

I. ARTYKUŁY

ANDRZEJ KOMAR

PROBLEMY REFORMY SYSTEMU PODATKOWEGO

Postulaty reformy polskiego systemu podatkowego są coraz wyraźniej formułowane i dlatego opracowanie to stanowi głos w toczącej się dyskusji.

Reforma systemu podatkowego jest niezwykle trudnym przedsięwzięciem gospodarczym, politycznym i finansowym. Nie może być ona podejmowana w sposób izolowany od innych zjawisk polityczno-gospodarczych i nie może się ograniczać wyłącznie do obszaru podatkowego. Formułowanie koncepcji reformy systemu podatkowego powinno być zbieżne z reformami ekonomicznymi i politycznymi. Te pierwsze powinny być wpisane w kontekst tych drugich. Inaczej sama idea reformy będzie mieć ograniczoną wartość.

Ważne znaczenie mają przemiany gospodarcze, gdyż one tworzą materialną podstawę dochodów podatkowych. Potrzeba dokonania tych przemian nie jest kwestionowana. Natomiast koncepcja przemian gospodarczych stanowi przedmiot dyskusji i różnego rodzaju opracowań¹. Dlatego nie ma powodów, by szczególnie tę dyskusję przypominać.

Podstawowe znaczenie dla przemian gospodarczych ma określenie pozycji przedsiębiorstwa. Ono jest bowiem podstawowym ogniwem gospodarki. Wymaga to wyposażenia przedsiębiorstw w niezbędny zakres kompetencji. Dwie bowiem przesłanki określają działalność przedsiębiorstw — ryzyko i kalkulacja. Ryzyko łączy się ściśle z kalkulacją wyników działania. Decyzja o podjęciu określonej działalności powinna należeć do przedsiębiorstwa, ale i ono powinno ponieść jej konsekwencje. Przemawia to na rzecz decentralizacji decyzji przedsiębiorstw. Płaszczyzną, na której można dokonać oceny wyników decyzji ekonomicznej, jest rynek. W tym zakresie interwencja administracyjna niewiele zmieni, może jedynie przyczynić się do pogłębienia patologii ekonomicznej. Interwencja

¹ A. Komar, *Założenia reformy gospodarczej*, Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny 1982, z. 1; tenże, *Prawo a gospodarka*, Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny 1982, z. 4.

administracyjna przechodzi bowiem do porządku dziennego nad ryzykiem i kalkulacją. Ponadto organy administracyjne, które interweniują w sferze gospodarki, nie ponoszą najczęściej odpowiedzialności z tego tytułu. Ujemnymi zaś konsekwencjami ekonomicznymi niewłaściwych decyzji organów administracyjnych jest obarczane przedsiębiorstwo i — szerzej mówiąc — (społeczeństwo. W przypadku szerokiego stosowania interwencji administracyjnej w sferze gospodarki ograniczona zostaje motywacja jednostek i zespołów. Trudno też oceniać wyniki ekonomiczne decyzji administracyjnej, gdyż podejmowana jest ona z uwzględnieniem kryteriów pozagospodarczych. Stąd tak ważne znaczenie ma zachowanie reguł gry ekonomicznej w kształtowaniu działalności przedsiębiorstw. Niekiedy akcentuje się też potrzebę zagwarantowania załodze przedsiębiorstwa udziału w kształtowaniu jego działalności. Jest to problem mający znaczenie społeczne i polityczne, a często i emocjonalne. Niektórzy autorzy twierdzą, że udział taki dodatnio wpływa na działalność przedsiębiorstwa. Jednakże nasuwa się pewna wątpliwość, gdy chodzi o szansę pogodzenia wysoko wyspecjalizowanego zarządzania przedsiębiorstwami z nieprofesjonalną działalnością ciał przedstawicielskich załogi. Szerzej nawet — pytanie o to, czy przedsiębiorstwo jest właściwą płaszczyzną dla podejmowania decyzji w sposób demokratyczny. Wydaje się, że są to zjawiska trudne do pogodzenia. W kierowaniu przedsiębiorstwami decyduje współcześnie fachowość i to możliwie szeroko pojęta. Łączy się ona z postulatami kształtowania działalności przedsiębiorstw w przyszłości. Trudno tych kompetencji wymagać od przedstawicieli załóg, co z kolei implikuje ograniczony zakres ich kompetencji w decydowaniu o przedsiębiorstwie.

Z przemianami gospodarczymi łączą się przemiany polityczne. W tym zakresie niezbędne jest dopuszczenie w szerszym zakresie do współdecydowania o kierunkach polityki różnorodnych grup społecznych. Formułowane przez nie poglądy pozwolą bowiem na głębsze wniknięcie w całą materię życia politycznego. Ważne znaczenie dla kształtowania prawa podatkowego ma ochrona praw poszczególnych podmiotów (osób fizycznych i prawnych). Ochrona polityczna tych praw wpływa korzystnie na podmiotowość jednostek, co znajdzie kontynuację w treści prawa podatkowego.

