

Terytorialne zróżnicowanie regulacji w podatkach dochodowych w Polsce implikowane intencją aktywizacji działań gospodarczych

Jacek Uchman

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
e-mail: jacek.uchman@ue.wroc.pl
ORCID: 0000-0001-9852-5320

Cytuj jako: Uchman, J. (2023). Terytorialne zróżnicowanie regulacji w podatkach dochodowych w Polsce implikowane intencją aktywizacji działań gospodarczych. W: D. Rynio, A. Zakrzewska-Półtorak (red.), *Przestrzeń i regiony w nowoczesnej gospodarce. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Stanisławowi Korenikowi* (s. 185-195). Wrocław: Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu.

Streszczenie: Celem opracowania jest przedstawienie problemu występowania regulacji podatkowych dotyczących specjalnych obszarów podatkowych¹ w podatkach dochodowych w Polsce w układzie krajowym. Odwołano się do istniejących podstawowych wytycznych teoretycznych, dotyczących konstrukcji i zasad działania dobrych podatków. W obszarze empirycznym dokonano skrótovej charakterystyki regulacji podatkowych w tym obszarze i podjęto próbę ich oceny na podstawie dostępnych koncepcji teoretycznych. Zasady podatkowe, szczególnie zasady sprawiedliwości/równości oraz sformułowaną w ostatnich dekadach XX wieku zasadę neutralności opodatkowania, wykorzystano jako kryterium oceniające i porządkujące. Metody badawcze w pracy zostały dostosowane do analizowanej problematyki. Wykorzystano metodę prawno-porównawczą i podstawowe schematy wnioskowania dedukcyjnego.

Słowa kluczowe: zasada równości podatkowej, neutralność podatkowa, specjalne strefy ekonomiczne, ulgi podatkowe.

JEL Classification: H2, H3, R1

1. Wstęp

Podatki są elementem systemu budżetowego, jednak mogą kształtować inne ogniwa systemu finansowego i różnymi kanałami wpływać na sferę realną, pobudzając lub spowalniając aktywność gospodarki, również w wymiarze lokalnym. Analizując od-

¹ Pojęcie specjalnych obszarów podatkowych nie jest tożsame z pojęciem specjalnych stref ekonomicznych. To drugie pojęcie jest pojęciem szerszym, między innymi dlatego, że wykracza poza obszar podatków.

działywanie podatków, trzeba wziąć pod uwagę wiele ich elementów konstrukcyjnych, takich jak stawki podatkowe, konstrukcja podstawy opodatkowania, zwolnienia i ulgi. System podatkowy jest zespołem kilkunastu podatków pełniących różne funkcje i dających się sklasyfikować według różnych kryteriów. Ze względu na przedmiot opodatkowania podatki dzieli się na obrotowe, konsumpcyjne, majątkowe i dochodowe. Te ostatnie są przedmiotem niniejszego opracowania.

Celem rozważań jest prześledzenie (w polskim systemie podatków dochodowych) występowania obecnie, bądź w przeszłości, mechanizmów/regulacji umożliwiających uwarunkowane terytorialnie intencjonalne różnicowanie wymiaru obciążeń podatkowych oraz próba oceny teoretycznej tych rozwiązań. Doprecyzowując, czy w podatkach dochodowych istnieją wprowadzone przez ustawodawcę regulacje odnoszące się do określonych obszarów, które podatnicy mogą wykorzystać do zmniejszenia łącznej wysokości własnych zobowiązań podatkowych. A także czy tego typu regulacje są zgodne z powszechnie akceptowanymi normami w zakresie funkcji i zasad działania podatków. Trzeba ponownie podkreślić, że chodzi o mechanizmy wprowadzone do przepisów podatkowych intencjonalnie. Skoncentrowano się na poszukiwaniu teoretycznego, podatkowego uzasadnienia dla dokonania zróżnicowania strefowego.

Cezurą analizy badanego problemu jest rok 1989, który jednocześnie wyznaczył początek zmian w polskim systemie podatkowym, w tym zwłaszcza w podatkach dochodowych. Uchwalono wówczas pierwotną wersję podatku dochodowego od osób prawnych.

Na początku rozważań przedstawiono wybrane teoretyczne aspekty problematyki opodatkowania w myśli ekonomicznej. Mają one wiele wątków, dlatego poddano je selekcji. Niektóre ze względu na kontekst opracowania potraktowano skrótowo. W części empirycznej zaprezentowano i omówiono podstawowe regulacje w obszarze podatków dochodowych uwzględniające ich terytorialne zróżnicowanie, funkcjonujące w Polsce od początku lat 90. Spośród nich głównie specjalne strefy ekonomiczne (sse) stały się względnie trwałym, mimo częstych zmian, rozwiązaniem dotyczącym opodatkowania, a także instrumentem polityki gospodarczej. Zmiany omówiono w sposób syntetyczny i skrótowy, ponieważ szczegółowa charakterystyka rozwiązań o charakterze epizodycznym stanowi raczej obszar zainteresowania historii podatków czy też historii gospodarczej w ogólności.

