do końca trzeciego kwartału 2006 r. żaden z podmiotów spośród podlegających trzem badanym urzędem skarbowym nie skorzystał z tego przywileju. Brak większego zainteresowania ulgami w terminach płatności zaliczek na podatek dochodowy związany jest z niepewnością przedsiębiorców co do wysokości przyszłego dochodu i obawą przed trudnościami w spłacie bieżącego oraz odroczonego zobowiązania podatkowego.

Podatnicy opodatkowani ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych [*Ustawa o ryczałtowaniu...*, 1998, art. 21 ust. 1] oraz od 1 stycznia 2007 r. osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą będące małymi przedsiębiorcami oraz podatnicy rozpoczynający działalność mają możliwość wyboru terminu płatności zaliczek na podatek miesięcznie lub raz na kwartał. Kwartalne rozliczanie zaliczek przesuwają płatności w czasie i zwalniają środki pieniężne w tym okresie. Praktyka pokaże, czy kumulacja zaliczek dla małych przedsiębiorców nie okaże się nadmiernym obciążeniem, a tym samym czy instrument ten znajdzie powszechne zastosowanie.

Ulga na nowe technologie

Ulga na nowe technologie (stosowane na świecie nie dłużej niż 5 lat) obowiązuje od 2006 r. Jej celem jest motywowanie do wzrostu innowacyjności gospodarki przez możliwość zmniejszenia podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym o 50% kwoty wydatków poniesionych na nabycie nowych technologii w roku, w którym poniesiono wydatki lub przez okres kolejnych trzech lat, jeśli w roku nabycia podatnik poniósł stratę, lub osiągnięty dochód był niższy od kwoty przysługującego odliczenia [*Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych...*, 1991, art. 26 c., *Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych...*, 1992, art. 18 b]. Jednym z warunków skorzystania z ulgi jest nabycie technologii od jednostki naukowej. Istnieją obawy, że ustawowy rygor uzależniający prawo do ulgi od podmiotu zbywającego nową technologię stanie się istotną przeszkodą w jej wykorzystaniu. Innowacje wdrażane przez polskie przedsiębiorstwa w przeważającej większości tworzone są przez nie same (tablica 4).

Tablica 4

Wdrożone innowacje przedsiębiorstw przemysłowych według instytucji, które je opracowały

Przedsiębiorstwa wg wielkości zatrudnienia	Odsetek przedsiębiorstw, które wprowadziły innowacje opracowane przez:		
	Głównie samo przedsiębiorstwo lub grupę przedsiębiorstw	Krajowe instytucje naukowe (PAN, JBR, szkoły wyższe)	Przedsiębiorstwo we współpracy z innymi przedsiębiorstwami i/lub instytucjami naukowymi krajowymi
Innowacje produktowe			
ogółem	80,6	0,6	11,7
10-49	80,1	0,1	12,5
50-249	82,6	1,0	10,1
250 i więcej	77,0	0,8	13,1
Innowacje procesowe			
ogółem	65,6	1,1	17,5
10-49	70,6	1,0	14,6
50-249	62,6	1,3	18,8
250 i więcej	57,1	1,2	23,1

Źródło: opracowanie własne na podstawie *Działalność innowacyjna przedsiębiorstw przemysłowych*, GUS [online]. Dostępny w Internecie: www.stat.gov.pl/dane_spol-gosp/

Przedsiębiorstwa, które wprowadziły innowacje produktowe będące wynikiem własnych opracowań stanowią 81%, a innowacje procesowe 66% ogółu podmiotów dokonujących innowacji. Udział przedsiębiorstw, które wdrożyły innowacje powstałe w instytucjach naukowych jest znikomy. Innowacje opracowane przez jednostki naukowe i szkoły wyższe wykorzystywało zaledwie 0,6% przedsiębiorstw wdrażających nowe produkty i 1,1% przedsiębiorstw

wdrażających nowe procesy. Większy jest udział innowacji opracowanych we współpracy przedsiębiorstw z jednostkami naukowymi, bo odnosi się do 12% przedsiębiorstw wdrażających innowacje produktowe i 17% wdrażających innowacje procesowe.