Problematyka reformy systemu podatkowego wymaga rozważenia w sposób zróżnicowany wobec poszczególnych jego członów. Na ogół różni się trojakiemu rodzajowi członów systemu podatkowego:

- system opodatkowania jednostek gospodarki uspołecznionej,
- system opodatkowania gospodarki nieuspołecznionej,
- system opodatkowania ludności.

Najistotniejsze znaczenie ma system opodatkowania jednostek gospodarki uspołecznionej. Osią tego systemu jest podatek obrotowy. Wymaga on również pewnych zmian. Podatek obrotowy łączy się ściśle z cena-

mi, jest bowiem ich elementem. Prace nad zmianą podatku obrotowego powinny być połączone z uporządkowaniem systemu cen. Postulat ten stał się już truizmem, ale może dlatego nie można o nim zapominać. System cen jest chaotyczny, gdyż przemieszane są w nim elementy ekonomiczne z administracyjnymi, co w rezultacie utrudnia bardzo nakreślenie obrazu ekonomicznej opłacalności. Stało się tak dlatego, że system cen kształtowany jest w oderwaniu od systemu dochodów. Zmiany cen dokonywane są bowiem z uwzględnieniem postulatu równowagi gospodarczej. Poziom cen związany zaś jest z zasadą wykluczenia. Istotą tej zasady jest to, że ceny wykluczają określony krąg jednostek od możliwości kupna dóbr lub usług. Im wyższy poziom cen, tym szerszy krąg wyłączonych. Powoduje to wielorakie reperkusje ekonomiczne, społeczne, a nawet polityczne. Szczególnie widoczną konsekwencją jest zmniejszanie się motywacji do działania w ogóle, co ujemnie wpływa na wydajność pracy i jej wyniki. Pogarsza się wówczas podaż oraz jakość dóbr i usług, co prowadzi do zakłócenia równowagi gospodarczej. Jeżeli zaś dla przywrócenia tejże sięga się do podwyższenia cen, to krąg się zamyka. W praktyce podwyżki cen w znacznym stopniu są wynikiem podwyższenia podatku obrotowego, którego funkcją staje się zmniejszenie luki inflacyjnej. Nawet powierzchowna obserwacja skłania do wniosku, że tej funkcji nie może on spełnić, przywrócenie równowagi leży bowiem w sferze powiększenia podaży. Jeżeli zaś jest on obciążony nadmiernie tą funkcją, to przejęte środki nie reprezentują w budżecie materialnego ekwiwalentu. Zbyt silnie ujawnia się fiskalizm tego podatku.

Podatek obrotowy wpływa także w umiarkowanym stopniu na stosunki finansowe przedsiębiorstw. Stracił on wiele z przypisywanych mu cech stymulujących i kontrolnych. Sytuacja finansowa przedsiębiorstw w coraz większym stopniu kształtuje się w trybie przetargowym z organami założycielskimi. Organy te decydują o przydziale surowca, urządzeń, dewiz i środków finansowych i niełatwe jest skojarzenie reglamentacji z regułami gry ekonomicznej. Zatem przypisywane pierwotnie podatkowi obrotowemu funkcje są obecnie w znikomym zakresie spełniane. Wymaga to rozważenia założeń reformy tego podatku.

Podatek obrotowy w wersji zreformowanej powinien być podatkiem wielofazowym i powinien obciążać zarówno sferę produkcji, jak i obrotu. Można by w tym zakresie sięgnąć do wzorów podatku od wartości dodanej (*taxe a la valeur ajoutée*), który to podatek znajduje coraz szersze zastosowanie². Nie ma powodu, by szerzej omawiać jego konstrukcję, gdyż jest ona w literaturze dostatecznie wyjaśniona³. Można jedynie

² D. Pohmer, *Allgemeine Umsatzsteuern*, Handbuch der Finanzwissenschaft, z. 22 - 26, s. 686 i n.

³ U. Nittka, *Das Finanzierungssystem der Europäischen Gemeinschaften*, Bochum 1979; D. Parkinson, *Value added Tax in the EEC*, London 1981; J. J. Philippe, *La taxe sur la valeur ajoutée*, Paris 1971.

zwrócić uwagę, że podatek ten nie ma tak regresywnego oddziaływania, jak obecny jednofazowy podatek obrotowy. To zaś z punktu widzenia podziału dochodu narodowego ma istotne znaczenie. Wprawdzie jego wysokość wpływa na poziom cen, ale nie w tak wysokim stopniu, jak stosowany obecnie podatek obrotowy. Podatek zbliżony w konstrukcji do podatku od wartości dodanej mógłby być wykorzystany jako instrument alokacji środków. Miałoby to miejsce w przypadku zróżnicowanego obciążenia zakupów inwestycyjnych i konsumpcji. Nie byłoby to bez znaczenia dla kształtowania polityki wzrostu gospodarczego.

