



Andrzej Barteczek

Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach
Wydział Ekonomii
Katedra Polityki Społecznej i Gospodarczej
andrzej.barteczek@ue.katowice.pl

INSTRUMENTY PODATKOWE W POLITYCE GOSPODARCZEJ

Streszczenie: W ramach polityki gospodarczej wyodrębnia się polityki szczegółowe. Jedną z nich jest polityka podatkowa. Jej istotną cechą jest to, że instrumenty, którymi się posługuje, są normami prawnymi. Z punktu widzenia układów działających, są one uwarunkowaniami, a to oznacza, że kształtują przychody podatkowe w dwojaki sposób, bezpośrednio przez ustalanie zasad obliczania wysokości zobowiązania podatkowego w konkretnej sytuacji i pośrednio poprzez wpływanie na decyzje ekonomiczne podmiotów. Treść, stabilność i przejrzystość tych norm wpływa również na skłonność do podejmowania i rozwijania działalności gospodarczej, a w konsekwencji na realizację celów polityki gospodarczej i kształtowanie się dochodów państwa z podatków.

Słowa kluczowe: polityka gospodarcza, instrumenty, uwarunkowania, podatki.

Wprowadzenie

Prawo podatkowe jest kształtowane przede wszystkim z myślą o tym, aby zapewnić władzom publicznym dochody niezbędne do ich funkcjonowania i wypełniania statutowych funkcji. Normy tworzące je zobowiązują podatników do odprowadzenia części przychodu, dochodu lub majątku do budżetu. Ponieważ ludzie w sferze ekonomicznej starają się postępować w sposób racjonalny, to normy te wpływają na ich decyzje, gdyż podejmując je biorą pod uwagę także ich podatkowe konsekwencje. Otwiera to przed podmiotami polityki możliwość wykorzystania tych norm również w charakterze instrumentu służącego realizacji różnych celów polityki, a nie tylko celu fiskalnego. Celem opracowania jest analiza możliwości i konsekwencji wykorzystywania norm podatkowych jednocześnie w charakterze instrumentu polityki fiskalnej i innych polityk szczegóło-

wych wchodzących w skład polityki gospodarczej. Została ona przeprowadzona na podstawie literatury przedmiotu, analizy aktualnie obowiązujących norm prawnych oraz obserwacji praktyki gospodarczej.

1. Instrumenty podatkowe

Podstawowymi elementami logicznymi każdej polityki są cele, środki służące do ich osiągnięcia oraz warunki, w których polityka jest prowadzona i które muszą być uwzględnione w procesie formułowania celów, a także przy doborze środków ich realizacji. W literaturze często zamiennie używa się określeń środki, narzędzia i instrumenty [Horodecka, 2008, s. 161]. Daje się jednak zauważyć, że na ogół terminowi „środek polityki” nadaje się przeważnie szerszy zakres znaczeniowy niż terminowi „instrument”. Cechą odróżniającą instrument polityki od innych środków jest to, że służy on do oddziaływania, wpływania na zachowanie innych podmiotów (układów gospodarczych, obywateli) w celu skłonienia ich do zachowań służących realizacji celów polityki. Zakresem znaczeniowym tego pojęcia nie obejmuje się natomiast działań prowadzonych przez podmiot polityki, które bezpośrednio służą realizacji celów, czego przykładem są roboty publiczne. Trudno również zaliczyć do instrumentów umowy zawierane przez podmioty polityki z zamiarem osiągnięcia celów. W związku z powyższym przyjmuje się, że instrumentem polityki jest taki środek, który kształtuje zachowanie podmiotów, do których jest kierowany, czy to w sposób bezpośredni, czy też pośredni. Do tak rozumianych instrumentów polityki należy zaliczyć:

- normy prawne,
- decyzje administracyjne,
- parametry ekonomiczne,
- informacje o zamiarach podmiotu polityki oraz o stanie obecnym i prawdopodobnym stanie przyszłym szeroko rozumianego otoczenia.