Ograniczeniem bodźcowego oddziaływania tego instrumentu jest wyłączenie z ulg co do zasady podmiotów opodatkowanych jednolitą stawką. Ten sposób opodatkowania wybierają głównie przedsiębiorcy osiągający dochody w 3 progu podatkowym, ponieważ tylko oni osiągają wymierne korzyści z jego zastosowania. Rozmiary działalności gospodarczej i osiągane dochody są czynnikami determinującymi skłonność do inwestowania. Ograniczenie to pozbawia istotnego bodźca podmioty, które mogą przyczynić się do unowocześnienia potencjału produkcyjnego i przyspieszenia tempa wzrostu gospodarczego. Innowacje polskich przedsiębiorstw finansowane są przede wszystkim ze źródeł własnych (tablica 5).

Tablica 5

Innowacje przedsiębiorstw przemysłowych w Polsce, w latach 2002-2004

Przedsiębiorstwa wg wielkości zatrudnienia	Nakłady na działalność innowacyjną				Przedsiębiorstwa innowacyjne* w % ogółu przedsiębiorstw
	ze środków własnych		na zakup nowej technologii w postaci dokumentacji i praw w mln zł	na maszyny i urządzenia techniczne w mln zł	
	w mln zł	w % ogółu nakładów			
ogółem	12.319,9	78,8	438,9	9.351,1	25,6
10-49	17,7
50-249	2.588,1	71,2	58,7	2.328,7	41,3
250-499	1.867,2	60,8	79,3	1.504,9	67,5
500 i więcej	7.864,6	88,1	300,9	5.517,5	

* przedsiębiorstwa należące do sekcji przetwórstwo przemysłowe, które wprowadziły nowe lub ulepszone produkty lub procesy

Źródło: opracowanie własne na podstawie *Działalność innowacyjna przedsiębiorstw przemysłowych*, GUS [online]. Dostępny w Internecie: www.stat.gov.pl/dane_spol-gosp/

Zaangażowanie kapitału własnego w finansowanie nakładów na działalność innowacyjną wynosi średnio 79% ogółu środków wydatkowanych na ten cel, a przedsiębiorstwa duże zatrudniające powyżej 500 osób prawie w 90% finansują innowacje z własnych środków. Nakłady tych przedsiębiorstw na zakup nowych technologii (dokumentacji i praw) są pięciokrotnie wyższe, a na zakup innowacji w postaci maszyn i urządzeń 2,4 razy większe od nakładów ponoszonych na te cele przez przedsiębiorstwa mniejsze, zatrudniające 50-249 osób. Częstotliwość wdrażania innowacji rośnie wraz z wielkością przedsiębiorstw. Innowacje wdrażane są przez 18% małych przedsiębiorstw zatrudniających 10-49 pracowników, 41% zatrudniających 50-249 osób i 68% przedsiębiorstw dużych, zatrudniających powyżej 500 osób. Jest ona czterokrotnie większa w przedsiębiorstwach dużych niż małych. Przytoczone dane pozwalają

na sformułowanie wniosku, że skłonność do innowacji zależy od wielkości przedsiębiorstwa i jego zasobów finansowych. Średnie i duże przedsiębiorstwa prowadzą działalność głównie w formie spółek kapitałowych i są uprawnione do korzystania z ulgi na nowe technologie, która stanowi dla nich dodatkowy bodziec do innowacyjności. Przedsiębiorstwa małe w znacznej części opodatkowane są podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Ta część z nich, która posiada dobrą kondycję finansową, osiąga wysokie dochody i wybrała opodatkowanie stałą stawką, nie może korzystać z ulgi. Tym samym pozbawione zostały motywacji te przedsiębiorstwa, które z racji potencjału są najbardziej predysponowane do innowacyjności. Wyłączenie silnych przedsiębiorstw z dostępu do ulgi na nowe technologie kłóci się z zasadą ekonomiczności, gdyż hamuje innowacyjność tam, gdzie są ku temu obiektywne przesłanki. Zakres absorpcji tego instrumentu będzie możliwy do oszacowania dopiero po złożeniu rocznych zeznań podatkowych za rok 2006, w których wykazane zostaną wykorzystane ulgi.