Stosowany obecnie w stosunku do gospodarki uspołecznionej podatek dochodowy wymaga również pewnych modyfikacji. Przede wszystkim powinien on być skorelowany z zasadami samofinansowania przedsiębiorstw, zwłaszcza w części dotyczącej kryteriów tworzenia i podziału zysku. W obecnej sytuacji zbyt wiele czynników niezależnych od przedsiębiorstwa kształtuje poziom jego zysku. W rezultacie osiągnany zysk nie zawsze stanowi odzwierciedlenie działalności. Ta świadomość jest w pewnym sensie zawarta w konstrukcji podatku dochodowego, zwłaszcza w jego wysokości. Stosowany podatek dochodowy przejmując zbyt dużą część zysku przedsiębiorstwa, co nie pozwala na samofinansowanie jego działalności. W rezultacie tego fiskalizmu przedsiębiorstwa ubiegają się o ulgi podatkowe i dotacje. Traci wówczas na znaczeniu idea ich materialnego zainteresowania. Warunkiem prawidłowego opodatkowania dochodu przedsiębiorstwa jest uprzednie określenie kryteriów jego tworzenia i podziału oraz stworzenie gwarancji dla samofinansowania. Trzeba wrócić do klasycznego rozumienia zysku przedsiębiorstw i uzależnić jego wysokość przede wszystkim od czynników zależnych od niego. Wtedy dopiero można mówić o ekonomicznej odpowiedzialności przedsiębiorstw za wyniki ich działalności.

Zastrzeżenia budzi również opodatkowanie funduszu płac przedsiębiorstw. Ideą tego opodatkowania było podrożenie siły roboczej i w rezultacie oszczędne nią gospodarowanie. Jednakże do realizacji tej idei niezbędne jest stworzenie alternatywy w dziedzinie inwestowania. Można skłonić przedsiębiorstwo do ograniczenia zatrudnienia, ale pod warunkiem zastosowania postępu technicznego. Jeżeli natomiast ograniczaniu zatrudnienia nie towarzyszy inwestowanie, to sens opodatkowania funduszu płac traci na znaczeniu. Przeradza się ono wówczas w instrument ograniczania wzrostu płac, co pociąga za sobą ograniczenie wydajności pracy i dyscypliny. Dla pracownika istotne znaczenie ma realna wartość płacy i jeżeli się ona pomniejsza ze względu na potrzebę zachowania równowagi gospodarczej, to wówczas pojawia się osłabienie motywacji nie tylko jednostek, lecz również przedsiębiorstw. Dlatego opodatkowanie funduszu płac w jego obecnej wersji nie zdaje egzaminu i stanowi niekiedy pretekst do jego obejścia przez szukanie innych rozwiązań (na przykład w formie powoływania zespołów gospodarczych w przedsiębior-

stwach). Należałoby zatem albo zrezygnować z owego opodatkowania, albo też wkomponować je w system finansowy przedsiębiorstw i to z uwzględnieniem alternatywy w dziedzinie inwestycji. Właściwiej byłoby sięgnąć po opodatkowanie indywidualnych wynagrodzeń pracowniczych, o czym jeszcze będzie mowa.

Przedsiębiorstwa uspołecznione są obciążone różnymi świadczeniami z tytułu ochrony i kształtowania środowiska. Jednak rola tych opłat w poprawie warunków środowiskowych jest znikoma. Faktyczną poprawę w tej dziedzinie mogą przynieść nie tyle obciążenia na rzecz budżetu, ile zwiększenie środków pieniężnych na finansowanie inwestycji w tym zakresie oraz wystarczająca podaż urządzeń z dziedziny ograniczania zanieczyszczenia wody, powietrza i gruntu. Dopiero po zadowalającym rozwiązaniu w tym zakresie można zwiększyć skuteczność oddziaływania świadczeń na rzecz budżetu.

W grupie podatków od gospodarki nieuspołecznionej najistotniejsze znaczenie mają — podatek obrotowy i dochodowy. Również i one zasługują na omówienie. Jeżeli chodzi o konstrukcję obu podatków, to nie nasuwa ona większych zastrzeżeń. Można jedynie postulować rezygnację z wielości stawek podatkowych w podatku obrotowym. Nie mają one większego uzasadnienia ekonomicznego i fiskalnego. Wreszcie należałoby także rozważyć zastąpienie podatku obrotowego — podatkiem od wartości dodanej, który byłby wspólnym podatkiem od jednostek gospodarki **uspołecznionej i nieuspołecznionej. Zastrzeżenia budzą natomiast** stosowane obecnie wielorakie formy opodatkowania, takie jak: opodatkowanie na zasadach ogólnych, opłata skarbową, karta podatkowa, ryczałt od przychodów ze sprzedaży ewidencjonowanej i ryczałt spółdzielczy. Kryteria stosowania wspomnianych form są również wielorakie: wartość obrotów, wielość zatrudnienia, branża i położenie zakładu. Wspomniane formy opodatkowania zasługują na krótką charakterystykę, która pozwoli na ujawnienie ich wad.

