

Sprawiedliwe opodatkowanie dochodów przedsiębiorstw jako determinanta wzrostu gospodarczego

WPROWADZENIE

Daniny publiczne są obecnie nieodłącznym elementem gospodarki towarowo-pieniężnej. Najważniejszą rolę wśród tych danin odgrywają podatki, składające się na system podatkowy państwa. Pomimo zmian zachodzących w gospodarce światowej na przestrzeni ostatnich dziesięcioleci założenia systemów podatkowych nie ewoluują. Zasady konstrukcji podatków są powszechnie akceptowane i nie były w ostatnim czasie dostosowywane do zmieniających się warunków ekonomicznych ani też udoskonalane w celu osiągnięcia założonych celów ekonomicznych i społecznych. Brak reform zasad opodatkowania powoduje narastanie niekorzystnych zjawisk, takich jak: wykorzystywanie za pomocą mechanizmów podatkowych państw słabiej rozwiniętych, nieefektywna alokacja zasobów, wspieranie niezyskowych przedsiębiorstw, wreszcie mogą one skutkować deprecjacją kapitału ludzkiego obywateli. W efekcie są one postrzegane jako niesprawiedliwe, co stanowi z kolei pretekst do lekceważenia prawa podatkowego.

Przedmiotem rozważań niniejszego opracowania jest opodatkowanie przedsiębiorstw. Ze względu na obszerność zagadnienia analizie poddane zostaną obecnie funkcjonujące rozwiązania w aspekcie związku wysokości podatku dochodowego z działalnością prowadzoną przez przedsiębiorstwo i jej rzeczywistymi efektami ekonomicznymi¹. Rewizji zostaną poddane założenia dotyczące nieekwiwalencji podatku i rozdzielnosci kategorii dochodu do opodatkowania oraz wyniku finansowego. Przedstawione zostaną ogólne założenia reformy podatku dochodowego opartej na teorii kapitału.

¹ Na gruncie normatywnym rozważania będą oparte o ustawę o podatku dochodowym od osób prawnych z dnia 15 lutego 1992 r., DzU 1993 nr 106, poz. 482 z późn. zm. Część przedsiębiorców prowadzi także działalność jako osoby fizyczne, podstawowe zasady ustalania przez nich podstawy opodatkowania są jednak takie same, mimo że reguluje je odrębna ustawa.

DOCHÓD – ZNACZENIE POJĘCIA I ZASADNOŚĆ WYBORU JAKO PODSTAWY OPODATKOWANIA

Przedmiotem opodatkowania w przypadku podatku dochodowego, jak sama nazwa wskazuje, jest dochód. Co dokładnie oznacza to pojęcie? Czy dochód podatkowy to kategoria, za którą stoi spójna teoria, czy też jest to wielkość o charakterze „technicznym” ukształtowana przypadkowo poprzez działania ustawodawcy, w tym wielokrotne, wzajemnie ze sobą niespójne nowelizacje prawa podatkowego?

Doktryna prawa podatkowego wypracowała różne koncepcje dochodu, przy czym do najbardziej znanych należą teoria źródeł, gdzie dochód jest wywodzony jako pochodna posiadanego majątku np. czynsz jako dochód z nieruchomości i teoria czystego przyrostu majątkowego, gdzie podstawą opodatkowania jest zdefiniowana przez ustawodawcę nadwyżka [*System prawa...*, 2010, s. 187]. Ta ostatnia koncepcja jest uznawana przez prawie wszystkich przedstawicieli doktryny prawa podatkowego i doczekała się licznych modyfikacji. Ze względu na ograniczone ramy niniejszej publikacji nie można omawiać szczegółowo tych idei, warto jednak przytoczyć konkluzję wyrażaną przez H. Litwińczuk w powoływanej powyżej pracy, że „zakres pojęcia dochodu w regulacjach podatkowych nie odpowiada dokładnie żadnej z tych teorii”. Fakt ten sam w sobie nie stanowi jeszcze przesłanki negującej adekwatność stosowanych rozwiązań, z tego względu większy sens ma zbadanie stosowanych przez ustawodawcę zasad opodatkowania dochodów przedsiębiorstw.

