

Mateusz Tchórzewski

OPTYMALNY PODATEK DOCHODOWY OD OSÓB PRAWNYCH

Współcześnie w dobie postępującej globalizacji i rewolucji informatycznej, kwestia funkcjonowania odpowiedniego systemu podatkowego staje się coraz istotniejsza. Globalizacja sprawia, że poszczególne państwa są zmuszone do swoistej rywalizacji w przyciąganiu do siebie kapitału, a kwestie podatkowe są jednym z najistotniejszych elementów wpływających na konkurencyjność danej gospodarki.

W tej pracy przy rozważaniach poświęconych ogólnemu systemowi podatkowemu położono szczególny nacisk na podatek dochodowy od osób prawnych. Podatek ten po podatku VAT oraz podatku dochodowym od osób fizycznych stanowi jedno z głównych źródeł dochodów budżetowych w Polsce, ma znaczny wpływ na funkcjonowanie spółek prawa handlowego oraz prowadzonej przez nich działalności gospodarczej.

Poszukując optymalnej formy podatku dochodowego od osób prawnych, stajemy przed trudnym dylematem: z jednej strony podatek dochodowy stanowi istotną dolegliwość dla podmiotów opodatkowanych, z drugiej – podatki są niezbędne dla funkcjonowania państwa. Jak słusznie stwierdził Oliver Wendell Holmes, podatki są ceną, jaką płacimy za cywilizowane społeczeństwo¹. Pojawia się więc konieczność odnalezienia swoistego złotego środka pomiędzy potrzebami budżetowymi państwa a unikaniem tworzenia nadmiernych obciążeń fiskalnych. Należy przy tym zaznaczyć, że podatki oprócz zapewniania dochodów budżetowych – w nowoczesnych państwach spełniają także inną rolę – służą również jako instrumenty wpływania na gospodarkę², a także na zagospodarze zachowania podatników.

¹ N.G. Mankiw, *Principles of Microeconomics*, 4th Ed., South – Western College Pub., 2006, s. 169.

² R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, wyd. 3, C.H. Beck, Warszawa 2004, s. 10.

Jak wiadomo, do głównych zalet gospodarki rynkowej należy jej efektywność, rynek bowiem zapewnia odpowiednią alokację środków produkcji. Jednak funkcjonowanie rynku niesie ze sobą również pewne koszty, wśród których na uwagę zasługuje zwiększanie się różnic w poziomie dochodów między najbogatszymi a najbiedniejszymi jego uczestnikami. Podatki w tym również podatek dochodowy od osób prawnych mogą służyć zmniejszeniu pewnych negatywnych efektów ubocznych działania gospodarki rynkowej.

Przed przystąpieniem do omówienia kwestii optymalnego podatku dochodowego od osób prawnych jest konieczne poświęcenie nieco miejsca na analizę ogólnych pożądanych cech każdego systemu podatkowego. J.E. Stiglitz podaje pięć cech, jakie powinien posiadać „dobry” system podatkowy:

- 1) ekonomiczna efektywność – system podatkowy nie powinien przeszkadzać w efektywnej alokacji zasobów,
- 2) prostota administracyjna – system podatkowy powinien być łatwy i relatywnie tani w administrowaniu,
- 3) elastyczność – system podatkowy powinien być zdolny do tego, aby reagować bez trudności (a w pewnych przypadkach automatycznie) na zmieniające się warunki ekonomiczne,
- 4) polityczna odpowiedzialność – system podatkowy powinien być zaprojektowany w taki sposób, aby obywatele byli w stanie ocenić, ile właściwie płać i na ile dany system odzwierciedla ich preferencje,
- 5) uczciwość – system podatkowy powinien być uczciwy w traktowaniu różnych osób³.

W moim przekonaniu część negatywnych skutków opodatkowania może być zniwelowana przez jego potencjalnie pozytywne skutki. Jak już wspomniano, podatki mogą być wykorzystywane jako skuteczny środek wpływania na gospodarkę poprzez kształtowanie zachowań obywateli. Odpowiednio skonstruowane konstrukcje podatkowe mogą być bodźcem stymulującym pożądane zachowania, takie jak większa skłonność do oszczędności, zapobieganie wyniszczeniu środowiska (podatki ekologiczne, możliwość odpisu od podstawy opodatkowania wydatków na inwestycje zmniejszające emisję zanieczyszczeń), wspieranie działań o charakterze charytatywnym (możliwość odliczenia darowizn na takie cele od podstawy opodatkowania) czy religijnym.

Przy wykorzystywaniu podatków do kształtowania zachowań podatników należy jednak zachować daleko idącą ostrożność. Powodem tego jest fakt, że bardzo często faktyczne zachowanie podatnika różni się od tego, jakie chciał

³ J.E. Stiglitz, *Economics of the public sector*, 3th Ed., W.W. Norton & Company, Nowy Jork/Londyn 2000, s. 457–458.

osiągnąć prawodawca, kształtując prawo podatkowe w taki a nie inny sposób. Przykładowo zwiększenie podatku akcyzowego na alkohol zamiast przyczynić się do zmniejszenia ilości spożywanego alkoholu i zwiększenia dochodów budżetowych może w pewnych sytuacjach doprowadzić do natężenia bimbrrownictwa i przemytu co prowadzi do spadku dochodów budżetowych przy takim samym spożyciu alkoholu, tyle że gorszej jakości.

Jak już wspomniano, polityka podatkowa może mieć znaczny wpływ na stan gospodarki. Cięcia w podatkach są często wykorzystywanym instrumentem stymulowania gospodarki na krótką metę. Obecnie w dobie kryzysu finansowego wiele państw ucieka się do tego narzędzia w celu jego zażegnania.