Opodatkowanie na zasadach ogólnych jest stosowane wobec podatników, których obrót kształtuje się na poziomie od 9,6 mln do 15 mln zł rocznie. Przede wszystkim w stosunku do różnych branż rozmaicie definiuje się pojęcie obrotu, co już wskazuje na regulacje wielce instrumentalne i wprowadza wiele niejasności interpretacyjnych. Towarzyszą temu złożone systemy ewidencjonowania działalności: księgi handlowe, księgi podatkowe, książki ewidencji sprzedaży towarów i usług. Stosowane są rygorystyczne zasady prowadzenia tych ksiąg i łatwo wówczas w postępowaniu podatkowym o ich odrzucenie jako dowodów. Odrzucenie ksiąg jako dowodu w postępowaniu podatkowym daje organom skarbowym dość dużą swobodę w określeniu wartości obrotów. Istnieje osiem rodzajów ksiąg podatkowych (i to w zależności od branży). Wedle zamysłu Ministerstwa Finansów taka złożona ewidencja działalności miała zapobiec uchylaniu się od podatku. Nietrudno zauważyć, że właśnie

owa złożoność jakby skłaniała do uchylania się, gdyż przestrzeganie nałożonych rygorów w obecnej sytuacji gospodarczej nie jest możliwe. Wymagałoby to zwiększenia zatrudnienia o osoby znające zasady księgowości i ewidencji.

Złożoność tej formy opodatkowania zwiększa wielorakość stawek podatkowych i to w zależności od rodzaju działalności. Wielość tych stawek miała nawiązywać do wartości obrotów w poszczególnych branżach i miała wpływać na rodzajową strukturę działalności. Nasuwa się jednak podstawowe pytanie, czy stawki podatkowe mogą te funkcje spełnić. Odpowiedź może być negatywna, gdyż o tych zjawiskach decyduje sytuacja ekonomiczna w ogóle.

Pobieranie podatku dochodowego na zasadach ogólnych jest także dotknięte wadami. Odnoszą się one przede wszystkim do kryteriów potrącania kosztów uzyskania. Są one różnorakie i uzależnione częściowo od rodzaju działalności. Tymczasem koszty te mają wpływ na stosowanie szacunkowych norm zysku netto. Mają one pewną rozpiętość i stanowią w wielu przypadkach przyczynę sporu między podatnikiem a organem skarbowym. U podstaw tych sporów leży nieuwzględnianie przez wspomniane normy poziomu cen bieżących, które decydują o kosztach. Zbyt mało jest tu elementów pozwalających na indywidualizację poziomu zysku podatników. W ustalaniu zysku sięga się nawet po znamiona zewnętrzne, które świadczyłyby o wydatkach domowych i osobistych, by z kolei na ich podstawie określić wielkość dochodu. Jest to bardzo daleko idące postanowienie, które daje nieuzasadnioną swobodę w określaniu poziomu zysku.

Opłatę skarbową opłacają osoby wykonujące działalność rzemieślniczą na podstawie potwierdzenia zgłoszenia wykonywania rzemiosła. Ta forma opodatkowania jest stosowana wobec rzemieślników zatrudniających w zasadzie jednego pracownika. Zatem odnosi się ona do drobnej działalności rzemieślniczej, a wysokość jej jest uzależniona od stanu zatrudnienia, branży i miejscowości, w której prowadzona jest działalność. Stosowane są też liczne ulgi podatkowe z tytułu wieku i stanu zdrowia oraz zdolności do pracy.

Karta podatkowa jest formą zbliżoną do opłaty skarbowej. Podstawowym kryterium jej stosowania jest wielkość zatrudnienia, która w zasadzie kształtuje się na poziomie trzech pracowników. Jednakże wyklucza to zarazem możliwość korzystania z usług innych osób, chyba że świadczą one usługi specjalistyczne. Określenie to jest wielce nieprecyzyjne i stanowi źródło sporów. Z tytułu wielkości zatrudnienia stosowane są zwyczki podatkowe, co zniechęca do powiększenia stanu zatrudnienia. Wreszcie dla niektórych kategorii zakładów stawki karty podatkowej mają pewną rozpiętość. Dotyczy to osób prowadzących handel artykułami spożywczymi, rolnymi i ogrodniczymi. Wobec tych podatników organy skarbowe określają wysokość opłaty na podstawie szacunkowego

obrotu. Jest to system również złożony, gdy się zważy na rodzaj opodatkowanej działalności. Wprawdzie podatnicy są zwolnieni od obowiązku prowadzenia ksiąg, to jednak w przypadku sporu z organem skarbowym są zobowiązani dostarczyć dowody wartości obrotów i dochodów. W tym **kontekście zwolnienie to nie ma większego znaczenia.**