Rekonstrukcja pojęcia dochodu na podstawie obowiązujących regulacji nie jest zadaniem łatwym. Art. 7 ust. 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 roku o podatku dochodowym od osób prawnych (UPDOP) zawiera określenie dochodu jako nadwyżki sumy przychodów nad kosztami ich uzyskania, osiągniętej w roku podatkowym. Nie sposób więc tej kategorii zrozumieć bez definicji kształtujących ją komponentów. Tymczasem powołana ustawa w art. 15 ust. 1 definiuje koszty uzyskania przychodów jako koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w ustawie. Z punktu widzenia logiki sformułowanie, że „kosztami są koszty” jest tautologią. Fakt, że to kluczowe pojęcie nie zostało zdefiniowane, choćby poprzez jedną z kilkudziesięciu nowelizacji ustaw o podatkach dochodowych, świadczy o bezradności prawodawcy w tym zakresie i być może oznaczać, że wypracowane w doktrynie prawa podatkowego teorie dochodu nie są wystarczająco rozwinięte, aby znalazły swój wyraz w konkretnych normach prawa podatkowego. Abstrahując od samej definicji kosztu uzyskania przychodu, ustawodawca wykluczył w treści ustawy z tej kategorii wiele rodzajów nakładów. Stanowi to niezbywalne prawo ustawodawcy. Może on wykluczyć z kategorii dochodu np. kategorie memoriałowe, czyniąc z dochodu

miarę opartą w większym stopniu na wielkościach kasowych. Logiczne jest też wykluczenie z kategorii kosztów nakładów uznanych przez ustawodawcę za niecelowe, wynikające z nieprawidłowego działania jednostki itp. Polski ustawodawca realizuje jednak ten zamiar w wielu przypadkach w sposób trudny do racjonalnego wytłumaczenia. Przykładowo art. 16 ust. 1 pkt 28 UPDOP wyklucza z kategorii kosztów uzyskania przychodów „koszty reprezentacji”. Ustawa nie zawiera jednak definicji tego pojęcia. W praktyce organów podatkowych pojawiają się rozliczne interpretacje tego pojęcia, prowadzące do kwestionowania oczywistych i niezbędnych z punktu widzenia zasad prowadzenia przedsiębiorstwa wydatków związanych z zachowaniem estetyki pomieszczeń, budynków, ogólnie przyjętym sposobem obsługi klientów itp.

Z kolei zagadnienie przychodów do opodatkowania zostało, jak wiadomo, uregulowane w polskich ustawach poprzez enumeratywne wyliczenie kategorii stanowiących przychody do opodatkowania i niestanowiących przychodów do opodatkowania. Katalogu przychodów nie należy jednak interpretować jako kategorii zamkniętej, bowiem ustawodawca użył określenia „w szczególności”. Opodatkowaniu podlegają także świadczenia nieodpłatne rozumiane jako szczególny rodzaj przychodu, co dodatkowo komplikuje tę kategorię.

Reasumując, określenie dochodu zawarte w przepisach prawa podatkowego jest niewystarczające, bazuje ono zasadniczo na pojęciu pewnego rodzaju nadwyżki, nie wiadomo jednak, jakie w rzeczywistości są zasady jej konstrukcji i według jakich teorii została ona ukształtowana. Warto zauważyć, że na gruncie nauk ekonomicznych wypracowano jasne zasady pomiaru nadwyżek wynikających z lokowania kapitału w działalność gospodarczą. Zasadami pomiaru majątku, kapitału i tempa jego pomnażania zajmuje się z dobrymi skutkami nauka rachunkowości.