Wpływ zmniejszenia obciążenia fiskalnego jest wyraźny, biorąc pod uwagę Produkt Krajowy Brutto. Jak wiadomo, PKB jest jednym z najpopularniejszych wskaźników bogactwa. PKB mierzy zarówno dochód wszystkich podmiotów gospodarki, jak również całość wydatków na dobra i usługi. Na PKB składają się: Konsumpcja (C), Inwestycje (I) oraz wydatki państwowe (G), czyli zakładając iż mamy do czynienia z gospodarką zamkniętą:

$$PKB = C + I + G$$

W przypadku gospodarki otwartej do PKB należy również wliczyć wartość netto eksportu (NX), tak więc w przypadku gospodarki otwartej na PKB składają się

$$PKB = C + I + G + NX$$

Funkcja konsumpcji wygląda następująco:

$$C = c(Y - T)$$

gdzie c oznacza krańcową skłonność do konsumpcji, Y dochód, T podatki. Tak więc po odjęciu opodatkowania od dochodu pozostaje dochód rozporządzalny przeznaczany na bieżącą konsumpcję.

Tak więc:

$$PKB = c(Y - T) + I + G + NX.^4$$

⁴ N.G. Mankiw, *Macroeconomics*, 5th Ed., Worth Publishers, 2002, s. 55.

Z wzoru (s. 77) widać wyraźnie, iż nim niższe podatki tym większy dochód rozporządzalny ($Y - T$) a więc tym większa konsumpcja. Im wyższa konsumpcja, tym wyższe PKB.

Przy rozważaniach na temat wpływu opodatkowania na PKB należy również poświęcić nieco miejsca pojęciu tak zwanego mnożnika. Mnożnik zakłada, że zwiększenie PKB będące rezultatem obniżenia podatków będzie większe niż sama obniżka podatków. Mnożnik można przedstawić jako:

$$\frac{1}{1 - MPC}$$

gdzie MPC oznacza krańcową skłonność do konsumpcji.

Zmniejszenie opodatkowania o ΔT natychmiast prowadzi do zwiększenia się rozporządzalnego dochodu ($Y - T$) o ΔT , zwiększając konsumpcję o $MPC \times \Delta T$. Mnożąc $MPC \times \Delta T$ razy $\frac{1}{1 - MPC}$ otrzymujemy zmianę w konsumpcji następującą w wyniku zmiany w obciążeniu fiskalnym⁵.

Model IS – LM obrazuje skutki, cięć podatkowych na gospodarkę w bardziej złożony sposób. Krzywa IS obrazuje punkt równowagi na rynku dóbr, z kolei krzywa LM obrazuje punkt równowagi na rynku pieniężnym:

$$Y = c(Y - T) + I(r) + G \quad IS$$

$$M/P = L(r, Y) \quad LM$$

gdzie Y – dochód, c – krańcowa skłonność do konsumpcji, T – podatek, $I(r)$ – oprocentowanie, G – wydatki państwowe, M – podaż pieniądza, P – poziom cen a $L(r, Y)$ jest funkcją pokazującą, że ilość pieniądza na który jest popyt zależy od stawek oprocentowania i dochodu.

Z punktu widzenia rozważań na temat optymalnego opodatkowania spółek handlowych podatkiem dochodowym, uwagę należy skupić na krzywej IS, gdyż polityka fiskalna państwa, w tym polityka podatkowa ma na nią decydujący wpływ. Krzywa LM obrazująca równowagę na rynku pieniężnym nie jest w sposób bezpośredni zależna od polityki fiskalnej państwa.

Jak już wspomniano, krzywa IS, pokazuje nam kombinacje stawek oprocentowania i poziomu dochodu, które stanowią punkt równowagi na rynku dóbr i usług. Krzywa IS jest tworzona dla danej polityki fiskalnej. Zmiany

⁵ Ibidem, s. 266.

w polityce fiskalnej, które zwiększają popyt na dobra i usługi przesuwają krzywą IS na prawo. Natomiast zmiany w polityce fiskalnej, które zmniejszają popyt na dobra i usługi przesuwają krzywą IS na lewo⁶.

Polityka fiskalna może przyjąć dwie formy:

- 1) ekspansywnej polityki fiskalnej,
- 2) restrykcyjnej polityki fiskalnej.

Ekspansywna polityka fiskalna polega na zwiększeniu wydatków państwa, zmniejszeniu obciążenia fiskalnego bądź na połączeniu dwóch powyższych elementów.

Restrykcyjna polityka fiskalna polega na zmniejszeniu wydatków państwa, zwiększeniu obciążenia fiskalnego bądź na połączeniu tych dwóch elementów.

Ekspansja fiskalna przesuwa krzywą IS na prawo, z modelu IS – LM wynika w takiej sytuacji, że dochodzi do zwiększenia się PKB przy jednoczesnym zwiększeniu się stóp procentowych.

Należy przy tym zauważyć, że jak podaje W. Jarmołowicz, przesunięcie się krzywej IS w prawo będące skutkiem zmniejszenia się obciążeń podatkowych, będzie mniejsze niż przesunięcie się krzywej IS w prawo na skutek zwiększonych wydatków państwa⁷.

Restrykcja fiskalna prowadzi do przesunięcia się krzywej LM w lewo a więc do zmniejszenia się PKB przy jednoczesnym zmniejszeniu stóp procentowych.

Analizując ekonomiczne skutki polityki fiskalnej na modelu IS – LM, należy zaznaczyć, że model ten nie obejmuje długofalowych skutków zarówno polityki monetarnej, jak i fiskalnej. Tak więc wszystkie zjawiska w kształcie omówionym powyżej nastąpią na krótką metę, przewidywanie długofalowych ich skutków wykracza poza zakres modelu IS – LM.

W rozważaniach nad optymalnym kształtem podatku dochodowego od osób prawnych należy wziąć również pod uwagę cele, jakie doktryna prawa podatkowego stawia przed tym podatkiem.

Do głównych funkcji podatków W. Wojtowicz zalicza:

- 1) funkcja fiskalna: wynika ona z samej istoty podatku jako pieniężnego świadczenia zasadniczego, czyli takiego którego głównym celem jest dostarczanie państwu środków niezbędnych dla jego działalności. Jest to podstawowa i najstarsza funkcja podatku;

⁶ Ibidem, s. 269.