Niekorzystną zmianą prawa z punktu widzenia podatnika i gospodarki jest likwidacja ogólnie dostępnej przyspieszonej amortyzacji dla fabrycznie nowych środków trwałych i zastąpienie jej jednorazową amortyzacją udostępnioną jedynie małym przedsiębiorcom i rozpoczynającym działalność. Zmiana ta spowolni proces odnawiania majątku trwałego, ponieważ podobnie jak w przypadku nowych technologii, nowe środki trwałe nabywane są głównie przez przedsiębiorstwa większe, posiadające własne zasoby finansowe lub zdolność kredytową. Firmy małe, których przychody w poprzednim roku nie przekroczyły 800 tys. euro, funkcjonujące głównie w handlu i usługach, nie będą masowo nabywać środków trwałych o wartości co najmniej 50 tys. euro, aby móc dokonać jednorazowego zwiększenia kosztów amortyzacji w takiej wysokości i odnieść korzyści podatkowe w wyniku dokonanych inwestycji. Może okazać się, że potencjalnie atrakcyjny instrument praktycznie nie będzie wykorzystany w oczekiwanym stopniu.

Instrumenty zmniejszania ryzyka podatkowego

Instytucję wiążącej interpretacji podatkowej wprowadzono w 2005 r. w celu ograniczenia ryzyka nieakceptowania przez władze podatkowe rozwiązań przyjętych przez podatnika w sytuacji, gdy indywidualny przypadek praktyki gospodarczej rodzi jego wątpliwości co do właściwego zastosowania prawa. Podatnik ma prawo zwrócić się do urzędu skarbowego (celnego, wójta, burmistrza, starosty, marszałka województwa) o wydanie wiążącej interpretacji [*Ustawa Ordynacja podatkowa...*, 1997, art. 14 a-e]. Krótkie doświadczenia funkcjonowania tego instrumentu wskazują na utrudnienia w jego wykorzystaniu, do których głównie należy nałożenie obowiązku podania własnej interpretacji zdarzenia przez podatnika wraz z uzasadnieniem, co przeczy idei tego rozwiązania [Chlebowicz, 2006, s. 44-46]. Wiążące interpretacje spotkały się z dużym zainteresowaniem przedsiębiorców. W skali całego kraju, w pierwszym

półroczu 2006 r. wydano 30 642 interpretacje – o tysiąc więcej w porównaniu z analogicznym okresem poprzedniego roku [Matyszewska, 2006]. W badanych trzech urzędach skarbowych w 2005 r. przeważały wnioski dotyczące interpretacji w zakresie podatku VAT na co mogły mieć wpływ nowe regulacje prawne związane z wewnątrzspółnotową dostawą i nabyciem po przystąpieniu Polski do UE (tablica 6).

Tablica 6

Liczba złożonych wniosków o wydanie wiążącej interpretacji podatkowej

Rok	Liczba wniosków					
	W zakresie PIT	W zakresie CIT	Suma PIT i CIT	W zakresie VAT	Suma wniosków ogółem	% w zakresie VAT
Dane dwóch urzędów skarbowych						
2005	77	43	120	165	285	57,9
2006*	48	27	75	136	211	64,5
Dane specjalnego urzędu skarbowego (powołanego w 2004 r. na podstawie ustawy)						
2005	14**	44	58	92	150	61,3
2006*	20**	50	70	57	127	44,9

* dane na koniec trzeciego kwartału 2006 r.