POSTULAT SPRAWIEDLIWOŚCI A OPODATKOWANIE DOCHODÓW PRZEDSIĘBIORSTW

Zagadnienie sprawiedliwości opodatkowania stanowi jeden z kluczowych problemów rozważanych w doktrynie prawa podatkowego. Według A. Gomułowicza i J. Małeckiego [2010, s. 88] podstawowe znaczenie ma tutaj pojęcie sprawiedliwości pionowej i poziomej. Reguła sprawiedliwości poziomej stanowi, że wszystkie podmioty, będące w takich samych warunkach ekonomicznych, muszą być traktowane pod każdym względem równo – czyli w taki sam sposób. Natomiast sprawiedliwość pionowa oznacza, że to co jest w sensie podatkowym „nierówne” musi być „nierówno” opodatkowane. Za sprawiedliwy uznawany jest system podatkowy, który spełnia wymogi postulatu sprawiedliwości poziomej i pionowej. Przy tym sprawiedliwość pozioma i pionowa jest konkretyzo-

wana przy użyciu dwóch teorii podatkowych: teorii ekwiwalencji (*benefit*) lub teorii zdolności płatniczej (*ability to pay*). Według tej ostatniej obowiązek podatkowy wynika wprost z przynależności do danej grupy społecznej, na przykład narodu. Podatnikowi nie przysługują żadne skonkretyzowane roszczenia będące pochodną zapłaty podatku. Dlatego wydatki publiczne nie mogą być traktowane jako kategoria kompensacyjna wobec podatnika. Na gruncie tej właśnie teorii powszechnie racjonalizowane są zagadnienia sprawiedliwości podatkowej, przyjmuje się więc, że podatek jest świadczeniem nieekwiwalentnym.

Teoria odrzucana – czyli teoria ekwiwalencji – zakłada, że istnieje wzajemny proporcjonalny stosunek między wysokością podatku a poziomem wydatków państwowych pozostających w związku z ochroną obywateli i ich majątku [Gomułowicz, 2005]. Teoria ta nawiązuje do ujęcia państwa jako związku celowego, powołanego do realizacji wspólnych zadań. Zakłada ona, że relacje między obywatelem – podatnikiem a państwem są analogiczne do relacji zachodzących w trakcie wymiany odbywającej się na wolnym rynku. Musi więc zachodzić proporcjonalny związek pomiędzy płaconym podatkiem a uzyskiwanymi przez podatnika świadczeniami ze strony państwa [Gaudemet, Molinier, 2000, s. 430 i n.]. Powodem zdecydowanego odrzucania tej teorii jest brak możliwości wyceny korzyści uzyskiwanych przez konkretnego podatnika i co za tym idzie zagwarantowania mu świadczenia proporcjonalnego do zapłaconego podatku. Należy się zgodzić z tym, że wycena poszczególnych świadczeń, z których korzysta podatnik jest niemożliwa, wniosek o beзуyteczności takiej racjonalizacji opodatkowania jest jednak chyba pochopny. Możliwe jest jednak poszukiwanie takiej formuły opodatkowania, która czyniłaby podatek daniną ekwiwalentną, przynajmniej do pewnego stopnia. Wprowadzenie, chociażby częściowej ekwiwalentności podatku uporządkowałoby wiele zagadnień, bowiem brak założenia o ekwiwalentności podatku może prowadzić do wielu negatywnych zjawisk, w tym do całkowitego unikania dochodów przedsiębiorstw.

Dobrą ilustracją negatywnych aspektów funkcjonowania obecnie stosowanych rozwiązań w zakresie podatku dochodowego są też pewne aspekty działania dużych, globalnych korporacji. Przykłady podaje w swojej pracy J. Stiglitz [2007]. Autor ten naświetla różnorodne mechanizmy rabunkowej eksploatacji przez korporacje zasobów naturalnych oraz ludzkich². Mechanizmy te dotyczą w szczególności krajów rozwijających się. Koszty usuwania zanieczyszczeń środowiska, rekultywacji terenów poprodukcyjnych, leczenia i pomocy społecznej dla ludzi poszkodowanych w wyniku wypadków przy pracy często wielo-