⁷ W. Jarmołowicz, *Makroekonomia. Zagadnienia wybrane*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Poznaniu, Poznań 2006, s. 148.

- 2) funkcja redystrybucyjna: zwykle występuje w mniejszym bądź większym zakresie niezależnie od warunków politycznych, społecznych czy gospodarczych. Odpowiednio skonstruowany system podatkowy umożliwia państwu prowadzenie polityki redystrybucyjnej, jako że dzięki niemu budżet państwa zostaje wyposażony w odpowiednie środki pieniężne, za pomocą których możliwe jest realizowanie różnych zadań w dziedzinie obrony państwa, administracji, potrzeb społecznych etc. Realizacja tych zadań i potrzeb ma miejsce właśnie poprzez redystrybucję produktu krajowego brutto;
- 3) funkcja stymulacyjna: jest realizowana między innymi poprzez wprowadzania odpowiednich ulg, zwolnień a także różnicowania skal oraz stawek. Polega ona na wywoływaniu i stymulowaniu zjawisk uznanych za korzystne dla społeczeństwa i gospodarki, oraz na minimalizowaniu lub eliminowaniu zjawisk szkodliwych;
- 4) funkcja informacyjno-kontrolna: umożliwia kontrolę nad podatnikiem i prowadzoną przez niego działalnością. Pobór podatków dostarcza informacji o zachodzących zjawiskach społecznych i gospodarczych⁸.

Istotne są również funkcje polityki fiskalnej państwa widziane z ekonomicznego punktu widzenia, W. Jaromłowicz wyróżnia trzy takie funkcje:

- 1) redystrybucyjna – wykształciła się najwcześniej, zachowuje też swoje fundamentalne znaczenie oraz wpływa w znacznym stopniu na wagę pozostałych. Polega ona na „korygowaniu” przez instytucje państwowe dochodów różnych podmiotów ekonomicznych jako ukształtowanych przez funkcjonowanie mechanizmów rynkowych w ramach procesu podziału produktu społecznego. Realizacja tej funkcji następuje z jednej strony poprzez zmniejszenie dochodów pierwotnych poszczególnych podmiotów ekonomicznych a z drugiej poprzez uzupełnienie dochodów tychże podmiotów. Uzasadnieniem wykorzystywania tej funkcji są różnorakie pobudki natury politycznej, gospodarczej i społecznej;
- 2) alokacyjna – polega na oddziaływaniu państwa na kształtowanie się alokacji zasobów służących do wytwarzania produktu społecznego. Nadrzędną cechą tej funkcji jest ingerencja państwa w sferę rozdziału czynników produkcji. Ingerencja ta może przybrać formę zarówno pośrednią, jak i bezpośrednią;
- 3) stabilizacyjna – ma ona współcześnie szczególnie istotne znaczenie. Polega ona przede wszystkim na działaniu państwa na rzecz trwałego i zrównoważonego rozwoju w warunkach stabilnego poziomu cen oraz wysokiego

⁸ W. Wojtowicz, A. Gorgol, A. Kuś, A. Niezgoda, P. Smoleń, *Zarys finansów publicznych i prawa finansowego*, Oficyna, Warszawa 2008, s. 142–143.

zatrudnienia, poprzez regulowanie „popytowej” strony gospodarki. Znajduje ona uzasadnienie w dorobku J.M. Keynesa, w myśl którego rząd posługując się dochodami i wydatkami budżetu, może w istotny sposób wpływać na poziom i strukturę globalnego popytu jak również na przebieg i poziom aktywności gospodarczej⁹.

Według E. Mansfielda, podatki mogą mieć pozytywne następstwa jako tak zwany stabilizator automatyczny. Mansfield podaje następującą definicję stabilizatora automatycznego: „strukturalne właściwości systemu podatkowego i płatności transferowych, które stabilizują produkcję globalną. Owe stabilizatory, wprowadzone same w sobie nie wystarczą, aby utrzymać gospodarkę na właściwym poziomie, ale pomimo to są bardzo pomocne. Podatki spełniają funkcję stabilizatora ekonomicznego w następujący sposób: suma wpływów z podatku dochodowego zwiększa się wraz ze wzrostem PKB, spada, gdy PKB maleje. Kiedy zmniejsza się produkcja, a bezrobocie rośnie, zmniejszają się także wpływy podatkowe, a dzięki temu dochód rozporządzalny nie zmniejsza się w tak znacznym stopniu jak PKB. Tak więc wydatki konsumpcyjne obniżają się w stopniu niższym niż PKB co pomaga zahamować kurczenie się PKB. Z kolei gdy produkcja zwiększa się zbyt szybko a gospodarka zaczyna odczuwać wzrost inflacji, wzrastają dochody podatkowe, co pomaga zwolnić wzrost PKB¹⁰.

Każdy podatek, w tym podatek dochodowy od osób prawnych, funkcjonuje w ramach pewnego systemu podatkowego. Wyróżnia się pewne zasady systemu podatkowego, rozumiane jako cechy charakterystyczne już istniejącego systemu bądź jako postulaty pod jego adresem.

Po raz pierwszy usystematyzowania zasad podatkowych dokonał słynny angielski ekonomista Adam Smith w połowie XVIII wieku. Postulował on cztery zasady podatkowe:

- 1) równości – zasada ta oznaczała powszechność podatku, likwidację wszelkich przywilejów podatkowych dla wybranych grup społecznych jak również proporcjonalność opodatkowania dochodów;
- 2) pewności – podatek powinien być oparty na jawnych i konkretnych przepisach, ustalających jego wysokość, terminy płatności etc. Takie uregulowanie, według Smitha miało przeciwdziałać nadużyciom;
- 3) taniości – rozumianej jako minimalizacja kosztów utrzymania administracji podatkowej w celu uniknięcia pochłaniania przez nią istotnej części

⁹ W. Jarmolowicz, op. cit., s. 127–128.