W ramach polityki gospodarczej wyodrębnia się według różnych kryteriów tak zwane polityki szczegółowe. Jedną z nich jest polityka fiskalna, której przedmiotem są przychody i wydatki państwa. Jej częścią jest polityka podatkowa. Takie umiejscowienie polityki podatkowej w polityce gospodarczej można znaleźć m.in. w opracowaniu [Kassel, Thieme, 2003, s. 385-390]. Jest ona obok polityki monetarnej i cenowej zaliczana do tak zwanych polityk narzędziowych, co oznacza, że polityki te nie mają autonomicznych celów, lecz działania prowadzone w ich ramach są wykorzystywane do osiągnięcia celów polityki gospodarczej. Termin polityka podatkowa jest powszechnie stosowany, jednak jak to

często bywa w naukach społecznych, jest on używany w różnych znaczeniach. W znaczeniu wąskim rozumie się przez nią kształtowanie dochodów budżetu państwa. W znaczeniu szerszym przypisuje się jej także funkcję regulacyjną (wpływanie na podział dochodów i majątku) i stymulacyjną (wywieranie wpływu na decyzje podatników) [Kalina-Prasznic (red.), 2005, s. 177-178].

Wydaje się, że ten szerszy sposób rozumienia tego terminu upowszechnia się i w takim znaczeniu jest on w tym opracowaniu używany.

Wspólną cechą wszystkich instrumentów podatkowych jest to, że zawarte są w normach prawnych. Jest to konsekwencją faktu, że podatek jest przymusowym nieodpłatnym świadczeniem, a zatem muszą być stworzone podstawy prawne zobowiązujące podatników do jego zapłaty. Także zwolnienia z opodatkowania, zasady ustalania podstawy opodatkowania oraz termin zapłaty podatku muszą być zawarte w aktach prawnych. Wielość i różnorodność tych norm z jednej strony rodzi potrzebę stworzenia z nich spójnego systemu, a z drugiej sprawia, że rozpatrzenie ich roli w polityce gospodarczej wymaga ich podziału na możliwie jednorodne grupy.

Analiza treści norm podatkowych skłania do ich podziału w pierwszej kolejności na dwie grupy, a mianowicie na te normy, które odnoszą się do poszczególnych rodzajów podatków, i te, które mają uniwersalny charakter w tym sensie, że określają konstrukcję całego systemu podatkowego oraz regulują zagadnienia wspólne dla wszystkich rodzajów podatków. Ten drugi rodzaj norm w aktualnie obowiązującym w Polsce stanie prawnym zawarty jest w artykule 217 Konstytucji [Konstytucja, 1997, art. 217], w Ordynacji podatkowej [Ordynacja podatkowa, 1997] oraz w wydanych na jej podstawie aktach wykonawczych. Artykuł 217 Konstytucji stwierdza tylko, że nakładanie podatków, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy. Ordynacja podatkowa zawiera w szczególności:

1. Definicje podstawowych pojęć z zakresu prawa podatkowego, takich jak podatek, podatnik, płatnik podatku i inkasent.
2. Wykaz organów podatkowych i ich właściwości.
3. Normy regulujące powstawanie i wygasanie zobowiązań podatkowych.
4. Procedury regulujące postępowanie organów podatkowych, w tym w zakresie kontroli.

Obok Ordynacji podatkowej do aktów prawnych o charakterze ogólnym należy jeszcze zaliczyć ustawy:

1. Kodeks karny skarbowy [1999].
2. O zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników [1995].

3. O urzędach i izbach skarbowych [1996].

4. O kontroli skarbowej [1991].

Z tą grupą aktów prawnych związane są ściśle jeszcze dwie ustawy. Nie regulują one zagadnień podatkowych, ale mają istotne znaczenie dla funkcjonowania systemu podatkowego. Są to ustawy:

1. O rachunkowości [1994], gdyż określone w niej zostały zasady prowadzenia ksiąg rachunkowych, które jednocześnie spełniają funkcje ksiąg podatkowych.

2. O doradztwie podatkowym [1996], gdyż reguluje ona między innymi zasady wykonywania zawodu doradcy podatkowego, a więc osób, które mają między innymi uprawnienia do usługowego prowadzenia ksiąg podatkowych, na podstawie których określa się zobowiązania podatkowe.

