



Wyższa Szkoła Bankowa we Wrocławiu
Wydział Finansów i Zarządzania

JOANNA WĘGRZYN

**KOMPARATYSTYKA EKONOMICZNA SYSTEMÓW PODATKOWYCH
NAJBARDZIEJ INNOWACYJNYCH PAŃSTW ŚWIATA**

Rozprawa doktorska
napisana pod kierunkiem
prof. nadzw. dr. hab. Konrada Raczkowskiego
Społeczna Akademia Nauk
oraz

dr. Tomasza Kopyściańskiego
Wyższa Szkoła Bankowa we Wrocławiu

Wrocław 2018

Spis treści	
Wykaz najważniejszych skrótów	5
Wstęp i założenia metodologiczne pracy	6
I. Uzasadnienie wyboru tematu.....	6
II. Cele i pytania badawcze	10
III. Wstępne tezy	12
IV. Metodologia i metody badawcze.....	13
V. Wyznaczenie grupy badawczej do analizy systemów podatkowych najbardziej innowacyjnych gospodarek świata	16
VI. Przedmiot analizy	18
VII. Ograniczenia badawcze	19
VIII. Konstrukcja rozprawy.....	21
Rozdział I. Podatki i system podatkowy w ekonomicznej literaturze przedmiotu.....	23
1. Pojęcie podatku i kryteria jego klasyfikacji.....	23
2. Definicja, cele i funkcjonalność ekonomiczna systemu podatkowego	33
2.1. Definicja systemu podatkowego.....	33
2.2. Ekonomiczne cele systemu podatkowego	39
2.3. Funkcja dochodowa podatków	47
2.4. Funkcja bodźcowa podatków w kierunku rozwoju innowacyjnego gospodarki państwa	49
2.5. Systemowe wymiary podatków i determinanty zmian systemowych	49
3. Ekonomiczne wymiary podatku i systemu podatkowego w ujęciu historycznym	54
3.1. Neutralny i stymulacyjny model systemu podatkowego	55
3.2. Przegląd wybranych teorii ekonomicznych.....	59
3.2.1. Neutralność systemu podatkowego – przegląd teorii nurtu liberalnego	63
3.2.2. Interwencjonizm państwowy – przegląd teorii opodatkowania.....	69
3.2.3. Pozostałe nurty.....	72
4. Zasady podatkowe	78
5. Ekonomiczna sprawiedliwość opodatkowania i sprawiedliwego rozłożenia ciężaru podatkowego.....	81
Wnioski	85
Rozdział II. Znaczenie systemu podatkowego dla wzrostu i rozwoju gospodarki innowacyjnej.....	88
1. Istota i główne determinanty gospodarki innowacyjnej	88
1.1. Istota innowacyjności i kryteria klasyfikacji	92
1.2. Uczestnicy procesu innowacyjnego	98

1.3. Pomiar empiryczny innowacyjności – przegląd mierników i rankingów	101
1.3.1. <i>Global Innovation Index</i> (GII) – Globalny Indeks Innowacyjności	106
1.3.2. <i>Global Competitiveness Index</i> (GCI) – Globalny Indeks Konkurencyjności	108
1.3.3. <i>Innovation Union Scoreboard</i> – Ranking Innowacyjności krajów Unii Europejskiej	113
1.3.4. Pozostałe indeksy i mierniki	114
2. Istota i główne determinanty wzrostu i rozwoju gospodarki innowacyjnej	118
2.1. Czynniki ekonomiczne i społeczne	124
2.2. Bariery i czynniki wspierające rozwój innowacyjny gospodarki	129
3. System podatkowy ukierunkowany na wzrost i rozwój gospodarki innowacyjnej	130
3.1. Bezpośrednie i pośrednie wsparcie aktywności innowacyjnej podmiotów rynkowych	131
3.2. Preferencje i ulgi podatkowe dla działalności badawczo-rozwojowej	135
Wnioski	143
Rozdział III. Charakterystyka systemów podatkowych najbardziej innowacyjnych gospodarek.....	146
1. Cele i kształt systemów podatkowych	146
1.1. Sposób poboru danin podatkowych	148
1.2. Podmiot i przedmiot opodatkowania w analizowanych gospodarkach	159
1.3. Podmiot pobierający podatek w gospodarkach narodowych	164
1.4. Zmiany polityki podatkowej jako następstwa kryzysu finansowego w badanych gospodarkach innowacyjnych	166
2. Charakterystyka systemów podatkowych badanych gospodarek	168
2.1. Dania	168
2.2. Finlandia	170
2.3. Holandia	171
2.4. Niemcy	173
2.5. Singapur	174
2.6. Stany Zjednoczone	176
2.7. Szwajcaria	179
2.8. Szwecja	182
2.9. Wielka Brytania	184
3. Kryteria porównawcze systemów podatkowych badanych gospodarek narodowych	187
3.1. Opodatkowanie dochodów	194
3.1.1. Podatki od dochodów osób fizycznych	194
3.1.2. Podatki od dochodów osób prawnych	210

3.1.3. Opodatkowanie dywidend oraz dochodów kapitałowych.....	223
3.1.4. Ulgi podatkowe związane z innowacyjnością.....	225
3.1.4.1. Działania innowacyjne Wielkiej Brytanii i Holandii	230
3.1.4.2. Działania innowacyjne Szwecji i Niemiec.....	235
3.1.4.3. Działania pozostałych gospodarek	236
3.1.5. Opodatkowanie konsumpcji.....	241
3.1.6. Rola podatków majątkowych	249
3.1.7. Całkowite opodatkowanie działalności gospodarczej a system podatkowy	252
Rozdział IV. Wpływ systemu podatkowego na gospodarkę państw o najwyższym poziomie innowacyjności	258
1. Adekwatność stosowanych rozwiązań w systemach podatkowych do tempa wzrostu gospodarki innowacyjnej.....	265
1.1. Wpływ podatków na roczny wzrost PKB <i>per capita</i>	265
1.2. Nakłady brutto na środki trwałe	270
1.3. Nakłady brutto na badania i rozwój.....	274
1.4. Eksport nowych technologii	278
1.5. Oszczędności krajowe brutto.....	281
1.6. Bezpośrednie inwestycje zagraniczne	285
1.7. Liczba pracowników naukowych	286
2. Akceptowalność przez podatników wysokości nakładanych ciężarów podatkowych	289
Wnioski	291
Podsumowanie i wnioski	293
Bibliografia.....	298
Akty prawne	317
Streszczenie	317
Spis tabel	323
Spis wykresów.....	325
Spis rysunków	326

Wykaz najważniejszych skrótów

BEPS	– erozja podstawy opodatkowania i transfer zysków (<i>Base Erosion and Profit Shifting</i>)
BIZ	– bezpośrednie inwestycje zagraniczne
CIT	– podatek dochodowy od osób prawnych (<i>Corporate Income Tax</i>)
B+R	– działalność badawczo-rozwojowa
GAAR	– klauzula obejścia prawa podatkowego (<i>general anti-avoidance rule</i>)
GCI	– Globalny Indeks Konkurencyjności (<i>Global Competitiveness Index</i>)
GII	– Globalny Indeks Innowacji (<i>Global Innovation Index</i>)
GST	– podatek od dóbr i usług (<i>Goods and Services Tax</i>)
ICIJ	– Międzynarodowe Konsorcjum Dziennikarzy Śledczych (<i>International Consortium of Investigative Journalists</i>)
MŚP	– sektor małych i średnich przedsiębiorstw
OECD	– Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (<i>Organisation for Economic Co-operation and Development</i>)
PCC	– podatek od czynności cywilnoprawnych
PIT	– podatek dochodowy od osób fizycznych (<i>Personal Income Tax</i>)
SSC	– składki na ubezpieczenie społeczne (<i>social security contributions</i>)
STI	– nauka, edukacja i innowacyjność (<i>science, technology and innovation</i>)
TFP	– całkowity współczynnik produktywności (<i>total factor productivity</i>)
TTR	– całkowita stawka podatku (<i>total tax rate</i>)
VAT	– podatek od wartości dodanej (<i>Value-Added Tax</i>)

Wstęp i założenia metodologiczne pracy

I. Uzasadnienie wyboru tematu

Komparatystyka ekonomiczna systemów podatkowych w ujęciu wzrostu i rozwoju gospodarczego oraz zdolności gospodarek narodowych do innowacyjności jest stosunkowo rzadko poruszana w literaturze przedmiotu, a w ujęciu systemowym prawie wcale¹. Problematyka związana z rolą całego systemu podatkowego jako czynnika wpływającego na poziom wzrostu i rozwoju innowacyjnej gospodarki narodowej nie jest zbyt często podejmowana². Tymczasem systemy podatkowe odgrywają szczególną rolę we wzroście i rozwoju gospodarczym, stanowiąc główne źródło dochodów budżetowych decydujących o bezpieczeństwie finansowym państw i możliwościach ich rozwoju innowacyjnego przez bezpośrednie oddziaływanie na obciążenia podatkowe i pośrednie na obrót gospodarczy. W literaturze przedmiotu poruszane są przede wszystkim aspekty finansowo-prawne opodatkowania, w szczególności w zakresie komparatywnej analizy instytucjonalno-prawnej

¹ Międzynarodowe instytucje, takie jak Bank Światowy, Międzynarodowy Fundusz Walutowy, OECD oraz wiele innych, również poszczególne państwowe administracje podatkowe, od dawna starają się oceniać efektywność i możliwości rozwoju systemu podatkowego na poziomie poszczególnych państw, natomiast nadal nie został wypracowany międzynarodowy standard pozwalający na szeroką międzynarodową analizę porównawczą całych systemów podatkowych – za: M. Gallagher, *Benchmarking Tax Systems*, Public Administration and Development 2005, vol. 25(2), s. 125–144. W 2010 r. OECD przeanalizowała wpływ systemów podatkowych na wzrost PKB *per capita* na podstawie danych ilościowych 18 państw członkowskich – za: *Tax Policy Reform and Economic Growth*, OECD Paryż 2010. Próbę bardziej usystematyzowanych badań podjęli w tym kierunku L. Robinson, J. Slemrod, wykazując, że analiza ilościowa oparta tylko na dostępnych danych OECD wymaga szczególnej ostrożności z uwagi na wiele niedających się rozwiązać problemów w zakresie międzynarodowej analizy porównawczej. Jak wykazali, systemy podatkowe są wielowymiarowe, zatem analiza ilościowa obejmująca wpływy podatkowe oraz stawki podatkowe jest niewystarczająca, a nawet może skutkować stronniczością w empirycznej ocenie wpływu opodatkowania, zatem wymaga uzupełnienia o analizę jakościową. Jako ograniczenie badawcze wskazano brak kompleksowych, porównywalnych danych – L. Robinson, J. Slemrod, *Understanding multidimensional tax systems*, Tax Public Finance 2012, vol. 19, s. 262–263. Potwierdza to obserwację J. Vazquez-Caro, R.M. Birda, że badania systemowe są trudniejsze do przeprowadzenia pod względem koncepcyjnym oraz operacyjnym, wymagają rozważenia wpływu poszczególnych funkcji (wymiarów) opodatkowania na cały system podatkowy w kontekście otoczenia (środowiska), w którym ten system jest osadzony i funkcjonuje. Rozdzielenie ujęcia ilościowego od jakościowego w analizie opodatkowania ogranicza wartość badawczą otrzymanych z analizy wniosków o charakterze ogólnym (ponadnarodowym) – J. Vazquez-Caro, R.M. Bird, *Benchmarking Tax Administration in Developing Countries: A Systemic Approach*, International Center for Public Policy, Working Paper Series 2011, vol. 85, s. 2–4. Na istotność analizy roli całego systemu podatkowego, a nie tylko poszczególnych rodzajów opodatkowania, w poprawie efektywności ekonomicznej oraz wspieraniu wzrostu gospodarczego państwa wskazuje J.E. Stiglitz, *An agenda for sustainable and inclusive growth for emerging markets*, Journal of Policy Modeling 2016, vol. 38, no. 4, s. 697 i n.; *idem*, *How to Restore Equitable and Sustainable Economic Growth in the United States*, American Economic Review 2016, vol. 106, no. 5, s. 43–47.

² P. Aghion, U. Akcigit, *Innovation and Growth: The Schumpeterian Perspective*, COEURE, October 2015, s. 18, <http://www.coeure.eu/wp-content/uploads/Innovation-and-Growth.pdf> (dostęp: 5.09.2017).

prawa finansowego³, oraz aspekty finansowe obejmujące analizę realizacji wpływów i wydatków budżetowych⁴. Wiele miejsca poświęca się również tematyce wpływu opodatkowania na kapitał i wynagrodzenie, w tym poziomowi optymalnego opodatkowania zapewniającego dobrobyt społeczny i jednocześnie wpływy do budżetu państwa w określonej wysokości dochodów z tytułu należności podatkowych⁵.

Zainteresowanie nauk ekonomicznych systemem podatkowym może wynikać m.in. „z pieniężnego charakteru zjawisk i procesów występujących w finansach publicznych, jak również z faktu, że są one elementem systemu tworzenia i wykorzystywania dochodów w gospodarce”⁶. Podstawowy obszar zainteresowania dysertacji dotyczy odpowiedzi na pytanie, w jakim stopniu opodatkowanie w ujęciu systemowym wywiera wpływ na wzrost i rozwój gospodarki narodowej i poziom jej innowacyjności? Współczesna dynamika rozwoju gospodarczego i globalizacja kryzysów gospodarczych stanowią istotne kwestie uwzględniane w pracach badawczych dotyczących innowacyjności państwa. Komparatystyka ekonomiczna systemów podatkowych państw o wysokim stopniu innowacyjności gospodarki pozwala na zastosowanie metod jakościowych i ilościowych do odzwierciedlenia prawidłowości zachodzących procesów gospodarczych w określonych warunkach społeczno-gospodarczych. Umożliwia tym samym naukowe zbadanie na gruncie empirii możliwości wykorzystania ekonomii stosowanej.

Innowacyjność staje się szczególnie ważna w wysoko rozwiniętych gospodarkach, dla których generowanie wartości dodanej przez integrację i adaptację egzogennej technologii

³ M.in. A. Gomułowicz, D. Mączyński, *Podatki i prawo podatkowe*, Wolters Kluwer, wyd. 8, Warszawa 2016; H. Litwińczuk, *Problem neutralności podatkowej ze względu na formę prawną prowadzenia działalności gospodarczej* [w:] *Kierunki reform polskiego systemu podatkowego*, red. A. Pomorska, Wydawnictwo Uniwersytetu Marii Curie-Skłodowskiej, Lublin 2003; H. Litwińczuk, P. Karwat, *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2008; B. Brzeziński, *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, Towarzystwo Naukowe Organizacji i Kierownictwa „Dom Organizatora”, Toruń 2017; J.E. Stiglitz, *Ekonomia systemu publicznego*, PWN, Warszawa 2004.

⁴ Główne dwie koncepcje optymalnej bazy opodatkowania to ogólny zysk albo wydatki – M.P. Devereux (red.), *Efektywność polityki podatkowej*, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2007, s. 21; R.A. Musgrave, P.B. Musgrave, *Public Finance in Theory and Practice*, wyd. 4, McGraw-Hill, New York 1984, s. 510–516.

⁵ Optymalny system podatkowy nie zakłócałby żadnej sfery działalności gospodarczej danego państwa: M.P. Devereux (red.), *op. cit.*, s. 26; K. Holmes, *The Concept of Income. A Multidisciplinary Analysis*, International Bureau of Fiscal Documentation Publication, Amsterdam 2000, s. 35; J.A. Mirrlees, *An exploration in the theory of optimum income taxation*, *Review of Economics Studies* 1971, vol. 38, no. 2, s. 175–208; W.J. Corlett, D.C. Hauge, *Complementarity and the excess burden of taxation*, *Review of Economic Studies* 1953, vol. 21, s. 21–30.

⁶ S. Owsiak, *Finanse publiczne. Teoria i praktyka*, wyd. 3, PWN, Warszawa 2005, s. 38.

wykazuje tendencję zanikającą⁷. W takich gospodarkach przedsiębiorcy muszą projektować i rozwijać najnowocześniejsze procesy i produkty (innowacje przełomowe i kontynuacyjne), które nie tylko umożliwią im utrzymanie pozycji konkurencyjnej, ale również inicjują stałe działania w kierunku generowania wartości dodanej⁸. Wymaga to sprzyjającego środowiska podatkowego jako zachęty do prowadzenia działalności innowacyjnej przez sektor prywatny. W szczególności systemy podatkowe powinny posiadać rozwiązania legislacyjne wspierające inwestycje w badania i rozwój w sektorze prywatnym. Podstawowym celem gospodarki innowacyjnej jest ciągły wzrost gospodarczy osiągany poprzez poprawę instytucji, rozwój infrastruktury, zmniejszenie niestabilności makroekonomicznej, rozwój kapitału ludzkiego oraz rynków: pracy, finansowego i towarów.

Procesy globalizacji i integracji regionalnej przyczyniają się do zmian w funkcjonowaniu rynków oraz systemów podatkowych. Są pochodną zauważalnej na całym świecie rosnącej skali produkcji, determinowanej szybkim postępem naukowo-technicznym oraz wysoką koncentracją kapitału wobec ograniczonej chłonności rynków lokalnych i wciąż malejących barier rozwoju międzynarodowej wymiany towarowo-usługowej. Przyczynia się to do zmiany istotności poszczególnych czynników wzrostu gospodarczego poprzez ograniczenie wagi czynników o charakterze tradycyjnym (zasoby naturalne, ziemia, kapitał), a zwiększenie znaczenia czynników o charakterze innowacyjnym. W ujęciu systemowym ważne staje się znalezienie odpowiedzi na pytanie, czy zachodzi proces konwergencji systemów podatkowych państw uznawanych za najbardziej innowacyjne. W ramach komparatywnej analizy systemów podatkowych należy określić, które z ich ekonomicznych cech są szczególnie istotne w kształtowaniu innowacyjnej gospodarki narodowej.

Najczęściej omawianym czynnikiem w ujęciu wpływu opodatkowania na rozwój innowacyjności w gospodarce jest wielkość i rodzaj zachęt podatkowych, które pozwalają przedsiębiorcom zmniejszyć ryzyko podejmowania i prowadzenia działalności innowacyjnej. Równie ważna staje się też analiza całego funkcjonującego modelu systemu podatkowego jako istotnego bodźca wpływającego na zaangażowanie podmiotów gospodarczych

⁷ K. Schwab, X. Sala-i-Martin, *The Global Competitiveness Report 2016–2017*, World Economic Forum, s. 37.

⁸ Empiryczne studia potwierdzają pozytywną korelację pomiędzy działalnością badawczo-rozwojową a innowacyjnymi produktami (np. nowe patenty) oraz znacznie ważniejszą pozytywną korelację ze wzrostem produktywności, por. J. Danguy, G. de Rassenfosse, B. van Pottelberghe de la Potterie, *The R&D-patent relationship: An industry perspective*, European Investment Bank Papers 2009, vol. 14, no. 1, s. 170–195; I. Nardii, *Innovations and Technological Spillovers*, NBER Working Papers 1993, no. 4423.

w działalność innowacyjną. Budowę krajowych instrumentów podatkowych wspierających innowacyjną działalność podmiotów rynkowych w ujęciu długoterminowym w odniesieniu do całego systemu podatkowego należy zacząć od określenia wymagań, przed jakimi stają gospodarki nastawione na innowacyjność, bowiem docelowo zarówno ulgi podatkowe, jak i wsparcie systemowe (stabilność i transparentność systemu podatkowego) oznaczają konieczność stałego pobudzania aktywności przedsiębiorstw w tym kierunku. Ważne staje się zdefiniowanie możliwych do zastosowania metod realizacji celu, jakim jest wysoki poziom innowacyjności gospodarki. Istotna jest tutaj analiza dostępnej literatury poruszającej problematykę ekonomicznego wymiaru opodatkowania oraz szacunki ilościowe pozwalające ocenić, czy wybrane przez państwa uznawane za najbardziej innowacyjne na świecie podatkowe metody realizacji tego celu są ekonomicznie uzasadnione⁹.

Wobec postępującego procesu globalizacji gospodarczej wyzwaniem dla państw staje się zaprojektowanie takiego systemu podatkowego, który zwiększałby wpływy podatkowe, przy jednoczesnym minimalizowaniu nieefektywności ekonomicznej, zachowaniu prostoty i transparentności struktury podatków i unikaniu arbitralnego różnicowania podatkowego jednostek oraz podejmowanych aktywności gospodarczych¹⁰. Rozwój gospodarczy w dobie globalizacji jest coraz bardziej determinowany przez międzynarodową konkurencyjność gospodarczą, obejmując również problematykę związaną z kosztami kapitału pozyskanego przed przedsiębiorstwa, wynagrodzeń i obciążeń podatkowych¹¹.

Uwzględniając powyższe kwestie, należy bliżej przyjrzeć się zagadnieniu występowania ekonomicznej zależności pomiędzy systemami podatkowymi, wzrostem i rozwojem gospodarczym oraz aktywnością innowacyjną podmiotów w ramach gospodarek narodowych. Zaprezentowane w pracy studium podatków i systemu podatkowego koncentruje się wokół problematyki ekonomii opodatkowania w ujęciu systemowym w zakresie innowacyjnego wzrostu i rozwoju gospodarczego. System podatkowy przedstawiono w ujęciu makroekonomicznym, co pozwala ocenić go pod względem jego wpływu na rozwój innowacyjności gospodarczej na poziomie państwa. Zamożność państwa

⁹ S. Gomułka, J. Neneman, M. Myck, *More for less: What tax system for Poland? Więcej za mniej: jaki system podatkowy dla Polski*, CASE Seminar Proceedings 2017, nr 150, s. 9.

¹⁰ *Dimensions of Tax Design: The Mirrlees Review*, Institute for Fiscal Studies, Oxford University Press, Oxford 2010, s. 1–2.

¹¹ K. Raczkowski, S. Wojciechowska-Filipek (red.), *Wymiary zarządzania ryzykiem w obrocie gospodarczym*, CeDeWu, Warszawa 2016, s. 114.

jest pochodną produkcji, funkcji zasobu pracy, kapitału i efektywności wykorzystania tych czynników. Wydaje się zatem, że efektywny system podatkowy gospodarki narodowej cechującej się wysokim stopniem innowacyjności w jak najmniejszym stopniu powinien wpływać na obniżanie podaży pracy i kapitału, a pozytywnie wzmacniać ich efektywne i innowacyjne wykorzystywanie¹².

Problematyka niniejszej pracy, zawarta w obszarze nauk społecznych, w dziedzinie nauk ekonomicznych, w dyscyplinie naukowej ekonomia, koncentruje się wokół takich subdyscyplin ekonomii, jak historia myśli ekonomicznej w zakresie kształtowania się ekonomicznych teorii podatku i systemu podatkowego na tle zmieniającej się gospodarki. W zakresie ekonomii instytucjonalnej struktura systemu podatkowego zostanie poddana analizie jako element otoczenia instytucjonalnego tworzącego państwo, złożonego z instytucji normujących wysokość obciążeń podatkowych, które regulują aktywność innowacyjną podmiotów rynkowych. Jak wskazuje M. Noga, nowa ekonomia instytucjonalna zwróciła uwagę, że w przypadku gdy *homo oeconomicus* działa bez określonego kontekstu społecznego, niezależnie od praktyki gospodarczej oraz systemu kulturowego, to ekonomia jako nauka nie mogłaby formułować predykcyjnych wniosków dla polityki gospodarczej¹³. Natomiast w zakresie ekonomii rozwoju problematyka pracy koncentruje się wokół bezpośredniego i pośredniego stymulowania wzrostu i rozwoju gospodarek narodowych oraz poziomu ich innowacyjności.

II. Cele i pytania badawcze

Głównym celem pracy i podjętych badań jest porównanie ekonomiczne systemów podatkowych państw, których wzrost gospodarczy na podstawie syntetycznych mierników oraz międzynarodowych rankingów innowacyjności Globalnego Indeksu Innowacyjności i Globalnego Indeksu Konkurencyjności został uznany za najbardziej innowacyjny na świecie w latach 2010–2016. Zrealizowanie powyższego celu umożliwi określenie determinantów systemów podatkowych najbardziej innowacyjnych gospodarek świata w kontekście ich wpływu na innowacyjny wzrost i rozwój gospodarczy. **Główny cel pracy** został podzielony na **cele szczegółowe**:

¹² S. Gomułka, J. Neneman, M. Myck, *op. cit.*, s. 22.

¹³ M. Noga (red.), *Makroekonomia ze szczególnym uwzględnieniem polityki pieniężnej*, CeDeWu, Warszawa 2017, s. 13.

1. Omówienie ekonomicznych teorii podatku i systemu podatkowego w ujęciu historycznym.
2. Przedstawienie elementów systemu podatkowego determinujących innowacyjny rozwój gospodarczy państwa.
3. Przedstawienie najważniejszych cech, zasad i elementów funkcjonujących modeli systemów podatkowych w państwach uważanych za najbardziej innowacyjne.
4. Określenie zależności pomiędzy rozwiązaniami systemów podatkowych wybranych najbardziej innowacyjnych państw świata a wzrostem i rozwojem gospodarczym.

W teorii ekonomii często używa się dwóch zbliżonych pojęć wyjaśniających zmiany zachodzące w gospodarce: wzrost gospodarczy oraz rozwój gospodarczy. Pojęcie rozwoju gospodarczego (w terminologii angielskiej określanego często jako *development*) jest terminem szerszym, który oprócz zmian ilościowych (jak np. zmiany poziomu produkcji, konsumpcji, zatrudnienia) obejmuje zmiany jakościowe zachodzące w strukturze społeczno-ekonomicznej (jak np. zmiany organizacji społeczeństw, ulepszanie technologii, lepsze zarządzanie)¹⁴. Pojęcie wzrostu gospodarczego jest terminem węższym (w terminologii angielskiej często określanym jako *growth*), mierzalną kategorią służącą do opisu tylko zmian ilościowych wartości rocznej produkcji dóbr i usług w danym kraju, przy założeniu że podstawowe wielkości makroekonomiczne charakteryzują się długofalowym trendem¹⁵. Przyjmuje się, że w krótkim okresie wzrost gospodarczy zależy przede wszystkim od krajowego oraz zagranicznego popytu na dobra i usługi konsumpcyjne i inwestycyjne; w długim okresie o wzroście decyduje dostateczna podaż oraz efektywność czynników produkcji: (a) w ujęciu neoklasycznym: ziemia, praca, kapitał rzeczowy; (b) w ujęciu szerszym: kapitał ludzki, kapitał intelektualny, kapitał społeczny, postęp techniczny, postęp technologiczny, dyfuzja technologii, systemy polityczno-prawne¹⁶. W niniejszej dysertacji w szerszym ujęciu badane będą zmiany ilościowe podstawowych wielkości makroekonomicznych, jak PKB *per capita*, inwestycje, wydatki na działalność badawczo-rozwojową, eksport wysokich technologii. Natomiast pojęcie rozwoju gospodarczego związane jest nierozłącznie z procesem zmian jakościowych (zwłaszcza w długim okresie przy uwzględnieniu zachodzących zmian struktury gospodarki). W tym ujęciu badane będą

¹⁴ *Ibidem*, s. 126.

¹⁵ *Ibidem*.

¹⁶ K. Małaga, *O niektórych dylematach teorii wzrostu gospodarczego i ekonomii*, Zarząd Krajowy Polskiego Towarzystwa Ekonomicznego, Warszawa 2009, s. 2.

jakościowe zmiany w strukturze systemów podatkowych wspierające rozwój innowacyjności podmiotów gospodarczych, których efekty powinny być widoczne w dłuższym okresie.

Dla osiągnięcia głównego celu sformułowany został główny problem badawczy w postaci pytania:

W jakim stopniu systemy podatkowe determinują gospodarki narodowe najbardziej innowacyjnych państw świata?

Odpowiedź na tak postawione pytanie badawcze uzależniona jest od uzyskanych odpowiedzi na pytania postawione w pracy, będące szczegółowymi problemami:

1. Jaki jest stan rozwoju myśli ekonomicznej w kontekście ekonomicznych teorii podatku i systemu podatkowego?
2. Które elementy systemu podatkowego wpływają pośrednio i bezpośrednio na innowacyjny rozwój ekonomiczny?
3. Jaka jest charakterystyka modeli systemów podatkowych gospodarek wspierających innowacyjny wzrost i rozwój gospodarki narodowej?
4. Które systemy podatkowe wspierające innowacyjność są równocześnie zdolne do trwałego zapewniania wzrostu i rozwoju gospodarczego państwa?

III. Wstępne tezy

Dla realizacji postawionego celu pracy zostały sformułowane następujące tezy.

Teza główna:

Stymulacyjna i elastyczna rola opodatkowania poprzez wspieranie określonych dziedzin życia gospodarczego pozwala w sposób bezpośredni i pośredni wpływać na innowacyjność przedsiębiorstw i gospodarki narodowe państw.

Tezy robocze:

T1: Ekonomiczna teoria opodatkowania pomimo znacznych i długoletnich dokonań zawiera wciąż luki informacyjno-analityczne, odnosząc często badania *ex post* danej gospodarki na gospodarki państw będących na innym etapie rozwoju.

T2: System podatkowy jako całość powinien aktywizować działania podmiotów gospodarczych kreujących innowacyjność państwa, a nie ingerować w wybory rynkowe w sposób dyskryminujący i nieuzasadniony rachunkiem ekonomicznym.

T3: System podatkowy oraz jego instrumenty, obok bezpośredniego finansowania przez państwo działalności innowacyjnej środkami publicznymi, pozwalają w sposób pośredni wpływać na podstawy opodatkowania przedsiębiorstw i determinować w tym kontekście nakłady inwestycyjne oraz rozwój gospodarczy.

T4: Efektywna strategia wspierania wzrostu gospodarczego państwa uznawanego za innowacyjne powinna uwzględniać nadanie podatkom ekonomicznego wymiaru akceptowalności przez podatników wysokości nakładanych ciężarów podatkowych i adekwatności stosowanych rozwiązań do tempa wzrostu gospodarczego.

IV. Metodologia i metody badawcze

Komparatystyka ekonomiczna wybranych systemów podatkowych najbardziej innowacyjnych gospodarek świata powinna zostać przeprowadzona w sposób, który umożliwi dokonanie uprawnionych uogólnień na temat tej próby. W przypadku gdy wynik badania ma dotyczyć wszystkich najbardziej innowacyjnych gospodarek świata, niezwykle istotny jest odpowiedni losowy dobór próby, ponieważ z empirii badawczej wynika, że nie jest możliwe zbadanie całej populacji z uwagi na brak jednolitego stanowiska co do uznania danej gospodarki za najbardziej innowacyjną. Z pojęciem próby losowej związane jest również zjawisko jej reprezentatywności, powinna co do zasady być ona zbliżona do struktury całej populacji obejmującej badaną problematykę¹⁷. Na potrzeby analizy systemów podatkowych najbardziej innowacyjnych państw świata z uwagi na wielowymiarowość innowacyjności gospodarek światowych przyjęto, że dopuszczalne będzie uproszczenie metodologiczne polegające na nielosowym doborze próby (dobór celowy). Uproszczenie uznano za dopuszczalne, biorąc pod uwagę charakter pracy badawczej, której celem nie jest ekonometryczne lub ściśle statystyczne ujęcie systemu podatkowego w warunkach pełnej reprezentatywności próby w stosunku do całkowitej populacji państw uznawanych za innowacyjne. Za bardziej adekwatną metodę badawczą uznano badanie monograficzne,

¹⁷ M. Sobczyk, *Statystyka*, PWN, Warszawa 2004, s. 17; B. Puławska-Turyna, *Statystyka dla ekonomistów*, Difin, Warszawa 201, s. 18–19.

polegające na opisie oraz szczegółowej analizie wybranej niewielkiej grupy jednostek badanej zbiorowości statystycznej. Wybrana w sposób świadomy jednostka powinna być „typowa, powszechnie występująca lub wskazująca kierunek rozwoju, a więc przodująca”¹⁸.

Wybraną zbiorowość krajów uznano za podobną do innych państw najbardziej innowacyjnych, które nie zostały zbadane na podstawie wstępnej znajomości przedmiotu. Założono *per analogiam*, że w przypadku zbadania innej (badanie częściowe, niepełne), podobnej do niej zbiorowości otrzymane zostałyby co do zasady podobne wyniki obserwacji przedmiotowych cech, jakie wystąpią w zbiorowości, która zostanie objęta badaniem¹⁹.

Badanie monograficzne obejmuje wszechstronny opis i analizę wybranej próby nielosowej (celowej), zastosowany zostanie w nim opis tekstowy oraz statystyczny. „Wartość poznawcza badania monograficznego zależy przede wszystkim od poprawnego i trafnego doboru zbiorowości podlegającej bezpośredniemu badaniu, gdyż jej właściwości (cechy) przenoszone są na zasadzie analogii na inne zbiorowości, które nie podlegają badaniu. Dobór taki wymaga dobrej wstępnej znajomości badanej problematyki; wadą takiej metody jest subiektywizm wyboru jednostki podlegającej badaniu i oceny jej «typowości» dla jednostek pozostałych”²⁰.

Z uwagi na złożoność problematyki innowacyjności gospodarek, wymagającą sięgania po różnorodne źródła informacji pozwalające na diagnozę wielu zjawisk gospodarczych oraz sytuacji zachodzących w badanym obszarze, przyjęto heterogeniczne podejście badawcze – triangulację metod poprzez połączenie metod jakościowych oraz ilościowych. Punkt wyjścia podjętych badań stanowiły wtórne źródła informacji dotyczące podatków oraz innowacyjnej gospodarki, których analiza była podstawą opisu oraz oceny zjawisk społeczno-gospodarczych objętych badaniami. W pracy wykorzystano dotychczasowy dorobek nauk ekonomicznych, dostępne bazy danych OECD, ONZ, UNESCO, Banku Światowego, Międzynarodowego Funduszu Walutowego.

W zakresie badań ekonomiczno-społecznych dysertacja ma w dużej części charakter indukcyjny²¹, na co składa się analiza struktury, współzależności, dynamiki oraz wnioskowanie statystyczne. We wnioskowaniu statystycznym zastosowano estymację

¹⁸ M. Sobczyk, *op. cit.*, s. 17.

¹⁹ A. Malinowski, *Statystyka w administracji*, Wolter Kluwers, Warszawa 2015, s. 22.

²⁰ *Ibidem*.

²¹ M. Sławińska, H. Witczak (red.), *Podstawy metodologiczne prac doktorskich w naukach ekonomicznych*, PWE, Warszawa 2012, s. 114.

statystyczną oraz weryfikację hipotez statystycznych na podstawie rzeczywistych źródeł danych statystycznych, prowadzącą do wniosków ogólnych.

W celu weryfikacji przedstawionych hipotez przeprowadzona została szczegółowa analiza metodyczna procesu badań w oparciu o dane statystyczne raportów *Global Innovation Index* (GII) oraz *Global Competitiveness Index* (GCI); dostępnych danych (EUROSTAT, OECD, Banku Światowego, UNESCO, Międzynarodowego Funduszu Walutowego), wskaźników ilościowych, jak również danych jakościowych zebranych na podstawie dostępnej literatury przedmiotu.

We wstępnym postępowaniu badawczym wydzielono trzy podstawowe płaszczyzny objaśniające funkcjonowanie systemu podatkowego w zakresie innowacyjności gospodarki, tj. ujęcie mikroekonomiczne, makroekonomiczne i instytucjonalne. Ze względu na systemowy charakter prowadzonych badań jako podstawową płaszczyznę badawczą w dysertacji wybrano makroekonomiczną analizę związków między dużymi agregatami występującymi w badanych gospodarkach z elementami analizy instytucjonalnej.

Empiryczno-teoretyczny charakter badań implikował przyjęcie następujących metod badawczych:

1) metody empiryczne:

- a) krytyczny przegląd literatury przedmiotu, w ramach którego wykorzystano źródła pochodzące z prac naukowych, opracowania metodyczne, publicystyczne, popularno-naukowe, w ujęciu:
 - historyczno-terytorialnym,
 - teoretycznym, ze szczególnym uwzględnieniem analiz, opinii i raportów publikowanych przez OECD, Komisję Europejską, Bank Światowy i Międzynarodowy Fundusz Walutowy z zakresu tematyki związanej z ekonomicznym wymiarem systemu podatkowego wpływającego na wzrost i rozwój gospodarek narodowych oraz stopień ich innowacyjności,
 - metodologicznym, poprzez pryzmat metodyczny w ujęciu praktycznym;
- b) badanie raportów oceniających innowacyjność gospodarek, w tym:
 - *Global Innovation Index* za lata 2010–2016,
 - *Global Competitiveness Index* za lata 2010–2016,
 - inne raporty publikowane przez Komisję Europejską oraz OECD;

c) komparatywną analizę ekonomiczno-instytucjonalno-prawną wybranych dziewięciu systemów podatkowych państw uznawanych za najbardziej innowacyjne;

2) metody teoretyczne:

- a) analiza i synteza;
- b) metoda indukcyjna i dedukcyjna;
- c) abstrahowanie;
- d) uogólnienie.

Technika badania dokumentów i danych finansowych posłużyła do gromadzenia wstępnych, opisowych i ilościowych informacji²² o wpływie opodatkowania na innowacyjność gospodarki.

W trakcie badań przy użyciu **metody analizy** praca przebiegała w dwóch etapach. W pierwszym z nich, korzystając z metody **analizy porównawczej** dziewięciu najbardziej innowacyjnych państw świata, dokonano analizy zebranego materiału pod kątem ustalenia najważniejszych pojęć i problematyki badawczej adekwatnej do zamierzonego tematu dysertacji. W drugim etapie dokonano klasycznej analizy zagregowanych danych dla ustalenia faktów oraz ich sensu w kontekście rozpatrywanych problemów badawczych²³. Przy analizie rozwiązań prawnych zastosowano **metodę dogmatyczno-prawną**, koncentrującą się na interpretacji wprowadzonych regulacji prawa podatkowego, gospodarczego, spółek oraz finansów publicznych.

Analiza dokumentów i zagregowanych danych uzupełniona została **synteza**²⁴, polegającą na całościowym ujęciu i opisanu przedmiotu badań, sformułowaniu ostatecznych wniosków i ocen, po wcześniejszym rozpoznaniu właściwych kwestii problemowych.

V. Wyznaczenie grupy badawczej do analizy systemów podatkowych najbardziej innowacyjnych gospodarek świata

Dla wyznaczenia próby nielosowej (celowej) do badania monograficznego najbardziej innowacyjnych państw, których systemy podatkowe zostaną poddane analizie, przyjęto następujące założenia (postulaty): obejmie ona państwa o podobnych parametrach rozwoju

²² T. Pilch, T. Bauman, *Zasady badań pedagogicznych. Strategie ilościowe i jakościowe*, Wydawnictwo Akademickie Żak, Warszawa 2001, s. 88.

²³ M. Łobocki, *Metody i techniki badań pedagogicznych*, Impuls, Kraków 2005, s. 212.

²⁴ A. Malinowski, *op. cit.*, s. 51–53.

innowacyjności w ujęciu syntetycznych mierników oraz międzynarodowych rankingów innowacyjności, stąd:

- 1) dla otrzymania danych wyjściowych przyjęto, że najbardziej innowacyjne gospodarki prezentowane są w corocznie aktualizowanych i publikowanych danych GII oraz subindeksu GCI dokonującego pomiaru trzeciego poziomu rozwoju gospodarczego sterowanego przez innowacje (*innovation-driven*);
- 2) gospodarki objęte badaniem powinny znajdować się w pierwszej dziesiątce rankingu prezentującego sumaryczny wynik GII oraz w pierwszej dziesiątce subindeksu GCI;
- 3) przyjęty zakres czasowy 2010–2016 umożliwi pominięcie okresu związanego z globalnym kryzysem finansowym 2007–2009²⁵, kiedy to polityka innowacyjna państw została mocno ograniczona z uwagi na priorytety polityki fiskalnej. Takie założenie pozwoliło na analizę siedmiu cykli prezentowanych wyników dla każdego indeksu.

Pod pojęciem „gospodarka innowacyjna” przyjętym na potrzeby badań należy rozumieć definicję, w ramach której określono najbardziej istotne komponenty instytucjonalno-rynkowe gospodarki tworzące klimat dla rozwoju przedsiębiorczości i przewagi konkurencyjnej, sprzyjające wprowadzaniu innowacji, przy wykorzystaniu funkcjonującego systemu powiązań pomiędzy funkcjonalnymi źródłami innowacji, instytucjami sfery nauki i techniki, instytucjami finansującymi oraz administracją państwową.

W badanym okresie siedemnaście państw co najmniej raz znalazło się w pierwszej dziesiątce przynajmniej jednego z dwóch rankingów, są to: Austria (1), Dania (12), Finlandia (14), Holandia (13), Hong Kong (Chiny) (4), Irlandia (5), Izrael (6), Japonia (7), Kanada (2), Luksemburg (2), Niemcy (9), Singapur (8), Stany Zjednoczone (14), Szwajcaria (14), Szwecja (14), Tajwan (Chiny) (3), Wielka Brytania (12).

Z wyłonionej na potrzeby badania grupy siedemnastu gospodarek tylko dziewięć z nich spełniło założenia przyjęte do wyboru grupy badawczej, w latach 2010–2016 zajmując

²⁵ Pierwsze symptomy kryzysu pojawiły się w USA w 2007 r., natomiast ze znaczną siłą zjawiska kryzysowe ujawniły się w 2008 r., w a krajach Unii Europejskiej – w 2009 r. i w kolejnych latach, por. S. Owsiak (red.), *Polityka podatkowa krajów Unii Europejskiej wobec kryzysu finansowego*, PWE, Warszawa 2016, s. 20; za takim podejściem przemawia rozliczanie podatków dochodowych po zakończeniu roku podatkowego.

miejsca w pierwszej dziesiątce co najmniej w ośmiu rankingach (przyjęto założenie, że przy siedmiokrotnym pojawieniu się w jednym z rankingów gospodarka powinna pojawić się co najmniej raz w drugim). Japonia, która w pierwszej dziesiątce subindeksu GCI zajmowała w każdej z jego siedmiu edycji wysokie miejsce (pozycja 1–4), nie spełniła przyjętych założeń, nie pojawiając się ani razu w pierwszej dziesiątce rankingu GII. W wyniku przeprowadzonej analizy systemów podatkowych do badań wytypowano dziewięć państw: Danię, Finlandię, Holandię, Niemcy, Singapur, Szwajcarię, Szwecję, Stany Zjednoczone i Wielką Brytanię. Poniższa tabela prezentuje uzyskane wyniki cząstkowe:

Tabela 1. Najbardziej innowacyjne gospodarki świata w latach 2010–2016 (według osiągniętego wyniku)

Najbardziej innowacyjna gospodarka	Pozycja na podstawie cząstkowych wyników	Częstotliwość występowania w indeksach (lata 2010-2016)	w tym:			
			GII (miejsce 1–10)	GCI (miejsce 1–10)	GII (miejsce 1–3)	GCI (miejsce 1–3)
Szwajcaria	1	14	7	7	7	7
Szwecja	2	14	7	7	7	2
Finlandia	3	14	7	7	0	3
USA	4	14	7	7	0	1
Holandia	5	13	7	6	1	0
Wielka Brytania	6	12	7	5	4	0
Dania	7	12	7	5	0	0
Niemcy	8	9	2	7	0	2
Singapur	9	8	7	1	2	0

Źródło: opracowanie własne.

VI. Przedmiot analizy

Przedmiotem badań jest porównanie cech i struktury systemów podatkowych najbardziej innowacyjnych państw świata w zakresie realizacji celów ekonomicznych, jakimi są wspieranie innowacyjnego wzrostu i rozwoju gospodarczego. Wyniki badań mają wskazać, w jakich uwarunkowaniach najbardziej innowacyjnych gospodarek wprowadza się lub zmienia poszczególne elementy systemu podatkowego, aby lepiej zrozumieć związki korelacyjne, jakie zachodzą między podatkami a zmianami w poziomie innowacyjności gospodarki. Ocenie poddano również skuteczność stosowanych rozwiązań i zachęt podatkowych w pośrednim wspieraniu przez państwo aktywności innowacyjnej podmiotów

sektora prywatnego. Powinna się ona przełożyć na zwiększenie zaangażowania sektora prywatnego w finansowanie działalności innowacyjnej oraz eliminować negatywny wpływ na wysokość dochodów podatkowych budżetu państwa. Badaniem objęto poszczególne cechy systemów podatkowych, ze szczególnym uwzględnieniem opodatkowania bezpośrednio obciążającego dochód i kapitał powstały z prowadzonej przez podatników innowacyjnej działalności gospodarczej, przede wszystkim w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych i osób fizycznych (zmiany w systemach podatkowych objęły szczególnie tę część systemów podatkowych). Analizie poddano ekonomiczny wymiar preferencji i zachęt podatkowych wspierających innowacyjne inwestycje i działalność badawczo-rozwojową.

Uznawane za bardziej neutralne dla wzrostu i rozwoju gospodarczego oraz innowacyjności podatki pośrednie poddano analizie w ujęciach zagregowanych, przystających do celów systemowych badań w zakresie kształtowania wielkości wpływów i struktury stawek podatkowych, które to cechy powodują zmiany w rynkowej strukturze popytu, społecznej strukturze dochodów podmiotów oraz wpływów do budżetu państwa.

Badaniami objęte zostały również składki na ubezpieczenia społeczne, które determinują mobilność i elastyczność rynku pracy oraz podatki majątkowe.

Zakres przestrzenny badań obejmuje systemy podatkowe dziewięciu państw uznawanych za najbardziej innowacyjne w rankingach GII oraz subindeksu GCI.

Zakres czasowy badań obejmuje lata 2007–2016 (*cut-off date*). Rozszerzenie zakresu czasowego od 2007 r. pozwoli na analizę systemowych działań w kierunku innowacyjności z uwzględnieniem zjawisk kryzysowych. Przyjęcie roku 2016 jako zamykającego okres obserwacji wynikało z dostępności rocznych danych podatkowych pozwalających na ich przypisanie do badanych czterech podstawowych rodzajów opodatkowania.

VII. Ograniczenia badawcze

Klasyczne systemowe badania opodatkowania wymagają analizy typowych przedmiotów opodatkowania bezpośredniego i pośredniego, jakimi są dochód, kapitał i konsumpcja. W systemowym badaniu opodatkowania analizowanych państw szczegółowej analizie zostały poddane podatki bezpośrednie obciążające dochód i kapitał powstały z prowadzonej przez podatników działalności gospodarczej o charakterze innowacyjnym, w tym przede wszystkim podatek dochodowy od osób prawnych i osób fizycznych. Ze względu na główny cel badania, którym jest ocena systemowego wpływu opodatkowania

jako narzędzia wspierającego innowacyjność gospodarki, w przeprowadzonych badaniach ograniczono się do analizy systemowej ogólnej konstrukcji opodatkowania bezpośredniego, świadomie pominięto zaś stosowane konstrukcje o charakterze szczególnym, jak zryczałtowane formy opodatkowania (m.in. ryczałt od przychodów ewidencjonowanych, kartę podatkową, podatki związane z czynnościami cywilnoprawnymi), co stanowi ograniczenie badawcze dysertacji.

Podatki pośrednie, których cenotwórczy charakter nie wpływa tak istotnie jak opodatkowanie bezpośrednie na działalność innowacyjną podmiotów gospodarczych, zostały przeanalizowane w ujęciu zagregowanym w zakresie systemowego wpływu na dochody budżetowe i wzrost gospodarczy państw najbardziej innowacyjnych na świecie, obejmując przede wszystkim podatek od towarów i usług, podatek akcyzowy, podatki handlowe.

J.E. Stiglitz wskazuje, że „oddziaływanie państwa na sektor prywatny zależy zarówno od przyjętej polityki regulacyjnej i podatkowej, jak i od wielkości oraz struktury wydatków publicznych, wpływu państwa na gospodarkę nie jest w stanie precyzyjnie oddać żadna pojedyncza liczba”²⁶. W badanym okresie wskazać można dwa podstawowe ekonomiczne wymiary systemów podatkowych analizowanych państw. Z jednej strony są to działania koncentrujące się wokół uszczelniania systemu podatkowego, istotnego dla zachowania oczekiwanych wielkości dochodów podatkowych, z drugiej zaś są to zauważalne zmiany systemowe, które mają wspierać za pomocą instrumentów podatkowych działalność innowacyjną podmiotów gospodarczych oraz wzrost innowacyjności poszczególnych państw. Nie istnieje obecnie metoda ilościowa pozwalająca na bezpośrednie wskazanie, jaka jest procentowa relacja działań uszczelniających oraz działań innowacyjnych podejmowanych w ramach systemu podatkowego. Uwzględniając wspomniane ograniczenie, podstawowym założeniem przeprowadzonej analizy będzie ocena wpływu ekonomicznego wymiaru systemu podatkowego na wzrost i rozwój gospodarczy oraz stopień innowacyjności w oparciu o analizę poszczególnych rodzajów opodatkowania, przy świadomym ograniczeniu analizy zagadnienia strat w budżetach państw powstałych na skutek nieszczelności systemów podatkowych.

Ograniczeniem badawczym jest celowa rezygnacja z wielodefinicyjnego badania innowacyjności, w którym nie ma konsensusu badaczy odnośnie do samej funkcji. Z tego

²⁶ J.E. Stiglitz, *Ekonomia...*, s. 49.

względem w pracy przyjęto ujęcie systemowe, zogniskowane na takich komponentach innowacyjnej gospodarki, dla których można wskazać bezpośredni i pośredni udział opodatkowania w budowaniu gospodarki innowacyjnej poprzez: zagwarantowanie środków finansowych dla ściśle określonych działań innowacyjnych przedsiębiorców (np. państwowe dotacje) oraz promowanie szeroko zakreślonych aktywności gospodarczych, których wybór i ostateczny kształt pozostaje indywidualną decyzją każdego podmiotu gospodarczego (dopasowywanie preferencji podatkowych do potrzeb rynku oraz społeczeństwa).

VIII. Konstrukcja rozprawy

Konstrukcja rozprawy doktorskiej jest wynikiem przyjętego celu głównego oraz celów szczegółowych podporządkowanych rozwiązaniu głównego problemu badawczego oraz problemów szczegółowych. Praca składa się z czterech rozdziałów, które zostały poprzedzone wstępem zawierającym opis założeń metodologicznych dysertacji, zakończona jest podsumowaniem wraz z wnioskami. Każdy z rozdziałów jest podsumowany wnioskami, stanowiąc punkt odniesienia do dalszych rozważań.

Wstęp i założenia metodologiczne pracy zawierają uzasadnienie tematu, określenie celu, zakresu i metod badawczych oraz pięć hipotez badawczych, dokładnie sprecyzowany obszar i zakres badań.

Rozdział I poświęcony został wprowadzeniu w problematykę związaną z opodatkowaniem i systemem podatkowym. Rozpoczyna się od zdefiniowania, czym jest podatek i jakie są kryteria jego klasyfikacji, następnie omówiono w nim ekonomiczne cele i determinanty systemu podatkowego w ujęciu makroekonomicznym. Zaprezentowano rozwój ekonomicznej teorii opodatkowania w ujęciu historycznym, koncentrując się wokół problematyki wpływu opodatkowania na wzrost gospodarczy.

Rozdział II porusza zagadnienie wielowymiarowości definicji innowacyjności, która utrudnia opracowanie jednego uniwersalnego wskaźnika pomiaru rozwoju gospodarczego w tym zakresie. Omówiono zasady budowania polityki innowacyjności gospodarki narodowej uwzględniającej system podatkowy oraz jego narzędzia wykorzystywane w zakresie aktywizowania podmiotów prowadzących innowacyjną działalność gospodarczą, a także sprzyjania działaniom proinnowacyjnym sektora prywatnego, z uwzględnieniem

wynagrodzeń dobrze wykwalifikowanej i mobilnej kadry. Wskazano cechy polityki podatkowej państwa pozwalające rozwijać gospodarkę narodową w kierunku innowacyjności.

W **rozdziale III** przedstawiono stosowane rozwiązania modeli podatkowych funkcjonujących w badanych państwach, a następnie poszczególne elementy opodatkowania poddano analizie. Omówiono zasady opodatkowania dochodów osób fizycznych oraz prawnych, poddając z kolei analizie stosowane rozwiązania oraz zachęty podatkowe wspierające rozwój działalności badawczo-rozwojowej. Następnie omówiono konstrukcję opodatkowania konsumpcji oraz majątku.

Rozdział IV stanowi kluczową część dysertacji. Zaprezentowano w nim wyniki badań i analiz wpływu poziomu opodatkowania na wzrost gospodarczy analizowanych państw innowacyjnych. Analiza systemów podatkowych państw o najwyższym poziomie innowacyjności objęła systemową wydajność oraz struktury podatkowe, a uzyskane wyniki posłużyły do oceny adekwatności stosowanych rozwiązań do tempa wzrostu gospodarczego oraz akceptowalności przez podatników wysokości nakładanych ciężarów podatkowych.

W **podsumowaniu i wnioskach** wskazano, że przedstawiona problematyka pozwala na budowanie dalszych koncepcji związanych z naukowym badaniem wpływu systemów podatkowych na innowacyjność. Niezależnie od przyjętego kryterium podziału, czy to pogrupowania gospodarek, czy analizy poszczególnych rozwiązań podatkowych, każdy system podatkowy gospodarki innowacyjnej powinien być oceniany pod kątem wpływu na gospodarkę danego kraju poprzez zapewnienie stabilnych finansów publicznych, pobudzanie wzrostu gospodarczego, gwarantowanie stabilności rynku pracy, jak też konkurencyjności gospodarki. Tylko opracowanie rozbudowanego systemu mierników pozwoli ocenić systemowy wpływ opodatkowania na gospodarki innowacyjne, co skutkować będzie tworzeniem narzędzi podatkowych efektywnie wspierających wzrost oraz rozwój gospodarczy.

Rozdział I. Podatki i system podatkowy w ekonomicznej literaturze przedmiotu

1. Pojęcie podatku i kryteria jego klasyfikacji

Podatek uznawany jest za najbardziej klasyczną daninę publiczną, należącą do najstarszych kategorii ekonomicznych, która wymaga wieloaspektowych rozważań²⁷. W polskiej literaturze przedmiotu najczęściej przywołuje się definicję podatku za ustawą – Ordynacja podatkowa, zgodnie z którą jest nim „publicznoprawne, nieodpłatne, przymusowe oraz bezzwrotne świadczenie pieniężne na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu lub gminy, wynikające z ustawy podatkowej”²⁸. Podatek definiowany jest również jako przymusowy, bezzwrotny, powszechny ciężar²⁹ (świadczenie³⁰, danina publiczna) o charakterze pieniężnym i nieodpłatnym. T. Sommer podatek definiuje jako „prawno-ekonomiczną kategorię podziału produktu dodatkowego, która wykształciła się w wyniku powstania państwa i wyodrębnienia aparatu nieprodukcyjnego, co stworzyło konieczność przymusowego ściągania środków na jego utrzymanie”³¹. P. Felis, M. Jamroży, J. Szlęzak-Matusewicz podkreślają, że podatek należy traktować jako „redystrybucyjne świadczenie pieniężne na rzecz funduszy publicznych, czyli budżetu państwa, budżetów samorządowych oraz innych funduszy publicznych”³². F. Grądalski podkreśla również, że jest to klin pomiędzy ceną, którą płaci producent i konsument, wywołujący „po jednej i po drugiej stronie zawsze efekty dochodowe i najczęściej substytucyjne. Płacone zatem na rzecz państwa daniny podatkowe z jednej strony prowadzą więc do alokacyjnej nieefektywności (producenci napotykają bowiem na rynku inne ceny niż konsumenci), z drugiej strony dzięki wpływom podatkowym państwo ma możliwość bardziej równomiernego, czyli w odczuciu społecznym – bardziej sprawiedliwego podziału dochodów”³³. A. Gomułowicz, D. Mączyński w podatku

²⁷ S. Owsiak, *Finanse publiczne...*, s. 154.

²⁸ Pojęcie podatku definiuje art. 6 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn.: Dz.U. z 2018 r. poz. 800 ze zm.).

²⁹ P. Felis, *Główne źródła dochodów budżetowych w Polsce*, Studia BAS 2010, nr 3(23), s. 94.

³⁰ M. Niesiobędzka, *Podatki* [w:] *Psychologia ekonomiczna*, red. T. Tyszka, Gdańsk 2004, s. 495.

³¹ T. Sommer, *Czy da się usprawiedliwić podatki? Czyli sposoby usprawiedliwiania podatków w świetle ideologii praw człowieka*, Warszawa 2006, s. 31.

³² P. Felis, M. Jamroży, J. Szlęzak-Matusewicz, *Podatki i składki w działalności przedsiębiorców*, wyd. II, Difin, Warszawa 2015, s. 15.

³³ F. Grądalski, *System podatkowy w świetle teorii optymalnego opodatkowania*, Oficyna Wydawnicza Szkoły Głównej Handlowej, Warszawa 2006, s. 40.

widzą instytucję prawną związaną z ekonomicznym procesem powstawania i użytkowania dochodu³⁴.

Przedstawione wyżej wybrane określenia podatku pokrywają się z terminologią metodologiczną przyjętą przez OECD na potrzeby komparatystyki systemów podatkowych państw o różnych lokalnych modelach struktur podatkowych. Definicja podatku opracowana przez OECD ogranicza się do obowiązkowych, bezzwrotnych płatności na rzecz sektora instytucji rządowych i samorządowych³⁵. Płatności te mają charakter bezzwrotny w tym sensie, że zobowiązania podatkowe płacone przez podatników a świadczenia zapewniane przez administrację publiczną nie są zwykle proporcjonalne. Przy porównywaniu systemów podatkowych definicja OECD uwzględnia fakt, że ukształtowały się one pod wpływem odmiennych, właściwych danemu państwu uwarunkowań gospodarczych, społecznych i politycznych. Klasyfikacja podatków na podstawie definicji opracowanej przez OECD pozwala na objęcie nią bardzo szerokiego zakresu danin publicznych stosowanych w ramach lokalnych systemów podatkowych, w tym również składek na ubezpieczenie społeczne, ceł, podatków eksportowych oraz opłat paropodatkowych. Ubezpieczenia społeczne w statystyce OECD traktowane są na równi z innymi obciążeniami podatkowymi z uwagi na ich powszechny, pieniężny, obligatoryjny i bezzwrotny charakter, których ciężar jest określany administracyjnie.

W literaturze przedmiotu pojęcie podatku analizowane jest przede wszystkim w aspekcie prawnym, koncentrując się na szczególnych cechach podatku, które pozwalają go wyróżnić z pozostałych obciążeń i danin publicznych. W prawnym wymiarze podatnik ma do czynienia z podatkiem, gdy jest ono świadczeniem³⁶:

- 1) pieniężnym,
- 2) przymusowym: obowiązek zapłaty wynika z przepisów prawa lub decyzji administracyjnych organów, tym samym przymusowość zapłaty zabezpieczona jest autorytetem państwa, które posiada organy i narzędzia dla wyegzekwowania należnego świadczenia,

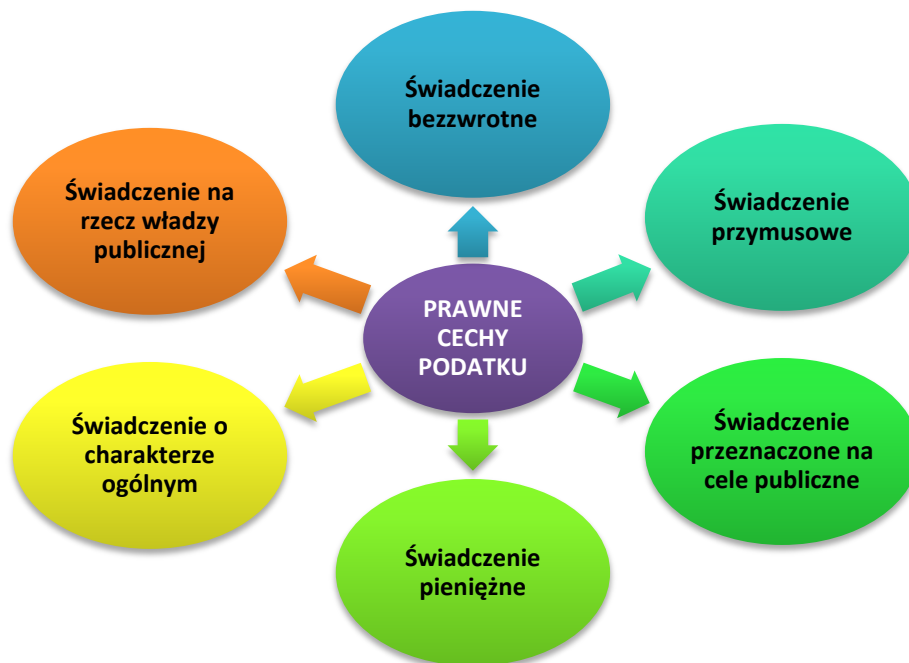
³⁴ A. Gomułowicz, D. Mączyński, *op. cit.*, s. 26.

³⁵ *Definition of Taxes*, OECD, Paryż 1996, s. 2; *Revenue Statistics 2016. ANNEX A: The OECD classification of taxes and interpretative guide*, Paryż 2016, s. 321.

³⁶ P. Felis, M. Jamroży, J. Szlęzak-Matusewicz, *op. cit.*, s. 15–16; F. Grądalski, *op. cit.*, s. 22–23; A. Gomułowicz, D. Mączyński, *op. cit.*, s. 145–147.

- 3) bezzwrotnym, mającym charakter definitywnego przesunięcia majątkowego pomiędzy podatnikami a władzą publiczną,
- 4) nieodpłatnym (nieekwiwalentnym): podatnik za wywiązanie się ze swojego obowiązku nie ma prawa oczekiwać od jurysdykcji podatkowej konkretnej usługi czy produktu, a jedynie korzysta z pewnych usług oferowanych przez państwo (obrona narodowa, bezpieczeństwo wewnętrzne, oświata) z racji przynależenia do danego społeczeństwa,
- 5) o charakterze ogólnym: nakładanym na podstawie przepisów prawa, odnoszącym się do określonej grupy podatników spełniających warunki dla zaistnienia obowiązku podatkowego, jednak nieokreślonych imiennie,
- 6) ponoszonym na rzecz władzy publicznej, którą reprezentują organy podatkowe władzy państwowej i samorządu terytorialnego,
- 7) przeznaczanym na cele publiczne.

Rysunek 1. Prawne aspekty podatku



Źródło: opracowanie własne na podstawie: P. Felis, M. Jamroży, J. Szlęzak-Matusiewicz, *Podatki i składki w działalności przedsiębiorców*, wyd. II, Difin, Warszawa 2015, s. 15–16.

W ujęciu ekonomicznym podstawowe funkcje podatków koncentrują się na zapewnieniu środków pieniężnych pozwalających pokryć wydatki państwa (**funkcja**

fiskalna) oraz dokonać odpowiedniego podziału dochodu narodowego w celu wyrównania dysproporcji społecznych (**funkcja redystrybucyjna**). Pojawiający się w ostatnich latach postulat rozwoju inkluzywnego gospodarki narodowej wyznacza cele również dla systemu podatkowego państwa, który powinien w zrównoważony sposób łączyć obie wymienione ekonomiczne funkcje podatku, tak by gwarantować wpływy podatkowe w oczekiwanych wielkościach oraz nie wywoływać niechęci podatników do wywiązywania się ze swoich zobowiązań podatkowych³⁷.

Wieloaspektowość definicji wynika z tego, że podatek spełnia nie tylko funkcję fiskalną, ale przypisane są mu także inne równie istotne wymiary wspólnego oddziaływania relacji państwo – podatnik. Podatki stanowią główne źródło dochodów budżetu państwa, ale nie należy traktować ich wyłącznie jako narzędzie gwarantujące wpływy budżetowe. Podatki powstają i rozwijają się jako skutek realizowania potrzeb obywateli, które należy finansować z budżetu państwa. W ramach rozwoju gospodarki rynkowej stały się również instrumentem oddziaływania państwa na zjawiska ekonomiczno-gospodarcze, obejmując swoim wpływem nie tylko podatników³⁸, lecz również pozostałych obywateli danego państwa nieplacących podatków³⁹.

Przeznaczeniem podatku, jako daniny publicznej, jest realizacja celów publicznych, a miejscem jego gromadzenia – instytucje reprezentujące prawo⁴⁰. Ze względu na swoją przymusowość podatki zawsze wywołują tzw. efekty dochodowe, jak zmniejszenie siły nabywczej opodatkowanych, oraz efekty substytucji, gdy krańcowa skłonność do pracy ulega zmniejszeniu, prowadząc do redukcji podaży pracy⁴¹. Stąd istotnym postulatem dla właściwej ściągłości podatków i zaspokojenia fiskalnych potrzeb budżetu państwa staje się akceptacja społeczna obciążeń podatkowych w narzuconej wysokości. Utrudniają to skomplikowane i podlegające ciągłej zmianie przepisy podatkowe, nadmierny fiskalizm zagrażający

³⁷ B. Brys, *Tax Design for Inclusive Economic Growth*, OECD Taxation Working Papers 2016, no. 26, s. 11.

³⁸ Podatnik, płacąc podatki, nie tylko finansuje indywidualne świadczenia państwa na siebie, ale i świadczenia dla całej społeczności, również tych, którzy podatków nie płacą, a więc nie ma zastosowania zasada wzajemnych świadczeń przez oba te podmioty.

³⁹ A. Nita, *Teoretyczne i normatywne wyznaczniki sprawiedliwego opodatkowania*, Toruński Rocznik Podatkowy 2013, s. 21.

⁴⁰ P. Felis, *Główne źródła...*, s. 97.

⁴¹ C. Heady, *Optymalne opodatkowanie jako wskazówka dla polityki podatkowej* [w:] *Efektywność polityki podatkowej*, red. M.P. Devereux, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2007, s. 52.

stabilności przede wszystkim aktywności przedsiębiorców, co znacząco obniża gotowość podatników do płacenia podatków i akceptację społeczną⁴².

Ekonomiczne kryterium podatku można rozpatrywać w wymiarze mikroekonomicznym, kiedy wiąże się on ze zmniejszeniem przychodu, dochodu lub majątku podatnika, oraz w wymiarze makroekonomicznym, w którym występują szersze następstwa opodatkowania, oddziałujące na procesy gospodarcze (kierunki rozwoju gospodarki, rozwój poszczególnych sektorów, struktura prowadzonej działalności gospodarczej). J.E. Stiglitz jako ekonomiczny miernik podatku uznaje jego ciężar, który stanowi różnicę między realnym dochodem podatnika przed jego opodatkowaniem a dochodem po odliczeniu podatku⁴³. A. Gomułowicz i J. Małecki podkreślają, że podatek przejmuje część przychodu, dochodu lub majątku podatnika, tym samym ekonomicznym warunkiem, który musi zostać spełniony, jest „zdolność podatnika do poniesienia ciężaru podatkowego w taki sposób, aby zapłata podatku nie niszczyła źródła opodatkowania”⁴⁴. Podatek nie może naruszać źródła opodatkowania w sposób nieracjonalny, lecz „musi korespondować z obowiązkiem państwa nakładania takich ciężarów podatkowych, które w skali wydajności fiskalnej nie prowadzą do degradacji majątkowej podatnika”⁴⁵.

Ekonomiczne kryterium podziału podatków związane jest zatem z przedmiotem opodatkowania⁴⁶ i wpływem, jaki podatek wywiera na źródło dochodów podatkowych (tabela 2), którym zawsze jest dochód albo majątek, stąd w systemach podatkowych można wyodrębnić najbardziej podstawowy podział na podatki:

- 1) dochodowe od osób prawnych i fizycznych, które obciążają dochód w momencie jego opodatkowania (w tym przede wszystkim PIT, CIT),
- 2) majątkowe obciążające posiadany majątek, jego przyrost lub obrót nim (jak podatek od nieruchomości, rolny, leśny, od środków transportowych),
- 3) od wydatków obciążające dochód podatnika w momencie jego wydatkowania, jak podatki konsumpcyjne, obrotowe i akcyza.

⁴² P. Felis, *Główne źródła...*, s. 99.

⁴³ J.E. Stiglitz, *Ekonomia...*, s. 584.

⁴⁴ A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, LexisNexis, Warszawa 2013, s. 144.

⁴⁵ J. Iwin-Garzyńska, *Finansowe i rachunkowe oblicze podatku*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 832, Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia 2014, z. 71, s. 87–95, tu: s. 89.

⁴⁶ B. Pietrzak, Z. Polański, B. Woźniak (red.), *System finansowy w Polsce*, wyd. II, PWN, Warszawa 2008, s. 298.

Tabela 2. Kryterium podmiotowe i przedmiotowe opodatkowania

Kryterium	Rodzaje podatków	Przykłady podatków
Podmiotowe – formalnoprawny status podmiotu opodatkowania	a) PIT b) CIT	a) podatek dochodowy od osób fizycznych ustalony według formuły progresywnej i liniowej, ryczałtowe podatki dochodowe od wyników działalności gospodarczej osób fizycznych b) podatek dochodowy od osób prawnych
Przedmiotowe – ekonomiczny proces tworzenia i wykorzystywania dochodu	a) podatki dochodowe b) podatki majątkowe c) podatki od obrotu i od wydatków	a) PIT, CIT b) podatek od: nieruchomości, środków transportowych, rolny, leśny c) podatek od towarów i usług, podatek akcyzowy

Źródło: P. Felis, M. Jamróży, J. Szlęzak-Matusewicz, *op. cit.*, s. 25; A. Majchrzycka-Guzowska, *Finanse i prawo finansowe*, wyd. 7, LexisNexis, Warszawa 2004, s. 108.

Natomiast zgodnie z kryterium podmiotowym (tabela 2) taki podział podatków „nawiązuje do ekonomicznego procesu powstawania i późniejszego użytkowania dochodu”⁴⁷, należy przy tym zwracać szczególną uwagę na strukturę określonych rodzajów podatków:

1. Podatki dochodowe obciążają podatników w momencie powstania dochodu, będącego różnicą pomiędzy osiągniętymi przychodami a poniesionymi kosztami na ich uzyskanie, a przy wysokości opodatkowania PIT uwzględniana jest dodatkowo tzw. personalizacja opodatkowania. Generowanie dochodu (zysku) podlegającego opodatkowaniu jest możliwe tylko przy wysokim poziomie rozwoju gospodarczego⁴⁸.
2. Podatki majątkowe są bardzo zróżnicowane co do swojej formy i konstrukcji. W wymiarze ekonomicznym źródłem opodatkowania jest majątek podatnika (jego całość bądź poszczególne składniki). Co do zasady podatki pobierane są od wartości majątku lub jego określonych elementów (nieruchomości, środki transportu), przyrostu majątku (darowizna, spadek), obrotu majątkiem (odpłatne przeniesienie praw do majątku)⁴⁹.
3. Cechą charakterystyczną podatków konsumpcyjnych jest umieszczenie ich w cenie towaru lub usługi. Płatnikiem jest podmiot prowadzący działalność gospodarczą, ale materialny ciężar opodatkowania ponoszą konsumenci kupujący towar lub usługi. Tym samym podatki, jak VAT czy akcyzowy, mają zastosowanie głównie

⁴⁷ P. Felis, M. Jamróży, J. Szlęzak-Matusewicz, *op. cit.*, s. 25.

⁴⁸ Rozbudowa podatków przychodowych oraz ich dominacja w systemie podatkowym z reguły świadczą o niskim poziomie rozwoju gospodarczego, por. A. Gomułowicz, D. Mączyński, *op. cit.*, s. 162–163.

⁴⁹ P. Felis, M. Jamróży, J. Szlęzak-Matusewicz, *op. cit.*, s. 27.

w momencie konsumowania (wydatkowania) realnego produktu czy usługi (np. podatek VAT obciąża nieograniczony zakres wydatków konsumpcyjnych i inwestycyjnych, będąc podatkiem powszechnym).

W prawnym kryterium podatku podstawowe znaczenie ma relacja źródła do przedmiotu opodatkowania, co umożliwia podział podatków na bezpośrednie i pośrednie. Za podstawową zaletę podatków bezpośrednich (w tym przede wszystkim dochodowych) uważa się ich sprawiedliwość rozumianą jako bezpośrednie nawiązanie relacji państwo – podatnik do konkretnej zdolności podatkowej oraz personalizacji możliwych do wykorzystania ulg i zwolnień⁵⁰.

Podatki bezpośrednie, w szczególności dotyczące dochodów osobistych podatników, obejmujące zarówno dochody z wynagrodzenia, jak i dochody kapitałowe, wpływają na decyzje podatników o podaży pracy, wielkości oszczędności i inwestycji⁵¹. Jak zauważa M. Postuła ich zaletą jest bezpośrednie odniesienie do zdolności podatkowej, sprawiedliwe rozłożenie ciężaru, ograniczanie cyklicznych wahań w gospodarce⁵². Sprawdzają się w roli automatycznego stabilizatora koniunktury. M.G. Attinasi, C. Checherita-Westphal i M. Rieth zbadali wpływ PIT na zmienność produkcji w latach 1982–2009 w państwach członkowskich OECD, wykazując, że w państwach z większą progresywnością opodatkowania występowały mniejsze wahania produkcji⁵³. Wśród wad podatków bezpośrednich wskazać należy opóźnienie poboru należności podatkowych (rozliczenie roczne, uregulowanie należności oraz ich wpływ do budżetu państwa następuje po paru miesiącach następnego roku kalendarzowego), wysokie koszty poboru (weryfikacja zeznań podatkowych przez administrację). Natomiast podatki pośrednie pobierane są w momencie dokonania określonej czynności podatkowej (powszechność podmiotowa i przedmiotowa), co przekłada się na łatwość i szybkość ich poboru, przez to utożsamiane są z „podatkami elastycznymi, silnie powiązanymi z aktywnością gospodarczą, a zatem również pełnią rolę automatycznych stabilizatorów koniunktury”⁵⁴. Ukryte w cenie nabytej usługi lub towaru są mniej odczuwalne dla podatników w porównaniu do podatków dochodowych (bezpśrednich), przez co ich

⁵⁰ B. Pietrzak, Z. Polański, B. Woźniak (red.), *op. cit.*, s. 300.

⁵¹ J.E. Stiglitz, *Ekonomia...*, s. 548.

⁵² M. Postuła, *Instrumenty zarządzania finansami publicznymi*, Wydawnictwo Naukowe Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Warszawskiego, Warszawa 2015, s. 37.

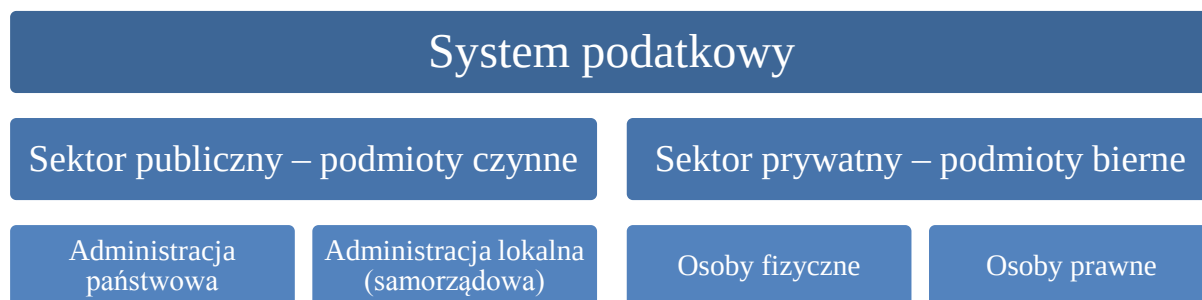
⁵³ M.G. Attinasi, C. Checherita-Westphal, M. Rieth, *Personal Income Tax Progressivity and Output Volatility Evidence From OECD Countries*, European Central Bank Working Paper Series 2011, no. 1380.

⁵⁴ B. Pietrzak, Z. Polański, B. Woźniak (red.), *op. cit.*, s. 300.

zaletą staje się mała wrażliwość społeczna, duża wydajność budżetowa oraz odporność na inflację⁵⁵. Za ich wadę można uznać „to, że nie uwzględniają zdolności podatkowej, a w związku z tym uważane są za niesprawiedliwe. Bardziej dotkliwie obciążają niezamożne gospodarstwa domowe, które większą część swoich dochodów przeznaczają na konsumpcję”⁵⁶, ograniczają działalności gospodarczą, jak i negatywnie wpływają na cenotwórczość⁵⁷.

Oprócz kryterium przedmiotowego, do podziału podatków można również zastosować kryterium podmiotowe. Klasyfikacji tej można dokonać w zależności od tego, który organ sektora publicznego ustanawia podatki. I tak, podatki państwowe ustanawia parlament, zaś podatki samorządowe uchwalają władze samorządowe. Przedstawione na rysunku 2 kryterium podmiotowe określa tzw. podmioty bierne i czynne⁵⁸ oraz całokształt stosunków pomiędzy sektorem publicznym a sektorem prywatnym, których treścią jest obowiązek podatkowy⁵⁹.

Rysunek 2. Kryterium podmiotowe systemu podatkowego



Źródło: opracowanie własne.

Podmioty bierne, tj. osoby fizyczne i osoby prawne, objęte są obowiązkiem podatkowym. Podmioty czynne, nakładające podatek i na rzecz których należności podatkowe są pobierane, dzielą się na administrację państwową (centralną) oraz administrację lokalną. Podatki można zatem podzielić na następujące rodzaje:

⁵⁵ M. Postuła, *Instrumenty...*, s. 37.

⁵⁶ B. Pietrzak, Z. Polański, B. Woźniak (red.), *op. cit.*, s. 300.

⁵⁷ M. Postuła, *Instrumenty...*, s. 37.

⁵⁸ R. Rosiński, *Podatek i jego klasyfikacja w polskim systemie podatkowym*, Zeszyty Naukowe Ekonomii i Zarządzania Politechniki Koszalińskiej 2010, z. 14, s. 90–91.

⁵⁹ A. Gomułowicz, D. Mączyński, *op. cit.*, s. 167.

- a) podatki państwowe – zasilają tylko budżet państwa, np. podatek od towarów i usług; akcyzowy, tonażowy;
- b) podatki regionalne, gminne itd. – zasilają wyłącznie budżety administracji lokalnych, np. podatek od środków transportowych, podatek od czynności cywilnoprawnych, spadków i darowizn;
- c) podatki wspólne – zasilają budżet państwa i budżety jednostek terytorialnych, np. podatki dochodowe od osób fizycznych i osób prawnych.

Podział wpływów podatkowych pomiędzy poszczególne szczeble administracji państwowej stawia problem właściwego przypisania zapłaconego podatku⁶⁰ do poszczególnych szczebli administracji państwowej. W systemie podatkowym podział ten powinien uwzględniać przynajmniej aspekt poziomu administracji, na którym określone są⁶¹:

- a) podstawy opodatkowania;
- b) stawki podatkowe oraz
- c) zarządzanie daninami podatkowymi.

Kryteria, które mogą stanowić podstawę podziału odpowiedzialności administracji za poszczególne rodzaje opodatkowania, mogą obejmować efektywność poszczególnych poziomów administracji podatkowej. Przyjmuje się, że administracja państwowa będzie mieć lepszą ocenę w zakresie opodatkowania szerokiej grupy podatników (np. podmioty krajowe oraz zagraniczne płacące CIT), podczas gdy administracja lokalna lepiej zdefiniuje stawki oraz ekonomiczną wartość majątku objętego podatkiem od nieruchomości. Na podstawie takiego kryterium przyjmuje się zatem, że CIT powinien zostać przypisany do kompetencji władz centralnych, podczas gdy podatek od nieruchomości – do kompetencji władz

⁶⁰ Na gruncie teorii opodatkowania przypisanie podatków pomiędzy administrację państwową oraz lokalną jest kwestią problematyczną, m.in. J. Martinez-Vazquez, Ch. McLure, F. Vaillancourt uważają, że określona danina podatkowa powinna być przypisana do jak najniższego poziomu administracji, który może go zaimplementować do reżimu podatkowego i dla którego będzie to opłacalne (zastosowanie subsydiarności w opodatkowaniu), J. Martinez-Vazquez, Ch. McLure, F. Vaillancourt, *Revenues and expenditures in an intergovernmental framework* [w:] *Perspectives on Fiscal Federalism*, red. R.M. Bird, F. Vaillancourt, The World Bank, Washington 2006, s. 24.

⁶¹ *Ibidem*, s. 25.

lokalnych⁶². Według R.A. i P.B. Musgrave'ów podział zadań pomiędzy poszczególne poziomy może wyglądać następująco (tabela 3)⁶³:

Tabela 3. Rodzaje podatków przypisane do poszczególnych poziomów administracji podatkowej

Poziom centralny	Administracja samorządowa	
	Poziom regionalny (np. land, kanton, stan, województwo)	Poziom gminny
⇒ progresywne podatki dochodowe	⇒ część podatku dochodowego pobierana od mieszkańców danego regionu administracyjnego;	⇒ podatki od nieruchomości
⇒ podatki od spadków		⇒ podatki od płac oraz wynagrodzeń
⇒ opodatkowanie zasobów naturalnych	⇒ podatek od dochodów uzyskanych poza granicami jurysdykcji lokalnej jednostki terytorialnej przez podmioty gospodarcze mające w niej siedzibę;	
⇒ podatek od towarów i usług*	⇒ podatek konsumpcyjny od sprzedaży detalicznej	

* zaproponowany podział uwzględniał system podatkowy Stanów Zjednoczonych, w którym VAT nie ma zastosowania, niemniej jest to znaczący podatek dla wielu państw, więc wymaga uwzględnienia w zestawieniu.