¹⁰ E. Mansfield, *Podstawy makroekonomii: zasady, przykłady, zadania*, Wydawnictwo AW „Placet”, Warszawa 2002, s. 149.

wpływów, a także ograniczenie kosztów ponoszonych przez podatnika w związku z koniecznością uiszczenia podatku;

- 4) dogodności – w myśl tej zasady podatek winien być pobierany w możliwie najbardziej dogodnym dla podatnika czasie. Jako że konieczność zapłaty podatku sama w sobie jest dla podatnika przykra, należy tę uciążliwość możliwie zminimalizować. Podatek nie powinien niszczyć ekonomicznie podatnika, gdyż w takiej sytuacji państwo wprowadzi odniosłoby doraźną korzyść, ale w efekcie zlikwidowane zostałyby źródło, z którego w przyszłości podatek mógłby ponownie zostać pobrany¹¹.

Adolf Wagner z kolei wyróżniał trzy grupy zasad podatkowych:

- 1) fiskalne – ich przestrzeganie miało zapewnić państwu odpowiednie dochody;
- 2) społeczne – Wagner podkreślał wagę równości podatkowej w sensie subiektywnym a nie obiektywnym, powszechność opodatkowania miała w jego rozumieniu uwzględniać realne możliwości płatnicze podatnika. Takim założeniem odpowiadało progresywne (a nie jak u Smitha proporcjonalne) opodatkowanie dochodów;
- 3) technicznych – do tej grupy Wagner zaliczał postulowane już wcześniej przez Smitha zasady taniaści, dogodności i pewności opodatkowania¹².

Według C. Kosikowskiego, współcześnie w zakresie zasad podatkowych, najbardziej reprezentatywne są poglądy Fritza Neumarka, który wyróżnia cztery grupy zasad podatkowych:

- 1) fiskalno-budżetowe: wystarczalność przychodów podatkowych oraz zdolność przystosowawcza podatku;
- 2) etyczno-społeczne: sprawiedliwość, podatkowa redystrybucja dochodu i majątku;
- 3) ekonomiczne: minimalizacja podatkowej ingerencji w sferę własności prywatnej i działalności gospodarczej, elastyczność opodatkowania, dostosowanie polityki podatkowej do wzrostu gospodarczego;
- 4) techniki podatkowej: trwałość prawa podatkowego, jego przejrzystość, taniaść, dogodność poboru, spójność wewnętrzna systemu podatkowego¹³.

J.E. Stiglitz podaje, iż wielu ekonomistów ma poważne wątpliwości co do zasadności istnienia podatku dochodowego od osób prawnych jako takiego. Jako uzasadnienie do ustanowienia takiego podatku często używany jest argument, iż korporacje jako osoby prawne powinny płacić podatki podobnie jak

¹¹ W. Wojtowicz, A. Gorgol, A. Kuś, A. Niezgoda, P. Smoleń, op. cit., s. 147.

¹² Ibidem, s. 148.

¹³ C. Kosikowski, *Prawo finansowe w Unii Europejskiej i w Polsce*, wyd. 1, Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis, Warszawa 2005, s. 145–146.

osoby fizyczne. Jednak większość ekonomistów twierdzi, że korporacje same w sobie nie ponoszą ekonomicznego ciężaru opodatkowania ich podatkiem dochodowym od osób prawnych. Ciężar ten ponoszą osoby fizyczne – pracownicy danej korporacji, osoby wspierające je swoim kapitałem czy osoby kupujące produkty wyprodukowane przez korporacje¹⁴.

Opodatkowanie osób prawnych jest kwestią bardzo nośną politycznie, politykom jest dużo łatwiej przekonać obywateli do zgody na opodatkowanie spółek, gdyż wygląda to lepiej niż opodatkowanie konkretnych osób. Jest niezwykle trudno ocenić na kim w jakich proporcjach spoczywa realny ciężar opodatkowania osób prawnych podatkiem dochodowym.

W ustalaniu odpowiedniego kształtu opodatkowania osób prawnych, należy mieć na uwadze, że współcześnie spółki funkcjonują na szybko globalizującym się rynku. Coraz większego znaczenia nabierają spółki działające na międzynarodową a nawet globalną skalę. Stawia to przed prawem podatkowym nowe wyzwania, z którymi musi ono się zmierzyć. Globalizacja dotyczy zarówno produkcji, jak i handlu. Przykładowo, oznaczenie na komputerze *Made in Korea* wcale niekoniecznie musi oznaczać że dany produkt tak naprawdę pochodzi z Korei, może znaczyć tylko tyle, że dany produkt był w Korei jedynie złożony.

Wywołuje to problemy dla władz podatkowych. Zmierzenie dochodu będącego podstawą opodatkowania dla korporacji, która prowadzi swoją działalność w skali globalnej przedstawia znaczne trudności. Na pierwszy rzut oka rozwiązanie tego problemu może wydawać się oczywiste, wystarczy opodatkować dochód pochodzący z tej części ekonomicznej aktywności, która miała miejsce w danym kraju. Jednakże szkopuł tkwi w tym, jak ocenić tę aktywność. Jest to stosunkowo łatwe w sytuacji, gdy dana firma nabywa odpłatnie towary z zagranicy, wystarczy wtedy odjąć od przychodu firmy koszty produkcji w danym kraju oraz koszty materiałów sprowadzanych z innych krajów.

Sytuacja komplikuje się jeżeli materiały są importowane z mieszczących się za granicą przedstawicielstw tej samej firmy, nie występuje bowiem wtedy cena rynkowa. W takich sytuacjach stosuje się tak zwane ceny transferowe, polegają one na oszacowaniu, jaka byłaby cena rynkowa danego dobra w sytuacji, gdyby zostało ono nabyte odpłatnie¹⁵.

Ceny transferowe niosą ze sobą bardzo znaczne koszty transakcyjne, pojawiły się w związku z tym postulaty, aby wprowadzić unitarny system podatko-

¹⁴ J.E. Stiglitz, op. cit. s. 673.