Zasady opodatkowania poszczególnymi podatkami reguluje w chwili obecnej w Polsce 13 ustaw, a ponadto podobną funkcję spełnia także ustawa o opłacie skarbowej [2006]. Nie wnikając w szczegóły, ustawy te określają przedmiot opodatkowania, podatników, płatników i inkasentów poszczególnych podatków, zasady ustalania podstawy opodatkowania i wysokości zobowiązania podatkowego, stawki podatkowe, terminy płatności podatków, sporządzanie i przekazywanie deklaracji i informacji podatkowych.

2. Normy podatkowe jako uwarunkowania

Dla podatników (układów gospodarczych i podmiotów nieprowadzących działalności gospodarczej) normy podatkowe są uwarunkowaniami, to znaczy zmiennymi, które brane są pod uwagę przy podejmowaniu różnych decyzji, w szczególności tych, które mają ekonomiczne konsekwencje i potencjalnie mogą być przyczyną powstania zobowiązań podatkowych lub pozwalają skorzystać z ulg i zwolnień podatkowych względnie umożliwiają uniknięcie opodatkowania. W szczególności mogą one wpływać na skłonność osób nieprowadzących działalności gospodarczej do podejmowania dodatkowego wysiłku w celu zwiększenia dochodów oraz na kierunki wydatkowania środków, w tym na skłonność do oszczędzania i sposób gospodarowania wolnymi środkami. Te same normy wpływają na skłonność do podejmowania działalności gospodarczej oraz na alokację zasobów. Decyzjami tymi zainteresowana jest władza państwowa, gdyż wpływają na realizację bądź możliwość realizacji celów polityki, a w szczególności celów polityki gospodarczej. Jest więc rzeczą naturalną, iż racjonalnie postępujący podmiot polityki kształtując normy prawa podatkowego będzie brał pod uwagę następstwa ustalenia ich w takim lub innym kształcie m.in. dla wiel-

kości produkcji krajowej, jej struktury, techniki wytwarzania, wielkości inwestycji i zachowań konsumentów, a także wpływ na tempo wzrostu gospodarczego, liczbę miejsc pracy, kształtowanie się salda wymiany z zagranicą i podział dochodów oraz majątku.

Można założyć, że władza publiczna, kształtując system podatkowy, dąży do maksymalizacji wpływów podatkowych. Nie oznacza to jednak, że cel ten można osiągnąć przez maksymalizację obciążeń podatkowych. Wysokość wpływów podatkowych jest bowiem zależna głównie od dwóch grup zmiennych:

- wielkości ekonomicznych, które wpływają na podstawę opodatkowania, takich jak poziom aktywności gospodarczej znajdujący wyraz w wartości sprzedaży i wielkości zatrudnienia, osiągnięte zyski, przeciętne wynagrodzenie, wartość majątku, przychody (dochody) finansowe,
- treści norm prawa podatkowego, a w szczególności tych, które określają przedmiot i podstawę opodatkowania, zasady jej ustalania i stawkę podatkową oraz ewentualne zwolnienia z opodatkowania.

Nietrudno zauważyć, że zmienne te pozostają ze sobą w ścisłym związku, który najkrócej mówiąc charakteryzuje się tym, że wzrost obciążeń podatkowych wynikający ze zmiany norm prawnych bezpośrednio działa w kierunku zwiększenia udziału podatków w wytwarzanym produkcie krajowym. Jednocześnie pośrednio, w dłuższym horyzoncie czasowym może powodować zmniejszenia wpływów podatkowych, gdyż może wpływać negatywnie na: skłonność do podejmowania i rozwijania działalności gospodarczej, skłonność do oszczędzania i inne wielkości, od których zależy podstawa opodatkowania. Można powiedzieć, że mamy tu do czynienia z naturalnym mechanizmem ograniczającym swobodę racjonalnie działających władz publicznych w podnoszeniu opodatkowania. Zakładając, że władza publiczna dąży do maksymalizacji wpływów podatkowych, to poziom opodatkowania powinien być tak ustalony, aby wpływy z podatków były najwyższe, uwzględniając wpływ wysokości faktycznej stopy podatkowej na wielkości będące podstawą do naliczania podatków.

