

ANDRZEJ GOMUŁOWICZ

ZAGADNIENIE NEUTRALNOŚCI SYSTEMU PODATKOWEGO

I. W Polsce czynione są przygotowania do reformy systemu podatkowego. Zainteresowanie tą tematyką przejawia także nauka finansów i prawa finansowego¹. Koncentruje się ono na wielu problemach. Warto zwrócić uwagę na szczególne zagadnienie, które dotychczas pozostaje na uboczu. Chodzi tu o funkcje, które powinien spełniać przyszły system podatkowy. Należy rozważyć, czy nie powinny to być głównie funkcje dochodowe. Byłby to zatem zwrot ku koncepcji neutralności podatkowej, a tym samym rezygnacji z funkcji interwencyjnej i stymulacyjnej. Dwie ostatnie funkcje, które określa się jako pozafiskalne, komplikują system podatkowy. Przez swoją faktyczną pozorność zakłócają skuteczność systemu podatkowego. Funkcje pozafiskalne są następstwem centralnego sterowania przez państwo procesami gospodarczymi. Interwencjonizm podatkowy — gdyby w Polsce urzeczywistniona została gospodarka rynkowa — powinien ustąpić miejsca zasadzie neutralności podatku. Warto omówić to zagadnienie w nieco szerszym kontekście.

II. Podatki ustanawiane są przede wszystkim w celach fiskalnych. Jednakże każdy podatek przez sam fakt swego istnienia pociąga za sobą skutki i to zarówno o charakterze społecznym, jak i gospodarczym. Określa się je mianem zadań нефiskalnych². Wspomniane następstwa podatków mogą mieć szeroki zasięg. W związku z tym pojawia się pytanie o intencje prawodawcy stanowiącego podatki. W szczególności chodzi o to, czy pokrywają się one z następstwami podatku. Nie można bowiem wszystkich podatków uważać za нефiskalne tylko dlatego, że wywołują skutki społeczno-gospodarcze. Samo нефiskalne oddziaływanie podatku

¹ Zob. np. A. Komar, *Problematyka opodatkowania ludności*, Finanse 1981, nr 10-11 oraz tego autora: *Problematyka reformy systemu podatkowego*, Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny 1987, z. 1; *Problematyka podatku od wartości dodanej*, Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny 1988, z. 1. Zob. także W. Łączkowski, *Opodatkowanie ludności*, Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny 1984, z. 2; J. Bolkowiak, *Opodatkowanie dochodów ludności w warunkach reformy gospodarczej*, Warszawa 1985.

² Zob. np. D. Schmidt, *Nichtfiskalische Zwecke der Besteuerung*, Tübingen 1926.

nie jest przecież tym samym, co cel podatku³. Za podatki o celach nie-fiskalnych należałoby uznać tylko te, którym prawodawca świadomie przypisał tę szczególną funkcję. Byłyby to zatem takie podatki, które miałyby do spełnienia dwa podstawowe zadania: dostarczenie dochodów budżetowych i równoczesne spowodowanie pewnych pożądanych zmian w życiu gospodarczym i społecznym⁴. I teraz pojawia się pytanie: czy właściwe jest osiąganie niefiskalnych celów poprzez oddziaływanie podatkami?

Odpowiedź na to pytanie zależy przede wszystkim od tego, czy i jaką rolę ma do spełnienia państwo w zakresie stosunków gospodarczych i społecznych. Nie ma wątpliwości co do tego, że polityka podatkowa państwa jest częścią jego ogólnej polityki. Tak więc, jeśli państwo opowiada się za interwencjonizmem gospodarczym, to na pewno podatki staną się jednym z narzędzi interwencjonizmu.

Poglądy na temat roli państwa w zakresie oddziaływania przezeń na kształtowanie stosunków gospodarczych i społecznych nie są jednolite. Podobnie jak nie mogą być jednolite zapatrywania na istotę podatku i używania go jako jednego z narzędzi tego oddziaływania. Spojrzenie wstecz pozwala na wyodrębnienie w historii finansów dwóch zasadniczych grup poglądów.

1. Koncepcja kontraktu społecznego zakłada, że państwo nie może mieć samo przez się jakichś innych celów poza celami jednostek składających się na to państwo. Powinno zatem ograniczyć swoją działalność do słusznych, właściwych temu pojęciu rozmiarów i za dużo „nie rządzić”⁵.