Podatki, jak już wspomniano, mogą być klasyfikowane według różnych kryteriów. Dość popularny podział wydziela podatki wpływające tylko do budżetu państwa, podatki, w których jednostki samorządu terytorialnego mają swoje udziały, i podatki trafiające do budżetów gmin. Z punktu widzenia tematu pracy w trzeciej z wymienionych grup podatków istnieją znaczne możliwości ich zróżnicowania terytorialnego. Dotyczy to zwłaszcza podatku rolnego oraz podatku od nieruchomości. W tym wypadku o zróżnicowaniu przesądzają mechanizmy zawarte w regulacjach prawnych, dające uprawnienia władzom lokalnym, a także elementy konstrukcyjne tych podatków (np. w podatku rolnym – hektary przeliczeniowe). Jednak dla budżetu i prowa-

dzanej przez podatników aktywności gospodarczej bardziej znaczące są podatki dochodowe. Dlatego właśnie one stanowią przedmiot zainteresowania w dalszych rozważaniach.

2. Teoretyczne podstawy równego opodatkowania w podatkach dochodowych

Istnieją różne podejścia teoretyczne do oceny zasadności funkcjonowania analizowanych regulacji podatkowych. Można rozpatrywać je z punktu widzenia podatników prowadzących działalność gospodarczą, czyli z punktu widzenia finansów organizacji gospodarczych. Można je oceniać jako element polityki gospodarczej państwa wkomponowany w zbiór różnych instrumentów z tego obszaru. Można uznawać, że regulacje podatkowe mają charakter autonomiczny i jako takie powinny być badane. W tym opracowaniu podejmowane jest właśnie to podejście.

Skala opodatkowania dochodu określa możliwości finansowe i inwestycyjne podatników. Ma zatem duże znaczenie dla ich działalności. Ocena skutków regulacji podatkowych może być dokonywana według różnych kryteriów. Mogą należeć do nich funkcje podatków i zasady podatkowe. Funkcją najczęściej wymienianą i wywołującą najmniej kontrowersji jest funkcja fiskalna. Panuje powszechna zgoda, że taką funkcję podatki powinny pełnić. System budżetowy musi mieć swoje źródła dochodów. Wymienia się także inne funkcje, których realizacja przez system podatkowy może już być dyskusyjna. Należą do nich: funkcja stabilizacyjna, poprzez którą rozumie się wykorzystanie podatków do stabilizacji gospodarki; funkcja alokacyjna, za pomocą której podatki mogą kształtować dostępność i koszt czynników produkcji; oraz funkcja redystrybucyjna, poprzez którą podatki mogą oddziaływać na strukturę podziału dochodów w gospodarce (Szciodrowski, 2007). Te pozostałe funkcje inspirują aktywne manipulowanie podatkami przez władze fiskalne zmierzające do osiągnięcia pożądaných celów ekonomicznych i społecznych w skali całej gospodarki, a także w bardziej ograniczonym zakresie. Próby realizacji tych funkcji przez władze zawsze niosą ze sobą ryzyko pojawienia się efektów niezamierzonych i niepożądanych takiej polityki. Oznacza to, że każdy wprowadzony podatek, lub zmiana w dotychczasowym, ma wpływ na różne działania i reakcje podatników.

Dosyć powszechnie przyjmuje się, że dobrze funkcjonujący system podatkowy powinien być zbudowany na podstawie zasad podatkowych. Nie są one sformalizowane w postaci norm prawnych, ale mają charakter postulatów praktycznych. Najbardziej przejrzysty podział wprowadził A. Smith (Pietrewicz, 1998; Smith, 1954)², twórca ekonomii klasycznej, który wyróżnił zasadę równości, zasadę taniości, zasadę dogodności i zasadę pewności podatku. Te pierwsze zasady podatkowe sformułowane przez

² Zasady podatkowe sformułowane przez Smitha są omawiane w bardzo wielu opracowaniach. Tutaj podjęto tylko próbę ich weryfikacji w odniesieniu do dochodów w kontekście ich możliwego terytorialnego opodatkowania.