Pozytywny z punktu widzenia władz publicznych efekt podniesienia rzeczywistej stopy opodatkowania w postaci wzrostu wpływów podatkowych występuje znacznie szybciej niż efekty negatywne. Jest to spowodowane tym, że opóźnienie efektów działania norm prawnych spowodowane jest wyłącznie przyczynami o charakterze prawnego-organizacyjnym (np. konieczność zapewnienia *vacatio legis*, niemożność dokonywania pewnych zmian w trakcie roku kalendarzowego). Natomiast ewentualne efekty negatywne w postaci spadku wpływów podatkowych, będące następstwem podjęcia działań dostosowawczych przez podatników, występują na ogół po dłuższym czasie, gdyż nie da się

ich przeważnie równie szybko podjąć z uwagi m.in. na podpisane umowy, posiadany majątek trwały czy też niemożność dokonywania z dnia na dzień zmian w zakresie poziomu zatrudnienia (np. ze względu na to, że nie jest możliwa szybka zmiana techniki wytwarzania, a także dlatego, że zwolnieniom pracowników mogą towarzyszyć wysokie koszty wynikające z obowiązującego prawa pracy). Także zmiana miejsca prowadzenia działalności gospodarczej wymaga podjęcia wielu czasochłonnych i kapitałochłonnych działań. Warto zwrócić uwagę, że w wypadku zmniejszenia stopy opodatkowania sytuacja będzie dokładnie odwrotna, to znaczy skutki negatywne w postaci spadku dochodów podatkowych wystąpią natychmiast, a pozytywne – z mniejszym lub większym opóźnieniem. Dlatego też nasuwa się generalny wniosek, że ocena zasadności zmian rzeczywistej stopy podatkowej musi być dokonywana w różnych horyzontach czasowych.

Nasuwa się w tym miejscu jeszcze jedno spostrzeżenie. Jednym z istotnych czynników wpływających na decyzje w zakresie podejmowania i rozwijania działalności gospodarczej, szczególnie na dużą skalę i wymagającej znacznych nakładów kapitałowych, jest zaufanie do władz publicznych, a ściślej rzecz biorąc do prowadzonej przez nie polityki. To zaufanie znajduje wyraz w tym, że inwestor przeprowadzając ekonomiczną analizę inwestycji może przyjąć uzasadnione założenie, że w dającej się przewidzieć przyszłości, a w szczególności w okresie przewidywanej eksploatacji planowanych obiektów inwestycyjnych, instytucjonalne, w tym podatkowe, warunki działania nie ulegną znaczącemu pogorszeniu. Oznacza to, że częste zmiany istotnych norm prawa podatkowego nie sprzyjają podejmowaniu decyzji o rozpoczęciu i rozwijaniu działalności gospodarczej. Nasuwa się w związku z tym wniosek, że wykorzystywanie tych norm w charakterze narzędzi prowadzenia polityki koniunkturalnej, w szczególności z zamiarem zwiększenia wpływów budżetowych w okresie złej koniunktury, w średnim i długim horyzoncie czasowym może przynieść negatywne następstwa, w tym szczególnie trudne do oszacowania koszty utraconych szans.

Stawki podatkowe są tylko jednym, aczkolwiek najbardziej rzucającym się w oczy, z wielu czynników kształtujących wysokość obciążeń podatkowych. Faktyczna stopa podatkowa zależy od licznych szczegółowych norm prawnych, a w szczególności:

1. Określających przedmiot podatkowania – zmiana norm tego rodzaju skutkuje odpowiednio zwiększeniem lub zmniejszeniem wpływów podatkowych.
2. Ustalających podmiotowe lub przedmiotowe zwolnienia z opodatkowania, w tym: przychodów, dochodów, obrotu, spadku, darowizny, nieruchomości.

