

Karol Schneider, Krystyna Nizioł

Uniwersytet Szczeciński

WYBRANE INSTRUMENTY POLITYKI PODATKOWEJ

Streszczenie: W opracowaniu omówiono wybrane instrumenty polityki podatkowej, które państwo może wykorzystywać, aby kształtować określone cele społeczno-gospodarcze. Należą do nich np. ulgi inwestycyjne lub przyspieszona amortyzacja, które umożliwiają podatnikom optymalizację obciążeń podatkowych. W artykule przeanalizowano regulacje dotyczące tych zagadnień, ujęte w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych. Należy podkreślić, że posługując się tego rodzaju instrumentami można ukierunkować wydatki podatników, zwłaszcza prowadzących działalność gospodarczą, na określone cele inwestycyjne, a nie konsumpcyjne.

Słowa kluczowe: polityka gospodarcza, prawo podatkowe, rachunkowość

1. Wstęp

Celem opracowania jest omówienie wybranych instrumentów polityki podatkowej, które państwo może wykorzystywać, aby kształtować pożądane cele społeczno-gospodarcze. Dążąc do realizacji tego zadania, można również wykorzystywać preferencyjne unormowania prawa podatkowego, zwłaszcza umożliwiające podatnikom optymalizację obciążeń fiskalnych. Tytułem przykładu można wskazać na takie instrumenty polityki podatkowej, jak ulgi podatkowe o charakterze inwestycyjnym lub przyspieszoną amortyzację. Posługując się tego rodzaju instrumentami, można ukierunkować wydatki podatników, zwłaszcza prowadzących działalność gospodarczą, na określone cele inwestycyjne, a nie konsumpcyjne. Wybór celów społeczno-gospodarczych, które państwo zamierza realizować, zależy od przyjętych priorytetów polityki podatkowej. Znajduje to wyraz w określonej konstrukcji systemu podatkowego. Należy wskazać, że na kształt systemu podatkowego danego państwa wpływa wiele czynników, m.in. o charakterze ekonomicznym, społecznym, związanych z właściwą ochroną prawną podatników [Mastalski 2004, s. 31–32]. Istotnym elementem jest również świadomość podatnika, iż cały system podatkowy jest spójny. Niestabilność systemu podatkowego, przejawiająca się w nadmiernej liczbie zmian przepisów prawa podatkowego powoduje, że podatnicy tracą zaufanie do państwa. Niskiej świadomości podatkowej sprzyja bowiem m.in. brak trwałości norm prawa podatkowego [Schneider 2007, s. 192–193]. Stabilność ta ma szczególne znaczenie w odniesieniu do przepisów prawa podatkowego o charakterze preferencyjnym. Ty-

tułem przykładu można wskazać na ulgi podatkowe, które pełnią funkcję stymulującą (podobnie może oddziaływać przyspieszona amortyzacja – także zaliczana do kategorii ulg podatkowych). Te instrumenty polityki podatkowej przyczyniają się do ożywienia gospodarki, ale dopiero w dłuższym okresie [Nizioł 2007, s. 91]. Dlatego też w tym przypadku szczególnie istotna jest trwałość norm prawa podatkowego, aby podatnicy mieli gwarancję preferencyjnego traktowania w danym okresie, zapewniającego np. zwrot nakładów inwestycyjnych.

2. Regulacje prawne dotyczące ulg inwestycyjnych

Zarówno w u.p.d.o.f. [Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r.], jak i w u.p.d.p.p. [Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r.] ujęto ulgę mającą charakter inwestycyjny – na zakup nowych technologii. Ulga ta została wprowadzona w art. 26c u.p.d.o.f. oraz w art. 18b u.p.d.o.p. na mocy ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o niektórych formach wspierania działalności innowacyjnej [Ustawa z dnia 29 lipca 2005 r.]. Uzasadnieniem wykorzystania instrumentów podatkowych do wspierania innowacyjności gospodarki były ich zalety, których pozbawiony jest system dofinansowania tej sfery, oparty na systemie dotacji. W przypadku ulg inwestycyjnych decyzje dotyczące skorzystania z tego instrumentu podejmowane są przez samych przedsiębiorców, którzy dokonują wyboru działań innowacyjnych na bazie kryterium największej efektywności gospodarczej. Tej zalety nie posiadają dotacje, które są przyznawane na podstawie celów ustalanych przez władze publiczne.