Przy takiej koncepcji podatki miałyby służyć do spełniania zadań państwa, tzn. byłyby tylko narzędziem fiskalnym służącym wyłącznie gromadzeniu dochodów. Podatek można by traktować jako swoistą cenę usług świadczonych przez państwo. Podatek nie ma zatem do spełnienia żadnych celów gospodarczych czy też społecznych.

2. Państwo jest wyrazem przede wszystkim sił politycznych, jest organizmem, który ma własne cele i obejmuje nimi przede wszystkim przyszłość. Interes publiczny nie jest tu interesem zbiorowym jednostek, lecz interesem „państwa”⁶. Tak rozumiane państwo może posługiwać

³ Ibidem, s. 35 i n.

⁴ Patrz np. F. Neumark, *Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik*, Tübingen 1970, s. 91 i n.

⁵ Jest to kierunek tzw. szkoły liberalnej, która zakłada że państwo powstaje jedynie jako pewnego rodzaju konieczność techniczna.

⁶ Ta grupa poglądów kształtowała się zapewne pod wpływem koncepcji Hegla, zwłaszcza że podtrzymuje ją wielu autorów niemieckich; por. np. B. Földes, *Finanzwissenschaft*, Jena 1920, s. 223.

się podatkami jako narzędziem osiągania własnych celów politycznych, gospodarczych, społecznych.

W historii finansów można wyróżnić taki okres, w którym podatek uchodził tylko za narzędzie uzyskiwania dochodów dla utrzymania państwa. Ale już A. Wagner zwracał uwagę, że podatek sprowadza następstwa natury niefiskalnej⁷. Należy je przewidzieć i skierować ku ogólnym celom państwa. A. Wagner uważał, że państwo powinno wkraczać regulując do podziału dochodu narodowego.

W tym miejscu poczynić można dwie uwagi. Po pierwsze — podatek jest narzędziem kuszącym, by go używać do celów pozafiskalnych, chociaż cele te nie zawsze można aprobować. Po drugie — wpływowi podatków przypisuje się nieraz przesadnie doniosłe skutki. Za pomocą podatków nie można przecież dowolnie wpływać na życie gospodarcze czy społeczne.

Najogólniej rzecz biorąc, oddziaływaniem przez podatki polityka państwa może dążyć do ochrony i utrzymania obecnego stanu jakichś zjawisk politycznych i gospodarczo-społecznych. Może również dążyć do ich zmiany, przekształcenia. Pytanie: w jakim kierunku? Zmiany te mogą mieć na celu: 1) wyeliminowanie danego zjawiska (lub zjawisk), 2) ich ograniczenie, 3) wsparcie przez podatki pewnych procesów, tak aby lepiej się rozwijały.

W jaki sposób podatek może prowadzić do realizacji celów pozafiskalnych? Przede wszystkim przez określenie rodzaju stawek podatkowych i ich wysokości, ulg, zniżek, zwrzyżek i zwolnień podatkowych. W tym przypadku chodzi o podatek ustanowiony w celach czysto fiskalnych, którego jednak następstwa pozafiskalne przewiduje się i poprzez wspomniane techniczne elementy opodatkowania kieruje także ku celom pozafiskalnym. Oczywiście trudno jest ustalić, od jakiej wysokości stawki, ulgi czy też zwrzyżki podatek zaczyna spełniać funkcje pozafiskalne. Drugim sposobem jest ustanowienie podatku czysto niefiskalnego. Tu także dyskusyjne jest zagadnienie skuteczności, nawet wówczas, gdy zamierzony cel podatku został osiągnięty. Zjawiska gospodarcze i społeczne nie podlegają bowiem wyłącznie wpływom elementów podatkowych, wywierają na nie swój wpływ także inne elementy i czynniki. Trudno jest zatem orzec z całą pewnością, że osiągnięty cel zawdzięczać należy właśnie oddziaływaniu danego podatku.

Jeżeli chodzi o cele pozafiskalne to mówić można o dwóch: ekonomicznych i społecznych.

Cele ekonomiczne polityki podatkowej⁸

Podstawowym celem polityki podatkowej jest wspieranie różnego

⁷ A. Wagner, *Finanzwissenschaft*, 2. Aufl., Leipzig 1890, s. 49 i n.