3. Stanowiących zasady ustalania podstawy opodatkowania, w tym ustalania kosztów uzyskania przychodów.
4. Określających prawo do odliczenia podatku naliczonego.

3. Wykorzystanie norm podatkowych w polityce gospodarczej

Przyjmując, że konstrukcji systemu podatkowego przyświeca przede wszystkim cel fiskalny, to właśnie zwolnienia lub wyłączenia z opodatkowania, a także różnicowanie stawek podatkowych służą często realizacji celów innych polityk, w tym polityki gospodarczej. Przykładem takiego zapisu w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych jest art. 18b, w którym stwierdza się, że od podstawy opodatkowania ustalonej na ogólnych zasadach odlicza się wydatki poniesione przez podatnika na nabycie nowej technologii, to znaczy takiej, która nie jest stosowana na świecie dłużej niż 5 lat [ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych, 1992]. W ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych analogiczna regulacja znajduje się w art. 26c [ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych, 1991].

Warunkiem prawidłowego funkcjonowania mechanizmu rynkowego jest intensywna konkurencja. Zatem zadaniem władz publicznych jest tworzenie warunków sprzyjających konkurencji. Z tego punktu widzenia pożądany jest rozwój małych i średnich przedsiębiorstw, gdyż ich znaczący udział w rynku zapobiega zjawisku monopolizacji oraz ogranicza możliwość stosowania praktyk monopolistycznych. Dlatego nie może dziwić, że ustawodawstwa wielu krajów zawierają rozwiązania sprzyjające rozwojowi tej grupy przedsiębiorstw. Przykłady takich preferencji znaleźć można także w polskim prawie podatkowym. W szczególności świadczą o tym:

1. Specjalne zasady opodatkowania podatkiem dochodowym, które mogą wybrać osoby fizyczne prowadzące najmniejsze przedsiębiorstwa, w postaci karty podatkowej lub ryczału od przychodów ewidencjonowanych [ustawa o zryczałtowanym podatku..., 1998]. Dla stosujących je podmiotów zasadniczą korzyścią jest wyeliminowanie w wypadku karty podatkowej ewidencji potrzebnych do ustalenia dochodu z działalności gospodarczej. W wypadku ryczału od przychodów ewidencjonowanych ewidencjonowane są tylko przychody. Większe podmioty mogą wybrać uproszczony sposób ewidencji przychodów i kosztów przy pomocy podatkowej księgi przychodów i rozchodów [rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie prowadzenia..., 2003], co pozwala im uniknąć prowadzenia ksiąg rachunkowych.

2. Zapisy zawarte w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych, a także w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych, dające małym podatnikom możliwość dokonywania jednorazowych odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej maszyn i urządzeń oraz środków transportu (nie dotyczy to samochodów osobowych) do kwoty 50 000 euro [ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych, 1992, art. 16k ustęp 7; ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych, 1991, art. 22e ustęp 7].
3. Stworzenie małym podatnikom możliwości wpłacania zaliczek na podatek dochodowy kwartalnie, a nie miesięcznie [ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych, 1992, art. 25 ustęp 1b; ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych, 1991, art. 44 ustęp 3i].
4. Danie małym podatnikom w ustawie o podatku od towarów i usług możliwości stosowania tak zwanej kasowej metody rozliczeń, która oznacza, że w wypadku dokonania dostawy towarów lub świadczenia usług na rzecz czynnego podatnika VAT, obowiązek podatkowy powstaje dopiero z dniem otrzymania zapłaty, a nie jak to ma miejsce przy opodatkowaniu na zasadach ogólnych, już w dniu dokonania dostawy lub wykonania usługi, natomiast w sytuacji gdy odbiorcą nie jest czynny podatnik VAT obowiązek podatkowy powstaje 180 dnia licząc od daty wydania towaru lub wykonania usługi a nie – jak to ma na ogół miejsce – w dniu wydania towaru lub wykonania usługi [ustawa o podatku od towarów i usług, 2004, art. 21 ustęp 1 i 2].
5. Danie najmniejszym podatnikom w ustawie o podatku od towarów i usług możliwości wyboru zwolnienia z tego podatku [ustawa o podatku od towarów i usług, 2004, art. 113 ustęp 1].