Źródło: R.A Musgrave, P.B. Musgrave, *Public Finance in Theory and Practice*, wyd. 4, McGraw-Hill Book Company, New York 1984, s. 519.

Tak wielopoziomowa struktura systemu podatkowego wymaga również w teorii określenia zasad kształtowania danin podatkowych⁶⁴:

- ⇒ powinny być scentralizowane podatki: progresywne; stabilizujące gospodarkę; o nierównych podstawach podatkovania pomiędzy jurysdykcjami podatkowymi; od mobilnych czynników produkcji;
- ⇒ na niższych poziomach administracji podatkowej podatki powinny być cyklicznie stabilne;

⁶² A. Shah, *The reform of intergovernmental fiscal relations in developing and emerging market economies*, Policy and Research Series 1984, vol. 23(13185), s. 18.

⁶³ R.A. Musgrave, P.B. Musgrave, *op. cit.*, s. 519.

⁶⁴ M.F. Ambrosiano, M. Bordignon, *Normative Versus Positive Theories of Revenue Assignment in Federations* [w:] *Handbook of Fiscal Federalism*, red. E. Ahmad, G. Brosio, Edward Elgar, Cheltenham 2006, s. 312; P. Kowalik, *Podział kompetencji w zakresie dochodów podatkowych w federacji na przykładzie RFN* [w:] *Zarządzanie finansami firm – teoria i praktyka*, red. B. Bernaś, A. Kopiński, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław 2009, s. 684.

- ⇒ podatki oparte na stałym miejscu zamieszkania bądź miejscu prowadzenia działalności (np. akcyza) powinny być nakładane przez administrację samorządową (stany, landy, kantony);
- ⇒ podatki od niemobilnych czynników produkcji powinny być nakładane przez gminy;
- ⇒ przywileje oraz ulgi podatkowe powinny być ustalane na każdym poziomie administracji.

2. Definicja, cele i funkcjonalność ekonomiczna systemu podatkowego

2.1. Definicja systemu podatkowego

Istotny dla niniejszej pracy wymiar systemowy wskazywany jest przez B. Brzezińskiego, który o systemie podatkowym mówi dopiero wtedy, gdy pomiędzy podatkami występują charakterystyczne dla systemu powiązania ekonomiczne i prawne, ponieważ wielość podatków nie czyni z nich jeszcze systemu. Powiązania ekonomiczne to relacje, które „powodują, że wszystkie podatki obciążające ten sam podmiot nie prowadzą do nadmiernego, nieuzasadnionego gospodarczo opodatkowania, nie prowadzą do tego, że określony, zapłacony podatek jest wliczany do podstawy opodatkowania innym podatkiem, że podatki od tej samej kategorii ekonomicznej (dochodu, majątku, wydatków) nie dublują się”⁶⁵. System podatkowy można zdefiniować jako zespół podatków funkcjonujących jednocześnie w danym państwie, który tworzy spójną wewnątrznie oraz zgodną całość w sensie prawnym i ekonomicznym⁶⁶. R. Blundel i J. Poterba mówią nawet o jasnej wizji systemu idealnego, w którym poszczególne jego elementy idealnie do siebie pasują i z którego niepotrzebne deformacje są eliminowane⁶⁷. System podatkowy najczęściej powstaje w wyniku długiego procesu, którego rezultatem są nowe rodzaje i formy opodatkowania, a także rezygnacja lub przekształcanie do tej pory funkcjonujących rozwiązań podatkowych ze względu na rozwój gospodarczo-społeczny danego państwa. Według

⁶⁵ B. Brzeziński, *Prawo podatkowe...*, s. 141.

⁶⁶ B. Pietrzak, Z. Polański, B. Woźniak (red.), *op. cit.*, s. 447; S. Dolata, *Podstawy wiedzy o podatkach i polskim systemie podatkowym*, Studia i Monografie Uniwersytetu Opolskiego 1999, nr 274, s. 49; J. Głuchowski, *Uwarunkowania i regulacje prawne systemu podatkowego a problem jego reformy* [w:] *O nowy ład podatkowy*, red. J. Ostaszewski, Oficyna Wydawnicza Szkoły Głównej Hadlowej, Warszawa 2007, s. 238.

⁶⁷ *Dimensions of Tax Design: The Mirrlees Review*, *op. cit.*, s. 3.

A. Hołdy zasadniczym celem staje się „uzyskanie świadczeń pieniężnych pobieranych przez szeroko rozumiane państwo w celu uzyskania środków na pokrycie wydatków publicznych i prawo to spełnia głównie funkcję fiskalną”⁶⁸. J. Żyżyński system podatkowy określa jako mechanizm, który zasila „sektor publiczny w podstawowy strumień środków finansujących jego działalność”⁶⁹. Natomiast J. Ickiewicz zauważa, że kompleksowość systemu podatkowego powinna wyrażać się w odpowiednim wkomponowaniu podatków w gospodarkę w sposób racjonalny, spójny i stabilny⁷⁰. Biorąc pod uwagę, że system podatkowy charakteryzuje się również określonymi funkcjonalnościami, w ramach których zachodzą relacje nie tylko fiskalne, ale przede wszystkim społeczno-gospodarcze, K. Raczkowski definiuje system podatkowy „jako wspólną bazę danin publicznych, ustanawianą i egzekwowaną przez przepisy organizacyjno-prawne, instytucje finansowe (a w przypadku UE – również wspólnotowe), gospodarstwa domowe czy przedsiębiorstwa zorientowane na podnoszenie konkurencyjności gospodarki narodowej i maksymalizację dobrobytu społecznego”⁷¹, wskazując na istotny współdział wszystkich interesariuszy w kształtowaniu systemu podatkowego.

Równie ważna jest stymulacyjna funkcja systemu podatkowego, „która polega na pobudzaniu wzrostu gospodarki, głównie przez regulowanie wysokości obciążeń podatkowych przedsiębiorców i tworzenie zachęt inwestycyjnych, oraz – w uzasadnionych wypadkach – na pobudzaniu rozwoju społecznego, między innymi przez zapewnienie dogodnych warunków do tworzenia nowych miejsc pracy (aktywna i reaktywna polityka rynku pracy)”⁷². W ujęciu ekonomicznym system podatkowy można zatem zdefiniować jako ogół podatków obowiązujących i stosowanych w określonym czasie przez określone państwo, który powinien sprzyjać rozwojowi gospodarczemu, powstawaniu nowych miejsc pracy oraz mobilizować do pełniejszej aktywności zawodowej⁷³. Wskazać przy tym należy na wyzwania związane z funkcjonowaniem systemu podatkowego, które dotyczą wszystkich obszarów życia gospodarczego, w tym również innowacyjności. System podatkowy bezpośrednio

⁶⁸ A. Hołda, *MSR/MSSF w polskiej praktyce gospodarczej*, C.H. Beck, Warszawa 2013, s. 11.

⁶⁹ J. Żyżyński, *Podatki równowagi społeczno-ekonomicznej*, *Nierówności Społeczne a Wzrost Gospodarczy* 2009, nr 14, s. 55.

⁷⁰ J. Ickiewicz, *Podatki, składki, opłaty. Fiskalne obciążenia działalności gospodarczej*, Oficyna Wydawnicza Szkoły Głównej Handlowej, Warszawa 2014, s. 22–23.

⁷¹ K. Raczkowski, *Determinanty efektywności fiskalnej systemu podatkowego*, *Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska, Sectio H* 2016, t. L, nr 1, s. 75.

⁷² K. Wach, *Systemy podatkowe krajów Unii Europejskiej*, Oficyna Ekonomiczna, Kraków 2005, s. 16.

⁷³ *Ibidem*.

wpływa na wzrost i rozwój gospodarczy w wymiarze pieniężnym, natomiast pośrednio determinuje działania podatników w zakresie ich aktywności gospodarczej i warunków społecznych.

System podatkowy reguluje stosunki społeczne należące do tzw. zjawisk ekonomicznych, co determinuje jego interwencyjny charakter ze względu na interes publiczny, władztwo administracyjnoprawne i podporządkowanie⁷⁴. Jak podkreśla B. Brzeziński, prawo podatkowe nie tworzy wzorców zachowań i ich granic obejmujących całe społeczeństwo, a jedynie determinuje całość zachowań określonej grupy społecznej, do której należą podatnicy⁷⁵. A. Gomulowicz i D. Mączyński zauważają, że system podatkowy to uporządkowany i spójny zespół podatków (tworzący logiczną całość organizacyjną, prawną i ekonomiczną); o określonej liczbie; charakteryzujący się różnorodnością celów (politycznych, gospodarczych i społecznych); dostosowujący rozwiązania prawne do gospodarczych stadiów procesu powstawania i użytkowania dochodu⁷⁶. To powinno, zdaniem I. Ożoga, przekładać się na długotrwałą zdolność sektora finansów publicznych do finansowania potrzeb społecznych, sprzyjania rozwojowi gospodarki w długim okresie i niehamowania tego rozwoju w okresie krótkim, realizowania zasady powszechności i równości opodatkowania w oparciu o zdolność podatników do ponoszenia ciężarów podatkowych⁷⁷.

Podstawowym celem systemu podatkowego jest zapewnienie ściągalności podatków na odpowiednio wysokim poziomie gwarantującym sprawne zarządzanie budżetem państwa oraz realizowanie celów pośrednich (sprawny instrument państwa w realizowaniu polityki gospodarczej i społecznej)⁷⁸. Jak zauważa J. Szolno-Koguc racjonalność finansów publicznych jest immanentnie powiązana z wizją państwa, która powinna cechować się spójnością oraz konsekwencją we wdrażaniu modelu w sferze społeczno-gospodarczej zgodnej z postulatami nauki, adekwatnej do wniosków płynących z praktyki⁷⁹. System

⁷⁴ R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, C.H. Beck, Warszawa 2016, s. 18; D. Antonów, *Wykładnia prawa podatkowego po wstąpieniu do Unii Europejskiej*, Wolters Kluwer, Warszawa 2009, s. 21.

⁷⁵ B. Brzeziński, *Wykładnia prawa podatkowego*, ODDK – Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr, Gdańsk 2012, s. 23–24.

⁷⁶ A. Gomulowicz, D. Mączyński, *op. cit.*, s. 26, 319–320.

⁷⁷ I. Ożóg, *W sprawie reformy podatkowej* [w:] *Problemy finansów przedsiębiorstwa w teorii i praktyce*, red. J. Ickiewicz, Oficyna Wydawnicza Szkoły Głównej Handlowej, Warszawa 2004, s. 295.

⁷⁸ R. Wolański, *System podatkowy w Polsce*, Kantor Wydawniczy Zakamycze, Kraków 2004, s. 287–288.

⁷⁹ J. Szolno-Koguc, *W poszukiwaniu racjonalności finansów publicznych*, [w:] *Sektor finansów publicznych a rozwój gospodarczy Problemy i dylematy*, red. M. Żukowski, Wydawnictwo KUL, Lublin 2017, s. 133, 142.

podatkowy realizujący zasadę sprawnego opodatkowania wszystkich podatników determinuje ustawodawcę do ciągłego ograniczania skomplikowanych konstrukcji podatków, których prawne i ekonomiczne wymogi zaprezentowane zostały w tabeli 4.

Tabela 4. Prawne i ekonomiczne wymogi organizacyjne systemu podatkowego

System podatkowy $\Rightarrow$ wszystkie podatki tworzące spójną i logiczną całość organizacyjną prawną i ekonomiczną		
Organizacja prawna	Organizacja ekonomiczna	
Wymogi prawne	Wymogi ekonomiczne	Racjonalność systemu podatkowego
• Przejrzystość aktów prawnych • Wewnętrzna zwartość aktów prawnych • Logiczna konstrukcja	• Wybór właściwych źródeł podatkowych • Wybór formy procesu ekonomicznego podlegającej opodatkowaniu • Określenie podmiotu opodatkowania • Określenie granic opodatkowania	• Efektywność podziału dochodu narodowego • Efektywność koniunkturalna • Neutralność podatkowa • Taniość wymiaru i poboru danin podatkowych • Ochrona źródeł opodatkowania • Łagodzenie ciężaru podatkowego

Źródło: opracowanie na podstawie A. Gomułowicz, D. Mączyński, *op. cit.*, s. 319–321.

Kształtowanie nowoczesnego systemu podatkowego opiera się obecnie na dwóch głównych zasadach: trwałej wydajności podatku oraz sprawiedliwości opodatkowania⁸⁰. Zasada trwałej wydajności podatku obejmuje następujące zasady:

- $\Rightarrow$ fiskalną: podatki przynoszą dochód przy niewielkich kosztach i ryzyku politycznym, przy uwzględnieniu zmian zachodzących w sytuacji gospodarczej państwa i podatników oraz ograniczaniu częstych zmian w systemie podatkowym utrudniających podejmowanie racjonalnych decyzji przez podatników i prowadzących do destabilizacji gospodarki państwa⁸¹;
- $\Rightarrow$ ekonomiczną, uwzględniającą skutki ekonomiczne i socjalne opodatkowania, jak wpływ kryzysu gospodarczego i ograniczenie wpływów do budżetu;

⁸⁰ A. Gomułowicz, D. Mączyński, *op. cit.*, s. 324.

⁸¹ Por. S. Owsiak, *Finanse publiczne...*, s. 188–189; I. Sobieska, *Doradztwo podatkowe. Funkcjonowanie i kierunki rozwoju*, Wolters Kluwer, Warszawa 2012, s. 58.

⇒ ustawowej formy opodatkowania, dającej gwarancję poprawnych merytorycznie i formalnie działań kształtujących i zmieniających zasady prawa podatkowego⁸².

System podatkowy obejmuje zatem ogół realnych zjawisk finansowych w procesie gromadzenia i wydatkowania zasobów pieniężnych dokonywanych w wyniku zachodzenia społecznych i gospodarczych relacji wszystkich uczestników życia gospodarczego w określonym momencie. Do zjawisk tych można zakwalifikować działania związane z tworzeniem, transferem, gromadzeniem i wydatkowaniem środków pieniężnych⁸³, „techniczne manipulowanie”⁸⁴ tymi środkami – od określenia wymiernych celów, które powinny być realizowane, po sposób ich ujęcia i analizę⁸⁵ w warunkach niepewności co do przyszłych wyników. Proces stworzenia systemu podatkowego jest długi i skomplikowany; aby zbudować logiczny kształt systemowy, należy uwzględnić wiele różnych czynników, jak: ustrój społeczno-polityczny, poziom rozwoju gospodarczego państwa, program rozwoju społeczno-gospodarczego, funkcjonującą administrację, konieczność dostosowania się do ustawodawstwa międzynarodowego.

Przy kształtowaniu systemu podatkowego warto wyeksponować również kontekst historyczny, ponieważ jak zauważa A. Majcharzak-Guzowska, „wewnętrzna zgodność systemu podatkowego może być wynikiem historycznego ukształtowania się jednolitego systemu podatków w drodze stopniowego dostosowania się do siebie różnego rodzaju podatków”⁸⁶. Mamy wtedy do czynienia z systemem podatkowym ukształtowanym historycznie, obok nowo tworzonych systemów, tzw. systemów naukowych (racjonalnych).

Cechą charakterystyczną systemów podatkowych ukształtowanych historycznie jest ich trwałość, istotną rolę odgrywa w nich przyzwyczajenie społeczeństwa do funkcjonujących podatków i niechęć do wprowadzania radykalnych reform. Systemy racjonalne tworzone są kompleksowo⁸⁷, składają się z logicznie ze sobą powiązanych kilku typów podatków, a zachodzące między nimi relacje można przedstawić w następujący sposób:

⁸² I. Sobieska, *op. cit.*, s. 59.

⁸³ S. Flejterski, B. Świecka (red.), *Elementy finansów i bankowości*, CeDeWu, Warszawa 2015, s. 18.

⁸⁴ *Ibidem*.

⁸⁵ J. Głuchowski, *Wstęp do skarbowości*, Wydawnictwo WSB, Poznań 1997, s. 9.

⁸⁶ A. Majchrzycka-Guzowska, *Finanse i prawo finansowe*, wyd. 7, LexisNexis, Warszawa 2004, s. 110–111.

⁸⁷ Racjonalny system w sensie ekonomicznym powinien opierać się na podatkach dochodowych ze względu na ich wydajność, inne podatki powinny mieć charakter uzupełniający, por. A. Majchrzycka-Guzowska, *op. cit.*, s. 110–111; koncepcje reform podatkowych powstają z reguły w wyniku konfrontacji systemu historycznego

- 1) podatki interferują ze sobą, przez co wzmacniają się wzajemnie;
- 2) podatki są względem siebie neutralne;
- 3) podatki wzajemnie się osłabiają, a nawet eliminują (w takim przypadku niezbędna staje się korekta systemowa).

Systemy podatkowe, mimo że przede wszystkim spełniają funkcję dochodową, gwarantując określoną wielkość wpływów do budżetu państwa, są również wykorzystywane do realizacji zadań, których skutek budżetowy można porównać do wydatku bezpośredniego. Jest to możliwe dzięki wkomponowaniu w prawną konstrukcję podatku elementów, które można określić mianem preferencji podatkowych. Można tu wskazać takie rozwiązania, jak ulgi podatkowe, zwolnienia podmiotowe oraz przedmiotowe, odroczenia płatności należności podatkowych, obniżenia wysokości podatku, różnego rodzaju formy dopłat do podatku itp. Są to elementy konstrukcyjne systemu podatkowego, dzięki którym państwo może aktywnie oddziaływać na dochody podatników, po to by przez pośrednie wydatkowanie aktywować określone grupy podmiotów do określonych zachowań ekonomicznych.

Państwo wpływa na podział dochodu nie tylko poprzez dokonywanie bezpośrednich transferów, ale również poprzez pośrednie oddziaływanie systemu podatkowego oraz innych programów państwowych na podatników. J.E. Stiglitz podaje pięć cech dobrze funkcjonującego systemu podatkowego⁸⁸, do których należą:

- 1) efektywność ekonomiczna: system nie powinien kolidować (wywoływać zniekształceń), lecz być wykorzystywany do efektywnej alokacji zasobów,
- 2) prostota administracyjna: system jest prosty i relatywnie tani w zarządzaniu (niskie koszty zarządzania),
- 3) elastyczność: system łatwo (w niektórych przypadkach automatycznie) reaguje na zmiany warunków gospodarowania,

z systemem uznanym za racjonalny i zmierzają do takiego przekształcenia pierwszego z nich, aby w stopniu, w którym jest możliwy do zrealizowania w danych warunkach gospodarczych i społecznych, zbliżał się do systemu racjonalnego, przy czym niezbędne są pewne kompromisy, por. M. Bitner, E. Chojna-Duch, M. Grzybowski, J. Chowaniec, P. Karwat, E. Kornberger-Sokołowska, M. Lachowicz, H. Litwińczuk, W. Modzelewski, K. Radzikowski, M. Supera-Markowska, M. Ślifirczyk, K. Tetlak, *Prawo finansowe. Prawo finansów publicznych. Prawo podatkowe. Prawo bankowe*, Wolters Kluwer, Warszawa 2017, s. 278.

⁸⁸ J.E. Stiglitz, *Ekonomia...*, s. 551.

- 4) odpowiedzialność polityczna: podatnicy powinni mieć dostęp do informacji, jakiej wielkości obciążenia podatkowe ponoszą, i ocenić, w jakim stopniu system jest transparentny,
- 5) sprawiedliwość: system sprawiedliwie traktuje poszczególnych podatników (nakładanie wyższych podatków na tych, którzy są w stanie ekonomicznie sprostać większym obciążeniom podatkowym).

2.2. Ekonomiczne cele systemu podatkowego

B. Brzeziński zauważa, że wykorzystanie podatków do realizacji polityki ekonomicznej wymaga nadania jej nowej pozafiskalnej funkcji, ponieważ jej realizacja wymaga wykorzystania instrumentów ograniczających dochody podatkowe (ulgi, zwolnienia, inne preferencje), co ogranicza możliwość realizacji nadrzędnej funkcji fiskalnej⁸⁹. System podatkowy oddziałuje na wiele wymiarów społeczno-gospodarczych: rynek pracy, decyzje dotyczące konsumpcji oraz produkcji, ponieważ złożoność życia społeczno-gospodarczego powoduje, że zakres skutków opodatkowania jest niezwykle trudny do całościowego ujęcia⁹⁰. P. Felis zauważa, że funkcje podatków w gospodarce rynkowej są silnie powiązane z rolą, którą państwo odgrywa w procesie kształtowania warunków rozwoju społeczno-gospodarczego, a podatki stanowią narzędzie umożliwiające administracji publicznej osiągnięcie celów⁹¹. Funkcja celu państwa za F. Grądałskim wyraża doktrynę społeczno-gospodarczą realizowaną przez państwo, zatem w doktrynie państwa osadzone są kryteria oceny systemu podatkowego, jego efektywność oraz sprawiedliwość⁹².

Określone zadania podatków są determinowane przez następujące cele⁹³:

- fiskalny, który determinuje nakładanie takiej wysokości obciążeń podatkowych na społeczeństwo, które pozwalają na podaż dóbr publicznych i społecznych;

⁸⁹ B. Brzeziński, *Prawo podatkowe...*, s. 53.

⁹⁰ A. Biegalski, *Prawno-ekonomiczne aspekty określenia jednostkowego obciążenia podatkowego* [w:] *Człowiek pomiędzy prawem a ekonomią w procesie integracji europejskiej*, red. G. Dammacco, B. Sitek, O. Cabaj, Olsztyn–Bari 2018, s. 116.

⁹¹ P. Felis, *Wybrane współczesne społeczno-ekonomiczne uwarunkowania reformy systemu podatkowego* [w:] *Dylematy reformy systemu podatkowego*, H. Dzwonkowski, J. Kulicki, BAS, Prace Studialne 2016, nr 01/04, s. 120.

⁹² F. Grądałski, *op. cit.*, s. 20–21; P. Felis, *Wybrane współczesne...*, s. 120.

⁹³ F. Grądałski, *op. cit.*, s. 20–21.

- redystrybucyjny, który pozwala na transfer dochodów i ochronę grup społecznie najsłabszych;
- regulacyjny, który determinuje wykorzystanie podatków jako instrumentu regulacyjnego, skutecznie wspierającego cele polityki makroekonomicznej.

Podstawowym źródłem dochodów finansujących dobra publiczne są „wywołujące zakłócenia w gospodarce podatki, z czego wynika kilka ważnych implikacji dla efektywnej wielkości podaży dóbr publicznych. Ilość dóbr prywatnych, z jakiej muszą wówczas zrezygnować konsumenci, aby otrzymać dodatkową jednostkę dóbr publicznych, jest większa niż w sytuacji, gdy rząd mógłby uzyskiwać dochody budżetowe i nie pociąga za sobą wysokich kosztów administracyjnych”⁹⁴. Istotna jest tu krzywa wykonalności pokazująca maksymalny poziom produkcji (konsumpcji) dóbr prywatnych, jaki można osiągnąć przy różnej wielkości produkcji dóbr publicznych i przy uwzględnieniu nieefektywności wynikającej z istnienia podatków. Podatki są warunkiem koniecznym uzyskania przez państwo założonych wpływów budżetowych, krzywa wykonalności przebiega zatem poniżej krzywej możliwości produkcyjnych. Konsumenci dóbr publicznych, w przeciwieństwie do dóbr komercyjnych, nie muszą ich kupować, jednak ich wydatki na dane dobro publiczne to nic innego jak ciężar podatkowy określany jako cena podatkowa (*tax price*)⁹⁵. W systemie podatkowym opartym na proporcjonalnym opodatkowaniu dochodu każda z N osób płaci taki sam odsetek osiąganego dochodu. Jeżeli $\bar{Y}$ to przeciętny dochód, to $N\bar{Y}$ stanowi dochód całkowity, gdy t to stopa opodatkowania, wtedy $tN\bar{Y}$ jest całkowitym dochodem państwa. Całkowity dochód państwa równa się jego wydatkom:

$$G = tN\bar{Y}.$$

A zatem stopa opodatkowania wynosi:

$$t = G/N\bar{Y}.$$

Podatek zapłacony przez jedną osobę osiągającą dochód Y_i wynosi:

$$tY_i = GY_i/N\bar{Y}.$$

⁹⁴ J.E. Stiglitz, *Ekonomia...*, s. 175.

⁹⁵ Cena podatkowa stanowi dodatkową kwotę, jaką musi zapłacić jednostka, kiedy wydatki państwa zwiększają się o 1 jednostkę pieniężną. Pomnożona przez całkowite wydatki państwa równa się kwocie podatków zapłaconych przez konkretną osobę; J.E. Stiglitz, *Ekonomia...*, s. 168, 187.

Jeżeli wydatki państwa zwiększą się o jedną jednostkę pieniężną, to przyrost kwoty podatku do zapłacenia przez podatnika (cena podatkowa) wynosi $Y_i/N\bar{Y}$. Podatnik osiągający dochód przeciętny ($Y_i = \bar{Y}$) ma zatem do czynienia z ceną podatkową równą $1/N$; cena podatkowa podatnika osiągającego dochód ponadprzeciętny ($Y_i > \bar{Y}$) jest wyższa, a osoby osiągającej dochód mniejszy niż przeciętny ($Y_i < \bar{Y}$) jest niższa. W systemie opodatkowania progresywnego wysokość zobowiązania podatkowego zwiększa się bardziej niż proporcjonalnie wraz ze wzrostem dochodu podatnika.

J.E. Stiglitz zauważa, że „strumienie finansowe składające się na budżet dają tylko niepełny obraz wielkości państwa i jego wpływu na aktywność gospodarczą. Z tego powodu należy z dużą ostrożnością dokonywać oceny zmian wielkości sektora publicznego w czasie, a także analizy porównawczej jego wielkości między krajami”⁹⁶. Głównymi celami systemu podatkowego w XXI wieku są: „stymulowanie pożądanych procesów gospodarczych, przemian strukturalnych, zachowań podatkowych, ograniczanie rozległości szarej strefy, odpowiedź na wyzwania globalizacji, działalność wielkich korporacji, międzynarodowych operacji finansowych czy rajów podatkowych”⁹⁷. Podatki są stałym elementem otoczenia gospodarczego podatników, przy czym niektóre z obciążeń podatkowych odnoszą się do dochodów (podatek dochodowy od osób prawnych i od osób fizycznych), inne do bezpośredniego procesu akumulacji pieniężnej (podatek od towarów i usług, podatek akcyzowy), pozostałe obciążają koszty działalności przedsiębiorstwa (np. podatek od nieruchomości przeznaczonych na cele prowadzonej działalności gospodarczej, od środków transportu). Płacąc swoje należności podatkowe, podatnicy partycypują w utrzymywaniu państwa, więc skuteczność instrumentów fiskalnych jest zdeterminowana ich konstrukcją prawną oraz reakcją podatnika na narzucone prawem obciążenia podatkowe.

Celem sprawnie działającego systemu podatkowego każdego państwa jest znalezienie właściwej odpowiedzi na dwa kluczowe pytania w wymiarze ekonomicznym: czym dla państwa i obywateli są podatki oraz co ma być opodatkowane⁹⁸. Odpowiedź na pytanie, czym

⁹⁶ Rozwiązaniem najkorzystniejszym dla wszystkich interesariuszy systemu podatkowego jest zwiększenie efektywności działania państwa przy obniżonych podatkach, bez ograniczania zakresu dostarczanych usług publicznych, możemy wtedy przyjąć założenie, że na tym korzystają wszyscy, por. J.E. Stiglitz, *Ekonomia...*, s. 59–60.

⁹⁷ J. Komorowski, *System podatkowy z perspektywy reformy finansów publicznych* [w:] *O nowy ład podatkowy w Polsce*, red. J. Ostaszewski, Oficyna Wydawnicza Szkoły Głównej Handlowej, Warszawa 2007, s. 237.

⁹⁸ J.E. Anderson, *The US Tax System in International Perspective*, University of Nebraska, Economics Department Faculty Publications Paper 2006, vol. 28, s. 107.

są podatki, jest ważna o tyle, że można im przypisać zarówno funkcje fiskalne, jak i pozafiskalne, co tym samym pozwala na szeroką analizę w oparciu o cele podatku: finansowy, gospodarczy i społeczny.

Podjęmowane próby jednoczesnego realizowania funkcji fiskalnej i pozafiskalnej opodatkowania stają się przyczynkiem do dyskusji dotyczącej hierarchizacji zadań podatków⁹⁹. Według klasycznej teorii liberalnej jedynym celem podatku, jako instrumentu fiskalnego państwa, jest pokrycie obciążeń publicznych, więc nie powinien on ingerować ani w wymiarze gospodarczym, ani społecznym¹⁰⁰. Natomiast współczesna teoria neutralności podatkowej uwzględnia pod pewnymi warunkami wywieranie wpływu przez podatki na gospodarkę, przy czym należy unikać możliwości faworyzowania określonych działań gospodarczych¹⁰¹. Oddziaływanie podatków na sferę gospodarczą może mieć charakter ogólny, np. w postaci silnej interwencji podatkowej państwa w celu zwalczania nadmiernej inflacji, albo charakter selektywny, np. gdy państwo chce zachęcić do rozwoju pewnej gałęzi gospodarki poprzez system ulg podatkowych (np. rozwój sektorów innowacyjnych)¹⁰². Wykorzystywane w celach społecznych pozafiskalne funkcje opodatkowania mogą niwelować różnice społeczne, np. przez zwolnienie z płacenia podatków najuboższej grupy podatników, stosowanie polityki ulg na artykuły pierwszej potrzeby i zastosowanie wysokiej stawki podatkowej na artykuły luksusowe¹⁰³ czy ułatwiać państwu realizację polityki prorodzinnej poprzez system ulg na dzieci.

Jednakże nadrzędnym celem zawsze powinien być cel finansowy, zagwarantowanie dochodów budżetowi państwa, a tym samym możliwości skutecznej realizacji jego polityki gospodarczej i społecznej. Gdyby przyjąć cele gospodarcze i społeczne jako nadrzędne, założenie takie mogłoby rodzić ryzyko destabilizacji struktury podatku w zależności od bieżącego zapotrzebowania polityki gospodarczej czy społecznej państwa¹⁰⁴. Aby móc realizować swoje cele i zadania, państwo musi pobierać podatki, nakładać cła, zaciągać pożyczki¹⁰⁵. Ekonomiczną rolą systemu podatkowego ma być przede wszystkim zwiększenie

⁹⁹ T. Famulska, *Zmiany w VAT w aspekcie funkcji i zasad podatkowych* [w:] *Finanse – nowe wyzwania teorii i praktyki. Problemy wiodące*, red. K. Jajuga, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław 2011, s. 59.

¹⁰⁰ P.M. Gaudemet, J. Molinier, *Finanse publiczne*, Warszawa 2000, s. 423.

¹⁰¹ R. Rosiński, *Polski system podatkowy. Poszukiwanie optymalnych rozwiązań*, Difin, Warszawa 2010, s. 16.

¹⁰² *Ibidem*.

¹⁰³ P.M. Gaudemet, J. Molinier, *op. cit.*, s. 424.

¹⁰⁴ R. Rosiński, *Polski system podatkowy...*, s. 18.

¹⁰⁵ Zdaniem S. Owsiaaka: „podatki, opłaty, dotacje, pożyczki itp. wpływają bezpośrednio lub pośrednio na całą gospodarkę narodową oraz na mikropodmioty. Procesy tworzenia funduszy publicznych ograniczają więc

wpływów do budżetu państwa, ale powinien on również zniechęcać podatników do negatywnych w skutkach działań odczuwalnych dla wszystkich beneficjentów sektora finansów publicznych (jak np. unikanie i uchylanie się od opodatkowania, prowadzenie działalności w szarej strefie gospodarczej)¹⁰⁶.

Struktura podatków w systemie podatkowym danego państwa zawsze będzie stanowić koszt podatników, przez co zawsze będą oni podejmować działania mające na celu ograniczenie wysokości należnych państwu danin. Wobec postępującego procesu globalizacji gospodarczej wyzwaniem dla państw staje się zaprojektowanie takiego systemu podatkowego, który zwiększałby wpływy podatkowe, przy jednoczesnym minimalizowaniu nieefektywności administracyjnej i ekonomicznej, zachowaniu prostoty i transparentności struktury podatków, unikając arbitralnego różnicowania podatkowego jednostek oraz podejmowanych aktywności gospodarczych¹⁰⁷. Rozwój gospodarczy w dobie globalizacji jest coraz bardziej determinowany przez międzynarodową konkurencyjność gospodarczą, w tym zakresie kosztów kapitału pozyskanego przed przedsiębiorstwa, wynagrodzeń i obciążeń podatkowych¹⁰⁸.

W kontekście historycznym polityka podatkowa państwa przez długi czas była podporządkowana funkcji fiskalnej¹⁰⁹, neutralnej gospodarczo. Postępujący od początku XX wieku proces monopolizacji, kryzysy gospodarcze, wzrost zróżnicowania społecznego, rosnąca inflacja i bezrobocie, kształtowanie się rynków międzynarodowych i globalnych, przyczyniły się do tego, że podatki zaczęto wykorzystywać w szerszym wymiarze ingerencji państwa w sferę gospodarczo-społeczną. Zgodnie z nowymi założeniami system podatkowy powinien gwarantować rozwój i stabilność państwa, a wtedy podatki oprócz nadrzędnej funkcji fiskalnej będą pełnić w procesach gospodarczych odpowiednio wyznaczone im cele i funkcje gospodarcze i społeczne. W literaturze przedmiotu pojawia się wiele funkcji podatków, z czego najbardziej ogólny podział obejmuje funkcję fiskalną i funkcje pozafiskalne, wśród których można wskazać funkcję regulacyjną, stymulacyjną; funkcje

dochody jednych podmiotów i jednocześnie zwiększają dochody innych podmiotów”, za: S. Owsiak, *Finanse publiczne...*, s. 38.

¹⁰⁶ Z. Darvas, J. von Weizsacker, *Financial Transaction Tax: Small is beautiful*, Bruegel Policy Contribution, February 2010, issue 2.,

¹⁰⁷ *Dimensions of Tax Design: The Mirrlees Review*, op. cit., s. 1–2.

¹⁰⁸ K. Raczkowski, S. Wojciechowska-Filipek (red.), op. cit., s. 114.

¹⁰⁹ W okresie liberalizmu gospodarczego, który funkcjonował do I wojny światowej, instrumenty podatkowe były nastawione na realizowanie funkcji fiskalnej poprzez zapewnienie budżetowi państwa niezbędnych dochodów do realizacji określonych zadań, przy jednoczesnym założeniu neutralnego charakteru oddziaływania na gospodarke.

tożsame z polityką fiskalną: alokacyjną, redystrybucyjną i stabilizacyjną; funkcję gospodarczą i społeczną albo stymulacyjną, informacyjną, kontrolną oraz polityczną¹¹⁰. Funkcje determinują cele podatków, natomiast w praktyce są często utożsamiane z celami¹¹¹. W literaturze przedmiotu można spotkać twierdzenie, że należy odróżnić cele realizowane przez poszczególne państwa (cele w państwie) od funkcji, jakie państwo realizuje. Funkcje mogą być pozytywne (eufunkcjonalne¹¹²), kształtowane tak, aby sprzyjać realizacji celów, lub dysfunkcjonalne¹¹³, działające niekorzystnie na realizację preferowanych celów. Posługując się różnymi elementami i funkcjami podatków, państwo wpływa pozytywnie na ekonomizację działań podatkników i swoje wyniki finansowe. Niemniej jednak stosuje również szereg konstrukcji mających wpływ negatywny, hamujący lub dyskryminujący¹¹⁴ wybory ekonomiczne podatników. Zniechęcić może wysoka stawka dla towarów importowanych w produkcji rolnej, silna progresja (wzrastająca w zależności od rentowności) celowo zniechęcająca do ustalania zbyt wysokiej rentowności poprzez wzrost cen. Posługiwanie się negatywnymi instrumentami podatkowymi w obecnych systemach podatkowych jest przejściowe, związane zazwyczaj z wyjątkową sytuacją gospodarczą (recesja, hiperinflacja, zły stan gospodarki).

W literaturze przedmiotu uznaje się prymat celu fiskalnego (dochodowego, finansowego), dostarczającego większość dochodów publicznych, jednocześnie nie kwestionując celów gospodarczych i społecznych osiąganych za jego pomocą z zachowaniem warunku niezakłócania funkcjonowania mechanizmu rynkowego¹¹⁵. Cele podatków realizowane są w sposób ogólny oraz selektywny¹¹⁶. Ogólne oddziaływanie podatków na gospodarkę kształtuje siłę nabywczą, stosowane jest w walce z inflacją lub dla ożywienia gospodarczego poprzez zmniejszenie ciężarów podatkowych. Sелеktywne oddziaływanie opodatkowania to przyznawanie podatkowych korzyści określonym podmiotom (np. osobom rozpoczynającym działalność gospodarczą) lub sektorom w postaci preferencji, ulg podatkowych czy zwolnień. Realizacja celów gospodarczych, a tym samym skala oddziaływania podatków na realną gospodarkę, zależy od koncepcji polityki podatkowej,

¹¹⁰ B. Pietrzak, Z. Polański, B. Woźniak (red.), *op. cit.*, s. 298.

¹¹¹ *Ibidem*.

¹¹² M. Kostek-Wojnar, *Zasady podatkowe w teorii i praktyce*, PWE, Warszawa 2012, s. 13.

¹¹³ P. Winczorek, *Nauka o państwie*, Liber, Warszawa 2005, s. 138.

¹¹⁴ O dyskryminującym charakterze podatków można mówić w przypadku sektora prywatnego w Polsce w latach pięćdziesiątych czy też opodatkowania ludności polskiej na terenie Rzeszy podczas niemieckiej okupacji.

¹¹⁵ M.P. Devereux (red.), *op. cit.*, s. 21 i n.; B. Pietrzak, Z. Polański, B. Woźniak, *op. cit.*, s. 298.

¹¹⁶ B. Pietrzak, Z. Polański, B. Woźniak, *op. cit.*, s. 298.

która realizuje politykę gospodarczo-społeczną państwa. Tym samym system podatkowy wywiera silny wpływ na zachowania podmiotów funkcjonujących w gospodarce, umożliwia aktywną rolę państwa w życiu gospodarczym i społecznym poprzez świadome wykorzystywanie struktur podatkowych. Należy przy tym zaznaczyć, że zjawiska społeczne i gospodarcze nie podlegają jedynie wpływom podatkowo-fiskalnym. Trudno jest przez to ocenić, czy cel pozafiskalny został zrealizowany tylko na skutek oddziaływania systemu podatkowego, czy też i w jakiej wysokości rolę odegrały czynniki pozapodatkowe¹¹⁷.

W funkcjonalności ekonomicznej opodatkowania „kryterium podziału powiązane jest z przedmiotem opodatkowania”¹¹⁸, uwzględniając w tym zakresie przede wszystkim podatki typu dochodowego, przychodowego, majątkowego i konsumpcyjnego. Wskazuje to na najważniejsze powiązanie w ujęciu ekonomicznym, jakim jest wpływ opodatkowania na źródło podatku, którym zawsze jest dochód albo majątek podatników. Polityka fiskalna potrzebuje wpływów podatkowych do stabilizacji gospodarki oraz osiągnięcia dodatkowych wyznaczonych celów ekonomicznych¹¹⁹. A. Krajewska zauważa, że „istota ekonomiczna podatku polega, w najszerszym ujęciu, na przejmowaniu przez państwo rezultatów działalności gospodarczej innych podmiotów (...) Świadczenie podatkowe nie wynika ze związków rynkowych pomiędzy państwem a podatnikiem, lecz ma swoje źródło we władztwie podatkowym”¹²⁰. Podstawowe znaczenie w zakresie ustalenia granic opodatkowania odnosi się do efektywności ekonomicznej systemu gospodarczego. Jej granice są dość zmienne, podatne na koniunkturę gospodarczą, poziom bezrobocia i inwestycji, konsumpcji, stopień międzynarodowej wymiany gospodarczej.

Podatki mają tę właściwość, że działają samoczynnie, kształtując globalny popyt i stabilizując gospodarkę. Wzrost dochodów podatników samoczynnie zwiększa dochody budżetu państwa, bez dokonywania przez nie jakichkolwiek zmian w zasadach, stawkach czy poborze należnych podatków. Działają na zasadzie automatycznych stabilizatorów koniunktury¹²¹, wobec których zadaniem państwa jest określenie i ustanowienie sposobu,

¹¹⁷ Z tym wiąże się również kwestia podatkowej zasady sprawiedliwości w podziale na sprawiedliwość poziomą (horyzontalną) i pionową (wertykalną), szerzej omówione w dalszej części tego rozdziału.

¹¹⁸ B. Pietrzak, Z. Polański, B. Woźniak, *op. cit.*, s. 298.

¹¹⁹ A. Krajewska, *Podatki w Unii Europejskiej. Długookresowe tendencje i reakcja na kryzys*, wyd. II, PWE, Warszawa 2012, s. 31.

¹²⁰ R. Mastalski, *op. cit.*, s. 4.

¹²¹ W okresie wysokiego wzrostu PBK podatki automatycznie podnoszą saldo sektora publicznego (oddziałują restrykcyjnie), w okresie spadku produkcji działają odwrotnie. Szczególnie stabilizująco działają podatki

zasad i trybu opodatkowania, „natomiast siła i zakres działania zależy niemal wyłącznie od skali zmian poziomu aktywności gospodarczej”¹²². Podatki tym samym wykazują elastyczność na zmiany w gospodarce. Najważniejszymi stabilizatorami koniunktury są: podatki dochodowe od osób fizycznych, podatki dochodowe od osób prawnych, podatki pośrednie – tzw. konsumpcyjne, jak VAT i akcyza. Rolą podatków, jako automatycznych stabilizatorów koniunktury, jest wyhamowywanie spadku globalnego popytu w okresie recesji, a w okresie ekspansji hamowanie jego wzrostu¹²³. Przykładem są progresywne podatki dochodowe, które oddziałują na przychodową stronę polityki fiskalnej oraz świadczenia społeczne wpływające na stronę wydatkową budżetu państwa¹²⁴. Ich znaczenie zwiększa się wraz ze wzrostem roli państwa w gospodarce w zakresie relacji wpływów podatkowych do wydatków sektora finansów publicznych do PKB wskazującej stabilizacyjną rolę systemu podatkowego. Konstrukcja systemu podatkowego skłania zatem podatników do określonych zachowań gospodarczych. Warto przy tym zauważyć na przykładzie ostatniego globalnego kryzysu gospodarczego, że niektóre cechy systemu podatkowego skłaniały podatników do określonych zachowań, które nie były główną przyczyną kryzysu, ale przyczyniły się do powstania różnych typów nierównowagi. Międzynarodowy Fundusz Walutowy wskazał m.in. ulgi i zwolnienia podatkowe przy nabywaniu nieruchomości mieszkaniowych, które redukując koszt zakupu, prowadziły do nadmiernego wzrostu popytu i narastania bańki cenowej na rynku mieszkaniowym, progresywność podatku dochodowego wraz z alternatywnymi formami wynagradzania sprzyjała skomplikowanym systemom płacowym w przedsiębiorstwach i nadmiernemu ryzyku biznesowemu ze względu na

progresywne, w czasie ożywienia gospodarczego wielu podatników osiąga dochody z wyższych progów podatkowych, co bardziej niż proporcjonalnie obniża ich dochody oraz wydatki. W okresie dekonunktury obniżają się dochody i tym samym stawki podatkowe. Progresywne podatki wpływają na krańcową stopę opodatkowania dochodów, podnoszą ją, gdy dynamika gospodarcza jest wysoka i obniżają, gdy jest niska, za: M. Bednarski, J. Wilkin (red.), *Ekonomia dla prawników i nie tylko*, LexisNexis, Warszawa 2005, s. 315.

¹²² A. Krajewska, *Podatki...*, 2012, s. 31.

¹²³ Przykładem może być progresywne opodatkowanie dochodów ludności. „W okresie recesji, gdy spadają dochody ludności, jeszcze szybciej (ze względu na progresywny charakter stawek podatkowych) zmniejszają się wpływy budżetowe z tytułu podatków. Dochód pozostający do dyspozycji obniża się więc wolniej niż dochód brutto, wobec czego spadek popytu globalnego jest mniejszy, niż wynikałoby to ze spadku dochodu narodowego. Wbudowana giętkość systemu podatkowego prowadzi więc do hamowania tempa spadku produkcji, zatrudnienia i dochodu narodowego. Z kolei w okresie ożywienia koniunktury i wzrostu dochodów ludności kwoty podatków rosną szybciej niż dochody ludności. Dochód do dyspozycji wzrasta więc wolniej niż dochód narodowy. Podatki, działając jako automatyczny stabilizator, hamują wówczas wzrost popytu ludności, przeciwdziałając presji inflacyjnej”; za: A. Krajewska, *Podatki...*, 2012, s. 33.

¹²⁴ M. Fernandez, J. Gonzales, *Stabilization Policy in EMU. The Case for More Active Fiscal Policy*, Serie de Coleccion de Informes del Observatorio de Economia Europea del Instituto de Estudios Europeos 2004, nr 3, s. 18.

krótkookresowe wyceny przedsiębiorstw wpływające na wysokość wynagrodzenia kadry zarządzającej; uprzywilejowanie finansowania dłużnego w stosunku do kapitałowego, co negatywnie wpływało na płynność przedsiębiorstw¹²⁵.

2.3. Funkcja dochodowa podatków

Podatki są formą redystrybucji produktu krajowego z sektora prywatnego, a następnie z powrotem do prywatnego, jednak najczęściej do innych jego segmentów¹²⁶. Wysokość zakładanych wpływów podatkowych determinowana jest w dużym uproszczeniu zapotrzebowaniem sektora publicznego na środki finansowe oraz zakresem redystrybucji produktu krajowego pomiędzy podmiotami gospodarczymi (dotacje, subwencje, podobne formy finansowania). Zakres ten determinowany jest kształtem oraz działaniami istniejącego systemu podatkowego, w tym bazą do opodatkowania oraz obowiązującymi stawkami podatkowymi. Kwestią problematyczną z zakresu makroekonomii nie jest tylko określenie wysokości optymalnego obciążenia podatkowego w relacji do PKB, ale również dobór form opodatkowania i przypisanie im właściwego obciążenia fiskalnego. Przekonanie, że w krajach o najbardziej rozwiniętej gospodarce przeważają wpływy z podatków bezpośrednich, natomiast w krajach o niższym stopniu rozwoju – z podatków pośrednich, nie jest już tak oczywiste ze względu na różne pozaekonomiczne uwarunkowania kształtujące poszczególne systemy podatkowe¹²⁷.

Od samego początku podstawowym i najważniejszym celem podatków było dostarczanie dochodu do budżetu państwa i w tym kontekście analizie teoretyczno-praktycznej podlegały takie ich cechy, jak: wydajność, koszty poboru, pewność i równomierność wpływów budżetowych¹²⁸. Jak bardzo jest to skomplikowana problematyka, świadczy fakt, że mimo wielu lat prowadzonych badań uniwersalny poziom obciążeń fiskalnych nie został do tej pory sformułowany, określono jedynie kryteria, których przekroczenie zagraża stabilności systemu finansowego i gospodarczego, na co ma wpływ m.in.: naruszenie źródeł podatku, zagrażające jego trwałej wydajności; naruszenie

¹²⁵ *Debt Bias and Other Distortions: Crisis-Related Issues in Tax Policy*, Międzynarodowy Fundusz Walutowy, 2009.

¹²⁶ B. Brzeziński, *Prawo podatkowe...*, s. 53.

¹²⁷ *Ibidem*, s. 55.

¹²⁸ S. Wiciak, *Funkcja podatków w gospodarce rynkowej – analiza krytyczna*, Zeszyty Naukowe Wydziału Zamiejscowego w Chorzowie Wyższej Szkoły Bankowej w Poznaniu 2012, z. 14, s. 61.

podstawowych zasad opodatkowania, w tym szczególnie sprawiedliwości; naruszenie celów gospodarczych i stabilizacji poziomu cen; zaniżanie poziomu zatrudnienia; zachwianie równowagi handlu zagranicznego i równomiernego wzrostu¹²⁹. Jednoznaczne granice opodatkowania, poza skrajnymi zgodnie z prawem Laffera, nie zostały wyznaczone¹³⁰, ponieważ zarówno granice, jak i źródła opodatkowania zależne są od systemu gospodarczego, struktury gospodarki i jej koniunkturalnej sytuacji, które nie są zmiennymi stałymi, a mniej lub bardziej elastycznymi¹³¹.

Dochodowa funkcja opodatkowania wymaga znalezienia równowagi pomiędzy wzajemnymi i przeciwstawnymi interesami, jakimi są dobro publiczne i prywatne¹³². Pobór podatku ogranicza wolność prowadzenia działalności gospodarczej i zarobkowej poprzez ograniczanie zaspokajania prywatnych potrzeb¹³³. Absolutną granicę opodatkowania wyznacza produkt społeczny¹³⁴, ponieważ przychody i wydatki budżetowe są po prostu jego częścią. Niemniej to względne, a nie absolutne granice opodatkowania są głównym przedmiotem zainteresowania teorii i praktyki podatkowej w momencie, gdy ciężar podatków wpływa na zachowanie podatnika poprzez wywołanie następstw gospodarczo niepożądanych (paraliżujące efekty opodatkowania, wzrastający nacisk fiskalny). Nadrzędność funkcji fiskalnej w systemie podatkowym nie powinna jednak stanowić usprawiedliwienia dla rozbudowanego fiskalizmu państwa. Jak wskazuje F. Grądalski, powinno dążyć się do poziomu fiskalizacji państwa ekonomicznie uzasadnionego skalą rozwoju, dojrzałością

¹²⁹ *Ibidem*; J. Głuchowski, *Funkcje podatków w gospodarce rynkowej*, Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego 1995, nr 5, s. 2.

¹³⁰ W przypadku przedsiębiorców, tak jak nie można stworzyć ekonomicznego modelu pozwalającego na określenie poziomu obciążeń fiskalnych, tak można określić pewne czynniki zagrażające stabilności gospodarczej. Oprócz prawa Laffera, będzie to naruszenie celów gospodarczych, stabilizacji poziomu cen, zaniżenie poziomu zatrudnienia, zachwianie równowagi handlu zagranicznego, równomiernego wzrostu.

¹³¹ Trudno jednoznacznie określić granice opodatkowania dla przedsiębiorców, oprócz dwóch skrajnych wartości wyznaczonych w prawie Laffera. Jedna dotyczy całkowitego braku opodatkowania, druga opodatkowania w wysokości 100% przychodów osiągniętych przez podatników, a w obu tych sytuacjach dochód do budżetu państwa jest równy zero. Granica opodatkowania jest sporna, w XIX w. ekonomia klasyczna określała ją na poziomie około 15% dochodu narodowego, po II wojnie światowej szacowano ją już na poziomie 40%, obecnie wskaźnik OECD szacuje odmiennie poziom granicy opodatkowania, który waha się w zależności od kraju. S. Wiciak, *op. cit.*, s. 61–63.

¹³² *Ibidem*, s. 61–62.

¹³³ A. Gomułowicz, J. Małecki, *op. cit.*, s. 206.

¹³⁴ S. Wiciak, *op. cit.*, s. 63.

instytucji państwowych¹³⁵ ze stopą obciążeń fiskalnych odzwierciedlających potrzeby gospodarczo-społeczne.

2.4. Funkcja bodźcowa podatków w kierunku rozwoju innowacyjnego gospodarki państwa

Obecne ustawodawstwo podatkowe spełnia wiele funkcji ekonomicznych, wykorzystując przy tym również samą konstrukcję podatków o charakterze bodźcowym. W poszczególnych modelach systemu podatkowego stosowanych jest w tym celu wiele norm ekonomiczno-parametrycznych oraz ulg, zniżek i wyłączeń pozwalających podatnikom na skorzystanie z łagodniejszych form opodatkowania (bodźcowy charakter ma często na celu inspirowanie określonych kierunków rozwoju działalności podatników). I tak, podatki od dochodów przedsiębiorstw, aby stanowiły element systemu podatkowego sprzyjającego realizacji długookresowych celów budowania państwa innowacyjnego, powinny pełnić w procesach gospodarowania odpowiednią, wyznaczoną funkcję społeczno-gospodarczą. W systemie podatkowym państwa funkcją podatków od dochodów przedsiębiorstw powinno być stymulowanie zrównoważonego i zintegrowanego rozwoju poprzez odpowiedni system bodźców podatkowych, wspierających powstawanie i rozwój innowacyjnych przedsiębiorstw, tworzących trwałe i dobrze opłacane miejsca pracy. Funkcją podatków od dochodów osób fizycznych (w tym od pracy najemnej) w systemach podatkowych jest przede wszystkim ochrona dochodów podatników przed ich spadkiem poniżej poziomu odpowiednio ustalonego progu socjalnego, jak też relatywny wzrost dochodu w stosunku do produktywności i wydajności pracy.

2.5. Systemowe wymiary podatków i determinanty zmian systemowych

Od ostatniego globalnego kryzysu finansowego wyzwaniem dla państw stało się odbudowanie finansów publicznych przy jednoczesnym eliminowaniu czynników ograniczających rozwój ekonomiczny. Podejmowane w tym zakresie badania ekonomiczne wpisują się w dyskusję ostatnich dekad¹³⁶, w której podatki jako podstawowe źródło

¹³⁵ F. Grądalski, *Teoretyczne aspekty reformowania systemu podatkowego – zarys modelu referencyjnego dla Polski* [w:] *O nowy ład podatkowy w Polsce*, red. J. Ostaszewski, Oficyna Wydawnicza Szkoły Głównej Handlowej, Warszawa 2007, s. 52.

¹³⁶ S. Di Sanzo, M. Bella, G. Graziano, *Tax structure and economic growth: A panel cointegrated VAR analysis*, Italian Economic Journal, s. 1, <https://link.springer.com/article/10.1007/s40797-017-0056-0>.

generowania dochodu budżetu państwa odgrywają ogromną rolę. Badania ekonomiczne w tym zakresie zaczęły koncentrować się wokół istotnej problematyki, którą jest związek struktury podatkowej krajowych modeli systemów podatkowych i długoterminowego rozwoju gospodarczego państwa¹³⁷, co jest szczególnie istotne dla państw starających się odbudowywać stabilność finansów publicznych po ostatnim kryzysie, przy równoczesnym eliminowaniu zjawisk ograniczających dynamikę rozwoju gospodarczego. Oznacza to tym samym podejmowanie działań opierających się na zaprojektowaniu takich struktur systemu podatkowego, które będą minimalizować negatywny wpływ na długoterminowy rozwój gospodarczy¹³⁸ w następujących wymiarach¹³⁹:

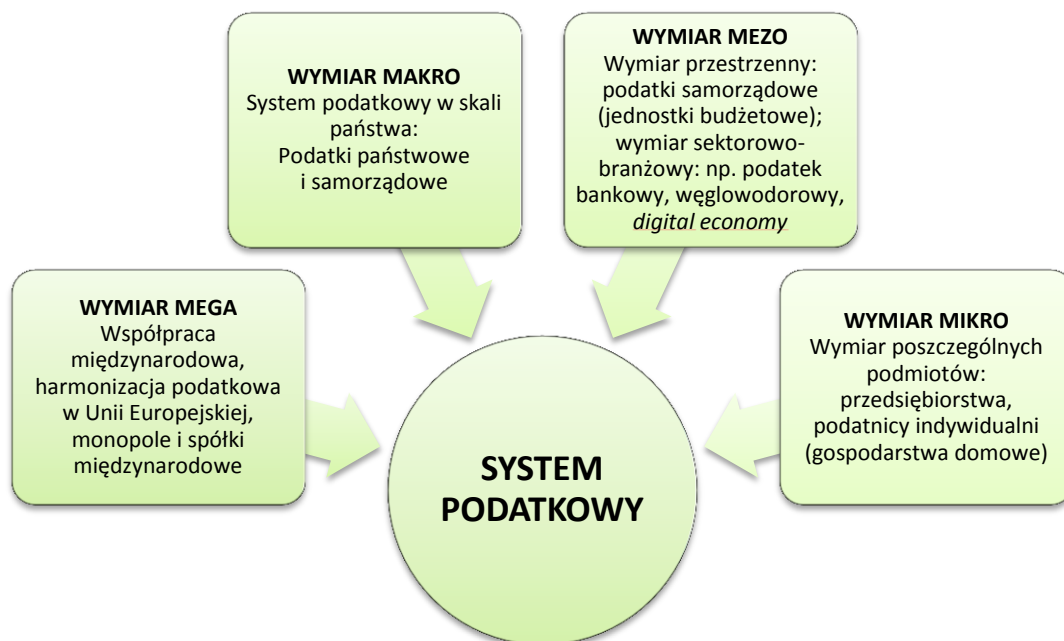
- 1) megaekonomicznym (np. na płaszczyźnie międzynarodowej współpracy w zakresie np. wymiany informacji podatkowej, dwustronnych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania),
- 2) makroekonomicznym (np. suwerenność systemu podatkowego w skali danego państwa),
- 3) mezoekonomicznym (np. udział podatków samorządowych w systemie podatkowym państwa),
- 4) mikroekonomicznym (np. wpływ systemu podatkowego na jednostkę).

¹³⁷ J. Arnold, *Do tax structures affect aggregate economic growth? Empirical evidence from a panel of OECD countries*, OECD Working Paper 2008, no. 643, s. 7.

¹³⁸ S. Di Sanzo, M. Bella, G. Graziano, *op. cit.*, s. 2.

¹³⁹ Podział przyjęto za: S. Flejterski, *Metodologia finansów*, PWN, Warszawa 2007, s. 72.

Rysunek 3. Wymiary ekonomicznej analizy systemu podatkowego



Źródło: opracowanie własne na podstawie podziału opracowanego przez S. Flejterskiego, *Metodologia finansów*, PWN, Warszawa 2007, s. 72.

Podstawowy zakres impulsów wpływających na zmiany w poszczególnych wymiarach systemu podatkowego w skali makro- i mikroekonomicznej można zaprezentować w podziale na pozytywne i negatywne czynniki, przy uwzględnieniu podziału na uwarunkowania egzo- i endogenne.

Do pozytywnych egzogennych czynników zmian w skali makroekonomicznej można zaliczyć:

- a) z sukcesem przeprowadzone zmiany w systemach podatkowych innych państw, których implementacja w sferze krajowego systemu pozwoliłaby na doskonalenie stosowanego do tej pory modelu w wymiarze makro;
- b) w wymiarze mega przykładem będzie dostosowywanie się do wspólnotowych rozwiązań członkowskich państw Unii Europejskiej¹⁴⁰ poprzez np. implementację

¹⁴⁰ K. Piotrowska-Marczak, *Współczesne kierunki zarządzania finansami publicznymi* [w:] *Instrumenty nowego zarządzania finansami publicznymi w wybranych krajach Unii Europejskiej*, red. E. Ruśkowski, Temida2, Białystok 2011, s. 20.

dyrektyw; współpracę i implementację BEPS¹⁴¹ (*Base Erosion and Profit Shifting*) w ramach międzynarodowej współpracy z OECD.

Do negatywnych egzogennych impulsów zmian w wymiarze mega i makro zaliczyć należy:

- a) globalne kryzysy finansowe;
- b) globalną nierównowagę gospodarczą;
- c) podatkowe działania optymalizacyjne koncernów międzynarodowych¹⁴².

Do pozytywnych endogennych czynników zmian w skali mikroekonomicznej można zaliczyć:

- a) zmiany w mentalności podatkowej podatników danego sektora finansów publicznych;
- b) transformację ustrojową.

Impulsami zmian o charakterze negatywnym endogennym będą:

- a) pośpiech przy wdrażaniu zmian ze względu na okresowość kadencji rządu i danego układu politycznego;
- b) nacisk polityczny.

Analizując politykę podatkową państw po ostatnim globalnym kryzysie finansowym z lat 2007–2008, należy stwierdzić, że zastosowane w praktyce pakiety antykryzysowe w modelach krajowych systemów podatkowych obejmowały takie działania, jak¹⁴³:

- 1) podniesienie kwoty wolnej od podatku;
- 2) obniżenie dolnej stawki podatkowej PIT;
- 3) wprowadzenie dodatkowej górnej stawki PIT;
- 4) wprowadzenie, zwiększenie ulg prorodzinnych;
- 5) indeksację progów podatkowych;
- 6) uszczelnienie systemu podatkowego.

Zakładano przy tym, że obniżenie podatku dochodowego dla najuboższej grupy podatników powinno zwiększyć ich popyt konsumpcyjny, co powinno przyczynić się do

¹⁴¹ Ponad 100 państw i jurysdykcji podatkowych współpracuje w zakresie wdrażania mechanizmu BEPS odnoszącego się wprowadzenia prawodawstwa pozwalającego na ograniczeniu strategii unikania opodatkowania i wykorzystywania luk podatkowych, jak też transferu dochodów do rajów podatkowych, <http://www.oecd.org/tax/beps/> (dostęp 2 września 2017 r.).

¹⁴² K. Piotrowska-Marczak, *op. cit.*, s. 20.

¹⁴³ *Taxation Trends in European Union. Main Results*, European Communities, Office of Official Publications of the European Communities, Luxemburg 2010, s. 18.

ożywienia gospodarki. Podniesienie opodatkowania grupy najbogatszej nie powinno znacznie ograniczać jej poziomu konsumpcji, tym samym nie wpłynęłoby to negatywnie na gospodarkę, jedynie skutkowałoby niższym poziomem oszczędności.

System podatkowy może wpływać również na sposób organizacji przedsiębiorstw, np. amerykański system podatkowy inaczej traktuje przedsiębiorstwa mające charakter spółki kapitałowej z ograniczoną odpowiedzialnością, a inaczej osoby prowadzące działalność gospodarczą lub spółki cywilne¹⁴⁴. System podatkowy może również uprzywilejować lub dyskryminować określone instytucje, np. promować banki względem innych instytucji finansowych, co może również wpływać na zmianę struktury pozyskiwanego kapitału obcego przez przedsiębiorstwa. Za ważną organizację ekonomiczną J.E. Stiglitz uznaje również rodzinę¹⁴⁵. W systemie podatkowym danego państwa należy uwzględnić, że prawo podatkowe wpływa na podział dobrobytu pomiędzy członkami rodziny.

Każdy system podatkowy oddziałuje na podmioty i ich zachowania ekonomiczne, a efekt może mieć wymiar pozytywny bądź negatywny¹⁴⁶. Wprowadzone rozwiązania podatkowe, które mają charakter podatków zryczałtowanych (*lump-sum taxes*), są określane jako nieznieskształcające, kiedy podatnik czy przedsiębiorstwo nie może zmienić swojego zobowiązania podatkowego, ponieważ zależy on od zmiennych, które nie mogą ulec zmianie. Podatki zryczałtowane nie wpływają tak znacznie na zmiany zachowań podatników ani na relokację zasobów ze względu na efekt dochodowy, kiedy podatnik odczuwa skutki zmniejszonego dochodu po opodatkowaniu. Podatnik przy podatkach znieskształcających dochód może ograniczyć swoje obciążenia poprzez ograniczenie pracy, zwiększenie lub ograniczenie oszczędności. O znieskształceniach mówimy wtedy, gdy pozwalają one na zmniejszenie przez podatników wysokości zobowiązania podatkowego do zapłaty.

Podatki korekcyjne zwiększają dochody i mają poprawiać efektywność alokacji zasobów. Takie cechy mogą mieć podatki ekologiczne zwracające uwagę na ograniczenie konsumpcji źródeł energii, zanieczyszczenie środowiska itd. Podatki takie zaczynają odgrywać istotną rolę wraz ze wzrostem świadomości zagrożeń wynikających z globalnego

¹⁴⁴ J.E. Stiglitz, *Ekonomia...*, s. 555–556.

¹⁴⁵ Zmiana opodatkowania kapitałów, odsetek może skutkować zmniejszeniem podaży oszczędności, co może spowodować zmniejszenie zasobów kapitału gospodarstw domowych, spadek produktywności pracowników (zaburzyć równowagę ogólną). J.E. Stiglitz, *Ekonomia...*, s. 556.

¹⁴⁶ O podziale na podatki znieskształcające, zryczałtowane i korekcyjne pisze J.E. Stiglitz, *Ekonomia...*, s. 557–559.

ocieplenia klimatu czy korzyści z ograniczenia palenia papierosów. Opodatkowanie konsumpcji jest zawsze zniekształcające ze względu na to, że ogranicza popyt na określone dobra.

Skutki systemu podatkowego nie ograniczają się jedynie do decyzji podatników w zakresie aktywności zawodowej, stosunku do oszczędzania czy konsumpcji. Podatki wpływają również na skłonność do podejmowania ryzyka, alokację zasobów przeznaczonych na badania i rozwój, długookresowy wzrost gospodarczy. W projektowaniu rozwiązań systemu podatkowego należy uwzględnić ryzyko, że podatnicy prowadzący wszelkiego rodzaju aktywność gospodarczą będą skupiać się przede wszystkim na obniżaniu obciążeń podatkowych w krótkim okresie czasu (korzyści bieżące) niż na planowaniu bardziej opłacalnych przedsięwzięć czy zwiększaniu produkcji.

Również odmienne traktowanie przez system podatkowy dywidend, zysków kapitałowych (wzrost ceny aktywów) i odsetek może mieć znaczący wpływ na budowanie finansowej struktury przedsiębiorstw i podatników indywidualnych, np. w zakresie podejmowania decyzji finansowych co do sposobu finansowania nowej inwestycji (np. finansowanie długiem czy kapitałem z emisji nowych akcji).

Ważnym elementem jest też rozkład podatku (*tax incidence*) wskazujący na realny rozkład obciążeń pomiędzy poszczególnymi podatkami. Efektywne obciążenie podatkiem może znacznie różnić się od opodatkowania nominalnego, możemy tu zauważyć przerzucalność podatku do tyłu (zwiększenie opodatkowania wynagrodzeń zmniejsza wielkość otrzymywanego wynagrodzenia) lub do przodu (wzrost cen wpływający na konsumpcję).

3. Ekonomiczne wymiary podatku i systemu podatkowego w ujęciu historycznym

Stopniowe przewartościowywanie poglądów na rolę państwa w gospodarce na ogół dokonuje się pod wpływem ewolucji doktryny ekonomicznej inspirowanej teoriami ekonomicznymi (keynesizm, liberalizm) i ich współczesnymi odmianami (jak neokeynesizm, neoliberalizm), natomiast zmiany szokowe (realnie zachodzące w gospodarce – np. wzrost bezrobocia, spadek produkcji, kryzys finansowy) znajdują odzwierciedlenie w prowadzonej

polityce podatkowej¹⁴⁷. Rozróżnienie czynników kształtujących system podatkowy na ewolucyjne i szokowe pozwala zaobserwować pewien stały proces adaptacyjny polityki podatkowej, w którym korekty polityki podatkowej kształtowanej przez czynniki ewolucyjne są weryfikowane poprzez czynniki szokowe¹⁴⁸. Stały proces adaptacyjny systemu podatkowego zostanie omówiony w oparciu o wybrane teorie ekonomiczne opodatkowania. Teoretyczne aspekty opodatkowania wynikające z ogromnego dorobku ekonomicznych teorii opodatkowania pozwalają na podjęcie pogłębionej dyskusji na temat referencyjnej struktury systemu podatkowego, która najlepiej odpowiadałaby panującym warunkom gospodarczym, nie stanowiąc jedynie kopii rozwiązań stosowanych w innych gospodarkach narodowych. Celem jest dostosowanie systemu podatkowego do warunków gospodarki rynkowej oraz zasad, które wynikają ze współczesnych teorii podatkowych¹⁴⁹. W zakresie hierarchii celów podatków można wyodrębnić następujące ujęcia, różniące się pomiędzy sobą daniem pierwszeństwa określonym funkcjom podatków¹⁵⁰:

- ⇒ model neoklasyczny uznający co do zasady funkcję fiskalną;
- ⇒ model interwencjonistyczny, w którym funkcja fiskalna podatków jest podporządkowana celom gospodarczo-społecznym administracji państwowej;
- ⇒ rozwiązanie kompromisowe, gdzie priorytet przyznaje się funkcji fiskalnej, natomiast uwzględnia się cele społeczno-ekonomiczne.

3.1. Neutralny i stymulacyjny model systemu podatkowego

Ekonomiczne teorie opodatkowania w ujęciu historycznym warunkowane były rozwojem gospodarki (w tym gospodarki opartej na pieniądzu), kształtowaniem się struktur społecznych i ekonomicznych państw. Niezależnie od uwarunkowań, zawsze były to świadczenia jednostki na rzecz ogółu, początkowo o charakterze dobrowolnym (prawo zwyczajowe), a następnie obowiązkowym; ewoluując od świadczeń celowych (doraźnych) do

¹⁴⁷ B. Bernaś (red.), *Finanse publiczne i międzynarodowe*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław 2010, s. 86; S. Owsiak (red.), *Polityka podatkowa...*, s. 12.

¹⁴⁸ S. Owsiak (red.), *Polityka podatkowa...*, s. 18.

¹⁴⁹ Przykładem transformacji systemowej są kraje Europy Środkowo-Wschodniej, natomiast nadal ocena procesu oraz wykorzystania teoretycznego dorobku ekonomicznych teorii podatkowych nie jest jednoznaczna ze względu na praktyczne rozwiązania zastosowane w okresie reformowania np. polskiego systemu podatkowego; S. Dolata, *Podstawy wiedzy o podatkach...*, s. 307; S. Owsiak, *Finanse publiczne...*, s. 394.

¹⁵⁰ E. Małecka-Ziemińska, *Efektywność fiskalna podatku dochodowego od osób fizycznych w Polsce*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu, Poznań 2012, s. 29.

ogólnych wraz z rozwojem gospodarczym państw, od świadczeń o charakterze ograniczonym skierowanym do określonych grup społecznych do obciążania całej społeczności¹⁵¹. Do trwałych cech podatków (niezależnie od teorii czy koncepcji) należą ich ściśle, stałe powiązania z gospodarką¹⁵².

W naukowej dyskusji nad rolą ekonomiczną państwa w systemie podatkowym często utożsamia się ją z aktywnym zaangażowaniem¹⁵³, definiowanym jako interwencjonizm państwowy. Takie podejście wydaje się niewłaściwe, gdyż interwencjonizm państwa charakteryzuje się doraźną regulacją gospodarki, natomiast ekonomiczne oddziaływanie państwa ma charakter względnie stały¹⁵⁴. Uwzględniając powyższe, zasadne wydaje się rozpatrywanie teorii opodatkowania, w tym procesu formowania naukowych podwalin pod system podatkowy, definiując interwencjonizm jako stałe (nie tylko doraźne), ekonomiczne oddziaływanie państwa na rozwój gospodarczy, uwzględniające długofalowe skutki dla państwa i gospodarki, przewidujące potencjalne konsekwencje dla całego społeczeństwa, a nie konkretnej grupy podatników¹⁵⁵. W wymiarze ekonomicznym każde działanie pociąga za sobą wiele następstw, z których część wywiera skutki natychmiast, inne zaś początkowo trudno jest przewidzieć¹⁵⁶.

„Znajomość mechanizmu angażowania kapitału z poszczególnych źródeł, a także polityki finansowej prowadzonej przez państwo wspomaga realizację celów”¹⁵⁷ uczestników systemu podatkowego danego państwa. We współczesnej myśli ekonomicznej w dalszym ciągu dominują ekonomia neoklasyczna i neokeynesowska, jednak złożoność współczesnych procesów ekonomicznych wpływa na fakt, że coraz większe znaczenie uzyskują nowe teorie, ponieważ silne zróżnicowanie wzrostu i rozwoju gospodarek lokalnych uniemożliwia precyzyjne ujęcie wszystkich zjawisk w ramach jednej doktryny wzrostu i rozwoju gospodarki globalnej. Przedstawione niżej teorie koncentrują się wokół makroekonomicznego

¹⁵¹ R. Mastalski, *op. cit.*, s. 4.

¹⁵² *Ibidem*.

¹⁵³ M. Kostek-Wojnar, *op. cit.*, s. 34–35; A. Wojtyna, *Nowe trendy w zachodniej ekonomii*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Krakowie, Kraków 1988, s. 95.

¹⁵⁴ A. Wojtyna, *op. cit.*, s. 345.

¹⁵⁵ H. Hazlitt, *Economics in one lesson*, Ludwig von Mises Institute, Alabama 2008, s. 5.; K. Raczkowski, J. Węgrzyn, *Economic Theories in Tax System, Entrepreneurship and Management [Przedsiębiorczość i Zarządzanie]* 2017, vol. XVIII, issue 1, Part 1, s. 2.

¹⁵⁶ F. Bastiat, *What is seen and what is not seen [w:] Selected Essays on Political Economy*, F. Bastiat, Foundation for Economic Education, New York 2001, s. 1; K. Raczkowski, J. Węgrzyn, *op. cit.*, s. 2.

¹⁵⁷ B. Pietrzak, Z. Polański, B. Woźniak (red.), *op. cit.*, s. 434.

pytania o miejsce państwa w gospodarce, które wciąż wzbudza silne emocje, „zwłaszcza gdy sprawa dotyczy regulowania przez państwo działań podmiotów gospodarczych w gospodarce rynkowej, co niektórzy utożsamiają z niekorzystnym ograniczaniem ich swobody”¹⁵⁸. Niezależnie od obranego kierunku, właściwe wydaje się krytyczne nawiązanie do poglądów wcześniej sformułowanych. „Podatki zawsze będą budzić emocje i powodować spory”¹⁵⁹, albowiem u podstawy leży problem podziału dochodu między jednostką a państwem. „Tego problemu ani w teorii podatku, ani w praktyce ich funkcjonowania nie udało się rozwiązać w sposób zadowalający”¹⁶⁰.

Paradygmat ekonomicznego wymiaru systemu podatkowego współcześnie zdominowały dwie, silnie wobec siebie opozycyjne, teorie¹⁶¹. Pierwsza z nich to klasyczna teoria liberalna opierająca się na racjonalności podmiotów w procesie podejmowania decyzji gospodarczych, zakładająca dążenie gospodarki narodowej do stanu równowagi optymalnej, przy stwierdzeniu, że gospodarka wolnorynkowa jest najbardziej efektywną formą¹⁶². Keynesizm, jako odpowiedź na kryzys lat 30. XX wieku, zauważa zawodność wolnego rynku. Niepodważalnie w każdej z tych wiodących teorii system podatkowy jest ważnym elementem kierowania procesami społecznymi i gospodarczymi państwa oraz przedmiotem rozważań w ujęciu teoretycznym i praktycznym. Wyróżniając te dwa podstawowe nurty oddziaływania państwa na gospodarkę (modyfikowane i uaktualnianie do bieżących zmian gospodarczo-społecznych), liberalny i interwencjonizmu państwowego, można im przyporządkować określone modele systemu podatkowego¹⁶³:

- 1) neutralny – model liberalny,
- 2) stymulacyjny – model interwencjonizmu państwowego.

Neutralny system podatkowy realizuje podstawowe założenia o liberalnej roli państwa w gospodarce, a są nimi: jak najmniejszy udział państwa w kierowaniu procesami zachodzącymi w realnej gospodarce, postulat wolności gospodarczej i wolnej konkurencji. Zgodnie z tą doktryną system podatkowy nie zniekształca alokacji zasobów w gospodarce kształtującej się w warunkach konkurencji. Najważniejszą jego cechą jest neutralność, którą

¹⁵⁸ R. Bartkowiak, *Współczesne teorie ekonomiczne*, Roczniki Nauk Rolniczych, Seria G 2010, t. 97, z. 2, s. 17.

¹⁵⁹ A. Gomułowicz, J. Małecki, *op. cit.*, s. 25.

¹⁶⁰ *Ibidem*.

¹⁶¹ R. Bartkowiak, *Współczesne teorie..*, s. 21.

¹⁶² *Ibidem*.

¹⁶³ J. Ickiewicz, *op. cit.*, s. 19.

należy rozumieć jako niezakłócanie rynkowych relacji cenowych, w oparciu o które konsumenci i producenci dokonują swoich wyborów¹⁶⁴. Podmioty powinny opierać swoją działalność na zasadach mechanizmu rynkowego, lokując swoje zasoby na rynku, a nie kierować się rozwiązaniami w systemie podatkowym będącymi skutkiem ingerencji państwa¹⁶⁵. Neutralny podatek nie zmienia relacji cen rynkowych¹⁶⁶, tym samym nie wpływa poprzez tzw. racjonalność podatkową na zmianę warunków i decyzji podmiotów kształtowanych przez mechanizmy rynkowe. Funkcje neutralnego systemu podatkowego ograniczone są do funkcji fiskalnej oraz redystrybucyjnej (w niewielkim zakresie). Założenie poczynione w tym modelu systemu podatkowego, że wszyscy podatnicy powinni być równi wobec prawa podatkowego, nie przewiduje zatem preferencji podatkowych. Dochody budżetowe powinny zapewnić sfinansowanie tylko niezbędnych wydatków określonych przez udział państwa w gospodarce (obrona zewnętrzna, ochrona własności, wymiar sprawiedliwości).

Stymulacyjny system podatkowy opiera się na zasadzie, że ingerencja państwa w procesy gospodarcze, a tym samym ograniczenie regulacji wyłącznie przez mechanizmy rynkowe, niweluje występujące w realnej gospodarce zakłócenia. System podatkowy pełni funkcje: fiskalną, redystrybucyjną, stymulacyjną, alokacyjną. Cechuje go duży fiskalizm poprzez wysokie obciążenia podatkowe, łagodzone różnego rodzaju ulgami. Preferencje kierowane są na ogół do podmiotów spełniających określone warunki przewidziane przez ustawodawcę, nie każdy podatnik może więc z tego skorzystać¹⁶⁷. Podatki są instrumentami aktywnie wpływającymi na mechanizm rynkowy.

Wdrożenie w praktyce przedstawionych systemów podatkowych z przewagą rozwiązań zarówno modelu neutralnego, jak i stymulacyjnego nie zawsze było skuteczne w zapobieganiu kryzysom gospodarczym czy eliminowaniu fluktuacji w gospodarce¹⁶⁸.

¹⁶⁴ B. Samojlik, *System podatkowy – kierunki ewolucji* [w:] *Finanse publiczne*, red. A. Pomorska, Wydawnictwo UMCS, Lublin 2006, s. 192.

¹⁶⁵ J. Ickiewicz, *op. cit.*, s. 19.

¹⁶⁶ F. Grądalski, *op. cit.*, s. 106.

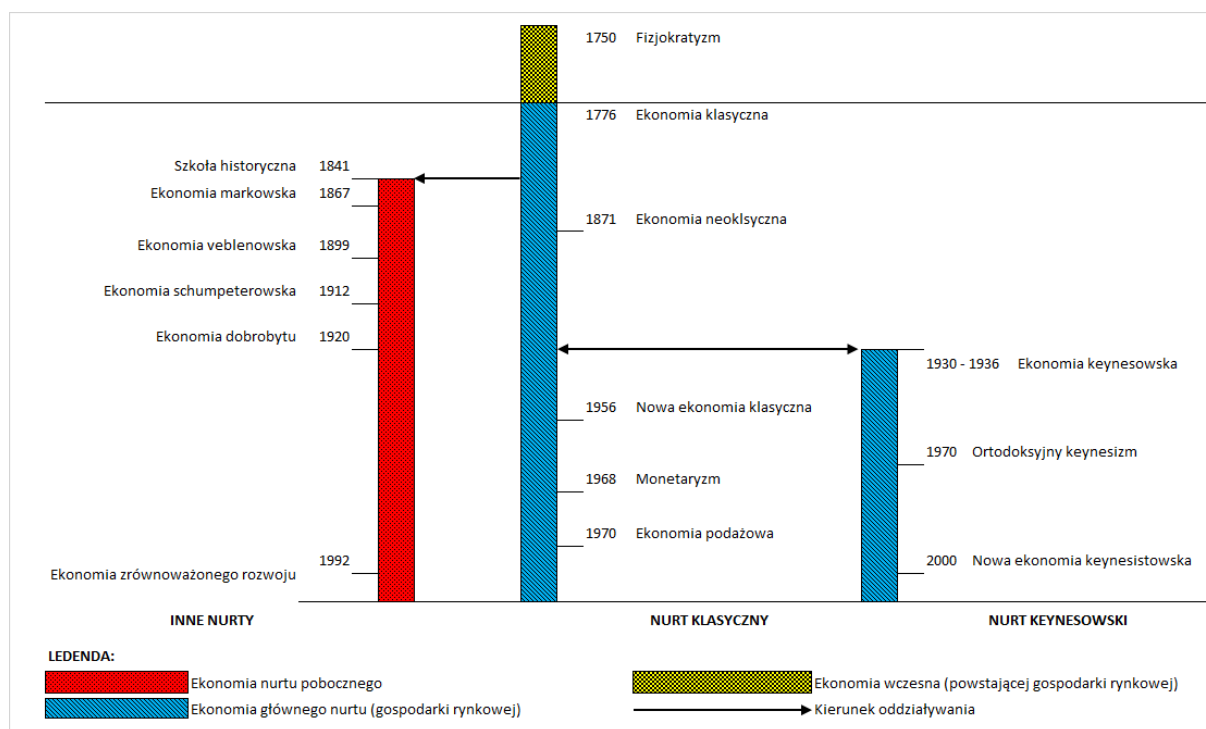
¹⁶⁷ J. Ickiewicz, *op. cit.*, s. 20.