Ulga na nabycie nowych technologii jest odliczana od podstawy opodatkowania, a odliczeniu podlegają wydatki poniesione przez podatnika na nabycie nowych technologii. Pojęcie „nowych technologii” zdefiniowano w art. 26c ust. 2 u.p.d.o.f. (analogicznie w art. 18b ust. 2 u.p.d.o.p.). Zgodnie z tymi regulacjami za nowe technologie uważa się wiedzę technologiczną w postaci wartości niematerialnych i prawnych, w szczególności wyniki badań i prac rozwojowych, która umożliwia wytwarzanie nowych lub udoskonalonych wyrobów lub usług i która nie jest stosowana na świecie przez okres dłuższy niż ostatnich pięć lat, co potwierdza opinia niezależnej od podatnika jednostki naukowej w rozumieniu ustawy o zasadach finansowania nauki [Ustawa z dnia 8 października 2004 r.]. Nabyciem nowej technologii jest nabycie praw wiedzy technologicznej w drodze umowy o ich przeniesienie oraz korzystanie z tych praw.

Ulga na zakup nowych technologii ma na celu pobudzenie inwestycji na ten cel przez podatników prowadzących działalność gospodarczą. W przypadku bowiem podatników podatku dochodowego od osób fizycznych mogą z niej skorzystać tylko podatnicy tego podatku, którzy osiągają przychody z pozarolniczej działalności gospodarczej. Ponadto kwota odliczeń nie może przekroczyć wysokości dochodu uzyskanego przez podatnika z tego źródła (art. 26c ust. 3 w zw. z art. 10 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f.). Ustawodawca ograniczył także możliwość skorzystania z tej ulgi m.in. w przypadku, gdy podatnik prowadzi w roku podatkowym lub prowadził w roku

poprzedzającym działalność na terenie specjalnej strefy ekonomicznej [zob. Ustawa z dnia 20 października 1994 r.] na podstawie zezwolenia.

W obu ustawach podatkowych określono też zasady ustalania wielkości odliczenia, maksymalną kwotę podlegającą odliczeniu, reguły dokonywania odliczenia oraz utraty ulgi na nabycie nowych technologii.

Po pierwsze, podstawą do ustalenia wielkości odliczenia na nabycie nowej technologii jest kwota wydatków poniesionych przez podatnika na ten cel, uwzględnionych w wartości początkowej, w części, w jakiej została zapłacona podmiotowi uprawnionemu w roku podatkowym, w którym nową technologię wprowadzono do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych lub w roku następującym po tym roku, oraz w której nie została zwrócona podatnikowi w jakiegokolwiek formie (art. 26c ust. 5 u.p.d.o.f., art. 18b ust. 4 u.p.d.o.p.)¹.

Po drugie, maksymalna kwota ulgi na nabycie nowej technologii nie może przekroczyć 50% wielkości odliczenia ustalonego w powyżej opisany sposób (art. 26c ust. 8 u.p.d.o.f., art. 18b ust. 7 u.p.d.o.p.).

Po trzecie, odliczenia na zakup nowych technologii dokonuje się w zeznaniu za rok podatkowy, w którym podatnik poniósł powyższe wydatki. Jeżeli podatnik osiągnie w danym roku stratę lub wielkość dochodu z pozarolniczej działalności podatnika jest niższa od kwoty przysługujących mu odliczeń, odliczenia (odpowiednio w całej kwocie lub w pozostałej części) dokonuje się w zeznaniach za kolejno następujące po sobie trzy lata podatkowe, licząc od końca roku, w którym nową technologię wprowadzono do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych (art. 26c ust. 7 u.p.d.o.f., art. 18b ust. 6 u.p.d.o.p.).

Po czwarte, w obu ustawach podatkowych określono dokładnie sytuacje, w których podatnik traci prawo do ulgi na nabycie nowej technologii. Następuje to w przypadku, gdy przed upływem trzech lat podatkowych, licząc od końca roku podatkowego, w którym wprowadził nową technologię do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych²:

- udzieli w jakiegokolwiek formie lub części innym podmiotom prawa do nowej technologii; nie dotyczy to przeniesienia prawa w wyniku przekształcenia formy prawnej oraz łączenia lub podziału dotychczasowych przedsiębiorców – dokonywanych na podstawie przepisów Kodeksu spółek handlowych [Ustawa z dnia 15 września 2000 r.],
- zostanie ogłoszona jego upadłość, obejmująca likwidację majątku, lub zostanie postawiony w stan likwidacji [Ustawa z dnia 28 lutego 2003 r.],
- otrzyma zwrot wydatków na tę technologię w jakiegokolwiek formie.