² J. Stiglitz [2007] opisuje *casusy* firm, które przerzuciły swoje koszty na społeczeństwo: Wal-Markt – pozbawienie pracowników ochrony ubezpieczeniowej, kopalnia złota i miedzi Ok Tedi w Papua Nowej Gwinei – pozostawienie skażonego środowiska po wygaszeniu eksploatacji, firma chemiczna Bhopal – pozbawienie godziwych odszkodowań i środków do życia 100 000 poszkodowanych w eksplozji.

krotnie przewyższają zainwestowane przez te przedsiębiorstwa sumy i korzyści, jakie uzyskali obywatele. Koszty te są przenoszone na obywateli, bowiem spółki celowo prowadzące działalność w tych krajach w razie konieczności są likwidowane, a ich odpowiedzialność ograniczona do wysokości posiadanego aktualnie kapitału. W efekcie prowadzi to do spadku efektywności w całej gospodarce. Problem przenoszenia na państwo, a w efekcie na obywateli kosztów związanych z funkcjonowaniem przedsiębiorstw dotyczy oczywiście także mniejszych przedsiębiorstw, w przypadku korporacji międzynarodowych jest jednak szczególnie jaskrawy³. Budżet tych korporacji jest często większy niż PKB krajów, w których inwestują. Opisane powyżej negatywne zjawiska zbiegają się z faktem, iż przedsiębiorstwa działające w obrębie struktur holdingowych mają duże możliwości sterowania swoimi obciążeniami podatkowymi. W efekcie w kraju, w którym prowadzą swoją działalność operacyjną często nie płacą w ogóle podatku dochodowego – bowiem jest on oparty na koncepcji *ability to pay*. W tym celu wykorzystywane są na przykład techniki przerzucania dochodów (*transfer pricing*), co narusza w efekcie wymogi postulatu sprawiedliwości poziomej. Pomimo różnorodnych działań podejmowanych przez poszczególne państwa oraz w skali międzynarodowej (na przykład w obrębie OECD) wydaje się, że całkowite wyeliminowanie tego typu praktyk jest niemożliwe. Argumenty te przemawiają za koniecznością podjęcia reformy obowiązującego systemu opodatkowania przedsiębiorstw. Wprowadzenie do systemu opodatkowania przedsiębiorstw elementu niezależnego od uzyskiwanego przez nie dochodu uniemożliwi korzystanie z zasobów szeroko rozumianej infrastruktury utrzymywanej przez państwo i tworzącej warunki do prowadzenia działalności gospodarczej bez wniesienia udziału w ich finansowanie.

Ponadto warto w kontekście analizowanego zagadnienia zwrócić uwagę na pewne podstawowe zasady opodatkowania podatkiem dochodowym, głoszone przez doktrynę prawa podatkowego, które mają także związek z zagadnieniem sprawiedliwości opodatkowania. H. Litwińczuk zalicza [*System prawa...*, 2010, s. 182] do nich zasadę opodatkowania „czystego” dochodu w ujęciu przedmiotowym i podmiotowym. Realizacja tych zasad przesądza o tym, że mamy do czynienia z podatkiem *stricte* dochodowym. Pierwsza z tych zasad oznacza, że opodatkowaniu może podlegać jedynie dochód pozostający do dyspozycji osoby uzyskującej go i taki, który może być przeznaczony na pokrycie jej potrzeb. Druga z tych zasad wiąże się z faktem, że podatek uszczupla dochód, pozostający w dyspozycji podatnika, który służy pokryciu jego potrzeb. Podatek może być pobrany zatem dopiero, gdy dochód podatnika pokrywa przynajmniej pewne minimum życiowe niezbędne do zaspokojenia elementarnych potrzeb. Zgodnie z tą zasadą należy w przypadku podatku dochodowego uwzględnić także

³ Na problem negatywnej konkurencji podatkowej, która nie sprzyja realizacji interesów poszczególnych społeczeństw zwraca także uwagę J. Żyżyński [2011, s. 242].