¹⁶⁸ *Ibidem*, s. 21.

3.2. Przegląd wybranych teorii ekonomicznych

Dorobek teorii podatków wskazuje, że funkcje oraz zadania do realizacji stawiane podatkom są różnie ujmowane, przede wszystkim ze względu na dwie odmienne szkoły: liberalną oraz interwencjonistyczną. Omówione teorie ekonomiczne przedstawiają koncepcje funkcjonowania rozwiązań podatkowych w gospodarce rynkowej. Zostały przyporządkowane do trzech podstawowych nurtów ekonomicznych: liberalnego, keynesowskiego (interwencjonizm państwowy) oraz innych nurtów. Przyporządkowanie przyjętego podstawowego podziału wybranych teorii przedstawia rysunek 4.

Rysunek 4. Doktryny ekonomiczne



Źródło: opracowanie własne na podstawie: R. Bartkowiak, *Historia myśli ekonomicznej*, PWE, Warszawa 2003, s. 31.

Próbie uporządkowania podatkowej myśli ekonomicznej komplikuje wielowątkowość i ewolucja idei poszczególnych autorów, co znacznie utrudnia przyporządkowanie ich do jednej określonej doktryny ekonomicznej¹⁶⁹. Przyjęta systematyka ma charakter subiektywny,

¹⁶⁹ Prezentowane przez poszczególnych autorów klasyfikacje różnią się między sobą, m.in. M. Kostek-Wojnar, *op. cit.*; H. Landreth, D.C. Colander, *Historia myśli ekonomicznej*, PWN, Warszawa 2005; M. Ratajczak (red.),

stanowi raczej przyczynek do ujęcia zagadnienia podatku w teoriach ekonomicznych, przy założeniu że podatkowa myśl ekonomiczna ciągle się rozwija. Paradoksem historii gospodarczej jest to, że elementem determinującym zmiany w dominacji określonego nurtu ekonomicznego, wykorzystywanego w polityce podatkowej państw, stały się kryzysy gospodarcze. To one decydowały o popularności w danym okresie poszczególnych nurtów. Tabela 5 przedstawia istotne koncepcje historycznej i współczesnej myśli ekonomicznej oraz tych szkół, które wytyczały kierunki badań nad opodatkowaniem i systemem podatkowym z uwzględnieniem podziału na promujące neutralność państwa wobec gospodarki oraz postulujące stymulacyjny udział państwa w procesach gospodarczych, zarówno w zakresie ekonomicznego wymiaru opodatkowania, jak i skutków społeczno-gospodarczych w ujęciu długoterminowym. Pomimo różnic co do roli państwa, skali interwencji związanych z celami gospodarczo-społecznymi, wskazywana jest konieczność realizacji przez podatek przede wszystkim funkcji fiskalnej jako warunek efektywnego i optymalnego wykorzystywania pozostałych funkcji (oddziaływanie wzajemne). P. Felis wskazuje przy tym, że rozważając zakres oraz kierunki stymulacji podatkowej, przy konstruowaniu systemu podatkowego konieczne jest określenie proporcji obu kategorii celów (fiskalnego i pozafiskalnych). Prowadzi to do usunięcia ewentualnych kolizji celów stawianych przed podatkiem oraz całym systemem podatkowym¹⁷⁰.

Tabela 5. Ekonomiczne wymiary podatku i długoterminowe skutki społeczno-gospodarcze w wybranych nurtach ekonomicznych

NEUTRALNOŚĆ SYSTEMU PODATKOWEGO WOBEC GOSPODARKI – WYBRANE NURTY			
Wybrane nurty ekonomii	Wybrani autorzy	Ekonomiczny wymiar podatku	Skutki długoterminowe
Nurt klasyczny liberalny	A. Smith D. Ricardo J.S. Mill	– neutralność systemu podatkowego wobec gospodarki – podatki nie ograniczają rozwoju gospodarczego, lecz pozwalają na gromadzenie oszczędności, – w systemie opartym na podatkach pośrednich ciężar	– neutralność polityki podatkowej utrwala społeczne i ekonomiczne nierówności – zindywidualizowane potrzeby bogacenia się marginalizują regulacyjną rolę systemu podatkowego – nie uwzględniono wpływu realnego wzrostu dochodu i

Współczesne teorie ekonomiczne, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu, Poznań 2014; W. Stankiewicz, *Historia myśli ekonomicznej*, PWE, Warszawa 2007; M. Bochenek, *Historia rozwoju ekonomii*, t 1–6, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Mikołaja Kopernika, Toruń 2016; M. Księżyk, *Ekonomia. Podejście historyczne i perspektywne*, Krakowska Akademia im. Andrzeja Frycza Modrzewskiego, Kraków 2012.

¹⁷⁰ P. Felis, *Wybrane współczesne...*, s. 121.

NEUTRALNOŚĆ SYSTEMU PODATKOWEGO WOBEC GOSPODARKI – WYBRANE NURTY			
Wybrane nurty ekonomii	Wybrani autorzy	Ekonomiczny wymiar podatku	Skutki długoterminowe
		opodatkowania ponoszą wszyscy	neutralności systemu podatkowego na kryzysy gospodarcze
Nurt neoklasyczny	A. Marshall F.P. Ramsey A.C. Pigou F.A. Hayek E.D. Domar R. Barro N. Kaldor J. Slemrod	– progresywny systemem opodatkowania – dochody pochodzące ze źródeł podatkowych powinny w całości finansować wszystkie zwyczajne wydatki budżetowe występujące cyklicznie (rokrocznie) – wyższe podatki nie będą negatywnym bodźcem do poszukiwania bardziej efektywnych metod produkcji – obniżenie podatków pobudza wzrost inwestycji w krótkim okresie, nie wpływa na wzrost w okresie dłuższym	polityka fiskalna państwa staje się mniej przewidywalna ze względu na dynamikę zmian w gospodarce i próby ograniczania za pomocą podatków rosnącej inflacji i okresów recesji w gospodarce
Nowa ekonomia klasyczna	J. Muth R. Lucas T. Sargent N. Wallace J. Buchanan R.J. Barro	– minimalny wymiar podatku, by podatnicy nie poszukiwali rozwiązań umożliwiających ich zmniejszenie – podatki mają przyczyniać się do jak najlepszych wyników ekonomicznych w określonym czasie	– wysoka inflacja wpływa negatywnie na zachowania gospodarcze podatników – podatnicy uczą się w oparciu o swoje doświadczenia i dostosowują do nich swoje reakcje i zachowania, co może warunkować nieskuteczność polityki gospodarczej państwa – kadencyjność sprawowania władzy determinuje realizację krótkoterminowych celów podatkowych
Konserwatyzm fiskalny – Monetarizm	M. Friedman G. Stigler J. Williamson	– niskie podatki stają się impulsem aktywizującym podatników do działalności gospodarczej – koncepcja obniżenia najwyższych stawek podatkowych i licznych preferencji	– dążenie do maksymalnego ograniczenia roli polityki podatkowej – nieuwzględnienie podatków jako skutecznych instrumentów polityki gospodarczej i społecznej – wzrost bezrobocia oraz deficytów budżetowych – spowolnienie tempa wzrostu gospodarczego/recesja
Ekonomia marksistowska	K. Marks F. Engels	– podatki są narzędziem do walki klasowej i instrumentem fiskalizmu – nadmierne obciążenia fiskalne poprzez wysoką progresję podatkową mają zatrzeć różnice klasowe i	– podatki stają się jednym z istotnych elementów administracyjnego oddziaływania państwa w aspekcie gospodarczym i społecznym – wysokie stawki podatkowe

NEUTRALNOŚĆ SYSTEMU PODATKOWEGO WOBEC GOSPODARKI – WYBRANE NURTY			
Wybrane nurty ekonomii	Wybrani autorzy	Ekonomiczny wymiar podatku	Skutki długoterminowe
		zaprowadzić rządy proletariatu	ograniczają rozwój gospodarczy i prawo własności podatników – podatki stają się narzędziem ugruntowującym akceptację dla ustroju socjalistycznego najbardziej potrzebujących podatników
Szkoła narodowa i szkoła niemiecka	A. Wagner A. Schäffle	– obciążenia podatkowe usprawiedliwiają zaspokojenie potrzeb społeczeństwa (konceptcja państwa opiekuńczego) – powszechność opodatkowania i sprawiedliwy podatek progresywny eliminują nadmierne zróżnicowanie majątkowe – zakwestionowanie koncepcji neutralności polityki podatkowej	– nie przewidziano oporu podatników wobec wysokich podatków – duży wpływ na systemy podatkowe państw finansujących podatkami założenia polityki interwencjonizmu
Nurt keynesowski i neokeynesowski	J.M. Keynes R. Hicks P.A. Samuelson F. Modigliani J. Tobin A.H. Hansen J.E. Stiglitz A. Atkinson A. Lerner J.A. Schumpeter	– podatki są najważniejszym narzędziem państwa w celu interwencji w sytuacji kryzysu gospodarczego – makroekonomiczne stabilizatory koniunktury gospodarczej	– system podatkowy ogranicza rynkowy mechanizm rozwoju gospodarki i ułatwia zwiększenie ingerencji państwa w procesy gospodarcze, skutkiem czego może być wysoka inflacja i poziom bezrobocia – odwrotny efekt dochodowy – obniżenie aktywności zawodowej podatników – inflacja osłabia podatkowe bodźce do oszczędzania i inwestowania – nie opracowano skutecznych narzędzi pozwalających aktywnie przeciwdziałać wysokiej inflacji – nadmierny fiskalizm oraz biurokracja, której koszty są jedną z przyczyn zwiększenia obciążeń podatkowych
Państwo dobrobytu	G.K. Myrdal, K.J.G. Wicksell G.K. Cassel B.G. Ohlin E.F. Heckscher	– progresywne opodatkowanie umożliwia równomierny podział dochodu – reforma systemu podatkowego prowadzi do zmniejszania nierówności społecznych i rozwoju demokracji społecznej gwarantującej wzrost gospodarczy	– trudności z utrzymaniem pełnego zatrudnienia – zarzuty ograniczania wolności przez państwo opiekuńcze

NEUTRALNOŚĆ SYSTEMU PODATKOWEGO WOBEC GOSPODARKI – WYBRANE NURTY			
Wybrane nurty ekonomii	Wybrani autorzy	Ekonomiczny wymiar podatku	Skutki długoterminowe
Nurt zrównoważonego rozwoju	H. Rogall M.S. Andersen B. Morley S. Abdullah	– podatki są zrównoważonym instrumentem polityki społecznej, ekonomicznej, ochrony środowiska naturalnego – właściwe jest opodatkowanie progresywne z rozbudowaną skalą (najwyższe podatki płać najbogatsi) – ekologizacja podatków	nie ma zrównoważonego systemu podatkowego <i>sensu largo</i> , postulowane są zmiany poszczególnych rozwiązań podatkowych, trudno tym samym przewidywać negatywne skutki długoterminowe

Źródło: K. Raczkowski, J. Węgrzyn, *Economic Theories in Tax System*, Entrepreneurship and Management [Przedsiębiorczość i Zarządzanie] 2017, vol. XVIII, issue 1, part 1, s. 260–261.

3.2.1. Neutralność systemu podatkowego – przegląd teorii nurtu liberalnego

Historyczną podstawę teorii postulujących neutralność podatkową dał w XVII w. rozwój wymiany towarowej, powstawanie miast, umacnianie się państw narodowych, rozwój ekonomicznego myślenia w kierunku gospodarki jako systemu mającego swoje własne prawa i współzależności ekonomiczne. To okres postulowania prowadzenia przez państwo polityki przyspieszonego rozwoju gospodarczego¹⁷¹, rozwoju aktywności gospodarczej¹⁷², zmian w opodatkowaniu¹⁷³ mających swoje podstawy w krytyce interwencjonizmu państwowego¹⁷⁴.

¹⁷¹ Merkantyizm kojarzony z coraz silniej rozwijającą się industrializacją całej Europy w XVIII wieku i interwencjonizmem państwowym zachęcał do produkcji, rozwoju handlu zagranicznego, podkreślał znaczenie zysku w pobudzaniu działalności gospodarczej, wskazując na konflikt pomiędzy interesami prywatnymi i dobrobytem publicznym. Ideowe przesłanki do powstania teorii fizjokratów dała Francja, która po niefortunnej próbie zastosowania zasad merkantyizmu (fiasko reformy uprzemysłowienia J.B. Colbert'a oraz systemu J. Law'a) pozostała krajem przede wszystkim o charakterze rolniczym, gdzie kapitał był lokowany nie w przemyśle, lecz w ziemi. Podkreślić należy, że wpływ na koncepcję podatku jedyne miała struktura feudalna Francji i konieczność popierania głównie rolnictwa, z tym że nieprawidłowością tak postawionej teorii stało się przyznanie prymatu rolnictwu, uznanie go za jedyne obszar produkcyjny i tym samym obciążenie go wyłącznie opodatkowaniem, a dochody z przemysłu, przetwórstwa i handlu pozostawałyby tym samym nieopodatkowane. Skutkiem wprowadzenia tej teorii stałoby się odmienne od zakładanego znaczne obciążenie finansowe rolnictwa, spadek cen ziemi, przy równoczesnym wzroście przemysłu, który nie byłby opodatkowany. Teoria fizjokratów w rzeczywistości nie przyczyniła się do zawężenia dochodów do opodatkowania tylko do rolnictwa, jednak stała się przyczynkiem do dyskusji nad definiowaniem dochodów podlegających opodatkowaniu; za: M. Książek, *op. cit.*, s. 15–20.

¹⁷² Koniec epoki feudalizmu to rozwój wymiany towarowej, powstawanie miast, umacnianie się państw narodowych, rozwój ekonomicznego myślenia w kierunku gospodarki jako systemu mającego swoje własne prawa i współzależności dające podstawy do kształtowania się merkantyizmu, fizjokratyzmu i klasycznej myśli ekonomicznej; za: H. Landreth, D.C. Colander, *op. cit.*, s. 57.

¹⁷³ N. Gajl, *Teorie podatkowe na świecie*, PWN, Warszawa 1992, s. 39.

¹⁷⁴ Por.: N. Gajl, *Teorie podatkowe...*, s. 37–40; A. Gomułowicz, J. Małecki, *op. cit.*, s. 27.

Kształtujący się w takich warunkach nurt liberalny¹⁷⁵ postulował neutralność podatkową państwa w celu właściwego rozwoju gospodarki rynkowej. Podwaliny temu nurtowi dał fizjokratyzm¹⁷⁶, głosząc zasadę pełnej swobody działalności gospodarczej, wolności posiadania własności i wolności osobistej (zasada *laissez faire*)¹⁷⁷, wyższości podatków bezpośrednich nad pośrednimi¹⁷⁸. Na skutek zmian gospodarczych interwencjonizm państwa zaczął być postrzegany jako czynnik ograniczający rozwój prywatnej własności gospodarczej, zaczęto negatywnie oceniać zbyt dużą skalę ingerencji państwa w swobodę gospodarczą. Postulowana przez liberalizm gospodarczy potrzeba przemian w systemie podatkowym przyczyniła się do powstania pierwszych znaczących koncepcji podatkowych (A. Smith, D. Ricardo, J.B. Say)¹⁷⁹.

A. Smith widział w podatkach najważniejsze źródło pokrycia wydatków publicznych państwa¹⁸⁰. Argumentację opierał na podstawie obserwacji procesów gospodarczych w ujęciu historycznym i instytucjonalnym¹⁸¹. Myśl przewodnią sformułowanych przez niego zasad podatkowych można „ująć w jedną generalną maksymę – należy chronić podatników przed działaniem władzy naruszającej naturalny porządek rzeczy w gospodarce”¹⁸², gdzie „każdy obywatel, działając we własnym interesie przy podejmowaniu działalności gospodarczej, popiera jednocześnie interes społeczeństwa daleko skuteczniej, niż gdyby miał działać tylko w interesie ogólnym”¹⁸³. Tym samym każda jednostka, mając zagwarantowaną przez państwo swobodę działania, dąży do osiągnięcia zysku, konkurując z innymi uczestnikami gospodarki rynkowej¹⁸⁴. Koncepcja podatkowa szkoły liberalnej¹⁸⁵ w szczególny sposób chroniła dobro

¹⁷⁵ P. Włodarczyk, *Stabilność fiskalna – koncepcja teoretyczna i jej znaczenie praktyczne. Analiza na przykładzie państw Grupy Wyszehradzkiej w latach 1995–2009*, NBP. Materiały i Studia 2011, z. 256, s. 10.

¹⁷⁶ M. Indian-Pynko, *Fizjokratyzm oczyma polskich przedstawicieli myśli polityczno-prawnej*, Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska 2011, t. LVIII, s. 118–120.

¹⁷⁷ A. Glapiński, *Meandry historii ekonomii. Między poezją a matematyką*, Oficyna Wydawnicza Szkoły Głównej Handlowej, Warszawa 2006, s. 89.

¹⁷⁸ M. Indian-Pynko, *op. cit.*, s. 121.

¹⁷⁹ A. Gomułowicz, J. Małecki, *op. cit.*, s. 23.

¹⁸⁰ A. Smith, *Badania nad naturą i przyczynami bogactwa narodów*, t. II, PWN, Warszawa 2007, s. 500.

¹⁸¹ Jego model obejmował wymiary: ekonomiczny, polityczny, socjologiczny i historyczny, a w ówczesnych warunkach instytucjonalno-historycznych A. Smith poszukiwał odpowiedzi na pytanie, czy interwencja rządu w gospodarkę przyniesie lepsze wyniki niż funkcjonowanie rynków bez instytucjonalnych przeszkód. Optował przy tym za leseferyzmem, co wynikało z analizy ustroju Anglii, gdzie wolne rynki dawały gospodarczo lepsze wyniki niż rynki zależne od ingerencji państwa, za: M. Księżyk, *op. cit.*, s. 21–22.

¹⁸² A. Gomułowicz, J. Małecki, *op. cit.*, s. 23.

¹⁸³ N. Gajl, *Teorie podatkowe...*, s. 47. Według Smitha indywidualny egoistyczny interes wraz z akumulacją kapitału prowadzi do optymalnej alokacji kapitału między poszczególnymi sektorami gospodarki, A. Smith, *op. cit.*, s. 438; H. Landreth, D.C. Colander, *op. cit.*, s. 95–97.

¹⁸⁴ N. Gajl, *Teorie podatkowe...*, s. 47.

prywatne podatników przed zbyt szerokim i nieuzasadnionym wkraczaniem państwa w sferę dóbr prywatnych¹⁸⁶. Wizja państwa A. Smitha ograniczała je do roli nocnego stróża gwarantującego podstawowe dobra publiczne, mającego na względzie ochronę prawa i własności. Realizacja tej wizji wymagała reformy systemu podatkowego w kierunku ograniczania wysokości podstawy opodatkowania i zachowania neutralności podatków w stosunku do rozwijającej się gospodarki¹⁸⁷. Dokonując analizy ówczesnych podatków bezpośrednich (gruntowego, od zysków oraz płac) i podatków pośrednich (od konsumpcji), A. Smith stworzył nową szkołę w dziedzinie badań naukowych¹⁸⁸, postulując umiarkowane obciążenie fiskalne kapitału (pochodzącego z zysku i zarobków).

Inny przedstawiciel tego nurtu, J.B. Say, zdefiniował podatek „jako część produktu narodu przejmowaną przez rząd w celu pokrycia wydatków na potrzeby publiczne”¹⁸⁹ i sformułował tezę, że podatek jest nieodpłatnym świadczeniem, którego koszty związane z poborem i funkcjonowaniem administracji ponosi społeczeństwo¹⁹⁰. Państwo nie powinno ingerować w sprawy ekonomiczne podatników, gwarantując łagodne formy i konstrukcje obciążenia podatkowego, które nie będą ograniczać rozwoju gospodarki¹⁹¹.

Natomiast D. Ricardo, będąc zwolennikiem liberalizmu gospodarczego, podkreślał negatywny wpływ opodatkowania na gospodarkę i społeczeństwo. Podatki nie powinny naruszać ekonomicznej podstawy źródeł dochodów (zmieniać sytuacji majątkowej i dochodowej podatnika), ponieważ tylko oszczędzanie i inwestowanie we właściwy sposób stymulują rozwój gospodarczy¹⁹². D. Ricardo uważał, że podatki, obciążając kapitał, zmniejszają zdolność produkcyjną, a obciążając dochód – ograniczają akumulację i konsumpcję¹⁹³.

J.S. Mill opowiadał się przeciwko opodatkowaniu progresywnemu ze względu na antybodźcowy charakter, natomiast sformułował zasadę równego traktowania podatników,

¹⁸⁵ Liberalizm postuluje przede wszystkim nienaruszalność kapitałów, dlatego wartością dodaną stała się postulowana przesłanka holistycznego rozpatrywania systemu podatkowego, a nie w ujęciu poszczególnych obciążeń podatkowych. Dokonywana uprzednio analiza poszczególnych danin podatkowych uniemożliwia pozytywną bądź negatywną ocenę opodatkowania w ujęciu systemowym.

¹⁸⁶ A. Gomułowicz, J. Małecki, *op. cit.*, s.23

¹⁸⁷ S. Owsiak, *Finanse publiczne...*, s. 46–47.

¹⁸⁸ Por.: *System Prawa Finansowego*, t. III, *Prawo daninowe*, red. L. Etel. Wolters Kluwer 2010, s. 93; A. Gomułowicz, J. Małecki, *op. cit.*, s. 32–35, 47.

¹⁸⁹ *System Prawa Finansowego*, t. III, s. 94.

¹⁹⁰ N.Gajl, *Teorie podatkowe...*, s. 55.

¹⁹¹ *Ibidem*, s. 53.

¹⁹² M. Księżyk, *op. cit.*, s. 24.

¹⁹³ U. Zagóra-Jonszta, *Rozważania o podatkach Davida Ricarda i Johna Stuarta Milla*, *Studia i Prace WNEiZ US* 2016, nr 44, s. 410.

ponoszenia przez nich takiej samej „ofiary finansowej”¹⁹⁴, nawiązując do zasady równości opodatkowania A. Smitha interpretowanej jako „równość ofiary” zobowiązania podatkowego¹⁹⁵. Zwracał uwagę, że następstwem nałożonego na producenta podatku jest wzrost ceny często o kwotę znacznie wyższą niż sama należność podatkowa. Równomierny podział podatków na małe, średnie i duże dochody jest możliwy jedynie przy pośrednich podatkach nałożonych na przedmioty powszechnego lub bardzo ogólnego spożycia¹⁹⁶.

Przełom XIX i XX wieku, okres uprzemysłowienia wielu państw, którego następstwem stała się znaczna „ekspansja kapitałów finansowych, doprowadzając do powstawania monopolu, spółek międzynarodowych”¹⁹⁷, dał podstawy do ukształtowania się ortodoksyjnej teorii finansów publicznych reprezentowanych przez J.B. Sayera i J.S. Millę, postulujących stale zrównoważony budżet, neutralność podatków względem gospodarki, by nie zmieniać rozkładu dochodów w społeczeństwie powstałego na skutek działań mechanizmu rynkowego. Ortodoksyjne podejście do podatków cechowało się tym, że szczególnie chronioną przez państwo grupą interesariuszy stała się warstwa podatników na tyle zamożnych, że posiadane przez nich oszczędności (inwestycje) dostarczały kapitał potrzebny gospodarce. Stosowanie takiej dyskryminującej polityki podatkowej skutkowało większym obciążeniem podatników mniej zamożnych (nieposiadających oszczędności) w wyniku zwiększania podatków pośrednich przy ograniczaniu podatków bezpośrednich wpływających na poziom posiadanych przez podatników oszczędności¹⁹⁸.

Przełom XIX i XX wieku to okres, gdy gospodarka wolnokonkurencyjna ustępuje monopolom, zaczynają się pojawiać kryzysy gospodarcze, bezrobocie o dużej skali. Zaczęto coraz mocniej wskazywać na problematykę nierówności społecznych, postulując wzrost udziału państwa w sferze gospodarczej i społecznej. Skutkiem kryzysów gospodarczych XX w. było zastępowanie dotychczas dominującej doktryny ekonomicznej przeciwną koncepcją, również w zakresie opodatkowania. Po Wielkim Kryzysie (1929–1933) koncepcją wiodącą stała się – oparta na interwencjonizmie państwa – teoria J.M. Keynesa, natomiast po kryzysie lat 1973–1975 nastąpił powrót do doktryny neoliberalnej i rozwój monetaryzmu. Renesans teorii o podłożu liberalnym związany był z rozczarowaniem teorią Keynesa,

¹⁹⁴ A. Gomułowicz, J. Małecki, *op. cit.*, s. 32–35, 56–59.

¹⁹⁵ U. Zagóra-Jonszta, *Rozważania...*, s. 418.

¹⁹⁶ M. Blaug, *Teoria ekonomii. Ujęcie retrospektywne*, PWN, Warszawa 2000, s. 225–226; A. Gomułowicz, J. Małecki, *op. cit.*, s. 32–35, 56–59.

¹⁹⁷ N. Gajl, *Teorie podatkowe...*, s. 56.

¹⁹⁸ S. Owsiak, *Finanse publiczne...*, s. 47–50.

szczególnie w odniesieniu do szoków naftowych, rosnącego udziału wydatków budżetowych w PKB (pobudzanie popytu), małej efektywności instrumentów fiskalnych w stymulowaniu gospodarki¹⁹⁹. W poglądach neoliberalnych dominująca pozostała tendencja do stosowania niskich podatków, małego budżetu, ograniczania długu publicznego. Silny sprzeciw wobec interwencjonizmu państwowego zarysowany został w koncepcjach monetarystów.

Lata 70. i 80. XX w. to okres dominacji teorii monetarystów, zebranych wokół M. Friedmana, adwersarza keynesizmu, odrzucającego ingerencję państwa w gospodarkę²⁰⁰. To okres głębokich zmian strukturalnych w gospodarkach państw wysokorozwiniętych, krytyki interwencjonizmu państwowego za ograniczanie rozwoju mechanizmów rynkowych w sytuacji rosnącej inflacji, powiększającego się długu publicznego. Monetarysty odeszli od wpływania na gospodarkę instrumentami fiskalnymi (w tym podatkami) na rzecz instrumentów pośrednich, jak stopy procentowe, kursy walutowe, czego skutkiem było powrót do koncepcji jak najniższych podatków. Efektem wprowadzonych reform było ograniczenie progresji i ulg podatkowych, obniżenie górnych stawek podatkowych²⁰¹. Negatywnym skutkiem prowadzonej polityki opartej na teorii monetarystów w latach 80. XX w. był wzrost bezrobocia oraz deficytu budżetowego, spowolnienie tempa wzrostu gospodarczego, pogłębianie się zróżnicowania społecznego²⁰².

W neoliberalizmie pewną rolę odgrywają kontynuatorzy ordoliberalizmu, w którym idea niewidzialnej ręki regulującej życie ekonomiczne jest połączona z respektowaniem przez wszystkie podmioty określonego porządku prawnego, reguł życia społecznego. Praktyczne zastosowanie teorii neoliberalnych pod względem rozwiązań podatkowych przedstawili amerykańscy ekonomiści: A.H. Hansen, A.P. Lerner, E.D. Domar. W kwestii podatków A.H. Hansen widział możliwość wyhamowywania inflacji poprzez wprowadzanie podatków od konsumpcji, które również stawały się źródłem finansowania wydatków publicznych²⁰³. W czasie recesji wpływy podatkowe miały być ograniczone na skutek malejących dochodów podmiotów gospodarczych, a po powrocie do okresu *prosperity* miały wzrastać w wyniku polepszającej się sytuacji podmiotów gospodarczych i tym samym ograniczać dług publiczny,

¹⁹⁹ A. Krajewska, *Podatki w Unii Europejskiej*, PWE, Warszawa 2010, s. 21.

²⁰⁰ M. Bochenek, *Historia rozwoju ekonomii*, t. 6, *Współczesne szkoły ekonomiczne*, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Mikołaja Kopernika, Toruń 2016, s. 14.

²⁰¹ A. Krajewska, *Podatki...*, 2010, s. 47.

²⁰² M. Bochenek, *Historia rozwoju ekonomii...*, t. 6, s. 36.

²⁰³ S. Owsiak, *Finanse publiczne...*, s. 57.

który państwo musiało zwiększyć w okresie recesji na niezbędne wydatki budżetowe²⁰⁴. Koncepcja finansów strukturalnych A. Lenera zakwestionowała ideę jak najniższych podatków, zalecając ich wzrost w sytuacji, gdy wydatki prywatne nie są w stanie zagwarantować pełnego zatrudnienia osób zdolnych do pracy, a podatki progresywne powinny być stosowane w sytuacji zagrożenia wysoką inflacją. W doktrynie neoliberalnej dominuje idea niskiego opodatkowania, zachowania neutralności podatków i całych systemów podatkowych²⁰⁵.

Kolejnym nurtem opartym na krytyce kosztownej polityki interwencjonizmu państwowego skutkującej nadmiernymi obciążeniami podatkowymi jest nowa ekonomia klasyczna z hipotezą racjonalnych oczekiwań R. Lucasa²⁰⁶ oraz teoria wyboru publicznego J. Buchanana²⁰⁷. Zgodnie z teorią R. Lucasa podatnicy dostosowują swoje zachowania ekonomiczne w oparciu o ich subiektywne przewidywania co do przebiegu procesów gospodarczych i zwykle spóźnionych działań rządu. Teoria wyboru publicznego uzupełnia ją o aspekt polityczny, wskazując, że politycy podejmują działania przynoszące najlepsze wyniki ekonomiczne w określonym czasie ze względu na kadencyjność sprawowanych stanowisk.

Warto również wspomnieć o ekonomii podaży, która jest raczej zbiorem koncepcji niż teorią ze względu na dorobek R.A. Mundella (w redukcji podatków widział czynnik wzrostu produkcji i zatrudnienia) oraz A.B. Laffera (wskazywał, że obniżenie obciążeń podatkowych wpływa na ożywienie gospodarki). Zależność między stawkami podatku dochodowego a wpływami z podatków w postaci krzywej (tzw. krzywa Laffera) stała się najpopularniejszą koncepcją tej szkoły. Krzywa Laffera wskazywała optymalną stopę podatkową, po której przekroczeniu zwiększenie przez państwo poziomu opodatkowania podatników paradoksalnie przynosiło wymierny skutek w postaci zmniejszonych wpływów podatkowych. Pozwoliło to na wysunięcie wniosku, że produkcja i dochód z zatrudnienia rośnie przy niskich stawkach podatkowych, co gwarantuje większe dochody do budżetu państwa²⁰⁸. Niższe stawki zwiększają zatrudnienie i produkcję, co powoduje wzrost przychodów budżetowych. Rosną

²⁰⁴ *Ibidem*, s. 55–56.

²⁰⁵ M. Kosek-Wojnar, *Zasady podatkowe w teorii i praktyce*, PWE, Warszawa 2012, s. 46.

²⁰⁶ R.E. Lucas, *Expectations and Naturalness of Money*, *Journal of Economic Theory* 1972, nr 4, s. 103–124.

²⁰⁷ J.M. Buchanan, G. Tullock, *The Calculus of Consent: Logical Foundations of Constitutional Democracy*, University of Michigan Press, Ann Arbor 1962.

²⁰⁸ V.A. Canto, D.H. Joines, A.B. Laffer, *Taxation, GNP and Potential GNP* [w:] *Proceedings of the Business and Economic Statistics Section*, papers presented at the Annual Meeting of the American Statistical Association, San Diego, California, August 14–17, 1978, Washington 1978, s. 122–130.

one wraz ze wzrostem stawki podatkowej, jednak tylko do punktu maksimum, po jego przekroczeniu dalsze zwiększanie podatków skutkuje spadkiem wpływów do budżetu, a jednostki zmniejszają swoją aktywność gospodarczą, w skrajnych przypadkach przechodząc do gospodarki nieformalnej. Teoretycznie atrakcyjna koncepcja nie znalazła zastosowania praktycznego ze względu na brak empirycznego określenia wysokości stawki podatkowej, która dawałaby najwyższy poziom wpływów budżetowych²⁰⁹. Istotą ekonomii podaży jest podnoszenie produktywności czynników wytwórczych poprzez wydatki rządowe na edukację (zwiększenie produktywności pracy), prace badawczo-rozwojowe kreujące nową wiedzę, kapitał do inwestowania (zwiększenie produktywności kapitału), co razem przyczyni się do wzrostu podaży dóbr, który stworzy stosowny popyt na nie przy pełnym zatrudnieniu czynników wytwórczych. G.F. Gilder twierdził, że wzrost gospodarczy wymaga kreatywności jednostek oraz oszczędności, które będą przekształcane w inwestycje²¹⁰, problem stanowi źródło finansowania wydatków rządowych (główny ciężar związany jest z opodatkowaniem); zatem wspieranie sektora prywatnego w dłuższej perspektywie wymaga jego osłabienia w krótkim okresie, bo takie jest postrzegane działanie podatków²¹¹.

3.2.2. Interwencjonizm państwowy – przegląd teorii opodatkowania

Idea interwencjonizmu utożsamiana jest z czynnym działaniem państwa w celu stymulowania, wspierania i koordynowania efektywnego, stabilnego rozwoju gospodarczego²¹². Wskazać można tu na myśl socjalistyczną, socjaldemokratyczną, chrześcijańską, liberalną czy konserwatywną. Wśród istotnych teorii podatkowych warto wspomnieć o postulatcie wysokiej progresji podatkowej²¹³ K. Marksa i F. Engelsa. Silna progresja podatkowa miała przede wszystkim za cel kształtowanie oczekiwanego poziomu satysfakcji grupy pracującej (proletariatu) poprzez ekonomiczną ingerencję w wysokość dochodów osiąganych przez kapitalistów (progresja miała umożliwić wyrównanie dochodów wszystkich obywateli)²¹⁴.

²⁰⁹ M. Bochenek, *Historia rozwoju ekonomii...*, t. 6, s. 35.

²¹⁰ *Ibidem*, s. 208.

²¹¹ R. Bartkowiak, *Historia myśli ekonomicznej*, PWE, Warszawa 2003, s. 246–247.

²¹² M. Kostek-Wojnar, *op. cit.*, s. 34–35.

²¹³ K. Marks, F. Engels, *Manifest Partii Komunistycznej*, Studenckie Koło Filozofii Marksistowskiej, Uniwersytet Warszawski, Warszawa 2007, s. 14, <http://www.filozofia.uw.edu.pl/skfm/publikacje/marks-engels01.pdf>.

²¹⁴ M. Księżyk, *op. cit.*, s. 28.

Kierunek myśli podatkowej przełomu XIX i XX wieku, przeciwny wobec omówionego wyżej nurtu liberalnego ekonomii, prezentowali zwolennicy interwencjonizmu państwa, reprezentowanego m.in. przez niemiecką szkołę myśli ekonomicznej. A. Wagner i L. von Stein do postulowanej przez liberalizm fiskalnej funkcji podatków dodali funkcje: ekonomiczną, sprawiedliwości i techniczne. Tym samym wskazali na szerszy niż fiskalny wymiar oddziaływania podatków na społeczeństwo. A. Wagner zakwestionował postulowaną do tej pory liberalną neutralność polityki podatkowej państwa, w tym koncepcję małego budżetu, postulując ideę powszechnego opodatkowania przy zastosowaniu krytykowanego przez nurt liberalny i szkołę ortodoksyjną opodatkowania progresywnego w celu eliminowania nadmiernego zróżnicowania majątkowego w poszczególnych grupach społecznych (funkcja sprawiedliwości). Sprawiedliwość miała opierać się na powszechności i równości opodatkowania. Podatki powinny obejmować wszystkich, którzy posiadają przedmiot opodatkowania, gwarantując odpowiednio wysokie wpływy do budżetu przy równym traktowaniu wszystkich podatników przez obowiązujące prawo. Postulat równości opodatkowania związany był z proporcjonalnym nakładaniem zobowiązań podatkowych do możliwości finansowych podatnika²¹⁵. A. Wagner postulował zmiany systemowe, a nie częściowe, by uniknąć destabilizacji całego systemu podatkowego i nieuwzględnienia perspektywy długookresowej²¹⁶. Podatkom nadał rangę bardzo istotnego instrumentu polityki gospodarczej i społecznej, który powinien być wykorzystywany do ingerowania przez państwo w gospodarkę²¹⁷.

Wielki Kryzys Gospodarczy (1929–1933) potwierdził teorie o cykliczności procesów gospodarczych, podważył skuteczność liberalnych mechanizmów rynkowych, a tym samym klasyczną teorię o neutralności państwa wobec gospodarki. Popularne stawały się teorie finansistów niemieckich, jak postulowana przez A. Wagnera konieczność przejęcia przez państwo pewnych zobowiązań wobec społeczeństwa²¹⁸. Neutralność państwa wobec procesów ekonomiczno-społecznych zastąpiono koncepcją wykorzystywania pozafiskalnych

²¹⁵ S. Dolata, *Podstawy wiedzy o polskim systemie podatkowym*, Wolters Kluwer, Warszawa 2013, s. 32.

²¹⁶ M. Sosnowski, *Znaczenie zasad podatkowych dla systemu podatkowego*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 708, *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia* 2012, nr 52, s. 63.

²¹⁷ Por.: N. Gajl, *Teorie podatkowe...*, s. 57–58; *System Prawa Finansowego...*, t. III, s. 95. Natomiast jako skrajne wykorzystanie podatków można wskazać powstałe po II wojnie światowej państwa oparte na marksistowskim nurcie myśli ekonomicznej. Zgodnie z doktryną państwo socjalistyczne było głównym (jedynym) animatorem życia gospodarczego, poczynawszy od roli centralnego planisty, a kończąc na dystrybucji dóbr i usług publicznych.

²¹⁸ A. Gomułowicz, J. Małecki, *op. cit.*, s. 24.

funkcji podatków w gospodarce, krytykując liberalne koncepcje systemu rynkowego opartego na leseferyzmie²¹⁹. W 1936 roku ukazała się *Ogólna teoria zatrudnienia, procentu i pieniądza* J.M. Keynesa, reaktywując ideę interwencjonizmu państwowego, czego następstwem była dominacja keynesizmu do lat 70. XX w. Keynesizm stał się największym wyzwaniem dla ekonomii neoklasycznej, twierdząc, że równowaga gospodarcza nie jest stabilna z powodu niedoskonałości działania mechanizmów rynkowych²²⁰. Zreformował rolę finansów publicznych, czyniąc instrumenty dochodowe państwa (podatki i instrumenty wydatkowe) podstawowymi narzędziami umożliwiającymi państwu interwencję w sytuacji kryzysu gospodarczego²²¹. Podatki przyjęły rolę stabilizatorów koniunktury: progresywne opodatkowanie w okresie boomu gospodarczego miało hamować ekspansję przedsiębiorstw, a w okresie słabnięcia tempa wzrostu gospodarczego i następującej recesji łagodzenie polityki podatkowej miało pobudzać działalność gospodarczą przedsiębiorców²²². Teorię J.M. Keynesa rozwinął A. Lerner, postulując politykę finansów funkcjonalnych. Zalecał dostosowanie wielkości dochodów i podatków do poziomu, który pozwoli na utrzymanie zagregowanego popytu gwarantującego pełne zatrudnienie²²³. Nie można zapominać o rozważaniach nad wpływem opodatkowania na dochód M. Kaleckiego, który jeszcze przed J.M. Keynesem badał konsekwencje podnoszenia podatków. Założył, że państwo, podnosząc podatki, zwiększa wpływy do budżetu. Jednak konsekwencją tego działania byłby wzrost cen, który rekompensowałby kapitalistom stratę, jaką ponieśli przez podwyżkę podatków. „W sytuacji równowagi budżetowej zysk realny brutto był równy sumie konsumpcji kapitalistów i akumulacji brutto (która jest równa wytwórczości dóbr kapitałowych na cele reprodukcji i rozbudowy aparatu produkcyjnego). Wspomniana akumulacja zależała od zamówień inwestycyjnych”²²⁴. Zysk realny brutto zależał więc od zamówień inwestycyjnych, nie od rosnących podatków. M. Kalecki twierdził, że wzrost cen wpływa na zmiany w podziale dochodu pracowników i państwa, udział pracowników zmniejsza się, natomiast rośnie udział państwa. Na podstawie tych rozważań M. Kalecki konkludował, iż: „wpływ

²¹⁹ M. Kostek-Wojnar, *op. cit.*, s. 36–37.

²²⁰ P. Włodarczyk, *op. cit.*, s. 13.

²²¹ S. Owsiak, *Finanse publiczne...*, s. 55.

²²² *Ibidem*, s. 56.

²²³ M. Kostek-Wojnar, *op. cit.*, s. 38–39.

²²⁴ K. Chojnacka, *Znaczenie podziału dochodu dla rozwoju gospodarki – rozważania na podstawie teorii Michała Kaleckiego i Johna Maynarda Keynesa* [w:] *Dokonania współczesnej myśli ekonomicznej. Teoretyczne ujęcie dobrobytu*, red. U. Zagórna-Jonszta, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach, Katowice 2012, s. 58.

zwiększania lub redukcji podatków na podział dochodu społecznego jest więc niezależny od rodzaju opodatkowania, od tego na przykład, czy chodzi o podatki pośrednie, czy bezpośrednie”²²⁵.

3.2.3. Pozostałe nurty

Wielki Kryzys Gospodarczy lat trzydziestych XX wieku, przedłużająca się recesja stały się podstawą powrócenia do idei interwencjonizmu państwowego, postulowanej przez A. Wagnera, który sformułował prawo stałego wzrostu wydatków publicznych²²⁶. Jego prawo oparte na obserwacjach historycznych mówiło, że „zapotrzebowanie państwa na środki finansowe pochodzące przede wszystkim z dochodów podatkowych”²²⁷ jest proporcjonalne do stopnia rozwoju gospodarczo-społecznego, wzrostu zapotrzebowania społecznego na dobra, których społeczeństwo nie jest w stanie zapewnić sobie poprzez mechanizm rynkowy. Następnym prawem A. Wagnera stało się sformułowanie przez W. von Gerloffa prawa narastającego oporu wobec podatków, mówiącego, że o skali oporu obywateli wobec płacenia podatków decyduje ich wzrost. „Wzrost wydatków publicznych prowadzi do wzrostu podatków, a to z kolei staje się podstawą indywidualnego i zorganizowanego oporu podatników przed rosnącymi podatkami”²²⁸. W. von Gerloff reprezentował nową szkołę niemiecką, która wyraźnie zwracała uwagę na konieczność zachowania ciągłości w nauce o podatkach. Bez zrozumienia mechanizmów opodatkowania, towarzyszących im uwarunkowań prezentowanych przez historyczną myśl podatkową niemożliwe staje się opracowanie całkowicie nowego systemu podatkowego. Analiza historycznej myśli podatkowej umożliwia wartościowanie oraz ocenę i weryfikację koncepcji podatkowych. „Ewolucja myśli podatkowej pozwala zatem, przy zachowaniu tego, co wartościowe i co wynika z dawnych szkół podatkowych, zachować kierunek badań naukowych. W wyniku ewolucji nie dokonuje się burzenia i budowania od podstaw założeń podatkowych, ale twórczo rozwija się dawne zasady podatkowe”²²⁹. Praktycznym wymiarem dla sformułowania

²²⁵ M. Kalecki, *Próba teorii koniunktury* [w]: *Dzieła*, t. 1, *Kapitalizm*, PWE, Warszawa 1979, s. 450; K. Chojnacka, *op. cit.*, s. 58.

²²⁶ B. Pietrzak, Z. Polański, B. Woźniak (red.), *op. cit.*, s. 447.

²²⁷ P. Włodarczyk, *op. cit.*, s. 13.

²²⁸ S. Owsiak, *Finanse publiczne...*, s. 53.

²²⁹ A. Gomułowicz, J. Malecki, *op. cit.*, s. 25.

prawa oporu stało się zjawisko ucieczki przed opodatkowaniem, którego głównymi przyczynami były²³⁰:

- 1) nadmierny fiskalizm ograniczający aktywność gospodarczą przedsiębiorców i powiększający opór przed płaceniem podatków;
- 2) system podatkowy, w którym dominują podatki pośrednie: skala unikania płacenia podatków zmniejsza się ze względu na możliwość przerzucalności podatków;
- 3) niska świadomość podatkowa i etyka podatników;
- 4) podwójne opodatkowanie niektórych dochodów, co skłania podatnika do ukrywania przedmiotu opodatkowania;
- 5) nieprzestrzeganie przez ustawodawcę zasady równości podatkowej – podatnicy unikają deklarowania właściwej podstawy podatkowej;
- 6) złożona konstrukcja podatku, która nierzetelnym podatnikom daje możliwość uchylania się od obciążeń podatkowych oraz utrudnia skuteczną kontrolę;
- 7) występowanie w prawie podatkowym luk o charakterze podmiotowym lub przedmiotowym, najczęściej jako konsekwencja skomplikowanych regulacji podatkowych.

W opozycji do prawa A. Wagnera znajduje się teoria kryzysu państwa podatkowego J.A. Schumpetera. Był on przeciwnikiem wzrostu podatków, zgadzał się z A. Wagnerem co do nieuchronności wzrostu wydatków z budżetu państwa, czego następstwem jest również wzrost obciążeń podatkowych. J.A. Schumpeter zwraca uwagę na negatywny charakter rosnących podatków, zauważając związek pomiędzy wzrostem opodatkowania a ekspansją biurokracji²³¹. „Nadmierny wzrost podatków wywołuje nie tylko skutki ekonomiczne polegające na uszczupleniu dochodów podmiotów prywatnych, lecz także powoduje wzrost regulacyjnej roli państwa wobec gospodarki”²³². Koncepcja zwróciła uwagę na istotne kwestie podatkowe, jak stabilność systemu podatkowego, respektowanie elementarnej zasady

²³⁰ B. Pietrzak, Z. Polański, B. Woźniak (red.), *op. cit.*, s. 447.

²³¹ Schumpeter przewidywał, że na skutek sukcesu gospodarczego kapitalizm przestanie się rozwijać, wielkie przedsiębiorstwa przestaną inwestować, ponieważ prym przestaną wieść innowacyjni przedsiębiorcy, a zaczną biurokratyczne zarządy, czego następstwem staną się procesy związane z ograniczeniem wagi prywatnej własności i ograniczeniem ważności przedsiębiorców, co przełoży się na znaczny spadek dynamiki wzrostu, M. Księżyk, *op. cit.*, s. 33; S. Owsiak, *Finanse publiczne...*, s. 61–62.

²³² S. Owsiak, *Finanse publiczne...*, s. 62.

podatkowej, którą jest pewność podatników co do wysokości podatków, brak przejrzystego prawa podatkowego i nadmierne działanie regulacyjne państwa²³³. Kluczową postacią w analizie ekonomicznej był przedsiębiorca, jako istotny dynamiczny czynnik wzrostu gospodarczego. J.A. Schumpeter, mimo że nie wykształcił żadnej szkoły²³⁴ ekonomicznej, to jego skoncentrowanie uwagi na działalności przedsiębiorczej znalazło kontynuację w pracach I.M. Kirznera, H. Leibenstein i M. Cassona.

Ekonomia dobrobytu

Podwaliny pod doktrynę określaną jako pośredni model między modelem liberalnym a socjalizmem biurokratycznym (określany jako państwo dobrobytu, państwo socjalne, państwo opiekuńcze) dali J.M. Keynes oraz J.R. Commons. Państwo opiekuńcze zdefiniować można jako takie, które realizuje cele polityki społeczno-gospodarczej, „a w szczególności: urzeczywistnia pełne zatrudnienie w Europie, modernizuje i polepsza opiekę socjalną, zapobiega biedzie i wyobcowaniu, zwalcza dyskryminację”²³⁵. Nacisk położono na funkcję socjalną państwa, jak również na relatywne zrównywanie dochodów z pracy przy wykorzystaniu podatków. Uważany za twórcę doktryny, A. Pigou twierdził, że „jeżeli gospodarka rynkowa nie zapewnia maksymalizacji dobrobytu w skali całego społeczeństwa, wskazana jest interwencja podatkowa i subwencjonowanie”²³⁶. W ekonomii dobrobytu optymalny system podatkowy sprawiedliwie godzi interesy ekonomiczne państwa i podatnika zgodnie z optimum V. Pareto²³⁷ – istnieje wyłącznie jeden model systemu podatkowego, w którym podatkowe preferencje któregośkolwiek z podatników nie wpływają na pogorszenie warunków innych.

Chociaż szwedzka myśl ekonomiczna nie należy do głównego nurtu ekonomii, jednak warto przedstawić stworzony model państwa dobrobytu wprowadzony w tym państwie. Jego celem stała się naprawa ustroju kapitalistycznego, który jako jedyny może zapewnić dobrobyt całemu społeczeństwu. Głównym ideologiem państwa dobrobytu był G.K. Myrdal, który postulował potrzebę ingerencji państwa w rozwój gospodarczy przede wszystkim za pomocą aktywnej polityki monetarnej, która razem z polityką fiskalną może łagodzić fazy cyklu

²³³ *Ibidem*.

²³⁴ Określany jest jako quasi-instytucjonalista, za: M. Księżyk, *op. cit.*, s. 35.

²³⁵ L. Jodkowska, *Państwo opiekuńcze w Polsce i Niemczech*, Difin, Warszawa 2009, s. 30.

²³⁶ M. Kosek-Wojnar, *op. cit.*, s. 41.

²³⁷ J.E. Stiglitz, *Ekonomia...*, s. 57, 552.

koniunkturalnego²³⁸. Opowiadał się za progresywnym opodatkowaniem dochodów, ograniczeniem dziedziczenia, niskooprocentowanym kredytem państwowym dla małych przedsiębiorstw, ideą równomiernego podziału dochodów. Państwo dobrobytu opierało się na idei egalitaryzmu wprowadzonego w efekcie reform socjalnych, czego skutkiem jest szybszy rozwój gospodarczy, który sprzyja reformom w takich dziedzinach, jak system podatkowy. Opowiadał się za elastyczną polityką fiskalną (nowe formy prawne i instytucjonalne), łagodzącą fluktuacje działalności gospodarczej – w okresie koniunktury budżet uzyskuje nadwyżkę, którą pokryje deficyt w okresie recesji. Tym samym system finansów publicznych miał działać na zasadzie mechanizmu samolikwidacji deficytu²³⁹.

Ekonomia zrównoważonego rozwoju

Kryzys 2008 roku jest porównywalny z dwoma największymi kryzysami z lat 1929–1933 oraz z lat 1973–1975 zarówno pod względem negatywnych skutków zaistniałych problemów gospodarczych, jak i zasięgu geograficznego. Jego konsekwencją jest empiryczne udowodnienie, że podatki jako automatyczne stabilizatory koniunktury są niewystarczające dla ochrony gospodarki przez skutkami kryzysu, również z uwagi na fakt, że efekty wprowadzenia zmian w systemie podatkowym pojawiają się później niż efekty związane z pobudzaniem bieżącego popytu konsumpcyjnego w celu pobudzenia aktywności gospodarczej²⁴⁰. Po 2008 r. nasiliła się krytyka szczególnie wobec neoliberalnej ekonomii tradycyjnej, ale także wobec keynesizmu²⁴¹. Nurtem, który zaczyna dynamicznie się rozwijać, staje się ekonomia zrównoważonego rozwoju (EZR), postulująca kompleksową przebudowę teorii ekonomii w oparciu o nowy paradygmat zrównoważonego ładu ekonomicznego, społeczno-kulturowego oraz ekologicznego²⁴². EZR w odniesieniu do podatków postuluje jedynie „zbiór pewnych zaleceń i propozycji, nietworzących jednak kompleksowej teorii opodatkowania”²⁴³. Zgodnie z teorią EZR podatki są instrumentami polityki gospodarczej

²³⁸ G.K. Myrdal oparł swoją koncepcję na socjalno-liberalnym programie naprawy kapitalizmu J.S. Milla, na rozwiązaniach K.J.G. Wiksella, za: M. Bochenek, *Historia rozwoju ekonomii*, t. 5, *Od keynesizmu do syntezy neoklasycznej*, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Mikołaja Kopernika, Toruń 2016, s. 82–83, 203.

²³⁹ *Ibidem*, s. 206.

²⁴⁰ Np. działania George’a W. Busha, B. Obamy w postaci emisji bonów dla najuboższej części społeczeństwa i doraźna pomoc dla instytucji finansowych zagrożonych bankructwem.

²⁴¹ R. Frydman, M.D. Goldberg, *Mechaniczne rynki a świat realny: wahania cen aktywów, ryzyko i rola państwa*, Wydawnictwo Krytyki Politycznej, Warszawa 2013, s. 13 i n.

²⁴² M. Cieślukowski, *Podstawowe kategorie podatkowe w ekonomii zrównoważonego rozwoju*, Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska 2016, t. L, cz. 1, s. 84.

²⁴³ M. Cieślukowski, *Podatki i system podatkowy w ekonomii zrównoważonego rozwoju*, Studia Oeconomica Posnaniensia 2014, t. 2, nr 6 (267), s. 193.

stymulującymi określone działania podatników w kierunku kształtowania zrównoważonego rozwoju²⁴⁴, przede wszystkim rozbudowana zostaje waga podatków ekologicznych i zjawisko określone jako ekologizacja systemu podatkowego²⁴⁵. Zrównoważony podatek przyczynia się do osiągnięcia zrównoważonego rozwoju, realizując jednocześnie cele: ekonomiczne, społeczno-kulturowe, ekologiczne i administracyjne²⁴⁶. Zrównoważony system podatkowy stanowi zbiór logicznie powiązanych podatków zrównoważonych (realizujących cztery cele EZR) i neutralnych (obojętnych względem EZR). Same neutralne systemy podatkowe (obojętne względem EZR) oraz systemy podatkowe niezrównoważone (wpływające negatywnie na zrównoważony rozwój) ograniczają rozwój gospodarczy, gdy nie realizują wszystkich czterech postulowanych celów²⁴⁷. Ekonomisci zrównoważonego rozwoju promują podatki ekologiczne przede wszystkim ze względu na ich pozytywny wpływ na środowisko oraz strukturę zatrudnienia. Zgodnie z założeniem reformy ekologicznej dodatkowe dochody z podatków i opłat ekologicznych powinny przełożyć się na obniżenie składek na ubezpieczenie społeczne. W rezultacie koszty pracy zostaną obniżone, co będzie skutkowało wzrostem liczby miejsc pracy. Opodatkowanie ma wpływ na: innowacje, wzmocnienie systemu ubezpieczeń społecznych, zmniejszenie uzależnienia od importu, zmniejszenie kosztów²⁴⁸ czy ubóstwa na świecie (opierając się m.in. na koncepcji podatku J. Tobina²⁴⁹), realizację celów ekologicznych (ekologizacja opodatkowania)²⁵⁰.

W ekonomii tradycyjnej sprawiedliwe opodatkowanie związane jest z dyskusją pomiędzy zwolennikami liniowego i progresywnego opodatkowania dochodów. Natomiast EZR postuluje sprawiedliwość wewnątrzpokoleniową²⁵¹ (w sensie Pareto), której bardziej

²⁴⁴ S. Czaja, *Nowe kategorie ekonomiczne w teorii zrównoważonego i trwałego rozwoju* [w:] *Teoretyczne aspekty ekonomii zrównoważonego rozwoju*, red. B. Poskrobko, Wyższa Szkoła Ekonomiczna, Białystok 2011, s. 166; H. Rogall, *Ekonomia zrównoważonego rozwoju*, Zysk i S-ka, Poznań 2010, s. 339.

²⁴⁵ M. Cieślukowski, *Podstawowe kategorie...*, s. 84; N. Wallart, *The Political Economy of Environmental Taxes*, Edward Elgar, Cheltenham 1999, s. 138.

²⁴⁶ M. Cieślukowski, *Podatki i system podatkowy...*, s. 200.

²⁴⁷ *Ibidem*.

²⁴⁸ B. Bartniczak, M. Ptak, *Opłaty i podatki ekologiczne. Teoria i praktyka*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław 2011, s. 86–89; H. Rogall, *op. cit.*, s. 281–282.

²⁴⁹ J. Tobin, *A Proposal for International Monetary Reform*, Cowles Foundation Discussion Paper no. 506, October 20, 1978, s. 14–15. Koncepcja zakładała pobór jednolitego międzynarodowego podatku, który byłby administrowany przez poszczególne rządy na terenie ich jurysdykcji, natomiast wpływy miały zasilać Międzynarodowy Fundusz Walutowy (MFW) lub Bank Światowy. Podatek zaproponowany w ramach ograniczania spekulacji walutowych w latach 70. XX wieku miał redukować skalę ubóstwa na świecie.

²⁵⁰ M. Cieślukowski, *Podatki i system podatkowy...*, s. 201; *idem*, *Podstawowe kategorie...*, s. 86.

²⁵¹ J.K. Solarz, *Wykluczenie finansowe w aspekcie zrównoważonego rozwoju* [w:] *Teoretyczne aspekty ekonomii zrównoważonego rozwoju*, red. B. Poskrobko, Wyższa Szkoła Ekonomiczna, Białystok 2011, s. 208.

sprzyja progresywne opodatkowanie z możliwie rozbudowaną skalą i najwyższymi podatkami dla najbogatszych²⁵².

Podsumowując rozważania nad historycznym rozwojem teorii odnoszących się do modeli systemów podatkowych, zauważyć można, że kompleksowe teorie, jak klasyczna ekonomia liberalna czy keynesizm, nadają pewne określone kierunki państwu w wykorzystywaniu opodatkowania dla realizacji celów gospodarczych. Natomiast we współczesnym piśmiennictwie N. Gajl podkreśla, że zamiast nowych teorii „znacznie wyraźniej można wskazać na pewne kontynuacje teorii dawnych, które są obecnie jedynie unowocześniane, modyfikowane i rozwijane (...) wywody idą w kierunku oceny i krytyki wcześniejszych poglądów poszczególnych teoretyków, polemiki z różnymi poglądami, krytyki praktyki oraz wskazania na pewne szczególne aspekty lub też nowe propozycje systemowe i rozwiązania prawne, które autorzy w konkluzji sami proponują”²⁵³. Tym samym trudno jest mówić o wykształceniu się całkiem oryginalnych nowych modeli i teorii podatkowych²⁵⁴.

Początkowo państwo skupiało się na funkcji fiskalnej podatków, które w doktrynie liberalnej miały być tylko neutralnym narzędziem, niewpływającym na zmiany realnych wielkości gospodarczych²⁵⁵. Zachodzące zmiany polityczne, społeczne i gospodarcze wpłynęły na zmianę sposobu postrzegania podatków i przypisywania im również nowych funkcji na podstawie teorii ekonomicznych skupiających się wokół aspektów politycznych, społecznych i ekonomicznych. Oprócz postulatów doktryny liberalnej dotyczących ochrony i bezpieczeństwa, ładu i porządku, zaczęto postulować prowadzenie aktywnej polityki na polu gospodarczym, gdzie podatki mogą być skutecznym narzędziem w osiąganiu celów gospodarczych państwa²⁵⁶. Występujące różnice w funkcjonujących współcześnie modelach systemów podatkowych są wypadkową istnienia koncepcji na poziomie poszczególnych państw. Systemy podatkowe są jednym z podstawowych instrumentów bezpośredniego i pośredniego zarządzania gospodarką narodową, a koncepcje podatkowe w dużym stopniu determinowane są przez praktykę poszczególnych państw (np. wysoka inflacja, kryzysy

²⁵² M. Cieślukowski, *Podatki i system podatkowy...*, s. 206; *idem*, *Podstawowe kategorie...*, s. 88.

²⁵³ N. Gajl, *Teorie podatkowe...*, s. 72.

²⁵⁴ *Ibidem*.

²⁵⁵ E. Małecka-Ziembińska, *Podatek dochodowy jako regulator dochodów osób fizycznych w Polsce okresu transformacji ustrojowej*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Poznaniu, Poznań 2006, s. 16.

²⁵⁶ A. Gomułowicz, J. Małecki, *op. cit.*, s. 206.

ekonomiczne). Ze względu na bieżące potrzeby finansowe budżetu państwa w wielu przypadkach, wbrew formułowanym zasadom i modelom ekonomicznym, zauważyć można różnicę pomiędzy rozwiązaniami praktycznymi a teorią. Przynosi to wiele szkód ze względu na „brak kompleksowości i stabilności w realizacji koncepcji ekonomicznych, podważając w praktyce i niwelując ich walory i znaczenie teoretyczne”²⁵⁷. M. Kostek-Wojnar zauważa, że „istniejące od zakończenia drugiej wojny światowej do chwili obecnej szkoły ekonomiczne stworzyły niezwykle wiele idei, które zwalczają się, wypierają wzajemnie, przeplatają i uzupełniają, przechodzą do ofensywy i defensywy”²⁵⁸. Natomiast M. Postuła zauważa, że ostatni kryzys ukazał słabość funkcjonujących teorii ekonomicznych, niezbędne jest zbadanie, jakie są dogłębne jego przyczyny, jednak tworząca się ekonomia przyszłości powinna być co do zasady nauką stosowaną uwzględniającą procesy materialne, instytucje oraz pragmatyczne podejście do kwestii ekonomicznych i społecznych²⁵⁹.

4. Zasady podatkowe

Zasady podatkowe są jednym z podstawowych wzorców, na którym opierają się ekonomiczne teorie podatkowe jako czynniki determinujące poprawność systemu podatkowego, jak też samych modeli podatkowych²⁶⁰. W tradycyjnej ekonomii klasycznej występują cztery zasady opodatkowania²⁶¹: równości, pewności, dogodności i taniaści, będące efektem analizy przyczyn osiemnastowiecznych uwarunkowań politycznych, gospodarczych i społecznych, stając się jednocześnie postulatami wprowadzenia niezbędnych zmian. A. Smith, będąc zwolennikiem prostego, jasnego prawa podatkowego, oponował przeciwko restrykcyjnym rozwiązaniom prawnym. Obciążenia podatkowe powinny być powszechne i proporcjonalnie dostosowane do uzyskiwanych przez podatników dochodów (zasada równości), termin zapłaty i kwota powinny być precyzyjnie sformułowane w regulacjach prawnych (zasada pewności), a podatnik powinien mieć zagwarantowany najdogodniejszy sposób, miejsce i termin zapłaty wymaganej należności podatkowej (zasada dogodności) przy minimalizacji kosztów poboru podatku zarówno dla podatnika, jak

²⁵⁷ N. Gajl, *Teorie podatkowe...*, s. 73.

²⁵⁸ M. Bochenek, *Historia rozwoju ekonomii...*, t. 6, s. 13.

²⁵⁹ M. Postuła, *Wyzwania współczesnej ekonomii*, *Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska* 2017, t. LI, s.242.

²⁶⁰ M. Kosek-Wojnar, *op. cit.*, s. 65.

²⁶¹ A. Smith, *op. cit.*, s. 584–586.

i państwa (zasada taniości opodatkowania)²⁶². Zasady podatkowe A. Smitha przedstawia tabela 6.

Tabela 6. Przyczyny postulowanych przez A. Smitha zasad i przewidywane ich skutki

Zasada podatkowa	Wymiar	Przyczyny sformułowania zasady	Przewidywany skutek działania zasady
Równość opodatkowania	Ekonomiczne zasady opodatkowania	Taki sam dochód nie równa się taki sam podatek. Faworyzowanie pewnych grup społeczeństwa ze względu na pochodzenie.	Osiągnięty taki sam dochód równa się taki sam podatek płacony przez wszystkich podatników. Brak faworyzowania grup; sprawiedliwe opodatkowanie proporcjonalne do osiąganego dochodu. Wprowadzenie preferencyjnej polityki podatkowej dla osób z minimalnym dochodem
Pewność opodatkowania (podatnik jest świadomy swoich obowiązków i praw)	Technika podatkowa	Niejasność przepisów prawa dla podatników może skutkować zarówno jego złą interpretacją przez podatnika, jak i możliwością nadużyć urzędników skarbowych	Precyzyjne określenie obowiązków (z góry) podatnika, wysokość płaconego podatku, moment, w którym powstaje obowiązek podatkowy, termin uregulowania należności
Dogodność podatku (termin i sposób poboru podatku)	Technika podatkowa	Problem z wypłacalnością podatnika w momencie obowiązku zapłacenia daniny	Płatnik dokonuje płatności, kiedy posiada środki finansowe na pokrycie zobowiązań. Właściwym wyborem byłyby podatki pośrednie
Taniość opodatkowania	Technika podatkowa	Znaczne koszty ściągania podatków, tym samym brak estymowanych wpływów staje się przyczyną do podwyższania podatków	Minimalne nakłady na pobór podatków generują większy zysk z ich poboru (zasada ekonomiczności opodatkowania).

Opracowanie własne na podstawie: B. Balza, *Obciążenia fiskalne przedsiębiorstw a międzynarodowa konkurencyjność gospodarcza*, Difin, Warszawa 2013, s. 18–22; A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, LexisNexis, Warszawa 2013, s. 36–41.

A. Smith, opowiadając się za równością opodatkowania (nawiązując do zdolności płatniczej podatnika²⁶³), jednocześnie postulował likwidację przywilejów podatkowych ze względu na pochodzenie podatnika, optując za powszechnością opodatkowania, która pozwalała objąć jednakowym obowiązkiem wszystkich, którzy generowali taki sam dochód – zgodnie z zasadą: taki sam dochód, taki sam podatek. Pozwalało to na zwolnienie z obowiązku płacenia podatków tych podatników, których dochody zapewniały utrzymanie jedynie na minimalnym poziomie potrzeby życiowe i egzystencję²⁶⁴. Zasada postulująca pewność opodatkowania wynikała z potrzeby posiadania przez podatnika jasnych i ścisłych informacji na temat jego praw i obowiązków w zakresie: kiedy, w jakiej wysokości i w wyniku jakich podjętych przez niego czynności ma uregulować należność podatkową.

²⁶² *Ibidem*, s. 584–586.

²⁶³ Na tamte czasy był to postulat przełomowy, za: C. Kosikowski, *Finanse publiczne i prawo finansowe. Zagadnienia seminaryjne i egzaminacyjne*, Wolters Kluwer, Warszawa 2013, s. 186.

²⁶⁴ B. Balza, *Obciążenia fiskalne przedsiębiorstw a międzynarodowa konkurencyjność gospodarcza*, Difin, Warszawa 2013, s. 18.

Skomplikowane i niejasne prawo generuje dla podatnika ryzyko dowolności działania aparatu skarbowego i poboru podatku w niewłaściwej wysokości w wyniku niewłaściwie zdefiniowanych przepisów prawa²⁶⁵. Zasada dogodności podatku pozostawiałaby po stronie podatnika decyzję dotyczącą wyboru terminu zapłaty należności podatkowej. Wynika to z potrzeby zachowania płynności i stabilności finansowej, tak aby podatnik, regulując swoje zobowiązanie podatkowe, nie pogarszał swojej sytuacji materialnej. A. Smith za właściwą formę podatków uznawał podatki pośrednie, kiedy to podatnik sam określa „termin ich płatności poprzez wybór momentu nabycia określonych dóbr i usług”²⁶⁶. Wynika z tego, że termin zapłacenia należności podatkowej nie powinien być ustalany arbitralnie, a „przepisy dotyczące wymiaru powinny tak ustalać termin poboru, aby dotyczyły dochodu realnego, będącego w posiadaniu podatnika”²⁶⁷. Czwarta zasada dotycząca taniości opodatkowania koncentrowała się wokół kwestii maksymalizacji dochodów pochodzących z poboru podatków poprzez ograniczenie wydatków administracyjnych związanych z tym poborem. Wysokie koszty administracyjne obniżają zysk wygenerowany z pobranych podatków, tym samym stymulują wzrost stawek podatkowych w przyszłości, „gdyż znaczące koszty poboru podatków będą musiały zostać zniwelowane podwyżką podatków”²⁶⁸.

A. Wagner do postulowanej przez liberalizm fiskalnej funkcji podatków dodał funkcje: ekonomiczną, sprawiedliwości i techniczne²⁶⁹. Tym samym uwzględnił oddziaływanie podatków w szerszym zakresie na gospodarkę i społeczeństwo. Postulował on, aby zasada fiskalna opierała się na wydajności, elastyczności i stałości w gwarantowaniu odpowiednio wysokich wpływów do budżetu z tytułu podatków przy równoczesnym uwzględnieniu bieżących potrzeb państwa. Wysokość wpływów miała podlegać naturalnym wahaniom wobec zmian w przedmiocie opodatkowania i faz cyklu koniunkturalnego w gospodarce²⁷⁰. Podstawową zasadą funkcji ekonomicznej (gospodarczej) miała być ochrona i nienaruszalność kapitału oraz majątku (źródeł opodatkowania), tak by podatek nie ograniczał wolności gospodarczej i umożliwiał przedsiębiorcom powiększanie swojego majątku i kapitału.

²⁶⁵ „Im bardziej przepisy te są proste, komunikatywne, tym większa pewność ograniczania patologii w opodatkowaniu” – A. Gomułowicz, J. Małecki, *op. cit.*, s. 37.

²⁶⁶ B. Balza, *op. cit.*, s. 19.

²⁶⁷ A. Gomułowicz, J. Małecki, *op. cit.*, s. 36.

²⁶⁸ B. Balza, *op. cit.*, s.20.

²⁶⁹ M. Sosnowski, *Znaczenie...*, s. 61.

²⁷⁰ S. Dolata, *Podstawy wiedzy o polskim...*, s. 32.

Kontynuację i systematyzację utrwalonych historycznie zasad zaproponowali przedstawiciele szkoły niemieckiej (F.K. Mann, W. Gerloff, G. Schmolders, F. Neumark), rozbudowując zasady o aspekty gospodarcze, społeczne i polityczne. Najbardziej reprezentatywna teoria zasad podatkowych F. Neumarka dzieli je na cztery podstawowe grupy: fiskalno-budżetowe (zapewnienie państwu przychodu budżetowego w ramach funkcji dochodowej systemu podatkowego), etyczno-społeczne (równomierność i powszechność opodatkowania), ekonomiczne (wpływ podatku na gospodarkę) oraz zasady techniki podatkowej (taniaść i wygoda poboru). F. Neumark zakładał, że podatek powinien być nakładany zgodnie z regułą powszechności, równomierności, a także z zasadą redystrybucji dochodu i majątku, zapewniając wystarczający przychód podatkowy państwu²⁷¹.

5. Ekonomiczna sprawiedliwość opodatkowania i sprawiedliwego rozłożenia ciężaru podatkowego

Zasada ekonomiczności opodatkowania A. Wagnera, obok zasady sprawiedliwości A. Smitha, należy do najczęściej postulowanych zasad we współczesnych teoriach podatkowych²⁷². Sprawiedliwość podatkowa we współczesnym rozumieniu zasady równości nie kwestionuje opodatkowania progresywnego, ulg i zwolnień (dopuszczalne jest odmienne traktowanie podmiotów opodatkowania²⁷³). Jak zauważa S. Dolata, „jednakowa podstawa opodatkowania nie zawsze rodzi zobowiązanie podatkowe w tej samej wysokości, jest wprost wyrazem dążenia do sprawiedliwego rozłożenia ciężaru opodatkowania między różne jednostki i grupy społeczne jako podmioty obowiązku podatkowego”²⁷⁴. W nawiązaniu do wzrostu i rozwoju gospodarki istotne stało się zagwarantowanie podatkowej ochrony przed spadkiem dochodów podatników poniżej minimum socjalnego, jak również stymulowanie wzrostu wynagrodzenia, co sprzyja zwiększeniu wydajności i efektywności pracy. Przyjęcie

²⁷¹ A. Gomułowicz, D. Mączyński, *op. cit.*, s. 84–89.

²⁷² N. Gajl, *Teorie podatkowe...*, s. 141; S. Dolata, *Podstawy wiedzy o polskim...*, s. 33.; J. Jacak, *Istota i uwarunkowania bezpieczeństwa ekonomicznego* [w:] *Finanse z perspektywy młodego badacza Współczesne problemy i wyzwania finansów publicznych*, red. J. Szolno-Koguc, K. Wójtowicz, Wydawnictwo Uniwersytetu Marii Curie-Skłodowskiej, Lublin 2016, s. 33.

²⁷³ A. Gomułowicz, D. Mączyński, *op. cit.*, s. 133.

²⁷⁴ S. Dolata, *Podstawy wiedzy o polskim...*, s. 33.

takiego założenia zwróciło uwagę na szczególny ekonomiczny aspekt opodatkowania, jakim jest sprawiedliwe opodatkowanie.

Analizując literaturę przedmiotu, można zauważyć, że ekonomiczne kryteria oceny sprawiedliwego rozłożenia ciężaru podatkowego w systemach podatkowych stale ewoluują. W klasycznych teoriach sprawiedliwość obejmowała zasady: równomierności opodatkowania (A. Smith), reguły edynburskiej (D. Ricardo), powszechności opodatkowania i progresji podatkowej (A. Wagner), równości ponoszonej ofiary (J.S. Mill), użyteczności krańcowej dochodu podatnika (F.Y. Edgeworth). A. Smith i J.S. Mill oparli swoje zasady na koncepcji opodatkowania proporcjonalnego, zgodnie z nurtem ekonomii klasycznej uznawanego za równomierne i sprawiedliwe. Koncepcje J.S. Milla i F.Y. Edgewortha posługują się natomiast teorią spadającej korzyści granicznej rosnącego dochodu, której prawa nigdy nie zostały dowiedzione w praktyce²⁷⁵. Sformułowana przez D. Ricardo reguła edynburska zakładała ocenę całego systemu podatkowego pod kątem jego racjonalności, by opodatkowanie nie naruszało źródeł dochodu podatnika²⁷⁶. A. Wagner, proponując koncepcję powszechnego opodatkowania przy zastosowaniu opodatkowania progresywnego (krytykowanego przez nurt liberalny) w celu eliminowania nadmiernego zróżnicowania majątkowego w poszczególnych grupach społecznych (funkcja sprawiedliwości), zakwestionował postulowaną neutralność polityki podatkowej. Podatki powinny obejmować wszystkich, którzy posiadają przedmiot opodatkowania, gwarantując odpowiednio wysokie wpływy do budżetu przy sprawiedliwym, powszechnym i równym traktowaniu wszystkich podatników przez obowiązujące prawo. Postulat równości opodatkowania związany był z proporcjonalnym nakładaniem zobowiązań podatkowych do możliwości finansowych podatnika²⁷⁷. Przesłanką sprawiedliwości systemu podatkowego i jego obciążeń była dla J.S. Milla zasada równego traktowania podatników oznaczająca taką samą ofiarę finansową lub taką samą stratę w dochodzie po zapłaceniu podatku. Kontynuując tę ideę, F.Y. Edgeworth zaproponował nakładanie podatków, tak by dochód po opodatkowaniu był jak najbardziej równy, zakładając, że krańcowa użyteczność dochodów jest dla każdego podatnika identyczna, niezależnie od poziomu jego zamożności.

²⁷⁵ A. Gomułowicz, D. Mączyński, *op. cit.*, s. 72.

²⁷⁶ *Ibidem*, s. 65–66.

²⁷⁷ S. Dolata, *Podstawy wiedzy o polskim...*, s. 32.

Podatki powinny być przede wszystkim nakładane na osoby, których utracone korzyści na skutek opodatkowania będą mniejsze niż osób niezamożnych²⁷⁸.

We współczesnym podejściu neoklasycznym sprawiedliwy system podatkowy cechuje się sprawiedliwością poziomą (horyzontalną) z postulowanym umiarkowanym, proporcjonalnym obciążeniem wszystkich podatników (postulat neutralności systemu podatkowego). Interpretacja zasady sprawiedliwości poziomej stanowi konsekwencję dwóch największych koncepcji: liberalnej i wspólnotowej. Koncepcja liberalna zakłada ekwiwalentny charakter świadczeń podatkowych, gdzie podatek jest ceną płaconą za usługi świadczone przez państwo²⁷⁹. Ekwiwalentny charakter opodatkowania nie uzasadnia ingerencji w rozkład dochodu. Natomiast koncepcja wspólnotowa traktuje podatek jako element solidarności społecznej. Jego wysokość nie powinna odzwierciedlać skali wielkości korzystania przez podatnika z dóbr publicznych, lecz jego możliwości partycypowania w kosztach tworzenia tych dóbr publicznych (kosztach utrzymania państwa). Za podstawę wymiaru podatku przyjmowana jest zdolność płatnicza podatnika²⁸⁰. Natomiast za zróżnicowaniem obciążeń stosownie do zdolności podatkowej według sprawiedliwości pionowej opowiada się nurt keynesistowski. Sprawiedliwość pionowa (wertykalna) zakłada, że podatnicy o lepszej sytuacji materialnej powinni płacić wyższe podatki. Zdefiniowania wymaga kryterium lepszej sytuacji podatnika, czy ma być rozumiana po prostu jako wyższy dochód, oraz kryterium dotyczące wysokości opodatkowania.

Ekonomia dobrobytu za cel optymalnego systemu podatkowego stawia sprawiedliwe pogodzenie interesów ekonomicznych państwa i podatnika. Posługuje się przy tym efektywnością w rozumieniu Pareto²⁸¹, gdzie system podatkowy jest efektywny wtedy, gdy nie istnieje alternatywny system poprawiający sytuację jednostki bez pogorszenia jej innym. Dalej idzie ekonomia zrównoważonego rozwoju, postulując ograniczenie zasady sprawiedliwości poziomej, neutralności i pewności, oraz teoria optymalnego opodatkowania, postulując sprawiedliwość wewnątrzpokoleniową²⁸² (również w rozumieniu Pareto), której

²⁷⁸ T. Wołowiec, *Zasada sprawiedliwości w opodatkowaniu* [w:] *Organizacje komercyjne i niekomercyjne wobec wzmożonej konkurencji oraz wzrastających wymagań konsumentów*, red. A. Nalepka, A. Ujwara-Gil, Wyższa Szkoła Biznesu w Nowym Sączu, Nowy Sącz 2010, s. 319.

²⁷⁹ S. Wiciak, *op. cit.*, s. 65.

²⁸⁰ M. Kośny, *Podatki a dobrobyt społeczny*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu, Wrocław 2007, s. 67–72.

²⁸¹ J.E. Stiglitz, *Ekonomia...*, s. 69, 661.

²⁸² J.K. Solarz, *op. cit.*, s. 208.

bardziej sprzyja progresywne opodatkowanie z możliwie rozbudowaną skalą i najwyższymi podatkami dla najbogatszych²⁸³.

Współczesne systemy ekonomiczne przeddefiniowały zasadę sprawiedliwości w kierunku zindywidualizowania – w zależności od statusu ekonomicznego podatników – czynników wpływających na wysokość opodatkowania. Znaczenia nabiera wysokość podatku, źródło dochodu, właściwe rozłożenie ciężarów podatkowych pomiędzy różnymi podmiotami systemu podatkowego, stawki podatkowe, sposób opodatkowania (progresywne czy proporcjonalne). Odpowiednie modelowanie opodatkowaniem może w korzystny sposób stymulować rozwój ekonomiczny, będąc istotnym instrumentem wykorzystywanym do realizacji polityki gospodarczej i społecznej państwa. To wkomponowanie w obecnym systemie podatkowym takich parametrów konstrukcyjnych w ustawodawstwie podatkowym, które pozwalają na samodzielny wybór przez podatnika warunków opodatkowania²⁸⁴. „Sprawiedliwe rozłożenie ciężaru podatkowego między podatników oraz określenie granic skutecznego opodatkowania to istota racjonalnej polityki podatkowej, a jednocześnie najtrudniejsze zadania dla kreatorów polityki fiskalnej”²⁸⁵. Podatki, których wielkość podatnicy uważają za zbyt wysoką, ograniczają zdolność płatniczą oraz demotywią podatników do rozwoju działalności gospodarczej, co w zakresie innowacyjności państwa może ograniczać wielkość inwestycji, zatrudnienia czy skutkować odpływem kapitału za granicę, zwiększaniem skali szarej strefy w gospodarce czy przestępstw podatkowych i unikania płacenia podatków²⁸⁶. „Pauperyzacja społeczeństwa”²⁸⁷, wysokie bezrobocie wśród osób młodych, dobrze wykształconych, niesprawiedliwy podział bogactwa i dochodów, występowanie tzw. biednych pracujących²⁸⁸ (otrzymane dochody nie gwarantują utrzymania nawet na poziomie minimum socjalnego) „skłaniają do odkrywania błędów, źle pomyślanych bodźców oraz poszukiwania środków zaradczych na współczesny globalizm, w którym mikroekonomiczne mechanizmy rynkowe stawiają na krótkookresowy interes i zaniedbują

²⁸³ M. Cieślukowski, *Podatki i system podatkowy...*, s. 206; *idem*, *Podstawowe kategorie...*, s. 88.