W takim przypadku podatnik ma obowiązek w zeznaniu podatkowym składanym za rok, w którym wystąpiły okoliczności powodujące utratę prawa do ulgi, do zwiększenia podstawy opodatkowania o kwotę dokonanych odliczeń, do których

¹ Zob. też: art. 26c ust. 6 u.p.d.o.f., art. 18b ust. 5 u.p.d.o.p.

² Zob.: art. 26c ust. 9 u.p.d.o.f., art. 18b ust. 8 u.p.d.o.p.

utracił prawo, a w razie poniesienia straty – do jej zmniejszenia o tę kwotę³. Ponadto w stosunku do podatników podatku dochodowego od osób prawnych, obowiązek zwiększenia podstawy opodatkowania w zeznaniu podatkowym, wskutek utraty prawa do ulgi, dotyczy także utraty statusu podatnika przez podatkową grupę kapitałową. W takim przypadku obowiązek ten ciąży na spółce, która wprowadziła nową technologię do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych.

Należy wskazać, że do odliczeń z tytułu ulgi na nabycie nowej technologii nie mają zastosowania ograniczenia dotyczące nieuznawania określonych wydatków za koszty uzyskania przychodu⁴.

3. Unormowania prawne odpisów amortyzacyjnych

W ustawach o podatkach dochodowych unormowano zasady podwyższania stawek amortyzacyjnych od środków trwałych, które uzasadniają możliwość dokonywania korzystniejszych dla podatników odpisów amortyzacyjnych. Możliwość taka zachodzi m.in. w przypadku liniowej metody amortyzacji, z zastosowaniem stawek amortyzacyjnych określonych w Wykazie rocznym stawek amortyzacyjnych oraz współczynników podwyższających lub obniżających te stawki (art. 22i u.p.d.o.f. i art. 16i u.p.d.o.p.) [*Prawo...* 2008, s. 263] oraz degresywno-liniowej metody amortyzacji (art. 22k u.p.d.o.f. i art. 16k u.p.d.o.p.). Metoda degresywna amortyzacji jest formą amortyzacji przyspieszonej, ponieważ jej wybór przez podatnika umożliwia mu dokonywanie odpisów amortyzacyjnych przy zastosowaniu stawek amortyzacyjnych z Wykazu rocznych stawek amortyzacyjnych podwyższonych o współczynnik określony w ustawie. W rezultacie odpisy amortyzacyjne są wyższe w każdym roku lub przynajmniej równe możliwym do uzyskania przy zastosowaniu liniowej metody amortyzacji [*Podatek...* 2007, s. 718].

W metodzie amortyzacji degresywnej odpisy dokonywane są nierównomiernie, począwszy od miesiąca następującego po miesiącu wprowadzenia składnika majątku do używania. W pierwszej kolejności podatnik ustala podwyższoną stawkę amortyzacyjną jako iloczyn stawki podstawowej i współczynnika większego niż 1, ale nie wyższego niż 2. Następnie ustala się odpisy roczne wg następujących zasad:

- w pierwszym roku podatkowym odpis oblicza się od wartości początkowej,
- od drugiego roku podatkowego podstawą obliczania odpisów jest wartość początkowa pomniejszona o dotychczasowe odpisy,

³ W przypadku gdy podstawą utraty prawa do ulgi było otrzymanie przez podatnika zwrotu wydatków na nową technologię w jakiegokolwiek formie, kwotę odliczeń, do której podatnik utracił prawo, określa się proporcjonalnie do udziału zwróconych wydatków w wartości początkowej nowej technologii.

⁴ Zob.: art. 26c ust. 11 w zw. z art. 23 ust. 1 pkt 45 u.p.d.o.f., art. 18b ust. 11 w zw. z art. 16 ust. 1 pkt 48 u.p.d.o.p

- jeżeli odpis ustalony metodą degresywną będzie niższy niż odpis ustalony metodą liniową wówczas należy zastosować odpis liniowy [Poszwa 2010, s. 168].