W ustawodawstwie podatkowym wyraźnie widoczne są preferencje dla pewnych rodzajów działalności, których świadczenie i korzystanie z nich jest istotne ze względów społecznych i gospodarczych. Należą do nich m.in.: oświata, nauka, ochrona zdrowia, ubezpieczenia. Preferencje te znajdują wyraz w:

1. Zwolnieniu z podatku od nieruchomości uczelni, jednostek oświatowych, instytutów naukowych i jednostek pomocniczych PAN, instytutów badawczych, prowadzących zakłady pracy chronionej, obiekty zajęte na cele prowadzonych badań i prac rozwojowych a także wielu obiektów zaliczanych do infrastruktury [ustawa o podatkach i opłatach lokalnych, 1991, art. 7 ustęp 1 i 2].
2. Zwolnieniu od podatku od towarów i usług między innymi usług: zarządzania różnymi grupami funduszy w tym ubezpieczeniowymi funduszami emerytalnymi, opieki medycznej, pomocy społecznej, ubezpieczeń, w tym ubezpieczeń społecznych, oświatowych, kształcenia zawodowego i kształcenia przez uczelnie wyższe [ustawa o podatku od towarów i usług, 2004, art. 43].

Niewątpliwie narzędziem polityki gospodarczej ukierunkowanym na pobudzanie rozwoju regionów słabo rozwiniętych lub w których występuje kryzys strukturalny, są specjalne strefy ekonomiczne. Świadczą o tym cele ich ustanowienia [ustawa o specjalnych strefach ekonomicznych, 1994, art. 3]. Dochody podatników uzyskane z działalności na terenie specjalnej strefy ekonomicznej są wolne od podatku dochodowego [ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych, 1992, art. 17 ustęp 1 pkt 34; ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych, art. 21 ustęp 1 pkt 63a].

Normy służące realizacji celów polityki gospodarczej można również znaleźć w zapisach regulujących zasady ustalania kosztów uzyskania przychodów. Dotyczy to w szczególności amortyzacji. W ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych, w art. 16k ustęp 2 stwierdza się, że w przypadku używania maszyn i urządzeń oraz środków transportu (oczywiście nie dotyczy to samochodów osobowych) w gminach zagrożonych recesją i degradacją społeczną, których wykaz ustala Rada Ministrów, podatnicy mają prawo do szybszej amortyzacji metodą degresywną [ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych, 1992, art. 16k ustęp 2; ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych, 1991, art. 22k ustęp 2]. Jest to bardzo dobry przykład wykorzystania norm prawa podatkowego dla realizacji celów polityki gospodarczej, ale należy od razu zastrzec, że rozporządzenie w sprawie określenia powiatów (gmin) zagrożonych szczególnie wysokim bezrobociem strukturalnym zostało uchylone z dniem 31 grudnia 2005 [ustawa o promocji zatrudnienia..., 2004, art. 149 ustęp 2]. Natomiast rozporządzenie zawierające wykaz powiatów (gmin) zagrożonych strukturalną recesją i degradacją społeczną przestało obowiązywać z dniem 31 grudnia 2002 [rozporządzenie Rady Ministrów w sprawie określenia powiatów...2002]. Oznacza to, że wymienione zapisy w obu ustawach o podatku dochodowym w praktyce są martwe, gdyż z uwagi na brak aktów wykonawczych, w których zawarte byłyby wzmiankowane wykazy gmin, nie ma możliwości skorzystania z zawartych w nich dyspozycji.