¹⁵ Ibidem, s. 672.

wy, w którym podstawą opodatkowania byłby globalny dochód. Jako że coraz większa część produkcji ma miejsce w ramach wielonarodowych korporacji, problemy związane z cenami transferowymi prawdopodobnie będą coraz bardziej widoczne. Jak już wspomniano przy kształtowaniu opodatkowania należy mieć na uwadze to, że polski system podatkowy znajduje się w stanie permanentnej interakcji z systemami podatkowymi innych państw, przykładowo jeśli fiskalizm w Polsce będzie zbyt intensywny, może to doprowadzić do przenoszenia produkcji przez korporacje do innych krajów¹⁶.

Z kolei R.E. Hall i M. Liberman posługują się określeniem efektywnego podatku (*efficient tax*), według nich podatkiem efektywnym jest podatek, który nie ma wpływu na ceny na żadnym rynku i przez to nie odsuwa ilości dóbr na danym rynku od efektywnego poziomu¹⁷. Pomimo tego że trudno sobie wyobrazić taki podatek dochodowy, który w realny sposób nie miałby chociażby pośredniego wpływu na rynkowy poziom cen poszczególnych dóbr, to definicja efektywnego podatku Halla i Libermana powinna być rozumiana jako dyrektywa postulująca taką konstrukcję podatku, która minimalizowała-by możliwie jego wpływ na poziom cen.

Aby jakiegokolwiek postulaty na zmianę podatku dochodowego od osób prawnych miały szansę na realizację, muszą one odpowiadać wymogom stawianym przez prawo europejskie. C. Kosikowski podaje, że w odniesieniu do harmonizacji przepisów regulujących podatki bezpośrednie (w tym podatek dochodowy od osób prawnych) wchodzi w grę jedynie tak zwane zbliżanie przepisów prawnych. Fundament stanowi tu artykuł 94 Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską (TWE), na jego podstawie postanowiono dokończyć zbliżenia przepisów prawnych dotyczących pewnych elementów podatków dochodowych.

W zakresie opodatkowania osób prawnych podatkiem dochodowym na uwagę zasługują: Dyrektywa Rady 90/435 z 23 lipca 1990 roku o wspólnym systemie opodatkowania spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich (Dz. Urz. WE L nr 225, s. 1), Dyrektywa Rady 90/434 z 23 1990 roku o wspólnym systemie opodatkowania dla fuzji, podziałów, wniesienia majątku i zamiany udziałów w odniesieniu do spółek różnych państw członkowskich (Dz. Urz. WE L nr 225, s. 1), Dyrektywa Rady 2003/48 z 3 lipca 2003 roku w sprawie opodatkowania dochodów z oszczędności w postaci odsetek (Dz. Urz. WE L nr 157, s. 38, Dyrektywa Rady 2003/49

¹⁶ Ibidem.

¹⁷ R.E. Hall, M. Liberman, *Economics Principles and Applications*, South – Western College Publishing, Nowy Jork 2001, s. 440.

z czerwca 2003 roku w sprawie wspólnego systemu podatkowego dla spółek powiązanych różnych państw członkowskich z tytułu przychodów w postaci odsetek oraz należności licencyjnych (Dz. Urz. WE L nr 157, s. 49)¹⁸.

Jedną z najistotniejszych cech każdego podatku, jest znajdująca w nim zastosowanie stawka podatkowa. J.E. Stiglitz podaje, że miało miejsce wiele prób pełnego obliczenia efektywnej krańcowej stawki podatkowej, biorąc pod uwagę wszystkie krańcowe podatki – od osób prawnych, własnościowy, od osób fizycznych – płaconych w skutek dokonywania inwestycji. Badania w tej dziedzinie zostały przeprowadzone przez Dona Fullertona i Yolanda Hendersona. Zadali oni pytanie: jeżeli podmiot inwestuje dolara więcej w dobro, które daje dziesięcioprocentowy przychód, jaki będzie ich zysk po zapłaceniu podatków własnościowych od zysków kapitałowych, od osób prawnych, opodatkowania dywidend, oprocentowania i tak dalej. Wyniki ich badań przedstawiają się w sposób następujący: dla spółek, które miały możliwość finansowania swoich krańcowych inwestycji poprzez kredyt efektywne krańcowe stawki podatkowe (dla wyposażenia, struktur, ziemi) były negatywne. Jeżeli jednak z jakiegoś powodu spółka nie była w stanie finansować swoich krańcowych inwestycji drogą kredytu, krańcowe stawki podatkowe były dla nich pozytywne. Przy czym ogólna efektywna stawka podatkowa opodatkowania kapitału wydawała się być niższa od efektywnej stawki opodatkowania wynagrodzeń¹⁹.

Biorąc pod uwagę powyższe dane, należy pamiętać, że badania dzięki którym zostały one uzyskane były przeprowadzone w Stanach Zjednoczonych w połowie lat 80. ubiegłego wieku. Dlatego też ich wyniki nie muszą w całości przekładać się na polskie realia z wielu powodów. Do najważniejszych należy zaliczyć oczywiście znaczny upływ czasu, jaki upłynął od przeprowadzenia tychże badań, daleko idące różnice między polskim a amerykańskim systemem podatkowym, oraz różne warunki ekonomiczne i społeczne panujące w USA i w Polsce.

Rozważając optymalny podatek dochodowy od osób prawnych, warto jest zastanowić się, jak wygląda on w innych państwach. Szeroka analiza funkcjonowania tego podatku w różnych państwach wykracza poza ramy tej pracy, z tego powodu zostanie tu przedstawiony jedynie zarys opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych w USA. Wybrano ten kraj, gdyż wciąż pomimo trapiących go trudności gospodarczych, wciąż pozostaje on czołową gospodarką światową.

¹⁸ C. Kosikowski, op. cit., s. 143.

¹⁹ J.E. Stiglitz, op. cit., s. 668.