Pierwszym rodzajem środka trwałego są budynki i budowle używane w warunkach pogorszonych, w przypadku których można podwyższyć stawkę amortyzacji o współczynnik nie wyższy niż 1,2⁵. Następnym rodzajem środka trwałego są budynki i budowle używane w złych warunkach. W tym przypadku stawka amortyzacji może być podwyższona o współczynnik nie wyższy niż 1,4. Możliwość podwyższenia stawki amortyzacyjnej ustalono także w stosunku do maszyn, urządzeń i środków transportu, z wyjątkiem morskiego taboru pływającego, używanych bardziej intensywnie w stosunku do warunków przeciętnych albo wymagających szczególnej sprawności technicznej – przy zastosowaniu w tym okresie współczynników nie wyższych niż 1,4.

Ostatnim rodzajem środków trwałych, wobec których można zastosować podwyższoną stawkę amortyzacyjną, są maszyny i urządzenia zaliczone do grupy 4–6 i 8 Klasyfikacji Środków Trwałych [zob. Rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 30 grudnia 1990 r.], poddane szybkiemu postępowi technicznemu. W tym przypadku współczynnik nie może być wyższy niż 2,0. Pod pojęciem maszyn, urządzeń i aparatury rozumie się tego rodzaju środki trwałe, w których zastosowane są układy mikroprocesorowe lub systemy komputerowe, spełniające założone funkcje dzięki wykorzystaniu w nich najnowszych zdobyczy techniki, a także pozostałą aparaturę naukowo-badawczą i doświadczalno-produkcyjną⁶.

W obu ustawach podatkowych określono także terminy, w których podatnicy mogą podwyższać stawki amortyzacyjne dla środków trwałych, rezygnować z ich zastosowania, a także obniżać te stawki. Ponadto ustalono też terminy, w których należy podwyższyć lub obniżyć stawki amortyzacyjne, w razie wystąpienia albo ustania warunków uzasadniających ich podwyższenie⁷. Należy wskazać, że jest możliwa korekta odpisów amortyzacyjnych. W wyroku NSA w Warszawie z dnia 17 kwietnia 2008 r. [wyrok NSA w Warszawie z dnia 17 kwietnia 2008 r.] wyrażono pogląd, zgodnie z którym korekta ta może nastąpić, m.in. gdy podatnik nieprawidłowo ustali wysokość odpisów amortyzacyjnych – a tym samym wysokość kosztów uzyskania przychodów – przez niewłaściwe ustalenie wartości początkowej środka trwałego, zastosowanie złej stawki amortyzacyjnej, ale tylko w przypadku stosowania stawek określonych w Wykazie stawek amortyzacyjnych. Jest również możliwa korekta odpisów amortyzacyjnych, jeśli podatnik utraci ulgę inwestycyjną, z której wcześniej korzystał.

⁵ Określone w art. 22i ust. 2 pkt 1 lit. a u.p.d.o.f. i art. 16i ust. 2 pkt 1 lit. a u.p.d.o.p. definicje dotyczące przyczyn uzasadniających skorzystanie z podwyższonych stawek amortyzacji, tj. „pogorszonych warunków używania budowli i budynków”, „złych warunków używania budynków i budowli”, „maszyn, urządzeń i środków transportu wymagających szczególnej sprawności technicznej” określono w objaśnieniach do załącznika nr 1 do u.p.d.o.f. i u.p.d.o.p.

⁶ Zob. objaśnienia do załącznika nr 1 do u.p.d.o.f. i u.p.d.o.p.

⁷ Zob. art. 22i ust. 3–5 u.p.d.o.f. i art. 16i ust. 3–5 u.p.d.o.p.

Należy podkreślić, że w przypadku podwyższenia stawek amortyzacyjnych (ustalonych w Wykazie rocznych stawek amortyzacyjnych) – przy zastosowaniu powyżej określonych współczynników – dla poszczególnych środków trwałych można zastosować jeden wybrany współczynnik, przez który mnoży się stawkę amortyzacyjną właściwą dla danego środka amortyzacyjnego, ujętą w wykazie. Ponadto podatnik nie może zmienić wybranej metody amortyzacji w trakcie amortyzowania środka trwałego – w tym przypadku metody amortyzacji liniowej ustalonej w art. 22i u.p.d.o.f.p. Pogląd taki znajduje potwierdzenie w orzecznictwie sądów administracyjnych. Tytułem przykładu można wskazać na wyrok NSA w Łodzi z dnia 27 czerwca 2003 r., sygn. I SA/Łd 235/03, zgodnie z którym „Skoro zmiana wybranej metody amortyzacji nie może być dokonana w trakcie amortyzowania danego środka trwałego, to tym bardziej nie może być dokonana po jej zakończeniu przez podatnika” [wyrok NSA w Warszawie z dnia 17 kwietnia 2008 r.].