²⁸⁴ N. Gajl, *Teorie podatkowe...*, s. 151.

²⁸⁵ B. Pietrzak, Z. Polański, B. Woźniak (red.), *op. cit.*, s. 301.

²⁸⁶ Występowanie takich zjawisk w praktyce może świadczyć o przekroczeniu umownej granicy opodatkowania, jej wyznaczenie w obiektywny sposób nie jest możliwe, *ibidem*.

²⁸⁷ G. Standing, *Prekariat. Nowa niebezpieczna klasa*, PWN, Warszawa 2014.

²⁸⁸ M. Książek, *op. cit.*, s. 127.

długookresowy cel procesów gospodarowania, jakim jest zrównoważony rozwój, zapewniający stały wzrost poziomu życia ogółu mieszkańców”²⁸⁹.

Współczesne systemy ekonomiczne wprowadziły redefinicję zasady sprawiedliwości A. Smitha, gdzie powszechności i równości opodatkowania nadano inny aksjomat w postaci wielowymiarowości czynników sprawiedliwego systemu podatkowego wpływającego na jego zróżnicowanie i zindywidualizowanie²⁹⁰. Stąd przy opodatkowaniu nie tylko wysokość daniny publicznej, ale również źródło dochodu zaczyna mieć istotne znaczenie. Zasada sprawiedliwości wymaga właściwego rozłożenia ciężarów podatkowych pomiędzy różnymi podmiotami. Stąd wynika konieczność dokonania wyboru odpowiednich stawek podatkowych, w tym opodatkowania progresywnego czy proporcjonalnego. Odpowiednie modelowanie opodatkowaniem może w korzystny sposób stymulować rozwój ekonomiczny, będąc istotnym instrumentem wykorzystywanym do realizacji polityki gospodarczej i społecznej państwa. Uekonomicznienie struktur podatkowych to wkomponowanie w obecnym systemie podatkowym takich parametrów konstrukcyjnych w ustawodawstwie podatkowym, które pozwalają na samodzielny wybór przez podatnika najkorzystniejszych ekonomicznie form opodatkowania²⁹¹.

Wnioski

Celem tego rozdziału było omówienie rozwoju myśli ekonomicznej w kontekście teorii opodatkowania i kształtowania systemu podatkowego. Pozytywnie została zweryfikowana teza, że historyczno-ekonomiczna myśl podatkowa pomimo znacznych i długoletnich dokonań wciąż posiada luki informacyjno-analityczne, odnosząc badania *ex post* jednej gospodarki na gospodarki innych państw będących na odmiennym etapie rozwoju. Podsumowując rozważania nad rozwojem teorii odnoszących się do rozwoju opodatkowania oraz modeli systemów podatkowych, zauważyć można, że kompleksowe teorie, jak klasyczna

²⁸⁹ M. Księżyk, *op. cit.*, s. 128.

²⁹⁰ Problematyka ta została poruszona m.in. przez: K. Raczkowskiego, *op. cit.*, s. 71–80; M. Sosnowskiego, *Znaczenie...*, s. 59–71; I. Górowskiego, *Sprawiedliwe opodatkowanie dochodów przedsiębiorstw jako determinanta wzrostu gospodarczego* [w:] *Nierówności społeczne a wzrost gospodarczy. Modernizacja dla spójności społeczno-ekonomicznej w czasach kryzysu*, Uniwersytet Rzeszowski, Katedra Teorii Ekonomii i Stosunków Międzynarodowych, z. 26, Rzeszów 2012, s. 17–26.

²⁹¹ N. Gajl, *Teorie podatkowe...*, s. 151.

ekonomia liberalna czy keynesizm, nadają pewne określone kierunki państwu w wykorzystywaniu opodatkowania dla realizacji celów gospodarczych. Natomiast we współczesnym piśmiennictwie zamiast nowych teorii znacznie wyraźniej można wskazać na pewne kontynuacje teorii jedynie aktualizowanych do bieżącej sytuacji, modyfikowanych bądź rozwijanych. Współczesne teorie idą co do zasady w kierunku oceny i krytyki wcześniejszych poglądów, krytyki praktyki oraz wskazania raczej na poszczególne aspekty opodatkowania niż na wymiar systemowy. Tym samym trudno jest mówić o wykształceniu się całkiem oryginalnych, nowych, współczesnych modeli i teorii podatkowych.

Dynamika zachodzących zmian politycznych, społecznych i gospodarczych, globalizacja, konkurencyjność międzynarodowa wpłynęły na zmianę sposobu postrzegania podatków i przypisywania im również nowych funkcji na podstawie teorii ekonomicznych. Poza funkcją fiskalną istotnymi wymiarami stały się odniesienia społeczne i ekonomiczne. Występujące różnice w funkcjonujących współcześnie modelach systemów podatkowych są wypadkową istnienia koncepcji na poziomie poszczególnych państw, które stanowią wyzwanie dla budowania teorii o zasięgu ogólnym, ponieważ koncepcje podatkowe w dużym stopniu determinowane są przez wymogi praktyki gospodarczej poszczególnych państw (np. wysoka inflacja, kryzysy ekonomiczne). Ze względu na bieżące potrzeby finansowe budżetu państwa w wielu przypadkach, wbrew formułowanym zasadom i modelom ekonomicznym, zauważyć można różnicę pomiędzy rozwiązaniami praktycznymi a teorią. Takie działania podważają w praktyce znaczenie koncepcji ekonomicznych, utrudniając właściwe wartościowanie i weryfikowanie proponowanych teorii opodatkowania.

System podatkowy jest składową działań trzech kategorii podmiotowych (państwa, przedsiębiorców, podatników indywidualnych) w ciągłym procesie budowy struktury modelu opodatkowania elastycznie dostosowującego się do sytuacji społeczno-gospodarczej państwa oraz sytuacji międzynarodowej. Na podstawie przeglądu teorii ekonomicznych można postawić wniosek, iż z perspektywy podatników płacenie podatków to oddanie części dochodu lub majątku gospodarstw domowych czy przedsiębiorstw, co postrzegane jest jako ograniczenie konsumpcji, inwestycji, a nawet wolności jednostki. Sukces systemu podatkowego zależy od subiektywnej oceny sprawiedliwości proceduralnej: czy obowiązujące stawki podatkowe sprawiedliwie rozkładają ciężar płacenia danin na poszczególne grupy podatników. Podatki zawsze były i będą postrzegane przez

społeczeństwo jako ciężar, negatywnie wpływający na poziom efektywności w zakresie zwiększenia aktywności gospodarczej, zakresu działalności i motywacji. Dla przedsiębiorstw system podatkowy może być bardziej lub mniej „przyjazny”, może ułatwiać wzrost efektywności albo go utrudniać. Kierunek oddziaływania podatków na efektywność przedsiębiorstwa determinują stawki podatkowe, zakres i struktura preferencji podatkowych, w tym ulg i zwolnień, regulacje dotyczące amortyzacji oraz miejsca i sposobu poboru podatków.

Podatek w teoriach ekonomicznych warunkuje efektywne generowanie przychodów budżetowych (cel fiskalny), często jest również narzędziem wspólnego oddziaływania relacji podatnik – państwo, kształtującym bieżącą politykę gospodarczą i społeczną (cele niefiskalne). Teorie podatkowe co do zasady przyznają państwu prawo do obciążania obywateli bezzwrotnymi daninami na jego rzecz, natomiast różnią się między sobą co do formy ingerencji państwa w gospodarkę i formy opodatkowania. Należy mieć świadomość, że dobór narzędzi fiskalnych i ich wykorzystanie wywiera realny wpływ na procesy gospodarcze w zależności od uwarunkowań gospodarczo-społeczno-politycznych.

Współczesne systemy podatkowe są bardzo różnorodne. Przedstawione wybrane teorie ekonomiczne w większości obejmują ogólną teorię opodatkowania w obszarze badań normatywnych w makroekonomicznym ujęciu systemu podatkowego. Różnorodność poglądów ekonomicznych odwołujących się do konkretnych teorii opodatkowania tworzy szeroką bazę naukowych interpretacji istoty i zachodzących przemian w gospodarce realnej. Podatek jest ważną kategorią ekonomii, wywiera wpływ na określone zmienne gospodarki i sam znajduje się pod dużym wpływem zmiennych gospodarczych. Jak zauważa M.S. Kostka, „składa się on z teoretycznie nieskończonej liczby elementów i relacji między nimi. Systemu tego nie można poznać i zdefiniować ostatecznie”²⁹².

²⁹² M.S. Kostka, *Podatek – instrument realizacji celów zrównoważonego rozwoju* [w:] *O nowy ład finansowy w Polsce. Rekomendacje dla animatorów życia gospodarczego*, red. J. Ostaszewski, Oficyna Wydawnicza Szkoły Głównej Handlowej, Warszawa 2015, s. 624.

Rozdział II. Znaczenie systemu podatkowego dla wzrostu i rozwoju gospodarki innowacyjnej

1. Istota i główne determinanty gospodarki innowacyjnej

Innowacje stanowią nieodłączny warunek stymulacji gospodarki do dynamicznego i efektywnego rozwoju²⁹³, a poziom innowacyjności determinowany jest skłonnością do wdrażania procesów przez podmioty gospodarcze na poziomie krajowym lub regionalnym, mając na celu wprowadzenie zmian o charakterze: naukowym, badawczym, technologicznym, organizacyjnym, ekonomicznym i finansowym²⁹⁴. M. Geissdoerfer, P. Savaget, N. Bocken i E. Hultink wskazują, że innowacyjność gospodarki koncentruje w sobie powiązania pomiędzy nauką, techniką, zarządzaniem przedsiębiorstwami i polityką innowacyjną państwa²⁹⁵. Jak zauważa K.B. Matusiak, najważniejszym celem tej polityki jest wspieranie innowacyjności gospodarki poprzez kreowanie oraz stymulowanie zdolności innowacyjnej przedsiębiorstw oraz całego społeczeństwa, jako wzór wskazując wysoko rozwinięte gospodarki, w których państwo działa jako koordynator i czynnik ułatwiający, tworzący instytucjonalne ramy dla samoregulacji przebiegu i dyfuzji innowacji²⁹⁶. E. Skrzypek wskazuje, że efektywny rozwój społeczno-gospodarczy może zaistnieć, gdy gospodarka posiada przemysł wysokiej techniki oraz społeczeństwo informacyjne, w którym dominują produkty i usługi o wartości rynkowej zależnej od wiedzy, a nie zasobów materialnych²⁹⁷. Według J. Kleera warunki wyjściowe takiej gospodarki powinny zapewniać²⁹⁸:

⇒ wysoki poziom rozwoju gospodarki (roczne PKB *per capita* ok. 20 tys. USD),

²⁹³ K.A. Firlej, *Innowacyjność polskiej gospodarki jako wyzwanie rozwojowe w warunkach integracji europejskiej* [w:] *Wyzwania rozwoju społeczno-ekonomicznego Polski*, red. A. Prusek, Katedra Polityki Ekonomicznej i Programowania Rozwoju Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie, Kraków–Mielec 2012, s. 143–144.

²⁹⁴ J. Kisielnicki, *Innowacyjność gospodarki polskiej na tle wybranych krajów Unii Europejskiej i świata*, Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach 2016, z. 281, s. 68–69.

²⁹⁵ M. Geissdoerfer, P. Savaget, N. Bocken, E. Hultink, *The Circular Economy – A new sustainability paradigm?*, Journal of Cleaner Production 2017, no. 143, s. 758.

²⁹⁶ K.B. Matusiak (red.), *Innowacje i transfer technologii Słownik pojęć*, wyd. III, Polska Agencja Rozwoju Przedsiębiorczości, Warszawa 2011, s. 198.

²⁹⁷ E. Skrzypek, *Gospodarka oparta na wiedzy i jej wyznaczniki*, Nierówności Społeczne a Wzrost Gospodarczy 2011, nr 23, s. 270.

²⁹⁸ J. Kleer, *Co to jest GOW* [w:] *Gospodarka oparta na wiedzy*, red. A. Kukliński, KBN, Warszawa 2003.

- ⇒ wysoki poziom edukacji, szczególnie osób czynnych zawodowo (przynajmniej połowa ma wyższe wykształcenie),
- ⇒ udział nakładów na B+R wynoszący około 3% PKB,
- ⇒ zdefiniowanie funkcji innowacyjności obejmującej co najmniej zmienne: kreatywność kapitału ludzkiego, popyt na innowacje, warunki do rozwijania aktywności innowacyjnej stworzone przez państwo,
- ⇒ otwarty charakter gospodarki,
- ⇒ udoskonalanie (modyfikowanie) funkcji sektora publicznego.

Kreowanie i wdrażanie innowacji determinuje rozwój gospodarczy państwa poprzez m.in.: poprawę efektywności funkcjonowania przedsiębiorstw, wzrost wartości świadczonych przez nie usług i oferowanych towarów, a gospodarce umożliwia osiągnięcie lepszej pozycji względem gospodarek innych państw. Szeroki zakres zjawiska obejmuje wymiar technologiczny i ekonomiczno-społeczny, co warunkuje różnorodność stosowanych miar empirycznych. Na poziomie analizy makroekonomicznej innowacyjność staje się czynnikiem dominującym w krajowym rozwoju gospodarczym i międzynarodowych strukturach handlu. Na poziomie analizy mikroekonomicznej warunkuje poprawę zdolności przedsiębiorstwa do absorbowania i wykorzystania nowej wiedzy do generowania wartości dodanej i efektywnego funkcjonowania na konkurencyjnych rynkach.

Szeroko definiowany rozwój gospodarczo-społeczny jest obecnie determinowany w szczególności przez triadę czynników: globalizację, konkurencję oraz innowacje. Coraz większą rolę przypisuje się innowacyjności kształtującej w wymiarze długookresowym konkurencyjność gospodarek o wysokim poziomie rozwoju. Określenie głównych determinantów innowacyjności daje państwu niezbędną wiedzę, jak przybliżać jego gospodarkę do najbardziej rozwiniętych modeli, wspierać aktywność podmiotów w kreowaniu innowacji na poziomie krajowym (samodzielnie lub we współpracy zagranicznej), ograniczać dominację importu, m.in.: technologii i innowacyjnych technik produkcji.

W literaturze przedmiotu pojęcie innowacji nie zostało jednoznacznie zdefiniowane, przez co trudno wskazać jedną uniwersalną definicję gospodarki innowacyjnej. Innowacje kładą nacisk na prowadzenie polityki interakcji pomiędzy instytucjami (procesy interaktywne)

w zakresie tworzenia wiedzy, jej dyfuzji²⁹⁹ i stosowania³⁰⁰. Wielowymiarowość innowacji determinowanej przez cel, którym jest osiągnięcie korzyści, a także potrzebę dokonywania ciągłych zmian oraz dyfuzję wiedzy, pozycjonuje ją w samym centrum przemian gospodarczych³⁰¹. Do uczestników tych zmian zaliczyć należy różne grupy interesariuszy od innowatorów, przez adaptatorów tych innowacji, instytucje wspierające cały proces po nabywców oferowanych innowacyjnych dóbr i usług³⁰².

Na podstawie E. Stawasza³⁰³ na potrzeby pracy przyjęto zatem definicję, która stanowi, że gospodarka innowacyjna to funkcjonujący system powiązań pomiędzy:

- 1) **funkcjonalnymi źródłami innowacji** (przedsiębiorstwa, odbiorcy, dostawcy, kooperanci, partnerzy biznesowi, konkurencja),
- 2) **instytucjami sfery nauki i techniki** (instytucje tworzące nową wiedzę naukową i techniczną, jak uczelnie wyższe, instytuty naukowo-badawcze),
- 3) **instytucjami finansowymi** (np. banki, fundusze pomocowe),
- 4) **administracją państwową**

w określonych warunkach instytucjonalno-rynkowych tworzących klimat dla rozwoju przedsiębiorczości i przewagi konkurencyjnej, sprzyjających wprowadzaniu innowacji.

O wielowymiarowości zjawiska świadczy między innymi dokument strategiczny Unii Europejskiej z 2010 r. – Europa 2020. Strategia na rzecz inteligentnego i zrównoważonego rozwoju sprzyjającemu włączeniu społecznemu³⁰⁴, w którym wskazano priorytety mające za cel wsparcie innowacyjnego rozwoju gospodarki w wychodzeniu z ostatniego globalnego kryzysu gospodarczego. Są nimi:

- 1) inteligentny rozwój gospodarki w oparciu o wiedzę oraz innowacje (przeznaczenie na ten cel co najmniej 3% PKB Unii Europejskiej);

²⁹⁹ Dyfuzja odnosi się do sposobu, w jaki innowacja zostaje rozprowadzona poprzez kanały rynkowe i pozarynkowe od jej pierwszego zastosowania aż po zastosowanie w innych gospodarkach, *Oslo Manual. Guidelines for Collecting and Interpreting Innovation Data*, OECD–Eurostat, wyd. 3, Paryż 2005, s. 9.

³⁰⁰ *Ibidem*, s. 6.

³⁰¹ *Ibidem*, s. 16.

³⁰² I. Krawczyk-Sokołowska, *Regionalne uwarunkowania innowacyjności przedsiębiorstw*, IX Kongres Ekonomistów Polskich, s. 1, www.pte.pl/kongres/referaty/Krawczyk-Soko%C5%82owska%20Izabela/Krawczyk-Soko%C5%82owska%20Izabela%20%20REGIONALNE%20UWARUNKOWANIA%20INNOWACYJNO%C5%9ACI%20PRZEDSI%C4%98BIORSTW.pdf (dostęp: 1.04.2018).

³⁰³ K.B. Matusiak (red.), *op.cit.*, s. 48-50.

³⁰⁴ Komisja Europejska, Europa 2020. Strategia na rzecz inteligentnego i zrównoważonego rozwoju sprzyjającego włączeniu społecznemu, KOM (2010) 2020, końcowy, s. 11.

- 2) zrównoważony rozwój gospodarki, która efektywnie wykorzystuje dostępne zasoby, jest przyjazna środowisku oraz bardziej konkurencyjna (ograniczenie emisji dwutlenku węgla nawet o 30%);
- 3) rozwój gospodarki, która sprzyja włączeniu społecznemu, charakteryzujący się wysokim poziomem zatrudnienia, zapewniającym społeczną i terytorialną spójność (wskaźnik zatrudnienia osób w wieku 20–64 lata powinien wynosić 75%, co najmniej 40% młodych ludzi powinno mieć wyższe wykształcenie, zmniejszyć o 20 mln liczbę osób zagrożonych ubóstwem).

Działalność innowacyjna to jedno z narzędzi bezpośrednio przydatnych w rozwiązaniu problemów gospodarczo-społecznych obejmujących również takie kluczowe zagadnienia, jak zmiany klimatu (opracowanie przyjaznych środowisku metod produkcji i gospodarowania), efektywność energetyczną (bezpieczeństwo energetyczne), kwestie zdrowotne oraz zmiany demograficzne (starzenie się społeczeństw). Zauważono przy tym potrzebę wzmocnienia warunków ramowych prowadzenia działalności innowacyjnej przed przedsiębiorstwa poprzez wspieranie każdego elementu procesu innowacji – od wstępnych projektów badawczych po komercyjne wykorzystanie ich wyników – między innymi poprzez prawodawstwo w obszarze praw autorskich i znaków towarowych, dostęp małych i średnich przedsiębiorstw do ochrony praw własności intelektualnej, zwiększenie dostępu do kapitału i wykorzystywanie strategii tworzenia popytu, np. przez zamówienia publiczne. Istotne stało się również wspieranie partnerstwa w obszarze wiedzy i umacniania powiązań między światem nauki, biznesu, badań i innowacji. U. Zagórna-Jonszta zwraca przy tym uwagę na nadużywanie pojęcia gospodarki innowacyjnej, gdyż obejmuje ono również gospodarkę imitacyjną: „prawdziwie kreatywny przedsiębiorca-innowator występuje dość rzadko. Zdecydowanie częściej mamy do czynienia z przedsiębiorcą-imitatorem. Zdaje się, że to terminologiczne nadużycie wiąże się z dwoma powodami: po pierwsze, pojęcia «kreacjonizm» i «innowacyjność» brzmią o wiele lepiej aniżeli «naśladownictwo» czy «imitacja», po drugie, w teorii ekonomii coraz częściej można zauważyć tendencję do posługiwania się określeniami «na wyrost», wynikającą być może z charakteryzującej ekonomistów skłonności do normatywnego podejścia i z chęci wykreowania rzeczywistości zgodnej z oczekiwaniami”³⁰⁵.

³⁰⁵ U. Zagórna-Jonszta, *Teoria rozwoju gospodarczego i „twórczej destrukcji” Schumpetera oraz jej aktualność*, Optimum. Studia Ekonomiczne 2015, nr 3 (75), s. 30.

Sześć z analizowanych w niniejszej pracy gospodarek należy do państw członkowskich Unii Europejskiej, warto więc podkreślić, że na poziomie tych państw członkowskich oczekiwano zreformowania krajowych (oraz regionalnych) systemów prowadzenia działalności badawczo-rozwojowej i innowacyjnej, zacieśnienia współpracy między uczelniami, społecznością badawczą i biznesem oraz odpowiedniego dostosowania krajowych procedur finansowania. Wskazano również jako jeden z priorytetów promowanie w sektorze prywatnym ponoszenia wydatków na wiedzę, między innymi poprzez opracowanie ulg podatkowych oraz innych instrumentów finansowych umożliwiających wzrost prywatnych inwestycji w badania i rozwój³⁰⁶.

1.1. Istota innowacyjności i kryteria klasyfikacji

Innowacje oznaczają dobrobyt³⁰⁷, zwiększają produktywność i wzrost gospodarczy oraz towarzyszące mu zmiany strukturalne³⁰⁸, stwarzają nowe możliwości prowadzenia działalności, lepsze miejsca pracy, ułatwiają mobilność społeczną oraz odgrywają kluczową rolę w reagowaniu państw na globalne wyzwania społeczne³⁰⁹. W czasach dynamicznej transformacji technologiczno-społecznej konkurencyjność gospodarki i dobrobyt społeczeństw zależą w większym niż kiedykolwiek stopniu od zdolności podmiotów sektora prywatnego do opracowywania i skutecznego oferowania innowacyjnych rozwiązań³¹⁰. Pojęcia „innowacyjność” i „innowacja” są znacznie trudniejsze do precyzyjnego zdefiniowania, w odróżnieniu choćby od całkowitej produktywności czynników produkcji (TFP), która ma relatywnie jednoznaczną definicję. Wynika to również z faktu, że tematyka innowacyjności jest przedmiotem zainteresowania różnych dyscyplin naukowych, co utrudnia zbudowanie uniwersalnego określenia tych pojęć. Ekonomia innowacyjności coraz mocniej koncentruje się wokół zagadnienia ekonomicznej kreatywności, na co duży wpływ wywiera teoria organizacji (*theory of organisation*) i teoria podejmowania decyzji (*theory of decision*

³⁰⁶ *Ibidem*, s. 11–13.

³⁰⁷ *European Innovation Scoreboard 2017*, European Commission 2017, s. 3.

³⁰⁸ Wzrost gospodarczy można określić jako proces tworzenia i powiększania rzeczywistych rozmiarów i zmiany produktu narodowego i całej gospodarki. Wzrost gospodarczy i towarzyszące mu zmiany określa się jako rozwój gospodarczy, za: B. Winiarski (red.), *Polityka gospodarcza*, PWN, Warszawa 2000, s. 244.

³⁰⁹ J. Stilgoe, R. Owen, P. Macnaghten, *Developing a framework for responsible innovation*, Research Policy 2013, vol. 42, iss. 9, s. 1570–1571.

³¹⁰ Innowacyjność gospodarki jest często mierzona w odniesieniu do działalności innowacyjnej sektora przedsiębiorstw, np. Sumaryczny Indeks Innowacji (SII).

making process)³¹¹. Innowacje, wspierając wzrost i rozwój gospodarczy, umacniają pozycję konkurencyjną przedsiębiorstw i generują korzyści dla konsumentów. Do głównych wymiarów zaliczyć należy działalność B+R, wynalazczość, poziom techniki i kapitał ludzki³¹².

W wielu krajowych strategiach pojęcie innowacyjności jest definiowane wąsko, głównie jako rozwój i wytwarzanie tzw. produktów high-tech (*high-tech products*), jednak powinno być ono traktowane jako błędne³¹³. Innowacyjność została znacznie szerzej ujęta w tzw. *Oslo Manual*³¹⁴, w którym za innowację uważa się wdrożenie nowego lub znacząco ulepszanego produktu (dobra lub usługi), procesu, metody marketingowej lub nowej metody zarządzania: przedsiębiorstwem, miejscem pracy lub relacjami zewnętrznymi³¹⁵. Pozwala to na objęcie definicją nie tylko działań poszczególnych podmiotów, ale zbiorowego procesu uczenia się w intensywnych interakcjach pomiędzy różnymi aktorami³¹⁶. Zdolność gospodarki państwa do innowacyjności traktowana jest jako ekosystem, w którym nie tylko produkuje się wiedzę naukową, lecz również umożliwia się wszystkim sektorom przemysłowym oraz usługowym stawanie się bardziej elastycznym i otwartym na nowe pomysły i modele biznesowe³¹⁷. W takim ekosystemie istotną rolę odgrywa również edukacja oraz nowe formy finansowania mniejszych i bardziej ryzykownych projektów. Innowacyjność, pomimo silnego związku z komercyjną aktywnością sektora prywatnego, może zwiększać jego efektywność również za pomocą tzw. innowacji społecznych, gdzie celem nie musi być tylko programowanie wzrostu gospodarczego poprzez wprowadzenie nowych produktów, usług czy procesów, lecz również skoncentrowanie uwagi na zdolności

³¹¹ C. Antonelli, *The Economics of Innovation, New Technologies and Structural Change*, Routledge, New York 2003, s. XV,

https://books.google.pl/books?hl=pl&lr=&id=1O1RAwAAQBAJ&oi=fnd&pg=PP1&dq=innovation&ots=IW0FdT7CYm&sig=7Me4_NGSeyJyxkyRLY49xCYcZY&redir_esc=y#v=onepage&q=innovation&f=false (dostęp: 7.05.2018).

³¹² Z. Wołodkiewicz-Donimirski, *Innowacyjność polskiej gospodarki na tle międzynarodowym*, Studia BAS 2011, nr 1 (25), s. 10.

³¹³ S. Dutta, B. Lanvin, S. Wunsch-Vincent, *The Global Innovation Index 2015. Effective Innovation Policies for Development*, Cornell University, INSEAD–World Intellectual Property Organization (WIPO), Ithaca, Fontainebleau–Geneva 2015, s. 90.

³¹⁴ *Oslo Manual. Guidelines for Collecting and Interpreting Innovation Data*, OECD–Eurostat, wyd. 3, Paryż 2005.

³¹⁵ *The Measurement...*, s. 46–47.

³¹⁶ L. Elg, *Innovations and new technology – what is the role of research? Implications for public policy*, Vinnova Analysis, VINNOVA – Swedish Governmental Agency for Innovation System, 2014, s. 17–19, 38–39.

³¹⁷ K. Schwab, X. Sala-i-Martin, *The Global Competitiveness Report 2016–2017*, World Economic Forum, s. 54.

do uczenia się całego społeczeństwa³¹⁸. Aby odnosić sukcesy w polityce innowacyjnej państwa, potrzebny jest także właściwie wykształcony kapitał ludzki (m.in. osoby zarządzające przedsiębiorstwami, administracja państwowa), który będzie w prawidłowy sposób stymulować rozwój innowacyjnych koncepcji i modeli biznesowych poprzez rozpoznanie rynkowych potrzeb wprowadzenia zmian wspierających konkurencyjność krajowej gospodarki poprzez³¹⁹:

- ⇒ koordynowanie polityki rozwoju naukowo-badawczego;
- ⇒ komercjalizację technologii;
- ⇒ inwestycje teleinformatyczne;
- ⇒ rozwój edukacji i umiejętności;
- ⇒ podatki;
- ⇒ handel;
- ⇒ zamówienia publiczne.

Innowacje obejmują swoim zasięgiem bardzo szeroki obszar współpracy: przedsiębiorców, państwa, nauki. Utrudnia to uwzględnienie w jednej definicji wszystkich wymiarów innowacyjności. Wielowymiarowość interpretacji tego zjawiska przedstawiono w tabeli 7.

Tabela 7. Wielowymiarowość definicji innowacyjności

WYMIARY INNOWACYJNOŚCI	DEFINICJA INNOWACYJNOŚCI	ŹRÓDŁO
Wdrożenie i praktyczne zastosowanie nowości lub udoskonalenia	Minimalnym wymogiem zaistnienia innowacji jest nowość lub znaczące udoskonalenie wdrożenia, co oznacza wprowadzenie nowego, udoskonalonego produktu na rynek, lub wykorzystywane są nowe albo ulepszone procesy. Działania innowacyjne obejmują wszelkie naukowe, techniczne, organizacyjne, finansowe i komercyjne etapy, które rzeczywiście prowadzą albo mają zamiar doprowadzić do wdrożenia innowacji.	<i>Oslo Manual. Guidelines for Collecting and Interpreting Innovation Data</i> , OECD–Eurostat, wyd. 3, Paryż 2005, s. 18

³¹⁸ M.B. Jensen, B. Johnson, E. Lorenz, B.A. Lundvall, *Forms of Knowledge and Modes of Innovation*, Research Policy 2007, vol. 36 (5), s. 680–693.

³¹⁹ S. Dutta, B. Lanvin, S. Wunsch-Vincent, *The Global Innovation Index 2015...*, s. 90–91.

WYMIARY INNOWACYJNOŚCI	DEFINICJA INNOWACYJNOŚCI	ŹRÓDŁO
Zdolność do wprowadzania nowych usług i produktów na rynek	Innowacje koncentrują się wokół zdolności państwa do wprowadzania na rynek nowych produktów i usług , przypisując równoważne znaczenie wymiarowi technicznemu i nietechnicznemu.	K. Schwab, X. Sala-i-Martin, <i>The Global Competitiveness Report 2016–2017</i> , World Economic Forum 2017, s. 54
Sila napędowa przyszłego rozwoju	Inteligentny rozwój to zwiększenie roli innowacji jako sil napędowych przyszłego rozwoju .	Europa 2020. Strategia na rzecz inteligentnego i zrównoważonego rozwoju sprzyjającego włączeniu społecznemu, komunikat Komisji Europejskiej, KOM (2010) 2020 końcowy, s. 13
Zidentyfikowane korzyści podejmowanych prób rozwoju	Innowacyjność to proces, rezultaty i produkty podejmowanych prób rozwoju , wprowadzenia nowych i ulepszania starych sposobów podejmowanych działań, które zawsze przynoszą możliwe do zidentyfikowania korzyści na określonych poziomach analizy (indywidualnym, organizacji itd.).	N. Anderson, K. Potocnik, J. Zhou, <i>Innovation and Creativity in Organizations: A State-of-the Science Review, Prospective Commentary, and Guiding Framework</i> , Journal of Management, July 2014, vol. 40, no. 5, s. 1298
Celowe i zorganizowane poszukiwanie zmian	Celowe i zorganizowane poszukiwanie zmian i systematyczna analiza okazji do społecznej lub gospodarczej innowacji, którą taka zmiana może umożliwić.	P.F. Druker, <i>Innowacja i przedsiębiorczość. Praktyka i zasady</i> , PWE, Warszawa 1992, s. 42
Wspieranie rozwoju ekonomicznego i konkurencyjności; inspirowanie przyszłych pokoleń przedsiębiorców i innowatorów	Innowacja wspiera rozwój ekonomiczny i konkurencyjność , ma charakter ogólny i horyzontalny, obejmując również innowacje społeczne i modeli biznesowych. Jest czynnikiem krytycznym dla inspirowania przyszłych pokoleń przedsiębiorców i innowatorów .	S. Dutta, B. Lanvin, S. Wunsch-Vincent, <i>The Global Innovation Index 2015. Effective Innovation Policies for Development</i> , Cornell University, INSEAD–World Intellectual Property Organization (WIPO), Ithaca, Fontainebleau–Geneva 2015, s. 41
Tworzenie nowych przewag konkurencyjnych	Zwiększenie innowacyjności jest niezbędne do stworzenia nowych przewag konkurencyjnych .	<i>Strategia na rzecz odpowiedzialnego rozwoju do roku 2020 (z perspektywą do 2030 r.)</i> , KPRM, 2017, s. 10
Zastępowanie dotychczasowego stanu nowym, ocenianym dodatnio	Celowo wprowadzone zmiany „polegające na zastępowaniu dotychczasowych stanów rzeczy innymi , ocenianymi dodatnio w świetle określonych kryteriów, składających się na postęp”.	Z. Pietrasiński, <i>Ogólne i psychologiczne zagadnienia innowacji</i> , PWN, Warszawa 1971, s. 10.
Zmiana, nowość, reforma, idea	„zjawisko innowacji jest nierozłącznie związane z pojęciem zmiany, nowości, reformy czy też	K.B. Matusiak (red.), <i>Innowacje i transfer technologii Słownik pojęć</i> , wyd.

WYMIARY INNOWACYJNOŚCI	DEFINICJA INNOWACYJNOŚCI	ŹRÓDŁO
	idei postrzeganej jako nowa. Za innowacje uważa się najróżniejsze fakty, procesy i zjawiska o charakterze technicznym, organizacyjnym, społecznym lub psychologicznym”.	III, Polska Agencja Rozwoju Przedsiębiorczości, Warszawa 2011, s. 111.

Źródło: opracowanie własne.

Każda przytoczona definicja innowacyjności odnosi się do dwóch podstawowych cech, którymi są nowość i zastosowanie na rynku³²⁰. W ujęciu mikroekonomicznym (ujęcie wąskie) innowacyjność definiowana będzie zatem jako zdolność przedsiębiorstwa do tworzenia, wprowadzania, udoskonalania towaru lub usługi, wdrożenia nowoczesnej metody produkcji, generowania wartości dodanej. W ujęciu makroekonomicznym (ujęcie szersze) to reformowanie oraz kształtowanie warunków wzrostu i rozwoju konkurencyjnej gospodarki w dynamicznie zachodzących procesach gospodarczych. Dla celów tej pracy przyjęto założenie, że gospodarki narodowe o najwyższym poziomie innowacyjności cechują się zdolnością i motywacją przedsiębiorców i całego społeczeństwa do ustawicznego poszukiwania i praktycznego wykorzystywania wyników prac badawczo-rozwojowych przy systemowym wsparciu administracji państwowej.

Tak wielowymiarowe definiowanie pojęcia innowacyjności przyczynia się do tego, że kryteria jej klasyfikacji są istotnie zróżnicowane, przez co trudno ustalić jeden wspólny wskaźnik jej oceny. Skutkuje to brakiem ujednoliconego, precyzyjnego podziału, co determinuje opracowywanie na bieżące potrzeby różnych wskaźników oceny innowacyjności gospodarki.

Zgodnie z *Oslo Manual* na poziomie organizacji można wyróżnić cztery rodzaje innowacji³²¹: produktową, procesową, organizacyjną i marketingową (rysunek 5). Wspólną szczególną cechą innowacyjności jest wdrożenie nowości lub znaczącego udoskonalenia dotychczasowych produktów i usług. Wdrożenie rozumiane jest jako: (1) publiczne powiadomienie o tym rynku (w przypadku dóbr i usług), (2) praktyczne zastosowanie (odnośnie do marketingu, zmian organizacyjnych).

³²⁰ E. Południak-Żołędowska, *Państwo w roli innowatora*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie 2017, z. 2 (962), s. 45.

³²¹ *The Measurement...*, s. 16–17.

Rysunek 5. Typy innowacji wpływające na rozwój gospodarczy



Źródło: *Oslo Manual. Guidelines for Collecting and Interpreting Innovation Data*, wyd. 3, OECD–Eurostat, Paryż 2005, s. 47–52.

Innowacja produktowa (*product innovation*) obejmuje wprowadzenie na rynek nowego lub znacząco ulepszanego dobra lub usługi w odniesieniu do cech lub możliwości ich stosowania. Jej zakres przedmiotowy obejmuje techniczne specyfikacje, komponenty i materiały, wbudowane oprogramowania, łatwość użytkowania i funkcjonalność.

Innowacja procesowa (*proces innovation*) jest wdrożeniem nowej i znacząco ulepszonej metody produkcji lub dostawy. Zakres obejmuje zmiany w technologii, urządzeniach i oprogramowaniu.

Innowacja marketingowa (*marketing innovation*) wprowadza nową metodę (znaczące zmiany) odnośnie do projektu, lokowania, promocji i ceny określonego produktu.

Innowacja organizacyjna (*organisational innovation*) jest wprowadzeniem i zastosowaniem przez daną jednostkę nowych metod strategicznych w biznesowej praktyce działania, organizacji pracy i relacji z otoczeniem zewnętrznym, które dotychczas nie były stosowane.

Na poziomie całej gospodarki innowacje można klasyfikować według podziału przyjętego przez C.M. Christensena na: (1) przełomowe, inspirujące (*disruptive technologies*) kreujące nowe rynki z nowymi możliwościami zatrudnienia i kreowania

wartości dodanej (produkcja, usługi, dystrybucja)³²²; (2) innowacje ewolucyjne (kontynuacyjne, podtrzymujące), nietworzące nowych rynków, lecz determinujące rozwój już istniejących poprzez wprowadzenie rozwiązań o charakterze radykalnym lub oddziaływanie w sposób przyrostowy³²³. Innowacje przełomowe charakteryzują się kreatywnością, odnoszą się do nowych rozwiązań i wynalazków, które najczęściej tworzone są przez gospodarki państw uznawanych za liderów, m.in. Danię, Finlandię, Niemcy, Szwajcarię, Szwecję. Innowacje imitujące wprowadzają gospodarki, które naśladują i rozpowszechniają nowatorskie rozwiązania innych. Można więc dokonać również podziału na innowacje podstawowe (naukowe), wywierające znaczny wpływ na rozwój gospodarczy, oraz na innowacje usprawniające³²⁴, które modernizują innowacje podstawowe. Trzecią grupą, obok innowacji przełomowych i ewolucyjnych, o której należy wspomnieć, są innowacje imitacyjne, obejmujące wdrażanie nowych produktów i procesów dla danego podmiotu, które wcześniej zostały już wdrożone i funkcjonują w innych przedsiębiorstwach, sektorach i krajach.

Innowacje można również podzielić na strategiczne i taktyczne (ze względu na wywierane skutki). Innowacje strategiczne mają charakter długofalowy, służą realizacji strategicznych celów: opracowywania i tworzenia nowych produktów, usług i modeli, aby utrzymać długookresową pozycję konkurencyjną³²⁵. Innowacje taktyczne dotyczą bieżących zmian w kierunku zwiększania gospodarowania i korygowania dotychczasowych tendencji³²⁶.

1.2. Uczestnicy procesu innowacyjnego

Innowacyjność gospodarki warunkują powiązania pomiędzy państwem, przedsiębiorcami oraz nauką. Proces innowacyjny jest determinowany przez otoczenie instytucjonalne i ekonomiczne, od niego zależy kierunek i skuteczność podejmowanych działań przez podmioty gospodarcze. Sam mechanizm rynkowy nie daje przedsiębiorcom gwarancji opłacalności kosztownych i ryzykowanych inwestycji o charakterze innowacyjnym,

³²² C.M. Christensen, E.J. Altman, R. McDonald, J. Palmer, *Disruptive Innovation: Intellectual History and Future Paths*, Harvard Business School Working Paper 2017, no. 57, s. 5.

³²³ C.M. Christensen, *Przemysłowe innowacje*, PWN, Warszawa 2010, s. 21.

³²⁴ C. Freeman, *The Role of Technical Change In National Economic Development* [w:] *Technological Change, Industrial Restructuring and Regional Development*, red. A. Amin, J. Goddard, Allen & Unwin, London 1986, s. 103–105.

³²⁵ Ph. Kotler, K.I. Kotler, *Marketing Management*, Prentice Hall, New Jersey 2006, s. 706.

³²⁶ K.B. Matusiak (red.), *op. cit.*, s. 112.

szczególnie w odniesieniu do innowacji przełomowych. Potencjalne przyszłe zyski z takich innowacji stanowią dla przedsiębiorcy niepewną i odległą w czasie perspektywę, natomiast wysoki koszt poniesiony na ich tworzenie jest realny i nieodległy w czasie. W przypadku rynkowego niepowodzenia ryzyko w całości ponosi przedsiębiorca innowator. Natomiast w przypadku powodzenia inni przedsiębiorcy przejmą część zysków z innowacji przez zastosowaną przez nich imitację³²⁷. Biotechnologia, nanotechnologia są jednymi z licznych przykładów przemysłanej polityki innowacyjnej państwa (zamówienia, zlecenia, funkcje regulacyjne) zrealizowanej przez innowacyjnie działające przedsiębiorstwa, na których produkty i usługi popyt determinują otwarci na innowacyjność konsumenci (społeczeństwo).

Rola państwa w procesie innowacyjnym polega przede wszystkim na opracowaniu wizji oraz założeń realizacji przede wszystkim przełomowych innowacji przez sektor prywatny, nie ograniczając się przy tym tylko do długoterminowego subsydiowania określonych rodzajów działalności³²⁸. W polityce innowacyjnej państwa istotną staje się świadomość, że przedsiębiorczość i wolny rynek nie są wystraczającymi determinantami aktywacji podmiotów obrotu gospodarczego w kierunku innowacji, zatem udział państwa (a zarazem jego funkcje) determinują niedoskonałości wolnego rynku.

Najważniejsze staje się popieranie przez politykę gospodarczą państwa innowacji o charakterze przełomowym, ponieważ to one determinują międzynarodową konkurencyjność gospodarek. Są one efektem działań zbiorowych, odrębnych pod względem instytucjonalnym, prowadzonych w różnych środowiskach społecznych³²⁹. Polityka państwa musi w tym zakresie uwzględniać również ekonomiczne ograniczenie, którym jest zachowawcza postawa przedsiębiorców, skutkująca decyzjami o prowadzeniu działalności mniej kosztowej i ryzykownej, związana z tworzeniem większej liczby innowacji o charakterze kontynuacyjnym. Główną barierą dla przedsiębiorców w kreowaniu przełomowych innowacji staje się brak kapitału wysokiego ryzyka. Rolą państwa jest więc instytucjonalne i finansowe wspieranie oraz motywowanie innowacyjnych działań w sektorze prywatnym. Innowacje przełomowe są produktami bardzo kosztownymi na etapie ich tworzenia. Państwo powinno koncentrować swoje działania na ograniczeniu ryzyka przedsiębiorców oraz ich motywowaniu, aby nie unikali prac nad innowacjami przełomowymi i nie inwestowali

³²⁷ E. Południak-Żołędowska, *op. cit.*, s. 48.

³²⁸ *Ibidem*.

³²⁹ *Ibidem*, s. 44.

wyłącznie w innowacje kontynuacyjne lub imitujące o relatywnie wysokim prawdopodobieństwie odniesienia sukcesu.

W sektorze prywatnym podmioty w procesie innowacyjnym odgrywają dwie równorzędne role: tworzą innowacje oraz je użytkują. Można je zaszeregować według następującego podziału:

1) producenci innowatorzy (*innovators*) – osoby fizyczne lub prawne, które prowadzą działalność innowacyjną i czerpią z niej korzyści. Do podejmowanych działań o charakterze innowacyjnym zaliczyć można³³⁰:

a) innowacje technologiczne obejmujące w szczególności:

⇒ własne prace B+R,

⇒ prace B+R wykonywane na rzecz innowatora przez inne jednostki;

b) innowacje pozostałe, obejmujące w szczególności:

⇒ zakup nowych oraz znacznie ulepszonych maszyn, oprogramowania, wyposażenia,

⇒ zakup lub licencjonowanie patentów, wynalazków, *know-how*, innych rodzajów wiedzy,

⇒ szkolenia,

⇒ wnioski patentowe;

2) ostateczni użytkownicy – przedsiębiorstwa i osoby indywidualne, które czerpią korzyści z nabywania i stosowania innowacyjnych produktów, usług, które opracowali lub nabyli. Ich działania w istotny sposób kreują popytową stronę procesu innowacyjnego.

Uwzględniając wymienione grupy uczestników procesu innowacyjnego, można ich role przedstawić w następujący sposób:

1) państwo (animator innowacji): kształtuje kreatywne, wykształcone społeczeństwo (innowacyjni przedsiębiorcy, wykwalifikowani pracownicy, świadomi konsumenci);

³³⁰ *Innobarometer 2016 – EU business innovation trends*, EC 2016, s. 4–8.

opracowuje strategie rozwoju innowacyjnego gospodarki; dba, by innowacje przełomowe znalazły w gospodarce istotne miejsce; prowadzi politykę o charakterze bezpośrednim (m.in. dofinansowanie, dotacje) i pośrednim (m.in. zachęty podatkowe, instrumenty fiskalne z grupy tzw. TE – *tax expenditures*³³¹); porządkuje zasady i regulacje, analizuje rodzaje ryzyka, staje się największym inwestorem finansującym innowacje, wykorzystując w tym celu trzy grupy narzędzi realizacji polityki innowacyjnej³³²:

- ⇒ popytowe – kreuje popyt na innowacje,
 - ⇒ podażowe – oddziałuje na innowatorów,
 - ⇒ kształtujące otoczenie – poprzez regulacje prawne, finansowanie, edukację;
- 2) przedsiębiorcy (innowatorzy) kreują i wprowadzają na rynek innowacje, korzystając przy tym z wykwalifikowanej kadry oraz rozwiązań polityki państwa pozwalającej na obniżenie ryzyka utraty zysku w procesie kosztownego wdrażania innowacji na rynek (m.in. zachęty podatkowe);
- 3) popyt na innowacje tworzą kreatywne, wykształcone jednostki gotowe zarówno do tworzenia innowacji, jak i ich użytkowania (ostateczni użytkownicy oraz innowatorzy).

Polityka państwa powinna zatem mieć na celu wykorzystanie potencjału całego społeczeństwa, nie tylko przedsiębiorców i zatrudnionych przez nich pracowników, obejmując również kształtowanie otwartego na innowacje społeczeństwa.

1.3. Pomiar empiryczny innowacyjności – przegląd mierników i rankingów

Wpływ innowacyjności na wzrost gospodarczy bada się w ujęciu teoretycznym i empirycznym, z perspektywy makro- i mikroekonomicznej. Złożoność definicji sprawia, że

³³¹ TE obejmuje konstrukcje podatkowe, dzięki którym państwo może wspierać określone grupy podatników, formy działalności czy też sektory gospodarki poprzez właściwie zdefiniowany zakres obniżenia zobowiązań podatkowego, decydując się na zmniejszenie lub odroczenie dochodów podatkowych od stosunkowo wąskiej grupy podatników (w porównaniu do grupy podlegającej ogólnym zasadom opodatkowania). Państwo będzie traktować to jako stratę w dochodach podatkowych, a podatnik jako zmniejszenie jego zobowiązań podatkowych, za: *Tax expenditures in OECD countries*, OECD, Paryż 2016, s. 12.

³³² L. Piersiala, J. Nowakowska-Grunt, *Rola polityki gospodarczej w rozwoju innowacyjnym przedsiębiorstw*, Economics and Management 2014, no. 3, s. 150.

nie istnieje jeden uniwersalny wskaźnik do jej pomiaru na poziomie makroekonomicznym, również z uwagi na fakt, że jedynie część czynników kształtujących zdolność gospodarek do innowacji można opisać ilościowo. W szerokim znaczeniu innowacyjność nabiera cech rozwiązań nie tylko technologicznych, a samo pojawienie się innowacji nie zależy wyłącznie od nakładów na badania i rozwój. M.B. Jensen, B. Johnson, E. Lorenz, B.A. Lundvall wskazują na dwa kluczowe modele innowacji opierające się na odmiennym sposobie definiowania i transferu wiedzy jako podstawy innowacji³³³:

- 1) model określany jako STI (*Science, Technology, Innovation*) opiera się na nakładach na B+R, gdzie innowacja ma przede wszystkim charakter przełomowy (radikalny),
- 2) model DUI (*Doing, Using, Interacting*) opiera się na uczeniu się na podstawie interakcje pomiędzy jednostkami badawczymi, klientami i poddostawcami (podwykonawcami), gdzie innowacja ma charakter stopniowy.

Autorzy ci jednocześnie wskazali, że we współczesnych badaniach nad innowacyjnością oraz w rankingach innowacyjności nieproporcjonalnie większą wagę przypisuje się wiedzy pozyskiwanej dzięki nakładom na B+R, a mniejszą – innowacyjności opartej na sieciowości (networkingu) i unikatowych umiejętnościach wykształcanych w procesie zbiorowego uczenia się dzięki interdyscyplinarnym zespołom i bliskim relacjom z klientami.

Rankingi uwzględniające w mniejszym lub większym stopniu znaczenie wpływu innowacyjności są odpowiedzią na potrzebę klasyfikacji jakości uwarunkowań niezbędnych do aktywności przede wszystkim sektora prywatnego w warunkach międzynarodowej konkurencyjności. Uszeregowanie państw umożliwia rozpoznanie aktualnych trendów potencjału innowacyjnego oraz kluczowych czynników zapewniających perspektywę rozwoju gospodarczego innowacyjnych gospodarek świata. Wielowymiarowość innowacji utrudnia opracowanie uniwersalnego wskaźnika jej pomiaru na poziomie makroekonomicznym, można bowiem opisać tylko pewną część czynników w procesie tworzenia wiedzy. Bezdyskusyjny pozostaje fakt, że innowacja jest jednym z podstawowych czynników stałego wzrostu gospodarczego i polepszania standardu życia, natomiast pomiar skutków jest utrudniony z powodu niekończącego się procesu kreowania i wdrażania, charakteryzującego się

³³³ M.B. Jensen, B. Johnson, E. Lorenz, B.A. Lundvall, *op. cit.*, s. 680–693.

unikatowością (*novelty original*) oraz jakościowymi zmianami (*qualitative changes*)³³⁴, obejmując podmioty gospodarcze, sektory gospodarki, pozaekonomiczne strefy życia społecznego³³⁵. Obecne metody pomiaru innowacyjności są ciągle ulepszone, koncentrując się przede wszystkim na uwarunkowaniach ekonomicznych.

Ze względu na złożoność parametrów, z których tylko część można opisać ilościowo, nie udało się jeszcze opracować jednego uniwersalnego wskaźnika służącego pomiarowi innowacyjności. Najbardziej podstawowy podział³³⁶ (rys. 6) dzieli wskaźniki innowacyjności na nakładowe (*input measures of innovation*) i wynikowe (*output measures of innovation*), gdzie:

- 1) dla wskaźników nakładowych podstawową zmienną jest wielkość wydatków poniesionych na działalność badawczo-rozwojową (B+R)³³⁷. Za jeden z najbardziej podstawowych wskaźników w tej grupie uznawany jest GERD³³⁸ (*Gross Domestic Expenditure on Research and Development*), oddający wielkość krajowych nakładów brutto na B+R (wszystkie poniesione przez dany kraj nakłady w danym roku, niezależnie od źródła pochodzenia środków) prezentowany jako procent PKB³³⁹. Wskaźnik ten składa się z wydatków przedsiębiorstw (BERD), wydatków na szkolnictwo wyższe (HERD) oraz wydatków rządowych (GOVERED). Jego popularność związana jest z założeniem, że innowacyjność opiera się na materialnych efektach prac badawczo-rozwojowych. Kraje oceniane jako najbardziej innowacyjne charakteryzują się wysokim udziałem nakładów sektora prywatnego. Jako słaby punkt tego wskaźnika wskazać należy, że nakłady B+R są tylko jednym z wielu elementów wspierających powstawanie innowacji³⁴⁰. Badania empiryczne wskazują jednoznacznie na istotny i pozytywny wpływ, jaki na wzrost gospodarczy wywierają wydatki na B+R;

³³⁴ X. Tinguely, *The new Geography of Innovation, Clusters, Competitiveness and Theory*, Palgrave Macmillan, Switzerland, 2013, s. 52.

³³⁵ L. Carter, *Sociocultural Influences on Science Education: Innovation for Contemporary Times*, Science Education, January 2008, vol. 92, issue 1, s. 175–176.

³³⁶ *Potencjał innowacyjny gospodarki: uwarunkowania, determinanty, perspektywy*, NBP, Warszawa 2016, s. 23.

³³⁷ L. Potters, *Innovation input and output: differences among sectors*, IPTS Working Paper on Corporate R&D and Innovation 2009, no. 10, s. 7.

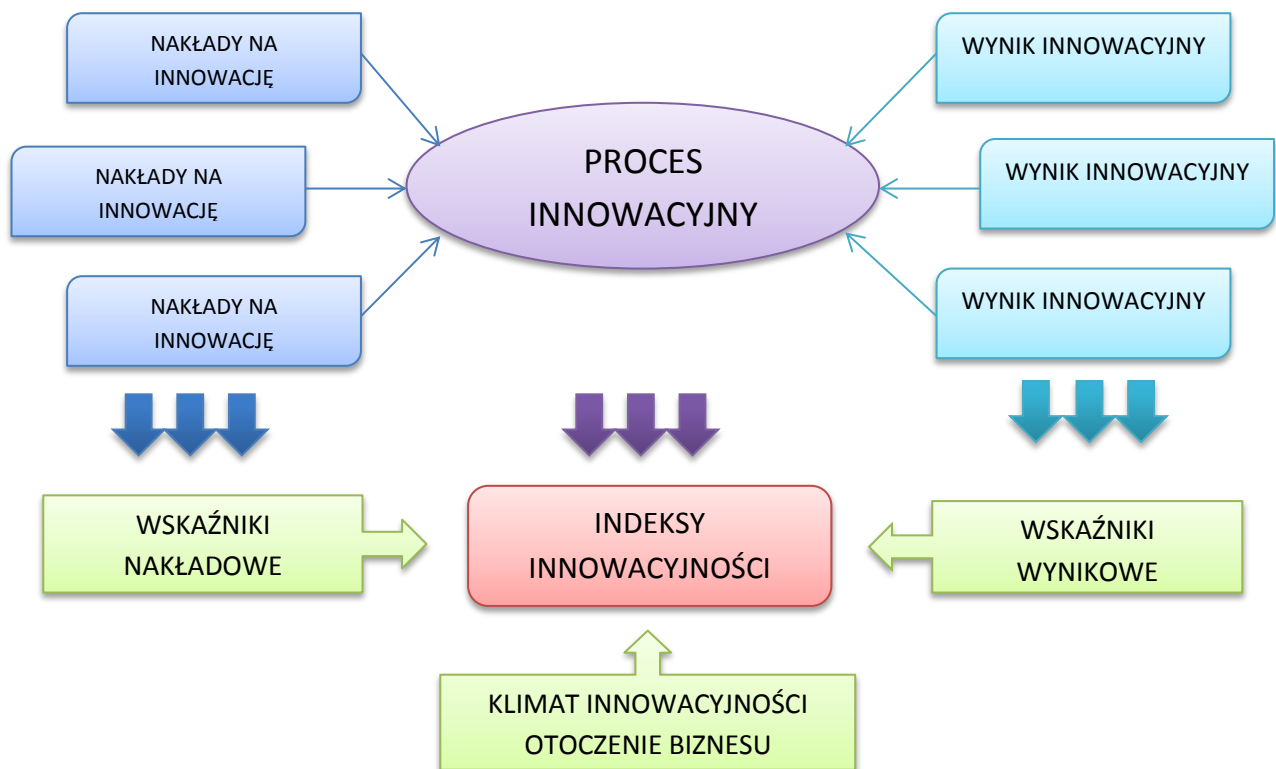
³³⁸ *Frascati Manual 2015, Guidelines for Collecting and Reporting Data on Research and Experimental Development, The Measurement of Scientific, Technological and Innovation Activities*, OCED, Paryż 2015, s. 40.

³³⁹ Eurostat: http://ec.europa.eu/eurostat/web/products-datasets/-/t2020_20&lang=en (dostęp 08 lipca 2017 r.).

³⁴⁰ *Potencjał innowacyjny gospodarki: uwarunkowania, determinant, perspektywy*, NBP, Warszawa 2016, s. 23.

- 2) dla wskaźników wynikowych podstawowymi zmiennymi są wybrane rezultaty nakładów poniesionych na działalność B+R, w tym liczba innowacyjnych produktów, prawo własności intelektualnej (*intellectual property rights*), innowacyjność produktów, wynik finansowy przedsiębiorstw podejmujących tego rodzaju działalność³⁴¹.

Rysunek 6. Podział wskaźników procesu innowacyjnego



Źródło: opracowanie własne na podstawie: X. Tinguely, *The new Geography of Innovation, Clusters, Competitiveness and Theory*, Palgrave Macmillan, Switzerland, 2013, s. 53; *Potencjał innowacyjny gospodarki: uwarunkowania, determinanty, perspektywy*, NBP, Warszawa 2016, s. 23.

Do najczęściej stosowanych wskaźników naukowo-technicznych pomiaru poziomu innowacyjności należą³⁴²:

³⁴¹ L. Potters, *Innovation input and output: differences among sectors*, IPTS Working Paper on Corporate R&D and Innovation 2009, no. 10, s. 7.

³⁴² P. Frankowski, B. Kubiak, *Bariery innowacyjności w Polsce*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego Studia i Prace Wydziału Nauk Ekonomicznych i Zarządzania 2012, nr 28, s. 118; Z. Wołodkiewicz-Donimirski, *op. cit.*, s. 9–24.

- ⇒ nakłady przedsiębiorstw na działalność B+R (procent PBK),
- ⇒ liczba patentów (w przeliczeniu na liczbę mieszkańców) np. złożonych w krajowych urzędach patentowych lub – zgodnie z metodologią Eurostat – liczba zgłoszeń dokonywanych w Europejskim Urzędzie Patentowym (European Patent Office, EPO), co pozwala objąć ochroną patentową ważniejsze wynalazki w danym kraju i przepływ wiedzy pomiędzy krajami,
- ⇒ wydatki przedsiębiorstw na innowacje (procent obrotów),
- ⇒ udział innowacyjnych małych i średnich przedsiębiorstw w całym sektorze MŚP,
- ⇒ wielkość tzw. zasobów ludzkich dla nauki i techniki (*Human Resources in Science and Technology*, HRST),
- ⇒ bilans płatniczy w dziedzinie technologii,
- ⇒ aktywność w sektorach wysokich technologii³⁴³, (udział tzw. dóbr *high-tech* w produkcji sprzedanej, inwestycjach, zatrudnieniu, handlu zagranicznym),
- ⇒ statystyka publikacji naukowych,
- ⇒ poziom wykształcenia.

Wieloaspektowe porównania innowacyjności poszczególnych gospodarek, łączące analizę wskaźników nakładowych i wynikowych, umożliwiając indeksy, które są syntetycznymi miernikami opierającymi się na licznych wskaźnikach cząstkowych. „Ich zaletą jest zwiększenie międzynarodowej porównywalności dzięki równoległemu wykorzystywaniu wielu alternatywnych mierników innowacyjności, a wadą jest to, że chociaż są one relatywnie dobrą miarą dla państw zaawansowanych gospodarczo, mogą nie być odpowiednie do oceny postępów krajów o niższym poziomie rozwoju”³⁴⁴. Do najpopularniejszych indeksów należą:

- 1) Globalny Indeks Innowacyjności (*Global Innovation Index*),
- 2) filar Innowacyjność w Globalnym Raporcie Konkurencyjności (*Global Competitiveness Report*),
- 3) ranking innowacyjności krajów UE (*Innovation Union Scoreboard*).

³⁴³ Sektory te definiuje jako takie, w których nakłady B+R są odpowiednio wysokie w relacji do wielkości produkcji lub wartości dodanej, za: Z. Wołodkiewicz-Donimirski, *op. cit.*, s. 15.

³⁴⁴ *Potencjał innowacyjny gospodarki: uwarunkowania, determinanty, perspektywy*, NBP, maj 2016, s. 25.

1.3.1. *Global Innovation Index (GII)* – Globalny Indeks Innowacyjności

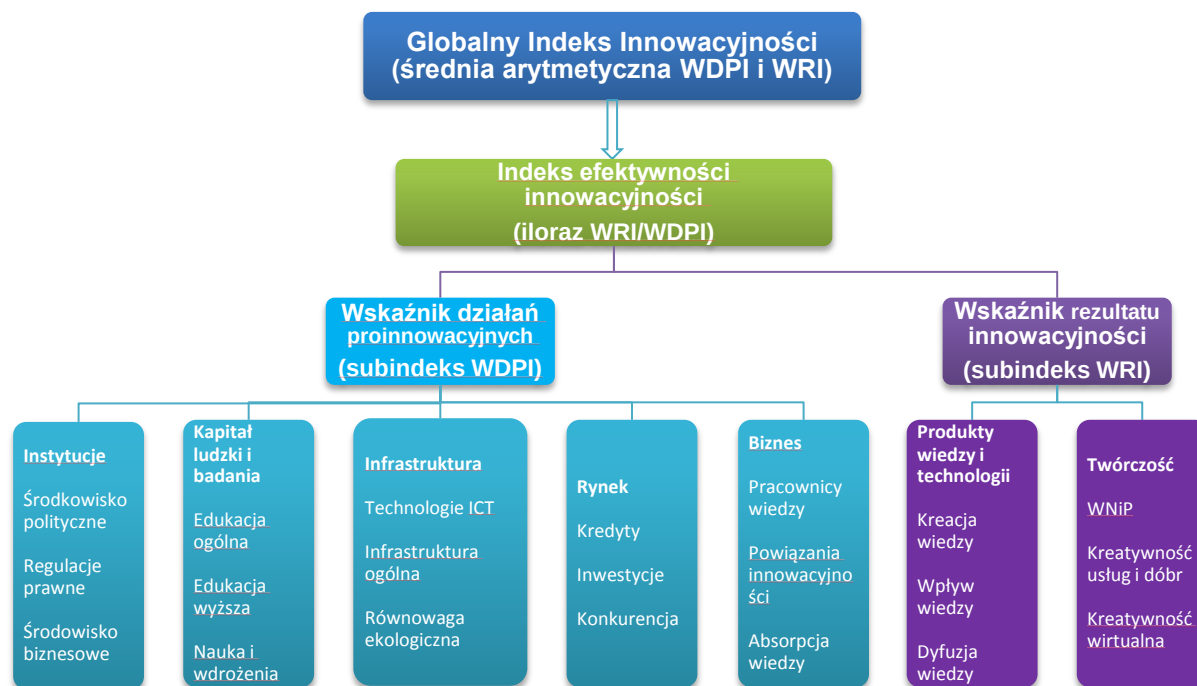
Pomiarowi innowacyjności służy globalny indeks innowacyjności (*Global Innovation Index, GI*), obecnie mierzy on innowacyjność 143 gospodarek świata za pomocą 84 wskaźników. Indeks opracowany w 2007 r. przez ekonomistów INSEAD jest średnią wyników otrzymanych w wyniku analizy mierników kreowania innowacyjności obejmujących dwie podstawowe grupy miar:

- ⇒ **czynniki kreowania innowacyjności (*innovation input*)** – obejmujące instytucje, potencjał ludzki, teleinformatykę (ICT) i infrastrukturę, zaawansowanie rynku, zaawansowanie działalności biznesowej;
- ⇒ **wyniki działalności innowacyjnej (*innovation output*)** – analizujące wyniki działalności naukowej i efekty działalności twórczej.

GII koncentruje się na ciągłym ulepszaniu pomiaru innowacyjności poprzez identyfikację polityk gospodarczych poszczególnych państw i ich dobrych praktyk w dziedzinie innowacyjności. Celem jest określenie determinantów przyjaznego innowacjom środowiska gospodarczego, w którym czynniki odpowiedzialne za innowacyjność będą mogły wciąż ewoluować. Analiza obejmuje cztery wymiary³⁴⁵ (rys. 7): ogólny wskaźnik GII (*overall GI*); dwa subindeksy (*Input and Output Subindexes*): WDPI – wskaźnik działań proinnowacyjnych oraz WRI – wskaźnik rezultatów innowacyjności; współczynnik efektywności innowacyjności (*Innovation Efficiency Ratio*) obrazujący, ile korzyści dane państwo osiąga z inwestycji w innowacje.

³⁴⁵ S. Dutta, B. Lanvin, S. Wunsch-Vincent, *The Global Innovation Index 2015...*, s. 10.

Rysunek 7. Struktura Globalnego Indeksu Innowacyjności



Źródło: opracowanie własne.

Zgodnie z przedstawionym na rysunku 7 schematem ogólny wskaźnik GII stanowi średnią arytmetyczną otrzymanych wyników z dwóch subindeksów: Wskaźnika Działań Proinnowacyjnych (WDP) oraz Wskaźnika Rezultatów Innowacyjności (WRI). WDP obejmuje pięć podstawowych wymiarów gospodarki narodowej, które kształtują działalność innowacyjną: (1) instytucje, (2) kapitał ludzki i badania, (3) infrastrukturę, (4) złożoność rynku, (5) złożoność biznesu. Wyniki WRI dostarczają informacji na temat rezultatów innowacyjnych działań w gospodarce narodowej. Opierają się na dwóch filarach: (6) wiedzy i technologii oraz (7) rezultatach kreatywności. Współczynnik efektywności innowacyjnej stanowi iloraz WRI do WDPI, co pozwala ocenić, ile innowacji wprowadza dane państwo w oparciu o posiadane nakłady.

Czołowe miejsca na liście światowych innowatorów mierzone indeksem GII od wielu lat zajmują: Dania, Finlandia, Holandia, Singapur, Szwajcaria, Szwecja, USA, Wielka Brytania.

1.3.2. *Global Competitiveness Index (GCI)* – Globalny Indeks Konkurencyjności

Pogląd, że znaczenie innowacjom w rozwoju społeczno-gospodarczym kraju przypisuje się dopiero wówczas, gdy gospodarka rynkowa znajdzie się na najwyższym stadium rozwoju, przedstawia model opisowy (empiryczny) prezentujący stadia rozwoju poszczególnych gospodarek w oparciu o typowe czynniki konkurencyjności. Publikowany co rok przez Światowe Forum Ekonomiczne raport ocenia na podstawie opracowanego *Global Competitiveness Index (GCI)* zdolność objętych badaniem państw do długookresowego wzrostu gospodarczego³⁴⁶. Obecną metodologię pomiaru GCI opracowali w 2004 r. M. Porter i X. Sala-i-Martin. Opiera się ona na ponad stu wskaźnikach pogrupowanych w dwanaście tzw. filarów konkurencyjności³⁴⁷. Jej podstawą jest teoria poziomów rozwoju M. Portera³⁴⁸, która zakłada trzy poziomy rozwoju gospodarczego³⁴⁹:

1. **Poziom pierwszy** charakteryzuje rozwój gospodarczy sterowany przez czynniki wytwórcze (*factor driven*), dla którego przyjmuje się założenie, że gospodarka danego kraju jest oparta na niewykwalfikowanej sile roboczej i zasobach naturalnych, a przedsiębiorstwa konkurują niskimi cenami. Na potrzeby indeksu przyjmuje się, że do tej grupy należą państwa o roczne PKB *per capita* poniżej 2 tys. USD. Utrzymanie konkurencyjności jest zależne przede wszystkim od tzw. *basic requirements*, na które składają się:
 - ⇒ dobrze funkcjonujące instytucje sektora publicznego i prywatnego (1 filar – *Institutions*),
 - ⇒ odpowiednio rozwinięta infrastruktura (2 filar – *Infrastructure*),
 - ⇒ stabilne środowisko makroekonomiczne (3 filar – *Macroeconomic environment*),

³⁴⁶ Globalny raport innowacyjności 2016–2017 objął analizą 138 gospodarek.

³⁴⁷ Podstawą danych jest ankieta EOS skierowana do członków rad nadzorczych i zarządów przedsiębiorstw (w 2016 r. badanie objęło 14 tys. respondentów ze 138 państw), ostateczna ocena kraju jest kilkupoziomową sumą ważoną udzielonych poszczególnych odpowiedzi i wyników tzw. twardych ocen kraju, w sumie jest to 113 zmiennych, za: P. Boguszewski, *Globalny raport konkurencyjności 2016–17 Światowego Forum Gospodarczego*, NBP, Warszawa 2016, https://www.nbp.pl/aktualnosci/wiadomosci_2016/20160928_awans.pdf (dostęp: 19.07.2017).

³⁴⁸ Chapter 1.1. The Global Competitiveness Report 2007–2008 przedstawia sposób, w jaki teoria M. Portera została zaadaptowana na potrzeby tego indeksu.

³⁴⁹ K. Schwab, X. Sala-i-Martin, *The Global Competitiveness Report 2016–2017*, World Economic Forum, s. 37–41.

⇒ zdrowa siła robocza z przynajmniej podstawowym wykształceniem (4 filar – *Health and primary education*).

2. **Poziom drugi** charakteryzuje rozwój gospodarczy sterowany przez efektywność (*efficiency driven*). Obejmuje on gospodarki państw o większym stopniu konkurencyjności, gdzie produktywność i wynagrodzenie rośnie. Gospodarka osiąga ten poziom, kiedy dąży do poprawienia efektywności procesów produkcji i polepszenia jakości produktu m.in. poprzez wzrost wysokości wynagrodzeń, a nie poprzez podwyższanie cen za produkty i usługi. Przyjmuje się, że do tej grupy należą państwa o rocznym PKB *per capita* pomiędzy 3 tys. a 9 tys. USD. Za utrzymanie konkurencyjności gospodarczej na tym poziomie odpowiadają przede wszystkim tzw. *efficiency enhancers*, do których zalicza się :

- ⇒ wyższe wykształcenie (5 filar – *Higher Education and Training*),
- ⇒ efektywny rynek dóbr (6 filar – *Efficient Goods Market*),
- ⇒ rozwinięty i dobrze działający rynek pracy (7 filar – *Labor Market Efficiency*),
- ⇒ rozwinięty rynek finansowy (8 filar – *Financial Market Development*),
- ⇒ umiejętność (zdolność) wykorzystywania zalet istniejących technologii (9 filar – *Technological Readiness*),
- ⇒ duży rynek krajowy i zagraniczny (10 filar – *Market Size*).

3. **Poziom trzeci** charakteryzuje rozwój gospodarczy sterowany przez innowacje (*innovation-driven*). Przyjmuje się, że do tej grupy należą państwa o PKB *per capita* powyżej 17 tys. USD. Gospodarki na tym poziomie charakteryzują się wzrostem płac pozwalającym utrzymać właściwy wysoki standard życia, przedsiębiorstwa konkurują poprzez:

- ⇒ tzw. złożoność biznesu, czyli użycie najbardziej wyspecjalizowanych procesów produkcji (11 filar – *Business Sophistication*) oraz
- ⇒ innowacyjność (12 filar – *Innovation*).

Spośród wymienionych wyżej filarów najbardziej interesujące w kontekście niniejszych rozważań są dwa ostatnie, które zostaną krótko opisane niżej.

Filar 11 Złożoność Biznesu (*Business Sophistication*) analizuje dwa ściśle ze sobą powiązane czynniki jakościowe obejmujące: krajowe powiązania biznesowe oraz działania operacyjne i strategie przedsiębiorstw. Te czynniki są szczególnie istotne dla krajów o zaawansowanym rozwoju, kiedy bardziej podstawowe źródła usprawniania produktywności (obszary objęte filarami 1–10) zostały już całkowicie wykorzystane. Jakość powiązań biznesowych jest mierzona w oparciu o liczbę i jakość lokalnych dostawców oraz zasięg ich interakcji. Gdy firmy i dostawcy z określonego sektora są połączone w bliskich geograficznie klastrach³⁵⁰ (*clusters*), wydajność jest wyższa, powstają większe możliwości tworzenia innowacji w procesach i produktach oraz zredukowane zostają bariery wejścia dla nowych firm. Ocena filaru obejmuje:

- ⇒ jakość i liczbę lokalnych dostawców,
- ⇒ poziom rozwoju klastrów (*clusters*),
- ⇒ charakter przewagi konkurencyjnej,
- ⇒ zasięg geograficzny,
- ⇒ kontrolę międzynarodowej dystrybucji,
- ⇒ złożoność procesu produkcyjnego,
- ⇒ skalę marketingu,
- ⇒ poleganie na profesjonalnym zarządzaniu.

Filar 12³⁵¹ (*Innovation*) koncentruje się na innowacjach w dziedzinie badawczo-rozwojowej (B+R), które są szczególnie ważne dla gospodarek ukierunkowanych na nowe wymiary wiedzy, gdzie maleje tendencja do generowania większej wartości jedynie poprzez integrowanie i adaptację egzogennych technologii (innowacje imitujące). Przedsiębiorstwa działające w takich gospodarkach muszą projektować i rozwijać najnowsze produkty i procesy w celu utrzymania przewagi konkurencyjnej. Ten proces wymaga środowiska, które sprzyja innowacyjnej działalności, i jest wspierany zarówno przez sektor publiczny, jak i prywatny. W szczególności obejmuje on inwestycje w badania i rozwój głównie sektora prywatnego, funkcjonowanie wysokiej klasy instytucji badawczych, które mogą dostarczać podstawową wiedzę

³⁵⁰ Klaster jest specyficzną formą organizacji produkcji, polegającą na koncentracji w bliskiej przestrzeni elastycznych przedsiębiorstw, które prowadzą komplementarną działalność gospodarczą. Takie podmioty równocześnie współpracują i konkurują między sobą. Podstawą utworzenia klastra są konkurencyjne powiązania występujące pomiędzy podmiotami, które generują procesy powstawania wiedzy, za: K.B. Matusiak (red.), *op. cit.*, s. 134.

³⁵¹ K. Schwab, X. Sala-i-Martin, *The Global Competitiveness Report 2016–2017*, World Economic Forum, s. 40.

niezbędną do tworzenia nowych technologii, szeroką współpracę pomiędzy uniwersytetami i przemysłem w badaniach i rozwoju technologii oraz ochronę wartości intelektualnej. Zawiera następujące elementy³⁵²:

- ⇒ zdolność do innowacji,
- ⇒ jakość instytucji badawczych,
- ⇒ wydatki przedsiębiorstw na B+R,
- ⇒ współpracę między uczelniami,
- ⇒ zamówienia rządowe na zaawansowane technologie,
- ⇒ dostępność wysoko wyspecjalizowanych kadr ekspertów (naukowców i inżynierów),
- ⇒ zgłoszenia patentowe,
- ⇒ ochronę wartości intelektualnej.

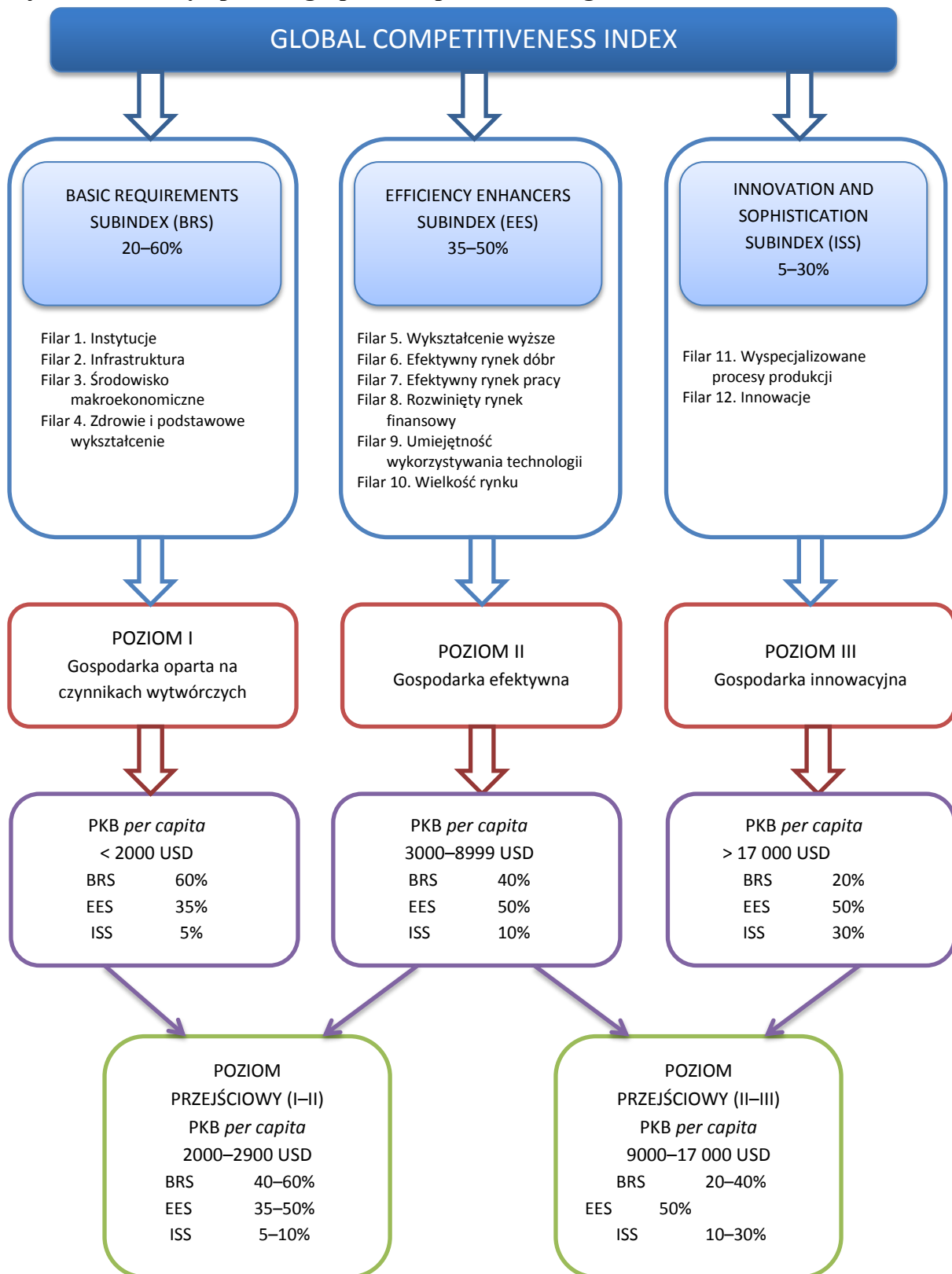
Na podstawie tych dwunastu filarów GCI klasyfikuje państwa do pięciu grup, z których trzy są właściwe dla przyjętej klasyfikacji poziomów rozwoju gospodarki, a pozostałe dwie grupy pozwalają zaszerzować gospodarki będące w fazie przejściowej pomiędzy wyodrębnionymi poziomami rozwoju. O przypisaniu do określonej grupy decydują poniższe kryteria alokacji (rysunek 8):

- 1) próg wielkości PKB *per capita* liczonego w USD, uznany za najlepszy wyznacznik konkurencyjności,
- 2) wagi pozwalające oszacować poszczególne wymiary poziomu rozwoju gospodarki, np. kryterium przypisania kraju do poziomu trzeciego (*stage innovation-driven*) jest rozwój technologiczny. Wagi dla poszczególnych wymiarów ustala się za pomocą regresji na danych panelowych (otrzymane wyniki dla trudnych do zdefiniowania i przez to trudne do oszacowania zjawiska gospodarcze, jak innowacyjność czy konkurencyjność, wpływają na to, że wyniki uzyskane na podstawie analizy są jedynie przybliżeniem).

Od 2009 r. liderem rankingu jest Szwajcaria, od 2011 niezmiennie na drugiej pozycji plasuje się Singapur.

³⁵² *Ibidem.*

Rysunek 8. Filary i podział gospodarek państw według GCI



Źródło: opracowanie własne.

1.3.3. Innovation Union Scoreboard – Ranking Innowacyjności krajów Unii Europejskiej

Komisja Europejska do oceny potencjału innowacyjności krajów członkowskich stosuje przede wszystkim sumaryczny indeks innowacyjności (SII – *Summar Innovation Index*), na który składa się zestaw wskaźników umożliwiających pomiar nakładów ponoszonych na innowacje i osiągniętych wyników.

Wyniki publikowane są w corocznym raporcie *European Innovation Scoreboard*, który prezentuje ocenę skuteczności polityki innowacyjnej państw członkowskich Unii Europejskiej na podstawie analizy jej silnych i słabych stron oraz ustalając pozycję UE w stosunku do głównych konkurentów w tym obszarze na arenie międzynarodowej. Analiza dokonywana jest na podstawie indeksu SII, obliczanego jako średnia arytmetyczna ważona obecnie 27 wskaźników cząstkowych³⁵³ dla gospodarek 28 krajów członkowskich oraz Islandii, Japonii, Norwegii, Szwajcarii, Turcji i USA. Ich przypisanie do czterech głównych grup (*main groups*) i wymiarów (*dimensions*) przedstawia tabela 8.

Tabela 8. Główne grupy i ich wymiary indeksu SII

Główna grupa SII (<i>main group</i>)	Wymiar SII (<i>dimension</i>)
Warunki ramowe (<i>framework conditions</i>)	1. Zasoby ludzkie 2. Atrakcyjne systemy badań 3. Środowisko przyjazne innowacjom
Inwestycje	1. Finansowanie i wsparcie 2. Inwestycje przedsiębiorstw
Działalność innowacyjna	1. Innowatorzy 2. Powiązania 3. Kapitał intelektualny
Wpływ	1. Wpływ na zatrudnienie 2. Wpływ na sprzedaż

Źródło: opracowanie własne na podstawie: *European Innovation Scoreboard 2017, Methodology Report*, European Commission, s. 8–9.