A. Smitha były następnie rozbudowywane. Obecnie można je podzielić na cztery grupy: zasady fiskalne, zasady ekonomiczne, zasady sprawiedliwości i zasady techniczne (Owsiak, 2013). Za najbardziej przydatne do analizy omawianego zagadnienia można uznać zasady sprawiedliwości. Obejmują one zasadę powszechności, równości i zdolności podatkowej. Wydaje się, że powszechność i równość opodatkowania mają ostateczne uzasadnienie w etyce lub – jeszcze ściślej – w etyce podatkowej, która odnosi się do działania ludzkiego. Trudniej według zasad ugruntowanych w etyce oceniać regulacje dotyczące podatników prowadzących działalność gospodarczą, czyli przedsiębiorstwa. Podejście uwzględniające wartości etyczne jest podważane w koncepcji ekonomii wolnej od wartościowania.

Równość podatkowa w rozważaniach teoretycznych jest odnoszona zazwyczaj do podatku dochodowego od osób fizycznych (PIT). Może być rozpatrywana w dwojaki sposób. Wyróżnia się tak zwaną równość poziomą i równość pionową. Równość pozioma (horyzontalna) zakłada, że podatnicy o równym poziomie dochodów (lub takim samym poziomie konsumpcji) powinni być identycznie opodatkowani przez odpowiednie podatki (Elkins, 2006, s. 43-45), czyli powinni zapłacić taki sam podatek. Równość pionowa polega zaś na tym, że podatnicy o nierównych dochodach powinni być nierówno opodatkowani. Stąd podatnicy o mniejszym dochodzie powinni być niż opodatkowani niż podatnicy o wyższym dochodzie. Poziom i pomiar nierówności opodatkowania jest kwestią dyskusyjną. W zakresie podatku dochodowego dla realizacji tej zasady może być zastosowany zarówno podatek progresywny, jak i podatek o stawkach liniowych, jakkolwiek podatek progresywny wydaje się lepszym jej odzwierciedleniem. Zasada równości pionowej może być wspierana przez zasadę korzyści, zgodnie z którą podatnik powinien ponosić ciężar podatku adekwatny do świadczeń, jakie osiągnął od państwa. Korzyści te mogą mieć przede wszystkim charakter pośredni, np. użytkowanie infrastruktury gospodarczej, wykorzystanie aparatu sprawiedliwości itp. Zasada ta może być również wspierana zasadą zdolności podatkowej, która oznacza, że ciężar podatku powinien być dostosowany do możliwości płatniczych podatnika.

Podatek dochodowy od osób fizycznych w dużej części państw rozwiniętych gospodarczo ma charakter progresywny (Pricewaterhouse Coopers, 2023). Progresja podatkowa może być wspierana zasadą równości ofiary, sformułowaną jeszcze w XIX wieku przez angielskiego ekonomistę i filozofa J.S. Mill'a (Musgrave i Musgrave, 1984). Oparta jest ona na prawie malejącej użyteczności krańcowej dochodów. Upraszczając można powiedzieć, że podatek dochodowy od osób fizycznych o proporcjonalnej stawce podatkowej dla podatnika o mniejszych dochodach oznacza rezygnację z konsumpcji o znaczeniu podstawowym, tzn. o wyższej użyteczności. Natomiast dla podatnika o wyższych dochodach stanowi utratę użyteczności o niższej wartości.

Zgodnie z zasadą równości ofiary opodatkowanie progresywne ma na celu takie rozłożenie ciężaru podatku, aby ogólna utrata użyteczności dla wszystkich podatników była jak najmniejsza. Powoduje to wzrost korzyści dla wszystkich podatników.

Należy pamiętać, że progresja podatkowa może występować także w warunkach istnienia jednej stawki podatkowej, jeżeli występuje kwota wolna od podatku. Natomiast podatek dochodowy od osób prawnych (CIT) ma w Polsce i w dużej części państw rozwiniętych charakter liniowy (Pricewaterhouse Coopers, 2023). Podatnicy mogą często korzystać z preferencyjnych odliczeń inwestycyjnych, amortyzacji przyspieszonej, odliczania strat od dochodów i innych instrumentów.

Zróżnicowanie terytorialne podatków dochodowych (CIT i PIT) na obszarze jednego kraju może wynikać ze zróżnicowania poszczególnych elementów konstrukcyjnych podatku, które ostatecznie kształtują jego wymiar. Mogą to być różne zasady amortyzacji podatkowej dla specjalnych obszarów kraju oraz wprowadzane regionalnie ulgi inwestycyjne, mające charakter trwałego obniżenia podatku albo formę kredytu podatkowego.