⁸ Istnieje wzajemna zależność między zjawiskami gospodarczymi i społecznymi. Przemianom, które zachodzą w życiu gospodarczym towarzyszą równocześnie prze-

rodzaju działalności gospodarczej, oczywiście tej, która powinna się rozwijać. Odbywa się to przez zmniejszanie obciążeń podatkowych. Jest to w zasadzie protekcja podatkowa. Ułatwia ona konkurencję. Obniżenie podatków i zmniejszenie progresji sprzyja rozwojowi koniunktury gospodarczej, wyzwala rezerwy, zwiększa efektywność gospodarowania. W ten sposób można wspierać rozwój wybranych gałęzi życia gospodarczego. Faktyczne zwiększanie zysków pewnych przedsiębiorstw odbywa się drogą wyższego opodatkowania innych. I tu ujawnia się kolejny cel ekonomiczny. Różnicowanie opodatkowania może prowadzić do tego, że głównym celem podatku stanie się ekspriopriacja oraz walka z pewną formą własności, typem gospodarowania⁹, dochodami z określonego źródła¹⁰. Podatki oddziałują tu reglamentacyjnie¹¹. Jest to wypełnienie konstrukcji podatku negatywną treścią. Sens pozytywny widzieć można w zasadzie tylko wtedy, gdy zarówno poszczególne podatki, jak i cały system podatkowy sprzyjają prowadzeniu produktywistycznej polityki gospodarczej. Podatek nie powinien niszczyć kapitału, powinien natomiast obciążać produkcję łagodnie, umiarkowanie, powinien zachęcać do inwestycji, ułatwiać przepływ kapitałów. Jest to bliskie neutralności podatkowej.

Cele społeczne polityki podatkowej

Cele te można sprowadzić do zmiany — za pośrednictwem systemu podatkowego — istniejącego podziału dochodu narodowego. Państwo powinno zatem interweniować w sferę podziału dóbr. Jednakże silniejsze opodatkowanie wysokich dochodów a zwolnienie niskich nie zawsze wiązać należy z polityką społeczną. Problem sprowadza się do ustalenia granicy, poza którą wspomniane rozwiązania podatkowe nabierają cech społecznych. A to jest zagadnienie trudne. Ogólnie można powiedzieć, że granicę tę — oczywiście umownie — stanowić może tzw. dobro ogólne, np. określony poziom dobrobytu społecznego, którego przez podatki nie należy naruszać. Z reguły rozstrzygnąć trzeba, czy dobro ogólne odnosić do całego społeczeństwa czy też tylko do pewnych grup społecznych. Ponadto trudno jest przetransponować pojęcie dobra ogólnego na język praktyki podatkowej.

miany społeczne. Gdy prawodawca wywołuje te pierwsze, to jednocześnie jako dodatkowy wynik ma i drugie. Dlatego też ów podział ma znaczenie umowne. Niektóre bowiem z celów ekonomicznych polityki podatkowej mogą być zaliczane także do celów społecznych.

⁹ W Polsce w latach czterdziestych i pięćdziesiątych system podatkowy miał doprowadzić do zaniku gospodarki prywatnej i prywatnego kapitału.

¹⁰ Chodzi tu np. o dyskryminacyjną politykę podatkową w odniesieniu do dochodów pochodzących z kapitału, gospodarki prywatnej a uprzywilejowane traktowanie innych źródeł.

¹¹ W. Łączkowski, *Opodatkowanie ludności*, w: *Raport o stanie prawa finansowego i pożądanym kierunkach jego rozwoju w okresie realizacji II etapu reformy gospodarczej*, Warszawa 1988, s. 102 - 103.

Nasuwa się tu pewna refleksja. W sprawach podatkowych liczą się nie intencje, a wyniki. Pogląd, że nierówności w poziomie życia można usunąć przez podatki, jest złudny.

III. Pozafiskalnym celom podatku przeciwstawiają się naturalne reakcje organizmu gospodarczo-społecznego. Znajdują one różne formy, dzięki którym mogą zniekształcać i niweczyć zamierzone przez politykę podatkową cele. Podatek jest zawsze narzędziem o ograniczonym zasięgu działania. Zresztą przypisywane polityce podatkowej pozafiskalne cele niekiedy leżą poza świadomą intencją samych twórców polityki. Dodawanie podatkowi celów pozafiskalnych zwykle pogarsza system podatkowy¹². Podatek ma zawsze swój główny cel: dostarczanie dochodów budżetowych. Cele uboczne (pozafiskalne) może mieć w ograniczonym zakresie — i to tylko wówczas, gdy nie stoją one w sprzeczności z naczelnym przeznaczeniem podatku. Polityka ekonomiczna i społeczna państwa ma właściwe sobie narzędzia, którymi się posługuje. Podatkami powinna posługiwać się raczej ostrożnie.