Indeks przyjmuje wartości od 0 do 1, przy czym poziom innowacyjności danego kraju jest tym wyższy, im wartość indeksu jest bliższa 1. Cząstkowe wskaźniki obejmują zarówno nakłady na innowacje, tj. wskaźniki nakładowe, jak i ich rezultaty, tj. wskaźniki wynikowe.

³⁵³ Liczba wskaźników jest zmienna w zależności od zmian w polityce innowacyjnej, 27 wskaźników zostało podanych na podstawie raportu z 2017 r., za: *European Innovation Scoreboard 2017, Methodology Report*, European Commission, s. 8.

Wskaźniki nakładowe opisane są przez mierniki obrazujące finansowanie, wykształcenie, inwestycje przedsiębiorstw i infrastrukturę ich funkcjonowania. Wskaźniki wynikowe związane są głównie z ekonomicznymi efektami przedsiębiorstw wdrażających innowacje. Jednym z najbardziej obiektywnych mierników analizy warunków rozwoju innowacyjności w całej gospodarce jest relacja wydatków na działalność B+R do PKB wyrażona w procentach. W literaturze przedmiotu przyjmuje się, że istotna jest nie tylko wydatkowana kwota, ale również struktura finansowania, gdzie preferowanym kierunkiem jest przenoszenie ciężaru finansowego wydatków B+R z sektora publicznego do sektora przedsiębiorstw³⁵⁴.

Uwzględniając wyniki osiągnięte na podstawie kalkulacji SII, kraje objęte badaniem grupowane są – w zależności od osiągniętej średniej – do jednej z czterech grup:

- 1) liderzy innowacji (*Innovation Leaders*) – państwa, które osiągnęły wynik ponad 20% wyższy od średniej dla całej UE (obecnie należą do nich: Dania, Finlandia, Holandia, Niemcy, Szwecja, Wielka Brytania);
- 2) mocni innowatorzy (*Strong Innovators*) – państwa, które osiągnęły wynik pomiędzy 90 a 120% średniej dla całej UE;
- 3) umiarkowani innowatorzy (*Moderate Innovators*) – państwa, które osiągnęły wynik pomiędzy 50 a 90% średniej dla całej UE;
- 4) słabi innowatorzy (*Modest Innovators*) – państwa, które osiągnęły wynik poniżej 50% średniej dla całej UE.

1.3.4. Pozostałe indeksy i mierniki

Najbardziej popularnym miernikiem służącym do badania oddziaływania systemu podatkowego na zwrot z działalności B+R jest tzw. indeks B opracowany przez J. Warde. Dokonuje on pomiaru opłacalności wydatków B+R w stosunku do badanego systemu podatkowego, wykorzystując marginalną efektywną stopę podatkową. Nazwa B-indeks odnosi się do tego, że wyraża on minimalną relację zysku do poniesionych nakładów, gdy inwestycja B+R staje się opłacalna w warunkach badanego systemu podatkowego. Można to ująć jako minimalną obecną wartość dochodów brutto z zainwestowanej jednostki pieniężnej w B+R, która jest niezbędna do pokrycia poniesionych kosztów oraz zapłaty należnego

³⁵⁴ Z. Wołodkiewicz-Donimirski, *op. cit.*, s. 12; R. Włodarczyk, *Struktura sektorowa finansowania wydatków na B+R w krajach strefy euro* [w:] *Innowacyjność w skali makro i mikro*, red. B. Kryk, K. Piech, Instytut Wiedzy i Innowacji, Warszawa 2009.

podatku dochodowego³⁵⁵. Minimalną obecną wartość zysku brutto z inwestycji B+R można zapisać jako iloczyn wartości poniesionych nakładów inwestycyjnych (I) oraz minimalnej wartości zysku brutto z inwestycji (B); inwestycja będzie opłacalna, gdy zostanie spełniony następujący warunek:

$$B \times I = I + t(B \times I - I_k),$$

gdzie:

t – stawka podatku dochodowego,

I_k – wartość bieżąca odpisów podatkowych z tytułu kosztów inwestycji B+R.

Po przekształceniu wzoru uzyskujemy minimalną zyskowość brutto:

$$B = \frac{1 - A \times t}{1 - t},$$

gdzie:

A – ważona wartość bieżąca netto odpisów amortyzacyjnych, ulg podatkowych przypadająca na jednostkę pieniężną poniesionych nakładów na B+R.

Jeżeli $B < 1$, oferowane w ramach systemu podatkowego danego państwa przepisy podatkowe pozwalają zmniejszyć należności podatkowe przedsiębiorstwa z tytułu podatku dochodowego w większej wysokości niż kwota faktycznie poniesionych nakładów na B+R. Inwestycja jest więc opłacalna, nawet gdy wpływy przedsiębiorstwa będą niższe od poniesionych nakładów. Jeżeli $B > 1$, nie jest możliwe odliczenie całkowitej wartości nakładów poniesionych na B+R, aby więc inwestycja była rentowna, wartość osiągniętego zysku musi przekroczyć bieżącą wartość poniesionych kosztów. Gdy wynik wynosi zero, należy go interpretować tak, że system podatkowy jest neutralny. Zatem im niższa wartość B indeks, tym większa korelacja pozytywnego wpływu opodatkowania na inwestycje B+R.

³⁵⁵ J. Warda, *Measuring the Value of R&D Tax Treatment in OECD Countries*, STI Review 2001, no. 27: Special Issue on New Science and Technology Indicators, s. 186, 195.

W przypadku gdy wskaźnik przyjmuje wartość większą od zera, system podatkowy negatywnie wpływa na opłacalność inwestycji³⁵⁶.

Pomocniczą rolę w zakresie oceny innowacyjności gospodarki oraz wpływu opodatkowania umożliwia analiza ogólnych warunków rozwoju przedsiębiorczości w danym państwie, które bada m.in. raport Banku Światowego *Doing Business*. W tym publikowanym co rok raporcie tematyka podatków zawężona została do podatków płaconych przez przedsiębiorców, istotne jest jednak to, że podatki zostały ściśle powiązane z wzajemnie na siebie oddziałującymi innymi uwarunkowaniami instytucjonalnymi prowadzenia działalności gospodarczej. Dane z tego raportu umożliwiają analizę całkowitej stawki podatkowej (*total tax rate*) w 6. filarze GCI analizującym efektywny rynek dóbr³⁵⁷. Dla GCI wskaźnik ten oparty jest na podatku dochodowym (% zysków), podatku od wynagrodzeń i udziału (% zysków) oraz innych podatków (% zysków). Całkowita stawka podatkowa opiera się na pomiarze kwoty podatków i obowiązkowych składek płaconych przez podmioty prowadzące działalność gospodarczą w drugim roku funkcjonowania na rynku, wyrażona jako udział w zysku komercyjnym. Całkowita wartość podatków jest sumą pięciu ich typów oraz składek po uwzględnieniu odliczeń i zwolnień. Wskaźnik ten obejmuje zysk CIT, składki na ubezpieczenie społeczne i podatek od wynagrodzeń płacone przez pracodawcę, podatki od nieruchomości, podatki obrotowe oraz podatki o mniejszym znaczeniu³⁵⁸. W raporcie GII jest wykorzystywany m.in. w grupie Instytucje w pkt 1.3.3. *Ease of paying taxes*, pkt 4.1.1. *Ease of getting credit*, pkt 6.2.2. *New business density*³⁵⁹. Dla pomiaru *Ease of starting business* ranking jest prostą średnią wskaźników składowych dla założenia działalności gospodarczej, obejmujących: liczbę procedur, czas mierzony w dniach, koszt wykonania każdej procedury (% dochodu na jednego mieszkańca) oraz minimalny kapitał (% dochód na jednego mieszkańca). Celem raportu *Doing Business* jest opis i analiza wszystkich obowiązujących procedur, które są wymagane od przedsiębiorcy chcącego rozpocząć i formalnie prowadzić działalność przemysłową lub handlową. Obejmują one uzyskanie wszystkich niezbędnych licencji i pozwoleń oraz wypełnienie przewidzianych prawem warunków umożliwiających

³⁵⁶ Definition, interpretation and calculation of the B-index, OECD 2013, s. 1; A. Adamczyk, *Propozycje zmian bodźców podatkowych wspierających działalność B+R polskich przedsiębiorstw*, Gospodarka Narodowa 2010, nr 11–12, s. 46–47.

³⁵⁷ K. Schwab, X. Sala-i-Martin, *The Global Competitiveness Report 2016–2017*, World Economic Forum, s. 375.

³⁵⁸ <http://www.doingbusiness.org/methodologysurveys/>

³⁵⁹ GII 2015 s. 316, 338, 367.

rozpoczęcie działalności i zatrudnienie pracowników. Aby dane były porównywalne w różnych krajach, *Doing Business* wypracował model standardowego przedsiębiorstwa, spółki z ograniczoną odpowiedzialnością (lub jej odpowiednika prawnego w określonych krajowych reżimach prawnych). Spółka działa w największym mieście każdego z badanych państw, jest w 100% podmiotem krajowym z pięcioma właścicielami (wspólnikami, z których żaden nie jest osobą prawną). Kapitał początkowy spółki stanowi wartość 10-krotnego dochodu na jednego mieszkańca danego państwa. Spółka prowadzi ogólną działalność przemysłową lub handlową, w wynajmowanym zakładzie lub biurach, z założenia nie jest więc właścicielem nieruchomości. Podmiot nie spełnia warunków do korzystania z oferowanych przez państwo zachęt inwestycyjnych ani żadnych specjalnych ulg. Zatrudnionych w nim jest co najmniej 10 i co najwyżej 50 pracowników, którzy są obywatelami danego kraju. Spółka osiąga obroty w wysokości co najmniej 100-krotności dochodu na jednego mieszkańca. Zbudowanie wspólnego dla badanych gospodarek modelu działalności gospodarczej pozwala otrzymać bezwzględne wartości każdego przypisanego wskaźnika, które umożliwiają ocenę, i porównanie, jak wiele warunków regulacyjnych obowiązujących lokalnych przedsiębiorców w każdej z analizowanych gospodarek zmienia się w ujęciu rocznym³⁶⁰.

Badaniem najszerzej analizującym innowacyjność na poziomie przedsiębiorstwa jest *Community Innovation Survey* (CIS), obejmując swoim zasięgiem kraje Unii Europejskiej i OECD. Badanie to stara się zgromadzić kompleksowe informacje o innowacyjności przedsiębiorstw, ich rodzaju i aspektach rozwoju przede wszystkim w zakresie finansowania działalności innowacyjnej. Ograniczeniem jest występowanie różnic społecznych (kulturowych), które mogą wpływać na odmienne rozumienie definicji innowacji i innowacyjności. Z pozostałych indeksów warty wymienienia wskazać należy *World Governance Indicators* opracowywane przez Bank Światowy.

³⁶⁰ Modelowa spółka rozpoczynająca działalność gospodarczą:
<http://www.doingbusiness.org/Methodology/starting-a-business> (dostęp: 15.08.2017).

2. Istota i główne determinanty wzrostu i rozwoju gospodarki innowacyjnej

Innowacja staje się szczególnie ważna w wysoko rozwiniętych gospodarkach, dla których generowanie wartości dodanej przez integrację i adaptację egzogennych technologii wykazuje inklinację do zanikania³⁶¹. W takich gospodarkach przedsiębiorcy muszą projektować i rozwijać najnowocześniejsze procesy i produkty (innowacje przełomowe i kontynuacyjne), które nie tylko umożliwią utrzymanie pozycji konkurencyjnej, ale również inicjują stałe działania innowacyjne w kierunku generowania wartości dodanej podmiotów gospodarczych. Taki rozwój wymaga sprzyjającego środowiska dla aktywności innowacyjnej wspieranej zarówno przez sektor prywatny, jak i publiczny. W szczególności wspierane są działania ukierunkowane na inwestycje w badania i rozwój (B+R) w sektorze prywatnym. Podstawowym celem jest ciągły rozwój gospodarczy osiągany poprzez poprawę instytucji, rozwój infrastruktury, zmniejszenie niestabilności makroekonomicznej, rozwój kapitału ludzkiego, rynku pracy, finansowego i towarów.

Procesy globalizacji i integracji regionalnej przyczyniają się do zmian w funkcjonowaniu rynków, systemów podatkowych, a przede wszystkim podmiotów, które prowadzą działalność gospodarczą. Są pochodną zauważalnej na całym świecie rosnącej skali produkcji, determinowanej szybkim postępem naukowo-technicznym oraz wysoką koncentracją kapitału, wobec ograniczonej chłonności rynków lokalnych państw rozwiniętych i przy wciąż malejących barierach rozwoju międzynarodowej wymiany towarowej. Tak samo zmienia się znaczenie poszczególnych czynników wzrostu gospodarczego, ograniczając wagę czynników o charakterze tradycyjnym (zasoby naturalne, ziemia, kapitał)³⁶², a zwiększając znaczenie czynników o charakterze innowacyjnym. Tradycyjne modele rozwoju gospodarki kładły nacisk przede wszystkim na oszczędności jako środek akumulacji kapitału, co wymagało od państw reform wspierających wzrost gospodarczy, aby ograniczyć bieżącą konsumpcję. W latach 60. XX w. neoklasyczne modele wzrostu gospodarczego opierały się na akumulacji kapitału i postępie technicznym (R.M. Solow³⁶³), lecz tracąc na wartości w latach 70., stały się podstawą nowych teorii wzrostu lat 90. W ujęciu neoklasycznym

³⁶¹ K. Schwab, X. Sala-i-Martin, *The Global Competitiveness Report 2016–2017*, World Economic Forum, s. 37.

³⁶² Zgodnie z tzw. złotymi regułami ekonomii zasoby co do zasady powinny podlegać optymalnemu podziałowi na konsumpcję i inwestycje, zapewniając maksymalne korzyści dla całego społeczeństwa obecnie oraz w przyszłości, *Polska. Badania i rozwój przedsiębiorstw 2016*, Deloitte Polska 2016, s. 31.

³⁶³ R.M. Solow, *A Contribution to the Theory of Economic Growth*, *The Quarterly Journal of Economics*, Feb. 1956, vol. 70, no. 1, s. 65–94.

trójczynnikowa funkcja produkcji uwzględniała zasoby kapitału, pracy oraz określony poziom technologii. Model R.M. Solowa³⁶⁴, rozszerzony przez N.G. Mankiw, D. Romera i D.N. Weila³⁶⁵, został uznany za egzogeny model wzrostu, nieobciążony żadnymi kosztami i niewyjaśniający źródeł postępu technicznego. Na gruncie krytyki niewystarczających modeli neoklasycznych powstała nowa teoria wzrostu uzasadniająca istotną rolę działań związanych z rozwojem technologicznym jako impulsu wyzwającego pozostałe zmiany jakościowe. Na podstawie badań empirycznych jako podstawowy czynnik stymulujący akumulację kapitału i wzrost gospodarczy uznano innowacje³⁶⁶.

Prekursorem teorii innowacji był J.A. Schumpeter, który kwestionując teorie o produkcyjności kapitału, w innowacjach³⁶⁷ widział źródło powstania dochodów znajdujących się wewnątrz gospodarki, która rozwija się poprzez spełnienie trzech warunków:

- 1) umożliwieniu działania twórczemu przedsiębiorcy (funkcjonalne źródło innowacji),
- 2) pojawieniu się innowacji technicznej lub organizacyjnej,
- 3) źródła finansowania.

Zaproponowany model innowacyjności odnosił się do praktyki gospodarczej okresu końca XIX po lata 30. XX wieku. Innowacja swoim zakresem obejmowała nowe towary lub wprowadzenie na rynek ich ulepszonych wersji; zdobycie nowego rynku zbytu; pozyskanie nowych źródeł surowców; stosowanie nowych technologii; wdrożenie nowej organizacji (np. trust, monopol)³⁶⁸. Jej celem miało być pobudzanie rozwoju gospodarczego poprzez³⁶⁹:

- 1) wytworzenie nowego produktu, nieznanego konsumentom, lub o nowych właściwościach,

³⁶⁴ Model Solowa koncentruje się na czterech zmiennych: produkt (Y), kapitał (K), siła robocza (L) oraz wiedza/efektywność pracy (A). Solow zidentyfikował dwa możliwe źródła zróżnicowania produktu na pracownika albo w czasie, albo w skali geograficznej: (1) różnice kapitału na pracownika (K/L), (2) różnice wydajności pracy (A); za: D. Romer, *Makroekonomia dla zaawansowanych*, PWN, Warszawa 2000, s. 41–44.

³⁶⁵ D. Greenaway, M. Bleaney, I. Stewart, *Companion to contemporary economic thought*, Routledge, London–New York 1991, s. 394–406.

³⁶⁶ M. Kluzek, *Znaczenie konkurencji podatkowej dla rozmieszczenia bezpośrednich inwestycji zagranicznych w Unii Europejskiej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu, Poznań 2012, s. 155; S. Gomułka, *Teoria innowacji i wzrostu gospodarczego*, CASE, Warszawa 1998, s. 23; P.M. Romer, *Endogenous Technological Change*, *Journal of Political Economy* 1990, vol. 98, no. 5, s. 71–102.

³⁶⁷ J.A. Schumpeter, *Teoria rozwoju gospodarczego*, PWN, Warszawa 1960, s. 103.

³⁶⁸ M. Bochenek, *Historia rozwoju ekonomii*, t. 3, *Kierunek subiektywno-marginalny i jego szkoły*, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Mikołaja Kopernika, Toruń 2016, s. 203–210.

³⁶⁹ J.A. Schumpeter, *Teoria...*, s. 104–106; *idem*, *Capitalism Socialism and Democracy*, Unwin University Books, Londyn 1974, s. 97–98.

- 2) zastosowanie nowej, niestosowanej jeszcze metody produkcji,
- 3) znalezienie nowego rynku,
- 4) pozyskanie nowych źródeł surowców i półfabrykatów,
- 5) wprowadzenie nowej organizacji.

Zastosowanie innowacji umożliwiało opracowanie tańszych metod produkcji lub powiększenie rynków zbytu, co pozwalało na obniżenie kosztów i utrzymanie przewagi nad konkurencją. Przez innowację J.A. Schumpeter rozumiał pierwsze zastosowanie koncepcji (metody) na rynku, a upowszechnienie rynkowe danej metody określał już jako naśladownictwo³⁷⁰.

Przedsiębiorca w procesie innowacyjnym w ujęciu J.A. Schumpetera, zakładający nowe przedsiębiorstwo w oparciu o nową ideę, ewoluował od posiadającej konkretne cechy jednostki (kreatywnej, przedsiębiorczej, zdolnej do niekonwencjonalnych zachowań i podjęcia ryzyka wprowadzenia innowacji, której nie przyświecał cel osiągnięcia zysku) aż do grupy menedżerów korporacyjnych, których podstawowym motywem jest osiągnięcie zysku³⁷¹. Co istotne, funkcja przedsiębiorcy w procesie innowacyjnym nie była przypisana na stałe, nie była zatem dziedziczna. Kończyła się w momencie, gdy przedsiębiorca decydował się prowadzić przedsiębiorstwo tradycyjną już ścieżką rozwoju.

Trzeci element rozwoju stanowiło finansowanie (kredytowanie), niezbędne do zrealizowania innowacji, ponieważ J.A. Schumpeter zakładał, że innowacyjny przedsiębiorca może nie dysponować odpowiednią wielkością kapitału własnego niezbędną do realizacji projektowanych działań (rola instytucji finansujących).

W okresie tzw. technologicznym (od lat 30. do 60. XX w.), czyli drugim etapie kształtowania się teorii innowacyjności, technologia i jej rozwój stanowiły główne stymulanty innowacyjności i determinanty wzrostu gospodarczego. Podstawowy kierunek bazował na następujących założeniach:

- ⇒ przedsiębiorstwa opierają się na posiadanych zasobach oraz uwzględniają zewnętrzne uwarunkowania rynkowe;
- ⇒ mają strategię długoterminową, są zorientowane na rynek i potrzeby swoich klientów;

³⁷⁰ U. Zagóra-Jonszta, *Teoria rozwoju...*, s. 23.

³⁷¹ *Ibidem*, s. 22.

- ⇒ są konkurencyjne;
- ⇒ innowacje są głównym czynnikiem ich rozwoju.

Natomiast ekonomiczna myśl J.M. Keynesa dała prymat liniowemu modelowi innowacji³⁷² o charakterze statycznym, nieuwzględniającym sprzężeń zwrotnych, jakie zachodzą pomiędzy poszczególnymi etapami procesu innowacyjnego. Pominęto dynamikę procesu i jego zróżnicowanie (skomplikowanie). W tym modelu działalność innowacyjna ma charakter liniowego ciągu zdarzeń:

Rysunek 9. Liniowy ciąg zdarzeń w modelu działalności innowacyjnej J.M. Keynesa



Źródło: opracowanie własne.

Ograniczeniem modelu liniowego było pominięcie ograniczenia, zgodnie z którym technologie, inwestycje gospodarcze i rozwój kształcenia są względem siebie komplementarne, a wzrost jednego czynnika przyczynia się do wzrostu pozostałych. Tym samym nie można zdefiniować jednego głównego czynnika rozwoju gospodarczego (np. nauka, technika, edukacja), kiedy wzrost i rozwój gospodarczy zależy od synergii poszczególnych współzależnych od siebie elementów. Warto tu podkreślić, że pomimo wskazanych ograniczeń model liniowy ułatwił zrozumienie złożoności uwarunkowań procesu innowacyjnego.

S. Kline i G. Rosenberg³⁷³ zaproponowali zatem model łańcuchowy, twierdząc, że dla rozwoju innowacyjności niezbędne jest stałe oddziaływanie i sprzężenia zwrotne, które zachodzą zwłaszcza pomiędzy procesem opracowywania wynalazku i marketingiem.

³⁷² J. Kozłowski, *B+R i innowacje jako źródło wzrostu gospodarczego w krajach słabiej rozwiniętych. Na marginesie uwag Leszka Balcerowicza*, Nauka i Szkolnictwo Wyższe 2005, nr 1 (25), s. 30.

³⁷³ J.P. Micaëlli, J. Forest, E. Coatanea, G. Medyna, *How to improve Kline and Rosenberg's Model of Innovation: Building Blocks and Diagram-Based Languages*, Journal of Innovation Economics & Management 2014, vol. 3, no. 15, s. 61–63.

Założyli, że innowacje są kształtowane nie tylko przez działalność B+R (*technology push*), ale również przez proces innowacyjny (*market pull*).

Szczególną cechą innowacji jest brak ich regularności, czego następstwem będą również wahania w tempie wzrostu produkcji, rozwoju przedsiębiorstw i cykliczności gospodarki, ponieważ innowacja generuje cykle koniunkturalne o różnej częstotliwości. Powszechne przekonanie, że to właśnie nauka, edukacja i innowacyjność (*science, technology and innovation*, STI) odgrywają i będą odgrywać kluczową rolę w rozwoju gospodarki, znajduje poparcie w endogenicznej teorii wzrostu gospodarczego³⁷⁴ (Romer, Aghion, Howitt), co jednocześnie podkreśla znaczenie uniwersytetów, jednostek naukowo-badawczych oraz innowacyjnych przedsiębiorstw prowadzących prace badawczo-rozwojowe. Zgodnie z tą teorią fundamentalnym źródłem wzrostu gospodarczego w dłuższym okresie jest zwiększenie, w szczególności dzięki działalności innowacyjnej, całkowitej produktywności czynników produkcji (*total factor productivity*, TFP). Dla działalności innowacyjnej charakterystyczne jest występowanie tzw. efektów rozprzestrzeniania (*spillover effects*), gdy przedsiębiorstwa oraz sektory innowacyjne przez powiązania o charakterze popytowym i podażowym stymulują inne przedsiębiorstwa i całe sektory gospodarki do wzrostu innowacyjności³⁷⁵.

Natomiast A. Nelly i J. Hii wyróżniają następującą ewolucję modeli innowacji³⁷⁶:

- 1) lata 50.–60. XX w. – model liniowy, podażowy (*technology push*), w którym innowacje stanowią pochodną rozwoju nauki;
- 2) lata 60.–70. XX w. – model popytowy (*market pull*), w którym innowacje są związane z oczekiwaniami rynku i potrzebami klientów, rozwija się marketing i koncepcje zarządzania jakością;
- 3) lata 70.–80. XX w. – model popytowo-podażowy (*coupling model*) uwzględniający zarówno zapotrzebowanie rynku, jak i rozwój nauki;
- 4) lata 80.–90. XX w. model zintegrowany (*integrated model*) uwzględniający praktykę poprzednich modeli poszerzoną o japońskie praktyki innowacyjne (determinujące

³⁷⁴ R.M. Solow, *A Contribution...*, s. 65–94; P.M. Romer, *Endogenous technological change*, *Journal of Political Economy* 1990, vol. 98, s. 71–102. P. Howitt, *Steady endogenous growth with population and R&D inputs growing*, *Journal of Political Economy* 1999, vol. 107, s. 715–730.

³⁷⁵ B. Grabińska, *Ulgi podatkowe na działalność badawczo-rozwojową przedsiębiorstw* [w:] *Polityka podatkowa krajów Unii Europejskiej wobec kryzysu finansowego*, red. S. Owsiak, PWE, Warszawa 2016, s. 369.

³⁷⁶ A. Nelly, J. Hii, *Innovation and Business Performance: a Literature Review*, The Judge Institute of Management Studies, University Cambridge, 1998, s. 11–15, J. Warda, *Measuring the Value...*, s. 186–187.

przewagę konkurencyjną Japonii) związane z efektywniejszym przetwarzaniem informacji;

- 5) od lat 90. XX w. – model zintegrowanych systemów i sieciowania (*systems integration and networking*) łączący koncepcje systemu innowacyjnego i znaczenia networkingu dla rozwoju innowacyjności firm, na co miał wpływ rozwój systemów informatycznych i internetu.

W realnej gospodarce istnieją niesprawności rynkowe, które wpływają na niedopasowanie wielkości struktury inwestycyjnej działalności gospodarczej do pożądanych wielkości w odniesieniu do ogółu społeczeństwa, zasadne staje się zatem prowadzenie przez państwo systemowej polityki innowacyjnej³⁷⁷. W tym celu ważne staje się również, aby proponowane przez państwo zachęty podatkowe pozytywnie wpływały na sektor prywatny, aby podejmował działania z zakresu B+R, które obciążone są niepewnością co do przyszłych zysków i długoterminowym charakterem zwrotu z inwestycji. Pośrednie oddziaływanie państwa za pomocą bodźców podatkowych pozostawia podmiotom swobodę decyzji w prowadzeniu działalności innowacyjnej, przez co – w porównaniu z bezpośrednimi narzędziami wsparcia w postaci np. państwowych dotacji – ich obszar ekonomicznego oddziaływania jest znacznie szerszy. Istota bodźców podatkowych polega na dostarczaniu stabilnego (choć niewielkiego) wsparcia znacznie większej liczbie podmiotów gospodarczych. Stają się przez to instrumentami bardziej przewidywalnymi w porównaniu do dotacji, pozwalającymi na szersze kształtowanie innowacyjnego wzrostu i rozwoju gospodarki narodowej.

W ostatnich latach jednym z podstawowych działań państw rozwiniętych stało się opracowanie warunków do budowania i wspierania dynamiki rozwoju konkurencyjnej gospodarki opartej na wiedzy. Na przykład plan rozwoju Unii Europejskiej zaprezentowany w strategii lizbońskiej za główne działania systemowo-regulacyjne w zakresie rozwijania społeczeństwa informacyjnego i zwiększania wydatków na badania i rozwój w celu wzrostu innowacyjności gospodarek, ograniczając przy tym luki: kapitałową (utrudniony, limitowany

³⁷⁷ K. Warwick, *Beyond industrial policy: Emerging issues and new trends*, OECD Science, Technology and Industry Policy Papers 2013, no. 2, s. 20.

dostęp do kapitałów zewnętrznych), kompetencyjną (ograniczenia w zakresie odpowiedniego poziomu umiejętności i wiedzy pracowników), wskazał m.in.³⁷⁸:

- ⇒ oparcie gospodarki na nowym czynniku produkcji – wiedzy (obok tradycyjnych: ziemi, pracy i kapitału) poprzez rozwój badań i innowacji, charakteryzujący się wzrostem nakładów na działalność badawczo-rozwojową i również bardziej prorozwojowym wydatkowaniem dochodów publicznych;
- ⇒ rozwój społeczeństwa informacyjnego;
- ⇒ stymulowanie przedsiębiorczości poprzez łatwiejszy dostęp do kapitału i nowych technologii;
- ⇒ zmianę modelu społecznego poprzez stymulowanie aktywności zawodowej przez uelastycznienie rynku pracy i poprawę edukacji.

Globalny kryzys finansowy i jego następstwa po 2009 r. uniemożliwiły realizację przyjętego w perspektywie 2000–2010 r. wzrostu udziału wydatków na B+R do 3% PBK, niemniej jednak od tego celu nie odstępiono, lecz jedynie wydłużono perspektywę do 2020 r.

2.1. Czynniki ekonomiczne i społeczne

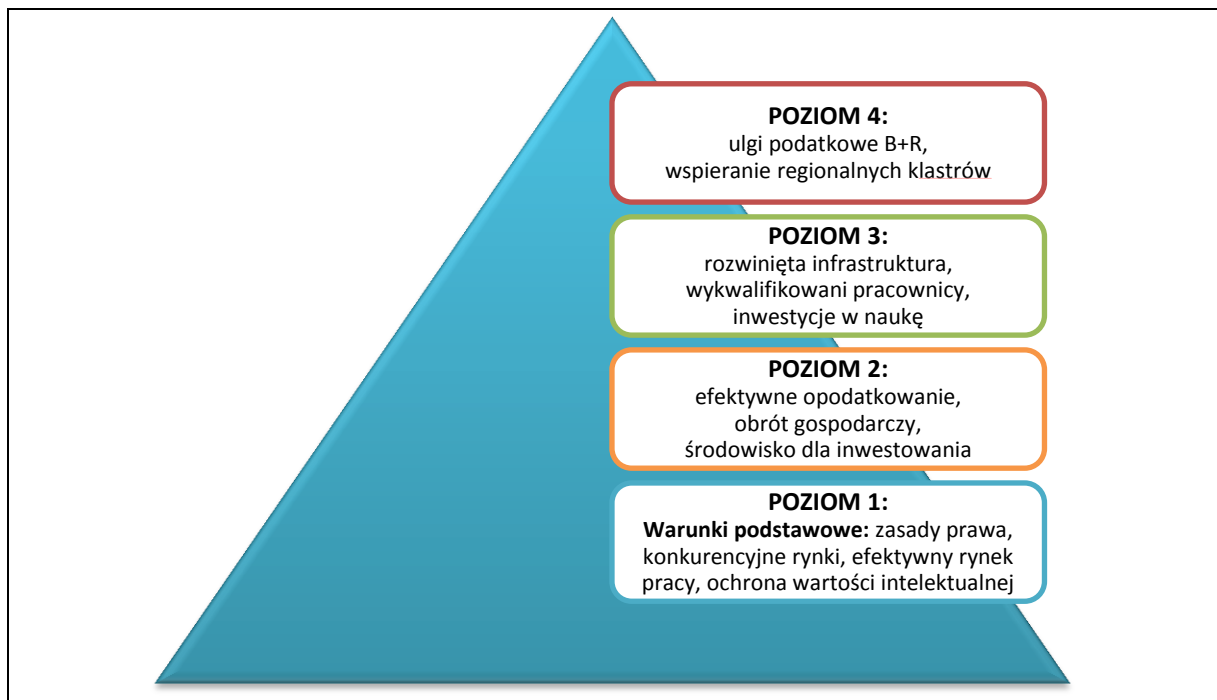
Tworząc nowe oraz modelując już funkcjonujące rozwiązania podatkowe wspierające innowacyjność gospodarki, inicjatywy legislacyjne powinny uwzględniać m.in. wzrost prywatnych nakładów na badania i rozwój, zmiany w systemie podatkowym, uproszczenie regulacji i likwidowanie barier związanych z funkcjonowaniem biznesu i dostępu do źródeł finansowania. Ukształtowana w ten sposób ekonomiczna efektywność opodatkowania prowadzenia działalności gospodarczej, charakteryzującą się możliwością obniżenia kosztów prowadzenia biznesu oraz stabilnością prawa podatkowego, może stanowić podstawę dla podmiotów gospodarczych do podejmowania działalności innowacyjnej, nie tylko przynoszącej w krótkim okresie zwrot poniesionych nakładów i generującej zyski, ale będącej również impulsem do podejmowania decyzji inwestycyjnych o niższym zwrocie w krótkim okresie lub wyższym poziomie ryzyka. Te cechy systemowe pozwalają również niwelować ograniczenia (luki) innowacyjności, które za strategią lizbońską można wskazać jako:

³⁷⁸ Lisbon, European Council, 23–24 March 2000, Presidency Conclusions, http://www.europarl.europa.eu/summits/lis1_en.htm#2 (dostęp: 7.05.2018); E. Czerwińska, *Strategia Lizbońska*, Kancelaria Sejmu, Biuro Studiów i Ekspertyz, Warszawa 2004, s. 2.

- 1) niewystarczająca innowacyjność przedsiębiorstw;
- 2) zbyt niskie nakłady sektora prywatnego na badania i rozwój;
- 3) niedostatecznie wykształcona kadra.

Systemowe wsparcie wzrostu i rozwoju gospodarki innowacyjnej z uwzględnieniem opodatkowania powinno opierać się na czterech podstawowych poziomach, do których przypisane są niezbędne warunki dla właściwej realizacji ustalonych priorytetów innowacyjności. Poziomy i przypisane im warunki można przedstawić w postaci czteropoziomowej piramidy zaproponowanej przez S.J. Ezella, R.D. Atkinsona i M.A. Weina (rys. 10)³⁷⁹.

Rysunek 10. Piramida poziomów kształtowania polityki innowacyjności w gospodarce narodowej



Źródło: opracowano na podstawie: S. Dutta, B. Lanvin, S. Wunsch-Vincent, *The Global Innovation Index 2015. Effective Innovation Policies for Development*, Cornell University, INSEAD–World Intellectual Property Organization (WIPO), Ithaca, Fontainebleau–Geneva 2015, s. 96; S.J. Ezell, R.D. Atkinson, M.A. Wein, *Localization Barriers to Trade: Threat to the Global Innovation Economy*, Innovation, Technology & Innovation Foundation, 2013, s. 54–68.

³⁷⁹ S.J. Ezell, R.D. Atkinson, M.A. Wein, *Localization Barriers to Trade: Threat to the Global Innovation Economy*, Innovation, Technology & Innovation Foundation, 2013, s. 54–68.

Zgodnie z zaproponowaną hierarchią nawet najbardziej proinnowacyjne rozwiązania systemowe związane z bezpośrednim wpływem opodatkowania działalności innowacyjnej nie odniosą sukcesu, gdy nie zostaną spełnione podstawowe warunki (poziom pierwszy – podstawowy piramidy), którymi są: zasady prawne, łatwość prowadzenia działalności gospodarczej, konkurencyjność rynków, efektywny i mobilny rynek pracy, ochrona wartości intelektualnej. Po spełnieniu podstawowych warunków na drugim poziomie znajduje się efektywne opodatkowanie, obrót gospodarczy i wolny handel, przyjazne inwestowaniu warunki zachęcające do podejmowania aktywności przez podmioty chcące prowadzić działalność innowacyjną. Ważnym wyznacznikiem tego poziomu staje się stworzenie ram konkurencyjnego pod względem podatkowym środowiska dla prowadzenia działalności gospodarczej, aby zachęcić do inwestowania w kraju przedsiębiorstwa zagraniczne (BIZ). Na tym poziomie największy sukces odnoszą rozwiązania zachęcające, a nie przymuszające do inwestowania na danym terytorium. Po zastosowaniu powyższych czynników działania powinny skoncentrować się na wspieraniu przedsiębiorstw, dostarczając im dobrze rozwiniętą infrastrukturę (w tym cyfrową), wykwalifikowaną i mobilną siłę roboczą (szybka reakcja na bieżące zapotrzebowania kluczowych dla gospodarki innowacyjne branż), a także wspierając rozwój inwestycji w naukę i technologię. R.D. Atkinson, S.J. Ezell, L.A. Stewart na podstawie analizy polityki innowacyjnej 55 gospodarek, w tym państw wchodzących w struktury UE, OECD, APEC i BRIC, zaproponowali *Global Innovation Policy Index*, w którym wszystkie z analizowanych państw zostały zakwalifikowane do gospodarek o najwyższym poziomie polityki innowacyjnej na podstawie badania siedmiu wymiarów polityki prowadzonej w zakresie (tabela 9)³⁸⁰:

- 1) handlu oraz bezpośrednich inwestycji zagranicznych (BIZ) – gdzie politykę innowacyjną oceniano ze względu na dostępność rynku oraz otwartość na BIZ;
- 2) nauki oraz działalności B+R – gdzie politykę innowacyjną oceniano we względu na możliwość wykorzystania innowacji;
- 3) konkurencji na rynku krajowym – oceniano, czy otoczenie regulacyjne umożliwia konkurowanie na rynku nowopowstałym przedsiębiorstwom;
- 4) prawa własności intelektualnej;
- 5) polityki cyfrowej;

³⁸⁰ *Ibidem*, s. 5.

- 6) zamówień rządowych jako ważnego czynnika strategii innowacyjnej państwa;
- 7) napływu do kraju wysoko wykwalifikowanych pracowników.

Tabela 9. Ocena poziomu polityki innowacyjnej analizowanych gospodarek

Państwo	Wynik <i>Global Innovation Policy Index</i>	Handel oraz BIZ	Nauka oraz B+R	Konkurencja na rynku krajowym	Prawa własności intelektualnej	Polityka cyfrowa	Zamówienia rządowe	Napływ wysoko wykwalifikowanych pracowników
Dania	PW	PW	PW	PW	PW	PW	PW	NPŚ
Finlandia	PW	PW	PW	WPŚ	PW	WPŚ	PW	PN
Holandia	PW	PW	PW	WPŚ	PW	PW	PW	NPŚ
Niemcy	PW	PW	WPŚ	WPŚ	PW	WPŚ	PW	NPŚ
Singapur	PW	PW	PW	PW	PW	PW	PW	PW
Stany Zjednoczone	PW	PW	WPŚ	PW	PW	PW	PW	WPŚ
Szwajcaria	PW	WPŚ	WPŚ	PW	PW	PW	PW	NPŚ
Szwecja	PW	PW	PW	WPŚ	PW	PW	PW	NPŚ
Wielka Brytania	PW	PW	WPŚ	PW	PW	PW	PW	NPŚ
	waga (%)	17,5	17,5	15,0	15,0	17,5	10,0	7,5
PW polityka innowacyjna na wysokim poziomie WPŚ polityka innowacyjna na poziomie średnim wyższym NPŚ polityka innowacyjna na poziomie średnim niższym PN polityka innowacyjna na niskim poziomie								

Źródło: opracowanie własne na podstawie: R.D. Atkinson, S.J. Ezell, L.A. Stewart, *The Global Innovation Policy Index*, Information, Technology & Innovation Foundation, 2012, s. 6.

Jak wynika z powyższego zestawienia, najwyższej została oceniona polityka innowacyjna Singapuru, we wszystkich wymiarach osiągając najwyższe noty. Wszystkie analizowane gospodarki zostały najwyżej ocenione w zakresie praw własności intelektualnej oraz zamówień rządowych. Najśłabszy wynik dotyczył atrakcyjności polityki innowacyjnej w zakresie napływu wysoko kwalifikowanych pracowników z innych państw.

Zagwarantowanie właściwych warunków przedstawionych na trzech pierwszych poziomach piramidy (rysunek 8) umożliwia przejście na poziom czwarty, który gwarantuje oczekiwany poziom innowacji danej gospodarki, uwzględniając stopień jej konkurencyjności, słabe i mocne strony. Dopiero na tym poziomie opracowuje się zachęty podatkowe bezpośrednio związane z działalnością B+R, wsparcie dla innowacyjnych regionalnych klastrów i małego biznesu o profilu innowacyjnym.

Pierwszym krokiem w kierunku wypracowania efektywnego systemu zachęt podatkowych powinno być zdefiniowanie, co będzie stanowić koszty badawczo-rozwojowe. Najbardziej podstawowy podział prezentuje podręcznik Frascati³⁸¹:

- 1) wynagrodzenia pracowników zaangażowanych w działalność badawczo-rozwojową,
- 2) bezpośrednie wydatki związane z zakupem środków trwałych, z uwzględnieniem nabycia nieruchomości, aktywów bieżących,
- 3) finansowe i niebezpośrednie koszty, które można przypisać do działalności badawczo-rozwojowej.

Zauważyć przy tym należy, że nawet najlepiej zaprojektowane rozwiązania nie przyniosą oczekiwanych rezultatów, jeśli nie będą oparte na kluczowych warunkach ramowych: efektywnym opodatkowaniu, obrocie gospodarczym i warunkach do podejmowania działalności innowacyjnej. Tymczasem praktyką często stosowaną przez państwa jest koncentrowanie się tylko na poziomie czwartym (bezpośrednim wpływie podatków), który uwzględniając polityczny charakter, łatwo wdrożyć w postaci programu czy strategii rozwoju. Niższe elementy piramidy, gdzie system podatkowy, regulując również inne obszary gospodarki, ma bardziej pośredni wpływ na same działania innowacyjne podatników, są znacznie trudniejsze do zrealizowania ze względu na to, że swym zakresem obejmują ogół warunków ekonomiczno-społecznych niezbędnych do właściwego rozwoju gospodarczego państwa.

Aby podatnicy prowadzący działalność gospodarczą mogli realizować jej podstawowe cele, szczególnie w wymiarze długoterminowym, muszą się rozwijać. Rozwój ten mierzy się za pomocą dynamiki wartości sprzedaży, udziału w rynku, od strony zasobów – dynamiką wzrostu aktywów, zatrudnienia, a obecnie także wzrostem innowacyjności (potencjał, umiejętności)³⁸². W okresie globalnej transformacji gospodarczej dotychczasowy model wzrostu oparty na niskich kosztach pracy podlega w pewnym stopniu wyczerpaniu, zewnętrzne otoczenie gospodarek lokalnych uległo przeobrażeniu na skutek kryzysu

³⁸¹ *Frascati Manual, Proposed Standard Practice For Surveys On Research And Experimental Development*, OCED, Paryż 2002, s. 108–110.

³⁸² M. Kluzek, *Znaczenie konkurencji podatkowej dla rozmieszczenia bezpośrednich inwestycji zagranicznych w Unii Europejskiej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu, Poznań 2012, s. 7.

finansowego, a wobec konieczności stałego zwiększania i utrzymywania konkurencyjności gospodarki istotny staje się rozwój oparty na innowacji³⁸³.

2.2. Bariery i czynniki wspierające rozwój innowacyjny gospodarki

Zakres działalności innowacyjnej podatników determinują bariery uniemożliwiające jej podjęcie lub absorpcję innowacji z zewnątrz (spoza kraju). Dla przedsiębiorstw działalność innowacyjna jest obciążona dużym ryzykiem, barierami rozwoju innowacyjności w ujęciu mikroekonomicznym (poziom przedsiębiorstwa) będą: wysokie koszty innowacji, brak własnego kapitału i trudności z pozyskiwaniem finansowania zewnętrznego przy bieżących potrzebach posiadania nadwyżek środków finansowych (szczególnie sektor małych przedsiębiorstw), zbyt słabe wsparcie innowacyjności przez państwo³⁸⁴. W krajach najwyżżej ocenianych w rankingach innowacyjności nacisk kładziony jest przede wszystkim na zachęty podatkowe³⁸⁵, w krajach o niższej pozycji działalność B+R jest raczej finansowana poprzez dotacje³⁸⁶ (np. fundusze europejskie).

Do kluczowych obszarów, które mogą stanowić podstawę wzrostu gospodarczego, należą m.in. innowacje technologiczne i procesy przemysłowe, zrównoważona energetyka, biogospodarka rolno-spożywcza, technologie medyczne, nowoczesna diagnostyka³⁸⁷. Innowacyjne rozwiązania umożliwiają skuteczne rozpoznanie potrzeb, bardziej efektywny i krótszy łańcuch dostaw oraz dyfuzję wiedzy i technologii pomiędzy lokalnymi jednostkami międzynarodowych instytucji.

Natomiast czynnikiem wpływającym na rozwój innowacyjności w gospodarce jest wielkość i rodzaj zachęt, które pozwolą przedsiębiorcom zmniejszyć ryzyko prowadzenia działalności innowacyjnej nie tylko poprzez częściowe finansowanie tej działalności źródłami zewnętrznymi. Konieczna staje się analiza form ulg podatkowych i modelu systemu podatkowego jako bodźca zwiększającego zaangażowanie podatników w działalność innowacyjną, będąc wyzwaniem dla gospodarek stawiających na innowacyjność, bowiem

³⁸³ Polska. *Badania i rozwój przedsiębiorstw 2016*, Deloitte Polska 2016, s. 5.

³⁸⁴ P. Zadura-Lichota (red.), *Innowacyjna przedsiębiorczość w Polsce. Odkryty i ukryty potencjał polskiej innowacyjności*, Polska Agencja Rozwoju Przedsiębiorczości, Warszawa 2015, s. 55–57.

³⁸⁵ Polska. *Badania i rozwój przedsiębiorstw 2016*, Deloitte Polska 2016, s. 4.

³⁸⁶ Wyjątek w tym zakresie stanowi dotacyjny system wsparcia rozwoju innowacyjności stosowany w Niemczech.

³⁸⁷ Polska. *Badania i rozwój przedsiębiorstw 2016*, Deloitte Polska 2016, s. 8.

docelowo ulgi i wsparcie systemowe (ulgi podatkowe, stabilność i transparentność systemu podatkowego) oznaczają konieczność stałego pobudzania aktywności przedsiębiorstw w tym kierunku. Bariere systemową stanowią nie tylko ekonomiczne rozwiązania ulg podatkowych, ale i nieprecyzyjne przepisy prawa podatkowego, niejasne interpretacje urzędników. Sytuacja gospodarcza charakteryzuje się dużą niepewnością w okresie realizacji projektu innowacyjnego.

3. System podatkowy ukierunkowany na wzrost i rozwój gospodarki innowacyjnej

Prymat funkcji fiskalnej systemu podatkowego wymaga ustalenia jej odpowiedniej proporcji, aby nie wykluczać możliwości realizowania za pośrednictwem podatków zadań o charakterze gospodarczym, społecznym. W doktrynie państwa, w tym państwa nastawionego na innowacje, będą zatem osadzone kryteria oceny systemu podatkowego³⁸⁸ z punktu widzenia jego efektywności i sprawiedliwości, co przekłada się na różnice w konstrukcjach systemu podatkowego w państwach liberalnych, konserwatywnych, socjaldemokratycznych, a także najbardziej innowacyjnych gospodarek świata. Nadrzędność funkcji fiskalnej systemu podatkowego wymaga uwzględnienia przesłanek ustalenia racjonalnego poziomu dochodów publicznych (realizacja funkcji państwa). Działanie w odwrotnej kolejności – najpierw z poziomu funkcji gospodarczych i społecznych – grozi ryzykiem nieodpowiedniej skali obciążeń fiskalnych³⁸⁹. Wymaga to jednak, co jest zauważane w badaniach światowych, wyjścia poza schemat obszaru pożądanych cech systemu podatkowego w zakresie związków efektywności opodatkowania i sprawiedliwości podatkowej, nadając większą rangę skutkom unikania opodatkowania oraz konkurencji podatkowej. Jak zauważa K. Raczkowski, efektywność fiskalna systemu podatkowego jest bowiem gwarantowana jego funkcjonalnością, która winna maksymalizować możliwy do uzyskania dobrobyt społeczny w każdej z poszczególnych faz cykli koniunkturalnych. Oznacza to z jednej strony neutralne i sprawiedliwe opodatkowanie, z drugiej zaś eliminowanie luki podatkowej i ochronę konkurencyjności rynku³⁹⁰.

³⁸⁸ R.A. Musgrave, P.B. Musgrave, *op. cit.*; P.A. Samuelson, W.D. Nordhaus, *Ekonomia*, t. 1, PWN, Warszawa 2000; W. Ziółkowska, *Finanse publiczne, teoria i zastosowanie*, Wyższa Szkoła Bankowa w Poznaniu, Poznań 2000.

³⁸⁹ P. Felis, *Wybrane współczesne...*, s. 122.

³⁹⁰ K. Raczkowski, *op. cit.*, s. 79.

Przyjęcie założenia, że system podatkowy ukierunkowany na wzrost i rozwój gospodarki innowacyjnej wyraża się w realizowaniu celu fiskalnego oraz oddziaływaniu na sferę gospodarczą i społeczną w sposób ogólny albo selektywny³⁹¹. Oddziaływanie ogólne będzie związane z kształtowaniem siły nabywczej (np. jej zwiększenie poprzez obniżenie poszczególnych podatków), ograniczaniem inflacji (np. zwiększenie podatków zmniejszy nadwyżkę inflacyjną), wpływem na zmianę aktywności gospodarczej (ekspansywna polityka gospodarcza w czasie spowolnienia wzrostu gospodarczego; w fazie wzrostu – restrykcyjna polityka gospodarcza). Oddziaływanie selektywne determinuje zmiany w konkretnych dziedzinach gospodarki w kierunku przyspieszenia ich rozwoju (np. ulgi podatkowe; zwolnienia podatkowe dedykowane konkretnym sektorom gospodarczym; również dodatkowe obciążenia podatkowe pozwalające na zahamowanie czy spowolnienie negatywnych wpływów innych czynników). W sferze społecznej działania ogólne będą łagodzić nierówności np. poprzez progresywne opodatkowanie dochodów, wysokie podatki na dobra luksusowe, niskie opodatkowanie artykułów pierwszej potrzeby, ograniczanie konsumpcji produktów szkodzących zdrowiu (np. alkohol, wyroby tytoniowe), ochronę środowiska. Oddziaływanie selektywne będzie związane z preferencyjnym traktowaniem określonych grup społecznych, np. osób posiadających wysokie kwalifikacje zawodowe, niezbędne dla sektora badawczo-rozwojowego.

Z oddziaływaniem systemu podatkowego na gospodarkę innowacyjną wiąże się również zagadnienie jego stabilności. Zmieniające się często przepisy regulujące ulgi inwestycyjne wpływają negatywnie na proces planowania i realizacji inwestycji długoterminowych przez podatników, a zbyt liczne preferencje podatkowe mogą sprawić, że system motywacyjny nie będzie czytelny dla podatników lub przewidywane prawem podatkowym wymagania nie będą ułatwiać zastosowania odpowiedniego narzędzia.

3.1. Bezpośrednie i pośrednie wsparcie aktywności innowacyjnej podmiotów rynkowych

Inwestycje są istotnym elementem każdej gospodarki, istnieje bowiem powszechne przekonanie, że system podatkowy powinien być skonstruowany w taki sposób, aby stwarzać zachęty do większego inwestowania poprzez zwiększanie ulg na wydatki inwestycyjne lub

³⁹¹ P. Felis, *Wybrane współczesne...*, s. 128.

obniżanie stawek podatków, którymi są obciążone podmioty gospodarcze. W ujęciu mikroekonomicznym zastosowanie takich narzędzi podatkowych pozwoliłoby z pewnością wygenerować zysk na poziomie poszczególnych podmiotów, natomiast w ujęciu makroekonomicznym w niewielkim stopniu przyczyniłoby się to do stymulowania inwestycji, a mogłoby je nawet zahamować³⁹². Większość badań koncentruje się na wpływie podatków dochodowych od osób prawnych na zachowania podmiotów gospodarczych w sferze inwestycji³⁹³. W ujęciu makroekonomicznym, na podstawie badań empirycznych, ogólny wniosek pozwala na stwierdzenie, że podatki mają wpływ na decyzje inwestycyjne, ale nie tak silny jak na poziomie przedsiębiorstw. P.M. Devereux, M. Keen, F. Schiantarelli wykazali, że występowanie mniejszych przychodów podatkowych w Wielkiej Brytanii nie miało wpływu na prognozowane oddziaływanie podatków na inwestycje³⁹⁴. Tłumaczyli to tym, że administracja państwowa reaguje w zasadzie na zmiany w gospodarce, np. udzielając dotacji czy tworząc narzędzia podatkowe ograniczające wpływ recesji, więc dla lepszego zrozumienia zachodzących korelacji pomiędzy inwestycjami a podatkami należy te działania uwzględnić.

Chociaż wydaje się to trudne, co do zasady można zidentyfikować pewne elementy systemu podatkowego, które wywierają wpływ na rozwój gospodarczy w wymiarze zarówno krótkoterminowego wzrostu-, jak i długoterminowego rozwoju, związane przede wszystkim z inwestycjami oraz rozwojem kapitału ludzkiego. Niskie bieżące efektywne opodatkowanie aktywności inwestycyjnej podatników może wskazywać na szybszy krótkoterminowy wzrost gospodarczy, co może przełożyć się na boom inwestycyjny³⁹⁵. Jak zauważyli Y. Lee, R.H. Gordon, również próby ograniczania skutków wahań koniunkturalnych mogą wskazywać na krótkoterminową korelację pomiędzy stawkami podatkowymi oraz stopą wzrostu gospodarczego, jak w przypadku progresywnego opodatkowania, gdzie krańcowe stawki

³⁹² Wartość ulg podatkowych maleje wraz z obniżaniem stawek podatkowych, mimo że podatek od zysku z inwestycji, efekt netto dla zachęt inwestycyjnych może być niewielki; M.P. Devereux (red.), *op. cit.*, s. 13.

³⁹³ Typowa analiza uwzględnia podmiot gospodarczy o charakterze neoklasycznym, doskonale konkurencyjny na rynku towarów i dostępu do rynków; model traktuje zmienne podatkowe jako niepodlegające zmianom wraz z upływem czasu (model tradycyjny) lub uwzględnia zmiany w systemach podatkowych; w analizach brane są pod uwagę konkretne podatki, mogą być również uwzględniane konkretne zachęty podatkowe, jak ulgi i wakacje podatkowe, przyspieszona amortyzacja; za: J. Mintz, *Podatek dochodowy od osób prawnych [w:] Efektywność polityki podatkowej*, red. M.P. Devereux, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2007, s. 205.

³⁹⁴ M.P. Devereux, M. Keen, F. Schiantarelli, *Corporation tax asymmetries and investment: evidence from UK panel data*, *Journal of Public Economics* 1994, vol. 53, s. 395–418.

³⁹⁵ R.E. Hall, D.W. Jorgenson, *Tax policy and investment behavior*, *American Economic Review* 1967, vol. 57, s. 391–414.

podatkowe są obniżane w okresie recesji gospodarczej. Najbardziej negatywną korelację, a zarazem wpływ na rozwój gospodarczy danego państwa wykazuje przy tym podatek dochodowy od osób prawnych, duży wpływ wywiera również podatek od osób fizycznych³⁹⁶. Również badanie preferencji podatkowych związanych z działalnością innowacyjną nie powinno być prowadzone bez analizy oddziaływania całego systemu podatkowego na aktywność gospodarczą. Wśród takich zmian, których efektem jest długoterminowy rozwój, wskazać należy zmiany w systemie podatkowym wspierające aktywność podatników prowadzących działalność innowacyjną. Warto przy tym zauważyć, że proces ma charakter ciągły ze względu na różny okres oddziaływania stosowanych rozwiązań. Bodźcowy wpływ na rozwój gospodarczy rozwiązań podatkowych, które mają na celu wspieranie inwestycji, będzie coraz mniejszy wraz z upływem czasu. Podatkowe zachęty mające na celu wzrost przedsiębiorczości i aktywności proinnowacyjnej, odwrotnie, dadzą efekt w znacznie dłuższej perspektywie rozwoju gospodarczego³⁹⁷.

Z kwestią innowacyjności związane jest stosunkowo nowe pojęcie polityki innowacyjnej państwa, która stanowi efekt połączenia polityki naukowej, technologicznej i przemysłowej, gdzie znaczną rolę odgrywa wzajemne oddziaływanie instytucji i procesów w tworzeniu, rozpowszechnianiu i stosowaniu wiedzy³⁹⁸, do której elementów należy zaliczyć³⁹⁹:

- 1) ulgi, zachęty podatkowe dla przedsiębiorstw w zakresie działalności B+R,
- 2) rządowe dofinansowanie bezpośrednie (np. dotacje, pożyczki, gwarancje) działalności B+R,
- 3) wydatki publiczne na B+R oraz edukację,
- 4) ochronę patentową, prawa własności intelektualnej,
- 5) ramy prawne dla obszarów związanych z badaniami naukowymi i innowacjami obejmującymi m.in. politykę handlową, upadłość przedsiębiorstw, ochronę konkurencji, prawo pracy.

³⁹⁶ Y. Lee, R.H. Gordon, *Tax structure and economic growth*, Journal of Public Economics 2005, vol. 89, s. 1028–1029.

³⁹⁷ J.M. Arnold, B. Brys, C. Heady, A. Johannson, C. Schwellnus, L. Vortia, *Tax Policy for Economic Recovery and Growth*, The Economic Journal, February 2011, vol. 121, s. 60.

³⁹⁸ *Oslo Manual*, s. 24.

³⁹⁹ B. Westrome, *R&D, patenting and growth: The role of public policy*, OECD Economics Department Working Papers 2013, no. 1047, s. 15–19.

W ramach polityki innowacyjnej państwa system podatkowy pełni zatem funkcję zarówno fiskalną, poprzez zapewnienie źródeł bezpośredniego finansowania ukierunkowanych przez państwo aktywności podatników w obszarach strategicznych dla gospodarki, jak i – szerzej – zapewnia również narzędzia podatkowe wspierające rynkowe decyzje podmiotów gospodarczych pozwalające m.in. na stymulowanie współpracy międzynarodowej w zakresie innowacji oraz tworzenie sieci powiązań pomiędzy podmiotami. W tym zakresie podatkowe instrumenty wspierające innowacyjność można określić jako instrumenty typu rynkowego, gdzie państwo pozostawia przedsiębiorcom swobodę podjęcia działań, szczególnie gdy porównamy to z selektywnym charakterem bezpośredniego finansowania (jakim są np. dotacje, kredyty preferencyjne), którego podstawową wadą staje się pewnego rodzaju naruszanie zasad konkurencji rynkowej, kiedy państwo, realizując politykę społeczno-ekonomiczną, dofinansowuje określone sektory⁴⁰⁰. Ingerencja bezpośrednia w postaci finansowania rządowego określonych aktywności jest zatem jednoznaczna z ukierunkowaniem przedsiębiorstwa na określone działania w określonych sektorach gospodarki (jak sektor energetyczny czy ochrona zdrowia)⁴⁰¹. Zachęty podatkowe obniżają marginalny koszt prowadzenia przez przedsiębiorców działalności innowacyjnej, pozostawiając swobodę wyboru projektu i będąc przy tym instrumentem typu ogólnego (horyzontalnego), dostępnego dla wszystkich podmiotów spełniających przewidywane prawem warunki⁴⁰².

Tabela 10. Instrumenty rynkowe i nierynkowe bezpośredniego i pośredniego wsparcia państwa w zakresie innowacyjności podmiotów gospodarczych

Charakter wsparcia:	Bezpośrednie	Pośrednie
Narzędzia	dotacje, dofinansowanie	ulgi podatkowe
Rodzaj instrumentu	nierynkowy	rynkowy

Źródło: opracowanie własne na podstawie: B. Grabińska, *Ulgi podatkowe na działalność badawczo-rozwojową przedsiębiorstw* [w:] *Polityka podatkowa krajów Unii Europejskiej wobec kryzysu finansowego*, red. S. Owsiak, PWE, Warszawa 2016, s. 367–371.

⁴⁰⁰ J. Szlęzak-Matusewicz, *Models of tax incentives for R&D activities of enterprises in European Union countries*, Copernican Journal of Finance and Accounting 2014, vol. 3, iss. 1, s. 149.

⁴⁰¹ B. Grabińska, *op. cit.*, s. 367.

⁴⁰² J. Szlęzak-Matusewicz, *op. cit.*, s. 149.

Należy przy tym podkreślić, że przedstawione w tabeli 10 bezpośrednie i pośrednie rodzaje wsparcia innowacyjności mają zarówno pozytywne, jak i negatywne strony. O wyborze określonego rozwiązania decydować będzie zatem określone zapotrzebowanie społeczno-gospodarcze, natomiast w przypadku instrumentów nierynkowych należy zwracać szczególną uwagę na ryzyko ingerowania w wybory rynkowe w sposób dyskryminujący lub nieuzasadniony rachunkiem ekonomicznym.

3.2. Preferencje i ulgi podatkowe dla działalności badawczo-rozwojowej

System podatkowy jako narzędzie propagujące innowacyjny, długofalowy rozwój gospodarczy będzie zachęcać do inwestowania, pobudzać przedsiębiorstwa do zwiększania pozycji konkurencyjnej i rozwijania działalności innowacyjnej. Natomiast samo normatywne wprowadzenie instrumentów podatkowych nie warunkuje stymulowania inicjatyw podmiotów gospodarczych w kierunku podejmowania tego rodzaju działalności. Niełatwo wykazać jednoznacznie skuteczność oraz rozstrzygający charakter narzędzi fiskalnych (preferencyjne stawki oraz struktury podatków) w procesie podejmowania decyzji gospodarczych (aktywność innowacyjna). Z pewnością podatnicy kierują się wielkością ciężaru podatkowego, uwzględniając stawki nominalne, natomiast skuteczność określonych instrumentów podatkowych będzie oceniana przez pryzmat całej konstrukcji danego podatku oraz interakcji zachodzących pomiędzy poszczególnymi podatkami wchodzącymi w dany system podatkowy w szerokim wymiarze makroekonomicznym danej gospodarki narodowej.

Preferencje umożliwiają zmniejszenie obciążenia podatkowego ich beneficjentom, a zaoszczędzony w ten sposób kapitał powinien być przeznaczony na podejmowanie oczekiwanych przez państwo aktywności gospodarczych. Do najczęściej stosowanych przez państwa rozwiązań związanych z zachętami podatkowymi należą⁴⁰³:

- ⇒ ulgi do odliczenia od wysokości podatku (*tax credit*);
- ⇒ ulgi do odliczenia od podstawy opodatkowania (*tax allowance*);
- ⇒ przyspieszona amortyzacja składników majątku przedsiębiorstwa wykorzystywana w pracach innowacyjnych;

⁴⁰³ Science, technology and industry scoreboard 2011. Innovation and growth in knowledge economies, OECD Publishing, Paris 2011, s. 148.

- ⇒ zwolnienie lub obniżenie opodatkowania wynagrodzeń, stawek na ubezpieczenie społeczne pracowników kluczowych działów badawczo-rozwojowych, które ponosi pracodawca;
- ⇒ *patent box* – rodzaj zachęt podatkowych dla przedsiębiorstw innowacyjnych w zakresie preferencyjnego opodatkowania przychodów pochodzących z komercyjnego wykorzystania prac B+R, jeśli są one objęte ochroną praw własności przemysłowej.

Z wymienionych wyżej zachęt najczęściej stosowane przez państwa są ulgi umożliwiające odliczenie kosztów od dochodów. Pozwalają podmiotom inwestującym zmniejszyć dochód podatkowy o kwotę wyższą niż faktyczny poniesiony nakład na działalność innowacyjną. W wielu przypadkach można wskazywać na tzw. podwójne odliczenie, gdy w przypadku ulgi odliczonej od podatku poniesione wydatki są w pierwszej kolejności zaliczane do kosztów uzyskania przychodów (wydatki bieżące lub koszt amortyzacji), a następnie odliczane od podatku, pod warunkiem spełniania wymogów przewidzianych dla wydatków kwalifikowanych.

O atrakcyjności ulgi podatkowej dla przedsiębiorców będzie stanowić wiele czynników, w tym m.in.:

- ⇒ lista wydatków kwalifikowanych do odliczenia, ze szczególnym uwzględnieniem wynagrodzenia pracowników bezpośrednio zaangażowanych w działalność innowacyjną;
- ⇒ podstawa do odliczeń z tytułu prowadzenia działalności innowacyjnej;
- ⇒ długość okresu przysługującego odliczenia;
- ⇒ charakter refundacji: jakie uwzględnia limity, czy jest to również refundacja gotówkowa;
- ⇒ możliwość rozliczenia straty podatkowej;
- ⇒ podatkowe ulgi dla sektora MŚP ze względu na większą trudność w pozyskaniu kapitału dla projektów innowacyjnych o podwyższonym ryzyku⁴⁰⁴.

⁴⁰⁴ L. Bauger, *The use of tax expenditures in times of fiscal consolidation*, European Economy, Economic Papers 2014, no. 532, s. 36.

B. Grabińska zauważa, że „potrzeba innowacyjności gospodarki zyskuje na znaczeniu zwłaszcza w sytuacji gwałtownego pogorszenia sytuacji ekonomicznej państwa, kiedy to intensywnie szuka się najbardziej skutecznych metod pobudzania gospodarki”⁴⁰⁵. Budowa gospodarki opierającej się na nauce, rozwoju technologicznym i innowacyjności staje się jednym z najistotniejszych elementów strategii rozwoju gospodarczego państw oraz organizacji międzynarodowych. Jako przykład podać można wskazany przez Komisję Europejską w Strategii Europa 2020 cel, którym jest zwiększenie do 3% PKB wydatków na działalność badawczo-rozwojową⁴⁰⁶ na poziomie krajowym, obligujący państwa członkowskie do stosowania ulg podatkowych i innych instrumentów finansowych umożliwiających również wzrost prywatnych inwestycji B+R. Ulgi podatkowe, które stanowią fragment całego systemu podatkowego danego państwa, umożliwiają podatnikom podejmowanie decyzji w zakresie finansowania działalności badawczo-rozwojowej oraz pozwalają unikać również rozbudowanej formalnej procedury charakterystycznej dla dotacji czy pożyczek.

Jak wskazano w poprzednim rozdziale, podatkom występującym w systemach podatkowych przypisywane są odmienne cechy o charakterze ekonomicznym. Różnorodny wymiar ekonomiczny opodatkowania pozwala, poprzez odpowiednie modelowanie konstrukcji podatków, na wieloaspektowe oddziaływanie fiskalne i pozafiskalne, co wydaje się podstawą ich funkcjonowania⁴⁰⁷. Polityka podatkowa w wielu państwach przed ostatnim globalnym kryzysem finansowym charakteryzowała się sukcesywnym obniżaniem obciążeń podatkowych, szczególnie dotyczących dochodów przedsiębiorstw i dochodów osobistych, poprzez łagodzenie progresji skal podatkowych, zastępowanie podatków bezpośrednich pośrednimi. Wiązało się to również z ograniczaniem w niektórych krajowych systemach podatkowych bodźcowych funkcji preferencji podatkowych wpływających na dynamikę działalności innowacyjnej. Podejmowane działania były zgodne z teoretyczną koncepcją neutralności opodatkowania, ze szczególnym uwzględnieniem działalności gospodarczej, aby system podatkowy był neutralny intertemporalnie oraz intersektoralnie w celu uniknięcia ryzyka uwzględniania skutków podatkowych przez przedsiębiorców w procesie decyzyjnym,

⁴⁰⁵ B. Grabińska, *op. cit.*, s. 367.

⁴⁰⁶ W dokumencie wskazano przede wszystkim potrzebę zwiększenia tego typu inwestycji przez sektor prywatny, bazując na porównaniu do polityki innowacyjnej Stanów Zjednoczonych (2,6% PKB) oraz Japonii (3,4%); *Europa 2020. Strategia na rzecz inteligentnego i zrównoważonego rozwoju sprzyjającego włączeniu społecznemu*, komunikat Komisji Europejskiej, KOM (2010), 2020, końcowy, s. 14.

⁴⁰⁷ N.Gajl, *Teorie podatkowe...*, s. 163–164.

„gdyż ich uwzględnienie może prowadzić, np. w związku z różnicami w opodatkowaniu alternatywnych form prawno-organizacyjnych, do zmiany kolejności analizowanych projektów pod względem ich efektywności (wydajności) finansowej”⁴⁰⁸.

Wykorzystanie funkcji motywacyjnych podatków poprzez obniżki stawek podatkowych, tworzenie preferencji podatkowych pozwala na pobudzanie łącznego popytu zarówno w całej gospodarce, jak i w określonych dziedzinach. Przedmiotem szczególnego zainteresowania staje się zaproponowanie takich rozwiązań podatkowych dla działalności badawczo-rozwojowej i innowacyjnej, które zachęcą przedsiębiorstwa do większej aktywności w tym obszarze. W walce z negatywnymi skutkami kryzysu i wyzwaniem związanym z pobudzaniem gospodarki wiele państw zaczęło odchodzić od neutralnego charakteru polityki podatkowej wobec działalności B+R w kierunku zachęt podatkowych dla przedsiębiorstw zainteresowanych inwestowaniem w nowoczesne technologie, w innowacyjną gospodarkę. Uwzględnić przy tym należy, że silne powiązanie systemu podatkowego państwa ze sferą gospodarki realnej uwidocznia się w zależności między cyklami koniunkturalnymi w gospodarce a wysokością dochodów publicznych z tytułu należnych podatków. Jest to o tyle zrozumiałe, że realizowane podatki są elementem PKB⁴⁰⁹. Stosowanie instrumentów podatkowych pobudzających innowacyjny rozwój gospodarki wykazuje tendencję do racjonalnej polityki podatkowej w postaci wspierania i zwiększania znaczenia sektora małych i średnich przedsiębiorstw w tworzeniu PKB, jak również wspierania ogólnego rozwoju gospodarczego. Przejawia się to m.in. w preferencjach podatkowych dedykowanych sektorowi MŚP odnośnie do działalności badawczo-rozwojowej oraz innowacyjnej, funkcjonujące ulgi podatkowe mają charakter systemowy, nie naruszają zasad konkurencji, aby przedsiębiorstwa ograniczały swoje ryzyko, co nie ma miejsca w przypadku alokowania wyłącznie ich własnego kapitału.

Można zauważyć, że rozwiązania podatkowe państw po ostatnim kryzysie finansowym bardziej wspierają decyzje przedsiębiorców do zaangażowania kapitału własnego, co może mieć związek z pewnym ograniczeniem dostępu do kapitałów obcych,

⁴⁰⁸ M. Jamróży, *Motywy podatkowe bezpośrednich inwestycji zagranicznych polskich przedsiębiorstw* [w:] *O nowy ład finansowy w Polsce. Rekomendacje dla animatorów życia gospodarczego*, red. J. Ostaszewski, Oficyna Wydawnicza Szkoły Głównej Handlowej, Warszawa 2015, s. 598.

⁴⁰⁹ Analiza reakcji dochodów podatkowych na wahania cyklu koniunkturalnego jest bardzo istotna, co znalazło odzwierciedlenie w zmianie metodologii pomiaru cyklicznego komponentu dochodów przez Komisję Europejską w 2012 r. więcej w: S. Owsiak (red.), *Polityka podatkowa krajów Unii Europejskiej...*, s. 456.

w szczególności dla sektora małych i średnich przedsiębiorstw, jako skutku tego kryzysu⁴¹⁰. W większości krajów w odniesieniu do podatków dochodowych z działalności gospodarczej można zauważyć wyraźnie rosnącą tendencję do kształtowania preferencji podatkowych przy ustalaniu niższych stawek podatkowych dla sektora MŚP.

Rozwiązania podatkowe wspierające innowacyjność gospodarki i aktywność podatników muszą zatem uwzględniać nasilające się procesy globalizacyjne, których przejawem jest konkurencja podatkowa w postaci zachęcania podmiotów (przedsiębiorców, pracowników) do poszukiwania takiej „oferty” systemowej, która w najmniejszym stopniu opodatkowuje osiągnięte dochody⁴¹¹. Zauważyć należy, że przedsiębiorstwa wprowadzające innowacje podejmują decyzje zarówno na płaszczyźnie instytucjonalnej, np. wybór formy prawnej, miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, jak i na płaszczyźnie funkcjonalnej, np. poprzez zastosowaną politykę finansowania działalności przedsiębiorstwa, politykę kosztową, politykę podatkową. System podatkowy w ramach i granicach obowiązującego prawa pozwala na wybór takiej formy prawnej lub struktury przedsiębiorstwa, która może skutkować zmniejszeniem wymiaru należności podatkowych⁴¹², co w praktyce powinno przełożyć się na wyższy wynik netto przedsiębiorstwa. Co do zasady sprowadza się to do realizacji przez przedsiębiorstwo zamierzonego celu, gdzie punktem wyjścia jest analiza możliwych do wyboru przewidzianych prawem rozwiązań prowadzących do osiągnięcia tego celu, choć każde z nich może mieć inny wymiar podatkowy, zaś działaniem końcowym jest ostateczny wybór takiego rozwiązania, które przyniesie najkorzystniejszy skutek podatkowy. Jak zauważa M. Jamroży, „konsekwencje podatkowe w dobie coraz bardziej zglobalizowanych i konkurencyjnych rynków mogą stanowić o przewadze konkurencyjnej i efektywności danego przedsiębiorcy”⁴¹³. Przedsiębiorca może i powinien wykorzystywać możliwości zagwarantowane prawem przez ustawodawcę, jak np. preferencje podatkowe, ulgi, zwolnienia, specjalne strefy ekonomiczne. Celem podatkowym przedsiębiorcy może stać się:

- 1) brak powstania obowiązku podatkowego,
- 2) minimalizacja obciążenia podatkowego,

⁴¹⁰ *Ibidem*, s. 469.

⁴¹¹ *Ibidem*, s. 17.

⁴¹² M. Jamroży, *Prowadzenie działalności gospodarczej za granicą – optymalizacja podatkowa z perspektywy polskiego przedsiębiorcy*, JustLuk, Warszawa 2013, s. 26.

⁴¹³ M. Jamroży, *Motywy podatkowe...*, s. 599.

- 3) odroczenie momentu zapłaty podatku,
- 4) ograniczenie ryzyka podatkowego polityki podatkowej przedsiębiorstwa⁴¹⁴.

Właściwe zaprojektowanie płynności finansowej przedsiębiorstwa jest warunkiem niezbędnym do odniesienia sukcesu przez innowacyjne przedsięwzięcie. Przedsiębiorca będzie przede wszystkim podejmować strategiczne decyzje podatkowe o charakterze fundamentalnym, uwzględniając długi horyzont czasowy poprzez świadomy wybór:

- 1) formy prowadzonej działalności (spółka kapitałowa, spółka osobowa, działalność indywidualna),
- 2) struktury organizacyjnej prowadzonej działalności (podatkowa grupa kapitałowa, wyodrębnienie podmiotów do zadań szczególnych),
- 3) miejsca prowadzenia działalności (specjalna strefa ekonomiczna, jurysdykcja podatkowa oferująca preferencje podatkowe lub konkurencyjne opodatkowanie),
- 4) formy opodatkowania (zasady ogólne, formy zryczałtowane, indywidualne stawki podatkowe).

B. Balza, analizując czynniki determinujące wybór miejsca (kraju) przez międzynarodowe korporacje dla rozpoczęcia nowej inwestycji⁴¹⁵, wskazuje: wielkość popytu na określone produkty i usługi, wielkość rynku, niski poziom bezrobocia i dostępność kredytów konsumpcyjnych oraz łatwy dostęp do wykwalifikowanej kadry pracowniczej. Jako ważny aspekt otoczenia gospodarczego uznaje również stabilność i przejrzystość systemu prawnego, dzięki któremu podmioty „uzyskują pewność funkcjonowania w skutecznym planowaniu swoich inwestycji”⁴¹⁶. Stabilność prawa podatkowego daje przedsiębiorstwom poczucie bezpieczeństwa, którego pozbawione są podmioty działające w otoczeniu niepewności i zmienności legislacji podatkowej. Niskie opodatkowanie pozwala na utrzymanie konkurencyjności poprzez obniżanie kosztów funkcjonowania, a zachęty podatkowe w danym kraju zmniejszają zobowiązania podatkowe. Wszelkie zwolnienia podatkowe oraz ulgi pozwalają przedsiębiorstwu ograniczyć koszty tworzenia innowacji oraz ułatwiają uzyskanie środków finansowych pozwalających na dalszy rozwój.

⁴¹⁴ J. Szlęzak-Matusiewicz, *Zarządzanie podatkami*, Oficyna Wydawnicza Szkoły Głównej Handlowej, Warszawa 2008, s. 20.

⁴¹⁵ Na pytania ankietowe odpowiedziało dziesięciu prezesów największych przedsiębiorstw międzynarodowych z pięciu krajów: Stanów Zjednoczonych, Niemiec, Wielkiej Brytanii, Włoch oraz Szwecji, więcej w: B. Balza, *op. cit.*, s. 178–184.

⁴¹⁶ *Ibidem*, s. 182.

W celu zachowania przewagi konkurencyjnej swoich produktów przedsiębiorstwa muszą ciągle je doskonalić. Sukces przedsiębiorstwa w osiągnięciu celu innowacyjnego, uprzedzając przy tym konkurencję, wymaga poniesienia nakładów finansowych na badania, inwestycje, rozwój. Możliwości redukcji kosztów własnych z uwzględnieniem wysokości marży są ograniczone, co przy dużej presji cenowej staje się sporym wyzwaniem. Oprócz konkurencji na rynkach lokalnych, przedsiębiorstwa muszą stawiać czoła silnej ekspansji oraz możliwościom finansowo-technologicznym konkurencji międzynarodowej. Stąd ostateczny sukces innowacyjny przedsiębiorstwa „zależy zarówno od cenowej elastyczności popytu i podaży, jak i od wyjściowej stawki podatku”⁴¹⁷. Niski poziom cenowej elastyczności popytu i podaży przy wysokich podatkach ogranicza sprzedaż innowacyjnych towarów i usług, co tym samym kwestionuje słuszność koncepcji podatkowej państwa przy uwzględnieniu niższych wpływów podatkowych. Z drugiej strony niski poziom opodatkowania pozwala przedsiębiorcom generować większe zyski, jednak pozbawia państwo znacznego wpływu środków do budżetu.

Czynniki fiskalne stają się więc jedną z istotnych determinant rozwoju innowacyjności. Każde przedsiębiorstwo analizuje opodatkowanie swojej działalności w kontekście szans i zagrożeń. B. Balza konkluduje, że przejrzystość systemu podatkowego, stabilność prawa oraz wysokość efektywnej stawki podatkowej umożliwiają „prawidłowe określenie obciążeń finansowych firmy oraz uniknięcie niespodziewanych kosztów wynikających ze zmiany wydatków uznawanych za koszty uzyskania przychodu firmy. Niskie podatki pozostawiają przedsiębiorcom większą kwotę do ich dyspozycji z wypracowanego zysku, stwarzając tym samym możliwości do zwiększenia inwestycji i szybszego rozwoju przedsiębiorstwa. W dalszej kolejności podmioty wskazują zwolnienia podatkowe, zwolnienia przedmiotowe, ulgi podatkowe oraz wysokość stawki nominalnej. Z punktu widzenia obciążeń fiskalnych, za najważniejszy podatek firmy, co do zasady, wymieniają podatek dochodowy od osób prawnych”⁴¹⁸.

Dla przedsiębiorcy stabilność systemu podatkowego jest najważniejszym elementem fiskalnym, który umożliwia prawidłowe określenie obciążeń finansowych (wysokość podatków) i uniknięcie ryzyka niespodziewanych kosztów związanych ze zmianą wydatków,

⁴¹⁷ P. Krugman, R. Wells, *Mikroekonomia*, PWN, Warszawa 2013, s. 313.

⁴¹⁸ B. Balza, *op. cit.*, s. 185–186.

które przedsiębiorstwo może zaliczyć do podatkowych kosztów uzyskania przychodu obniżających podstawę opodatkowania. W dalszej kolejności, ale równie istotne są: wysokość efektywnej stawki podatkowej (determinująca faktyczne obciążenia fiskalne przedsiębiorstwa), przejrzystość systemu podatkowego, ulgi podatkowe, zwolnienia (podmiotowe, przedmiotowe) i wysokość stawki nominalnej, szczególnie w odniesieniu do wysokości podatku dochodowego od osób prawnych⁴¹⁹.

Na ryzyko podatkowe przedsiębiorcy wpływa ryzyko ekonomiczne i złożoność przepisów prawa podatkowego. Powszechnie stosowaną praktyką opisaną w literaturze przedmiotu dotyczącej ryzyka podatkowego jest badanie jednego z tych dwóch aspektów, ale oddzielnie⁴²⁰. Badania skupiają się głównie na analizie wyników związanych z unikaniem płacenia podatków czy agresywną polityką podatkową: różnic między wartością bilansową a podatkową (*book-tax differences*, BTB), efektywnej stawce opodatkowania (*effective tax rates*, ETR), niepewnych korzyściach podatkowych (*uncertain tax benefits*, UTB)⁴²¹. Praktyki związane z unikaniem płacenia podatków oraz agresywną polityką podatkową są trudnym elementem empirii badawczej ze względu na nieoficjalny (nieformalny) charakter działań podatników. Niemniej jednak skalę zjawiska ujawniło Międzynarodowe Konsorcjum Dziennikarzy Śledczych ICIJ (International Consortium of Investigative Journalists) w takich sprawach, jak *Panama Papers* (rejestracja w rajach podatkowych spółek *offshore*), *Swiss Leaks* (zatajanie przed administracją podatkową istotnych informacji przez szwajcarski oddział banku HSBC) czy *Luksemburg Leaks* (wykorzystanie nieuczciwej konkurencji podatkowej pomiędzy państwami)⁴²². W samych tylko Stanach Zjednoczonych straty z tytułu uchylania się od opodatkowania tylko przez osoby fizyczne szacuje się pomiędzy 40 a 70 mld

⁴¹⁹ Podatek pośredni „wprowadza klin (równy wielkości podatku) między cenę otrzymywaną przez producenta a cenę płaconą przez konsumenta, zmniejszając sprzedawaną ilość” – za: P. Krugman, R. Wells, *Mikroekonomia...*, s. 316; por. B. Balza, *op. cit.*, s. 183.