pewne szczególne okoliczności związane z osobą podatnika, które wpływają na uszczuplenie dochodu pozostającego do jego dyspozycji. Powołana autorka sama zauważa, że w Polsce warunki zasad opodatkowania „czystego” dochodu nie są w pełni respektowane (na przykład opodatkowanie przychodu zamiast dochodu, brak realnego minimum wolnego od opodatkowania). Zagadnienia te stanowią wyraz pewnego rodzaju postulatów sprawiedliwościowych podatku, choć w większym stopniu odnoszą się do dochodów osób fizycznych, a nie wyodrębnionych majątkowo, organizacyjnie i prawnie przedsiębiorstw, tym niemniej także w stosunku do nich nie są one spełnione⁴. Powszechnie przyjętym rozwiązaniem jest opodatkowanie dochodu bez uwzględnienia dystrybucji nadwyżki na rzecz udziałowców (dywidenda) – która uosabia prawa majątkowe właścicieli i w sensie ekonomicznym musi być oddzielona od majątku jednostki. Rozwiązania systemowe nie są też konsekwentne, nie uwzględniają bowiem w pełni zdolności płatniczej przedsiębiorstw, nie pozwalają na wyłączenie z opodatkowania części wypracowanej nadwyżki, która ma sprzyjać zasadzie zachowania kapitału przez przedsiębiorstwo. Stanowi to kolejny argument przemawiający za tym, że założenia teoretyczne stojące za koncepcją podatku dochodowego nie znajdują odbicia w normach prawa podatkowego i nie przyczyniają się do racjonalnego obciążenia przedsiębiorstw podatkiem. Taki rozdźwięk pomiędzy teoretycznymi założeniami podatku dochodowego a rozwiązaniami wypracowanymi przez ustawodawcę stanowi kolejną przesłankę przemawiającą za koniecznością rewizji obowiązującego systemu.

W KIERUNKU WZROSTU GOSPODARCZEGO – ZAŁOŻENIA REFORMY OPODATKOWANIA DOCHODÓW PRZEDSIĘBIORSTW

Związek opodatkowania z poziomem wzrostu gospodarczego jest zagadnieniem spornym. Generalnie reprezentowane są tu dwie grupy poglądów [*Teoretyczne podstawy...*, 2004]. Niektórzy uczeni uważają, że niskie opodatkowanie sprzyja wzrostowi gospodarczemu. Z kolei pogląd przeciwny głosi, że niski poziom podatków oznacza kłopoty z finansowaniem funkcji realizowanych przez państwo, co w efekcie przekłada się na osłabienie wzrostu gospodarczego. Powszechnie jest także znana zależność zwana „Krzywą Laffera”, która ilustruje związek między wysokością stopy podatkowej a wpływami do budżetu państwa, wskazując, że wzrost stopy opodatkowania może skutkować zarówno wzrostem, jak i zmniejszeniem wpływów do budżetu. Abstrahując od faktu, że ustalenie

⁴ W doktrynie prawa podatkowego zgłaszanych jest wiele postulatów o charakterze „sprawiedliwościowym” w zakresie opodatkowania przedsiębiorstw, na przykład w opracowaniu C. Kosikowskiego [2011]. Jak się jednak wydaje, poszczególne normy prawa podatkowego nie realizują tych postulatów.

związku przyczynowo-skutkowego między tymi wielkościami w obrębie tak prostego i uniwersalnego modelu jest prawdopodobnie niemożliwe, należałoby zwrócić uwagę na inną bardziej fundamentalną kwestię. Wydaje się, że rozumowanie prowadzone wyłącznie na płaszczyźnie niski podatek/wysoki podatek jest fałszywe. W istocie równie ważne są wszelkie elementy konstrukcyjne podatku, a w szczególności przedmiot opodatkowania. Zmiany w definicji dochodu mogą być dla podatników równie lub bardziej dotkliwe, jak wzrost stóp podatkowych. Podobnie, niesprawiedliwe i nieracjonalne z punktu widzenia podatnika okoliczności powodujące powstanie obowiązku podatkowego mogą się przyczynić do unikania lub uchylania się od opodatkowania. Wyłączenie określonej grupy kosztów, na przykład szeroko rozumianych „kosztów reprezentacji” czy też kosztów związanych z użytkowaniem samochodów osobowych z podstawy opodatkowania w przypadku podatnika, który ze względu na specyfikę działalności musi użytkować samochody osobowe, wywołuje poczucie niesprawiedliwości. Z punktu widzenia prowadzenia działalności gospodarczej podatek jest postrzegany jako jeden z jej kosztów, więc jego wysokość musi mieć realny związek z ekonomiką działalności przedsiębiorstwa. Można postawić tezę, że warunkiem wstępnym do ustalania optymalnej z punktu widzenia rozwoju gospodarki stopy opodatkowania jest rewizja samej konstrukcji podatku dochodowego płaconego przez przedsiębiorstwa. W związku z tym można wysunąć następujące postulaty:

- wielkością wyjściową dla ustalenia wysokości opodatkowania powinien być zysk księgowy, który jest ekonomiczną miarą pomnożenia zainwestowanego w przedsiębiorstwo kapitału;
- przedsiębiorstwa działające nieefektywnie nie powinny mieć możliwości całkowitego unikania opodatkowania, korzystają bowiem z szeroko rozumianej infrastruktury finansowanej ze środków publicznych;
- mechanizmy opodatkowania powinny sprzyjać w przypadku efektywnie działającego przedsiębiorstwa zachowaniu przez niego powierzonego kapitału.

Za pierwszym postulatem przemawia to, że wynik finansowy, jako kategoria systemu rachunkowości, skonstruowany został, aby zaspokajać potrzeby informacyjne użytkowników systemów rachunkowości. Teoria rachunkowości była doskonała zgodnie z paradygmatem pomiaru zysku rozumianego jako pomnożenie kapitału zaangażowanego przez właścicieli. W procedurach pomiaru zysku obowiązują nadrzędne zasady, które powodują, że niezależnie od przyjętych rozwiązań szczegółowych system ten jest spójny i pozwala ustalić wartość nadwyżki ekonomicznej przypadającej właścicielom przedsiębiorstwa. Pojęcia kosztów i przychodów przedsiębiorstwa są zdefiniowane i spójne z innymi regulacjami szczegółowymi. Oczywiście założeniem utopijnym jest, aby ustawodawca wprost przyjmował zysk księgowy jako podstawę opodatkowania, bowiem w wielu kwestiach jego wartość zależy od osądu księgowego oraz tak zwanej polityki rachunkowości jednostki. Tym niemniej nie ma, jak się wydaje, przeszkód, aby to właśnie zysk po uwzględnieniu odpowiednich korekt stanowił

podstawę opodatkowania. Można tu zwrócić uwagę, że ze względu na postępujące procesy standaryzacji rachunkowości możliwe jest opracowanie jednolitych rozwiązań dla Europejskiego Obszaru Gospodarczego, polegających na standaryzacji podstawy opodatkowania, bez utraty możliwości stosowania zróżnicowanych stawek podatkowych przez poszczególne państwa. Takie rozwiązanie doprowadzi do lepszej realizacji postulatów sprawiedliwości – przedsiębiorstwo bogatsze w sensie ekonomicznym będzie płaciło większy podatek.