Ocena badanych regulacji może być dokonana na podstawie tzw. zasady neutralności opodatkowania, sformułowanej w USA w drugiej połowie XX wieku. Zasada neutralności stanowi, że podatek nie powinien modyfikować wyborów rynkowych podmiotów gospodarczych. Wynika to z uwzględnienia faktu, że podatnicy na rynku podejmują decyzje, porównując przychody i koszty. Jeżeli podatek wpływa na jedną z tych pozycji, to może zaburzać wybory rynkowe. Postulat neutralności oznacza, że podatek nie może w nadmierny sposób ingerować w mechanizm rynkowy ani zakłócać wyborów rynkowych podatników. Zasada ta może być do pewnego stopnia sprzeczna z zasadą równości³. Neutralność podatkowa może być odnoszona do systemu podatkowego, konkretnego podatku, elementów konstrukcyjnych poszczególnych podatków, np. ulg i zwolnień podatkowych (Harberger, 1980). Może być rozpatrywana w skali krajowej i w skali międzynarodowej (Uchman, 2016). W tym drugim przypadku, tzn. w kontekście transferów zagranicznych, ma specyficzny charakter. O ile czynniki wpływające na poziom neutralności w sferze krajowej są pod kontrolą lokalnych władz, o tyle w przypadku opodatkowania dochodów firm międzynarodowych można mówić o ograniczonym wpływie władz miejscowych. Sprzeczne interesy wielu państw mogą generować odmienne regulacje wykorzystywane następnie przez poszczególne podmioty (Weisbach, 2014). Brak zachowania tej zasady sprzyja różnorodnym formom transferu dochodów pomiędzy podmiotami powiązanimi⁴.

³ Początkowo dotyczyła neutralności ulg inwestycyjnych (zob. np. Harberger, 1980).

⁴ Także w skali krajowej przepisy o specjalnych strefach ekonomicznych mogą być impulsem do dokonywania transferu między podmiotami powiązanimi, działającymi na terenie takiego specjalnego obszaru podatkowego a podmiotem powiązanim mającym siedzibę poza specjalnym obszarem podatkowym. Podmioty powiązane mogą tak układać swoje interesy, aby koncentracja dochodów była w podmiocie korzystającym ze zwolnienia na terenie strefy. Takim działaniom mają przeciwdziałać regulacje zawarte w ustawach o podatku dochodowym od osób prawnych i w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych, zmierzające do ograniczania wykorzystywania tzw. cen transferowych. Oprócz tego podmioty działające na terenie strefy podlegają różnym procedurom kontrolnym.

Praktyka pokazuje także, że w szczególnych przypadkach zwolennicy zasady neutralności podatkowej akceptują jej łamanie – choćby wtedy, gdy wynika to z uzasadnionych przyczyn pozornie pozaekonomicznych (np. społecznych: wysokie opodatkowanie używek akcyjną).

3. Podstawowe regulacje w badanym okresie i próba ich oceny

W pierwszych latach transformacji w gospodarce odnotowano znaczący spadek produkcji i zatrudnienia. Nie funkcjonowały w pełni instrumenty rynku pracy, z wyjątkiem zasiłków dla bezrobotnych, które jako instrument pasywny nie kreowały ani przyrostu zatrudnienia, ani inwestycji. Priorytetem polskiej polityki gospodarczej była walka z inflacją, ale nie koncentrowano się wyłącznie na utrzymaniu pożądanej wysokości tego jednego parametru makroekonomicznego. Polska polityka podatkowa w latach 90. XX wieku uwzględniała rozwiązania sprzyjające przedsięwzięciom rozwojowym.

Tabela 1. Podstawowe regulacje o ograniczonym terytorialnie zakresie stosowania występujące w Polsce w podatkach dochodowych

Charakter regulacji	Lata wprowadzenia	Obowiązujący/ uchylony	Komentarz
Amortyzacja degresywna przyspieszona ze współczynnikiem 3	1991, w CIT i PIT	Obowiązujący	Korzyści dla podatnika wynikają z szybszego zamortyzowania składnika majątku trwałego i przesunięcia opodatkowania w czasie. Suma podatku jest taka sama jak w przypadku stosowania metody liniowej
Ulga zatrudnieniowo-inwestycyjna. Odliczana od dochodu. W przypadku podatku zryczałtowanego odliczana od podatku nie od dochodu	1993 (modyfikacja w 1995), dotyczą CIT, PIT i ryczałtu	Uchylony od końca 1998	Była to ulga, z której ze względu na konieczność osiągnięcia zarówno przyrostu inwestycji, jak i zatrudnienia trudno było skorzystać
Specjalne strefy ekonomiczne (sse) / Polska Strefa Inwestycji (PSI)	1994, dotyczą CIT i PIT / 2018 (PSI mają zastąpić sse do 2026 r.)	Obowiązujący	Możliwość obniżenia podatku dochodowego o część wydatków inwestycyjnych lub kosztów pracy

Źródło: Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych...; Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych...; Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 24 stycznia 1995 r. w sprawie odliczeń od dochodu wydatków inwestycyjnych...; Ustawa z dnia 20 października 1994 r. o specjalnych strefach ekonomicznych...; Ustawa z dnia 10 maja 2018 r. o wspieraniu nowych inwestycji...

W ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych i w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych wprowadzono preferencje dla podmiotów zwiększających zatrudnienie i/lub dokonujących przedsięwzięć rozwojowych. Podstawowe znaczenie miała ulga podatkowa wprowadzona w 1993 r. (zmieniona w 1995 r.), która była próbą połączenia zachęty proinwestycyjnej z bodźcem do wzrostu zatrudnienia (Rozporządzenie, 1993, 1995 w sprawie odliczeń). Była ona adresowana do podmiotów mających siedzibę na terenie gmin zagrożonych wysokim bezrobociem strukturalnym, ponoszących wydatki na inwestycje produkcyjne, które miały zaowocować pożądanym przez władze fiskalne przyrostem zatrudnienia. Polegała na odliczeniu części wydatków inwestycyjnych od dochodu, jeżeli jednocześnie osiągnięty został przyrost zatrudnienia. Natomiast jeszcze wcześniej (w 1991 r.) wprowadzono możliwość stosowania amortyzacji degresywnej, z dodatkowymi możliwościami podniesienia stawek amortyzacyjnych na terenach gmin zagrożonych szczególnie wysokim bezrobociem strukturalnym (Rozporządzenie, 1995 w sprawie amortyzacji). Sama ulga funkcjonowała zaledwie kilka lat i kluczowym problemem konstrukcyjnym, który się w niej pojawiał, było to, czy i w jakim stopniu wzrost inwestycji powodował wzrost zatrudnienia. Instrumenty podatkowe mogą wpłynąć na kompozycję czynników produkcji poprzez kształtowanie się ich ceny (Mintz, 1995, s. 36-37). Jednak nie wiadomo, jaka jest elastyczność substytucji pracy i kapitału. Od tego zaś w dużym stopniu zależała ich skuteczność. Odwoływanie się do wzrostu zatrudnienia jednoznacznie wskazuje na to, że zachęty podatkowe były skonstruowane tak, aby mieć dosyć szerokie zastosowanie, tzn. być elementem polityki społeczno-ekonomicznej. W tym wypadku poprzez wzrost inwestycji miały przeciwdziałać bezrobociu⁵.

Kolejnym wprowadzonym na początku pierwszej dekady transformacji instrumentem były specjalne strefy ekonomiczne (sse). Specjalne strefy ekonomiczne wyróżniają się ograniczonym zasięgiem działania. Ich celem jest wykorzystanie lokalnych środków, głównie taniej siły roboczej. Często są konstruowane z myślą o zagranicznych inwestorach. Polegają na prawnym i geograficznym wyodrębnieniu pewnych obszarów działalności. Główne rodzaje zachęt to korzystne rozwiązania podatkowe, uproszczone procedury tworzenia firm, ograniczanie procedur administracyjnych. Pomysłane są nie jako koncepcja protekcyjnistyczna, ale raczej wolnorynkowa (przynajmniej w teorii). Nie powinno być tam znaczących restrykcji administracyjnych i nadmiernej kontroli. Niezwykle istotnym czynnikiem jest miejsce lokalizacji strefy. Powinna być usytuowana w regionie silnie zurbanizowanym, charakteryzującym się wysokim poziomem bezrobocia. Ustawa z dnia 20 października 1994 r. o specjalnych strefach ekonomicznych określa warunki ich tworzenia oraz wymienia podstawowe zadania, którym tworzenie nowych stref powinno sprzyjać (Ustawa, 1994). Są to między innymi

⁵ Od 1994 r. wprowadzono ulgę inwestycyjną o charakterze kredytu podatkowego, która miała zasięg powszechny, tzn. nie była ograniczona terytorialnie do obszaru gmin zagrożonych bezrobociem strukturalnym. Charakter kredytu podatkowego ulgi polegał na tym, że nie występowało realne zmniejszenie podatku, ale zachodziło przesunięcie zobowiązań podatkowych w czasie. Ulga została zlikwidowana w 2000 r.

mi: rozwój eksportu, rozwój nowych technologii, tworzenie nowych miejsc pracy czy zagospodarowanie niewykorzystanych zasobów naturalnych. Ustawa była wiele razy zmieniana. Obecnie specjalne strefy ekonomiczne są wygaszane, a ich rolę przejmuje Polska Strefa Inwestycji. Według nowych ustaleń ze zwolnienia podatkowego można skorzystać na terenie całego kraju. Należy jednak prowadzić działalność w preferowanych branżach i spełniać zdefiniowane w przepisach kryteria jakościowe i ilościowe (Ustawa, 2018).