** wnioski osób prawnych (podatników CIT) jako płatników podatku dochodowego PIT

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych 3 urzędów skarbowych

Dane za trzy kwartały 2006 r. wskazują na zmniejszenie liczby wniosków dotyczących VAT składanych przez duże podmioty (podległe specjalnemu urzędowi skarbowemu) natomiast pozostali przedsiębiorcy zgłosili prawie dwukrotnie więcej wniosków o interpretację stosowania przepisów VAT niż podatku dochodowego. Wnioski o interpretację zdecydowanie częściej składają przedsiębiorstwa podlegające specjalnemu urzędowi skarbowemu, średnio 26 na 100 podatników, natomiast w pozostałych urzędach przypada 1 wniosek na 100 podatników. Z danych o częstotliwości składania wniosków o interpretację wynika, że jest to instrument szczególnie użyteczny dla podmiotów intensywnie uczestniczących w obrocie gospodarczym i dokonujących transakcji z podmiotami zagranicznymi.

Najnowszym instrumentem ograniczania ryzyka podatkowego jest uprzednie porozumienie cenowe (APA), wprowadzone w 2006 r. [Ustawa Ordynacja..., 1991, dział II A, art. 20 a-q]. Jego celem jest wyeliminowanie ryzyka zakwestionowania przez władze podatkowe cen stosowanych w transakcjach kontrolowanych. Adresatem instrumentu są podmioty powiązane w relacjach krajowych i zagranicznych [Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych..., 1992, art. 11 ust. 3a]. Porozumienie zawierane przez podatnika z ministrem finansów polega na uzgodnieniu w drodze negocjacji metody ustalania cen transferowych danej transakcji. Porozumienie chroni podatnika przed ingerencją organu podatkowego, wiążąc obie strony umowy w okresie obowiązywania (maksymalnie

do 3 lat z możliwością przedłużenia o kolejne 3 lata). Zakresu zainteresowania wnioskiem o zawarcie porozumienia cenowego nie można jeszcze określić ze względu na zbyt krótki okres funkcjonowania instrumentu. Pierwsze doświadczenia zainteresowanych porozumieniem wskazują jednak na utrudnienia biurokratyczne, do których głównie należą: nadmierna w porównaniu z innymi krajami wymagana dokumentacja, żądanie tłumaczenia dokumentów na język polski, niekorzystne dla podatnika interpretowanie przez urzędników przepisu *Ordynacji* (art. 20c), który formalnie stwarza możliwość objęcia porozumieniem wcześniej zawieranych transakcji tego samego typu, oraz wysokie opłaty (od 5 tys. do 20 tys. zł) zależnie od rodzaju porozumienia i wartości transakcji. W większości państw, które wprowadziły instrument porozumienia cenowego, władze podatkowe zrezygnowały z pobierania opłat [Błażejewska-Gaczyńska, Nowak, 2006], [Grabowska, 2006a, s. C1], [Grabowska, 2006b, s. C4]. Za przejaw fiskalizmu można uznać praktykę cofania przez izby skarbowe wiążących interpretacji dotyczących stosowania cen transferowych, wydanych przez naczelnika urzędu skarbowego przed wejściem w życie przepisów prawa o zawieraniu porozumienia cenowego, co stawia podatnika w sytuacji przymusowej podjęcia kosztownej procedury APA [Leśniak, 2006] i łamie zasady pewności podatkowej.