Zagadnienie braku ekwiwalencji podatku w stosunku do zasobów publicznych, z których korzysta przedsiębiorstwo to drugi obszar, który wymagałby powtórnej analizy. Przykłady działań państwa, które podlegają pośredniemu lub bezpośredniemu wykorzystaniu przez przedsiębiorstwa, to zapewnienie sprawnie funkcjonującego systemu prawa prywatnego, stworzenie warunków do wymiany międzynarodowej, ochrona mienia, utrzymanie sieci dróg, ochrona środowiska itp. Aby uniknąć sytuacji, że przedsiębiorstwo nie płaci z tytułu ich wykorzystania danin, proponuje się wprowadzenie w ramach podatku dochodowego części ekwiwalentnej. Stanowiłaby ona rodzaj zapłaty za korzystanie z szeroko rozumianej infrastruktury finansowanej z pieniędzy publicznych. Opodatkowanie funkcjonujące na tej zasadzie musi mieć jednak wymiarną podstawę, nie jest bowiem możliwa wycena poszczególnych świadczeń, z których korzysta przedsiębiorstwo. Taką podstawę może stanowić wartość kapitału wykorzystywanego przez przedsiębiorstwo. W pracy *Teoria pomiaru kapitału i zysku* [2009, s. 165 i n.] przedstawiono oryginalną koncepcję opodatkowania zysku normatywnego. W modelu tym wprowadzono pojęcie zysku normatywnego, w którym wykorzystano badania M. Dobiji [2009] nad naturalną stopą zwrotu z kapitału, która według tego badacza wynosi 8%. Według tego pomysłu podstawą opodatkowania byłaby wartość zysku odpowiadająca 8% kapitału własnego przedsiębiorstwa, niezależnie od tego, jakie były w danym okresie wyniki gospodarowania. W tej części podatek przypominałby inne koszty stałe, jakie musi ponosić przedsiębiorstwo, niezależnie od aktualnej koniunktury. Takie rozwiązanie utrudni także unikanie całkowitego płacenia podatków przez przedsiębiorstwa. Z kolei część nieekwiwalentna byłaby proporcjonalna do uzyskanej podstawy opodatkowania (bazującej na zysku księgowym), ale opodatkowane w ten sposób byłyby dopiero nadwyżki ponad 8% stopę zwrotu. Pozostaje tu otwarta kwestia wyboru taryfy opodatkowania – liniowej bądź progresywnej.

Zagadnienie reformy prawa podatkowego nie jest oczywiście zagadnieniem prostym i wymaga szczególnej ostrożności. B. Brzeziński [*Prawo podatkowe...*, 2009, s. 189 i n.] zwraca uwagę, że proces reformowania prawa podatkowego składa się z trzech współzależnych od siebie aspektów. Pierwszy z nich to przesłanki reformy istniejących mechanizmów opodatkowania, drugi to kwestia procedur i form, w jakich reforma ma być przeprowadzona, wreszcie trzeci to skutki społeczne (np. ekonomiczne) przeprowadzanej reformy. Z drugiej jednak strony trudno sobie wyobrazić, że system podatkowy nie będzie podle-

gał gruntownym reformom wraz ze zmieniającą się rzeczywistością społeczną i ekonomiczną. Brak odpowiedniej koherencji między prawem a stosunkami społecznymi prowadzi jednak prostą drogą do dysfunkcjonalności państwa [*Prawo podatkowe...*, 2009, s. 189].

PODSUMOWANIE

System opodatkowania przedsiębiorstw powinien spełniać w możliwie jak największym stopniu sprzeczne – co trzeba przyznać – oczekiwania przedsiębiorców i państwa. Powinien być więc skonstruowany w taki sposób, aby zapewnić stabilne dochody budżetowi państwa, ale też nie naruszać zdolności ekonomicznej przedsiębiorstw do dalszej kontynuacji działalności. Wydaje się, że powszechnie stosowane mechanizmy opodatkowania przedsiębiorstw wymagają gruntownej rewizji. Postulaty, których realizacja służyłaby racjonalizacji systemu to przede wszystkim oparcie podstawy opodatkowania w większym stopniu na kategorii zysku księgowego oraz wprowadzenie częściowo ekwiwalentnego podatku dochodowego, gdzie funkcję podstawy opodatkowania mógłby pełnić wykorzystywany przez jednostkę kapitał.