Zwolnienie podatkowe z podatku dochodowego od osób prawnych i podatku dochodowego od osób fizycznych dotyczy zysków wygenerowanych z działalności określonej w zezwoleniu wydawanym przez ministra właściwego dla spraw gospodarki. Aby uzyskać zwolnienie, musi być wydana decyzja o wsparciu. Zwolnienie jest ustalane na podstawie indywidualnego pułapu dostępnego dla inwestującego w strefie podatnika. Pułap ten jest wyznaczany na podstawie poniesionych wydatków inwestycyjnych lub kosztów pracy, związanych ze stworzeniem nowych miejsc pracy. Część tych wydatków pomniejsza podatek dochodowy.

Ostatecznie pod koniec lat 90. wybrano opcję obniżania stawek podatkowych i ograniczania ulg podatkowych. Ulga zatrudnieniowo-inwestycyjna została wyeliminowana. Natomiast specjalne strefy ekonomiczne pozostały i mają funkcjonować do 2026 roku. Zachowano również amortyzację degresywną przyspieszoną⁶.

Od drugiej połowy lat 90. do roku bieżącego można wyodrębnić w gospodarce polskiej co najmniej dwie duże koncepcje reformy systemu podatkowego. Pierwszą, opartą na tzw. Białej Księdze Podatków, sformułowaną w 1998 r. Drugą jest Polski Ład, wdrażany w latach 2021 i 2022. Obie te reformy w badanym przedmiocie niewiele zmieniły. Zmiany zapowiadane w Białej Księdze miały za zadanie między innymi uprościć system, ograniczyć ulgi podatkowe (podważające zasadę neutralności), obniżyć stawki podatkowe i wprowadzić liniowy podatek od osób fizycznych (Ministerstwo Finansów, 1999, 1998). Z kolei Polski Ład, oprócz regulacji zmierzających do uszczelnienia systemu i zmniejszenia opodatkowania osób fizycznych, wprowadził do podatku dochodowego od osób prawnych specyficzną ulgę podatkową określoną jako CIT estoński (Małeczka-Ziemińska, 2023). Powoduje ona zmniejszenie podwójnego opodatkowania w przypadku wypłat dywidend, a także może prowadzić do odroczenia płatności podatku. Prowadzi to do zwiększonych możliwości inwestycyjnych u podatników rozliczających się w ten sposób z budżetem. CIT estoński nie jest ograniczony terytorialnie do wybranych obszarów. Mogą skorzystać z niego wszyscy podatnicy mający siedzibę prowadzenia swojej działalności gospodarczej na terenie Rzeczypospolitej Polskiej. Istnieją za to inne ograniczenia limitujące liczbę podatników kwalifikujących się do tej ulgi. Łatwo zauważyć można, że w kwestii podatkowych ulg inwestycyjnych obie koncepcje reformy (które dzieli ponad 20 lat) nieco się różnią.

⁶ Regulacje dotyczące amortyzacji zostały przeniesione z rozporządzenia do ustaw o podatkach dochodowych.

Odnosząc te regulacje do teorii, stwierdzić trzeba, że badane rozwiązania podatkowe pozwalają wypełniać zadania, które wydają się mieścić w wyszczególnionych wcześniej funkcjach finansów. Spełniają zarówno funkcję fiskalną, jak i mogą realizować pozostałe funkcje, tzn. funkcję stabilizacyjną, funkcję redystrybucyjną i funkcję alokacyjną. Jeżeli akceptuje się pozafiskalne funkcje podatków, to ocena specjalnego opodatkowania wybranych obszarów w granicach jednego państwa wydaje się pozytywna.

Natomiast ocena analizowanych w opracowaniu rozwiązań podatkowych przez pryzmat zasady równości jest trudna do dokonania w sposób precyzyjny. Rozważania o równości podatkowej są skoncentrowane głównie na osobach fizycznych, zazwyczaj dotyczą podatników nieprowadzących działalności gospodarczej. Poza tym mogą wprowadzić do rozważań wątek etyczny (tzn. wartościowanie), który jest trudno kwantyfikowalny na gruncie samej ekonomii. Wydaje się zatem, że teoretyczna koncepcja równości podatkowej nie jest wystarczająca do oceny zróżnicowanego opodatkowania wybranych obszarów państwa, dokonywanego w celu aktywizacji gospodarczej wybranego terytorium.