Należy wskazać na szczególne regulacje, które umożliwiają stosowanie podwyższonych stawek amortyzacji w przypadku używania opisanych powyżej środków trwałych w zakładzie położonym na terenie gminy o szczególnym zagrożeniu wysokim bezrobociem strukturalnym albo w gminie zagrożonej recesją i degradacją społeczną. W tym przypadku stawki amortyzacyjne można podwyższyć przy zastosowaniu współczynników nie wyższych niż 3,0. Wykaz tego rodzaju gmin został określony w rozporządzeniach Rady Ministrów [Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 21 grudnia 1999 r.; rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 23 kwietnia 2002 r.], które aktualnie już nie obowiązują [zob. Ustawa z dnia 20 kwietnia 2004 r., art. 149 ust. 2].

W obu ustawach podatkowych określono także zasady skorzystania z jednorazowej amortyzacji. Uprawnionymi do tego są podatnicy podatku dochodowego od osób fizycznych oraz podatku dochodowego od osób prawnych w roku podatkowym, w którym rozpoczęły prowadzenie działalności gospodarczej oraz mali podatnicy. Mogą oni dokonywać jednorazowo odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej środków trwałych zaliczonych do grupy 3–8 Klasyfikacji, z wyłączeniem samochodów osobowych, w roku podatkowym, w którym środki te zostały wprowadzone do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, do wysokości nieprzekraczającej w roku podatkowym równowartości kwoty 50 tys. euro łącznej wartości tych odpisów amortyzacyjnych (art. 22k ust. 7 u.p.d.o.f., art. 16k ust. 7 u.p.d.o.p.)⁸.

Odpis jednorazowy nie musi dotyczyć całej wartości początkowej środka trwałego. Podatnik może odpisać jednorazowo np. połowę wartości początkowej. Odpisanie jedynie części wartości początkowej nastąpi, gdy zostanie wykorzystany limit 50 tys. euro lub podatnik nie będzie wykazywał odpowiednio wysokiego dochodu. W przypadku odpisania jednorazowo części wartości początkowej w latach następnym dokonuje się odpisów metodą liniową lub degresywną.

⁸ Zob. też: art. 22k ust. 8–13 u.p.d.o.f. i art. 16k ust. 8–13 u.p.d.o.p.

4. Podsumowanie

Nie ulega wątpliwości, że polityka podatkowa powinna realizować określone zadania społeczno-gospodarcze. Ich wybór zależy od przyjętej koncepcji polityki podatkowej. Uzasadnione ekonomicznie jest jednak wykorzystanie instrumentów polityki podatkowej do stymulowania korzystnych gospodarczo zachowań podatników, takich jak ogólnie pojmowana działalność inwestycyjna. W tym celu można wykorzystywać ulgi inwestycyjne oraz przyspieszoną amortyzację środków trwałych. Te instrumenty polityki podatkowej mogą przybrać formę jeszcze bardziej wyspecjalizowaną i oddziaływać na podatników tak, aby podejmowali oni działalność inwestycyjną w konkretnych sektorach gospodarki narodowej. Przykładem tego rodzaju regulacji prawa podatkowego jest odliczenie wydatków na zakup nowych technologii, a także metody amortyzacji liniowej z zastosowaniem stawek amortyzacyjnych określonych w Wykazie rocznym stawek amortyzacyjnych oraz współczynników podwyższających lub obniżających te stawki, amortyzacji degresywno-liniowej oraz amortyzacji przyspieszonej. Instrumenty te mogą stosować podatnicy podatków dochodowego od osób fizycznych oraz dochodowego od osób prawnych.