⁴²⁰ S. Neuman, T.C. Omer, A. Schmidt, *Assessing Tax Risk: Practitioner Perspectives*, March 16, 2015, <http://ssrn.com/abstract=2579354>, s. 3 (dostęp: 15.08.2017).

⁴²¹ *Ibidem*.

⁴²² W listopadzie 2014 r. ICIJ ujawniło, że przez wiele lat dzięki umowom zawierany z władzami Luksemburga ponad 350 koncernów płaciło bardzo niskie podatki. Według ustawodawstwa luksemburskiego optymalizacja podatkowa była zgodna z prawem, jednak pozostałe kraje, gdzie te międzynarodowe przedsiębiorstwa osiągały znaczne zyski, traciły znaczne wpływy budżetowe z tytułu niezapłaconych podatków. W 2016 r. ICIJ wskazało na szeroko stosowane zjawisko ukrywania dochodów i majątku zamożnych osób fizycznych, za: A. Alstadsæter, N. Johannesen, G. Zucman, *Tax evasion and inequality*, National Bureau of Economic Research, Cambridge 2017, s. 2; *Offshore activities and money laundering: recent findings and challenges*, European Parliament's Panama Inquiry Committee, 2017, s. 26 i n.

USD rocznie, a zmniejszenie dochodów podatkowych w wyniku transferu zysków do rajów podatkowych przez międzynarodowe korporacje – nawet do ok. 100 mld USD⁴²³.

J.E. Stiglitz zauważa, że „przy obecnych stawkach podatkowych często jest tak, że w trakcie podejmowania decyzji najważniejszy staje się aspekt podatkowy (...) wydaje się, że korzystniej jest skupić się na działaniach zmierzających do obniżenia obciążeń podatkowych niż na planowaniu bardziej opłacalnych przedsięwzięć lub zwiększaniu produkcji”⁴²⁴.

Podatki determinują zatem decyzje o alokacji zasobów związanych z działalnością innowacyjną. Nie można więc ryzyka podmiotu gospodarczego i braku transparentnego prawa podatkowego traktować w sposób rozdzielny w kontekście efektywności systemu podatkowego wspierającego wzrost i rozwój gospodarki innowacyjnej. Zdaniem K. Raczkowskiego o skuteczności systemu podatkowego decyduje „łatwość wywiązywania się z obowiązków podatkowych przez podatników wraz z percepcją sprawiedliwości społecznej”⁴²⁵.

Wnioski

W niniejszym rozdziale dowiedziono, iż cały system podatkowy powinien aktywizować rynkowe proinnowacyjne wybory podmiotów gospodarczych w sposób niedyskryminujący i uzasadniony rachunkiem ekonomicznym. Instrumenty podatkowe, obok bezpośredniego finansowania przez państwo działalności innowacyjnej środkami publicznymi, jak dotacje czy preferencyjne kredyty, są ważnym elementem wspierającym wzrost i rozwój gospodarki innowacyjnej. Oddziaływanie przez państwo pośrednimi narzędziami podatkowymi determinuje rozwój gospodarczy, jest bardziej efektywne w procesie tworzenia innowacyjności w państwach o wysokim poziomie rozwoju. Bezpośrednia pomoc państwa w formie dotacji, preferencyjnych kredytów odnosi skutki w przypadku państw o niższym poziomie rozwoju gospodarczego. Kreowana przez państwo polityka podatkowa (ujęcie makroekonomiczne) powinna pozostawiać swobodę wyboru i zakresu tworzenia innowacji po stronie sektora prywatnego. Makroekonomiczne cele postawione przed systemem podatkowym, gdzie funkcja fiskalna zawsze pozostanie celem

⁴²³ J.G. Gravelle, *Tax Havens: International Tax Avoidance and Evasion*, Congressional Research Service, 2015, s. 2.

⁴²⁴ J.E. Stiglitz, *Ekonomia...*, s. 555.

⁴²⁵ K. Raczkowski, *op. cit.*, s. 74.

nadrzędnym, wymaga również uwzględnienia w budowaniu narzędzi podatkowych celów przedsiębiorcy innowatora (ujęcie mikroekonomiczne), który ponosi całe ryzyko związane z kosztowym procesem tworzenia innowacji. Właściwie skorelowany system podatkowy, po spełnieniu warunku zrealizowania celu fiskalnego, powinien umożliwić ograniczenie tego ryzyka poprzez system właściwie ustanowionych zachęt oraz ulg podatkowych.

Podsumowując rozważania nad problematyką właściwego zdefiniowania pojęcia i znaczenia innowacyjności w ujęciu makroekonomicznym, należy stwierdzić, że pojęcie to okazuje się szczególnie złożone, obejmujące dynamikę zmian bezpośrednich działań podmiotów gospodarczych⁴²⁶ i pośredniej polityki innowacyjnej państwa w całej realnej gospodarce. Właściwe zdefiniowanie tego pojęcia stanowi wyzwanie dla opisanie ciągłej ewolucji procesu zmian jakościowych, mierzalnego uchwycenia obserwowanej dynamiki⁴²⁷ rozwoju innowacyjności w gospodarce państwa. Poglądy ekonomistów na temat roli innowacyjności w rozwoju gospodarczym nie zostały ujęte w jedną spójną i zwartą koncepcję. Przyjmując założenie dla celów dysertacji, że gospodarki narodowe o najwyższym poziomie innowacyjności cechują się zdolnością i motywacją przedsiębiorców oraz całego społeczeństwa do ustawicznego poszukiwania i praktycznego wykorzystywania wyników prac badawczo-rozwojowych przy systemowym wsparciu administracji państwowej, oparto się na stanowisku S. Dutta, B. Lanvina, S. Wunsch-Vincenta odnośnie wspierania rozwoju ekonomicznego i konkurencyjności oraz inspirowaniu przyszłych pokoleń interesariuszy⁴²⁸. Jak również uwzględniono podkreślane przez P.F. Drukera⁴²⁹ celowe i zorganizowane poszukiwanie zmian i systematyczną analizę okazji do społecznej lub gospodarczej innowacji, którą taka zmiana może umożliwić. Pozwoliło to na przyjęcie definicji gospodarki innowacyjnej w oparciu o stanowisko E. Stawasza⁴³⁰, że gospodarka innowacyjna to funkcjonujący system powiązań pomiędzy funkcjonalnymi źródłami innowacji, instytucjami sfery nauki i techniki, instytucjami finansowymi oraz administracją państwową

⁴²⁶ Mimo że jednostki oraz organizacje typu uniwersytety, jednostki naukowo-badawcze, instytuty medyczne partycypują w kształtowaniu aktywności innowacyjnej oraz mogą być na dużą skalę czynnikami istotnymi dla innowacyjności, największą część innowacyjności generują prywatne działalności gospodarcze; X. Tinguely, *The new Geography of Innovation, Clusters, Competitiveness and Theory*, Palgrave Macmillan, Switzerland, 2013, s. 73.

⁴²⁷ *Ibidem*.

⁴²⁸ S. Dutta, B. Lanvin, S. Wunsch-Vincent, *op.cit.*, s. 41

⁴²⁹ P.F. Druker, *op.cit.*, s. 42

⁴³⁰ K.B. Matusiak (red.), *op.cit.*, s. 48-50.

w określonych warunkach instytucjonalno-rynkowych tworzących klimat dla rozwoju przedsiębiorczości i przewagi konkurencyjnej, sprzyjających wprowadzaniu innowacji.

Wielowymiarowość innowacji wymaga również od państwa wdrożenia kilkupoziomowej polityki innowacyjności opartej m.in. na efektywnym opodatkowaniu, zwłaszcza podmiotów prowadzących innowacyjną działalność gospodarczą; sprzyjającej działaniom proinnowacyjnym sektora prywatnego, w tym z uwzględnieniem wynagrodzeń dla dobrze wykwalifikowanej i mobilnej siły roboczej. W zakresie opodatkowania polityka innowacyjności wymaga dopasowywania preferencji podatkowych B+R do potrzeb rynku oraz społeczeństwa. Innowacje odgrywają coraz większą rolę w rozwoju gospodarczym państwa, gwarantując jego silną pozycję na rynkach międzynarodowych. Korzyści wynikające z innowacji oznaczają istotne zmiany w zakresie kształtowania dobrobytu i lepszego standardu życia społeczeństwa, są odpowiedzią na bieżące potrzeby sektora prywatnego (podmioty prowadzące działalność gospodarczą, konsumenci, społeczeństwo) i publicznego.

Rozdział III. Charakterystyka systemów podatkowych najbardziej innowacyjnych gospodarek

1. Cele i kształt systemów podatkowych

Współcześnie długookresowe strategie rozwoju państwa koncentrują się na tworzeniu konkurencyjnej gospodarki opartej na wiedzy, gwarantującej warunki niezbędne dla wieloletniego i zrównoważonego rozwoju⁴³¹. M. Księżyk zauważa, że „różnicowane i niepełniące odpowiednich społeczno-gospodarczych funkcji systemy podatkowe sprzyjają konkurencji podatkowej, która w warunkach współczesnego niekontrolowanego globalizmu, sprzyja integracji władzy politycznej i ekonomicznej w rękach kapitału oraz – w poszukiwaniu tanich czynników produkcji”⁴³². Natomiast systemy wspierające rozwój gospodarczy danego państwa realizują podstawowy cel przypisanych podatkom funkcji gospodarczo-rozwojowych, jakim jest właściwe wynagrodzenie kapitału ludzkiego (wykwalifikowanych specjalistów), zachęcanie do wykorzystywania zdolności innowacyjnych państwa w zakresie produkcji dóbr/usług zaspokajających potrzeby innowacyjnego społeczeństwa. Tak więc podatki w ujęciu ekonomicznym powinny pobudzać przedsiębiorstwa do inwestycji i działań w kierunku rozwoju gospodarki innowacyjnej oraz opartej na wiedzy. Niezbędne staje się wyznaczenie konkretnych funkcji ekonomiczno-rozwojowych co najmniej dla podstawowych w ujęciu makroekonomicznym czterech typów podatków⁴³³, tj.:

- a) od dochodów osób prawnych,
- b) od dochodów osób fizycznych,
- c) od kapitału (majątku) oraz
- d) konsumpcyjnych.

Właściwie skonstruowany podatek dochodowy od osób prawnych powinien działać na zasadzie stymulatora rozwoju, zapewniając realizację celów gospodarczych poprzez

⁴³¹ W przypadku Unii Europejskiej jest to np. program rozwoju społeczno-gospodarczego Europa 2020. Strategia na rzecz inteligentnego i zrównoważonego rozwoju sprzyjającego włączeniu społecznemu, który kontynuuje założenia strategii lizbońskiej z 2007 r. Dla realizacji tej strategii potrzebny jest system podatkowy kreujący sprzyjające warunki inwestowania w kapitał ludzki, powstawania przedsiębiorstw i inicjatyw wdrażających innowacje.

⁴³² M. Księżyk, *op. cit.*, s. 123.

⁴³³ J.M. Arnold, B. Brys, C. Heady, A. Johansson, C. Schwelnus, L. Vartia, *op. cit.*, s. 60–65.

odpowiedni system bodźców podatkowych (podatki od zysku), które wspierają wzrost i rozwój gospodarczy kraju, nie ograniczając przy tym potencjału innowacyjnych przedsiębiorstw, wpływają pozytywnie na rynek pracy ⁴³⁴. Celem podatków od dochodów osób fizycznych powinna być poza ochrona najniższego wynagrodzenia i relatywny wzrost dochodów we względu na wzrost wydajności i produktywności pracy. Celem podatków konsumpcyjnych powinno być bieżące gwarantowanie wpływów do budżetu państwa i kształtowanie efektywnej oraz neutralnej gospodarczo relacji państwo – podatnik.

Uwzględniając ekonomiczne cele podatków, analiza systemu podatkowego wspierającego rozwój gospodarki o wysokim poziomie innowacyjności powinna objąć przynajmniej najważniejsze zmiany jakościowe zachodzące w jego strukturze, przedstawione w tabeli 11.

Tabela 11. Wymiary analizy systemów podatkowych państw uznanych za najbardziej innowacyjne

WYMIAR SYSTEMOWY	CHARAKTERYSTYKA
Sposób poboru	Podatki pośrednie – niepłacone przez podatnika bezpośrednio (m.in. VAT) Podatki bezpośrednie – płacone przez podatnika bezpośrednio (m.in. PIT, CIT)
Przedmiot podatku	Dochód – daniny płacone od dochodu rozumianego jako nadwyżka przychodu nad kosztem (np. PIT, CIT) Przychód – daniny płacone od przychodu (tzn. od wszystkich wpływów) podatnika bez pomniejszenia go o koszty (m.in. ryczałt) Majątek – daniny płacone od posiadanego przez podatnika majątku (m.in. podatek od nieruchomości, podatek od spadków i darowizn) Konsumpcyjne – daniny zapłacone od obrotu (m.in. VAT)
Podmiot pobierający podatek	Państwo – podatki centralne, odprowadzane na rzecz państwa (m.in. VAT, CIT, PIT) Samorząd – podatki lokalne (miejscowe), płacone na rzecz konkretnego samorządu (m.in. podatek od nieruchomości, podatek kościelny)
Rodzaj podmiotu, który odprowadza podatek	Podatek osobowy – opodatkowanie konkretnego podmiotu (m.in. podatki dochodowe) Podatek rzeczowy – dotyczy przedmiotu opodatkowania, nie konkretnego podatnika (m.in. taksy notarialne)
Rodzaj stawki podatkowej	kwotowa – wyrażona w jednostkach pieniężnych np. 1000 zł proporcjonalna, procentowa – stawka stała, np. 19% podatku liniowego progresywna, procentowa – rośnie wraz ze wzrostem wartości przedmiotu opodatkowania, np. progresja PIT degresywna/regresywna procentowa – spada wraz ze wzrostem wartości przedmiotu opodatkowania, rzadko stosowana

Źródło: opracowanie własne na podstawie H. Litwińczuk (red.). *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, Wolters Kluwer, wyd. 8, Warszawa 2017, s. 31–38.

⁴³⁴ M. Mazzucato, C. Perez, *Innovation as Growth Policy. The Challenge for Europe* [w:] *The Triple Challenge for Europe: Economic Development, Climate Change, and Governance*, J. Farenberg, S. Leastadius, B.R. Martin, Oxford University Press, Oxford 2015, s. 230.

1.1. Sposób poboru danin podatkowych

Systemy podatkowe rozwiniętych gospodarek realizują funkcję fiskalną w oparciu o modelowanie, aktualizowanie, dopasowywanie do oczekiwań gospodarczych poszczególnych rozwiązań podatkowych, obejmujących zakres przedmiotowy opodatkowania w relacji do dochodów od osób fizycznych i prawnych, składek na ubezpieczenia społeczne, poziomu konsumpcji i majątku. W wymiarze ekonomicznym nakładane zobowiązania podatkowe nie powinny prowadzić do zniekształcania relacji cenowych ani wywierać negatywnych skutków na wzrost gospodarczy.

Podatki stanowiące składowe systemów podatkowych można klasyfikować na kilka sposobów. Typowe rozróżnienie stosowane w literaturze przedmiotu dzieli podatki według kryterium przerzucalności (incydencji)⁴³⁵ podatków na bezpośrednie i pośrednie⁴³⁶. Inną często stosowaną metodą klasyfikacji jest podział w oparciu o klasyczne czynniki ekonomiczne: produkcję, pracę i kapitał. Połączenie tych dwóch podstawowych metod klasyfikacji pozwala na przypisanie podatkom dochodowym z pracy, działalności gospodarczej (samozatrudnienie) oraz zapłaconych obowiązkowych składek na ubezpieczenie społeczne do podatków bezpośrednich z pracy. Podatki od dochodów kapitałowych i majątku będą bezpośrednimi podatkami od kapitału. Zgodnie z tą logiką podatki od konsumpcji towarów i usług (podatek VAT i podatek akcyzowy) mogą być natomiast postrzegane jako podatki pośrednie od pracy lub produkcji.

Najbardziej innowacyjne kraje kształtują wielkości dochodów podatkowych, modelując opodatkowanie osób fizycznych, podmiotów prawnych, składek na ubezpieczenia społeczne, opodatkowania konsumpcji oraz majątku. Poszczególne rozwiązania podatkowe znacząco się różnią ze względu na lokalne uwarunkowania gospodarcze. Uwzględniając omówione wyżej kryteria rozróżnienia pomiędzy poszczególnymi rozwiązaniami podatkowymi, dalsze rozważania skupią się na:

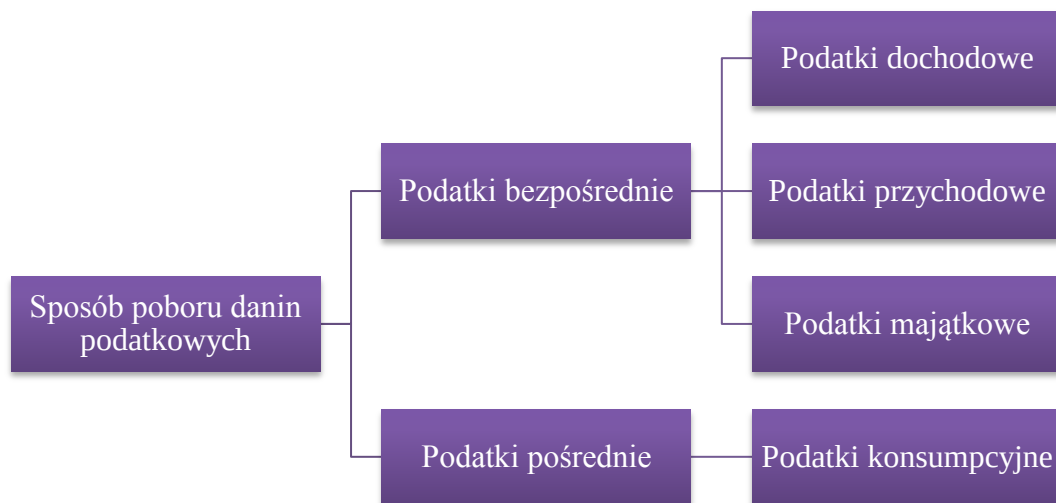
⁴³⁵ J. Harasimowicz, *Finanse i prawo finansowe*, PWE, Warszawa 1988, s. 123; A. Komar, *Finanse publiczne*, PWE, Warszawa 1995, s. 121.

⁴³⁶ E. Małecka-Ziemińska, *Fiskalne aspekty podatków pośrednich*, *Przedsiębiorczość i Zarządzanie* 2016, t. XVII, z. 8, cz. III, s. 94.

- a) technice opodatkowania w zakresie przedmiotu opodatkowania i jego stosunku do źródła podatku, a także momencie powstania zobowiązania podatkowego⁴³⁷;
- b) przierzucalności ciężaru opodatkowania.

Pozwoli to na przypisanie podstawowych elementów systemów podatkowych badanych gospodarek zgodnie z podziałem zaprezentowanym na rysunku 11.

Rysunek 11. Podział poszczególny grup podatków na bezpośrednie i pośrednie



Źródło: opracowanie własne.

Zgodnie z przedstawionym podziałem z techniką opodatkowania bezpośredniego związane są te podatki, których ciężar ponoszą sami podatnicy w związku z ich sytuacją majątkową⁴³⁸ i dochodową. Z kolei podatkami pośrednimi będą podatki płacone przez podatników, jednak ich ciężar w całości lub części jest ponoszony przez osoby trzecie (ostateczny konsument). Przy podatkach pośrednich podatnicy jedynie pośredniczą w potrącaniu i odprowadzaniu należnej daniny podatkowej do budżetu państwa. Do podatków pośrednich zalicza się przede wszystkim podatki konsumpcyjne, obejmujące m.in. podatek od towarów i usług oraz akcyzę, cła. Podatki bezpośrednie są zatem spersonalizowane, dostosowane do polityki społecznej państwa poprzez uwzględnienie sprawiedliwości

⁴³⁷ Stanowi to podstawę do rozróżnienia opodatkowania bezpośredniego i pośredniego; P.M. Gaudemet, J. Molinier, *op. cit.*, s. 500–501.

⁴³⁸ W zakresie podatków majątkowych bezpośrednimi podatkami będą należne od osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej, które nie posiadają możliwości przerzucenia ciężaru podatkowego na osoby trzecie.

podatkowej (progresja opodatkowania) z ulgami i zwolnieniami (zdolność płatnicza podatnika). Podatki pośrednie stanowią w tym zakresie ich przeciwwagę.

Istnieją istotne przesłanki ekonomiczne wskazujące, że niskie stawki podatku dochodowego od osób fizycznych i prawnych wspierają wzrost gospodarczy państw rozwijających się, jak również pozwalają dostosować gospodarkę do wyzwań globalizacji poprzez zachęcanie do inwestowania w kapitał ludzki, innowacje, przedsiębiorczość, podejmowanie ryzyka itp. Reforma systemu podatkowego ukierunkowana na wzrost gospodarki związana jest z przesunięciem części wpływów do budżetu z tytułu należnych danin podatkowych z osiągniętych przez podatników dochodów na konsumpcję lub opodatkowanie majątku, które to obszary co do zasady mniej negatywnie wpływają na wzrost gospodarczy⁴³⁹. Oparcie dochodów publicznych na wpływach z opodatkowania konsumpcji (opodatkowanie pośrednie) przy ograniczaniu podatków dochodowych (opodatkowanie bezpośrednie) powinno sprzyjać inwestowaniu, wzrostowi gospodarczemu, efektywności ekonomicznej, tym samym prowadząc do wzrostu konkurencyjności i tworzenia nowych miejsc pracy⁴⁴⁰.

Wyniki badań W. Easterly'ego i S. Rebelo wykazały istniejącą współzależność pomiędzy strukturą systemu podatkowego a poziomem rozwoju danego państwa. W oparciu o przeprowadzone badania można wysnuć wniosek, że kraje o niskich dochodach *per capita* rzeczywiście swoje dochody budżetowe opierają głównie na wpływach z podatków pośrednich, podczas gdy dla budżetu państw rozwiniętych, z wysokim poziomem *per capita*, istotne znaczenie mają podatki bezpośrednie, przede wszystkim dochodowe⁴⁴¹ związane z bogaceniem się społeczeństwa. Z taką obserwacją może być również związany fakt, że podatki pośrednie są bardziej skorelowane z bieżącą sytuacją (konjunkturą) gospodarczą niż podatki bezpośrednie, zatem jeżeli podstawowym celem systemu podatkowego jest przede wszystkim gwarantowanie realizacji bieżących wydatków budżetowych, to główny nacisk będzie położony na pobór podatków pośrednich, mimo że taki system podatkowy w okresie dekonjunktury może być bardziej podatny na uszczuplenie wpływów, niż opierający się na poborze danin bezpośrednich. Można zatem postawić tezę, że wraz z rozwojem i wysokim

⁴³⁹ J.E. Stiglitz, *Ekonomia...*, s. 19–22.

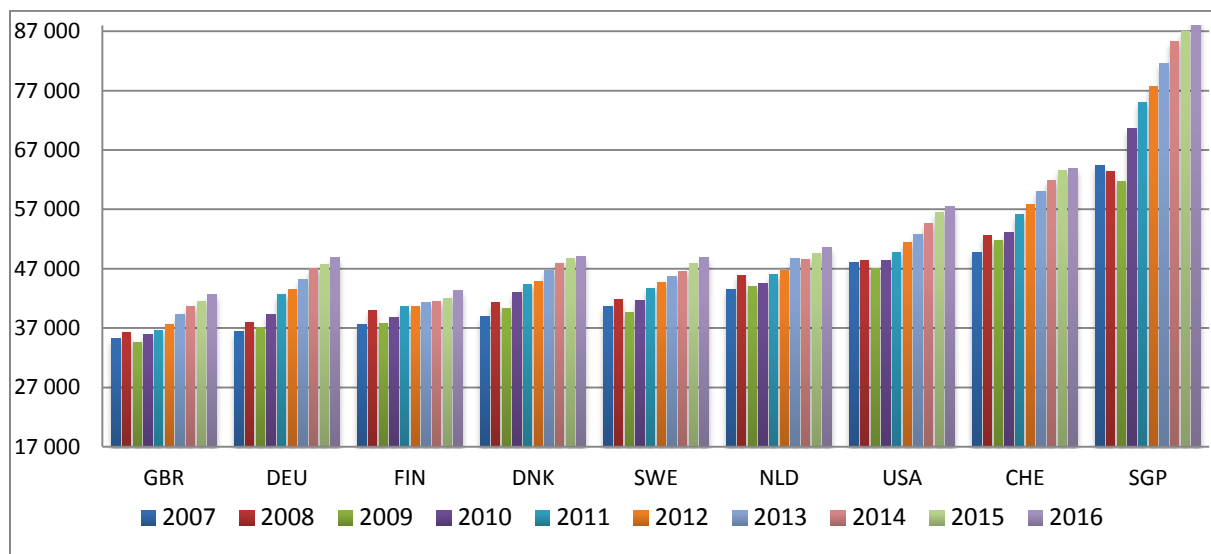
⁴⁴⁰ Y. Lee, R.H. Gordon, *Tax structure and economic growth*, Journal of Public Economics 2005, vol. 89, s. 1029–1032.

⁴⁴¹ W. Easterly, S. Rebelo, *Fiscal Policy and Economic Growth. An Empirical Investigation*, NBER, Working Paper 1993, no. 4499, s. 15.

poziomem innowacyjności gospodarki, determinującej wzrost zamożności społeczeństwa, należy spodziewać się zmian w systemie podatkowym w kierunku zwiększenia znaczenia podatków bezpośrednich w dochodach budżetowych.

Global Competitiveness Index (GCI) oceniający zdolność objętych badaniem państw do długookresowego wzrostu gospodarczego zakłada, że PKB *per capita* państw, których rozwój gospodarczy jest sterowany przez innowacje (*innovation-driven*), wynosi powyżej 17 tys. USD. Gospodarki na tym poziomie charakteryzują się wzrostem płac pozwalającym utrzymać właściwy wysoki standard życia. Wybrane do analizy gospodarki o najwyższym poziomie innowacyjności charakteryzują się znacznie wyższym od zakładanego prognozy poziomem PKB *per capita* (co najmniej dwukrotnym). W latach 2007–2016 poziom PKB *per capita* analizowanych państw wykazywał tendencję rosnącą we wszystkich badanych gospodarkach, z tym że stopień wzrostu był zróżnicowany. W 2009 r. widoczny jest wpływ światowego kryzysu gospodarczego w porównaniu do następnego okresu, jednak żadna z gospodarek nie odnotowała tak znacznego spadku wartości wskaźnika, który wpływałby znacząco na spadek w rankingach innowacyjności w stosunku do pozostałych gospodarek. Uwzględniając lata 2007–2016, należy stwierdzić, że najwyższy wzrost PKB *per capita* odnotowały takie kraje, jak Singapur, Szwajcaria, Stany Zjednoczone oraz Niemcy (mimo że to ostatnie państwo nie znajduje się w czołówce pod względem wartości PKB *per capita*). Finlandia była krajem, który w tym okresie odnotował najmniejszy wzrost wskaźnika w porównaniu z Wielką Brytanią, która w badanym okresie odnotowała znaczący wzrost w stosunku do 2007 r. Wykres 1 prezentuje wielkości PKB *per capita* osiągnięte w badanych gospodarkach w latach 2007–2016. Na podstawie danych jednostkowych można zaobserwować znaczne różnice tego miernika w analizowanych gospodarkach.

Wykres 1. Wartość PKB *per capita* w badanych gospodarkach w latach 2007–2016 według parytetu siły nabywczej (*current international \$*)

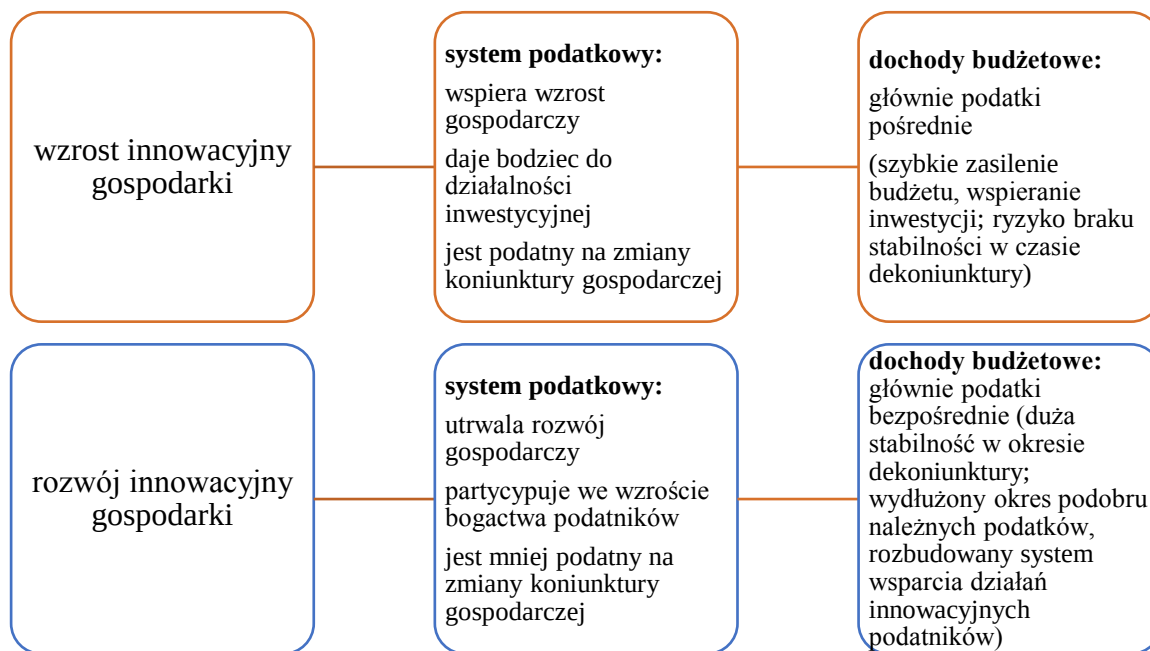


Źródło: opracowanie własne na podstawie danych World Bank.

Wysoki poziom PKB *per capita* w odniesieniu do systemów podatkowych badanych gospodarek powinien wskazywać na większy udział w dochodach budżetowych podatków bezpośrednich w relacji do danin pośrednich ze względu na fakt, że gospodarki te znajdują się na takim etapie rozwoju innowacyjności, gdzie system podatkowy partycypuje we wzroście bogactwa społeczeństwa bez naruszania interesu ekonomicznego podatników. Zwiększenie udziału podatków bezpośrednich w dochodach budżetowych determinuje kształtowanie takiego modelu systemu podatkowego, który nie będzie znacząco podatny na zmiany koniunktury gospodarczej, lecz determinowany potrzebą zapewnienia stabilnej gospodarki.

Dla osiągnięcia celów fiskalnych i pozafiskalnych opodatkowania w dochodach podatkowych powinna być również zachowana odpowiednia relacja między przerzucalnymi podatkami pośrednimi oraz podatkami bezpośrednimi (trudniej przerzucalnymi). Z punktu widzenia dochodów budżetu państwa podatki pośrednie charakteryzują się większą regularnością wpływów, przerzuceniem odpowiedzialności na płatników, a odprowadzane przede wszystkim od konsumpcji są płacone na bieżąco oraz charakteryzują się mniej rozbudowaną konstrukcją niż w przypadku podatków bezpośrednich. W zakresie podatków bezpośrednich daniny nie wpływają na bieżąco, ich rozliczenie jest znacznie bardziej skomplikowane. Na łączne dochody podatkowe składają się oprócz podatków bezpośrednich oraz pośrednich również składki ubezpieczenia społecznego.

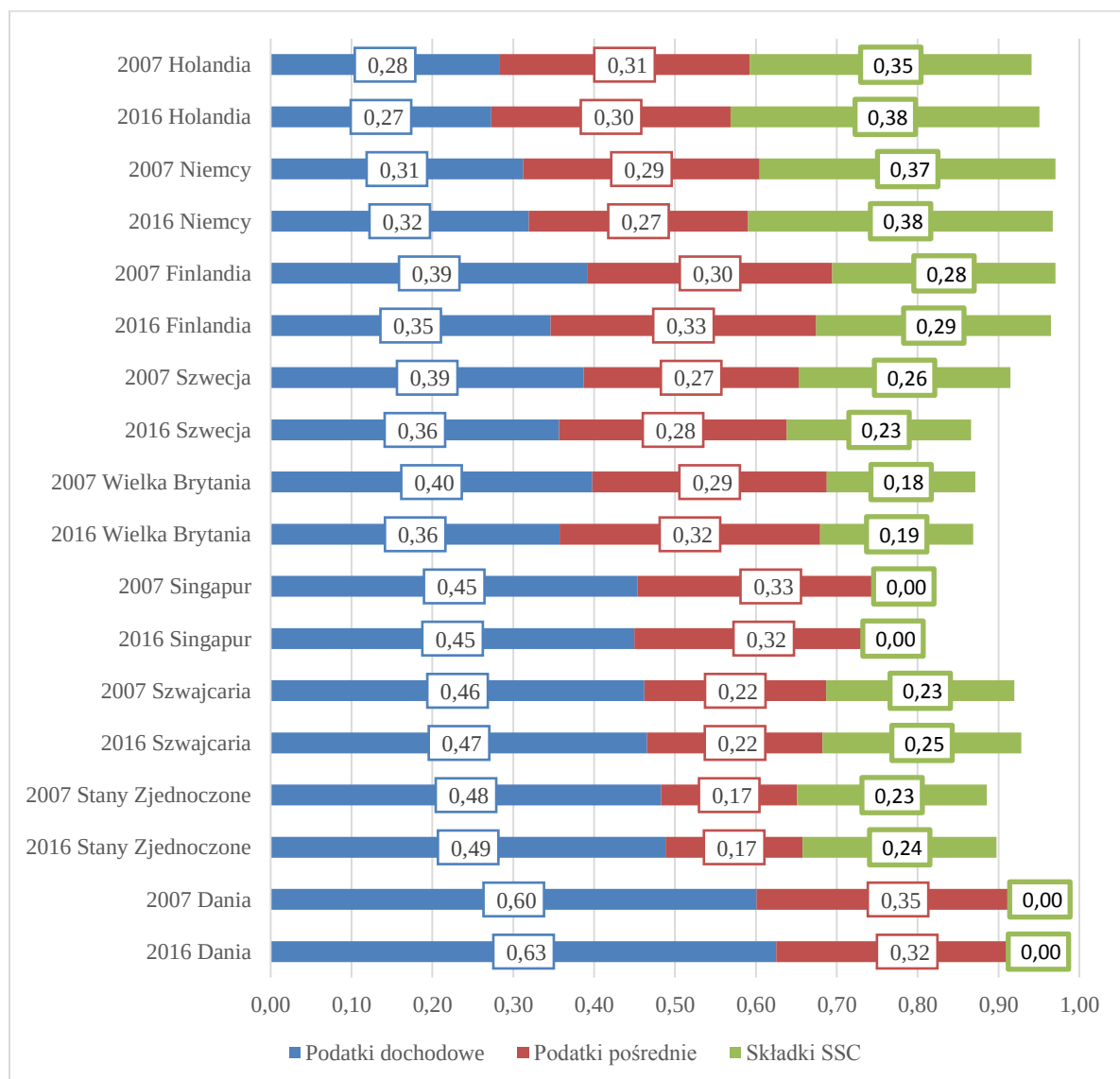
Rysunek 12. System podatkowy w fazie wzrostu i rozwoju innowacyjnego gospodarki



Źródło: opracowanie własne.

W każdym z analizowanych systemów podatkowych dla badanego okresu dochody z podatków bezpośrednich przeważają nad opodatkowaniem pośrednim. Przy tym może to być obserwowany wyższy procentowy stosunek udziału danin z podatków dochodowych w relacji do danin z podatków pośrednich bez dużego wpływu składek na ubezpieczenia społeczne, co jest charakterystyczne dla Danii, Singapuru, Stanów Zjednoczonych, Szwajcarii, Szwecji oraz Wielkiej Brytanii. W pozostałych państwach istotną rolę w dochodach budżetowych stanowią składki na ubezpieczenie społeczne, które są związane co do zasady z podatkami dochodowymi (Finlandia, Holandia, Niemcy). Strukturę dochodów podatkowych w 2007 oraz 2016 roku przedstawia wykres 2.

Wykres 2. Struktura wpływów podatkowych w 2007 i 2016 r [%]



Źródło: opracowanie własne na podstawie bazy danych Banku Światowego.

Największe zmiany w strukturze są charakterystyczne dla systemów podatkowych Finlandii (zmniejszenie wpływów podatkowych z bezpośrednich podatków dochodowych), Szwecji (zmniejszenie wpływów podatkowych z bezpośrednich podatków dochodowych oraz składek SSC) oraz Wielkiej Brytanii (zmniejszenie wpływów z bezpośrednich podatków dochodowych). Tabela 12 przedstawia w ujęciu rocznym proporcję udziału podatków pośrednich, bezpośrednich oraz składek na ubezpieczenie społeczne w dochodach podatkowych analizowanych gospodarek dla poszczególnych lat 2007–2016.

Tabela 12. Struktura opodatkowania w najbardziej innowacyjnych gospodarkach świata w latach 2007–2016 [%]

Państwo	Rok	Dochody z podatków dochodowych	Dochody z podatków pośrednich	Dochody ze składek na ubezpieczenie społeczne	Podatki dochodowe (różnica pomiędzy 2007 a 2016)	Podatki pośrednie (różnica pomiędzy 2007 a 2016)	Składki na ubezpiecz. społeczne (różnica pomiędzy 2007 a 2016)
Dania	2007	60,11	34,92	0,16	2,43	-2,59	-0,03
	2008	60,76	33,93	0,13			
	2009	61,34	33,58	0,13			
	2010	61,46	33,26	0,22			
	2011	61,17	33,42	0,25			
	2012	61,88	33,00	0,21			
	2013	62,70	32,22	0,18			
	2014	65,22	29,94	0,15			
	2015	63,15	31,59	0,15			
	2016	62,53	32,33	0,13			
Finlandia	2007	39,20	30,25	27,61	-4,59	2,61	1,42
	2008	38,92	30,19	27,98			
	2009	35,77	31,60	29,76			
	2010	35,52	31,78	29,68			
	2011	35,45	32,92	28,73			
	2012	34,25	33,06	29,63			
	2013	34,73	33,18	28,90			
	2014	34,97	32,85	28,89			
	2015	35,16	32,37	28,93			
	2016	34,61	32,86	29,04			
Holandia	2007	28,27	30,96	34,88	-1,00	-1,34	3,31
	2008	27,26	30,29	37,02			
	2009	28,17	30,60	36,11			
	2010	27,90	30,77	36,30			
	2011	26,87	30,08	38,38			
	2012	25,33	29,78	40,82			
	2013	24,77	29,80	40,83			
	2014	25,59	29,59	39,64			
	2015	27,75	29,62	37,76			
	2016	27,27	29,62	38,19			
Niemcy	2007	31,20	29,28	36,56	0,70	-2,14	1,11
	2008	31,84	28,92	36,43			
	2009	28,86	29,81	38,60			
	2010	28,54	29,46	39,19			
	2011	29,44	29,14	38,55			
	2012	30,47	28,42	38,21			
	2013	30,83	28,48	37,76			
	2014	30,93	28,22	37,80			
	2015	31,22	27,77	37,63			
	2016	31,91	27,13	37,68			

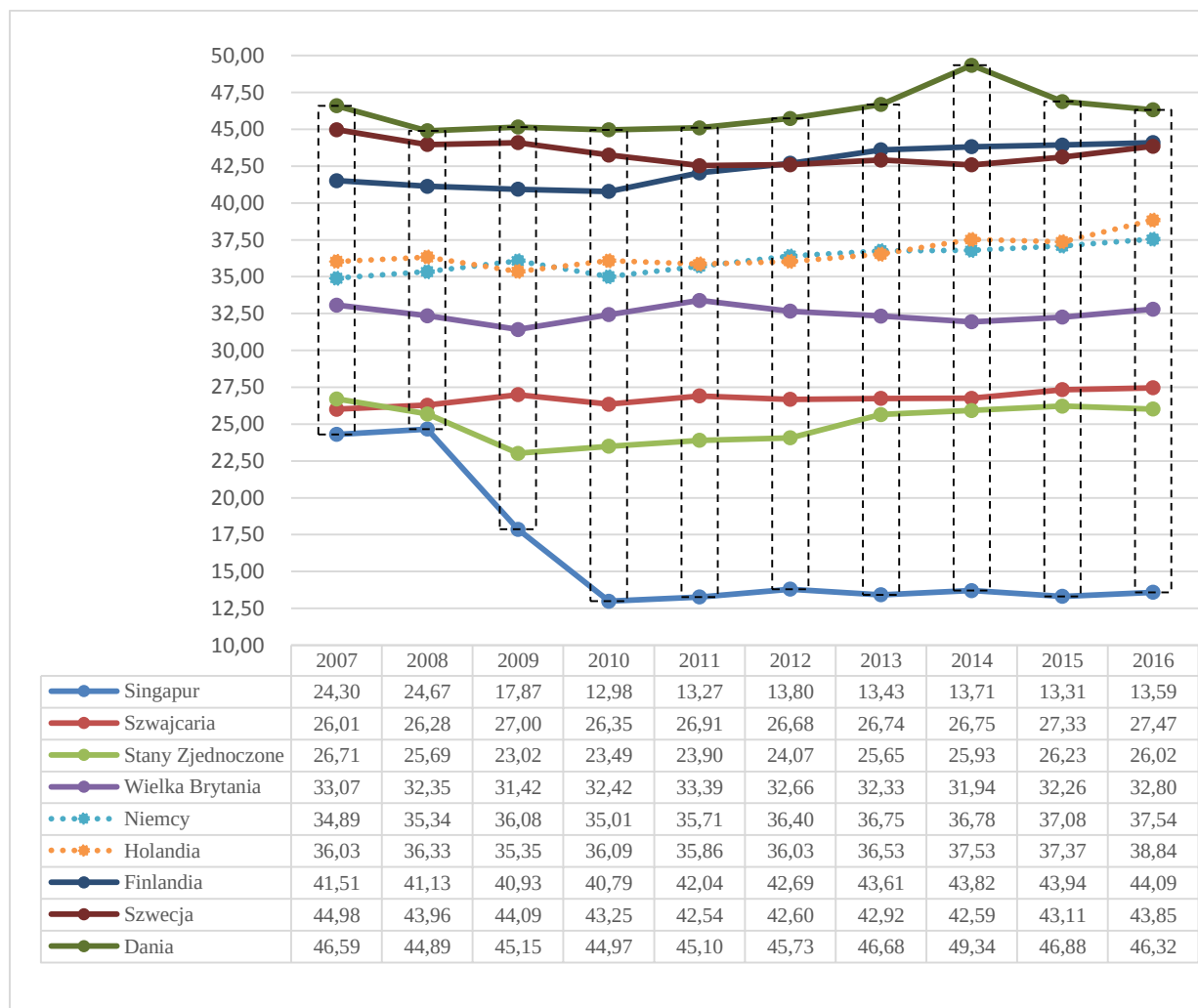
Państwo	Rok	Dochody z podatków dochodowych	Dochody z podatków pośrednich	Dochody ze składek na ubezpieczenie społeczne	Podatki dochodowe (różnica pomiędzy 2007 a 2016)	Podatki pośrednie (różnica pomiędzy 2007 a 2016)	Składki na ubezp. społeczne (różnica pomiędzy 2007 a 2016)
Singapur	2007	45,38	32,90	0,00	-0,40	-0,93	0,00
	2008	51,14	32,24	0,00			
	2009	47,00	34,47	0,00			
	2010	44,65	34,35	0,00			
	2011	44,66	32,80	0,00			
	2012	44,72	30,50	0,00			
	2013	43,11	30,77	0,00			
	2014	44,24	31,32	0,00			
	2015	44,73	31,73	0,00			
	2016	44,97	31,97	0,00			
Stany Zjednoczone	2007	48,29	16,81	23,46	0,54	0,14	0,53
	2008	46,27	17,11	24,60			
	2009	40,30	18,42	27,20			
	2010	42,42	18,33	26,10			
	2011	46,18	18,51	22,87			
	2012	46,92	18,37	22,67			
	2013	47,13	17,54	24,06			
	2014	48,09	17,31	23,86			
	2015	49,05	16,99	23,65			
	2016	48,83	16,95	23,99			
Szwajcaria	2007	46,20	22,48	23,27	0,36	-0,78	1,29
	2008	46,69	22,74	23,14			
	2009	46,42	22,25	23,92			
	2010	45,64	23,10	23,85			
	2011	45,95	22,60	24,45			
	2012	45,39	22,97	25,02			
	2013	45,58	22,72	24,91			
	2014	45,65	22,43	24,86			
	2015	46,47	21,78	24,59			
	2016	46,56	21,70	24,56			
Szwecja	2007	38,69	26,58	26,20	-3,04	1,60	-3,44
	2008	36,17	27,68	25,01			
	2009	35,21	28,86	24,65			
	2010	35,47	29,33	25,28			
	2011	34,80	29,10	23,29			
	2012	34,08	28,92	23,95			
	2013	34,55	28,55	23,28			
	2014	34,93	28,38	23,18			
	2015	35,92	28,14	22,37			
	2016	35,65	28,18	22,76			
Wielka Brytania	2007	39,77	29,00	18,35	-4,04	3,22	0,56
	2008	39,27	29,24	19,27			

Państwo	Rok	Dochody z podatków dochodowych	Dochody z podatków pośrednich	Dochody ze składek na ubezpieczenie społeczne	Podatki dochodowe (różnica pomiędzy 2007 a 2016)	Podatki pośrednie (różnica pomiędzy 2007 a 2016)	Składki na ubezp. społeczne (różnica pomiędzy 2007 a 2016)
	2009	38,60	29,07	19,67			
	2010	37,58	30,82	18,99			
	2011	36,78	32,50	18,59			
	2012	35,70	32,90	19,01			
	2013	35,57	32,87	18,72			
	2014	35,08	33,14	18,61			
	2015	35,26	32,93	18,72			
	2016	35,72	32,22	18,91			

Źródło: opracowanie własne.

Podstawowym celem systemów podatkowych jest cel fiskalny związany z gromadzeniem dochodów w celu sfinansowania zobowiązań sektora publicznego, a w badanych gospodarkach podatki stanowią najważniejsze źródło dochodów budżetowych. Wielkości obciążeń fiskalnych, uwzględniając podatki bezpośrednie, pośrednie oraz obowiązkowe składki na ubezpieczenie społeczne w poszczególnych gospodarkach w relacji do PKB, przedstawia wykres 3. Zmiany obciążeń fiskalnych zostały przedstawione jako procentowy udział w PKB w ujęciu rocznym w latach 2007–2016 i wskazują na duże zróżnicowanie wysokości tego udziału pomiędzy analizowanymi państwami. Najwyższy udział obciążeń fiskalnych notowany jest w Danii, Finlandii oraz Szwecji, najniższy w Singapurze. Uwzględniając wpływ światowego kryzysu gospodarczego, warto zauważyć, że znaczny wpływ na spadek udziału podatków w relacji do PKB odnotowano w Singapurze, Wielkiej Brytanii oraz Stanach Zjednoczonych. Na najwyższy spadek dochodów podatkowych w relacji do PKB w Singapurze w 2010 r. wpływ wywarła wprowadzona nowa strategia rządu, która miała na celu zmianę funkcjonowania gospodarki bardziej w kierunku rozwoju inkluzywnego oraz innowacyjności (m.in. przewidywano zwiększenie wydajności pracowników wszystkich sektorów przez podniesienie płac, wprowadzenie kredytów innowacyjnych). W innych gospodarkach, poza trzema wymienionymi, kryzys gospodarczy nie wywarł tak znacznej zmiany w udziale dochodów podatkowych.

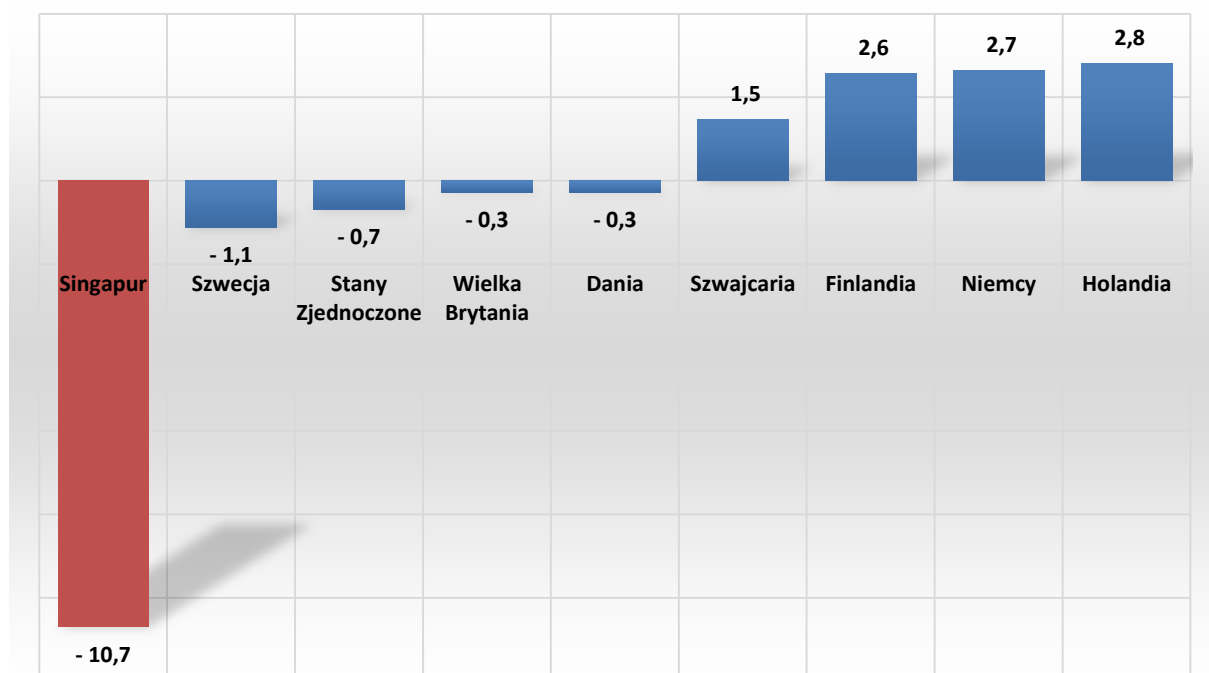
Wykres 3. Obciążenia fiskalne w % PKB (łącznie ze składkami na ubezpieczenie społeczne)



Źródło: opracowanie własne na podstawie baz danych OECD i Międzynarodowego Funduszu Walutowego.

W odniesieniu do pozostałych krajów warto odnotować duże zmiany w badanym okresie w Danii, gdzie obciążenia fiskalne znacznie wzrosły w 2014 r., a następnie zmniejszyły się, nadal pozostając najwyższe w relacji do pozostałych badanych gospodarek. Największy wzrost obciążeń odnotowała Finlandia, w Stanach Zjednoczonych od 2014 roku obciążenia pozostają na relatywnie podobnym poziomie w relacji do PKB. Natomiast krajami o bardzo zbliżonym trendzie w badanym okresie są Niemcy oraz Holandia, które odnotowały również największy wzrost udziału podatków w PKB w badanym okresie (wykres 4).

Wykres 4. Zmiana wielkości obciążeń fiskalnych w % PKB pomiędzy 2007 a 2016 r.

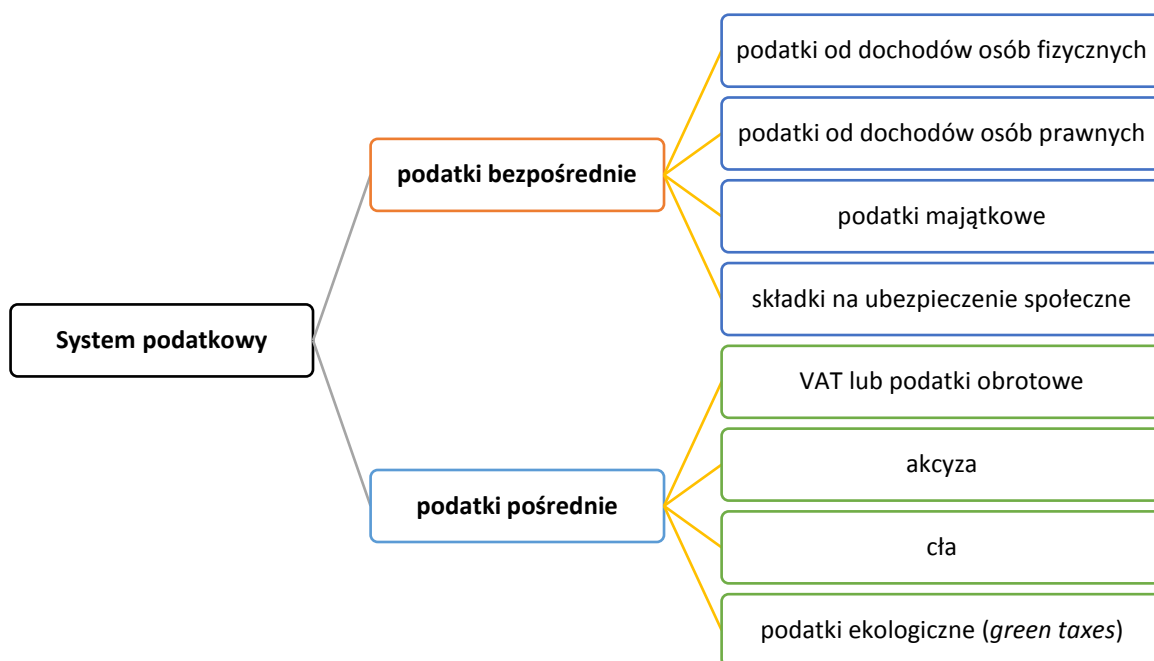


Źródło: opracowanie własne na podstawie baz danych OECD i Międzynarodowego Funduszu Walutowego.

1.2. Podmiot i przedmiot opodatkowania w analizowanych gospodarkach

Przegląd funkcjonujących w państwach modeli systemów podatkowych wskazuje, że w zakresie przedmiotowym we wszystkich badanych gospodarkach podstawę budowania modelu stanowią konstrukcje oparte na podatkach przychodowych, dochodowych, majątkowych oraz konsumpcyjnych. Jest to również charakterystyczne dla modeli podatkowych analizowanych gospodarek, jednak pomimo ogólnej zgodności co do konstrukcji występują różnice w poszczególnych elementach związanych z lokalnymi uwarunkowaniami (prawno-ekonomiczno-społecznymi), w których funkcjonują analizowane gospodarki. Podział przedmiotowy podatków w analizowanych systemach najbardziej innowacyjnych gospodarek przedstawia wykres 5.

Wykres 5. Przedmiotowy podział istniejący w modelach systemów podatkowych badanych gospodarek



Źródło: opracowanie własne.

We wszystkich analizowanych gospodarkach, które mają charakter rynkowy⁴⁴², w odniesieniu do prowadzonej aktywności zawodowej podatników stosowane są te same rozwiązania w zakresie opodatkowania następujących form prawnych:

- ⇒ samozatrudnienie (*selfemployment*) – najbardziej odpowiednia forma prawna dla podjęcia działalności gospodarczej o małym rozmiarze,
- ⇒ spółki – zwykle powstające w wyniku zawarcia umowy między wspólnikami (*partnerships*), nieposiadające osobowości prawnej, których poszczególne typy konstrukcją przypominają spółkę cywilną i spółki osobowe prawa handlowego zdefiniowanego w prawie polskim, a wspólnicy są solidarnie odpowiedzialni za zobowiązania spółki;
- ⇒ spółki korporacyjne – powstające w wyniku tzw. procedury inkorporacyjnej (*companies*), które przypominają spółki kapitałowe prawa handlowego

⁴⁴² Charakter gospodarki rynkowej wymusza na państwach innowacyjnych stosowanie rozwiązań o podobnym charakterze w zakresie opodatkowania działalności gospodarczej oraz tworzenie konkurencyjnych rozwiązań podatkowych w zakresie podatków bezpośrednich i pośrednich.

zdefiniowane w prawie polskim, najbardziej popularną formą spółki jest spółka z ograniczoną odpowiedzialnością (*limited company*) czy spółka akcyjna.

W zależności od formy prowadzonej działalności podmioty gospodarcze podlegają opodatkowaniu PIT lub CIT, a zakres ich działalności w obszarze produkcji czy usług odpowiednio narzuca jeszcze rozliczanie danin z tytułu podatków pośrednich stosowanych na poziomie gospodarek, jak VAT, akcyza czy podatki obrotowe oraz niewystępujące w jednej homogenicznej formie podatki majątkowe obciążające posiadanie majątku, jego przyrost oraz obrót nim.

Dla celów ekonomicznej komparatystyki badanych modeli systemów podatkowych przyjęto klasyfikację opracowaną przez OECD, według której daniną podatkową jest⁴⁴³:

- 1) wpłacony podatek z tytułu osiągniętych dochodów i zysków obejmujący:
 - a) opodatkowanie osób fizycznych – podatki naliczane są od dochodu oraz zysków kapitałowych, jak również
 - b) opodatkowanie osób prawnych – podatki nakładane są na zyski, obejmują również podatki nakładane na zyski kapitałowe;
- 2) zapłacone składki na ubezpieczenie społeczne, które są obowiązkowymi płatnościami pobieranymi zarówno od pracowników, jak i pracodawców na rzecz instytucji rządowych i samorządowych, które uprawniają do otrzymania przyszłej (warunkowej) korzyści socjalnej, jak emerytury, renty, zasiłki rodzinne;
- 3) podatki od wynagrodzenia (*payroll tax*) zdefiniowane jako podatek płacony przez pracodawców, pracowników lub osoby pracujące na własny rachunek, lub też stanowiące część wynagrodzenia bądź określoną kwotę, która nie uprawnia do otrzymania świadczeń społecznych;
- 4) podatki majątkowe – jednorazowe lub powtarzające się daniny z tytułu użytkowania, posiadania lub przeniesienia własności majątku podatnika, w tym spadki, darowizny, zakup;
- 5) potrącone i zapłacone opodatkowanie od towarów i usług obejmujące opodatkowanie produkcji, wydobywania, sprzedaży, dzierżawy lub dostawy towarów, a także świadczenie usług⁴⁴⁴;
- 6) pozostałe podatki, których nie można zakwalifikować do poprzednio opisanych grup.

⁴⁴³ *Revenue Statistics 1965–2015*, OECD, Paryż 2016, s. 319–345.

⁴⁴⁴ Głównym podatkiem w tej grupie jest podatek VAT oraz podatki akcyzowe.

We wszystkich analizowanych krajach konstrukcje systemu podatkowego obejmują opodatkowanie dochodów, konsumpcji oraz majątku. W systemach podatkowych zawarte są również podatki lokalne, które są źródłem dochodów organów administracji miejscowej i stanowią o specyfice danego systemu podatkowego względem pozostałych. Strukturę udziału poszczególnych podatków na podstawie średnich wartości dla badanych państw prezentuje tabela 13, wskazując podatki bezpośrednie (przede wszystkim PIT) jako te, które determinują realizację nadrzędnej dla każdego systemu podatkowego funkcji fiskalnej.

Tabela 13. Struktura udziału poszczególnych podatków w dochodach budżetowych (średnia arytmetyczna) dla badanych państw w latach 2010–2016 [%]

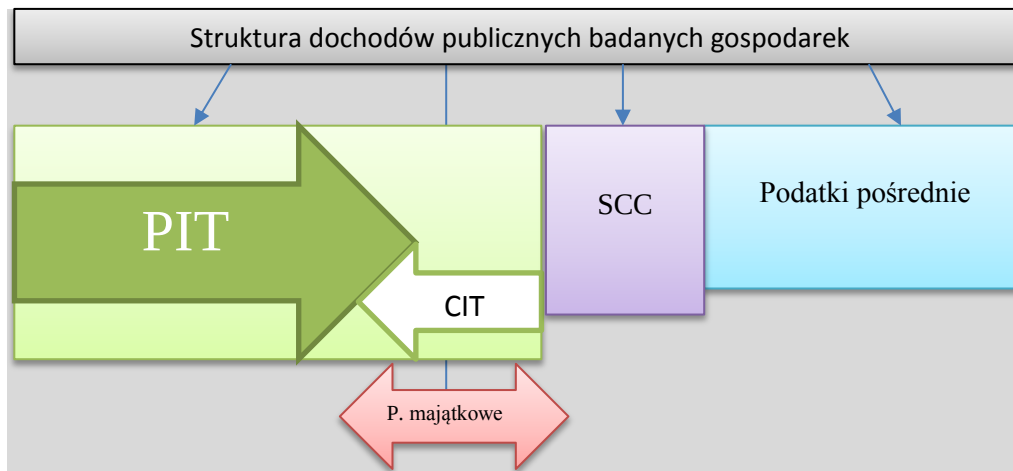
Struktura w relacji do dochodów publicznych/Lata	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Podatki bezpośrednie, w tym:	34,1	33,8	33,0	32,1	32,2	32,2	32,4	33,4	33,8	33,9
PIT	25,0	25,2	25,4	24,2	24,3	24,4	24,7	25,3	25,9	25,7
CIT	8,5	7,9	6,8	7,0	6,9	6,9	6,9	7,0	7,1	7,4
Składki na ubezpieczenie społeczne	17,8	17,9	18,4	18,4	18,1	18,4	18,3	18,4	18,2	18,5
Podatki majątkowe	5,6	5,2	5,5	5,4	5,3	5,3	5,3	5,3	5,3	5,3
Podatki pośrednie: (w tym VAT, akcyza, podatki od sprzedaży)	22,8	22,6	23,6	23,4	23,4	23,3	23,1	23,2	23,2	23,4
Dochody ogółem: (należności podatkowe plus składki na ubezpieczenie społeczne)	81,5	81,0	82,2	80,8	80,8	81,2	81,3	82,4	82,7	83,3

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych IMF, EUROSTAT, OECD, Ministerstwa Finansów Singapuru.

Dane przedstawione w tabeli 13 wskazują, że w strukturze dochodów publicznych (rysunek 13) przez cały badany okres istotną rolę odgrywa podatek dochodowy od osób fizycznych. Drugim ważnym źródłem są podatki pośrednie. Dużą rolę w budżetach badanych państw (z wyjątkiem Danii, Singapuru) odgrywają również składki na ubezpieczenie społeczne. We wszystkich badanych gospodarkach podatki majątkowe pełnią uzupełniającą rolę w stosunku do podatku dochodowego, jeżeli traktować je jako kolejne opodatkowanie tej samej wartości (majątek nabywa się, co do zasady, z już opodatkowanego dochodu⁴⁴⁵).

⁴⁴⁵ A. Buczek, H. Dzwonkowski, L. Etel, J. Gliniecka, J. Glumińska-Pawlic, A. Huchla, W. Miemieć, Z. Ofiarski, J. Serwacki, M. Zdebel, Z. Zgierski, *Prawo podatkowe*, C.H. Beck, Warszawa 2006, s. 63, 65–66.

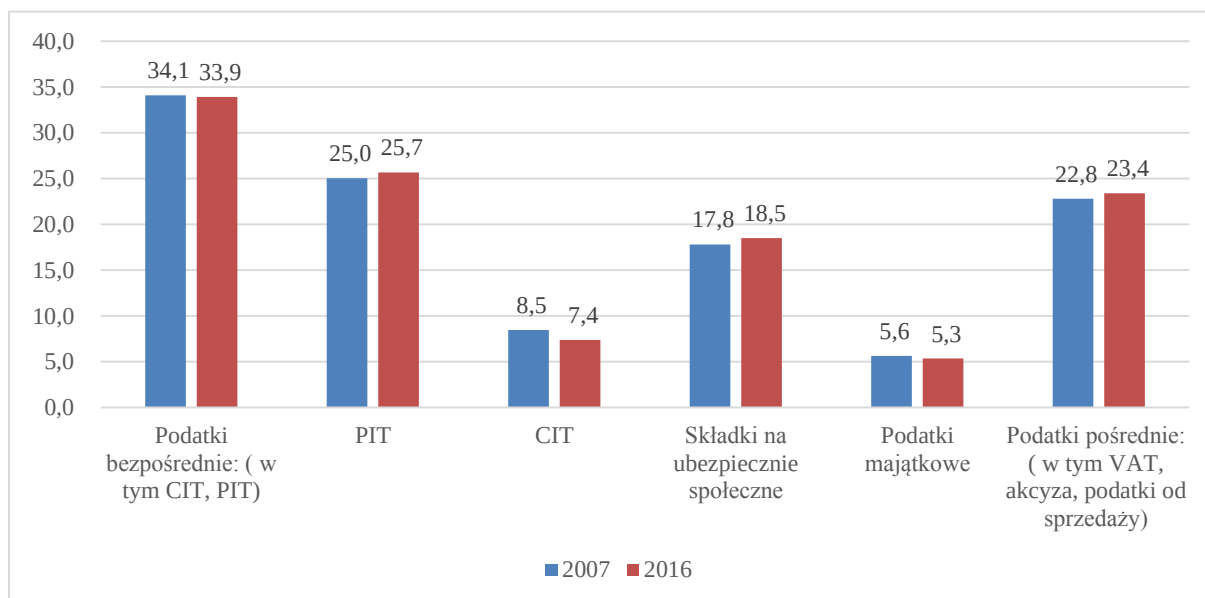
Rysunek 13. Model struktury dochodów publicznych badanych gospodarek



Źródło: opracowanie własne.

Zmiany wartości poszczególnych wpływów podatkowych pomiędzy 2007 a 2016 r. prezentuje wykres 6.

Wykres 6. Struktura wielkości wpływów podatkowych w podziale na podstawowe grupy podatków w 2007 i 2016 r [%]



Źródło: opracowanie własne.

Na podstawie wykresu 6 można zauważyć, że największy wzrost w badanym okresie cechuje dochody z opodatkowania osób fizycznych, natomiast daniny podatkowe z działalności gospodarczej opodatkowanej CIT-em zmniejszyły się. Zwiększają się wpływy ze składek społecznych oraz podatków pośrednich. Najmniejszą rolę odgrywają podatki majątkowe.

1.3. Podmiot pobierający podatek w gospodarkach narodowych

Działania państwa dotyczące podatków i wydatków publicznych podejmowane są na różnych szczeblach przy uwzględnieniu charakterystyki podatków państwowych (w tym federalne), obejmują również daniny lokalne przypisane tylko do określonych regionów danej jurysdykcji lub specyfikę danego kraju (podatek kościelny). Podstawowym celem systemów podatkowych jest cel fiskalny związany z gromadzeniem dochodów w celu sfinansowania zobowiązań sektora publicznego, a w badanych gospodarkach podatki stanowią najważniejsze źródło dochodów budżetowych. Struktury systemów podatkowych zbudowane są na podatkach bezpośrednich i pośrednich, które są pobierane na rzecz budżetu państwa oraz lokalnych podmiotów publicznoprawnych w celu zagwarantowania środków niezbędnych do realizacji przypisanych funkcji publicznych. W badanych gospodarkach można wyodrębnić podział struktury podstawowych form opodatkowania dochodów na rozwiązania podatkowe, które zasilają w całości budżet państwa, oraz formy opodatkowania, które zawierają rozwiązania pozwalające na podział wpływów z danin w części do budżetu centralnego oraz w części do władz lokalnych (stany, kantony, władze municypalne). Rozwiązania podatkowe stosowane w badanych krajach prezentuje tabela 14.

Tabela 14. Podział danin podatkowych ze względu na podmiot pobierający podatki

RODZAJ OPODATKOWANIA	PODATEK POBIERANY CENTRALNIE (odprowadzany do budżetu państwa)	PODATEK PŁACONY CENTRALNIE I LOKALNIE (na rzecz konkretnej jednostki administracyjnej)
PIT	Niemcy, Holandia, Singapur, Wielka Brytania	Dania, Finlandia, Stany Zjednoczone, Szwajcaria, Szwecja
CIT	Dania, Finlandia, Holandia, Singapur, Szwecja, Wielka Brytania	Niemcy, Stany Zjednoczone, Szwajcaria
Podatki konsumpcyjne	Dania, Finlandia, Holandia, Niemcy, Singapur, Szwajcaria, Szwecja, Wielka Brytania	Stany Zjednoczone

Źródło: opracowanie własne.

Na podstawie analizy stosowanych rozwiązań, zaprezentowanych w tabeli 14, można zauważyć, że w siedmiu z dziewięciu badanych systemów podatkowych daniny podatkowe są pobierane nie tylko przez władze państwowe (centralne), lecz także na niższych poziomach administracyjnych sektora finansów publicznych. Ma to szczególnie znaczenie w państwach federalnych. Do państw, gdzie na poziomie administracji lokalnej (stany, kantony) funkcjonuje indywidualizm kształtowania systemu podatkowego, należą Stany Zjednoczone oraz Szwajcaria. W modelu amerykańskim prawo do nakładania podatków przysługuje administracji federalnej oraz poszczególnym stanom i innym jednostkom samorządu terytorialnego. Kształtowanie na poziomie lokalnym odrębnych od administracji centralnej (federalnej, kantonalnej) rozwiązań podatkowych daje większą swobodę w kształtowaniu lokalnego rynku przedsiębiorców i pracy, ponieważ stanowi istotną kwestię przy wyborze miejsca prowadzenia działalności. Stany Zjednoczone posiadają w swoim modelu systemu podatkowego rozwiązania pozwalające na finansowe wsparcie administracji lokalnej w zakresie podatków bezpośrednich i pośrednich, Szwajcaria zaś skoncentrowała się na podatkach bezpośrednich. Takie rozwiązania wynikają przede wszystkim ze struktury administracyjnej państw oraz roli, jaką w gospodarce odgrywają poszczególne administracje lokalne. Panująca duża autonomia podatkowa na poziomie lokalnym daje administracjom miejscowym prawo do określania ekonomicznego wymiaru poszczególnych form opodatkowania.

W przypadku innych analizowanych gospodarek zauważalna jest decentralizacja przede wszystkim w zakresie opodatkowania osób fizycznych, rzadziej – osób prawnych. W tym zakresie administracje lokalne w niektórych z badanych gospodarek mają prawo do partycypowania w kształtowaniu wielkości stawki podatkowej. I tak, w przypadku krajów o wysokim stopniu gwarantowania świadczeń socjalnych partycypacja w dochodach podatkowych występuje przede wszystkim w zakresie PIT (Dania, Finlandia, Szwecja), a w przypadku krajów nastawionych na rozwój przedsiębiorczości poprzez gwarantowanie wysokiego poziomu dotacji oraz grantów władze lokalne partycypują w dochodach CIT (Niemcy).

1.4. Zmiany polityki podatkowej jako następstwa kryzysu finansowego w badanych gospodarkach innowacyjnych

Przy porównywaniu systemów podatkowych różnych gospodarek narodowych ważną staje się również konstatacja, że ukształtowały się one pod wpływem odmiennych, właściwych danemu państwu uwarunkowań gospodarczych, społecznych i politycznych. Systemy podatkowe „są istotnie zróżnicowane, co wynika z przyczyn historycznych, kulturowych, systemu wartości, programów społecznych itd., a więc czynników wyznaczających potrzeby finansowe państwa”⁴⁴⁶. W przypadku analizowanych systemów podatkowych państw uznawanych za najbardziej innowacyjne jako podstawowe czynniki kształtowania ich wzrostu i rozwoju gospodarczego w latach 2007–2016 można wskazać:

- 1) reformy związane z gwarantowaniem wysokości wpływów podatkowych poprzez uszczelnienie wielkości wpłacanych do budżetów danin publicznych jako skutek kryzysu finansowego,
- 2) systemowe kreowanie potencjału innowacyjnego gospodarki, a zatem również takiej „oferty podatkowej”, która pozwoli na opracowanie rozwiązań podatkowych konkurencyjnych i bardziej atrakcyjnych dla podmiotów gospodarczych lokalnych i zagranicznych,
- 3) sześć z dziewięciu analizowanych gospodarek jest członkami Unii Europejskiej, a zatem systemy podatkowe pomimo pozostawionej dużej autonomii krajowej podlegały zasadom i procesowi harmonizacji podatków, tak aby kwestie podatkowe nie wpływały negatywnie na swobodny przepływ towarów i usług w Unii Europejskiej oraz były zgodne z celami oraz oczekiwanymi efektami unii gospodarczej.

Analizowane gospodarki uznawane za najbardziej innowacyjne mają bardzo zbliżone do siebie systemy podatkowe, do wspólnych cech można zaliczyć:

- 1) zapewnienie odpowiednio wysokich wpływów podatkowych do budżetu państwa oraz budżetów lokalnych (cel nadrzędny),
- 2) opodatkowanie jako instrument stabilizujący wzrost i wspierający rozwój gospodarczy, w tym również w zakresie innowacyjności,
- 3) konstrukcja podatków uwzględniająca zasadę sprawiedliwości opodatkowania,

⁴⁴⁶ J. Owsiak, *Polityka podatkowa...*, s. 81.

- 4) stymulowanie przez preferencje podatkowe ożywienia gospodarczego, wzrostu zatrudnienia, co powinno przełożyć się na wzrost innowacyjności.

W ekonomicznej analizie systemów podatkowych ważne jest spostrzeżenie, że wszystkie zachodzące zmiany w systemie podatkowym wskazują na silne powiązanie regulacji podatkowych i czynników makroekonomicznych. Dochody podatkowe są uzależnione od zmian warunków makroekonomicznych, tak jak rozwój gospodarki jest kluczowym motorem do wprowadzania reform podatkowych⁴⁴⁷. Ważna w tym zakresie staje się analiza ostatnich zmian również w zakresie wzrostu produktywności, inwestycji, zatrudnienia czy finansów publicznych. W krajach o wysokim poziomie innowacyjności w ostatnich latach można uchwycić pewne wyraźne trendy w kształtowaniu się dochodów budżetowych, zarówno na poziomie całego państwa, jak i o charakterze lokalnym.

Jak zauważa P.J. Szpunar, stan gospodarki zależy od stabilności finansowej, monetarnej i fiskalnej. Przed światowym kryzysem finansowym z lat 2007–2009 polityka monetarna, skupiona głównie na krótkookresowych celach inflacyjnych, nie była w stanie skutecznie przeciwdziałać rosnącej nierównowadze na dynamicznie rozwijających się rynkach finansowych⁴⁴⁸. Intensyfikacja światowego kryzysu finansowego i gospodarczego doprowadziła do poszukiwania alternatywnych rozwiązań polityki monetarnej, zakładających wykorzystanie zmian wolumenu oraz struktury aktywów banków centralnych. Wykorzystanie w celu stymulowania gospodarki narodowej niekonwencjonalnych działań polityki monetarnej, również przez Stany Zjednoczone (FED), tzw. luzowania ilościowego (*quantitative easing*) przyczyniło się do rewizji poglądów na temat polityki monetarnej w aspekcie jej celów i skutków⁴⁴⁹. Ze względu na zastosowanie niekonwencjonalnych działań w polityce monetarnej na tak wielką skalę trudno przewidzieć ich wpływ na sytuację makroekonomiczną państw instrumentów (ryzyko inflacyjne, zakłócenia mechanizmu rynkowego) w perspektywie kolejnych lat.

W kontekście zauważalnego po 2009 roku ogólnoświatowego osłabienia dynamiki wzrostu gospodarczego, ograniczonej liczby inwestycji, dynamiki wzrostu gospodarczego, ograniczonej ilości inwestycji negatywnie wpływającej na wzrost gospodarczy

⁴⁴⁷ *Tax Policy Reforms in the OECD 2016*, OECD, Paryż 2016, s. 14.

⁴⁴⁸ P.J. Szpunar, *Rola polityki makroostrożnościowej w zapobieganiu kryzysom finansowym*, NBP, Materiały i Studia 2012, z. 278, s. 8, 14.

⁴⁴⁹ W. Przybylska-Kapuścińska, *Problemy polityki pieniężnej banków centralnych w okresie kryzysu*, *Ekonomia i Prawo* 2012, t. X, nr 3, s. 61; J. Janus, *Niekonwencjonalna polityka pieniężna głównych banków centralnych – diagnoza korzyści i zagrożeń*, Referat na IX Kongres Ekonomistów Polskich, 2013, s. 1.

i konkurencyjność⁴⁵⁰, wysokiego bezrobocia, polityka podatkowa w gospodarkach o wysokich dochodach odgrywała ważną rolę w stabilizowaniu dynamiki wzrostu gospodarczego i utrzymaniu rozwoju gospodarczego⁴⁵¹. Reformy w ramach systemu podatkowego miały mieć bezpośredni wpływ na wzrost gospodarczy, jak również odgrywać pośrednią rolę we wspieraniu wzrostu innowacyjności gospodarki poprzez finansowanie publicznych wydatków na inwestycje m.in. w infrastrukturę i edukację⁴⁵².

W konsekwencji reformy podatkowe przesunęły się w kierunku wspierania wzrostu gospodarczego i zapewnienia właściwych wpływów podatkowych do budżetów państw. Tak jak w najwcześniejszym okresie zaraz po kryzysie koncentrowały się głównie na konsolidacji budżetu, tak po 2009 r. głównym celem reform podatkowych stało się wspieranie gospodarki.

2. Charakterystyka systemów podatkowych badanych gospodarek

2.1. Dania

Duński model systemu podatkowego ma charakter klasyczny, obejmuje podatki bezpośrednie (PIT, CIT, podatek kościelny) i pośrednie (VAT, akcyza, cła, podatki ekologiczne). Większą część wpływów gwarantują podatki bezpośrednie (wykres 7), w tym przede wszystkim PIT, znacznie mniejsze dochody wpływają z należności podatkowych z tytułów: CIT, tzw. podatku od kopalin pobieranego od przedsiębiorstw wydobywających gaz ziemny i ropę, podatków kapitałowych od osób fizycznych i prawnych oraz składek na fundusz pracy, które nie mają aż tak dużego udziału w dochodach budżetowych, jak np. w Finlandii.

Opodatkowanie dochodów osób fizycznych składa się z dwóch części: progresywnego podatku centralnego (zasilającego budżet państwa) oraz liniowego podatku municypalnego

⁴⁵⁰ M.Postuła, *Finanse publiczne w architekturze globalnej gospodarki Teoria a polska praktyka gospodarcza*, Difin SA, Warszawa 2017, s. 54-55.

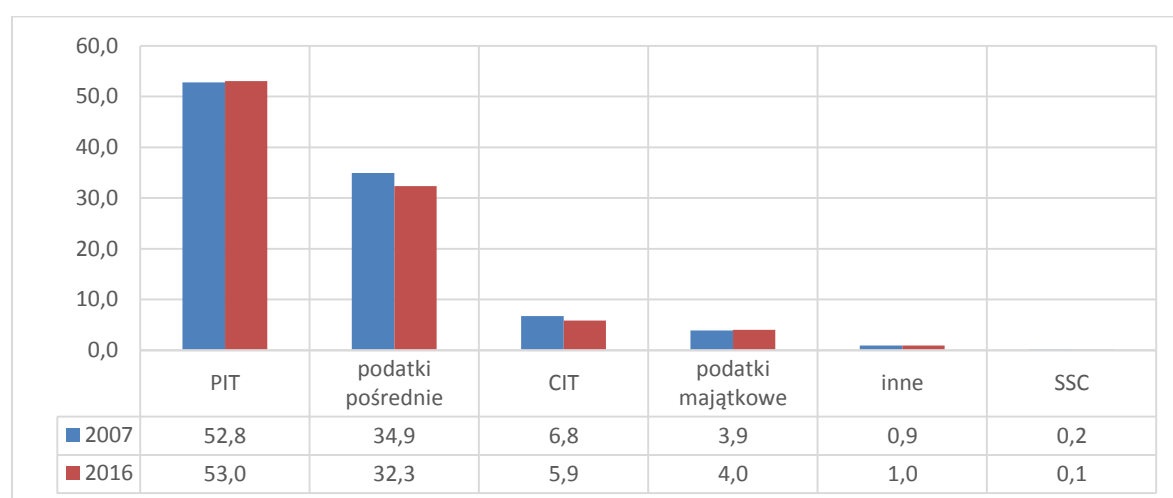
⁴⁵¹ Wymiar globalny i międzyrynkowy kryzysu uwidoczniony został m.in. w Planie Inwestycyjnym dla Europy (tzw. Plan Juncera), który dotyczy wypracowania kompleksowej polityki przeciwdziałającej słabemu wzrostowi gospodarczemu, wysokiemu bezrobociu, niepewnych perspektyw długoterminowego wzrostu gospodarczego i konkurencyjności. Celem jest m.in. odwrócenie spadkowych tendencji odnośnie ilości inwestycji, stworzenie miejsc pracy i ożywienie gospodarcze bez zwiększania długu publicznego czy obciążania budżetów krajowych, za: COM (2014)903 – Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego, Rady, Europejskiego Banku Centralnego, Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego, Komitetu Regionów oraz Europejskiego Banku Inwestycyjnego, str. 15 i nn., M.Postuła, *Ibidem*, s. 54-55.