W grudniu 1984 r. wprowadzono ryczałt od przychodów ze sprzedaży ewidencjonowanej⁴. U podstaw wprowadzenia tej formy opodatkowania leżała chęć ujęcia wszelkich obrotów, eliminacja spekulacji i uwzględnienie postulatu sprawiedliwości. Żadnego z tych postulatów nie mogła jednak urzeczywistnić ta forma opodatkowania. Przeciwnie, jest ona niezwykle skomplikowana. Wystarczy wskazać na to, że w przypadku sprzedaży przez kilka osób powinny one prowadzić oddzielne księgi zapisów. Rozbudowana jest ewidencja sprzedaży i zakupów i dlatego niewłaściwe jest określanie tej formy jako zryczałtowanej. Niewiele różni się ona bowiem od opodatkowania na zasadach ogólnych. Zapewne autorzy tego rozwiązania chcieli ewidencyjnie ująć całą działalność podatnika, ale jest to założenie niemożliwe do realizacji. Ponadto istnieje wiele niejasności w zakresie podmiotowego i przedmiotowego stosowania tej formy opodatkowania.

Rzemiosło może również opłacać podatki obrotowy i dochodowy w formie ryczałtu spółdzielczego. Warunkiem korzystania z tej formy opodatkowania jest prowadzenie całej działalności rzemieślniczej za pośrednictwem spółdzielni. Według analiz obciążenia podatkowego przy zastosowaniu różnych form opodatkowania okazuje się, że ryczałt spółdzielczy jest łącznie wyższym obciążeniem. Mimo to rzemieślnicy korzystają z tej formy, gdyż pozwala ona na ograniczenie ich bezpośrednich kontaktów z organami skarbowymi i umożliwia im zajęcie się działalnością podstawową zamiast analizowaniem złożonych postanowień podatkowych. W tym przypadku spółdzielnia spełnia cały szereg funkcji pomocniczych.

Jednym z mankamentów obecnego systemu podatkowego jest brak konsekwentnego opodatkowania ludności. Stosowane są wprawdzie podatki od wynagrodzeń i wyrównawczy, ale brak im koncepcyjnej spójności. Na takim stanie rzeczy zaważyły poglądy z lat sześćdziesiątych, gdy wskazywano na zbędność bezpośredniego opodatkowania ludności i twierdzono, że państwo przy okazji ustalania cen i płac ma możliwość kształtowania indywidualnego udziału w dochodzie narodowym.

Rdzeniem opodatkowania ludności powinien być podatek dochodowy, którego koncepcja zostanie w sposób ogólny naszkicowana. Zarówno ceny, jak i płace przestały być wystarczającym narzędziem kształtowania indywidualnych dochodów ludności. Stało się tak dlatego, że kształtowa-

⁴ Rozporządzenie Ministra Finansów z 31 grudnia 1984 r. w sprawie opodatkowania podatkiem obrotowym i dochodowym przychodów ze sprzedaży ewidencjonowanej (Dz. U. 1985, nr 1, poz. 4).

nie płac zostało zdecentralizowane i dokonywane jest w układzie branżowym. Coraz częściej płace kształtowane są w trybie przetargowym między zatrudnionymi a dyrekcjami przedsiębiorstw i to niekiedy w oderwaniu od kwalifikacji, nakładu i rezultatów pracy. Jest to po części następstwem tezy, że praca nie jest towarem i dlatego nie ma wartości. Ponadto płace są kształtowane pod wpływem wymogów z zakresu zachowania równowagi gospodarczej i finansowej, co powoduje zniekształcenie relacji między płacą a pracą.

Ceny zostały po części zdecentralizowane i metodologia ich kształtowania jest zróżnicowana (ceny urzędowe, regulowane i umowne). Są one coraz częściej kształtowane pod wpływem tezy o potrzebie zachowania równowagi rynkowej i założeń polityki społecznej. Zbyt wiele przypisuje się im funkcji, by jeszcze nadawały się do określenia indywidualnego udziału w dochodzie narodowym. Problemy te mogłyby stanowić przedmiot osobnego studium, tu zaś zostały jedynie zasygnalizowane.