Podsumowanie

Przejrzystość i prostota konstrukcji systemu podatkowego sprzyjają jego racjonalności i spełnianiu przez niego zasad: pewności, taniości i sprawiedliwości. Im mniej przywilejów, tym jest on bardziej czytelny, zrozumiały i wydajny. Udostępnienie instrumentów ekonomicznych, których efektem jest uzyskiwanie ulg podatkowych narusza neutralność systemu podatkowego, stawiając podmioty z nich korzystające w uprzywilejowanej sytuacji wobec pozostałych. Nierówne traktowanie podatników oraz skutki budżetowe wymagają rozważenia korzyści mikro i makroekonomicznych wynikających z wykorzystania podatków do realizacji funkcji pozadochodowych, co sprowadza się do oceny zdolności instrumentów do osiągnięcia zamierzonych celów polityki gospodarczej. Korzyści mikroekonomiczne odnoszą podmioty, które przez stosowanie instrumentów zmniejszają obciążenia podatkowe. Korzyści makroekonomiczne wynikają z przesłanek motywowania przedsiębiorców do określonych działań, które w założeniu mają przyspieszyć tempo wzrostu gospodarczego i zwiększyć konkurencyjność gospodarki. W ciągu ostatnich kilku lat dokonano wielu istotnych zmian prawa o skutkach podatkowych związanych z wprowadzaniem, likwidacją lub modyfikacją instrumentów ekonomicznych. Każda zmiana w otoczeniu prawnym przedsiębiorstwa zwiększa ryzyko i niepewność prowadzenia działalności gospodarczej. Część zmian warunków prawnych ma charakter obiektywny, ponieważ wynikała z harmonizacji prawa polskiego ze wspólnotowym i konieczności przyjęcia obowiązujących w Unii zasad udzielania pomocy publicznej przedsiębiorcom. Wykorzystanie pozafiskalnych funkcji podatków

jest akceptowane, jeśli służy realizacji celów makroekonomicznych lub jest skutkiem powinności wynikających z przynależności do wspólnoty europejskiej. Naruszenie zasady pewności podatkowej, które wywołuje każda zmiana prawa jest koniecznym i nieodłącznym kosztem transformacji gospodarki. Wątpliwości natomiast mogą dotyczyć szczegółowych rozwiązań odnoszących się do zasad funkcjonowania i warunków stosowania poszczególnych instrumentów. Można odnieść wrażenie, że z jednej strony podejmowane są działania mające na celu zwiększenie swobody działalności gospodarczej, a z drugiej asekuracyjnie tworzone są ograniczenia. W efekcie wątpliwa staje się realizacja zasady ekonomiczności. Jeśli system podatkowy jest wykorzystywany do celów pozafiskalnych, to potencjał stosowanych instrumentów powinien być w pełni wykorzystany. Tymczasem wprowadzone jednocześnie ograniczenia w udostępnieniu instrumentów osłabiają skuteczność ich działania. Takim ograniczeniem przeczącym zasadzie ekonomiczności jest wyłączenie z możliwości korzystania z ulg, a zwłaszcza z ulgi na nowe technologie przedsiębiorców opodatkowanych jednolitą stawką. Ujednoczenie stawki opodatkowania dochodów osiąganych z działalności gospodarczej przez osoby fizyczne i prawne w 2004 r. doprowadziło do spełnienia warunku alokacji zasobów opartej na regułach rynkowych, neutralnej wobec formy prawnej przedsiębiorstwa, ale wyłączenie z ulgi na nowe technologie osób fizycznych opodatkowanych stałą stawką 19% jest dyskryminujące w porównaniu do osób prawnych i tę neutralność podważa.

Porozumienia cenowe w państwach, takich jak: Francja, Holandia, Niemcy, Wielka Brytania wydawane są bez pobierania opłat [*Ceny transferowe...*, 2006, s. 85], ponieważ zawierane są zarówno w interesie podatnika, jak i budżetu państwa, w Polsce nie zrezygnowano z pobierania wysokich opłat, mimo iż motyw negocjacji jest ten sam, co także kłóci się z zasadą ekonomiczności.

Wprowadzenie jednorazowej amortyzacji wyłącznie dla rozpoczynających działalność i małych przedsiębiorców w 2007 r. i jednocześnie wycofanie ogólnie dostępnej „premi” amortyzacyjnej od fabrycznie nowych środków trwałych rażąco narusza zasadę sprawiedliwości podatkowej, a przy tym osłabia mechanizm bodźcowy unowocześniania majątku trwałego.