IV. Polska nauka finansów i prawa finansowego uznaje za oczywiste realizację przez podatki funkcji dochodowej. Określa ją częściej mianem fiskalnej. Przede wszystkim zajmuje się jednak funkcjami pozafiskalnymi¹³. Ujmuje je na ogół w trzech grupach: 1) oddziaływanie na działalność gospodarczą, 2) oddziaływanie na podział dochodu narodowego, 3) oddziaływanie na realizację celów pozagospodarczych, a zwłaszcza społecznych. Najczęściej charakteryzuje się wspomniane funkcje tak, jak gdyby były one faktycznie realizowane. Tymczasem zamierzone przez prawodawcę cele pozafiskalne podatków mijają się z ich rzeczywistym oddziaływaniem.

Charakterystyczne są w tym względzie opinie doradców sejmowych¹⁴ i przeprowadzane na zlecenie Sejmu badania ankietowe¹⁵. Dotyczyły one oceny systemu podatkowego jednostek gospodarki uspołecznionej. Wybrano tę grupę podatników, albowiem podatki od j.g.u. łącznie z pozapodatkowymi wpłatami stanowią przeszło 90% ogółu dochodów budżetowych.

¹² W nauce skarbowości lapidarnie myśl tę sformułował F. Ferhalle, „... w polityce podatkowej nie można dwom panom naraz służyć” (*Finanzwissenschaft*, Jena 1930, s. 128). Przed nim zwracali na to uwagę m.in.: A. Wagner, *Finanzwissenschaft*, 3. Aufl. Leipzig 1883, s. 385, a także W. Lotz, *Finanzwissenschaft*, Tübingen 1917, s. 219. Por. także H. Haller, *Besteuerung und Wirtschaftswachstum*, Tübingen 1970.

¹³ Wystarczy tu wskazać na podręczniki do nauki finansów i prawa finansowego, by tylko na tym poprzestać.

¹⁴ Zob. np. opinia nr 43/1987 r. Zespołu Doradców Sejmowych w sprawie aktualnego systemu podatkowego.

¹⁵ Zob. np. opinia Zespołu I Doradców Sejmowych z 1988 r. Ocena aktualnego systemu opodatkowania jednostek gospodarki uspołecznionej wraz z uwagami co do kierunków zmian w tej dziedzinie.

Ankieta objęto 50 przedsiębiorstw z różnych działów gospodarki narodowej¹⁶. Z każdego działu gospodarki wytypowano do badań dwa przedsiębiorstwa: dobre i słabe¹⁷.

Odpowiedzi posłużyć mogą m.in. do oceny skuteczności realizowania przez podatki funkcji pozafiskalnych.

Podatek obrotowy

Jego podstawowy cel pozafiskalny sprowadza się do zabezpieczenia równowagi rynkowej. Celu tego osiągnąć się nie udało. Jak wynika z opinii¹⁸, „w sposób nadmierny zaczęto eksploatować podatek obrotowy jako narzędzie równoważenia popytu i podaży”. I dalej: „utrzymały się i pogłębiły bardzo wysokie zróżnicowania stawek podatku obrotowego od zera do 75% ceny realizacji na artykułach nie stanowiących ani używek ani towarów luksusowych”. Taki system stawek podatkowych „nie jest regulatorem struktury popytu”¹⁹. Dodaje się, że zniekształca on informacje o strukturze potrzeb i preferencjach konsumentów. W opinii wyrażony jest też pogląd, że „podatek obrotowy osłabia zainteresowanie producentów szybszym rozwijaniem produkcji [...] nie następuje zatem wzrost podaży [...] nadmierne eksploatowanie podatku obrotowego dla równoważenia popytu i podaży przyczynia się do podsycania i podtrzymywania spirali inflacji i osłabiania pieniądza”²⁰. Za pomocą podatku obrotowego nie można rzecz oczywista osiągnąć stanu równowagi rynkowej. Samo założenie jest już błędne²¹. W tym kontekście warto przytoczyć jedną z opinii sformułowanych przez doradców sejmowych: „Jeżeli jednym z celów [...] jest osiągnięcie równowagi rynkowej i jeżeli ceny muszą być zgodne z prawem ekonomicznym równoważonego rynku — to znaczy równoważyć popyt i podaż — to należy zerwać z woluntarystycznymi, oderwanymi od sytuacji rynkowej, zasadami kształtowania cen w oparciu o koszty uzasadnione, normę zysku i stawkę podatku obrotowego. Cenotwórczy charakter mają tylko relacje popytu wyznaczające równowagę rynkową, a nie podatek obrotowy połączony z innymi wielkościami”²².