Ocena specjalnych obszarów wykorzystująca kryterium neutralności opodatkowania wypada negatywnie. Niższe opodatkowanie wybranych inwestycji oznacza zakłócenie wyborów rynkowych podmiotów gospodarczych przez podatek i zasada ta jest w ten sposób naruszana. Kapitał jest kierowany tam, gdzie istnieje ulga podatkowa, co może oznaczać nieprawidłową alokację inwestycji w gospodarce. Wszelkie specjalne regulacje naruszają wybory rynkowe podmiotów gospodarczych, dokonywane są zatem wybory suboptymalne. Warto jednak stwierdzić, że spełnienie tej zasady jest trudne do realizacji i wiele regulacji w polskim systemie podatkowym jej nie spełnia.

Podsumowując, można stwierdzić, że na podstawie zasygnalizowanych w części teoretycznej koncepcji ocena funkcjonowania specjalnych obszarów podatkowych wypada niejednoznacznie. Natomiast można jednoznacznie uznać, że wprowadzanie takich regulacji, a także ich likwidacja, jako swoją podstawową przyczynę mają realne, bieżące potrzeby gospodarki. Wydaje się, że czynniki doktrynalne nie powinny być uznawane za pierwszoplanowe. Podobnie można oceniać zagadnienia metodologiczne w sferze opodatkowania. Współczesne rozważania metodologiczne w obszarze podatków mają charakter wielowątkowy. Rozwijają się najbardziej w krajach anglosaskich i inspirowane są problemami pojawiającymi się w tych krajach (Oats, 2012, s. 9-18). Ich przydatność do analizy i rozwiązywania badanego zagadnienia praktycznego jest ograniczona.

4. Zakończenie

Zróżnicowanie terytorialne wymiaru podatków dochodowych należy rozpatrywać w aspekcie empirycznym, uzupełniając je wskazówkami wynikającymi z koncepcji teoretycznych. Podatki dochodowe wprowadzone do systemu podatkowego na początku lat 90. w ciągu trzech dekad ich funkcjonowania podlegały różnorodnym

zmianom. Tylko drobna część z tych zmian dotyczy tematu tego opracowania. Przedmiotowe regulacje zostały wprowadzone do systemu podatkowego na początku lat 90. ubiegłego wieku. Był to początkowy okres transformacji. Wprowadzenie tych regulacji uwarunkowane było ówczesnym wysokim poziomem bezrobocia i niskim poziomem inwestycji rzeczowych w Polsce. Ulga zatrudnieniowo-inwestycyjna została pod koniec lat 90. uchylona. Wyjaśnienia jej wycofania można szukać wśród czynników budżetowych, ale również w zmniejszającym się poziomie bezrobocia i przyroście inwestycji rzeczowych przedsiębiorstw, a także w samej konstrukcji ulgi.

Czynniki teoretyczne, doktrynalne, jakkolwiek ważne z punktu widzenia niniejszego opracowania, w praktyce nie były elementem kluczowym, decydującym o wprowadzaniu tych rozwiązań, chociaż mogły odgrywać pewną rolę przy wycofywaniu ulgi inwestycyjno-zatrudnieniowej. W rozważaniach teoretycznych pojawiają się niejednoznaczne opinie dotyczące pożądanых cech podatków dochodowych i funkcji, które mogą pełnić. Umożliwiają przyjęcie różnych płaszczyzn analizy, ale to nie oznacza akceptacji wszystkich założeń wyjściowych różnych koncepcji. Także zasada neutralności, która wydaje się obiecującym fundamentem teoretycznym rozważań o konsekwencjach wprowadzenia i stosowania zróżnicowanych terytorialnie szczegółowych regulacji w podatkach dochodowych, nie jest konsekwentnie przestrzegana w praktyce. W literaturze przedmiotu istnieją różne koncepcje teoretyczne, stąd stan rozważań teoretycznych nad znaczeniem i implikacjami opisywanych rozwiązań podatkowych dla skuteczności wybranych regulacji i całego systemu podatkowego jest niewystarczający do wyprowadzania kategoriycznych wniosków. Wykraczając poza aspekt czysto podatkowy, można stwierdzić, że aktywizacja specjalnych obszarów spowodować może wiele korzyści ekonomicznych i społecznych, zwłaszcza ograniczyć wiele negatywnych konsekwencji społecznych i ponoszonych z tego tytułu kosztów. Te konsekwencje w samych regulacjach podatkowych nie są widoczne.