Sformułowanie koncepcji podatku dochodowego od ludności powinno poprzedzać dokonanie pewnych zmian. Przede wszystkim płace pracowników powinny być kształtowane w drodze negocjacji taryfowych między związkami zawodowymi a zakładami pracy. Płace powinny być uzależnione od nakładu i rezultatu pracy oraz od poziomu kwalifikacji zawodowych. Ponadto poziom płac powinien być uzależniony od ekonomicznego położenia zakładów pracy. Chodzi tu o partycypację załóg w ekonomicznych rezultatach działalności zakładu pracy. Natomiast płace nie powinny zawierać pierwiastków socjalnych. Temu powinny służyć różnego rodzaju dodatki i zasiłki (rodzinne, inflacyjne itd.). Przy kształtowaniu dochodów pieniężnych ludności nie można pominąć rencistów, emerytów, stypendystów i innych niepracujących. Ich dochody powinny być ustalone na poziomie niezbędnych kosztów utrzymania, które określać powinien koszyk towarów i usług. Wymaga to opracowania uzasadnionego i akceptowanego minimum socjalnego. Poziom dochodów indywidualnych powinien być korygowany w miarę postępu inflacji. Dlatego też stopa inflacji powinna być publikowana i powinny być wyjaśnione podstawy jej ustalania.

Jeżeli chodzi o ceny, to nie powinny być one arbitralnie kształtowane przez organy administracji państwowej. Przeciwnie, powinny je ustalać jednostki gospodarujące i to z uwzględnieniem kosztów i marży. Szczególne znaczenie dla kształtowania cen mają relacje podaży i popytu. Należy zauważyć, że rynkowy mechanizm kształtowania cen nie wyklucza ich kontroli ze strony organów administracji państwowej.

Wiele zastrzeżeń budzi metodologia ustalania kosztów. Oba składniki kosztów — osobowe i rzeczowe — są obecnie określane w sposób niewłaściwy. Również odpisy amortyzacyjne wymagają uporządkowania, by uwzględniały zużycie fizyczne, a zwłaszcza techniczne (postęp techniczny). Należałoby zrezygnować z formuły tzw. społecznych kosztów wytwarzania, gdyż zawiera ona wiele elementów negatywnych, jak marnotraw-

stwo, niekompetencję, błędy w planowaniu itp. Formuła kosztów powinna **umożliwiać ich porównanie między branżami i między krajami**. To ostatnie pozwoli zorientować się w kosztach rodzimej produkcji na tle obcej i to przy uwzględnieniu poziomu technologicznego, konkurencyjności wyrobów, poziomu wynagrodzeń i innych świadczeń. Warunkiem takiej porównywalności jest rynkowy kurs złotego wobec innych walut. Inaczej niezbędne będzie posługiwanie się namiastkami i sztucznymi konstrukcjami. Kurs walutowy powinien bowiem pełnić funkcję cenotwórczą. Bez uwzględnienia wspomnianych czynników proponowany podatek dochodowy zawiśnie w próżni.

Konstrukcja proponowanego podatku dochodowego (lub — jak chcą niektórzy — podatku od wynagrodzeń) wymaga naszkicowania. Przede wszystkim powinien to być podatek powszechny. Wyłączenia podmiotowe i przedmiotowe powinny mieć charakter wyjątkowy i wyraźnie ustawą określony zakres. Ewentualne preferencje powinny mieć charakter pozapodatkowy. Rozbudowany system preferencji podatkowych niweczyłby ideę tego podatku.

Przedmiotem opodatkowania powinien być dochód pochodzący z tytułu umowy o pracę, stosunku służbowego, umowy o dzieło, umowy zlecenia, dochody z dzierżawy i najmu, emerytury i inne nie osiągane z działalności gospodarczej. Samo zdefiniowanie dochodu opodatkowanego może nastroczać trudności ze względu na zakres kosztów potrącalnych. Rodzaje tych kosztów powinny być precyzyjnie określone, np.:

- koszty uzyskania dochodu (kredyty, oprocentowanie itp.),
- koszty utrzymania zdrowia (składki ubezpieczeniowe),
- koszty niezbędnych inwestycji (remont mieszkania lub domu lub jego budowa),
- koszty związane z wykonywaniem zawodu (przepisywanie na maszynie, tłumaczenie, wyposażenie miejsca pracy itp.).

To jedynie kilka przykładowo wymienionych kosztów. Opracowanie ich wymaga osobnego studium, nie tylko z zakresu podatków, ale również psychologii i socjologii.

Dochody małżonków powinny być kumulowane, gdyż one łącznie stanowią o pozycji ekonomicznej gospodarstwa domowego. Natomiast trudny technicznie do realizacji byłby postulat przeliczania dochodu na osobę. Wysokość podatku powinna być kształtowana progresywnie. Można by jedynie zastanowić się nad stosowaniem stawek mieszanych — proporcjonalnych i progresywnych. Można by to rozwiązać w ten sposób, że niższe dochody byłyby obciążone proporcjonalnie. Natomiast po przekroczeniu określonej granicy dochody byłyby opodatkowane progresywnie. Ukształtowanie skali podatkowej wymagałoby badań empirycznych.