Koncepcja stosowania podatku obrotowego dla równoważenia rynku tkwiła swymi korzeniami w błędnej polityce społeczno-gospodarczej. W związku z trwałym, głębokim stanem nierównowagi rynkowej i niedoładaniem podaży wielu dóbr trwałego użytku za popytem, polityka

¹⁶ M.in. reprezentowane było: hutnictwo, górnictwo, przemysł maszynowy, przemysł drzewny, przemysł mięsny, przemysł terenowy, handel, usługi.

¹⁷ Kryterium to m.in. poziom wyniku finansowego.

¹⁸ Zob. cyt. opinia nr 43 z 1987 r., s. 6-7.

¹⁹ Zob. cyt. już opinia Zespołu I, s. 9.

²⁰ Opinia nr 43, s. 7.

²¹ Szerzej zob. A. Gomułowicz, *Przerzucalność podatku obrotowego w PRL*, Poznań 1988, s. 127 i n.

²² Opinia Zespołu I, s. 9.

podatkowa wzmacniała znaczenie cenotwórczej funkcji podatku obrotowego. Próbowano hamować popyt zamiast wzmacniać podaż. Była to, jak się okazało, droga donikąd.

Podatek dochodowy

Podatek miał początkowo progresywny charakter i w dodatku przyjęto bardzo wysoką stawkę progresji. Jak się wkrótce okazało, wysokie stawki skutecznie przeciwdziały wyzwalaniu rezerw gospodarczych i zwiększaniu rentowności przedsiębiorstw. Podatek stał się jednym z hamulców rozwoju gospodarczego. Prawodawca jak gdyby zapomniał o tym, że nadmierny fiskalizm w polityce podatkowej nie sprzyja rozwojowi koniunktury i zwiększaniu efektywności gospodarowania. W wyniku powszechnej krytyki progresywnych stawek podatku dochodowego i stwierdzenia negatywnego wpływu progresji na efektywność gospodarowania²³, postanowiono od 1984 r. zastąpić stawki progresywne stawkami liniowymi (proporcjonalnymi).

W opinii przedsiębiorstw²⁴ aktualna skala podatku ma wyjątkowo drenażowy charakter. Wśród ujemnych następstw wymienia się brak dostatecznych środków na rozwój, a nawet na uniknięcie dekapitalizacji. Nadmierne opodatkowanie zysku powoduje brak środków na inwestycje.

Według założeń „system ulg w podatku dochodowym powinien być wykorzystywany jako istotny instrument umożliwiający wpływanie w naturalny sposób przez centrum na przemiany strukturalne produkcji w pożądanym kierunkach i na wzrost efektywności gospodarowania”²⁵.

Jak dotychczas, brak jest rzeczowych, merytorycznych argumentów świadczących o tym, że ulgi podatkowe takie właśnie następstwa przynoszą.

Podatek dochodowy nie spełnia funkcji stymulacyjnych. Podane przykłady świadczą, że efekty jego stosowania są zupełnie inne od oczekiwanych.

Podatek od płac

Spełniać miał wiele funkcji pozafiskalnych. Dawano temu wyraz także i w literaturze prawnofinansowej²⁶. Oczekiwano, że dzięki opodatkowaniu płac możliwe będzie m.in.:

— stworzenie odpowiednich bodźców ekonomicznych umożliwiających racjonalne wykorzystanie zatrudnionych pracowników i zwiększenie ich wydajności pracy. Liczono, że w sytuacji gdy płace pracowników zależą od efektów ekonomicznych przedsiębiorstwa będą zainteresowane w likwidacji zbędnego zatrudnienia;

²³ Zob. np. J. Kaleta, W. Romanowska, *Finanse organizacji gospodarczych*, Warszawa 1984, s. 64.