Ocena skutków zmian faktycznej stopy opodatkowania nie może pominać aspektu konkurencji podatkowej oraz wpływu na skłonność do unikania opodatkowania. Poziom opodatkowania uwzględniany jest przy podejmowaniu decyzji na temat miejsca lokalizacji działalności gospodarczej oraz jej kontynuacji w dotychczasowym miejscu. Dotyczy to zarówno inwestorów zagranicznych, jak i krajowych, i to przede wszystkim dużych, a więc mających znaczący wpływ zarówno na realizację celów polityki gospodarczej, jak i wysokość wpływów podatkowych. Relatywnie wysoka stopa podatkowa może być przyczyną trudnych do oszacowania strat spowodowanych tym, że inwestycje będą kierowane do innych krajów. Łatwiej jest ocenić straty spowodowane przenoszeniem działalności do krajów, w których stopa opodatkowania jest niższa.

Nie ulega również wątpliwości, że w miarę podwyższania stopy opodatkowania wzrasta skłonność do unikania opodatkowania, gdyż korzyści płynące z tego proceduru rosną, co sprawia, że ponoszenie ryzyka związanego z unikaniem płacenia podatków staje się bardziej opłacalne. Można oczywiście temu przeciwdziałać przez wzrost częstotliwości i wnikliwości kontroli, lecz pociąga to za sobą wzrost kosztów poboru podatku i zmniejszenie efektów netto osiągniętych z podwyższania podatków.

Odrębnym zagadnieniem jest rozłożenie nakładanych przez państwo ciężarów podatkowych między kilkanaście ustaw podatkowych, które dotyczą różnych podatników (osoby prawne, osoby fizyczne, osoby prowadzące lub nieprowadzące działalności gospodarczej) i różnych sytuacji rodzących obowiązek podatkowy (obrót, przychód, dochód, spadek, darowizna, posiadany majątek, czynności cywilno prawne), a wpływy z nich zasilają w różnych proporcjach budżet państwa i budżety samorządów terytorialnych. Nie ulega przy tym wątpliwości, że zmiany w tym zakresie wpływają na zachowania podatników dążących do minimalizacji ciężających na nich obciążeń podatkowych, a w konsekwencji wywierają wpływ na stopień realizacji celów polityki gospodarczej.

Prawo podatkowe z jednej strony nakłada na podatników obowiązek zapłaty różnego rodzaju podatków, a z drugiej wymaga podjęcia całego szeregu innych działań lub respektowania wymagań nakładanych przez prawo, a związanych ze spełnieniem podatkowych obowiązków. Z punktu widzenia państwa są one niezbędne ze względów ewidencyjnych i kontrolnych, natomiast u podatników generują dodatkowe koszty związane z czynnościami rejestracyjnymi, prowadzeniem ewidencji dla celów podatkowych, ustalaniem zobowiązania podatkowego, sporządzaniem informacji i deklaracji podatkowych. Koszty powstają oczywiście także po stronie państwa, które zmuszone jest utrzymywać aparat zajmujący się poborem podatków. Warto przy tym zauważyć, że nakłady ponoszone w związku z tym przez podatników i przez państwo aczkolwiek konieczne i społecznie uzasadnione, nie przyczyniają się bezpośrednio do wzrostu dobrobytu, są kosztem funkcjonowania państwa, im są wyższe tym większa część wpływów podatkowych służy poborowi podatków lub podwyższa koszty uzyskania przychodów w układach gospodarczych. Wysokość tych kosztów u podatników prowadzących działalność gospodarczą zależy przede wszystkim od rodzaju sporządzanych zgodnie z przepisami prawa ewidencji podatkowych i od przejrzystości prawa. Prowadzenie ewidencji wymagających posiadania specjalistycznej wiedzy, a także ciągle zmieniane lub budzące kontrowersje interpretacyjne normy prawa podatkowego generują u podatników koszty związane z obsługą księgową i prawną, co jest nieraz trudne do udźwignięcia szczególnie przez małe

jednoosobowe podmioty gospodarcze. Racjonalnie działające państwo powinno zatem podejmować działania zmierzające do obniżenia kosztów – mówiąc najogólniej – wywoływanych przez system podatkowy.