Podatek dochodowy powinien również określać ulgi i zwolnienia podatkowe, które uwzględniałyby czynniki natury ekonomicznej, socjalnej i rodzinnej.

Opracowanie całościowej koncepcji podatku dochodowego nie powinno być sprawą trudną, gdyż można by posłużyć się istniejącymi rozwiązaniami i należałoby je zaadaptować do warunków polskich. Bez rozwiązania tej kwestii opodatkowanie ludności skupiać się będzie na obciążeniu konsumpcji.

Wydaje się, że w rozważaniach nie można pominąć opłat celnych. Stanowią one świadczenia zbliżone do podatków. Wielorakie argumenty przemawiają na rzecz zmiany systemu opłat celnych, zwłaszcza że obowiązujące obarczone są nieufnością i fiskalizmem. Obecny system opłat celnych składa się z ceł w obrocie handlowym i niehandlowym. Te pierwsze stosowane są do przedsiębiorstw zajmujących się handlem zagranicznym, a te drugie wobec podróżnych. W zakresie opłat celnych stosowanych wobec przedsiębiorstw handlu zagranicznego ich znaczenie dla struktury tego handlu jest niewielkie i dlatego sens ich stosowania budzi zastrzeżenia. Jeszcze większe zastrzeżenia budzą cła w stosunku do podróżnych. Ich stosowanie jest motywowane dążeniem do ograniczenia wywozu dewiz i walką ze spekulacją. Otóż należy zauważyć, że w ramach integracji krajów RWPG niezbędne jest postulowanie likwidacji istniejących barier celnych. Integracja nie jest tylko kooperacją państw, lecz również współdziałaniem narodów. Przemieszczanie ludzi jest podstawowym warunkiem integracji, jednakże jest ono ograniczane m. in. na skutek stosowania opłat celnych. Wydaje się, że pierwszym etapem powinno być ujednoczenie systemu opłat celnych krajów członkowskich RWPG. Obecnie systemy te są zbyt zróżnicowane i doraźnie koncypowane. Wprawdzie uważa się, że zachowanie ceł jest elementem zabezpieczenia równowagi rynkowej, ale jest to sięganie do skutków niedomagań w ekonomice tych krajów, a nie do ich przyczyn. Poprawa sytuacji rynkowej leży w podaży dóbr i usług, czego nawet wysokie opłaty celne nie są zdolne zapewnić. Nie można także zapobiec wywozowi dewiz, gdyż jest to uzależnione od relacji kursów walutowych i cen towarów. Bariera celna stanowi podniesienie proggu ryzyka i dlatego opłacalny jest wywóz większej ilości dewiz. Wysokie opłaty celne sprzyjają spekulacji, gdyż zmniejszają one podaż niektórych towarów (wymowny jest przykład kawy), co z kolei powoduje podwyższenie ceny i pozbawia możliwości kupna warstwy słabsze ekonomicznie. Natomiast opłaty celne powodują koszty kontroli i badań, opóźnienia w komunikacji itd. Należałoby zatem dążyć do znacznego ograniczenia zakresu i wysokości opłat celnych.

Z przeprowadzonych rozważań nasuwa się wniosek o potrzebie całościowej reformy systemu podatkowego i to w kontekście reformy gospodarki i sprawowania władzy. System podatkowy powinien nie tylko chronić, lecz i stymulować inicjatywę jednostek i grup, co wymaga pewnego zakresu zaufania. Należy też uświadomić sobie, chociaż jest to truizm, że inicjatywa w ekonomice musi być opłacalna. Ograniczanie opłacalności

poprzez zbytne ograniczanie dochodów można jedynie tę inicjatywę eliminować. W konsekwencji trzeba przyjąć, że bogacenie się nie jest rzeczą zdrożną. W gospodarce zaś następuje ono m. in. przez wykorzystanie koniunktury. Wymaga to daleko idącego ograniczenia penalizacji życia gospodarczego, gdyż nie prowadzi to ani do dyscypliny ekonomicznej, ani do rozwiązania trudności ekonomicznych. Zastępowanie praw ekonomicznych normami prawa karnego nie może prowadzić do pożądaných rezultatów. Prawda ta jest szczególnie aktualna w naszej sytuacji. Wreszcie reforma systemu podatkowego powinna być powiązana z silniejszymi gwarancjami praw obywatelskich, które ograniczałyby zbytnią arbitralność organów skarbowych.