Pierwszą rzucającą się w oczy różnicą w opodatkowaniu osób prawnych w USA i w Polsce jest fakt, że w USA istnieją dwie podkategorie spółek kapitałowych, z których jedna jest zupełnie wyłączona z opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych. Podstawową spółką kapitałową jest w USA tak zwana korporacja typu C (*C Corporation*). Nazwa ta pochodzi od podsekcji C *Internal Revenue Code* (IRC – kodeks regulujący opodatkowanie federalne w USA) określający jej opodatkowanie. Korporacje typu C podlegają opodatkowaniu analogicznemu jak polskie spółki kapitałowe²⁰. Drugą podkategorią korporacji w USA jest tak zwana korporacja typu S (od podsekcji S IRC). Korporacje typu S są zwolnione od opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych.

Forma korporacji typu S została wprowadzona w 1958 roku, jej celem było umożliwienie korporacjom, będącym w istocie spółkami jawnymi korzystanie z dobrodziejstw działalności w formie spółki, bez konieczności ponoszenia kosztów wynikających z podwójnego opodatkowania²¹. Działalność gospodarcza w formie korporacji typu S jest zastrzeżona dla osób fizycznych będących obywatelami lub rezydentami USA, liczba udziałowców w korporacji typu S nie może przekroczyć 35, jednakże małżonkowie są traktowani jak jeden akcjonariusz (tak więc maksymalna liczba udziałowców może teoretycznie sięgnąć nawet 70). Jak już wspomniano powyżej korporacja typu S nie płaci podatku dochodowego od osób prawnych, musi jednak składać zeznania podatkowe w celach informacyjnych. Ta forma prowadzenia działalności gospodarczej jest bardzo atrakcyjna oraz prowadzi do faktycznego uprzywilejowania obywateli i rezydentów amerykańskich prowadzących małe i średnie przedsiębiorstwa. Sprzyja również rozwojowi przedsiębiorczości, umożliwiając zmniejszenie kosztów prowadzenia działalności gospodarczej we wczesnej jej fazie. Nic jednak nie stoi na przeszkodzie, żeby spółka zachowała swój status S przez całe swoje istnienie, jednak byłoby to uciążliwe przy prowadzeniu działalności gospodarczej na dużą skalę z racji ograniczeń wiążących się z tą formą korporacji. Status S jest *de facto* zwolnieniem z podatku dochodowego od osób prawnych znacznej liczby spółek. D.J. Shakow podaje, że w 1997 roku niemal 50% korporacji istniejących w USA podlegało opodatkowaniu, według reguł zawartych w podsekcji S IRC²². Ta instytucja zachęca do podej-

²⁰ S.J. Willis, *US Taxation Syllabus*, Wyd. Uniwersytetu Warszawskiego, Warszawa 1999, s. 5.

²¹ B.I. Bittker, J.S. Eustice, *Federal Income Taxation of Corporations and Shareholders*, Warren, Gorham & Lamont, Boston 1998, s. 6.01 [1].

²² D.J. Shakow, *The taxation of corporation, partnerships and their shareholders*, The Foundation Press, Westbury New York 1997, s. 34.

mowania śmiałych działań ekonomicznych przez małe spółki umożliwiając im korzystanie z dobrodziejstw ograniczonej odpowiedzialności wspólników bez konieczności ponoszenia kosztów podwójnego opodatkowania, na które w wielu wypadkach nie byłoby ich stać.

Stawki podatkowe przy podatku dochodowym od osób prawnych na poziomie federalnym są uregulowane w sekcji 11 IRC (należy przy tym pamiętać, że w USA obok opodatkowania federalnego funkcjonuje również zróżnicowane opodatkowanie na poziomie stanowym, opodatkowanie osób prawnych stanowym podatkiem dochodowym funkcjonuje w 46 stanach, a stawki wahają się w przedziale od 2% do 10%²³).

Przedstawiają się one następująco:

- a) 15% przy dochodach nieprzekraczających 50 000 \$,
- b) 25% przy dochodach mieszczących się pomiędzy 50 000 \$ a 75 000 \$,
- c) 34% przy dochodach mieszczących się pomiędzy 75 000 \$ a 10 000 000 \$,
- d) 35% przy dochodach przekraczających 10 000 000 \$.

Nasuwa się pytanie, w jakim stopniu polski podatek dochodowy od osób prawnych spełnia wymienione standardy, oraz jakie zmiany w tymże podatku mogłyby usprawnić jego funkcjonowanie. Próba kompleksowego udzielenia odpowiedzi na to pytanie wychodzi poza zakres tej pracy. Zostanie tu jedynie przedsięwzięta próba oceny pod tym kątem pewnych wybranych elementów podatku dochodowego od osób prawnych.

Polski podatek dochodowy od osób prawnych jest uregulowany w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych z dnia 15 lutego 1992 roku (u.p.d.o.p.). Najistotniejszymi elementami podatku dochodowego od osób prawnych z ekonomicznego punktu widzenia są następujące elementy:

- 1) stawka opodatkowania,
- 2) podstawa opodatkowania,
- 3) odliczenia.

Artykuł 19.1. stanowi, że podatek co do zasady stanowi 19% podstawy opodatkowania. Wynika z tego, iż obowiązujący w Polsce podatek dochodowy od osób prawnych ma generalnie charakter liniowy. Należy tę cechę uznać za pozytywną, gdyż podatki progresywne wpływają w sposób bardziej zniekształcający na zachowania się podmiotów gospodarczych niż podatek liniowy, zachęcając do różnego rodzaju twórczej księgowości i zaniżania faktycznych dochodów w celu znalezienia się w korzystniejszym przedziale podatkowym. Opodatkowanie progresywne przyczynia się również do komplikowania systemu podatkowego co należy uznać za cechę negatywną.

²³ R. Tokarczyk, *Prawo amerykańskie*, Oficyna, Warszawa 2007, s. 185.