LITERATURA

- Dobija M., 2009, *Natura zysku i tempo wzrostu kapitału* [w:] *Zintegrowany system pomiarów dokonań w rachunkowości*, red. H. Buk, A.M. Kostur, Akademia Ekonomiczna w Katowicach, Katowice.
- Gaudemet P., Molinier J., 2000, *Finanse publiczne*, PWE, Warszawa.
- Gomułowicz A., 2005, *Postulat sprawiedliwości a system podatkowy*, „Monitor Podatkowy” nr 4/1995.
- Gomułowicz A., Małecki J., 2010, *Podatki i prawo podatkowe*, LexisNexis, Poznań.
- Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, 2009, red. B. Brzeziński, TNOiK, „Dom organizatora”, Toruń.
- Kosikowski C., 2011, *Naprawa finansów publicznych w Polsce (przyczyny, metodologia, kierunki i propozycje)*, Temida 2, Białystok.
- Stiglitz J., 2007, *Wizja sprawiedliwej globalizacji. Propozycje usprawnień*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- System prawa podatkowego*, t. III: *Prawo daniowe*, 2010, red. L. Etel, Wolters Kluwer, Warszawa.
- Teoretyczne podstawy reformy podatków w Polsce*, 2004, red. J. Ostaszewski, Z. Fedorowicz, T. Kierczyński, Difin, Warszawa.
- Teoria pomiaru kapitału i zysku*, 2010, red. M. Dobija, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie, Kraków.
- Żyżyński J., 2009, *Budżet i polityka podatkowa. Wybrane zagadnienia*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.

Streszczenie

W artykule podjęto próbę wykazania, że obecnie stosowane rozwiązania z zakresu opodatkowania dochodów przedsiębiorstw wymagają gruntownej reformy. Zidentyfikowano główne problemy świadczące o niedostosowaniu systemu opodatkowania do zmieniających się warunków gospodarowania. Pierwszy z nich to utrata treści ekonomicznej przez kategorię dochodu do opodatkowania, który jest już w dużym stopniu kategorią techniczną i nie obrazuje wartości rzeczywistych nadwyżek ekonomicznych wypracowanych przez przedsiębiorstwo. Kolejna kwestia to nadmierne przywiązanie do teorii zdolności płatniczej (stanowiącej o nieekwiwalentnym charakterze podatku), co umożliwiła na przykład prowadzenie przez globalne korporacje rabunkowej eksploatacji krajów uboższych bez ponoszenia na ich rzecz ciężarów podatkowych. System opodatkowania przedsiębiorstw jest nie tylko nieadekwatny do zmieniających się warunków ekonomicznych, ale także niespójny z teorią tego podatku. To powoduje, że ta danina nie może być uznana za sprawiedliwą i promującą wzrost gospodarczy. W artykule wysunięto postulaty, które mogłyby stać się podstawą opracowania nowych, bardziej sprawiedliwych rozwiązań. Są to przede wszystkim: oparcie podstawy opodatkowania w większym stopniu na kategorii zysku księgowego oraz wprowadzenie częściowo ekwiwalentnego podatku dochodowego (gdzie podstawą opodatkowania mógłby być wykorzystywany przez jednostkę kapitał). Podatek ten stanowiłby wynagrodzenie przedsiębiorstwa za korzystanie z szeroko rozumianej infrastruktury technicznej i instytucjonalnej finansowanej ze środków publicznych.

Fair Corporate Tax as a Determinant of an Economic Growth

Summary

The article argues that the current corporate tax solutions require a fundamental review. It identifies the main problems pointing to the inadequacy of the current company tax system to the changing economic conditions.

The first problem is a loss of economic information value by the category of taxable income which became removed from the actual economic surpluses generated by the company. Next issue is a preoccupation with the ability to pay theory (in relation to not equivalent nature of the tax) which enables exploitation of less developed countries by global corporations without an adequate tax contribution to their local economies. The current corporate tax system is not only inadequate to changing economic conditions but also incoherent with the tax system theory. It results, it may be argued, in the unfair tax system that is unable to promote the economic growth. The article proposes three postulates that can form a foundation of new fairer solution that should be more effective from a micro and macroeconomic point of view. The main ones are: closely relating the tax base to the category of accounting profit and an introduction of partially equivalent income tax system (where the used by the company capital might be its taxable base). So defined tax would reward the company for the efficient use of a broadly defined technical and institutional infrastructure which was financed from public funds.