Ulga na zakup nowych technologii ma stymulować podatników do ponoszenia wydatków na ten cel, przyczyniając się w ten sposób do wzrostu innowacyjności polskiej gospodarki. Z danych Ministerstwa Finansów wynika, że zainteresowanie tą ulgą jest znikome. W 2008 r. skorzystało z niej tylko 11 podatników podatku dochodowego od osób fizycznych, a przeciętna kwota odliczona przez każdego z nich wyniosła 4636 zł [*Informacja dotycząca rozliczenia podatku dochodowego od osób fizycznych za 2008 r.*, 2009, s. 30]. Natomiast z odliczenia tego skorzystało więcej podatników podatku dochodowego od osób prawnych. W 2008 r. było to, co prawda, tylko 26 podatników, ale kwota przeciętnego odliczenia była znacznie wyższa niż w przypadku podatników podatku dochodowego od osób fizycznych, ponieważ wyniosła 302 tys. zł [*Informacja dotycząca rozliczenia podatku dochodowego od osób prawnych za 2008 r.*, 2009, s. 17]. Mimo tak niewielkiej liczby podatników, którzy skorzystali z tego odliczenia, zasadnym jest wykorzystanie tego instrumentu polityki podatkowej. Być może celowe byłoby przeprowadzenie dalszych analiz dotyczących powodów, które wpływają na niewielkie zainteresowanie tą ulgą. Pewną wskazówkę może tu stanowić rygorystyczna definicja „nowej technologii”, warunkująca skorzystanie z tego odliczenia.

W nawiązaniu do omówionych powyżej metod amortyzacji można stwierdzić, że podatnicy mają stosunkowo duży wybór w tym zakresie. Mogą zatem dość elastycznie kształtować swoje koszty uzyskania przychodu, a tym samym również wykazywaną wysokość dochodu, wpływając na jego obniżenie w danym okresie. Ustawodawca może w zasadzie dowolnie kształtować zasady stosowania przyspieszonej amortyzacji, np. ograniczając ją tylko do określonego rodzaju środków trwałych, ustalając na określonym poziomie współczynnik podwyższający stawki amortyzacyjne ujęte w Wykazie rocznym stawek amortyzacyjnych. Natomiast w przypadku

amortyzacji jednorazowej może np. ograniczyć roczną wysokość odpisów amortyzacyjnych do danej kwoty.

W praktyce zatem istnieje wiele różnorodnych instrumentów polityki podatkowej, które mogą stymulować proinwestycyjne zachowania podatników. W tym celu można posługiwać się ulgami inwestycyjnymi, czy też przyspieszoną amortyzacją, dowolnie określając ich konstrukcję. Należy jednak zaznaczyć, że przyjęte konstrukcje norm prawnych powinny cechować się stabilnością przyjętych rozwiązań legislacyjnych.

Odroczenie płatności podatku należnego następuje m.in. za pomocą wynikających z przepisów podatkowych i bilansowych praw wyboru odnośnie sposobu wyceny składników majątku przyjmowanego w rachunku podatkowym. Odsunięcie płatności podatkowych na przyszłość ma sens tylko wtedy, gdy następuje zmniejszenie sumy realnego (zdyskontowanego) podatku w rozpatrywanym okresie. Przesuwanie dochodów między poszczególnymi latami podatkowymi odbywa się przede wszystkim przez prawa wyboru dotyczące amortyzacji oraz odliczania od dochodu straty poniesionej w latach poprzednich. Ponadto podatnicy mogą tak kształtować przebieg procesów gospodarczych, aby przesunąć przychody i koszty między poszczególnymi latami podatkowymi. Kształtowanie dochodu do opodatkowania za pomocą amortyzacji odbywa się przez podwyższanie stawek amortyzacyjnych, ustalenie stawek indywidualnych dla używanych i ulepszonych środków trwałych, a także wartości niematerialnych i prawnych, stosowanie odpisów degresywnych oraz niezaliczanie składników niskiej wartości do środków trwałych. Wydaje się, że możliwość kształtowania planu amortyzacji (szczególnie degresywnej) powinna być rozpatrywana z prawem wyznaczenia miesiąca przyjęcia środka trwałego do używania [Poszwa 2008, s. 330].

Zastosowanie różnych stawek oraz różnych metod amortyzacji powoduje, że podatnik może wykazywać różne koszty podatkowe, a tym samym różny dochód i podatek. Wybór wysokości odpisów zależy od dwóch czynników:

- opłacalności podatkowej polegającej na minimalizacji wysokości podatku dochodowego w ustalonym okresie rozliczeniowym,
- korzyści pozapodatkowych, na przykład wykazanie wysokiego dochodu na potrzeby oceny zdolności kredytowej.