Porównując polską stawkę (19%) do jej amerykańskich odpowiedników (15%, 25%, 34%, 35%) wydaje się, że polska stawka podatkowa jest generalnie korzystniejsza niż amerykańskie (za wyjątkiem amerykańskich spółek, których dochód nie przekracza 50 000 dolarów). Jednakże gdy weźmie się pod uwagę to, że w USA około połowa spółek w ogóle jest zwolniona z podatku dochodowego od osób prawnych (są to korporacje typu S), przestaje to być tak oczywiste. Z kolei – jak już wspomniano – w wielu stanach USA, oprócz federalnego podatku dochodowego od osób prawnych, funkcjonują również podatki stanowe, stanowiące często dosyć duże obciążenie fiskalne. OECD podaje, że całościowe opodatkowanie spółek handlowych w USA (biorąc pod uwagę podstawowe stawki dla podatków centralnych, regionalnych oraz lokalnych) sięga 39,10% co stawia USA wśród państw o wysokim poziomie opodatkowania spółek handlowych²⁴.

W ramach polskiego podatku dochodowego od osób prawnych, na mocy artykułu 18.1. u.p.d.o.p., co do zasady podstawę opodatkowania stanowi dochód (rozumiany jako nadwyżka przychodów nad kosztami ich uzyskania) po odliczeniu:

- 1) darowizn na określone w updog cele,
- 2) w bankach – 20% kwoty kredytów (pożyczek) umorzonych w związku z realizacją restrukturyzacji na podstawie odrębnych ustaw zakwalifikowanych do straconych kredytów (pożyczek) i zaliczonych do kosztów uzyskania przychodu,
- 3) darowizny na cele kultu religijnego, łącznie do wysokości nieprzekraczającej 10% dochodu.

Należy zaznaczyć, że łączna kwota odliczeń określonych w punktach 1 i 3, nie mogą przekroczyć 10% dochodu, z tym że odliczeniom nie podlegają darowizny na rzecz:

- 1) osób fizycznych,
- 2) osób prawnych i osób fizycznych prowadzących określone rodzaje działalności gospodarczej.

Na uwagę zasługuje również fakt, że od podstawy opodatkowania odlicza się wydatki poniesione przez podatnika na nabycie nowych technologii. Za nowe technologie w myśl artykułu 18b.2. u.p.d.o.p. uważa się wiedzę technologiczną w postaci wartości niematerialnych i prawnych, w szczególności wyniki badań i prac rozwojowych, która umożliwia wytwarzanie nowych lub udoskonalonych wyrobów i usług i która nie jest stosowana na świecie przez

²⁴ <http://www.oecd.org/ctp/taxdatabase>, 12.04.2010.

okres dłuższy niż 5 lat, co potwierdza opinia niezależnej od podatnika jednostki naukowej.

Wynika z tego, że polski ustawodawca korzysta z władztwa podatkowego do promowania innowacyjności w gospodarce (odliczenie wydatków na nabywanie nowych technologii) oraz wspierania kultu religijnego oraz podmiotów użyteczności publicznej.

Wydaje się być zasadne wprowadzenie w Polsce zmodyfikowanego odpowiednika amerykańskiej korporacji typu S. Stanowiłoby to faktyczną redukcję obciążenia fiskalnego co z pewnością na krótką metę stanowiłoby czynnik stymulujący wzrost PKB. Również stanowiłoby to poważną zachętę dla wielu spółek osobowych, prowadzących działalność gospodarczą na stosunkowo dużą skalę do zmiany formy działalności ze spółki osobowej do spółki kapitałowej. Obecnie wielu przedsiębiorców unika takiego przekształcenia w celu uniknięcia kosztów związanych z podwójnym opodatkowaniem.

Zwiększenie dostępności oraz popularności prowadzenia działalności gospodarczej w formie spółki kapitałowej należy uznać za korzystne, gdyż stanowi zachętę do rozwoju działalności oraz realizowaniu inwestycji na szeroką skalę z racji ograniczonej odpowiedzialności spółek kapitałowych. Przedsiębiorca prowadzący średniej wielkości firmę z pewnością byłby bardziej skłonny do ekspansji swojej działalności nawet kosztem zwiększonego ryzyka, w sytuacji gdyby miał możliwość nieponoszenia pełnej osobistej odpowiedzialności majątkowej.

R. Winter, profesor Yale Law School, twierdzi, że federalny ustrój Stanów Zjednoczonych sprzyja rozwojowi przedsiębiorczości poprzez funkcjonowanie swoistej konkurencji pomiędzy stanami w tworzeniu legislacji sprzyjającej biznesowi²⁵. S.J. Willis podaje, że w USA istnieje silne zróżnicowanie obciążeń fiskalnych w poszczególnych stanach. Jak już wspomniano powyżej w 46 stanach USA obowiązuje opodatkowanie dochodów korporacji (*corporate income tax*) w wysokości od 2% do 10%, podatki te mają charakter progresywny. Najczęściej występują cztery poziomy opodatkowania – od 6% przy dochodach do 25 000 dolarów, do 12% przy dochodach przekraczających 250 000 dolarów²⁶. Wiele stanów z premedytacją unika wysokiego opodatkowania podatkiem dochodowym, aby sprzyjać rozwojowi przedsiębiorczości na swoim terytorium. Należy przy tym pamiętać, że we wszystkich stanach USA funkcjonują obok podatków stanowych jednolite podatki federalne. Wydaje

²⁵ S.R. Cohn, *Business Enterprises and Capital Financing*, Wydawnictwo Uniwersytetu Warszawskiego, Warszawa 2004, s. 13.

²⁶ R. Tokarczyk, op. cit., s. 185.

się zasadne wprowadzenie podobnego mechanizmu w Polsce, który obecnie funkcjonuje obecnie jedynie w znikomym sposób na poziomie gminy.