²⁴ Opinia nr 43, s. 10 - 11.

²⁵ Ibidem, s. 13.

²⁶ J. Kaleta, W. Romanowska, *Finanse*, s. 52 i n.

— stworzenie bodźców ekonomicznych do szybszego wprowadzania postępu technicznego. Uważano, że skoro płace będą uczestniczyć w wynikach finansowych przedsiębiorstw w znacznie wyższym stopniu niż dotychczas, to bardziej opłacalna stanie się substytucja pracy ludzkiej pracą maszyn i urządzeń:

— sprzężenie rozwoju przemysłu z potrzebami miast i osiedli w zakresie infrastruktury. Środki pochodzące z tego podatku mają być przeznaczane na finansowanie infrastruktury społecznej i technicznej (nauka, oświata, kultura, sztuka, służba zdrowia, opieka społeczna, gospodarka komunalna, gospodarka mieszkaniowa).

Tymczasem „jak wykazuje praktyka podatek ten spełnia w zasadzie funkcję fiskalną [..] nie wpływa bynajmniej na racjonalizację wykorzystania siły roboczej w przedsiębiorstwach i postęp techniczny. Przedsiębiorstwa bowiem w kalkulują podatek w ceny”²⁷.

Podatek od nieruchomości

Jako cele pozafiskalne wymieniano w literaturze prawnofinansowej dwa podstawowe²⁸:

— zainteresowanie przedsiębiorstw w racjonalnym i intensywnym wykorzystaniu ziemi, budynków i budowli;

— urealnienie wyników finansowych przedsiębiorstw.

A oto ocena tego podatku sformułowana na podstawie opinii podatników przez zespół doradców sejmowych. „W pierwszym okresie wprowadzenia tego podatku działał on stymulacyjnie w kierunku pozbywania się zbędnych terenów, obecnie ma znaczenie jedynie fiskalne. Nie oddziałuje również regulacyjnie — nie obciąża bowiem całego majątku produkcyjnego, a tylko jego część nieruchomą, tj. nie służącą bezpośrednio celom produkcji. Udział tej części majątku produkcyjnego jest różny w różnych gałęziach. Tym samym obciążenie tym podatkiem jest stosunkowo wyższe tam, gdzie wyposażenie techniczne jest skromne, a niższe tam, gdzie jest ono kosztowne. Prowadzi to do wypaczenia rachunku kapitałochłonności produkcji w kosztach własnych (podatek ten obciąża koszty), a w konsekwencji do wadliwego sterowania procesami dostosowawczymi podaży do popytu pod wpływem zróżnicowanych cen do kosztów”²⁹.

Do tego każdy komentarz byłby całkowicie zbędny.

Podatek od ponadnormatywnych wypłat wynagrodzeń

Podatek miał działać antyinflacyjnie — hamować nadmierne wypłaty wynagrodzeń niewspółmierne do wzrostu produkcji. „Praktycznie podatek ten działa równie mało skutecznie, jak istniejący uprzednio Państwowy

²⁷ Opinia nr 43, s. 16.

²⁸ J. Kaleta, W. Romanowska, *Finanse*, s. 56.

²⁹ Opinia Zespołu I, s. 11.

Fundusz Aktywizacji Zawodowej, czego dowodem są poważne naruszenia relacji płacowych"³⁰. Jest tak m.in. dlatego, że „szeroko stosowaną praktyka ulg doprowadza do swoistej demoralizacji całego systemu, wytwarzając przekonanie wśród przedsiębiorstw o bezkarności naruszeń systemu wynagrodzeń i jego deformacji”³¹.

Można wskazać na negatywne następstwa wspomnianego podatku. Przede wszystkim hamuje on zwiększanie wydajności pracy i podnoszenie efektywności gospodarowania. Podważa bowiem motywacyjną funkcję płac i zysku. Ponadto nie tylko nie przeciwdziała inflacji, ale wręcz jej sprzyja. Ogranicza przecież rozmiary produkcji i możliwości wykorzystania rezerw gospodarczych.

V. Żaden z wymienionych podatków nie wpływa w rzeczywistości na zachowanie podatnika tak, aby możliwe stało się zrealizowanie pozafiskalnych celów. Trudno byłoby wskazać przykład pozytywny, natomiast z przeprowadzonej analizy wysnuć można inny wniosek: podatki te oddziałują niezgodnie z celem prawodawcy w kierunku zgoła odmiennym, tj. ograniczająco-reglamentacyjnym³².