Podsumowanie

Znaczenie norm składających się na prawo podatkowe przesądza o ich istotnym wpływie na decyzje podejmowane przez podatników. Otwiera to możliwość posłużenia się nimi w charakterze instrumentów polityki gospodarczej. Pojawia się w związku z tym konieczność dokonania wszechstronnej oceny skutków generowanych przez te normy w długim i krótkim horyzoncie czasowym, na różnych obszarach i w odniesieniu do różnych celów polityki gospodarczej. W tym kontekście należy zauważyć, że jednym z kluczowych warunków sprzyjających rozwojowi gospodarczemu jest zaufanie podmiotów gospodarczych do państwa. Nie sprzyja temu ani duża częstotliwość zmian prawa podatkowego, a szczególnie brak jego przejrzystości. Warto w tym miejscu zaznaczyć, że Trybunał Konstytucyjny orzekając w sprawie dotyczącej przepisów zawartych w Ordynacji podatkowej, uznał, że „[...] przekroczenie pewnego poziomu niejasności przepisów prawnych stanowić może samoistną przesłankę stwierdzenia ich niezgodności zarówno z przepisem wymagającym regulacji ustawowej określonej dziedziny [...] jak i z wyrażoną w art. 2 Konstytucji zasadą państwa prawnego. Naruszeniem Konstytucji jest bowiem stanowienie przepisów niejasnych, wieloznacznych, które nie pozwalają obywatelowi na przewidzenie konsekwencji prawnych jego zachowań” [Wyrok Trybunału Konstytucyjnego, 2004].

Literatura

- Horodecka A. (2008), *Ewolucja celów polityki gospodarczej. Rola zmian otoczenia*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Kalina-Prasznik U., red. (2005), *Leksykon polityki gospodarczej*, Oficyna Ekonomiczna, Kraków.
- Kassel D., Thieme H.J. (2003), *Stabilitätspolitik, Vahlens Kompendium der Wirtschaftstheorie und Wirtschaftspolitik*, Band 2, Verlag Franz Vahlen, München.
- Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 23 kwietnia 2002 r. w sprawie określenia powiatów (gmin) zagrożonych strukturalną recesją i degradacją społeczną, w których stosuje się szczególne instrumenty ekonomiczno-finansowe i inne preferencje, Dz.U. 2002, poz. 560.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 26 sierpnia 2003 r. w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów, Dz.U. 2003, poz. 1475 z późn. zm.

- Ustawa z 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, tj. Dz.U. 2010, poz. 613 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, tj. Dz.U. 2012, poz. 361 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej, Dz.U. 2011, poz. 214, tj. z późn. zm.
- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, tj. Dz.U. 2011, poz. 397 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, tj. Dz.U. 2013, poz. 330 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 20 października 1994 r. o specjalnych strefach ekonomicznych, Dz.U. 2007, poz. 274, z późn. zm.
- Ustawa z dnia 13 października 1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników, tj. Dz.U. 2012, poz. 1314, z późn. zm.
- Ustawa z dnia 21 czerwca 1996 r. o urzędach i izbach skarbowych, tj. Dz.U. 2004, poz. 1267 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym, tj. Dz.U. 2011, poz. 213 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 2 kwietnia 1997 r. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej, Dz.U. 1997, poz. 483 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, tj. Dz.U. 2012, poz. 749 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, Dz.U. 1998, poz. 930 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy, tj. Dz.U. 2013, poz. 186 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, tj. Dz.U. 2011, poz. 1054 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 20 kwietnia 2004 r. o promocji zatrudnienia i instytucjach rynku pracy, tj. Dz.U. 2013, poz. 674 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 16 listopada 2006 r. o opłacie skarbowej, tj. Dz.U. 2015.783.
- Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 11 maja 2004 r. Sygn. K.4/03.

TAX MEASUREMENTS IN ECONOMIC POLICY

Summary: Economic policy can be split into several detailed policies. One of them is tax policy, characterized by application of law as its tool. From the point of view of systems working in economic systems, tax measurements are determinants – they shape tax income in two ways: directly by setting the rules describing what is the amount of a given tax obligation, and indirectly by shaping economic decisions. Content, stability and transparency of tax norms influences the ability to undertake and develop business enterprises, in consequence leading to fulfillment of economic policy and shape of the state tax income.

Keywords: economic policy, measurements, determinants, taxes.