Istnieją trzy możliwości pogłębienia federalizmu podatkowego w Polsce:

- wprowadzenie nowych dochodów własnych jednostek samorządu terytorialnego,
- zwiększenie już istniejących dochodów własnych jednostek samorządu terytorialnego,
- zwiększenie elastyczności już istniejących dochodów własnych jednostek samorządu terytorialnego.

Trzecia możliwość wydaje się być najkorzystniejsza, gdyż nie niesie za sobą zwiększenia obciążenia fiskalnego podatników, a ponad to tworzy instrumenty do jego zmniejszenia. W związku z tym wydaje się być właściwe, umożliwienie radom gmin, powiatów oraz sejmikom wojewódzkim, kształtowanie swojego udziału w podatku dochodowym od osób fizycznych oraz w podatku dochodowym od osób prawnych. Jednostki samorządu terytorialnego miałyby możliwość w określonym przez ustawę zakresie do zrezygnowania drogą uchwały odpowiedniego organu (rady gminy, powiatu, sejmiku województwa) z części udziału w odpowiednim podatku państwowym, po czym organy podatkowe pobierałyby ten podatek od mieszkańców danej jednostki samorządu terytorialnego w odpowiednio niższym zakresie. Rozsądnym zakresem możliwości kształtowania udziału odpowiedniej jednostki samorządu terytorialnego w podatkach państwowych byłaby możliwość rezygnacji z maksymalnie z połowy udziału w podatku. Jak już wyżej zostało zaznaczone taka decyzja zapadałaby drogą uchwały organu stanowiącego odpowiednio rady gminy, powiatu oraz sejmiku województwa.

W tej pracy została podjęta próba przedstawienia zarysu wymogów, jakie powinien spełniać optymalny podatek dochodowy od osób prawnych z punktu widzenia nauki prawa i ekonomii. Zasygnalizowano również pewne możliwości zmiany obowiązującego podatku dochodowego od osób prawnych, tak aby był on bardziej kompatybilny z wymogami stawianymi mu przez współczesne realia ekonomiczne.

BIBLIOGRAFIA

- Bittker B.I., Eustice J.S., *Federal Income Taxation of Corporations and Shareholders*, Warren, Gorham & Lamont, Boston 1998.
- Cohn S.R., *Business Enterprises and Capital Financing*, Wydawnictwo Uniwersytetu Warszawskiego, Warszawa 2004.

- Hall R.E., Liberman M., *Economics Principles and Applications*, South – Western College Publishing, Nowy Jork 2001.
- Jarmołowicz N.G., *Makroekonomia zagadnienia wybrane*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Poznaniu, Poznań 2006.
- Kosikowski C., *Prawo finansowe w Unii Europejskiej i w Polsce*, wyd. 1, Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis, Warszawa 2005.
- Mankiw N.G., *Macroeconomics*, 5th edition, Worth Publishers, 2002.
- Mankiw N.G., *Principles of Microeconomics*, 4th Ed., South – Western College Pub., 2006.
- Mansfield E., *Podstawy makroekonomii: zasady, przykłady, zadania*, Wydawnictwo AW „Placet”, Warszawa 2002.
- Mastalski R., *Prawo podatkowe*, wyd. 3, C.H. Beck, Warszawa 2004.
- Shakow D.J., *The taxation of corporation, partnerships and their shareholders*, The Foundation Press, Westbury New York 1997.
- Stiglitz J.E., *Economics of the public sector third edition*, W.W. Norton & Company, Nowy Jork/Londyn 2000.
- Tokarczyk R., *Prawo amerykańskie*, Oficyna, Warszawa 2007.
- Willis S.J., *US Taxation Syllabus*, Wyd. Uniwersytetu Warszawskiego, Warszawa 1999.
- Wojtowicz W., Gorgol A., Kuś A., Niezgoda A., Smoleń P., *Zarys finansów publicznych i prawa finansowego*, Oficyna, Warszawa 2008.

STRESZCZENIE

Celem niniejszej pracy jest przedstawienie wybranych poglądów przedstawicieli nauki prawa finansowego i ekonomii na pożądany kształt systemu podatkowego, a w szczególności podatku dochodowego od osób prawnych. Autor starał się dokonać tego w formie czytelnej zarówno dla prawnika, ekonomisty, jak też laika.

W pierwszej kolejności zostały omówione niektóre postulaty stawiane przed systemem podatkowym przez ekonomistów, jak również przedstawienie krótkookresowych efektów polityki fiskalnej na bazie modelu IS-LM. W dalszej części pracy omówiono wybrane poglądy doktryny prawa finansowego na temat podatków dochodowych, a w szczególności podatku dochodowego od osób prawnych. Praca zawiera również opis wybranych instytucji amerykańskiego prawa podatkowego oraz pewne propozycje zastosowania amerykańskich doświadczeń w Polsce.

Artykuł ten stanowi próbę szerokiego podejścia do problematyki podatku dochodowego, a w szczególności podatku dochodowego od osób prawnych, obejmującego zarówno spojrzenie ekonomiczne, jak też prawnopodatkowe. Tak szerokie ujęcie zagadnienia wynika z przekonania, że kwestie związane z opodatkowaniem w znacznej mierze leżą na styku zainteresowań dwóch, pozornie bardzo odległych od siebie dyscyplin naukowych – prawa i ekonomii.

SUMMARY

The aim of the present work is to present selected views of specialists in financial law and economics on the desired shape taxation system, especially corporate income tax. The author tries to do this in a clear way for lawyers and economists as well as laypersons.

Firstly, the article discusses some demands for the taxation system made by economists and presents short-term effects of taxation policy based on the IS-LM model. Next, it presents selected opinions of the financial law doctrine on income tax, especially corporate income tax. The article also contains a description of selected institutions of American tax law and some proposals to make use of American experiences in Poland.

The article is an attempt to take a wide approach to the issue of income tax, especially corporate income tax, including economic opinions as well as fiscal and legal views. Such a broad approach to the issue is a result of a conviction that issues connected with taxation lie on the meeting ground for interests of two sciences which seem to be very distant from each other: law and economics.