Należy się zastanowić nad utrzymywaniem odrębnych podatków dla jednostek gospodarki uspołecznionej, nieuspołecznionej i ludności. Podział ten ma wątpliwe uzasadnienie ekonomiczne. Przeważa uzasadnienie doktrynalne, którego zasadność budzi zastrzeżenia.

Opodatkowanie przedsiębiorstw uspołeczniionych wymaga zmian, ale towarzyszyć im powinna zmiana roli pieniądza w podejmowaniu decyzji gospodarczych — z biernej na aktywną. Podatek obrotowy ma wyraźne cechy podatku konsumpcyjnego o regresywnym oddziaływaniu. Warstwy najniższe ekonomicznie najdotkliwiej odczuwają ciężar tego podatku, gdyż nabywane przez nie towary cechuje popyt sztywny. Zbyt silnie akcentowana jest funkcja przywracania równowagi. Włączenie podatku obrotowego i cen do zakresu działania Ministra Finansów jeszcze ten fiskalizm podkreśla, dlatego celowe jest postulowanie wyłączenia cen z gestii Ministra Finansów. Inaczej skłonność do fiskalnego posługiwania się cenami będzie w praktyce coraz widoczniejsza. W sformułowaniach postanowień podatkowych nie należy przy tym posługiwać się określeniami trudnymi do zdefiniowania, jak towary „luksusowe” lub „wyższego rzędu”. Cena nie powinna uniemożliwiać nabywania podstawowych dóbr szerszym warstwom społeczeństwa.

Podatek obrotowy jest anonimowy, tzn. nie bardzo wiadomo, jak kształtuje się obciążenie konsumpcji poszczególnych grup ludności. Wszystkie tu przytoczone wady tego podatku przemawiają na rzecz zastąpienia go podatkiem od wartości dodanej, ale nie jest to wyłącznie zabieg z zakresu techniki podatkowej.

Fiskalizm podatkowy widoczny jest również na przykładzie podatku dochodowego od przedsiębiorstw państwowych. Powoduje on zbyt wysokie okrojenie dochodu przedsiębiorstw i przez to ogranicza samofinansowanie, zwłaszcza w części dotyczącej odnowienia majątku. Może to spowodować załamanie technologiczne w całej gospodarce. Dlatego fiskalizm ten jest działaniem doraźnym i krótkowzrocznym.

Opodatkowanie gospodarki nieuspołecznionej wymaga uproszczenia. Nie można się wobec rzemiosła, przemysłu itp. posługiwać takimi formami opodatkowania, które akcentują nieufność w stosunku do podatnika.

Nie sprzyja to szerzej pojętemu rozwojowi działalności gospodarczej. Zarówno inicjatywa, jak i kapitały nie zostaną przez to włączone do obiegu gospodarczego. Należałoby odejść od zbyt dogmatycznego traktowania tego sektora gospodarczego. Kryterium oceny powinna być poprawność gospodarowania, zwłaszcza zwiększenie podaży dóbr i usług.

Ważnym postulatem jest wprowadzenie powszechnego podatku dochodowego od ludności. Można tego dokonać w kontekście dochodów i cen oraz innych świadczeń.

Reformy prawa podatkowego nie powinny być dokonywane pod wpływem czynników doraźnych, gdyż cierpi na tym stabilność obciążeń i zaufanie podatników. Konieczny jest szerszy horyzont czasowy i uświadomienie konsekwencji reform. Dlatego reforma systemu podatkowego może być formułowana przez fachowców teoretyków i praktyków. Ograniczanie roli tych pierwszych do komentatorów dokonanych zmian nie sprzyja formułowaniu koncepcji przemian. Jedno nie budzi wątpliwości, a mianowicie pilność dokonania reformy. Nie zawsze istnieją sprzyjające okoliczności dla dokonania reformy systemu podatkowego, która obecnie jest już niezbędna.

THE PROBLEMS OF THE TAX SYSTEM REFORM

Summary

The article discusses the indispensability of the reform of Polish tax system. The author begins with the economic, social and political conditions of such a reform. The above background serves him for presenting the shortcomings of the present tax system. The need of tax reform with respect to socialized economy, non-socialized economy and the population has been stressed. As far as the taxes levied on socialized economy are concerned, the author postulates to replace the turnover tax with the value added tax, what would result in limiting fiscal stringency of the former. As to the income tax, the author suggests to reduce its fiscal effects. They limit the self-financing capabilities of enterprises, especially their investment capacities.

With respect to taxes levied on non-socialized economy, the postulate of simplifying the forms of their assessment and collection has been put forth. The present forms are not always understandable for taxpayers and, in consequence, difficult to apply. Besides, in this way they limit the scope of private economic activity.

The author formulates also the argument about the need of preparing the conception of universal income tax levied on the population. In that context he suggests taking into account the methods of shaping the level of income and prices. He ends his consideration with the thesis pointing to the urgent necessity of reforming the tax system.