Gdyby przyjąć za prawdziwą tezę, że w Polsce system podatkowy spełnia funkcje pozafiskalne, to należałoby wskazać, że Polska jest krajem o niespotykanej silnie wyzwolonej przedsiębiorczości i inicjatywie podatników. Tak jednak nie jest. Warto znowu sięgnąć po oficjalny dokument sejmowy. Jest nim stanowisko Rady Społeczno-Gospodarczej przy Sejmie PRL IX kadencji w sprawie systemu podatkowego w Polsce³³. Stwierdza się w nim m.in., że: 1) system podatkowy doprowadził w szeregu przypadkach do ekonomicznej ruiny podmioty gospodarcze, 2) podatki stały się jedną z głównych przeszkód w rozwoju innowacyjności, przedsiębiorczości oraz wzrostu produkcji wyrobów przeznaczonych na rynek, 3) system podatkowy jest jedną z przyczyn postępującej dekapitalizacji majątku przedsiębiorstw i zahamowania możliwości rozwoju nowoczesnej, opartej na nowych technologiach produkcji wyrobów, 4) system ulg podatkowych doprowadził w wielu przypadkach do popierania słabszych, ratowania działalności nieuzasadnionej racjami gospodarności.

Czy zatem system podatkowy nie powinien spełniać wyłącznie funkcji dochodowej? Powrócić do zarzuconej w Polsce zasady neutralności opodatkowania? Czysty neutralizm podatkowy nie jest oczywiście możliwy. Chodzi jednak o to, żeby państwo świadomie zrezygnowało z funkcji pozafiskalnych na rzecz doprowadzenia do możliwie największej neutralności systemu podatkowego.

³⁰ Opinia nr 43, s. 16.

³¹ Ibidem, s. 17.

³² Zob. uwagi na ten temat W. Łączkowski, *Opodatkowanie*, s. 102 - 103.

³³ Stanowisko to przyjęto na posiedzeniu w dniu 21 X 1988 r.

Jeżeli okaże się, że poszczególne podatki, bądź system podatkowy jako całość hamują rozwój koniunktury gospodarczej, ograniczają efekty gospodarowania, prowadzą do zaniku bądź ograniczania źródeł podatku, eliminują podatników z życia gospodarczego — to wówczas uzasadniona jest ingerencja państwa. Ramy tej interwencji są ściśle określone: ma ona doprowadzić do zniesienia tych rozwiązań prawnopodatkowych; które tak negatywnie oddziałują na podatników.

Na koniec warto poczynić jeszcze jedną uwagę. Przykłady dobrze zorganizowanych pod względem gospodarczym państw wskazują, że znaczący udział w sukcesach gospodarczych ma ograniczenie interwencjonizmu. Podejmowane natomiast próby reformowania polskiego systemu podatkowego, przynajmniej dotychczasowe, wykazują bardzo bliskie związki z modelem interwencjonizmu keynesowskiego.

THE PROBLEM OF TAX SYSTEM NEUTRALITY

Summary

The pending reform of the Polish tax system should, inter alia, solve the problem of functions the taxes are to perform. In particular, the question of giving up extra-fiscal function should be considered, with the attention focused on income function. Extra-fiscal function disturb, by their actual appearance,, the efficiency Of the tax system and make the tax system more complicated. Extra-fiscal functions are the consequence of the State's activity in the sphere of centralized regulation of economic activity. Hitherto existing tax interventionism should give way to the principle of tax neutrality, were market economy implemented in Poland. Of course, pure tax neutralism is highly improbable. However, the essence lies in the State giving up extra-fiscal functions in favour of achieving the highest possible level of tax system neutrality.

So far, Polish attempt at reforming the tax system referred to the principles of Keynesian interventionism. At the same time, in many Western European countries with well-organized economies quick and significant economic results are achieved, inter alia, by giving up interventionism.

The principle of tax neutrality should find its expression in legal construction of the future tax system. Particular taxes, as well as the tax system as a whole, should not hinder the economic development, reduce economic processes, eliminate the taxpayer from economic activity or threaten the economic potential of the producer. The States task is to take all necessary steps to prevent such negative consequences from occurring.