⁴⁵² W Planie inwestycyjnym dla Europy wskazuje się na potrzebę poprawy skuteczności krajowych systemów podatkowych oraz jakości administracji publicznej na wszystkich szczeblach. M.Postuła, *Ibidem*, s. 15.

(zasilającego budżet powiatu, gminy oraz kościoła). Podatek kościelny⁴⁵³ przeznaczony jest na utrzymanie kościołów w gminie. Procentowa stawka liniowego podatku municypalnego waha się w zależności od gminy, jest pobierana wraz z innymi podatkami bezpośrednimi i podlega odliczeniu, jednak tylko od części podatku centralnego⁴⁵⁴.

Podatki pośrednie, w tym VAT, podatki środowiskowe, akcyza oraz cła, opłaty rejestracyjne związane z nabyciem samochodów, odprowadzane są co do zasady w momencie nabywania towarów i usług.

Wykres 7. Udział poszczególnych podatków w dochodach podatkowych Danii w 2007 i 2016 r. [%]



Źródło: opracowanie własne na podstawie danych Tax Revenue OECD.

W badanym okresie największe wartości były generowane przez wpłacone daniny od dochodów osób fizycznych, drugą co do ważności pozycję gwarantowały podatki pośrednie, przede wszystkim VAT. Znacznie mniejsze wpływy odnotowano z tytułu opodatkowania osób prawnych (CIT), opodatkowania majątku i składek na ubezpieczenia.

Organem właściwym do prowadzenia polityki podatkowej jest minister finansów, który stoi na czele ministerstwa finansów, oraz powiązane z ministerstwem agencje rządowe, w tym przede wszystkim SKAT (Skattestyrelsen, The Danish Customs and Tax Administration). SKAT jest odpowiedzialna za pobór i zapewnienie właściwego finansowania sektora publicznego, zapewnia obsługę osób fizycznych oraz osób prawnych poprzez udzielenie informacji o zasadach i terminach poboru podatków, ceł oraz akcyzy.

⁴⁵³ W Danii około 78% ludności przynależy do Kościoła ewangelicko-luterańskiego i wszyscy wierni są zobowiązani do płacenia tego podatku.

⁴⁵⁴ Progresywny podatek centralny, liniowy podatek municypalny na rzecz władz lokalnych od 22,7 do 27,8%.

W analizowanym okresie w zakresie reform systemu podatkowego Dania obniżyła stawkę podatkową dla dochodów osób prawnych, sukcesywnie zaś podnosiła stawki i limity dochodowe opodatkowania dochodów osób fizycznych. Po niecałym roku wycofała się z wprowadzonego w 2011 r. tzw. podatku tłuszczowego (*fat tax*)⁴⁵⁵ oraz zrezygnowała z wprowadzenia w 2013 r. tzw. podatku cukrowego (*sugar tax*).

Działania związane z promowaniem działalności innowacyjnej uwzględniały, oprócz zmniejszenia oprocentowania CIT, również dążenie do zapewniania finansowania publicznego start-upom oraz dynamicznie rozwijającym się nowym przedsiębiorcom, a także regularną ocenę efektywności publicznych programów (np. gwarancji kredytowych).

2.2. Finlandia

Podstawowym celem **fińskiego systemu podatkowego** jest gromadzenie dochodów w celu sfinansowania zobowiązań sektora publicznego (cel fiskalny). W ramach fińskiego systemu podatkowego wpływy podatkowe mają co do zasady bilansować podatki dochodowe oraz konsumpcyjne, regulować konsumpcję i produkcję, uwzględniając kwestie związane z ochroną środowiska naturalnego oraz ograniczać konsumpcję towarów niebezpiecznych dla zdrowia⁴⁵⁶. Opodatkowanie jest regulowane przepisami podatkowymi, które przygotowuje ministerstwo finansów⁴⁵⁷.

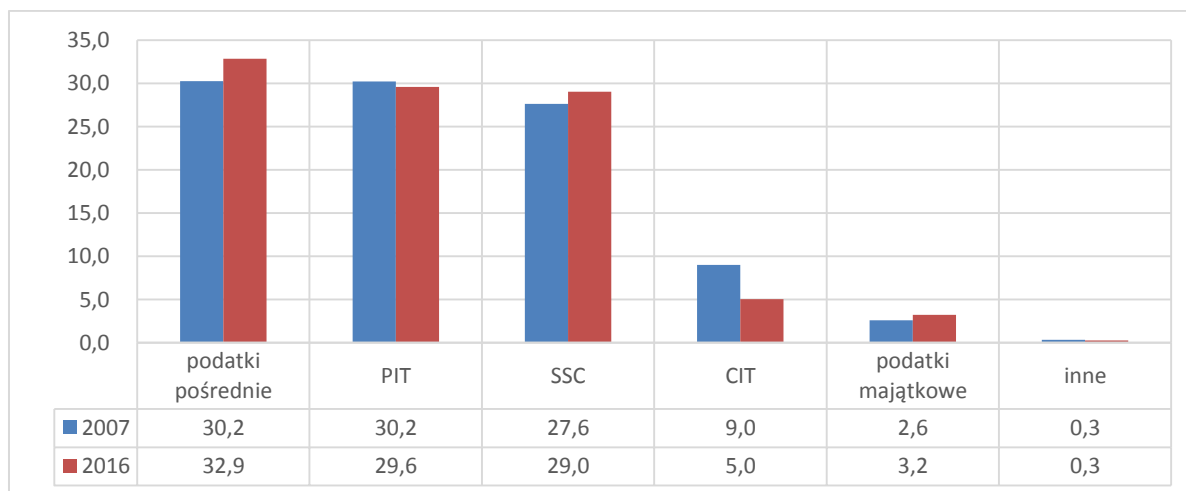
W badanym okresie największe dochody podatkowe gwarantowały daniny z dochodów osób fizycznych oraz składek na ubezpieczenia społeczne, jak również podatki konsumpcyjne. Daniny z tytułu opodatkowania osób prawnych i majątku nie stanowiły dużego udziału w strukturze dochodów podatkowych (wykres 8).

⁴⁵⁵ Był to podatek nałożony na mięso, wyroby mleczne oraz oleje o wartości powyżej 2,3% tłuszczów nasyconych. Wywołał on sprzeciw konsumentów oraz producentów, jego skutkiem był spadek sprzedaży masła, margaryny o 10–20% w ciągu pierwszych trzech miesięcy jego obowiązywania.

⁴⁵⁶ Strona Ministerstwa Finansów w Finlandii: <http://vm.fi/en/taxation> (dostęp: 1.05.2018).

⁴⁵⁷ Tak jak w każdym modelu systemu podatkowego otwartej gospodarki rynkowej prawo podatkowe regulowane jest poprzez szereg aktów prawnych, w tym ustawami o: podatku dochodowym (Tuloverolaki, 1535/1992), podatku od wartości dodanej (Arvonlisäverolaki, 1501/1993), procedurze podatkowej (Lakiverotusmenettelystä, 1558/1995) oraz przedpłatach podatkowych (Ennakkoperintälaki, 1118/1996).

Wykres 8. Udział poszczególnych podatków w dochodach podatkowych Finlandii w 2007 i 2016 r. [%]



Źródło: opracowanie własne na podstawie danych Tax Revenue OECD.

PIT ma charakter progresywny, naliczany jest od dochodów z wynagrodzeń, wypłat, dywidend oraz uzyskanych premii. Od pozostałych dochodów płacony jest podatek kapitałowy. Podatek od wynagrodzenia płacony jest na rzecz skarbu państwa oraz gminy i wspólnoty wyznaniowej. Kwota wolna od podatku dochodowego dotyczy jedynie podatku płaconego do budżetu państwa. Regulacje nie przewidują możliwości rozliczenia się wspólnego małżonków.

Podatek od osób prawnych jest płacony od osiągniętego zysku, dystrybuowany zarówno do budżetu państwa, jak i do sektora samorządowego na podstawie ustalonego współczynnika podziału⁴⁵⁸.

2.3. Holandia

Holandia uznawana jest za państwo o dobrze rozwiniętej gospodarce, która przyciąga zagranicznych inwestorów sprzyjającymi warunkami otoczenia biznesu. **Holenderski system podatkowy** oferuje liczne zachęty podatkowe, a szczególną uwagę poświęca się start-upom, starając się uprościć system podatkowy. Kraj ten uznawany jest za jedno z najatrakcyjniejszych państw Unii Europejskiej do prowadzenia działalności ze względu na nieskomplikowane zasady uzyskania pozwolenia na rozpoczęcie działalności, brak

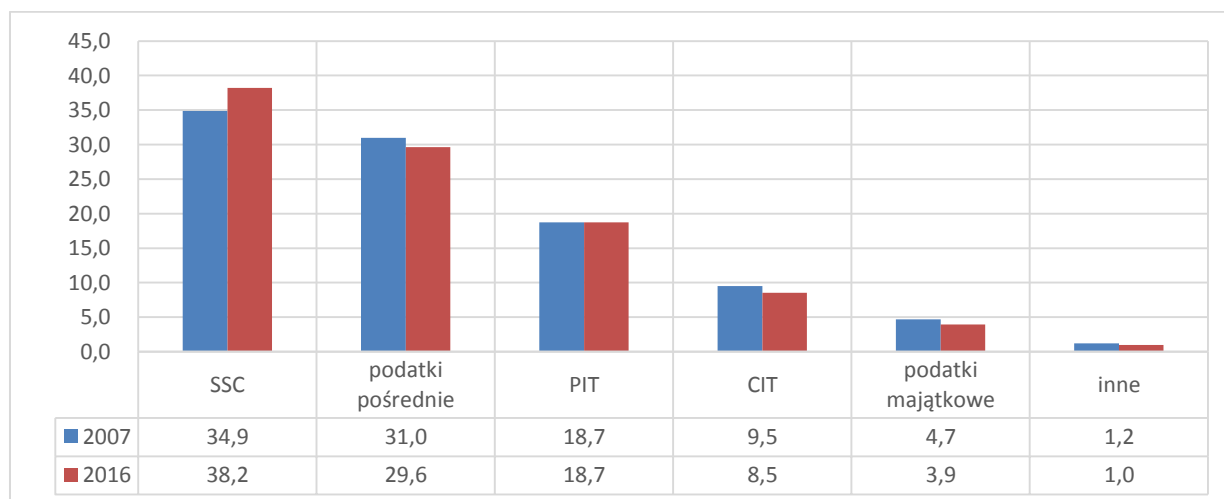
⁴⁵⁸ 68,65% wpływów z CIT zasila budżet państwa, a 31,35% budżety lokalne, strona Ministerstwa Finansów w Finlandii: <http://vm.fi/en/personal-taxation> (dostęp: 02.05.2018).

specjalnych wymogów wobec osób prowadzących działalność na własny rachunek (przede wszystkim zawody rzemieślnicze).

Natomiast sam system podatkowy jest dość złożony i skomplikowany. Nominalne stawki podatkowe w Holandii należą do bardzo wysokich. Podatnicy, oprócz podatków państwowych, odprowadzają daniny podatkowe również na rzecz administracji miejscowej (gminy), w tym m.in. podatek od nieruchomości, podatek od użytkowania przestrzeni publicznej, wywóz nieczystości stałych i płynnych czy opłaty na rzecz ochrony środowiska. Program opracowany przez rząd holenderski, tzw. Action Plan 2016, jako główny cel zakładał zmniejszenie klina podatkowego poprzez obniżenie wpływów podatkowych od wynagrodzeń o 5 mld euro, czego skutkiem dla gospodarki miało być stworzenie 21 tys. nowych miejsc pracy i zwiększenie wzrostu gospodarczego⁴⁵⁹.

Zaprezentowana na wykresie 9 struktura udziału poszczególnych podatków w dochodach podatkowych wskazuje, że w badanym okresie w strukturze dochodów podatkowych największy udział stanowiły składki na ubezpieczenie społeczne (SSC) przy znacznie mniejszym udziale PIT i wysokim udziale podatków konsumpcyjnych. Znacznie mniejsze wpływy odnotowano z tytułu opodatkowania osób prawnych, podobnie jak opodatkowania majątku.

Wykres 9. Udział poszczególnych podatków w dochodach podatkowych Holandii w 2007 i 2016 r. [%]



Źródło: opracowanie własne na podstawie danych Tax Revenue OECD.

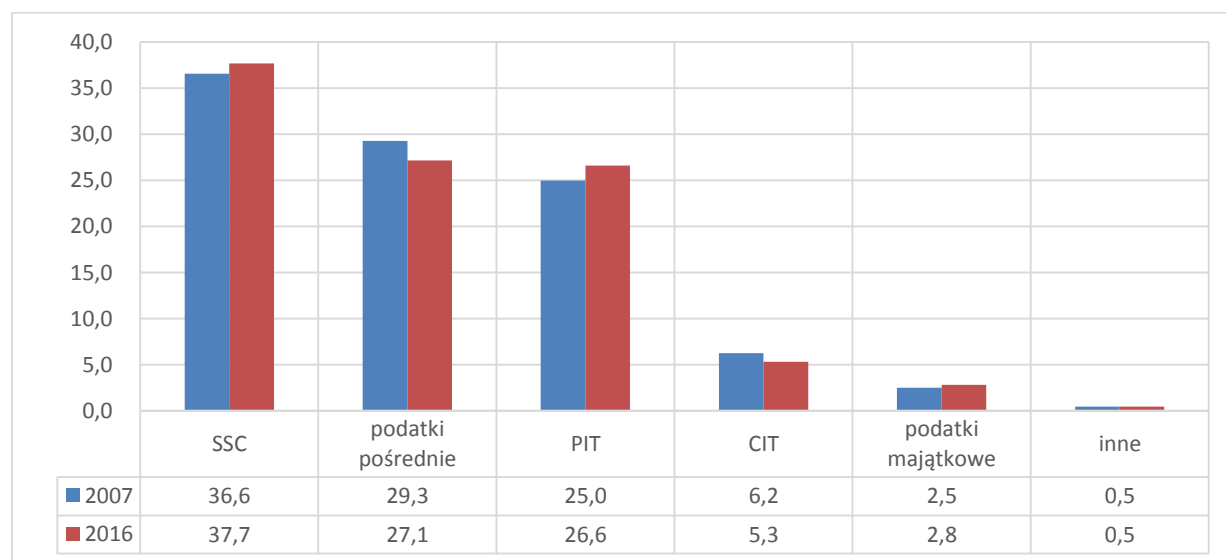
⁴⁵⁹ Strona rządu holenderskiego: <https://www.government.nl/ministries/ministry-of-finance/news/2015/09/15/tax-plan-cuts-taxes-on-labour> (dostęp: 3.05.2018).

Istotnym elementem holenderskiego systemu podatkowego są podatki ekologiczne. Przedsiębiorstwa i gospodarstwa domowe mają obowiązek płacić podatki związane z ochroną środowiska, jak podatek energetyczny (*energy tax*) obejmujący energię elektryczną i gaz ziemny⁴⁶⁰ i od bieżącej wody (*tap water tax*⁴⁶¹). Podatki środowiskowe, oprócz celu fiskalnego, mają zachęcać podatników do oszczędniejszego korzystania z zasobów naturalnych.

2.4. Niemcy

Na **niemiecki system podatkowy** składają się trzy poziomy opodatkowania: gminne, stanowe (landy) i federalne. Główne dochody do budżetu państwa wpływają ze składek na ubezpieczenia społeczne, które nieodłącznie związane są z opodatkowaniem wynagrodzeń osób fizycznych (wykres 10). System przewiduje wiele ulg, dzięki którym można pomniejszyć przychody, co sprawia, że spora część podatków jest możliwa do odliczenia. Duży udział w strukturze dochodów podatkowych mają wpływy z danin podatków pośrednich, przede wszystkim podatek VAT.

Wykres 10. Udział poszczególnych podatków w dochodach podatkowych Niemiec w 2007 i 2016 r. [%]



Źródło: opracowanie własne na podstawie danych Tax Revenue OECD.

⁴⁶⁰ Podatek jest doliczany do rachunku, płacą go zarówno osoby fizyczne, jak i prawne. Co roku rząd ustala kwotę wolną od podatku, natomiast o zwroty podatku mogą wystąpić w określonych przypadkach przedsiębiorstwa, które same produkują energię na swoje potrzeby.

⁴⁶¹ W 2014 r. rząd holenderski dwukrotnie zwiększył stawki za metr bieżący zużycia wody.

Sam system podatkowy uznawany jest za skomplikowany, jednak np. stawki VAT nie należą do najwyższych, w przeciwieństwie do obciążenia wynagrodzeń, dla których stawki podatkowe są wysokie, co skutkuje dużym klinem podatkowym. Wysokie wpływy podatkowe są skutkiem dobrej koniunktury gospodarczej oraz stabilnej sytuacji na rynku pracy. Zagraniczne inwestycje postrzegane są jako te, które kreują nowe miejsca pracy, stąd nie ma znaczących ograniczeń przy otwieraniu nowych projektów z udziałem kapitału zagranicznego, wyjątek stanowi obowiązek uzyskanie państwowej akceptacji na sprzedaż inwestorom zagranicznym firm z sektora obronnego. Firmy zagraniczne podlegają tym samym prawom co firmy niemieckie w zakresie licencji czy uzyskania pomocy finansowej państwa⁴⁶².

Struktura systemu podatkowego obejmuje bezpośrednie opodatkowanie dochodów osób fizycznych i prawnych. Osoby fizyczne po złożeniu deklaracji są również zobowiązane do płacenia podatku kościelnego⁴⁶³. Osoby prawne płacą CIT, dodatkowo pobierany jest podatek handlowy (*Gewerbesteuer*) płatny od zysków firmy i pobierany przez władze lokalne⁴⁶⁴. Od dochodów CIT i PIT pobierany jest również wprowadzony w 1991 r. tzw. 5,5,% podatek solidarnościowy (*Solidaritätszuschlag*) obejmujący ekonomiczne koszty zjednoczenia Niemiec w 1990 r. Podatek VAT, jak w innych krajach członkowskich Unii Europejskiej, jest co do zasady pobierany od wszelkiego rodzaju publicznej i prywatnej konsumpcji, np. od dóbr i usług dostarczanych przez firmy do ostatecznego konsumenta.

Rezydenci zagraniczni płacą podatek jedynie od dochodów uzyskanych w Niemczech. Podatek ten jest pobierany od dochodów według tych samych reguł jak od obywateli niemieckich. Zgodnie z niemiecką legislacją w zakresie zabezpieczenia społecznego obcokrajowcy pracujący w Niemczech muszą także uiszczać składki na ubezpieczenia społeczne, o ile są postrzegani prawnie jako zatrudnieni przez niemieckiego pracodawcę.

2.5. Singapur

Singapur jest często przedstawiany jako przykład systemu podatkowego, który poprzez zmniejszanie stawek podatku dochodowego, wprowadzenie różnych zachęt i ulg

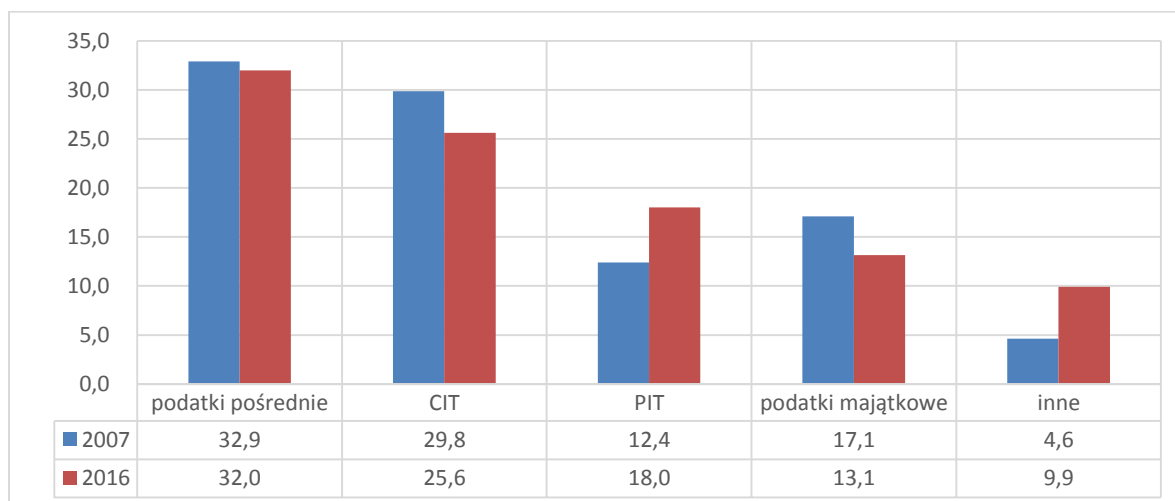
⁴⁶² *Taxation and Investment in Germany 2016. Reach, relevance and reliability*, Deloitte Touche Tohmatsu, London 2016, s. 4.

⁴⁶³ Oscyluje on pomiędzy 7 a 9% dochodów opodatkowanych w zależności od regulacji poszczególnych landów.

⁴⁶⁴ Podatek handlowy jest zróżnicowany, jego wymiar zależy od gminy oraz wielkości i rodzaju firmy, ale zwykle kształtuje się w granicach 18–20%.

podatkowych sukcesywnie przyciąga nowe inwestycje zagraniczne⁴⁶⁵. Posiada klarowny, efektywny system podatkowy, którego celem jest utrzymanie równowagi budżetowej. Priorytetem systemu podatkowego jest kreowanie korzystnych i konkurencyjnych w regionie warunków do rozwoju przedsiębiorczości, co powinno się przekładać na zwiększanie inwestycji zagranicznych. Reformy podatkowe koncentrują się zatem m.in. na zachęcaniu firm zagranicznych do inwestowania w kraju przede wszystkim dzięki obniżaniu obciążeń podatkowych od osób prawnych, stałemu unowocześnianiu transportu i przemysłu oraz dogodnemu położeniu.

Wykres 11. Udział poszczególnych podatków w dochodach podatkowych Singapuru w 2007 i 2016 r. [%]



Źródło: opracowanie własne na podstawie danych Tax Revenue OECD oraz Ministerstwa Finansów Singapuru.

Przedstawiona na wykresie 11 struktura udziałów poszczególnych danin podatkowych w dochodach Singapuru wyraźnie wskazuje, że odmiennie niż w pozostałych gospodarkach największy udział w dochodach mają najbardziej neutralne dla wzrostu gospodarczego podatki pośrednie, w tym przede wszystkim GST (*Goods and Service Tax*), odpowiednik unijnego podatku VAT⁴⁶⁶. Drugim co do wielkości źródłem dochodów jest CIT. W przeciwieństwie do większości pozostałych omawianych modeli systemów podatkowych

⁴⁶⁵ Singapur jest określany konfucjańskim państwem dobrobytu (*Confucian welfare state*) albo też państwem dobrobytu opartym na gospodarstwach domowych (*household economy welfare state*); za: *Przewodnik po rynku Singapuru*, Zagraniczne Biuro Handlowe Polskiej Agencji Inwestycji i Handlu w Singapurze, Warszawa 2017, s. 19.

⁴⁶⁶ Podatek GST, odpowiednik podatku VAT, został w Singapurze wprowadzony 1 kwietnia 1994 r., jego podstawowa stawka wynosiła 3%. Obecnie 7% podatkiem GST objęte są wszystkie towary i usługi sprzedawane w Singapurze, wyjątek stanowi sprzedaż i wynajem ziemi oraz usług finansowych. Stawką 0% objęte są towary eksportowane z Singapuru.

przychody generowane poza Singapurem i nietransferowane doń są wolne od podatku, tak samo jak zyski kapitałowe⁴⁶⁷. CIT opiera się zatem na zasadzie terytorialności, tzn. tylko dochód wypracowany i pochodzący z terytorium Singapuru, obejmujący wszelkie dochody i zyski z działalności gospodarczej, dochody z inwestycji, w tym dywidendy, odsetki, czynsze, opłaty licencyjne i inne przychody, podlega opodatkowaniu.

System podatkowy Singapuru przewiduje wiele rozwiązań podatkowych, które mogą skutkować pełnym⁴⁶⁸ lub częściowym zwolnieniem z opodatkowania, zredukowaną stawką podatkową, ulgami inwestycyjnymi lub specjalnymi odliczeniami, które mogą być wykorzystane dla przedsiębiorców z różnych sektorów gospodarczych. Zachęca się przedsiębiorców do podejmowania bezpośrednich inwestycji, które mają charakter inwestycji pionierskich, poprzez zwolnienie takich podatników z płacenia podatków przez 5 do 15 lat (tzw. wakacje podatkowe), a przedsiębiorstwom, które zamierzają rozwijać już wdrożone inwestycje o takim charakterze, umożliwiają zastosowanie stawki 5% przez okres dwudziestu lat. Specjalne zwolnienia podatkowe są również związane z pracami badawczo-rozwojowymi, kosztami opracowania patentów, wydatkami związanymi z promocją eksportu i rozwoju rynków, zagranicznymi inwestycjami oraz wydatkami związanymi z rozwojem.

2.6. Stany Zjednoczone

Model systemu podatkowego Stanów Zjednoczonych jest jednym z dwóch najbardziej rozbudowanych modeli spośród badanych gospodarek przede wszystkim ze względu na wielopoziomowy charakter jego konstrukcji. Na poziomie federalnym wszystkich podatników obowiązuje ta sama ordynacja podatkowa, natomiast na poziomie stanowym polegają oni indywidualnym rozwiązaniom podatkowym stosowanym przez poszczególne administracje lokalne⁴⁶⁹.

Wybór federalno-stanowej struktury podatkowej stanowi istotną kwestię w procesie podejmowania decyzji inwestycyjnej przez przedsiębiorców. Ze względu na indywidualizm kształtowania danin publicznych na poziomie miejscowym (lokalnym) pomiędzy

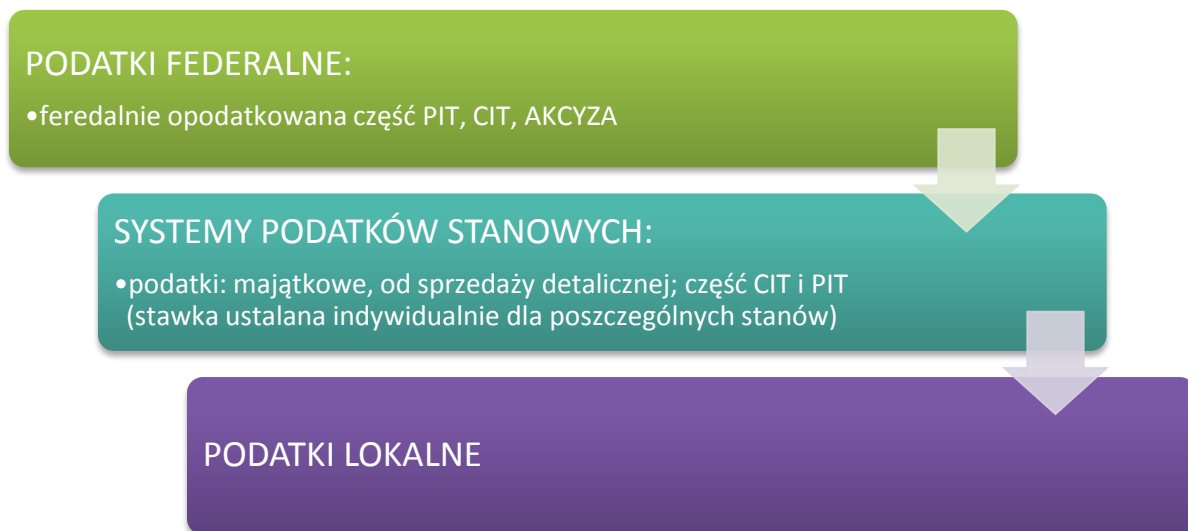
⁴⁶⁷ W styczniu 2003 roku Singapur wprowadził jednopoziomowy system opodatkowania (*one-tier corporate transaction*). Wszelkie dywidendy wypłacane w Singapurze są zwolnione od podatku.

⁴⁶⁸ Start-upy traktowane są w Singapurze na szczególnie preferencyjnych zasadach. Pierwsze 100 tys. SGD (dolar singapurski) jest całkowicie zwolnione z podatku.

⁴⁶⁹ K.E. Murphy, M. Higgins, T.K. Flesher, R.K. Skalberg, *Concepts in Federal Taxation*, Cengage Learning, Boston 2017, s. 1–3; M.M. Hybka, *Federalne podatki dochodowe w Stanach Zjednoczonych Ameryki – konstrukcja prawna i znaczenie fiskalne*, *Studia Oeconomica Posnaniensia* 2016, t. 4, nr 4, s. 8.

poszczególnymi stanami występują różnice w wielkości opodatkowania tych samych przedmiotów oraz podmiotów. Rysunek 14 przedstawia przypisanie poszczególnych rodzajów danin podatkowych do poziomu federalnego, stanowego.

Rysunek 14. Struktura systemu podatkowego w Stanach Zjednoczonych



Źródło: K.E. Murphy, M. Higgins, T.K. Flesher, R.K. Skalberg, *Concepts in Federal Taxation*, Cengage Learning, Boston 2017, s. 1–3.

Specyfiką systemu podatkowego Stanów Zjednoczonych jest jego rozbudowana konstrukcja. Podatnicy są zobowiązani zapłacić przede wszystkim podatek federalny, który dla wszystkich podmiotów gospodarczych oraz osób fizycznych, niezależnie od stanu, w którym zamieszkują czy prowadzą działalność gospodarczą, jest taki sam. Drugim poziomem są podatki stanowe, ponieważ każdy stan ma konstytucyjne prawo do ustalenia własnych stawek opodatkowania, zwolnień oraz ulg podatkowych. Konkurencja pomiędzy stanami, związana z przyciąganiem inwestycji przemysłowych, ogranicza działania związane z wprowadzaniem rozwiązań podatkowych mających szczególnie negatywny ekonomiczny wymiar dla działalności podmiotów gospodarczych czy kształtowania rynku pracy. Dodatkowo budżety stanowe i lokalne są w znacznej części dotowane z budżetu federalnego.

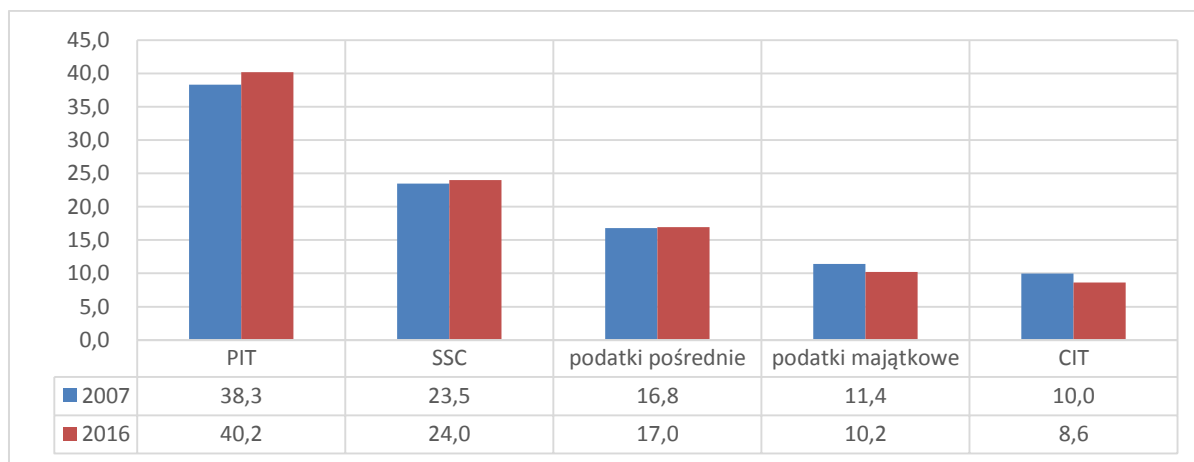
Najważniejszymi podatkami, w ujęciu federalnym, są podatki dochodowe (jako jedno z podstawowych źródeł finansowania ubezpieczeń społecznych, edukacji, wojska) oraz z opodatkowania konsumpcji – podatek akcyzowy nakładany na określone towary. Podatek akcyzowy ma największy udział w grupie podatków pośrednich, ponieważ system podatkowy

Stanów Zjednoczonych nie przewiduje podatku VAT/GST na poziomie federalnym, jednak na poziomie stanowym każdy stan ma prawo nałożyć podatek obrotowy na sprzedaż detaliczną (tzw. *sales and use tax*), którego wysokość zależy od przyjętych indywidualnie rozwiązań. Akcyzą objęte są m.in. wyroby tytoniowe, paliwa i broń. Na poziomie stanowym i lokalnym najistotniejszą część systemu podatkowego stanowią podatki od sprzedaży oraz majątkowe, niewielkie są wpływy z tytułu podatków dochodowych od osób fizycznych oraz osób prawnych. W systemie akcyz federalnych dominują akcyzy pobierane od ilości wyrobów akcyzowych, takich jak paliwa silnikowe, napoje alkoholowe czy wyroby tytoniowe. Rzadziej zdarza się, by podstawę opodatkowania stanowiła wartość wyrobów akcyzowych, np. w przypadku opodatkowania usług telefonicznych, zakupu samochodów ciężarowych⁴⁷⁰.

Uwzględniając zastosowane w systemie Stanów Zjednoczonych wielopoziomowe rozwiązania podatkowe, należy wskazać, że w badanym okresie najważniejszą pozycją dochodów podatkowych w strukturze udziału poszczególnych podatków we wszystkich łącznie dochodach podatkowych stanowią daniny z PIT i związanych z nim składek na ubezpieczenie społeczne. Daniny z PIT są istotną częścią dochodów podatkowych na poziomie federalnym, stanowią również ważną część budżetów stanowych obok pośredniego opodatkowania sprzedaży, zaś najmniej istotną częścią są dla budżetów lokalnych w relacji do podatków majątkowych. Poza opodatkowaniem dochodów osób fizycznych oraz składkami społecznymi znaczny udział w dochodach podatkowych stanowią daniny z opodatkowania konsumpcji. Opodatkowanie przedsiębiorstw (osób prawnych) oraz majątku nie ma tak znaczącego wpływu na dochody podatkowe jak pozostałe źródła.

⁴⁷⁰ Strona IRS: <https://www.irs.gov/businesses/small-businesses-self-employed/excise-tax> (dostęp: 13.05.2018).

Wykres 12. Udział poszczególnych podatków w dochodach podatkowych Stanów Zjednoczonych w 2007 i 2016 r. [%]



Źródło: opracowanie własne na podstawie danych Tax Revenue OECD.

Opodatkowanie dochodów osób fizycznych obejmuje nie tylko dochody rezydentów podatkowych wygenerowane na terenie USA, ale też dochody obywateli i rezydentów podatkowi niezależnie od ich faktycznego miejsca zamieszkania poza granicami Stanów. W 2010 r. Kongres Amerykański uchwalił ustawę Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA), która ułatwiła organom podatkowym ściganie podatników, którzy ukrywali swoje dochody, wykorzystując konta zlokalizowane poza granicami kraju⁴⁷¹.

2.7. Szwajcaria

System podatkowy Szwajcarii jest drugim, obok modelu Stanów Zjednoczonych, najbardziej rozbudowanym systemem, który obejmuje poziom federalny (centralny), lokalny i kantonalny. W przeciwieństwie do Stanów Zjednoczonych, nadrzędną rolę w kształtowaniu polityki podatkowej odgrywają kantony, konfederacja jako całość posiada ograniczone prawo do nakładania obciążeń podatkowych⁴⁷². Federalne prawo do nakładania podatków jest ustanowione w konstytucji, w przypadku podatków bezpośrednich oraz podatku VAT ograniczenia te dotyczą również okresu funkcjonowania. Uprawnienia te muszą być odnawiane w oparciu o referendum, obecnie obowiązuje pełnomocnictwo do 2020 r. Od 2021

⁴⁷¹ <https://www.irs.gov/businesses/corporations/foreign-account-tax-compliance-act-fatca> (dostęp: 5.06.2018)

⁴⁷² *Federal, Cantonal and Communal Taxes, An outline on the Swiss Tax System*, Federal Department of Finance FDF, Berne 2016, s. 8.

r. nowy reżim podatkowy będzie wymagał nadania praw do nakładania danin bezpośrednich oraz VAT do 2035 r.⁴⁷³

Taka struktura systemu podatkowego wprowadza dużą konkurencję podatkową pomiędzy kantonami, które odgrywają znaczącą rolę w kształtowaniu wielkości obciążeń podatkowych. Do trzech poziomów opodatkowania przypisane są daniny, który podział przedstawia tabela 15.

Tabela 15. Struktura szwajcarskiego systemu podatkowego

POZIOM FEDERACYJNY	
PODATKI BEZPOŚREDNIE	PODATKI POŚREDNIE
PIT CIT Federalny podatek od kasyn Opodatkowanie za zwolnienie ze służby wojskowej i cywilnej	VAT Podatek u źródła Opłaty skarbowe Akcyza, w tym na wyroby tytoniowe, alkoholowe Cła Podatki drogowe
POZIOM KANTONALNY	
PODATKI BEZPOŚREDNIE	PODATKI POŚREDNIE
Podatki majątkowe Podatek gruntowy i mieszkaniowy CIT oraz podatek od kapitału Podatki od spadków i darowizn Podatki od nieruchomości Kantonalny podatek od kasyn	Podatek od pojazdów silnikowych Podatek od rozgrywki Opłaty skarbowe Podatek od wygranej Podatek wodny Inne podatki
POZIOM GMINNY	
PODATKI BEZPOŚREDNIE	PODATKI POŚREDNIE
Podatki majątkowe Podatek gruntowy i mieszkaniowy CIT oraz podatek od kapitału Podatki od spadków i darowizn Podatki od nieruchomości Podatek obrotowy	Różne opodatkowanie

Źródło: opracowanie na podstawie *Federal, Cantonal and Communal Taxes, An outline on the Swiss Tax System*, Federal Department of Finance FDF, Berne 2016, s. 8.

Co do zasady 26 kantonów jest uprawnionych do pobierania wszelkiego rodzaju podatków, pod warunkiem że nie należą one do wyłącznej właściwości federacji. Gminy mają prawo pobierać podatki tylko w zakresie dozwolonym przez kantony. W niektórych

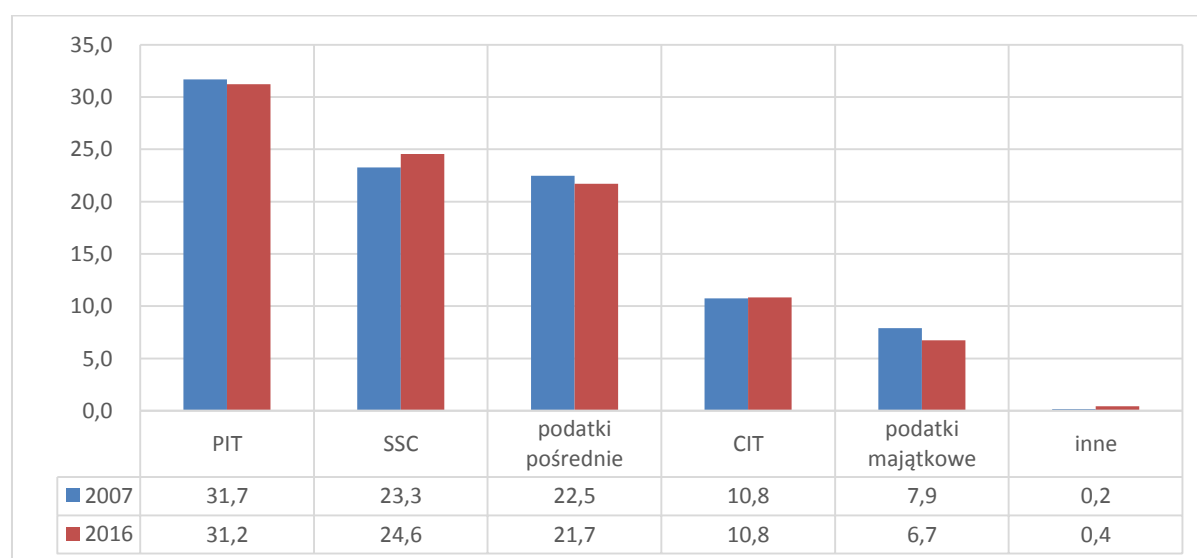
⁴⁷³ Strona Swiss Federal Council: <https://www.efd.admin.ch/efd/en/home/themen/steuern/steuern-national/the-swiss-tax-system/fb-schweizer-steuersystem.html> (dostęp: 21.05.2018).

przypadkach gminy posiadają własne ustawodawstwo podatkowe. W zakresie podatków dochodowych federalna ustawa dotycząca harmonizacji podatków bezpośrednich będących w gestii kantonów i gmin określa podstawowe zasady, zgodnie z którymi należy projektować ustawy kantonalne⁴⁷⁴.

PIT jest nakładany i pobierany na poziomie federalnym, a jego skala jest progresywna. Władztwo podatkowe nad osobami prawnymi jest dzielone pomiędzy administrację federalną i kantonálną. CIT na poziomie federalnym ma charakter liniowy i dzieli osoby prawne na dwa rodzaje:

- 1) przedsiębiorstwa – korporacje (spółki akcyjne, spółki komandytowe, spółki z ograniczoną odpowiedzialnością);
- 2) stowarzyszenia, fundacje oraz inne osoby prawne (w tym instytucje publiczne oraz kościelne).

Wykres 13. Udział poszczególnych podatków w dochodach podatkowych Szwajcarii w 2007 i 2016 r. [%]



Źródło: opracowanie własne na podstawie danych Tax Revenue OECD.

Zaprezentowana na wykresie 13 struktura udziału poszczególnych podatków w łącznej wartości dochodów podatkowych wskazuje, że w badanym okresie w łącznej dla wszystkich administracyjnych poziomów poboru danin podatkowych strukturze dochodów podatkowych największy udział stanowiło bezpośrednie opodatkowanie dochodu osób fizycznych (PIT) oraz składki na ubezpieczenie społeczne (SSC) z trendem rosnącym w relacji do 2016 r.

⁴⁷⁴ *Federal, Cantonal and Communal Taxes...*, s. 21.

Podatki konsumpcyjne z porównywalnym do składek udziałem podatków konsumpcyjnych w 2007 r. oraz podatki majątkowe z niewielkim udziałem w strukturze uległy zmniejszeniu w badanym okresie. Nie odnotowano natomiast zmiany w dochodach z tytułu opodatkowania osób prawnych czy opodatkowania majątku. Daniny z tytułu opodatkowania osób prawnych i majątku nie stanowiły dużego udziału w strukturze dochodów podatkowych.

Szwajcaria, podobnie jak Singapur, charakteryzuje się niewielkim rozmiarem rynku krajowego, brakiem zasobów naturalnych, tak więc oba te kraje zdecydowały się na wprowadzenie rozwiązań podatkowych przyjaznych rozwojowi biznesu⁴⁷⁵. Związane jest to nie tylko z opracowaniem umiarkowanego opodatkowania osób fizycznych i prawnych czy zawieraniem umów o unikaniu podwójnego opodatkowania z najważniejszymi partnerami gospodarczymi na świecie. Ważne systemowo staje się także kształtowanie nowoczesnej infrastruktury, wspieranie elastycznej i wysoko wykwalifikowanej siły roboczej, pobudzanie działalności badawczej i rozwojowej, wprowadzanie zmian w kierunku bardziej elastycznego prawa pracy, które jest kluczowe dla kształtowania gospodarki Szwajcarii jako przyjaznego ekosystemu dla rozwoju edukacji, badań oraz innowacji. Na poziomie gmin oraz kantonów opodatkowanie jest liniowe, progresywne lub jego wielkość jest określona na podstawie corocznie waloryzowanego mnożnika. Niektóre kantony przewidują preferencyjne opodatkowanie konkretnych źródeł dochodu określonych podmiotów⁴⁷⁶.

2.8. Szwecja

Po II wojnie światowej szwedzki model gospodarczy określany był jako pośrednie rozwiązanie pomiędzy kapitalizmem i socjalizmem⁴⁷⁷. Po reformach systemu podatkowego w 1991 r. jego głównym celem pozostaje gwarantowanie stabilności finansów publicznych oraz źródła finansowania wydatków publicznych, natomiast rozbudowano je również o szeroką perspektywę ekonomiczną, jak inkluzywny i zrównoważony rozwój gospodarki, wspieranie działalności innowacyjnej, wspieranie oszczędności i zwiększanie poziomu

⁴⁷⁵ Wszystkie spółki zarejestrowane w którymkolwiek spośród 26 kantonów są zobligowane do uiszczenia 8,5% federalnego podatku dochodowego, który mogą zredukować do 7,83% poprzez zaliczenie do kosztów uzyskania przychodów spółki podatku kapitałowego, <https://www.biznes.gov.pl/przedsiębiorcy/biznes-w-europie/zasada-swobod-w-ue/warunki-zakladania-i-prowadzenia-firmy-w-ue/szwajcaria> (dostęp: 7.04.2018).

⁴⁷⁶ Wielkość opodatkowania obejmująca wszystkie trzy poziomy kształtuje się pomiędzy 12 a 24%; OECD database.

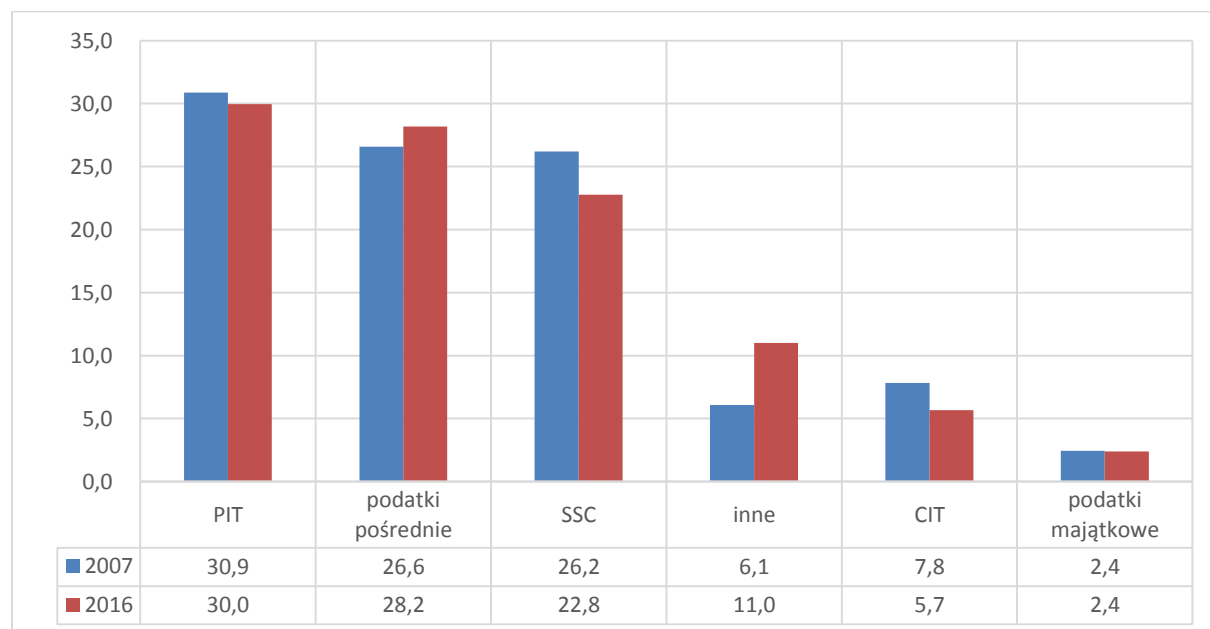
⁴⁷⁷ W połowie lat 80. XX w. model ten opierał się na rozwiązaniu pośrednim pomiędzy keynesizmem a thatcheryzmem – S. Czech, *Gospodarka w służbie idei. Rzecz o modelu szwedzkim*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach, Katowice 2013, s. 210.

zatrudnienia⁴⁷⁸. Podatki i stawki podatkowe są ustalane na poziomie centralnym oraz przez gminy i rady okręgowe. Specyfiką szwedzkiego systemu podatkowego jest to, że podatek dochodowy od osób fizycznych ma również charakter podatku gminnego, a jego wysokość zależy od władz lokalnych.

Bezpośrednie opodatkowanie dochodów osób fizycznych i prawnych, obejmujące m.in. dochody z tytułu zatrudnienia (osoby fizyczne) oraz zyski przedsiębiorstw, składa się ze stawki podatku państwowego oraz stawki indywidualnie określonej przez administrację lokalną. Dochody osób fizycznych z tytułu wynagrodzenia za pracę są dodatkowo znacznie obciążone obowiązkowymi składkami na ubezpieczenie społeczne.

Zaprezentowana na wykresie 14 struktura udziału poszczególnych podatków w dochodach podatkowych wskazuje, że w badanym okresie wzrósł udział PIT przy bardzo wysokim udziale podatków konsumpcyjnych. Składki na ubezpieczenie społeczne (SSC) również stanowiły istotną część dochodów podatkowych, natomiast w relacji do 2016 r. uległy wyraźnemu zmniejszeniu. Tak jak w prawie wszystkich do tej pory omówionych systemach, daniny z tytułu opodatkowania osób prawnych i majątku nie stanowiły dużego udziału w strukturze dochodów podatkowych.

Wykres 14. Udział poszczególnych podatków w dochodach podatkowych Szwecji w 2007 i 2016 r. [%]



Źródło: opracowanie własne na podstawie danych Tax Revenue OECD.

⁴⁷⁸ A. Gunnarsson, M. Eriksson, *Discussion Paper on Tax Policy and Tax Principles in Sweden, 1902–2016*, FairTax WP Series 2017, nr 8, Forum for Studies on Law and Society, s. 35.

W Szwecji państwo pobiera tylko podatek od kapitału, a samorządy lokalne bezpośrednio pobierają podatek dochodowy z tytułu prowadzenia działalności gospodarczej i wynagrodzeń⁴⁷⁹.

2.9. Wielka Brytania

W Wielkiej Brytanii rok podatkowy różni się od tego, jaki funkcjonuje w pozostałych badanych systemach, ponieważ rozpoczyna się 6 kwietnia i trwa do 5 kwietnia kolejnego roku, podczas gdy w pozostałych krajach co do zasady rokiem podatkowym jest rok kalendarzowy. Na system podatków dochodowych składają się: podatek dochodowy od osób fizycznych (*Income Tax*), podatek dochodowy od osób prawnych (*Corporation Tax*), podatek od wcześniej posiadanych aktywów (*Pre-owned Assets Tax*⁴⁸⁰), składka na ubezpieczenie społeczne (*National Insurance Contribution*), podatek od zysków kapitałowych (*Capital Gains Tax*⁴⁸¹), podatek spadkowy (*Inheritance Tax*, IHT).

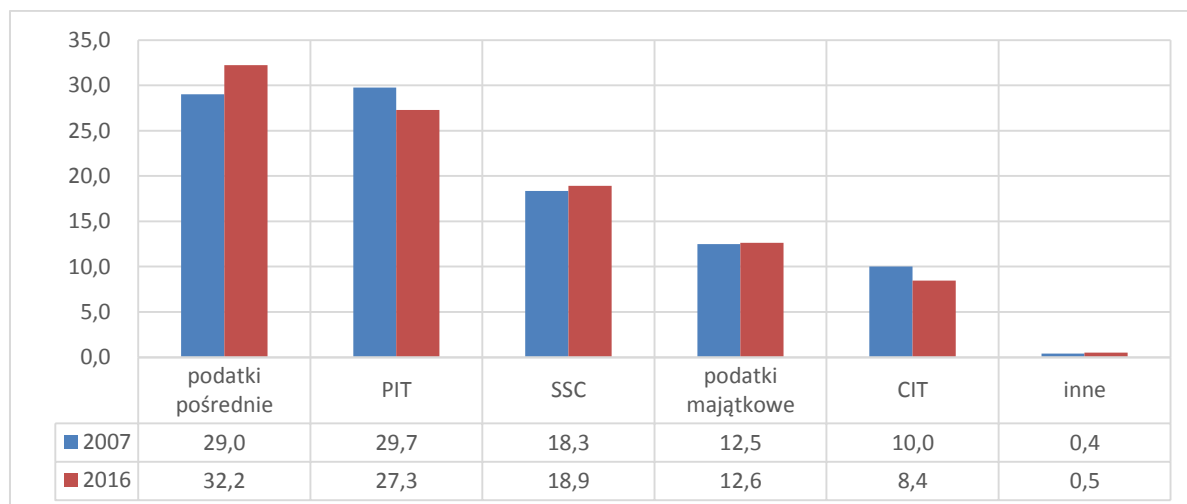
W strukturze dochodów podatkowych w badanym okresie rósł udział opodatkowania konsumpcji, równie ważną częścią struktury były podatki dochodowe od osób fizycznych, z tym że dochody ze składek na ubezpieczenie społeczne nie stanowiły bardzo dużego obciążenia podatników, jak w innych porównywanych państwach. Najmniejszy udział w strukturze miały podatki dochodowe od osób prawnych (wykres 15).

⁴⁷⁹ S. Bartkowski, *O barierach rozwoju, marnotrawstwie i etyce służby publicznej* [w:] *Sektor finansowy – dylematy i kierunki rozwoju*, red. S. Rudolf, VII Kongres Ekonomistów Polskich PTE, Warszawa 2008.

⁴⁸⁰ Rodzaj podatku dochodowego obejmujący dochody z tych aktywów, które były wcześniej przekazane osobom trzecim.

⁴⁸¹ Podatek nie znajduje zastosowania w przypadku sprzedaży własnego majątku, gdy jego wartość nie przekracza 6 tys. GBP, w tym sprzedaży nieruchomości, która jest głównym miejscem zamieszkania podatnika.

Wykres 15. Udział poszczególnych podatków w dochodach podatkowych Wielkiej Brytanii w 2007 i 2016 r. [%]



Źródło: opracowanie własne na podstawie danych Tax Revenue OECD.

Podstawowymi źródłami dochodów budżetu Wielkiej Brytanii z tytułu PIT są dochody uzyskane na podstawie umowy o pracę, z działalności gospodarczej, z rent i emerytur oraz odsetek, z wykonywania wolnych zawodów, uzyskane z zagranicznych papierów wartościowych, zasiłek dla poszukujących pracy, z tytułu własności, z kapitałów pieniężnych, dywidend i pozostałe dochody⁴⁸².

W zakresie prowadzenia działalności gospodarczej specyfiką angielskiego systemu prawnego jest opieranie się przede wszystkim na zasadach prawa precedensowego (*common law*). Reguły słuszności mają zastosowanie także w zakresie prawa handlowego. Nie ma ograniczeń co do transferu zysków i kapitału, zaciągania kredytów przez firmy obce.

W analizowanym okresie Wielka Brytania podjęła kompleksowe reformy w zakresie wspierania działalności badawczo-rozwojowej, własności intelektualnej (IP) zarówno poprzez ogólne rozwiązania w zakresie ulg i preferencji, jak i poprzez wprowadzenie *patent box*⁴⁸³.

2.10. Podsumowanie przeglądu systemów podatkowych badanych krajów

W analizowanych modelach systemów podatkowych w odniesieniu do państw członkowskich Unii Europejskiej za S. Owsakiem można dostrzec podobieństwa

⁴⁸² Income and Corporation Taxes Act 1988, section 1, 15–20.

⁴⁸³ *A guide to UK taxation*, HM Government, 2013, s. 12.

w prowadzonej polityce podatkowej, realizowanej doktrynie ekonomicznej i społecznej⁴⁸⁴, które można w analizowanych gospodarkach przypisać do określonych modeli:

- 1) modelu nordyckiego – do którego można zaliczyć najbardziej innowacyjne gospodarki Danii, Finlandii, Holandii, Szwecji, który opiera się na realizacji koncepcji państwa opiekuńczego (państwa dobrobytu), gdzie **duży udział w wykorzystywaniu dochodów podatkowych mają jednostki samorządu terytorialnego**;
- 2) modelu kontynentalnego – określanego inaczej jako model francuski, gdzie ok. 97% wpływów podatkowych znajduje się w **gestii administracji centralnej**, z czego ok. 10–15% wpływów pokrywa koszty redystrybucji ich do różnych szczebli gospodarki. Do tej kategorii, mimo że większością wpływów podatkowych zawiadują landy, zostały zakwalifikowane Niemcy⁴⁸⁵;
- 3) modelu anglosaskiego – charakterystycznego dla krajów morskich, kolonialnych, jak Wielka Brytania, z doktryną opartą na stosunkowo dużej odpowiedzialności państwa za bezpieczeństwo obywateli, co jest odzwierciedlone w poziomie wydatków publicznych, a więc w konsekwencji w wysokości nakładanych danin podatkowych.

Uzupełniając zaproponowany przez S. Owsiaka podział, system podatkowy Szwajcarii i Stanów Zjednoczonych można zakwalifikować do wspólnego modelu federalnego, z doktryną opartą na aktywnym współdziale władz lokalnych w kształtowaniu preferencyjnej polityki podatkowej oraz kształtowaniu konkurencyjności lokalnych regionów. Singapur ma zbliżony do modelu kontynentalnego S. Owsiaka system lokowania wpływów podatkowych.

Natomiast analiza struktury dochodów podatkowych pozwala na wyciągnięcie wniosku, że w państwach innowacyjnych największą fiskalną rolę odgrywają wpływy z podatków dochodowych od osób fizycznych oraz obowiązkowych składek na ubezpieczenia społeczne, które nie są identyfikowane w teoriach wzrostu gospodarczego jako neutralne. Jednak również istotną rolę w strukturze odgrywa opodatkowanie konsumpcji, skutkujące zmniejszeniem obciążeń w zakresie podatków dochodowych i wyrównaniem wpływów budżetowych daninami podatkowymi pochodzącymi z VAT, akcyzy, podatków majątkowych

⁴⁸⁴ Podziału państw dokonano przede wszystkim w oparciu o kryterium geograficzne, które nie było jednak decydujące. Ważne były podobieństwa państw w zakresie uwarunkowań historycznych, ekonomicznych, kulturowych, preferowanej doktryny społeczno-ekonomicznej, za: S. Owsiak (red.), *Polityka podatkowa krajów Unii Europejskiej...*, s. 21–22.

⁴⁸⁵ M. Księżyk, *op. cit.*, s. 123.

oraz środowiskowych (*environmentally related taxes*). Również dochody z danin od osób prawnych oraz opodatkowania majątku nie stanowią kluczowego czynnika systemowego stanowiącego o realizacji zadań związanych z celem fiskalnym.

3. Kryteria porównawcze systemów podatkowych badanych gospodarek narodowych

W celu porównania systemów podatkowych można przyjąć różne kryteria. Cechą wspólną badanych gospodarek jest otwarta gospodarka rynkowa, zatem do głównych celów systemów podatkowych gospodarek innowacyjnych można zaliczyć stymulowanie⁴⁸⁶:

- a) pożądaných procesów zwiększających innowacyjność gospodarczą sektora prywatnego,
- b) przemian strukturalnych w rozumieniu uproszczenia systemu podatkowego,
- c) zachowań podatników przyczyniających się do ograniczania rozległości szarej strefy, szkodliwej dla dochodów budżetowych działalności międzynarodowych podmiotów gospodarczych w zakresie transferu dochodów do rajów podatkowych czy innych jurysdykcji stosujących szkodliwą konkurencję podatkową.

Kolejną istotną cechą wspólną analizowanych systemów podatkowych jest wprowadzanie reform, które ze względu na istotność i międzynarodowy charakter stanowią przedmiot prac i regulacji podejmowanych na forum takich organizacji, jak OECD czy Unia Europejska⁴⁸⁷. Osiem z badanych gospodarek jest członkami OECD, Singapur⁴⁸⁸ aktywnie z nią współpracuje⁴⁸⁹. Sześć badanych gospodarek, poza Stanami Zjednoczonymi, Szwajcarią i Singapurem, to kraje członkowskie Unii Europejskiej. Współpraca wszystkich analizowanych gospodarek w ramach OECD umożliwia zatem wykorzystanie w komparatyście systemów podatkowych gospodarek najbardziej innowacyjnych stosowanych przez OECD kryteriów porównawczych oceny istotności i ekonomicznej efektywności poszczególnych rozwiązań podatkowych. Kryteria w tym zakresie przyjęte przez OECD obejmują spełnienie jednego z niżej wymienionych warunków oceny

⁴⁸⁶ J. Komorowski, *op. cit.*, s. 237.

⁴⁸⁷ W zakresie działalności innowacyjnej kwestie dotyczą przede wszystkim ulg badawczo-rozwojowych, konkurencyjności podatkowej państw w podatkach dochodowych i konsumpcyjnych, regulacji dotyczących cen transferowych, czy BEPS.

⁴⁸⁸ Singapur nie jest państwem członkowskim OECD.

⁴⁸⁹ Szczególnie w ramach Inclusive Framework on BEPS (inicjatywa OECD).

wprowadzonych lub projektowanych regulacji podatkowych zarówno na szczeblu państwowym, jak i lokalnym⁴⁹⁰ w zakresie:

- 1) wprowadzenia znaczącej zmiany stawki podatkowej;
- 2) wprowadzenia zmiany podstawy opodatkowania, która prawdopodobnie spowoduje zmianę dochodów budżetowych z tego tytułu o więcej niż 5% w stosunku do lat poprzednich lub więcej niż 0,1% PKB np. w przypadku wprowadzenia nowej regulacji;
- 3) potwierdzenia, że wprowadzona reforma ma charakter systemowy i jest istotna w zakresie polityki państwa.

Po globalnym kryzysie finansowym, w zakresie reform systemu podatkowego pozytywnie wpływających na wzrost gospodarki, na podstawie analizy raportowanych przez kraje członkowskie OECD regulacji⁴⁹¹, wskazano następujące obszary:

- 1) ograniczanie klina podatkowego związanego z opodatkowaniem wynagrodzeń, jak również działania zorientowane na redukcję barier podatkowych, szczególnie wobec podatników o niskich dochodach oraz gospodarstw domowych z dziećmi, co jest związane z obniżaniem stawek opodatkowania dochodu oraz podwyższaniem zarówno podstawy opodatkowania (progu wartościowego, od którego naliczane jest zobowiązanie), jak i samych kwot ulg podatkowych; promowanym trendem w tym zakresie jest zwiększenie progresywności podatków dochodowych⁴⁹², przy czym PIT towarzyszy nadal wysokie oprocentowanie należnych składek na ubezpieczenie społeczne;
- 2) podniesienie opodatkowania dywidend oraz innych osobistych dochodów kapitałowych;
- 3) wprowadzenie rozwiązań chroniących wielkość wpływów podatkowych z CIT przez ograniczenie działań związanych z unikaniem opodatkowania (transferu dochodów pomiędzy podmiotami powiązаныmi) przez międzynarodowe przedsiębiorstwa w ramach programu BEPS; redukcja stawek podatkowych;

⁴⁹⁰ *Tax Policy Reforms in the OECD 2016*, OECD, Paryż 2016, s. 10.

⁴⁹¹ Opracowany przez OECD kwestionariusz jako kryteria istotności reform podatkowych wyznaczył: (1) znaczącą zmianę stawki podatkowej; (2) zmianę podstawy opodatkowania, która prawdopodobnie spowoduje zmianę dochodów z tego tytułu o więcej niż 5% lub 0,1% PKB; (3) reforma podatkowa jest istotna politycznie. *Tax Policy Reforms in the OECD 2016*, OECD, Paryż 2016, s. 8; *Tax Policy Reforms 2017 OECD and selected partner economies*, OECD, Paryż 2017, s. 11–12.

⁴⁹² *Tax Policy Reforms 2017 OECD and selected partner economies*, OECD, Paryż 2017, s. 11.

- 4) wzrost konkurencji podatkowej w zakresie nowych lub rozbudowania istniejących ulg podatkowych, szczególnie w zakresie działalności badawczo-rozwojowej i IP (*intellectual property*);
- 5) zakończenie procesu podwyższania podstawowych stawek VAT, uznanego za dobre rozwiązanie systemowe (*best practice*) wyłącznie na czas kryzysu, i obniżenie wysokości podstawowych stawek podatku VAT;
- 6) niewielkie zmiany w zakresie podatków od nieruchomości;
- 7) wzrost podatków z akcyzy jako przykład wpływania na zachowania konsumentów, np. wzrost akcyzy na produkty tytoniowe, projekty opodatkowania słodkich napojów jako sposób na walkę z otyłością i złymi nawykami żywieniowymi społeczeństwa;
- 8) trend związany z ekologią i ograniczaniem szkodliwych dla klimatu, środowiska i zdrowia działaniami gospodarczymi; w tym zakresie reformy obejmujące podatki ekologicznie związane w szczególności z podatkiem samochodowym, wprowadzanie ulg związanych z alternatywnymi paliwami.

Analizowane modele systemów podatkowych można również podzielić ze względu na charakter podejmowanych działań promujących działalność innowacyjną podmiotów. W analizowanych modelach można wskazać dwa charakterystyczne rodzaje udziału opodatkowania w budowaniu gospodarki innowacyjnej:

- 1) **udział pośredni** poprzez system ulg i zwolnień podatkowych dostępnych dla każdego podmiotu gospodarczego spełniającego warunki do ich wykorzystania. System podatkowy promuje szeroko zakreślone aktywności gospodarcze, których wybór i ostateczny kształt pozostaje indywidualną decyzją podatnika;
- 2) **udział bezpośredni** poprzez zagwarantowanie państwu finansowania ściśle określonych działań innowacyjnych podatników przez system dotacji.

W analizowanych modelach osiem gospodarek wykorzystuje system podatkowy przede wszystkim do pośredniego wspierania innowacyjności (m.in. ulgi, zwolnienia podatkowe) i aktywizowania sektora prywatnego do zwiększania wydatków w tym zakresie. Udział bezpośredni systemu podatkowego, jako gwaranta środków niezbędnych do finansowania, działa w Niemczech, gdzie wsparcie państwa opiera się przede wszystkim na celowych dotacjach.

Niezależnie od przyjętego kryterium podziału, czy to pogrupowania gospodarek, czy analizy poszczególnych rozwiązań podatkowych, każdy system podatkowy gospodarki innowacyjnej powinien być oceniany w zakresie wpływu na gospodarkę danego kraju poprzez zapewnienie stabilnych finansów publicznych, pobudzając wzrost gospodarczy, gwarantując stabilność zatrudnienia i wynagrodzenia, jak również konkurencyjność gospodarki⁴⁹³. W oparciu o przeprowadzoną analizę podejmowanych działań można wskazać następujące reformy podatkowe (*growth oriented tax reforms*), których celem jest wzrost gospodarczy (tabela 16).

Tabela 16. Obszary reform systemów podatkowych w badanych gospodarkach wspierające wzrost i rozwój gospodarczy w okresie 2007–2016

OBSZAR	ZASTOSOWANIE DO SYSTEMU PODATKOWEGO	BRAK ZASTOSOWANIA DO SYSTEMU PODATKOWEGO
Ograniczenie klina podatkowego związanego z wynagrodzeniami Redukowanie barier podatkowych w zakresie podatków dochodowych	Dania, Holandia, Singapur, Szwajcaria, Wielka Brytania	Finlandia, Niemcy, Stany Zjednoczone, Szwecja
Podwyższenie opodatkowania dywidend oraz dochodów kapitałowych	Finlandia, Stany Zjednoczone	Dania, Holandia, Singapur, Szwajcaria, Szwecja, Wielka Brytania
Wprowadzenie działań BEPS	wszystkie państwa w różnym stopniu	(–)
Redukcja stawek CIT	Dania, Finlandia, Szwecja, Wielka Brytania	Holandia, Singapur, Stany Zjednoczone, Szwajcaria
Ulgi podatkowe w B+R oraz IP	Dania, Finlandia, Holandia, Singapur, Stany Zjednoczone, Szwecja, Szwajcaria, Wielka Brytania	Niemcy, Szwecja
Zaprzestanie podwyższania podstawowych stawek podatku VAT*	Dania, Niemcy, Singapur, Szwecja	Finlandia, Holandia, Szwajcaria, Wielka Brytania
Zmiany w zakresie podatków od nieruchomości	Spadek dochodów: Niemcy, Singapur, Stany Zjednoczone, Szwecja Wzrost dochodów: Finlandia, Holandia,	Dania, Szwajcaria, Wielka Brytania

* Obszar nie dotyczy gospodarki Stanów Zjednoczonych.

Źródło: pracowanie własne na podstawie OECD database, IMF, Ministerstwa Finansów Singapuru.

⁴⁹³ *Tax reforms in EU Member States: 2015, Tax policy challenges for economic growth and fiscal sustainability*, Taxation Papers, Working Paper 2015, no. 58, s. 12.

Z powyższego zestawienia można wyciągnąć wniosek, że w każdej z badanych gospodarek właściwe ukształtowanie systemu podatkowego obejmowało działania polegające na zwiększaniu wpływów podatkowych do budżetów państw (działania uszczelniające system podatkowy w ramach BEPS), z których środki umożliwiają inwestycje mogące przyspieszać rozwój gospodarczy (podatkowe ulgi dla sektora badawczo-rozwojowego) oraz nadawanie systemowi podatkowemu cech inkluzywności (ograniczanie klina podatkowego oraz redukowanie barier podatkowych). Stosowane we wszystkich gospodarkach progresywne opodatkowanie dochodów osób fizycznych było elementem kluczowym dla redystrybucji dochodów i redukcji nierówności w dystrybucji bogactwa (*wealth inequalities*). Działania te również wpływają na zachowania podatników, zachęcając do podejmowania pracy, oszczędzania i inwestowania, co wpływa zarówno na rozwój innowacyjności gospodarki, jak i na bogactwo całego społeczeństwa.

Zorientowane na rozwój gospodarczy reformy podatkowe obejmują przede wszystkim wspieranie działań inwestycyjnych poprzez obniżenie wysokości należności podatkowych dla innowacyjnych podmiotów gospodarczych oraz obniżenie podatków bądź stosowanie preferencji podatkowych od wynagrodzeń osób o wysokich kwalifikacjach zatrudnionych przede wszystkim w sektorach badawczo-rozwojowych.

Reformy systemu podatkowego zorientowane na wspieranie rozwoju gospodarczego badanych państw koncentrują się wokół fiskalnego stymulowania działań osób fizycznych oraz prawnych lub poprzez zmiany w podatkach pro wzrostowych, obejmując m.in.⁴⁹⁴:

- 1) potencjał innowacyjny, zasoby wiedzy naukowej oraz technicznej (w tym kształtując wielkość zatrudnienia, liczbę patentów, określone ulgi podatkowe);
- 2) politykę ekonomiczną i społeczną badanych państw;
- 3) strukturę gospodarczą oraz poziom rozwoju społeczno-gospodarczego;
- 4) system funkcjonowania gospodarki;
- 5) czynniki kulturowe i socjologiczne.

Po 2007 r. reformy podatkowe miały przede wszystkim na celu fiskalne stymulowanie aktywności gospodarczej podatników indywidualnych oraz przedsiębiorców, jak też zmiany w kierunku kształtowania pro wzrostowego udziału podatków w dochodach budżetowych.

Rozwój systemów podatkowych w aspekcie innowacyjności należy analizować w dwóch ujęciach, co pozwala na szerokie spojrzenie, aby w pełni ocenić skuteczność

⁴⁹⁴ A. Pomykański, *Zarządzanie innowacjami*, PWN, Warszawa 2001, s. 81.

wprowadzonych zmian podatkowych pod względem rozwoju gospodarczego⁴⁹⁵. Po pierwsze, poszczególne rozwiązania podatkowe wpływają na proinnowacyjną aktywność nie tylko podmiotów o charakterze międzynarodowym, ale również podmiotów krajowych oraz lokalnych, czego wyrazem jest efektywność wprowadzonych innowacji oraz osiągnięte wyniki kapitałowe. W parze z proinnowacyjnymi reformami podatkowymi, które pozwalają pozytywnie wpływać na działalność podmiotów, w latach 2009–2016 wdrażano reformy związane z ograniczaniem negatywnych dla budżetu państwa i poziomu konkurencji skutków agresywnego planowania podatkowego podmiotów w obszarze przeciwdziałania unikaniu opodatkowania (*anti-avoidance*) oraz uchylaniu się (*anti-evasion*) od zobowiązań podatkowych, co związane jest z wdrażaniem międzynarodowych zasad (rozwiązań) i mechanizmów podatkowych, które takim działaniom zapobiegają. Te dwa kierunki, które w rzeczywistości nadają kształt systemom podatkowym w analizowanym okresie, są próbą wzmocnienia tempa wzrostu gospodarczego, na którego osłabienie bardzo duży wpływ miał ostatni globalny kryzys finansowy. Efektywność ich wdrożenia wymaga również środków operacyjnych wzmacniających funkcjonowanie administracji podatkowej w tych państwach.

Rozważając powyższe, należy zauważyć, że każda z analizowanych gospodarek w badanym okresie wdrożyła przepisy podatkowe, które pozwalają podmiotom gospodarczym na obniżenie ich ogólnego obciążenia podatkowego, np. systemy podatkowe pozwalają na większe inwestycje przedsiębiorstw w rozwój innowacyjny, umożliwiając obniżenie podstawy opodatkowania o większą kwotę kwalifikowanych wydatków na badania i rozwój⁴⁹⁶. Innowacyjność gospodarek rozwiniętych, w tym również badanych krajów, kreują przede wszystkim wartości niematerialne i prawne⁴⁹⁷ oraz własności intelektualne (IP). Podmioty odgrywające wiodącą rolę w zakresie tworzenia innowacji, podejmujące inwestycje w badania oraz rozwój, przyczyniające się do powstawania patentów, mają najczęściej międzynarodową strukturę organizacyjną (*multinational enterprises*, MNE). Pozwala im to funkcjonować na wielu rynkach równocześnie poprzez wykorzystywanie efektu skali, jak również posiadanie większej zdolności finansowej do inwestowania w innowacje, w tym również projekty o dużym stopniu ryzyka. Takim podmiotom gospodarczym łatwiej jest budować kadrę pracowniczą posiadającą niezbędne wykształcenie i doświadczenie, nabywać

⁴⁹⁵ *Update on the Inclusive Growth Horizontal Project, 38th meeting of the Regional Development Policy Committee, CFE/RDPC(2017)6, OECD 2017, s. 12.*

⁴⁹⁶ *Aggressive tax planning indicators. Final Report, Taxation Papers, Working Paper 2017, no. 71, s. 22.*

⁴⁹⁷ Obejmują one m.in. umowy licencyjne, usługi doradcze, księgowe, badania rynku, usługi prawne itp.

zaawansowany technologicznie sprzęt, budować kompleksowe narzędzia do zarządzania technologią, kształtować relacje z partnerami strategicznymi, uniwersytetami i publicznymi instytutami badawczymi. Mogą się one stać w gospodarkach rozwiniętych tym obszarem sektora prywatnego, który będzie ponosić największy ciężar finansowy B+R. Zauważyć należy, że polityka gospodarek najbardziej rozwiniętych innowacyjnie dąży do jak największej aktywizacji sektora prywatnego w finansowaniu działalności badawczo-rozwojowej.

W tym ujęciu wartości niematerialne i prawne oraz planowanie podatkowe stają się istotnymi determinantami projektowanych przez przedsiębiorstwa inwestycji w obszarze innowacyjnym, co w ramach przedsiębiorstw międzynarodowych może być również związane z transferowaniem zysków pomiędzy krajami. Podmioty gospodarcze prowadzące intensywną działalność badawczo-rozwojową, które angażują się w wiele takich transakcji wewnątrzgrupowych, w ramach określonego systemu podatkowego mogą być postrzegane jako podmioty charakteryzujące się agresywnym planowaniem podatkowym. W zakresie aktywności innowacyjnej takie przedsiębiorstwa prawdopodobnie wykorzystują rozwiązania podatkowe w rajach podatkowych oraz budują hybrydy podatkowe, które pozwalają rozliczyć przychody i straty z działalności innowacyjnej w tej jurysdykcji, której stawka opodatkowania jest niższa⁴⁹⁸. Tabela 17 przedstawia podjęte przez badane państwa działania związane z uszczelnianiem systemu podatkowego.

Tabela 17. Wdrożone przepisy mające zapobiegać unikaniu opodatkowania w badanych krajach do 2016 r.

LEGISLACJA	PAŃSTWA	
	WDROŻYŁY:	NIE WDROŻYŁY:
Przepisy podatkowe dotyczące cen transferowych (<i>transfer pricing legislation</i>)	Dania, Finlandia, Holandia, Niemcy, Singapur, Stany Zjednoczone, Szwecja, Wielka Brytania	Szwajcaria
Cienka kapitalizacja (<i>thin capitalization legislation</i>)	Dania, Niemcy, Stany Zjednoczone, Szwajcaria, Wielka Brytania	Finlandia, Holandia, Singapur, Szwecja

⁴⁹⁸ J.H. Mutti, H. Grubert, *The Effect of Taxes on Royalties and the Migration of Intangible Assets Abroad*, NBER Working Paper 2007, no. 13248, s. 5–8.

Przepisy regulujące zagraniczną spółkę kontrolowaną (<i>CFC legislation</i>)	Dania, Finlandia, Niemcy, Stany Zjednoczone, Szwecja, Wielka Brytania	Holandia, Singapur, Szwajcaria
Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania (<i>general anti-avoidance rule, GAAR</i>)	Finlandia, Holandia, Niemcy, Singapur, Szwajcaria, Szwecja, Wielka Brytania	Dania, Stany Zjednoczone

Źródło: opracowanie własne.

W badanym okresie największa aktywność legislacyjna analizowanych gospodarek związana była z regulacją cen transferowych oraz powiązań kapitałowych jako narzędzi potencjalnego transferu zysków przez podmioty gospodarcze w celu optymalizacji podatkowej. Jedynym krajem, który nie wdrożył regulacji była, Szwajcaria. Drugim najbardziej istotnym elementem było wprowadzenie klauzuli obejścia prawa podatkowego (*general anti-avoidance rule, GAAR*), której celem było określenie granic legalnej optymalizacji podatkowej oraz działanie prewencyjne. W badanym okresie klauzulę GAAR wdrożyło siedem z dziewięciu państw. Warto przy tym podkreślić, że mimo wprowadzenia regulacji przeciwdziałających erozji opodatkowania, które mają również pośredni wpływ na podatkowe stymulowanie aktywności innowacyjnej podmiotów, oferowane przez badane państwa rozwiązania podatkowe cechuje przede wszystkim swoboda w dostosowywaniu do indywidualnych potrzeb i preferencji danej jurysdykcji w zakresie innowacyjności. W pewnym uproszeniu można stwierdzić, że zamożność kraju jest pochodną produkcji, funkcji zasobu pracy, kapitału i efektywności wykorzystania tych czynników produkcji. Efektywny system podatkowy powinien zatem w jak najmniejszym stopniu wpływać na obniżanie podaży pracy i kapitału, a pozytywnie wzmacniać ich efektywne wykorzystanie⁴⁹⁹.

3.1. Opodatkowanie dochodów

3.1.1. Podatki od dochodów osób fizycznych

W zakresie opodatkowania bezpośredniego istotny element stanowią podatki dochodowe od osób fizycznych, które w analizowanych gospodarkach wykazują wiele podobieństw. W każdym z badanych systemów podatkowych podatek od osób fizycznych jest

⁴⁹⁹ S. Gomułka, J. Neneman, M. Myck, *op. cit.*, s. 22.

podatkiem zindywidualizowanym, dostosowanym do zdolności płatniczej podatnika, naliczanym od określonych źródeł przychodów, z katalogiem ulg podatkowych możliwych do odliczenia. Powszechnie stosowane jest minimum wolne od opodatkowania, podatek nie jest zatem z reguły pobierany od dochodu służącego jedynie do zagwarantowania podstawowych potrzeb. Stawki, których ekonomiczny wymiar jest zróżnicowany, są progresywne w zależności od wielkości osiąganych dochodów. Analizując budowę tego podatku w badanych systemach podatkowych, zauważyć można następujące cechy wspólne:

- ⇒ podatek uwzględnia całość dochodów podatnika, a nie poszczególne jego części;
- ⇒ podatek ma charakter progresywny, występują natomiast różnice w liczbie progów podatkowych i limitach kwotowych;
- ⇒ stosowana jest kwota wolna od podatku lub zerowa stawka opodatkowania ustawowo określonego limitu dochodu osiągniętego przez podatnika dla danego roku podatkowego pozwalająca na uwzględnienie minimum egzystencji podatników;
- ⇒ obciążenia podatkowe uwzględniają zdolność płatniczą podatnika za pomocą systemu ulg i zwolnień podatkowych;
- ⇒ systemy podatkowe kształtują preferencje w zakresie sposobu uzyskania dochodu poprzez określenie kosztów uzyskania przychodów oraz sposobu jego wydatkowania (np. ulgi inwestycyjne);
- ⇒ opodatkowanie obejmuje:
 - a) dochody z tytułu zatrudnienia (praca najemna),
 - b) dochody z emerytur i rent,
 - c) dochody z tytułu prowadzenia działalności gospodarczej i wykonywania wolnych zawodów (praca samodzielna),
 - d) dochody z tytułu majątku, najmu i dzierżawy,
 - e) dochody inwestycyjne;
- ⇒ przy ustalaniu wysokości należnego podatku znaczenie ma liczba posiadanych dzieci, wiek podatnika, innowacyjny profil zawodowy (które mają wpływ na kształtowanie się wielkości klina podatkowego poprzez system ulg oraz odliczeń).