Bibliografia

- Elkins, D. (2006). Horizontal equity as a principle of tax theory. *Yale Law & Policy Review*, 24(1), 43-90. Pobrano z SSRN-id892022.pdf
- Harberger, A. C. (1980). Tax neutrality in investment incentives. W: H. J. Aaron, M. J. Boskin (red.), *The economics of taxation* (s. 299-313). Washington D.C.: Brookings.
- Małecka-Ziembińska, E. (red.). (2023). *Polski Ład a opodatkowanie dochodów. Ujęcie prawne, finansowe i ekonomiczne*. Poznań: Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu.
- Ministerstwo Finansów. (1998). Biała księga podatków. *Rzeczpospolita*, 1 września.
- Ministerstwo Finansów. (1999). *Reforma finansów publicznych – reforma podatków*. Warszawa: Ministerstwo Finansów.
- Mintz, J. (1995). The corporation tax: A survey. *Fiscal Studies*, 16(4), 23-68.
- Musgrave, R. A. i Musgrave, P. B. (1984). *Public finance in theory and practice* (4th ed.). New York: McGraw-Hill Book Company.
- Oats, L. (2012). *Taxation: A fieldwork research handbook*. New York: Routledge.
- Owsiak, S. (2013). *Finanse publiczne. Teoria i praktyka*. Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN.

- Pietrewicz, M. (1998). *Polityka fiskalna*. Warszawa: Poltext.
- Pricewaterhouse Coopers [PwC]. (2023). *Worldwide tax summaries*. Pobrano 30 marca 2023 r. z <http://taxsummaries.pwc.com> + Rozporządzenie Ministra Finansów z 20 stycznia 1995 r. w sprawie amortyzacji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, a także aktualizacji wyceny środków trwałych (Dz. U. z 1995 r. Nr 7, poz. 34, uchylony)
- Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 24 stycznia 1995 r. w sprawie odliczeń od dochodu wydatków inwestycyjnych oraz obniżek podatku dochodowego w gminach zagrożonych szczególnie wysokim bezrobociem strukturalnym (Dz. U. z 1995 r. Nr 14, uchylony)
- Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 22 czerwca 1993 r. w sprawie odliczeń od dochodu wydatków inwestycyjnych na terenie gmin o szczególnym zagrożeniu wysokim bezrobociem strukturalnym (Dz. U. z 1993 r. Nr 59, poz. 266, uchylony)
- Smith, A. (1954). *Badania nad naturą i przyczynami bogactwa narodów* (t. 2). Warszawa: PWN.
- Szczodrowski, G. (2007). *Polski system podatkowy*. Warszawa: PWN.
- Uchman, J. (2016). Neutralność podatkowa transferu zysku. *Studia Ekonomiczne*, (307), 113-127. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach*.
- Ustawa z dnia 9 maja 1991 r. o zatrudnieniu i rehabilitacji osób niepełnosprawnych (Dz. U. z 1991 r. Nr 46, poz. 201 z późn. zm.)
- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 1992 r. Nr 21, poz. 86 z późn. zm.)
- Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 1991 r. Nr 80, poz. 350 z późn. zm.)
- Ustawa z dnia 20 października 1994 r. o specjalnych strefach ekonomicznych (Dz. U. z 1994 r. Nr 123, poz. 600 z późn. zm.)
- Ustawa z dnia 10 maja 2018 r. o wspieraniu nowych inwestycji (Dz. U. z 2018 r., poz. 1162 z późn. zm.)
- Weisbach, D. (2014). The use of neutralities in international tax policy. *Oxford University Centre for Business Taxation, Working Paper*, (14).

Territorial Differentiation of Regulations in Income Taxes in Poland Implicated by the Intention of Activating Economic Actions

Abstract: The aim of the study is presenting the problem of occurrence of tax regulations concerning special tax areas in income taxes in Poland in the national system. The existing basic theoretical guidelines concerning the construction and functioning principles of good taxes have been consulted. In the empirical area shortcut characteristic of tax regulations in this area has been performed and an attempt to evaluate them has been made on the ground of accessible theoretical conceptions. The taxation rules, especially the principles of justice/equality, as well as the formulated in the last decades of 20th century principle of taxation neutrality, have been used as an evaluating and ordering criterium. The research methods in the paper have been adjusted to the analyzed problems. The legal-comparative method and basic schemes of deductive reasoning have been used.

Keywords: tax equity principle, tax neutrality, special economic zones, tax exemption.