Wybór tempa amortyzacji zależy zatem od przyjętych celów przedsiębiorstwa oraz od wysokości dochodu. Uzyskanie korzyści ekonomicznych z wysokich odpisów uwarunkowane jest wykazywaniem odpowiednio wysokiego dochodu.

Literatura

Informacja dotycząca rozliczenia podatku dochodowego od osób fizycznych za 2008 r., Ministerstwo Finansów, Warszawa, sierpień 2009.

Informacja dotycząca rozliczenia podatku dochodowego od osób prawnych za 2008 r., Ministerstwo Finansów, Warszawa, lipiec 2009.

- Mastalski R., *Prawo podatkowe*, Warszawa 2004.
- Nizioł K., *Prawne aspekty polityki podatkowej*, Warszawa 2007.
- Podatek dochodowy od osób fizycznych. Rok 2007. Komentarz*, red. J. Marciniuk, Warszawa 2007.
- Poszwa M., *Koszty w rachunku dochodu podatkowego (straty podatkowej)*, w: *Rachunek kosztów w przykładach i zadaniach*, red. E. Nowak, Ekspert Wydawnictwo i Doradztwo, Wrocław 2010.
- Poszwa M., *Strategia podatkowa przedsiębiorstwa*, w: *Strategiczna rachunkowość zarządcza*, red. E. Nowak, PWE, Warszawa 2008.
- Prawo podatkowe przedsiębiorców*, t. 1, red. H. Litwińczuk, Warszawa 2008.
- Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 21 grudnia 1999 r. w sprawie określenia powiatów (gmin) zagrożonych szczególnie wysokim bezrobociem strukturalnym (Dz.U. nr 110, poz. 1264 z późn. zm.).
- Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 23 kwietnia 2002 r. w sprawie określenia powiatów (gmin) zagrożonych strukturalną recesją i degradacją społeczną, w których stosuje się szczególne instrumenty ekonomiczno-finansowe i inne preferencje (Dz.U. nr 62, poz. 560).
- Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 30 grudnia 1990 r. w sprawie Klasyfikacji Środków Trwałych (KŚT) (Dz.U. nr 112, poz. 1317 z późn. zm.).
- Schneider K., *Błędy i oszustwa w dokumentach finansowo-księgowych*, Warszawa 2007.
- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. 2000, nr 54, poz. 654 z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych (Dz.U. nr 94, poz. 1037 z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 20 kwietnia 2004 r. o promocji zatrudnienia i instytucjach rynku pracy (Dz.U. 2008, nr 69, poz. 415 z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 20 października 1994 r. o specjalnych strefach ekonomicznych (Dz.U. 2007, nr 42, poz. 247 z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. 2000, nr 14, poz. 176 z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 28 lutego 2003 r. Prawo upadłościowe i naprawcze (Dz.U. 2009, nr 175, poz. 1361 z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 29 lipca 2005 r. o niektórych formach wspierania działalności innowacyjnej (Dz.U. nr 179, poz. 1484 z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 8 października 2004 r. o zasadach finansowania nauki (Dz.U. nr 238, poz. 2390 z późn. zm.).
- Wyrok NSA w Łodzi z dnia 27 czerwca 2003 r., sygn. I SA/Łd 235/03, LEX, nr 90 115; zob. też: wyrok NSA w Łodzi z dnia 27 czerwca 2003 r., sygn. I SA/Łd 249/03, LEX, nr 82 483; wyrok NSA w Warszawie z dnia 18 sierpnia 2004 r., sygn. FSK 362/04, LEX, nr 122 774.
- Wyrok NSA w Warszawie z dnia 17 kwietnia 2008 r., sygn. II FSK 282/07, LEX, nr 369 365.

THE INSTRUMENTS OF STATE TAX POLICY

Summary: The article discusses chosen instruments of state tax policy, which the state can use to shape the specific socio-economic objectives. They include for example investment allowances, accelerated amortization, which allow taxpayers to optimize burden of taxation. The article examines legal regulations concerning these issues embodied in the Income Tax Act and the Income and Corporate Taxes Act. It should be noted that using these instruments it is possible to direct expenditures of taxpayers, especially entrepreneurs, to the specific investment objectives rather than consumption.