Zapowiadane obniżenie granicznej kwoty przychodów uprawniającej do opodatkowania ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych narusza zasadę taniości podatków, a ponadto podaje w wątpliwość, czy spodziewane efekty budżetowe w wyniku przymusowej zmiany formy opodatkowania przewyższą koszty spowodowane zwiększeniem szarej strefy przez część podmiotów, dla których ryczałt jest wygodny i korzystny, a które utracą do niego prawo. Utrzymanie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych i karty podatkowej jest skuteczniejszym czynnikiem ograniczania szarej strefy niż działania restrykcyjne organów kontroli skarbowej. Ubytek wpływów podatkowych spowodowany wykorzystaniem instrumentów stymulujących inwestycje powinien zostać zrekompensowany wzrostem wydajności, poprawą konkurencyjności polskich produktów na rynkach zagranicznych i wzrostem zatrudniania.

Zmiany, które w powszechnym odczuciu są ewidentnie niekorzystne dla podatnika, a jednocześnie oczekiwane efekty z nich wynikające nie są tak oczy-

wiste, osłabiają poszanowanie prawa i w konsekwencji moralność podatkową. Podobny skutek mogą mieć rozwiązania pozostające wyłącznie zapisem prawa, takie jak kredyty podatkowe.

W świetle powyższych rozważań autorka opowiada się za:

- udostępnieniem ulgi na nowe technologie dla osób fizycznych opodatkowanych jednolitą stawką,
- przywróceniem ogólnie dostępnej premii amortyzacyjnej dla fabrycznie nowych środków trwałych,
- pozostawieniem limitu dla ryczałtowych form opodatkowania na dotychczasowym poziomie i utrzymaniem karty podatkowej.

Biorąc pod uwagę ilość i różnorodność instrumentów bodźcowych zawartych w polskim systemie podatkowym, można skonstatować, że jego funkcja stymulacyjna jest silnie rozbudowana. Liczne ulgi i warunki dopuszczające ich wykorzystanie oraz częstotliwość zmian powodują, że staje się on skomplikowany i niestabilny.

Bibliografia

- Błażejewska-Gaczyńska A., Nowak A., [2006], *Możliwości rozwoju znaczenia uprzednich porozumień cenowych dla polskich podatników na podstawie doświadczeń europejskich*, „Monitor podatkowy” nr 2 [online]. Dostępny w Internecie: www.money.com.
- Buchanan J.M., Musgrave R.A., [2005], *Finanse publiczne a wybór publiczny. Dwie odmienne wizje państwa*, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa.
- Ceny transferowe. Skuteczne zarządzanie ryzykiem podatkowym*, [2006], Deloitte, Biblioteka prawna „Rzeczpospolitej”.
- Chlebowicz J., [2006], *Wiążące interpretacje podatkowe – kontrowersyjna instytucja*, Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych, „Doradztwo Podatkowe” nr 4.
- Działalność innowacyjna przedsiębiorstw przemysłowych*, GUS [online]. Dostępny w Internecie: www.stat.gov.pl/dane_spol-gosp/
- Gajl N., [1992], *Teorie podatkowe w świecie*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Grabowska A., [2006a 7 sierpnia], *Drobiazgi blokują porozumienia cenowe*, „Rzeczpospolita” nr 183 (7477).
- Grabowska A., [2006b 7 sierpnia], *Nowe zasady dokumentowania cen transferowych*, „Rzeczpospolita” nr 183 (7477).
- Informacje dotyczące rozliczenia podatku dochodowego*, Ministerstwo Finansów [online]. Dostępny w Internecie: www.mofnet.gov.pl/podatki/statystyka/
- Krajewska A., [2004], *Podatki. Unia Europejska. Polska. Kraje Nadbałtyckie*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa.
- Leśniak G.A., [3 kwietnia 2006], *Były bezpłatne interpretacje, są drogie porozumienia*, „Rzeczpospolita”.
- Matyszewska E., [2006 2 listopada], *Podatnicy coraz częściej zadają fiskusowi pytania*, „Gazeta Prawna” nr 213(1831).
- Obciążenia fiskalne w Polsce. Na podstawie badań*, [2003], (red.) T. Famulska, K. Znanięcka, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Katowicach, Katowice.
- Oręziak L., [2004], *Finanse Unii Europejskiej*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Owsiak S., [1997], *Finanse publiczne. Teoria i praktyka*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.

- Stiglitz J.E., [2004], *Ekonomia sektora publicznego*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Szczęsny W., [2001], *Firma w otoczeniu fiskalnym*, Difin, Warszawa.
- Szczodrowski G., [2002], *Polski system podatkowy. Strategia transformacji*, Wydawnictwo Uniwersytetu Gdańskiego, Gdańsk.
- Teoretyczne podstawy reformy podatków w Polsce*, [2004], (red.) J. Ostaszewski, Z. Fedorowicz, T. Kierczyński, Difin, Warszawa.
- Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych*, z 26 lipca 1991 r., tekst ujednoczony na podstawie Dz.U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 z późn. zm.
- Ustawa o urządach i izbach skarbowych* z 21 czerwca 1996 r., Dz.U. z 2004 r. Nr 121 poz. 1267, art. 5 ust. 9a, 9b.
- Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych* z 15 lutego 1992 r., tekst ujednoczony na podstawie Dz.U. z 2000 r. Nr 54, poz. 654 z późn. zm.
- Ustawa o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne* z 20 listopada 1998 r., Dz.U. Nr 144, poz. 930 z późn. zm.
- Ustawa Ordynacja podatkowa* z 29 sierpnia 1997 r., tekst ujednoczony na podstawie Dz.U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60.
- Wach K., [2005], *Systemy podatkowe krajów Unii Europejskiej*, Oficyna Ekonomiczna, Kraków.
- Władza fiskalna a reakcje podatników na obciążenia podatkowe*, [2001], (red.) T. Famulska, K. Znaniecka, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Katowicach, Katowice.
- Zbroińska B., [2006], *Aktywność podatkowa w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, Wydawnictwo Akademii Świętokrzyskiej, Kielce.
- Zbroińska B., A. Gierałka, [2007], *Obciążenia podatkowe w Polsce i w Niemczech*, „*Ekonomika i Organizacja Przedsiębiorstwa*” nr 1 (684).

THE NON-FISCAL FUNCTIONS OF INCOME TAX IN ECONOMIC PRACTICE

Summary

The study evaluates the relevance and validity of certain tax instruments used in economic practice. This involves instruments such as the possibility of selecting the form of corporate income taxation; more convenient dates and forms of advance tax payments; technology-related tax breaks; and tax-risk reduction instruments such as binding tax interpretations and advance pricing agreements (APA). The analysis was made on the basis of data from three tax offices in Poland. The author reached the following conclusions: 1) changes in eligibility criteria for using tax instruments are inconsistent with the rules of tax certainty and the fact that tax collection must be as inexpensive and efficient as possible; 2) more convenient advance tax payment deadlines do not prove to be useful because taxpayers tend to take little interest in them; 3) legal regulations accompanying tax privileges tend to reduce the effectiveness of these privileges in stimulating economic processes.

The number and variety of instruments included in the Polish tax system testify to its strong stimulating function but also its complexity, Zbroińska says. Changes in the tax law system designed to either introduce or withdraw individual instruments lead to the destabilization of business activity by infringing on the rule of tax certainty. Some instruments fail to produce the desired results because access to them is restricted. Examples include plans to restrict the use of flat tax rates, limit access to the new-

technology tax break, and impose steep fees on advance pricing agreements. The uncertainty among businesses leads to their marginal use of tax facilities related to advance income tax payments, the author says.

Keywords: income tax, tax policy, tax functions, tax instruments