Niezależnie od przyjętego modelu opodatkowania osób fizycznych przedmiotem oraz źródłem podatku w ujęciu ekonomicznym jest osiągnięty dochód. Współcześnie rozwiązania systemowe w zakresie podatku dochodowego odnoszą się do dwóch konstrukcji:

- a) podatku liniowego,

b) podatku z rozbudowaną skalą podatkową (podatek progresywny, degressywny)⁵⁰⁰.

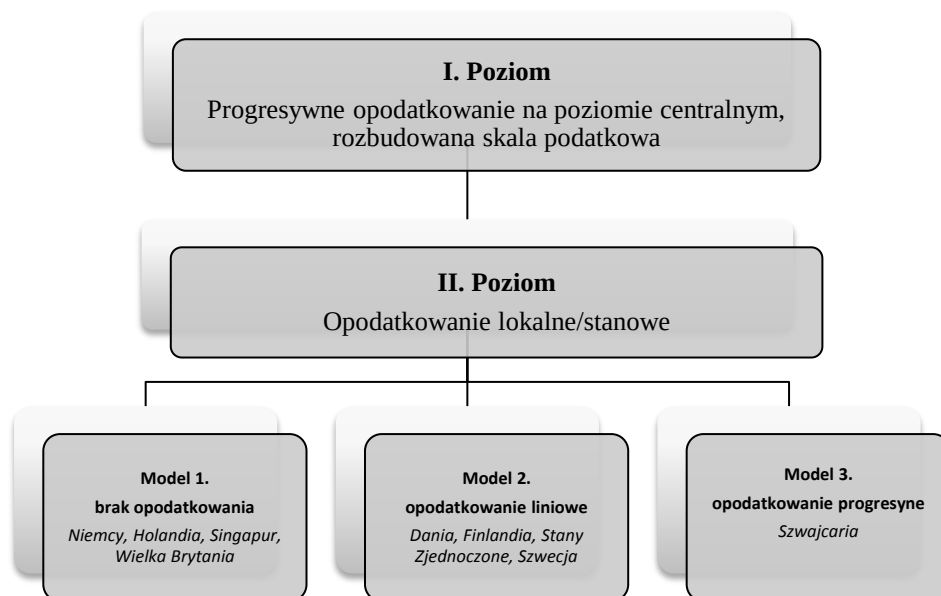
W zakresie podatku o konstrukcji liniowej, charakteryzującego się występowaniem najczęściej jednej stawki podatkowej niezależnie od osiągniętych przez podatników dochodów, nie występują przywileje podatkowe w postaci ulg czy zwolnień. Celem tego typu opodatkowania jest realizowanie wyłącznie finansowych potrzeb danego państwa/samorządu wpisujących się w zasadę neutralności opodatkowania. Zaletą jest transparentność zasad podatkowych, wadą – brak uwzględnienia zdolności płatniczej podatników.

Rozbudowane skale podatkowe opodatkowania progresywnego bądź degressywnego wskazują na cele państwa nie tylko w zakresie polityki fiskalnej, ale również gospodarczej oraz społecznej. Ta konstrukcja opodatkowania nie tylko ma być neutralna, ale również ma kształtować zachowania gospodarczo-społeczne podatników. Konstrukcja składa się z rozbudowanej skali podatkowej opartej na progach dochodowych oraz systemu zachęt do podejmowania pożądanych ze względu na cele społeczne zachowań i zniechęcania do zachowań niepożądanych, jak unikanie bądź uchylanie się od opodatkowania. Zaletą jest uwzględnienie sytuacji gospodarczo-społecznej podatnika, wadą – skomplikowany sposób wywiązywania się ze zobowiązań wobec budżetu państwa.

W zakresie systemowej budowy opodatkowania dochodów osób fizycznych analizowanych gospodarek podatki dochodowe są płacone w zależności od osiągniętych dochodów (zgodnie z określonymi progami), progresywną stawką podatkową. W części analizowanych gospodarek podatek dochodowy od osób fizycznych składa się z: progresywnego podatku centralnego (zasilającego budżet państwa) oraz liniowego bądź progresywnego podatku (zasilającego budżet powiatu, gminy oraz kościoła). W analizowanych gospodarkach istnieją trzy modele wykorzystujące opodatkowanie progresywne oraz liniowe, które obrazuje następujący schemat przedstawiony na rysunku 15.

⁵⁰⁰ A. Gomułowicz, D. Mączyński, *op. cit.*, s. 681.

Rysunek 15. Schemat systemowego opodatkowania dochodów osób fizycznych w analizowanych gospodarkach



Źródło: opracowanie własne.

Władztwo podatkowe

Na podstawie dokonanego porównania można zaobserwować, że w niektórych z badanych państw stawkę PIT można rozpatrywać ze względu na władztwo podatkowe, co pozwala na wskazanie faktycznego udziału poszczególnych struktur administracji państwowej oraz lokalnej w kształtowaniu stawki PIT.

Najmniej skomplikowanym rozwiązaniem jest model stosowany w Niemczech, Holandii, Singapurze oraz Wielkiej Brytanii, gdzie podatek od dochodów osób fizycznych naliczany jest tylko w oparciu o stawkę ustanowioną na poziomie państwowym (centralnym). W drugim ze stosowanych rozwiązań należy podatek naliczany jest poprzez wybór właściwej, progresywnej stawki podatkowej na poziomie państwowym, powiększonej o część stawki ustalonej na niższym poziomie, lokalnym, która ma charakter liniowy. Takie rozwiązania stosowane są w Danii, Finlandii, Stanach Zjednoczonych oraz Szwecji. Trzeci model, gdzie na poziomie lokalnym część liniowa podatku zastąpiona jest opodatkowaniem progresywnym, stosuje Szwajcaria. W przypadku modelu szwajcarskiego progresywność opodatkowania występuje na trzech poziomach: administracyjnych, federalnym (centralnym) oraz dwóch lokalnych (kantonalnym oraz gminnym). Na poziomie federalnym i kantonalnym

podatnicy deklarują dochody do opodatkowania po potrąceniu na każdym poziomie przewidzianych w przepisach podatkowych kosztów uzyskania przychodów. Obciążenia podatkowe dochodów osiągniętych przez podatników zależą od wysokości indywidualnej dla każdego kantonu progresywnej stawki podatku, a także od federalnego podatku bezpośredniego obowiązującego wszystkich podatników niezależnie od kantonu⁵⁰¹.

Tabela 18 prezentuje charakterystykę rozwiązań podatkowych stosowanych w analizowanych krajach, wraz ze wskazaniem najistotniejszych reform podatkowych, jakie zostały wprowadzone w latach 2007–2016 w tym zakresie. Zauważyć można, że państwa, których dochody budżetowe w głównej mierze są zasilane przez PIT mają znacznie szersze rozbudowane rozwiązania w tym obszarze. Największe łączne obciążenia występują w państwach Skandynawii.

Tabela 18. Charakterystyka rozwiązań podatkowych stosowanych w latach 2007–2016

MODEL I	
opodatkowanie progresywne (poziom centralny oraz lokalny)	
Państwo	Cechy charakterystyczne PIT oraz najważniejsze zmiany 2010–2016
Holandia	Podatek składa się z jednej części: • progresywnego podatku płaconego do budżetu administracji centralnej • stawki progresywne w zależności od wysokości rocznych dochodów Główne zmiany 2007–2016: • w 2010 r. zmniejszenie najniższego progu dochodowego o 3%; w 2014 oraz 2015 r. próg zostaje podwyższony o 5% rocznie • dwukrotny wzrost najniższej stawki podatkowej w 2013 r. (o 3,9 pp. z 1,95 do 5,85%) oraz w 2015 r. (o 3,25 pp.); • coroczna waloryzacja progów podatkowych oraz kwoty obniżającej podstawę opodatkowania
Niemcy	Podatek składa się z jednej części: • progresywnego podatku płaconego do budżetu administracji centralnej • stawki progresywne w zależności od wysokości rocznych dochodów Główne zmiany 2007–2016: • w latach 2008–2012 brak zmian w stawkach procentowych • w latach 2009–2010 zwiększenie limitów dochodowych dla wszystkich stawek podatkowych • od 2013 r. coroczna waloryzacja najniższego progu dochodowego, w 2016 r. waloryzacja wszystkich progów
Singapur	Podatek składa się z jednej części: • progresywnego podatku płaconego do budżetu administracji centralnej • stawki progresywne w zależności od wysokości rocznych dochodów Główne zmiany 2007–2016: • od 2012 r. zwiększenie liczby stawek podatkowych z 6 do 8 oraz obniżenie stawek opodatkowania progów dochodowych znajdujących się poniżej 160 tys. dolarów singapurskich

⁵⁰¹ *Federal, Cantonal and Communal Taxes...*, s. 40.

Wielka Brytania	Podatek składa się z jednej części: • progresywnego podatku płaconego do budżetu administracji centralnej • stawki progresywne w zależności od wysokości rocznych dochodów Główne zmiany 2007–2016: • w 2008 r. redukcja stawek procentowych ze stawek 10, 22, 40% do 20% dla progu wartościowego wyższego od poprzednio istniejącego dla 22% opodatkowania; • w 2010 r. zostaje wprowadzony 50% podatek, zredukowany do 45% w 2013 r. (limit dochodowy pozostaje bez zmian – 150 tys. GBP) • coroczna waloryzacja kwoty odliczenia od podstawy opodatkowania (tendencja wzrostowa) • coroczna waloryzacja limitu dochodowego dla pierwszego progu opodatkowanego stawką 20% (tendencja spadkowa)
MODEL II opodatkowanie progresywno (poziom centralny)- liniowe (poziom lokalny)	
Państwo	Cechy charakterystyczne PIT oraz najważniejsze zmiany 2010–2016
Dania	Podatek składa się z dwóch części: a) podatku płaconego do budżetu państwa o charakterze progresywnym (dwie stawki podatkowe); a) podatku liniowego (tzw. municypalnego), zasilającego budżet powiatu, gminy oraz kościoła, ustalanego przez poszczególne administracje lokalne indywidualnie; podatek kościelny jest dla podatników opcjonalny Główne zmiany 2007–2016: a) poziom administracji centralnej • kształtowanie procentowego opodatkowania I progu w zależności od cyklu gospodarczego – spadek oprocentowania 2009–2011; następnie sukcesywny wzrost opodatkowania dochodów łącznie o 5,41 pp. • podwyższenie limitu dochodów, od którego liczy się dodatkowo 15% podatek • obniżenie kwoty wolnej od podatku b) poziom administracji lokalnej – brak ważnych systemowo zmian
Finlandia	Podatek składa się z dwóch części: a) podatku płaconego do budżetu państwa o charakterze progresywnym (sześć stawek podatkowych w 2016 r.) b) podatku liniowego (podatek płacony na rzecz gminy) ustalanego przez poszczególne administracje lokalne indywidualnie Główne zmiany 2007–2016: a) poziom administracji centralnej • 2008–2009 obniżenie stawek opodatkowania we wszystkich progach podatkowych; następnie do 2016 r. nie nastąpiły zmiany w wielkościach stawek • zwiększenie liczby stawek podatkowych (w tym limitów wartościowych) z pięciu do sześciu od 2013 r., związane z wprowadzeniem stawki 31,75% od najwyższych dochodów • coroczna indeksacja wartości limitów dochodowych, z wyłączeniem 2013 r. b) poziom administracji lokalnej – zmiany w oprocentowaniu maksymalnych stawek oprocentowania (wzrost)
Stany Zjednoczone	Podatek składa się z dwóch części: a) podatku płaconego do budżetu państwa o charakterze progresywnym (siedem stawek podatkowych od 2013 r.); b) podatku liniowego (podatek płacony na rzecz gminy) ustalanego przez poszczególne administracje lokalne indywidualnie

	Główne zmiany 2007–2016: a) poziom administracji centralnej • zwiększenie liczby stawek podatkowych (w tym limitów wartościowych) z 6 do 7 od 2013 r. dla dochodów powyżej 400 tys. USD • podwyższenie stawki do 39,5% dla najwyższego progu dochodowego, reszta stawek nie podlegała zmianom • coroczna indeksacja wszystkich limitów dochodowych oraz ryczałtowego odliczenia od podstawy opodatkowania b) poziom administracji lokalnej – brak ważnych systemowo zmian
Szwecja	Podatek składa się z dwóch części: a) podatku płaconego do budżetu państwa o charakterze progresywnym (trzy stawki podatkowe); b) podatku liniowego (podatek płacony na rzecz gminy) ustalanego przez poszczególne administracje lokalne indywidualnie Główne zmiany 2007–2016: a) poziom administracji centralnej • coroczna indeksacja limitów dochodowych; stawki podatkowe nie zmieniły się b) poziom administracji lokalnej – brak ważnych systemowo zmian
MODEL III	
opodatkowanie progresywno (poziom centralny)- progresywne (poziom lokalny)	
Państwo	Cechy charakterystyczne PIT oraz najważniejsze zmiany 2010–2016
Szwajcaria	Podatek składa się z dwóch części: a) podatku płaconego do budżetu państwa o charakterze progresywnym (jedenaście stawek podatkowych) b) podatku progresywnego (podatek płacony na rzecz kantonu, gminy) ustalanego przez poszczególne administracje lokalne indywidualnie (13 stawek opodatkowania) Główne zmiany 2010–2016: a) poziom administracji centralnej: • obniżenie w 2008 r. najniższego progu podatkowego • waloryzacja limitów dochodowych w 2011 oraz 2012 r. • nie wprowadzono zmian w wysokości oprocentowania progresywnych stawek PIT b) poziom administracji lokalnej – waloryzacja limitów dochodowych dla 13 progów dochodowych – zwiększenie wartości progów w 2008 oraz 2012 r.

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych raportowanych przez państwa do baz danych OECD oraz danych Ministerstwa Singapuru.

Państwa zgrupowane w **modelu I** charakteryzują się stawką PIT, która jest ustalana tylko na poziomie centralnym. W grupie tej znalazły się Holandia, Niemcy, Singapur oraz Wielka Brytania. W analizowanym okresie nie można znaleźć jednego wspólnego wzorca działań związanych ze zmianami opodatkowania dochodów osób fizycznych, natomiast wspólnym kierunkiem jest kształtowanie wartości progów dochodowych dla najniższych dochodów (Niemcy, Singapur), dla najwyższych dochodów (Singapur, Wielka Brytania) lub poprzez roczną waloryzację wszystkich progów (Holandia, Wielka Brytania). Drugim

kierunkiem były zmiany w wielkości oprocentowania oraz liczby stawek (Singapur, Wielka Brytania).

Spośród analizowanych gospodarek największe zmiany wprowadził Singapur, które były związane zarówno ze zwiększeniem progresywności podatku, szczególnie w zakresie najniższych dochodów do 400 tys. dolarów singapurskich, jak i rozbudowania progresywności dochodów powyżej 160 000 tys. dolarów singapurskich. Zmiany nastąpiły w oparciu o całłościowe reformy systemu opodatkowania (tabela 19).

Tabela 19. Zmiany ilościowe i wartościowe opodatkowania dochodów osób prywatnych wprowadzone w Singapurze w latach 2007–2016

Liczba progów	Progi dochodowe 2007–2011 (\$)	Stawka PIT (%)	Progi dochodowe 2012–2016 (\$)	Stawka PIT (%)	Progi dochodowe od 2017 r. (\$)	Stawka PIT (%)
1	0–20 000	0	0–20 000	0	0–20 000	0
2	20 001–30 000	3,5	20 001–30 000	2	20 001–30 000	2
3	30 001–40 000	5,5	30 001–40 000	3,5	30 001–40 000	3,5
4	40 001–80 000	8,5	40 001–80 000	7	40 001–80 000	7
5	80 001–160 000	14	80 001–120 000	11,5	80 001–120 000	11,5
6	160 001–320 000	17	120 001–160 000	15	120 001–160 000	15
7	Powyżej	20	160 001–200 000	17	160 001–200 000	18
8			200 001–320 000	18	200 001–240 000	19
9			Powyżej	20	240 001–280 000	19,5
10					280 001–320 000	20
11					Powyżej	22

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych Inland Revenue Authority of Singapore, <https://www.iras.gov.sg/IRASHome/Publications/Statistics-and-Papers/Tax-Statistics/#rates>.

W 2014 r. można również zaobserwować zmiany w holenderskim systemie podatkowym skutkujące wzrostem stawki podatkowej w I progu o 3,9 p.p. (z 1,95 do 5,85%), oraz mniej znaczący wzrost w II progu – 0,5 p.p. Wraz ze wzrostem oprocentowania dokonano waloryzacji limitów dochodów dla tych progów oraz kwotę zmniejszającą zaliczkę na podatek. Tym samym zaobserwować można powrót do polityki podatkowej związanej z wyjściem z kryzysu gospodarczego i ograniczeniem ulg podatkowych, które miały przeciwdziałać negatywnemu wpływowi kryzysu finansowego.

Wielka Brytania ze wszystkich analizowanych gospodarek I modelu charakteryzuje się najwyższą stawką opodatkowania I progu wynoszącą 20%, która została podniesiona w 2008 r. W analizowanym okresie w 2013 r. została zredukowana najwyższa stawka

podatkowa – spadek o 5 p.p. (z 50 do 45%). Corocznie rosła waloryzacja kwoty do odliczenia od podstawy opodatkowania, natomiast limit dochodowy, od którego obowiązywało już wyższe opodatkowanie (40%), corocznie był obniżany.

W Niemczech nie odnotowano znacznych działań związanych ze zmianami opodatkowania, natomiast warto zauważyć, że nadal stawka PIT jest powiększona o tzw. podatek (dopłatę) solidarnościowy w wysokości 5,5%.

W **modelu II** progresywno-liniowym w zakresie opodatkowania dochodów osób fizycznych zauważyć można decentralizację sektora finansów publicznych charakteryzującą się koordynacją federalnej polityki podatkowej z prowadzonymi działaniami w tym zakresie przez poszczególne administracje lokalne⁵⁰². PIT składa się z dwóch części: progresywnego podatku centralnego (wpływy budżetu państwa) i liniowego podatku lokalnego (budżet gminy, stanu). Cechą wspólną wszystkich systemów podatkowych tego modelu jest częsta indeksacja progów dochodowych przypisanych do stawek podatkowych (poza modelem duńskim, w pozostałych państwach waloryzacja jest dokonywana co rok). Skutkiem takiego rozwiązania jest możliwość odliczenia wolnej kwoty od progresywnej części opodatkowania. W tej grupie państw największe zmiany w badanym okresie zaszły w rozwiązaniu duńskim i amerykańskim.

Duński model opodatkowania dochodów od osób fizycznych składa się z dwóch części:

- a) podatku płaconego do budżetu państwa o charakterze progresywnym;
- b) podatku liniowego ustalonego indywidualnie na poziomie lokalnym, który w analizowanym okresie nie był niższy od 22% i wyższy od 28%, oraz opcjonalnego dla podatników gminnego podatku kościelnego, który wahał się w przedziale od 0,44 do 1,5%.

W opodatkowaniu centralnym model opierał się na dwóch stawkach procentowych:

- a) pierwsza stawka obejmowała dochody wyższe od kwoty wolnej od podatku w 2007 r. i wynosiła 5,48 p.p., obniżona w 2011 r., zaczęła rosnąć od 2013 r. do wysokości 9,08% w 2016 r.;
- b) natomiast druga stawka została znacznie podwyższona pomiędzy 2007 a 2016 r. z 11,48 do 24% w 2016 r.

⁵⁰² M.M. Hybka, *op. cit.*, s. 8.

W modelu amerykańskim od 1 stycznia 2013 r. obowiązuje siedem stawek podatku dochodowego⁵⁰³, z czego sześć nie zostało zmienionych (opodatkowanie dochodu zaczyna się od stawki 10%), a zmiana dotyczyła opodatkowania dochodu powyżej najwyższego limitu z 35 do 39,6%. Natomiast corocznie indeksowane są limity dochodowe, do których przypisane są określone stawki opodatkowania (wartość co roku rosła niezależnie od sytuacji rynkowej). W zakresie stanowych i lokalnych rozwiązań w zakresie systemu podatkowego można mówić o bardzo zróżnicowanej konstrukcji. Tylko niektóre z nich zbliżone są do rozwiązań federalnych⁵⁰⁴. Amerykański model opodatkowania osób fizycznych różni się od pozostałych rozwiązań również tym, że formalnie umożliwia objęcie obowiązkiem podatkowym podatników, których miejsce zamieszkania lub stałego pobytu znajduje się poza terytorium Stanów Zjednoczonych.

W Finlandii podatek składa się z podatku centralnego, dla którego przewidziane są stawki od 0 do 31,75% (od 2013 r. funkcjonuje sześć progów-limitów dochodowych, do których przypisane są stawki podatkowe). W latach 2007–2009 wszystkie stawki zostały obniżone o 0,5 p.p. w 2007 r.; 1,5 p.p. w 2008 oraz o 0,5 p.p. w 2009 r. Drugą część PIT określa liniowa stawka płacona na rzecz gminy. Wysokość stawki uzależniona jest od wysokości osiągniętego rocznego dochodu. Na poziomie administracji centralnej w latach 2007–2016 tylko stawka podatkowa dla najwyższego limitu dochodów uległa zmianie, w 2012 r. została obniżona o 0,25 p.p. (z 30 do 29,75%), a następnie w 2016 r. podwyższona o 2 p.p. (do 31,75%). Natomiast limity wartościowe dla poszczególnych progów, ze szczególnym uwzględnieniem najniższych progów podatkowych, podlegały sukcesywnie indeksacji.

W porównaniu do wyżej omówionych gospodarek w szwedzkim modelu podatku dochodowego od osób fizycznych w badanym okresie nie wprowadzono zmian w zakresie oprocentowania stawek podatkowych (0%, 20%, 25%) ani liczby limitów dochodowych. Zmiany polegały tylko na corocznej indeksacji limitów dochodowych dla poszczególnych stawek oprocentowania.

⁵⁰³ Federalny PIT od 2013 r. opiera się na siedmiu progach podatkowych (od 10 do 39,6%), z tym że kwoty progów zależą od statusu podatnika: osoba samotna, małżonkowie rozliczający się wspólnie czy osobno, wdowiec/wdowa.

⁵⁰⁴ W. Hellerstein, *The United States* [w:] *Tax Aspects of Fiscal Federalism*, G. Bizioli, C. Sacchetto, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam 2011, s. 55.

Model III, który stosowany jest w Szwajcarii, jest modelem składającym się z progresywnej stawki podatkowej na poziomie federalnym (administracja centralna), a także z progresywnej stawki podatkowej kształtowanej na poziomie administracji lokalnej (26 kantonów). System federalny oraz kantonalny przewiduje kwoty wolne od podatków. Stawki federalnego podatku dochodowego są progresywne, a 11,5% stanowi jego najwyższą stawkę, natomiast istnieje kilka dopuszczalnych odliczeń, które mogą mieć wpływ na zobowiązania podatkowe. Kantony mają prawo do nakładania bezpośredniego podatku dochodowego od osób fizycznych. Zazwyczaj podatki są naliczane według ustalonej dla określonego dochodu stawki procentowej pomnożonej przez mnożnik określony przez władze lokalne. Metody obliczania podatków kantonalnych są złożone i różnią się znacznie między poszczególnymi kantonami. Poszczególne regiony konkurują w ten sposób ze sobą w celu przyciągnięcia podatników, stąd stawki oraz dozwolone odliczenia od podatku czy lokalne mnożniki są bardzo zróżnicowane.

Analizując zmiany w zakresie opodatkowania systemu podatkowego, trzeba zauważyć, że znaczącym okresem zmian, skutkującym odejściem od polityki pokryzysowej, są lata po 2012 r. W tym czasie w badanych systemach podatkowych następują zmiany związane ze wzrostem oprocentowania lub waloryzacją najniższych progów podatkowych oraz zwiększaniem opodatkowania. Zmiany te miały miejsce w Stanach Zjednoczonych (zwiększenie liczby stawek i opodatkowania najwyższych dochodów), Holandii (znaczący wzrost najniższej stawki podatkowej), Wielkiej Brytanii (obniżenie najwyższej stawki podatkowej).

Oczywiście nominalne stawki podatku w sposób jedynie częściowy charakteryzują rzeczywisty poziom obciążeń fiskalnych ze względu na możliwość wykorzystania przez podatników preferencji, ulg i zwolnień podatkowych. Skala podatku dochodowego od osób fizycznych we wszystkich analizowanych modelach systemów podatkowych ma charakter progresywny⁵⁰⁵ (progresja ciągła). W latach 2007–2016 reformy (zmiany) polegały przede wszystkim na waloryzacji progów podatkowych oraz zmianie ich liczby. W badanym okresie zmiany w zakresie opodatkowania dochodów osób indywidualnych objęły m.in.:

- a) waloryzacje limitów dochodów przypisanych poszczególnym stawkom podatkowym;
- b) rekonstrukcję liczby progów dochodowych;

⁵⁰⁵ Na progresję podatku we wszystkich analizowanych gospodarkach wpływa część stawki podatkowej z poziomu centralnego, która oparta jest na progach kwotowych.

c) zmiany oprocentowania określonych progów dochodowych.

Najwięcej progów podatkowych stosuje się w Szwajcarii, natomiast Singapur najbardziej rozbudowuje progi i stawki podatkowe w analizowanym okresie, co ma pośrednie przełożenie na politykę gospodarczą związaną ze wspieraniem rozwoju wykształconej i mobilnej kadry pracowniczej. Oprócz Singapuru zwiększenie liczby progów podatkowych charakteryzuje Stany Zjednoczone oraz Finlandię, tylko Wielka Brytania zredukowała stawki podatkowe jedynie na okres 2008–2009, aby w 2010 r. powrócić do trzech stawek ze znacznie zwiększonym w porównaniu do 2007 roku opodatkowaniem; dla pierwszego progu z 10% do 20%, a dla trzeciego – z 40% do 50%. Wszystkie kraje waloryzowały wartość limitów osiągniętych dochodów przez podatników (tabela 20).

Tabela 20. Ilościowe i wartościowe zmiany w progach dochodowych PIT w badanych państwach w latach 2007– 2016

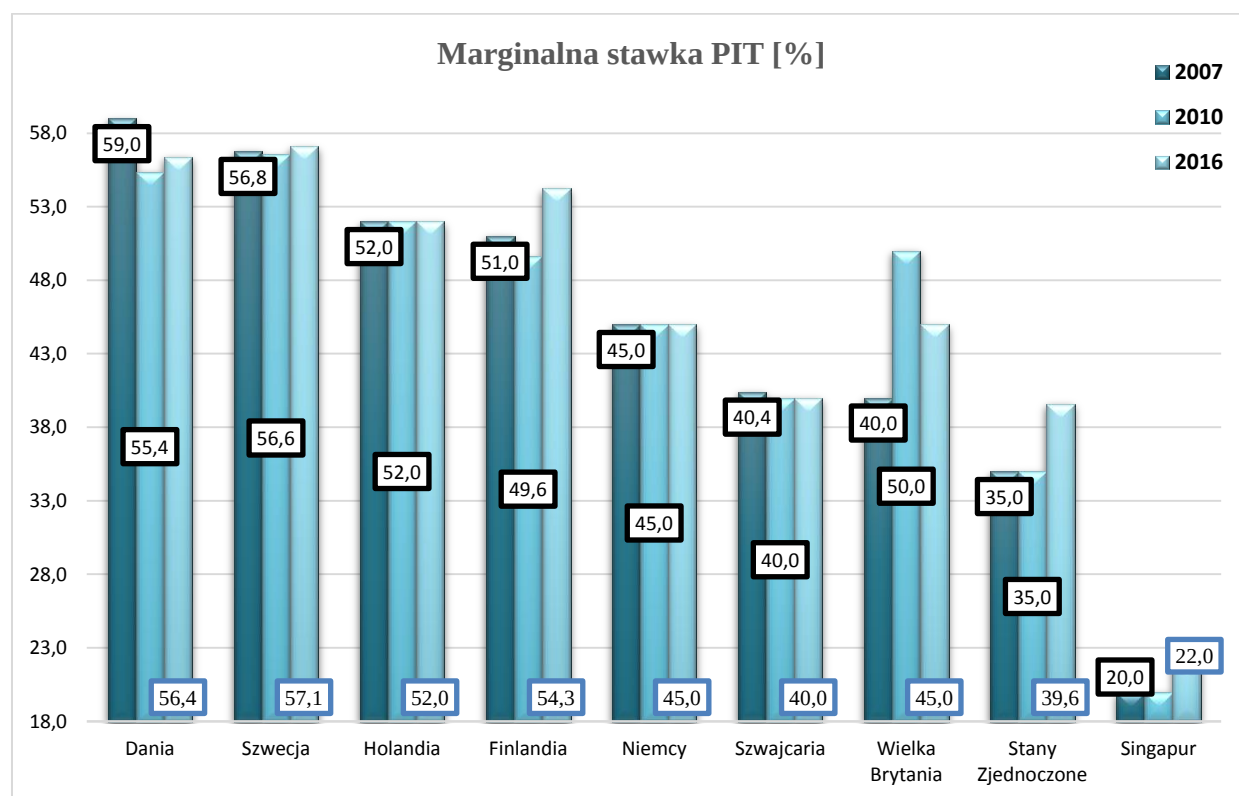
Badane państwo	Liczba progów podatkowych (2007)	Liczba progów podatkowych (2016)	Wzrost/spadek liczby progów	Zmiana wartości kwotowych progów podatkowych
Model I				
Holandia	4	4	(–)	Tak
Niemcy	5	5	(–)	Tak
Singapur	7	9	Wzrost o dwa progi	Tak
Wielka Brytania	3	3	(krótkoterminowo w latach 2008–2009)	Tak
Model II				
Dania	2	2	(–)	Tak
Finlandia	5	6	Wzrost o jeden próg	Tak
Szwecja	3	3	(–)	Tak
Stany Zjednoczone	6	7	Wzrost o jeden próg	Tak
Model III				
Szwajcaria	11	11	(–)	Tak

Źródło: opracowanie własne.

Nie we wszystkich systemach zdecydowano się na obniżanie procentowych stawek PIT jako rozwiązanie ograniczające skutki kryzysu, a po 2010 r. tendencja do obniżania stawek wyraźnie osłabła, a nawet częściowo uległa odwróceniu. Sytuacja ta była po części związana z konsolidacją fiskalną, która była skutkiem światowego kryzysu finansowego, a której efektem było zwiększanie konsumpcji gospodarstw domowych i obniżanie stawek

PIT grupom podatników najmniej zamożnych w poprzednim okresie. Po 2010 roku w zakresie górnej marginalnej stawki PIT wskazać można tendencję do jej utrzymywania na relatywnie stałym samym poziomie, co przedstawia wykres 16.

Wykres 16. Zmiany w wysokości marginalnej stawki PIT analizowanych gospodarek w latach 2007–2016



Źródło: opracowanie własne.

Spośród analizowanych gospodarek na znaczne zwiększenie marginalnej stawki PIT pomiędzy 2007 a 2016 r. zdecydowały się: Wielka Brytania (o 5 p.p.), Stany Zjednoczone (o 4,60 p.p.), Finlandia (o 3,3 p.p.), Singapur (o 2 p.p.). W Holandii i Niemczech stawki nie uległy zmianom. Największe obniżenie stawek charakteryzuje Danię (–2,6 p.p.), drugim państwem, które w nieznacznym stopniu obniżyło stawki, jest Szwajcaria (–0,4 p.p.)

Warto zauważyć, że w niektórych z analizowanych gospodarek przepisy podatkowe promują instytucję małżeństwa jako jednolitego organizmu ekonomicznego, co przekłada się na możliwość wspólnego opodatkowania dochodów generowanych przez poszczególnych małżonków w poprzednich latach podatkowych i odprowadzenia od wspólnego dochodu należnej daniny podatkowej. Z badanych państw w najszerszym znaczeniu jedność

ekonomiczną przewidują szwajcarskie przepisy podatkowe, obejmując federalny podatek bezpośredni oraz podatek kantonalny i gminny. Uwzględniając rozbudowany model opodatkowania PIT, czego skutkiem mogłoby się stać odmienne traktowanie tego rozwiązania w 26 kantonach, podjęto działania mające na celu łagodzenie rozbieżności skutków ekonomicznych związanych z celami lokalnych polityk podatkowych. Poza Szwajcarią możliwość wspólnego rozliczenia dochodów podatkowych przewidują przepisy podatkowe Niemiec, Stanów Zjednoczonych i Singapuru.

Tabela 21. Rozwiązania związane z minimum egzystencji oraz traktowaniem małżeństwa jako jednolitego organizmu ekonomicznego

Kraj	Kwota dochodów opodatkowana stawką 0%	Kwota wolna od podatku	Sposób opodatkowania dochodów małżonków
Dania	Nie	Tak	Niezależnie
Finlandia	Nie	Tak	Niezależnie
Holandia	Tak	Nie	Niezależnie
Niemcy	Tak	Nie	Łącznie
Singapur	Tak	Nie	Łącznie
Stany Zjednoczone	Nie	Tak	Łącznie
Szwajcaria	Tak	Nie	Łącznie
Szwecja	Tak	Nie	Niezależnie
Wielka Brytania	Nie	Tak	Niezależnie

Źródło: opracowanie własne.

W powyższej tabeli przedstawione zostały rozwiązania m.in. wspierające rodzinę w zakresie ekonomicznego wymiaru opodatkowania. Porównując poziom obciążeń podatkowych z tytułu PIT, można zauważyć, że duże znaczenia ma uwzględnienie w rozwiązaniach legislacyjnych tzw. możliwości płatniczej podatnika, która jest związana z tendencją do wyznaczenia tzw. kwoty wolnej od podatku (wyznaczającej minimum egzystencji)⁵⁰⁶. Minimum egzystencji należy rozumieć jako koszyk dóbr niezbędnych do

⁵⁰⁶ W podatku dochodowym od osób fizycznych występuje również specyficzna zerowa stawka podatkowa. Przyjmuje się, że funkcję tę pełni kwota wolna od podatku, za: W. Bożek (red.), *System podatkowy w Polsce. Jego rola i znaczenie w procesach gospodarowania*, Wydział Prawa i Administracji Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin 2016, s. 137.

utrzymania funkcji życiowych podatnika, uwzględnia on jedynie najbardziej podstawowe potrzeby, których zaspokojenia podatnik nie może odłożyć w czasie, a niższa od tego poziomu konsumpcja prowadzi do zagrożenia życia, wyznaczając granicę skrajnego ubóstwa⁵⁰⁷.

W analizowanych modelach stosowane są dwa rozwiązania: albo jest to możliwość odliczenia określonej wartości jako kwoty wolnej od podatku w danym roku (*tax allowance*) lub wykorzystania bezpośrednio zmniejszającej podstawę podatku ulgi podatkowej (*tax credit*), albo też nieprzekroczenie określonego limitu dochodu w roku podatkowym skutkuje opodatkowaniem zerową stawką. Zmniejszenie podstawy opodatkowania jest stosowane w Danii, Holandii, Wielkiej Brytanii oraz Stanach Zjednoczonych, natomiast opodatkowanie określonego progu dochodowego zerową stawką stosowane jest w Finlandii, Niemczech, Singapurze, Szwecji oraz Szwajcarii.

W tym odniesieniu konstrukcja federalnego podatku dochodowego od osób fizycznych w Stanach Zjednoczonych, poprzez rozbudowaną progresywność, uzależnienie skali podatkowej od sytuacji rodzinnej podatnika z przysługującym prawem do odliczenia szeregu ulg od podatku oraz dochodu, w znacznym stopniu uwzględnia zdolność podatkową amerykańskich podatników⁵⁰⁸.

Podatek od dochodów osób fizycznych jest o tyle istotny w badanych gospodarkach, że wpływy z podatku od osób fizycznych (PIT) oraz ubezpieczeń społecznych (SSC) stanowią ważne źródło dochodów podatkowych badanych państw, stanowiąc średnio powyżej 50% wszystkich wpływów podatkowych (z wyjątkiem Singapuru oraz Wielkiej Brytanii). Największe dochody trafiają do budżetu Niemiec oraz Stanów Zjednoczonych, które odnotowały największy wzrost w analizowanym okresie. W dwóch badanych państwach, Singapurze i Wielkiej Brytanii, łączna kwota wpływów podatkowych z PIT oraz składek na ubezpieczenie społeczne nie przekroczyła w żadnym z badanych lat progu 50-procentowego. Dla Singapuru wartości kształtowały się na poziomie poniżej 20 p.p., w Wielkiej Brytanii było to 48 p.p.

⁵⁰⁷ *Ibidem*, s. 140.

⁵⁰⁸ M.M. Hybka, *op. cit.*, s. 20.

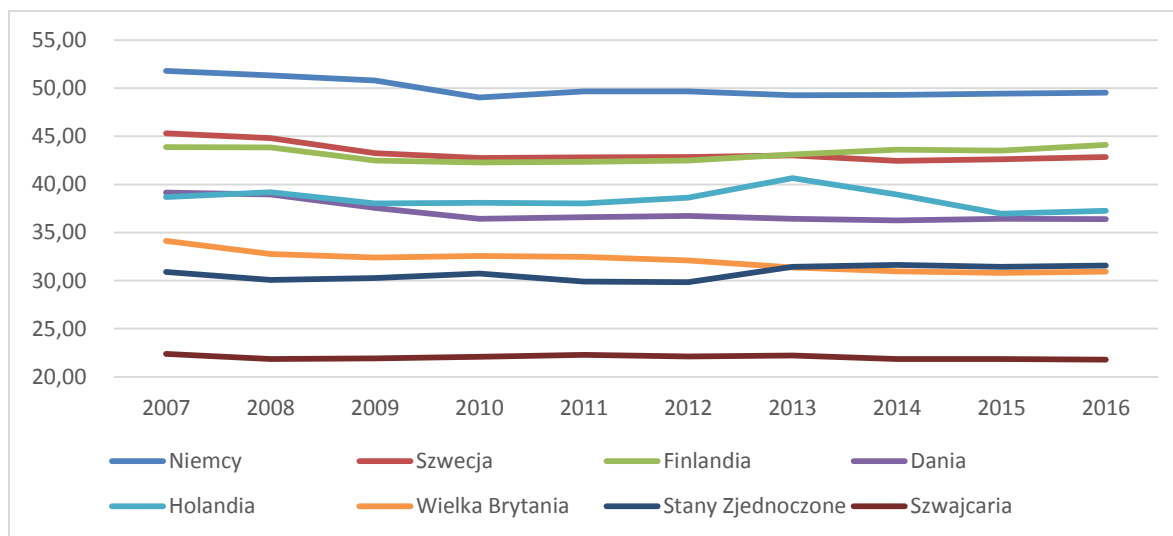
Tabela 22. Gospodarki, w których udział wpływów z PIT oraz składek na ubezpieczenia społeczne stanowił więcej niż 50% sumy wszystkich dochodów podatkowych w latach 2007–2016 [%]

Państwo	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Stany Zjednoczone	61,8	64,3	61,5	60,9	61,7	61,2	62,9	63,1	64,2	64,2
Niemcy	61,5	62,9	63,8	63,5	63,3	64,0	63,7	64,0	64,2	64,3
Finlandia	57,8	58,8	60,8	59,2	58,0	58,9	58,2	59,5	59,2	58,6
Szwecja	57,1	54,8	53,4	53,1	50,8	52,0	51,7	51,8	51,4	52,7
Szwajcaria	54,9	54,2	55,7	55,8	55,4	56,6	56,1	55,8	55,7	55,8
Holandia	53,6	55,2	58,2	57,8	59,2	60,3	59,6	58,4	58,3	56,9
Dania	52,9	54,0	56,1	52,2	52,0	51,4	54,7	54,2	55,3	53,1

Źródło: opracowanie i wyliczenia własne na podstawie bazy danych OECD.

Wysokość wpływów podatkowych ma oczywiście bezpośredni związek z wysokością opodatkowania wynagrodzeń. Dla etatowego pracownika, który nie korzysta z odliczeń związanych z posiadaniem rodziny lub z możliwości wspólnego opodatkowania się z małżonkiem, najwyższe opodatkowanie (prawie ok. 50%) występuje w Niemczech (wykres 17). Wysokie opodatkowanie charakterystyczne jest też dla Finlandii oraz Szwecji (ok. 45%). Porównując wysokość opodatkowania wynagrodzeń od 2007 r., można stwierdzić, że po kryzysie finansowym Szwecja, Finlandia, Dania, Niemcy zdecydowały się na niewielkie obniżenie opodatkowania, natomiast Stany Zjednoczone raz Holandia po 2012 r. opodatkowanie zwiększyły. Szwajcaria oraz Singapur miały relatywnie najniższe opodatkowanie wynagrodzeń.

Wykres 17. Opodatkowanie wynagrodzeń pracownika zatrudnionego na umowę o pracę, niepotracającego odliczeń ani nierozliczającego się wspólnie z małżonkiem



Źródło: baza danych Taxing Wages OECD.

W badanych gospodarkach podatnicy PIT mają prawo do odliczenia dochodu wskazanych enumeratywnie wydatków w rzeczywistej wysokości albo w wysokości ustalonej zryczałtowanej kwoty⁵⁰⁹. Natomiast mają prawo odliczyć od podatku ulgi podatkowe, które podzielone są na dwie podstawowe kategorie:

- a) refundowane (*refundable*) – możliwe do odliczenia tylko do wysokości należnego podatku dochodowego;
- b) nierefundowane (*nonrefundable*) – jeżeli wysokość przekroczy wartość należnego podatku dochodowego, podatnik otrzymuje zwrot pozostałej części poniesionego kosztu.

W wyniku tych odliczeń realna kwota zapłaconego podatku jest więc dużo niższa niż przewidują to stawki nominalne.

3.1.2. Podatki od dochodów osób prawnych

W celu przyciągnięcia inwestycji system podatkowy gospodarki innowacyjnej powinien oferować takie rozwiązania opodatkowania dochodów osób prawnych (np.

⁵⁰⁹ Są to m.in. niektóre wydatki na opiekę zdrowotną, darowizny przekazane na określone organizacje pożytku publicznego, zapłacone stanowe i lokalne podatki dochodowe i majątkowe.

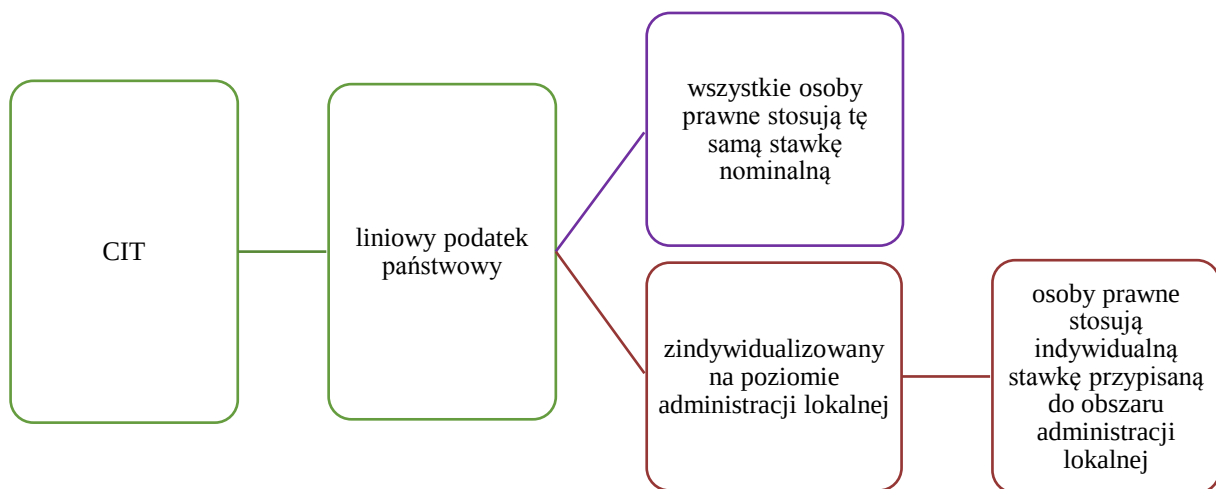
obniżona stawka CIT, system ulg i preferencji podatkowych), które zwiększą aktywność podmiotów gospodarczych sektora prywatnego.

Stosowane w analizowanych krajach modele systemu podatkowego uwzględniające opodatkowanie dochodów osób prawnych pozwalają dokonać kwalifikacji CIT ze względu na rodzaj podmiotu publicznego, na rzecz którego podatki obowiązane są płacić podmioty posiadające osobowość prawną, będące krajowymi odpowiednikami polskich spółek z ograniczoną odpowiedzialnością oraz spółek akcyjnych. W badanych krajach można wskazać najbardziej podstawowy podział na systemy, w których:

- ⇒ CIT pobiera się na poziomie państwowym (Dania, Finlandia, Holandia, Singapur, Stany Zjednoczone, Szwecja),
- ⇒ CIT oprócz poziomu państwowego (centralnego) pobiera się na poziomie lokalnym (Niemcy, Stany Zjednoczone, Szwajcaria).

Z władztwem podatkowym w zakresie kształtowania wysokości stawek procentowych można powiązać preferencje poszczególnych systemów co do wyboru opodatkowania stawką liniową (podatek państwowy) lub w przypadku współtworzenia stawki opodatkowania przez administrację lokalną konstrukcję łączącą opodatkowanie liniowe (poziom państwa) z indywidualizowaną stawką (poziom lokalny), co skutkuje różnicami w opodatkowaniu pomiędzy poszczególnymi lokalnymi jednostkami administracyjnymi (np. Szwajcaria). Mechanizmy stosowane przez analizowane gospodarki przedstawia rysunek 16.

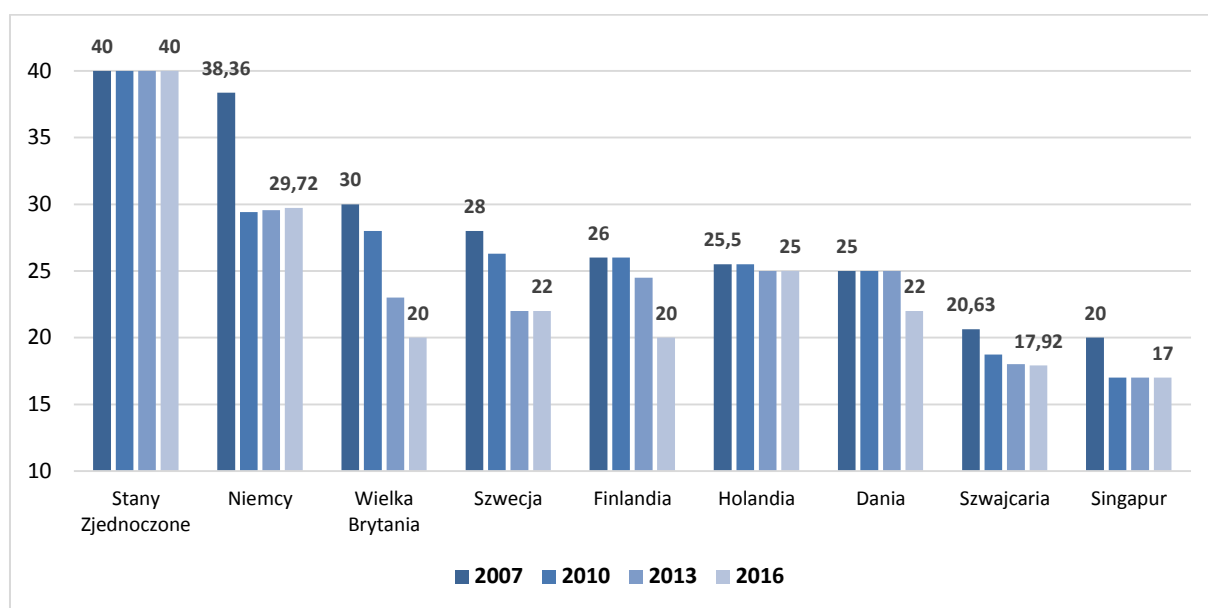
Rysunek 16. Budowa stawek CIT w analizowanych gospodarkach w latach 2007–2016



Źródło: opracowanie własne.

Cechą wspólną wszystkich analizowanych rozwiązań CIT jest konstrukcja uwzględniająca jako dochód źródła przychodów pomniejszone o koszty, które co do zasady służą uzyskaniu przychodów z prowadzonej działalności gospodarczej, oraz dopuszczalne odliczenia podatkowe. Z powodu rosnącej międzynarodowej konkurencji, która ma m.in. przyciągać inwestycje zagraniczne, w niektórych z badanych państw zdecydowano się na znaczne obniżenie nominalnych stawek podatkowych od dochodów osób prawnych w badanym okresie (wykres 18).

Wykres 18. Zmiany w nominalnych stawkach CIT w latach 2007–2016 w badanych państwach



Źródło: opracowanie własne.

W zakresie opodatkowania dochodów osób prawnych można przyjąć, że punktem zwrotnym były lata globalnego kryzysu finansowego zapoczątkowanego w latach 2007–2008. Założenie takie wynika z faktu, że wskutek kryzysu nastąpiła strukturalna zmiana po dochodowej stronie budżetu państwa (wpływy podatkowe) obejmująca dużą skalę obniżek stawek podatkowych w ośmiu z dziewięciu badanych systemach podatkowych. W badanym okresie dochody osób prawnych były opodatkowane najwyższą stawką w Stanach Zjednoczonych, które nie zdecydowały się na zmiany nominalnej stawki opodatkowania, oraz w Niemczech (pomimo znacznej redukcji wielkości nominalnej stawki podatkowej). Natomiast Wielka Brytania w badanym okresie najbardziej zredukowała stawkę procentową.

3.1.2.1. Dania

W Danii stawkę podatkową CIT w badanym okresie obniżono łącznie o 3 p.p. w latach 2014–2016 (tabela 23). CIT jest tam podatkiem kształtowanym na poziomie administracji centralnej ze stawką liniową, jednakowo stosowanym do podmiotów opodatkowania, czyli spółek akcyjnych i spółek z ograniczoną odpowiedzialnością, związków spółdzielczych i stowarzyszeń, oddziałów i innych stałych przedstawicielstw oraz nieruchomości stanowiących całkowitą lub udziałową własność zagranicznych przedsiębiorstw. Podmioty mają sześć miesięcy od zakończenia roku podatkowego na rozliczenie tego podatku.

Tabela 23. Kształtowanie się stawek CIT w Danii w latach 2007–2016

DANIA	POZIOM PAŃSTWOWY (CENTRALNY)			POZIOM LOKALNY	Łączna stawka CIT ⁵	Inne stawki CIT ⁶
	Stawka CIT [%] ¹	Ustawowa stawka CIT bez przewidzianej dopłaty (surtax) (jeśli jest przewidziany) [%] ²	Skorygowana stawka CIT [%] ³	Stawka CIT [%] ⁴		
2007–2013	25,0	(–)	25,0	(–)	25,0	NIE
2014–2015	24,5	(–)	24,5	(–)	24,5	NIE
2016	22,0	(–)	22,0	(–)	22,0	NIE
1. Stawka CIT [%] – podstawowa stawka CIT na poziomie państwowym 2. Nie dotyczy 3. Skorygowana stawka CIT – podstawowa ustawowa stawka CIT (włącznie z dopłatą, jeśli dotyczy), skorygowana (jeśli dotyczy) o stawkę netto, w przypadku gdy rząd centralny przewiduje odliczenie w odniesieniu do lokalnie nałożonego CIT 4. Nie dotyczy 5. Łączna stawka CIT – stawka podstawowa CIT na poziomie państwowym powiększona o stawkę CIT nakładaną na poziomie lokalnym 6. Tak – jeśli oprócz ustawowej stawki są przewidziane inne stawki opodatkowania dochodów						

Źródło: opracowanie własne na podstawie bazy danych OECD.

3.1.2.2. Finlandia

W Finlandii, w przeciwieństwie do duńskiego rozwiązania w zakresie opodatkowania osób fizycznych, stawki CIT nie były kształtowane na poziomie lokalnym.

W państwie tym w badanym okresie stosowano tylko liniową stawkę podatku państwowego, którą obniżono łącznie o 6 p.p. (tabela 24). Obowiązkowi podatkowemu na

tych samym zasadach podlegały spółki akcyjne oraz spółki z ograniczoną odpowiedzialnością. Podstawowymi ulgami podatkowymi przewidzianymi w ustawodawstwie była amortyzacja, podatek tonażowy (preferencyjne opodatkowanie sektora stoczniowego) oraz ulgi badawczo-rozwojowe. Z przyspieszonej amortyzacji do 2013 r. mogły skorzystać MŚP⁵¹⁰ w odniesieniu do inwestycji w najsłabiej rozwiniętych regionach. Podmioty miały cztery miesiące od zakończenia roku podatkowego na rozliczenie tego podatku. W sytuacji rozliczania straty z lat poprzednich standardowe ograniczenie czasowe wynosiło 10 lat, przy stratach kapitałowych – 5 lat.

Tabela 24. Kształtowanie się stawek CIT w Finlandii w latach 2007–2016

FINLANDIA	POZIOM PAŃSTWOWY (CENTRALNY)			POZIOM LOKALNY	Łączna stawka CIT ⁵	Inne stawki CIT ⁶
	Stawka CIT [%] ¹	Ustawowa stawka CIT bez przewidzianej dopłaty (surtax) (jeśli jest przewidziany) [%] ²	Skorygowana stawka CIT [%] ³	Stawka CIT [%] ⁴		
2007–2011	26,0	(–)	26,0	(–)	26,0	NIE
2012–2013	24,5	(–)	24,5	(–)	24,5	NIE
2014–2016	20,0	(–)	20,0	(–)	20,0	NIE
1. Stawka CIT [%] – podstawowa stawka CIT na poziomie państwowym 2. Nie dotyczy 3. Skorygowana stawka CIT – podstawowa ustawowa stawka CIT (włącznie z dopłatą, jeśli dotyczy), skorygowana (jeśli dotyczy) o stawkę netto, w przypadku gdy rząd centralny przewiduje odliczenie w odniesieniu do lokalnie nałożonego CIT 4. Nie dotyczy 5. Łączna stawka CIT – stawka podstawowa CIT na poziomie państwowym powiększona o stawkę CIT nakładaną na poziomie lokalnym 6. Tak – jeśli oprócz ustawowej stawki są przewidziane inne stawki opodatkowania dochodów						

Źródło: opracowanie własne na podstawie bazy danych OECD.

3.1.2.3. Niemcy

W Niemczech liniowa stawka CIT (poziom państwowy) wraz z tzw. podatkiem solidarnościowym (tabela 25) była pobierana od spółek akcyjnych (AG), spółek z ograniczoną odpowiedzialnością (GmbH) oraz spółek komandytowo-akcyjnych (KGaA). Cały dochód przedsiębiorstw był traktowany jako dochód z działalności gospodarczej,

⁵¹⁰ Finlandzkie MŚP zatrudnia mniej niż 250 pracowników, jego obroty nie przekroczyły 50 mln euro lub ich suma bilansowa wyniosła nie więcej niż 43 mln euro.

w rozliczaniu straty z lat poprzednich nie było ograniczenia czasowego, natomiast przeniesioną na następny rok stratę można było odliczyć bez ograniczeń do 1 mln euro zysku netto w danym roku, resztę można było potrącić do wysokości 60% dochodu netto przekraczającego ten limit. Podstawowymi ulgami podatkowymi przewidzianymi w ustawodawstwie była amortyzacja, podatek tonażowy (preferencyjne opodatkowanie sektora stoczniowego) oraz ulgi badawczo-rozwojowe.

Tabela 25. Kształtowanie się stawek CIT w Niemczech w latach 2007–2016

NIEMCY	POZIOM PAŃSTWOWY (CENTRALNY)			POZIOM LOKALNY	Łączna stawka CIT ⁵	Inne stawki CIT ⁶
	Stawka CIT [%] ¹	Ustawowa stawka CIT bez przewidzianej dopłaty (surtax) (jeśli jest przewidziany) [%] ²	Skorygowana stawka CIT [%] ³	Stawka CIT [%] ⁴		
2007–2016	26,38	25,00	22,08	16,28	38,36	NIE
2008	15,83	15,00	15,83	13,58	29,41	NIE
2009	15,83	15,00	15,83	13,55	29,37	NIE
2010–2016	15,8	15,0	15,8	14,4	30,2	NIE
1. Stawka CIT [%] – podstawowa stawka CIT na poziomie państwowym uwzględniająca tzw. podatek solidarnościowy, czyli 5,5% od nominalnej stawki CIT 2. Ustawowa stawka CIT bez przewidzianego dodatku (surtax) [%] – tam gdzie ma on zastosowanie, stawka CIT go nie prezentuje 3. Skorygowana stawka CIT – podstawowa ustawowa stawka CIT (włącznie z dopłatą, jeśli dotyczy), skorygowana (jeśli dotyczy) o stawkę netto, w przypadku gdy rząd centralny przewiduje odliczenie w odniesieniu do lokalnie nałożonego CIT 4. Stawka CIT [%] – reprezentatywna stawka CIT nakładana na poziomie gminy 5. Łączna stawka CIT – stawka podstawowa CIT na poziomie państwowym powiększona o stawkę CIT nakładaną na poziomie lokalnym 6. Tak – jeśli oprócz ustawowej stawki są przewidziane inne stawki opodatkowania dochodów						

Źródło: opracowanie własne na podstawie bazy danych OECD.

Rzeczywiste obciążenie podatkiem zysku spółek kapitałowych nie ogranicza się do państwowej liniowej stawki CIT. Podmioty gospodarcze muszą odprowadzać dodatkowo podatek od działalności gospodarczej (*Gewerbesteuer*), który jest najważniejszym źródłem dochodów gmin. Podmioty odprowadzają go do tej gminy, gdzie spółka prowadzi działalność gospodarczą (można go zatem określić jako podatek lokalny od działalności gospodarczej). W badanym okresie reformy związane z redukcją stawek podatkowych objęły kryzys finansowy, w 2008 r. została obniżona o prawie 9 p.p.

3.1.2.4. Holandia

W Holandii nominalna liniowa stawka CIT została minimalnie zmniejszona o 0,5 p.p. w 2011 r.⁵¹¹ (tabela 26). Natomiast w ustawodawstwie przewidziano możliwość zastosowania obniżonej stawki CIT w wysokość 20% dla dochodów nieprzekraczających limitu 200 tys. euro. W sytuacji rozliczania straty z lat poprzednich standardowe ograniczenie czasowe wynosiło 9 lat, przeniesienie straty na następny rok miało ograniczenie czasowe do jednego roku. Ulgi podatkowe obejmowały przede wszystkim działalność inwestycyjną podatników, co przekładało się na odliczenia szerokiego katalogu kosztów poniesionych na inwestycje, tzw. *patent box*, obniżki stawek płac dla pracowników wysoko wykwalifikowanych w obszarze badawczo-rozwojowym, przyspieszoną amortyzację, podatek tonażowy.

Tabela 26. Kształtowanie się stawek CIT w Holandii w latach 2007–2016

HOLANDIA	POZIOM PAŃSTWOWY (CENTRALNY)			POZIOM LOKALNY	Łączna stawka CIT ⁵	Inne stawki CIT ⁶
	Stawka CIT [%] ¹	Ustawowa stawka CIT bez przewidzianej dopłaty (surtax) (jeśli jest przewidziany) [%] ²	Skorygowana stawka CIT [%] ³	Stawka CIT [%] ⁴		
2007–2009	25,5	(–)	25,5	(–)	25,5	TAK
2010–2016	25,0	(–)	25,0	(–)	25,0	TAK
opodatkowanie nie uwzględnia preferencyjnej stawki 20% dla SME w latach 2010–2016						
1. Stawka CIT [%] – podstawowa stawka CIT na poziomie państwowym 2. Nie dotyczy 3. Skorygowana stawka CIT – podstawowa ustawowa stawka CIT (włącznie z dopłatą, jeśli dotyczy), skorygowana (jeśli dotyczy) o stawkę netto, w przypadku gdy rząd centralny przewiduje odliczenie w odniesieniu do lokalnie nałożonego CIT 4. Nie dotyczy 5. Łączna stawka CIT – stawka podstawowa CIT na poziomie państwowym powiększona o stawkę CIT nakładaną na poziomie lokalnym 6. Tak – jeśli oprócz ustawowej stawki są przewidziane inne stawki opodatkowania dochodów						

Źródło: opracowanie własne na podstawie bazy danych OECD.

3.1.2.5. Singapur

⁵¹¹ Tak niewielka redukcja stawki podatkowej nie została uwzględniona w zestawieniu reform podatkowych o znaczącym wpływie na wzrost i rozwój gospodarczy.

W Singapurze w latach 2007–2016 dochód podmiotów gospodarczych, agencji rządowych, fundacji i stowarzyszeń był opodatkowany stawką liniową, która była dwukrotnie zredukowana (tabela 27). W ustawie budżetowej na lata 2016–2017 przewidziano również dodatkowe ulgi podatkowe dla przedsiębiorstw działających w Singapurze, dając im prawo do jednorazowego odzyskania 50% podatku, który ma być zapłacony w latach 2016–2017. Maksymalna kwota odliczenia to 25 tys. SGD. W rozliczaniu straty z lat poprzednich nie było ograniczenia czasowego, natomiast przeniesioną na następny rok stratę można było odliczyć w ciągu jednego roku do limitu 1 mln SGD zysku netto w danym roku. sektor usług finansowych był w uprzywilejowany sposób traktowany poprzez system ulg i preferencji podatkowych, ponadto zwolnienia i odliczenia kosztów przysługiwały przedsiębiorstwom podejmującym działania o charakterze pionierskim oraz rozwijającym funkcjonujące rozwiązania innowacyjne.

Tabela 27. Kształtowanie się stawek CIT w Singapurze w latach 2007–2016.

SINGAPUR	POZIOM PAŃSTWOWY (CENTRALNY)			POZIOM LOKALNY	Łączna stawka CIT ⁵	Inne stawki CIT ⁶
	Stawka CIT [%] ¹	Ustawowa stawka CIT bez przewidzianej dopłaty (surtax) (jeśli jest przewidziany) [%] ²	Skorygowana stawka CIT [%] ³	Stawka CIT [%] ⁴		
2007	20,0	(–)	20,0	(–)	20,0	NIE
2008–2009	18,0	(–)	18,0	(–)	18,0	NIE
2010–2016	17,0	(–)	17,0	(–)	17,0	NIE
1. Stawka CIT [%] – podstawowa stawka CIT na poziomie państwowym 2. Nie dotyczy 3. Skorygowana stawka CIT – podstawowa ustawowa stawka CIT (włącznie z dopłatą, jeśli dotyczy), skorygowana (jeśli dotyczy) o stawkę netto, w przypadku gdy rząd centralny przewiduje odliczenie w odniesieniu do lokalnie nałożonego CIT 4. Nie dotyczy 5. Łączna stawka CIT – stawka podstawowa CIT na poziomie państwowym powiększona o stawkę CIT nakładaną na poziomie lokalnym 6. Tak – jeśli oprócz ustawowej stawki są przewidziane inne stawki opodatkowania dochodów						

Źródło: opracowanie na podstawie <https://www.iras.gov.sg/IRASHome/Publications/Statistics-and-Papers/Tax-Statistics/#rates>.

Model singapurski oferował dodatkowo zachęty podatkowe dla nowo powstałych spółek (start-upy), obniżając ich opodatkowanie nawet do 0%. Podmioty te były traktowane

na szczególnych zasadach przez pierwsze 3 lata działania, mogą skorzystać z preferencyjnego progresywnego opodatkowania do określonego progu dochodowego (dochód do 100 000 SGD był opodatkowany preferencyjną stawką 0%). Dla przedsiębiorstw osiągających dochody powyżej tego limitu opodatkowanie dochodu do 300 000 SGD wynosiło 8,5% (tabela 28).

Tabela 28. Opodatkowanie start-upów do trzeciego roku ich działalności

Podstawa opodatkowania (limit)	Stawka podatku CIT [%]
do 100 000 SGD	0
100 001–300 000 SGD	8,5
300 001–2 000 000 SGD	17

Źródło: IRAS Singapore www.iras.gov.sg.

3.1.2.6. Stany Zjednoczone

W przeciwieństwie od innych badanych rozwiązań podatkowych, stawka CIT w Stanach Zjednoczonych jest progresywna (tabela 29). Najwyższa stawka CIT na poziomie federalnym wynosiła 35%, na poziomie stanowym maksymalnie można było nałożyć na dochody podatkowe stawkę do 12% (ustalaną indywidualnie przez poszczególne stany). Przepisy przewidywały również szereg zwolnień przedmiotowych. Podstawę stanowił dochód brutto po potrąceniu kosztów, w tym zapłaconych podatków w roku podatkowym (stanowy i lokalny CIT, niektóre podatki akcyzowe, podatek od nieruchomości) oraz ustawowy katalog wydatków. W rozliczaniu straty operacyjnej netto z lat poprzednich ograniczenie czasowe obejmowało 20 lat, dla strat kapitałowych – 5 lat, natomiast przeniesioną na następny rok całą stratę operacyjną netto można było odliczyć w ciągu następnych dwóch lat, a kapitałową – w ciągu trzech. W zakresie odliczeń podatkowych można było potrącić koszty związane m.in. z wydatkami na rozpoczęcie działalności (*start-up expenses*), koszty działalności badawczo-rozwojowej, koszty związane z kontrolą zanieczyszczeń, koszty działalności wydobywczej (ropa, gaz), amortyzacja.

Tabela 29. Kształtowanie się stawek CIT w Stanach Zjednoczonych w latach 2007–2016

STANY ZJEDNOCZONE	POZIOM PAŃSTWOWY (CENTRALNY)			POZIOM LOKALNY	Łączna stawka CIT ⁵	Inne stawki CIT ⁶
	Stawka CIT [%] ¹	Ustawowa stawka CIT bez dopłaty (<i>surtax</i>) (jeśli jest przewidziany) [%] ²	Skorygowana stawka CIT [%] ³	Stawka CIT [%] ⁴		
2007	35,0	(–)	32,7	6,57	39,27	TAK
2008	35,0	(–)	32,7	6,54	39,25	TAK
2009	35,0	(–)	32,7	6,40	39,16	TAK
2010	35,0	(–)	32,7	6,47	39,2	TAK
2011	35,0	(–)	32,7	6,44	39,2	TAK
2012	35,0	(–)	32,8	6,34	39,1	TAK
2013	35,0	(–)	32,8	6,33	39,1	TAK
2014	35,0	(–)	32,8	6,29	39,1	TAK
2015	35,0	(–)	32,9	6,15	39,0	TAK
2016	35,0	(–)	32,9	6,04	38,9	TAK
Stawka CIT na poziomie lokalnym średnią ważoną krańcową CIT 1. Stawka CIT [%] – podstawowa stawka CIT na poziomie państwowym 2. Nie dotyczy 3. Skorygowana stawka CIT – podstawowa ustawowa stawka CIT (włącznie z dopłatą, jeśli dotyczy), skorygowana (jeśli dotyczy) o stawkę netto, w przypadku gdy rząd centralny przewiduje odliczenie w odniesieniu do lokalnie nałożonego CIT 4. Stawka CIT [%] – reprezentatywna stawka CIT nakładana na poziomie lokalnym: stanowym, kantonowym, gminnym 5. Łączna stawka CIT – stawka podstawowa CIT na poziomie państwowym powiększona o stawkę CIT nakładaną na poziomie lokalnym 6. Tak – opodatkowanie jest progresywne na poziomie federalnym, na poziomie stanu jedna stawka CIT						

Źródło: opracowanie własne na podstawie bazy danych OECD.

3.1.2.7. Szwecja

W Szwecji liniowa stawka CIT została obniżona dwukrotnie: w 2009 r. o 1,7 p.p. i w 2013 r. o 4,3 p.p. (tabela 30). Podatkiem objęte były spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, akcyjne, fundacje oraz stowarzyszenia gospodarcze. Straty z lat poprzednich mogły być odliczane od zysku i zwykle mogły być przenoszone na lata następne.

Tabela 30. Kształtowanie się stawek CIT w Szwecji w latach 2007–2016

SZWECJA	POZIOM PAŃSTWOWY (CENTRALNY)			POZIOM LOKALNY	Łączna stawka CIT ⁵	Inne stawki CIT ⁶
	Stawka CIT [%] ¹	Ustawowa stawka CIT bez przewidzianej dopłaty (surtax) (jeśli jest przewidziany) [%] ²	Skorygowana stawka CIT [%] ³	Stawka CIT [%] ⁴		
2007–2008	28,0	(–)	28,0	(–)	28,0	NIE
2009–2012	26,3	(–)	26,3	(–)	26,3	NIE
2013–2016	22,0	(–)	22,0	(–)	22,0	NIE
1. Stawka CIT [%] – podstawowa stawka CIT na poziomie państwowym 2. Ustawowa stawka CIT bez przewidzianego dodatku (surtax) [%] – tam gdzie ma on zastosowanie, stawka CIT go nie prezentuje 3. Skorygowana stawka CIT – podstawowa ustawowa stawka CIT (włącznie z dopłatą, jeśli dotyczy), skorygowana (jeśli dotyczy) o stawkę netto, w przypadku gdy rząd centralny przewiduje odliczenie w odniesieniu do lokalnie nałożonego CIT 4. Stawka CIT [%] – reprezentatywna stawka CIT nakładana na poziomie lokalnym: stanowym, kantonalnym, gminnym 5. Łączna stawka CIT – stawka podstawowa CIT na poziomie państwowym powiększona o stawkę CIT nakładaną na poziomie lokalnym 6. Tak – jeśli oprócz ustawowej stawki są przewidziane inne stawki opodatkowania dochodów						

Źródło: opracowanie własne na podstawie bazy danych OECD.

Szwedzki system podatkowy koszty badawczo-rozwojowe traktuje na równi z pozostałymi kosztami działalności przedsiębiorstw, nie są więc przewidziane żadne specjalne zasady związane z ich rozliczeniami. Zgodnie z obowiązującymi w Szwecji zasadami rachunkowości (GAAP) dochody oraz koszty działalności badawczo-rozwojowej są opodatkowane na tych samych zasadach jak pozostałe. Stąd w porównaniu z pozostałymi badanymi krajami nie można mówić o specjalnym traktowaniu podatkowym działalności B+R⁵¹².

3.1.2.8. Szwajcaria

W Szwajcarii naliczany był federalny podatek według stawki liniowej wynoszącej 8,5% od dochodu podlegającego opodatkowaniu (tabela 31). Ponieważ podatki podlegają odliczeniu, efektywna federalna stawka podatku dochodowego od osób prawnych wynosiła w przybliżeniu 6,7%. Charakterystyczna dla systemu szwajcarskiego rozbudowana struktura

⁵¹² *Worldwide R&D Incentives Reference Guide 2017*, EYGM, 2017, s. 263, [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-worldwide-randd-incentives-reference-guide-2017/\\$FILE/EY-worldwide-randd-incentives-reference-guide.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-worldwide-randd-incentives-reference-guide-2017/$FILE/EY-worldwide-randd-incentives-reference-guide.pdf) (dostęp: 29.04.2018).

podatkowa, uwzględniająca również poziom kantonalny, jest o wiele bardziej zindywidualizowana, a stawki podatkowe znacznie się różnią w zależności od administracji lokalnej; zwykle są procentowym mnożnikiem stanowiącym odpowiednik kantonalnych ustawowych stawek podatkowych. Całkowite efektywne maksymalne obciążenie podatkowe, na które składa się opodatkowanie federalne, kantonalne i gminne, wynosi od 12 do 24%, w zależności od kantonu i gminy, w której ma siedzibę podmiot podlegający opodatkowaniu, uśredniona wartość stawki CIT wynosi ok. 21 p.p.

Tabela 31. Kształtowanie się stawek CIT w Szwajcarii w latach 2007–2016.

SZWAJCARIA	POZIOM PAŃSTWOWY (CENTRALNY)			POZIOM LOKALNY	Łączna stawka CIT ⁵	Inne stawki CIT ⁶
	Stawka CIT [%] ¹	Ustawowa stawka CIT bez przewidzianej dopłaty (surtax) (jeśli jest przewidziany) [%] ²	Skorygowana stawka CIT [%] ³	Stawka CIT [%] ⁴		
2007–2012	8,5	(–)	6,7	14,5	21,2	NIE
2013–2016	8,5	(–)	6,7	14,4	21,1	NIE
1. Stawka CIT [%] – podstawowa stawka CIT na poziomie państwowym 2. Nie dotyczy 3. Skorygowana stawka CIT – podstawowa ustawowa stawka CIT (włącznie z dopłatą, jeśli dotyczy), skorygowana (jeśli dotyczy) o stawkę netto, w przypadku gdy rząd centralny przewiduje odliczenie w odniesieniu do lokalnie nałożonego CIT 4. Stawka CIT [%] – reprezentatywna stawka CIT nakładana na poziomie lokalnym: stanowym, kantonalnym, gminnym 5. Łączna stawka CIT – stawka podstawowa CIT na poziomie państwowym powiększona o stawkę CIT nakładaną na poziomie lokalnym 6. Tak – jeśli oprócz ustawowej stawki są przewidziane inne stawki opodatkowania dochodów						

Źródło: opracowanie własne na podstawie bazy danych OECD.

Model szwajcarski daje możliwość odliczenia ulg i wykorzystania preferencji podatkowych dla dochodów osób prawnych w oparciu o indywidualnie ustanowione przez kanton stawki CIT. Istotne jest, że właściwym kantonem jest ten, w którym podatnik prowadzi działalność gospodarczą, zatem to jemu pozostawiona jest decyzja co do wyboru kantonu, w którym będzie prowadzić działalność, ponieważ rozwiązania mogą różnić się w zależności od polityki podatkowej poszczególnych administracji lokalnych. Podatnicy mogli odliczyć straty podatkowe z lat poprzednich do siedmiu lat.

3.1.2.9. Wielka Brytania

W Wielkiej Brytanii nastąpiło największe zredukowanie liniowej stawki CIT o 10 p.p. i był to proces rozłożony na lata (tabela 32), w ten sposób w 2015 r. stawka podatkowa – a tym samym opodatkowanie – osiągnęła wysokość 20%. Do tej pory obowiązywało ono tylko podatników MŚP, później objęło wszystkie podmioty prawne. Z innych działań związanych z szeroką reformą opodatkowania podmiotów prawnych Wielka Brytania oprócz redukcji wielkości stawek podatkowych, w kwietniu 2013 r. wprowadziła również tzw. *patent box*. Podatnicy mogli również skorzystać z ulg na działalność badawczo-rozwojową, odliczyć koszty zakładania działalności o profilu innowacyjnym. Straty z lat poprzednich mogły być odliczane do trzech lat, w przypadku strat przeniesionych na przyszły okres do roku i tylko w odniesieniu do strat handlowych.

Tabela 32. Kształtowanie się stawek CIT w Wielkiej Brytanii w latach 2007–2016

WIELKA BRYTANIA	POZIOM PAŃSTWOWY (CENTRALNY)			POZIOM LOKALNY	Łączna stawka CIT ⁵	Inne stawki CIT ⁶
	Stawka CIT [%] ¹	Ustawowa stawka CIT bez przewidzianej dopłaty (<i>surtax</i>) (jeśli jest przewidziany) [%] ²	Skorygowana stawka CIT [%] ³	Stawka CIT [%] ⁴		
2007	30,0	(–)	30,0	(–)	30,0	NIE
2008–2010	28,0	(–)	28,0	(–)	28,0	NIE
2011	26,0	(–)	26,0	(–)	26,0	NIE
2012	24,0	(–)	24,0	(–)	24,0	NIE
2013	23,0	(–)	23,0	(–)	23,0	NIE
2014	21,0	(–)	21,0	(–)	21,0	NIE
2015–2016	20,0	(–)	20,0	(–)	20,0	NIE
Rok podatkowy nie jest rokiem kalendarzowym, stawki podatkowe obowiązują od 5 kwietnia danego roku 1. Stawka CIT [%] – podstawowa stawka CIT na poziomie państwowym 2. Nie dotyczy 3. Skorygowana stawka CIT – podstawowa ustawowa stawka CIT (włącznie z dopłatą, jeśli dotyczy), skorygowana (jeśli dotyczy) o stawkę netto, w przypadku gdy rząd centralny przewiduje odliczenie w odniesieniu do lokalnie nałożonego CIT 4. Nie dotyczy 5. Łączna stawka CIT – stawka podstawowa CIT na poziomie państwowym powiększona o stawkę CIT nakładaną na poziomie lokalnym 6. Tak – jeśli oprócz ustawowej stawki istnieją są przewidziane inne stawki opodatkowania dochodów						

Źródło: opracowanie własne na podstawie bazy danych OECD.

Istota zmian w opodatkowaniu dochodów przedsiębiorstw nie leży tylko w stawkach podatkowych, lecz przede wszystkim w podstawie opodatkowania, co ma przełożenie na

efektywne obciążenie dochodów przedsiębiorstw i zasad liczenia kosztów uzyskania przychodów. Wszystkie analizowane gospodarki stosują podobne ogólne zasady określania dochodu do opodatkowania przedsiębiorstw, jednak mają wiele regulacji szczególnych dotyczących m.in. amortyzacji, wartości środków obrotowych, ulg inwestycyjnych, zysku ze sprzedaży zapasów, rezerw⁵¹³.

3.1.3. Opodatkowanie dywidend oraz dochodów kapitałowych

Właściwe omówienie opodatkowania osób prawnych wymaga uzupełnienia o powiązania tego podatku z opodatkowaniem dochodów osób fizycznych z tego względu, że ostatecznymi beneficjentami zysków przedsiębiorstw są ich udziałowcy (osoby fizyczne). Należy wziąć pod uwagę fakt, że kapitał inwestowany w rozwój przedsiębiorstwa w końcowym rozrachunku jest związany z powiększeniem dochodów właściciela. Same zyski przedsiębiorstwa są traktowane jako jego dochód i opodatkowane zgodnie z właściwą stawką CIT. Zyski mogą zostać przeznaczone na cele rozwojowe przedsiębiorstwa (potencjalne dochody właścicieli zostaną odroczone i zrealizowane w dalszej przyszłości) albo na bieżące zwiększenie dochodów ich właścicieli (np. w postaci wypłaconej dywidendy), co tym samym związane jest z podwójnym opodatkowaniem. W literaturze przedmiotu wskazać można następujące formy opodatkowania dywidendy⁵¹⁴:

- 1) klasyczny system opodatkowania dywidendy (*classical system of taxing corporate profits*) określany jako system podwójnego opodatkowania zysku (*double taxation system*);
- 2) zmodyfikowany system podatkowania dywidendy (*modified classical system*);
- 3) system częściowego odliczania dywidendy (*partial exemption system*);
- 4) system częściowego przypisania dywidendy (*partial imputation system*);
- 5) system pierwotnego opodatkowania dywidendy (*single taxation system*).

W analizowanych gospodarkach nie występują wszystkie wymienione wyżej formy opodatkowania. System klasyczny polega na tym, że zysk spółki, niezależnie od jego

⁵¹³ Istotne jest rozważenie efektywnej stawki, ponieważ przedsiębiorcy mogą korzystać z wielu oferowanych przez poszczególne systemy podatkowe zachęt inwestycyjnych. Warto porównywać efektywną stawkę opodatkowania, uwzględniającą możliwe do wykorzystania ulgi podatkowe, za: M.P. Devereux, R. Griffith, *Evaluating tax policy for location decisions*, International Tax and Public Finance 2003, vol. 10, s. 124–126.

⁵¹⁴ A. Krajewska, *Podatki...*, 2012, s. 123–125.

przeznaczenia, jest opodatkowany CIT, a dodatkowo PIT jest nakładany na dochody akcjonariuszy uzyskiwane z tytułu dywidendy. Występuje tutaj sytuacja podwójnego opodatkowania: CIT-em jest opodatkowany zysk przedsiębiorstwa, a PIT-em – dochód właściciela (jako osoby fizycznej), co z punktu ekonomiki opodatkowania może stanowić istotną wadę tej metody, skłaniając właścicieli do poszukiwania innej ekonomicznie korzystnej alternatywy opodatkowania. Z drugiej strony, biorąc pod uwagę, że progresywne opodatkowanie jest wyższe od stawek CIT, uprzywilejowani są ci właściciele, którzy swoje dywidendy przeznaczają na cele inwestycyjne przedsiębiorstwa. Klasyczna forma opodatkowania stosowana jest w Holandii, Stanach Zjednoczonych i Szwajcarii.

Zmodyfikowany system podwójnego opodatkowania dywidendy przewiduje niższą stawkę podatkową dla wypłaconej dywidendy niż dla zysku zatrzymanego w spółce – takie rozwiązania stosowane są w Danii, Finlandii, Niemczech oraz Szwecji.

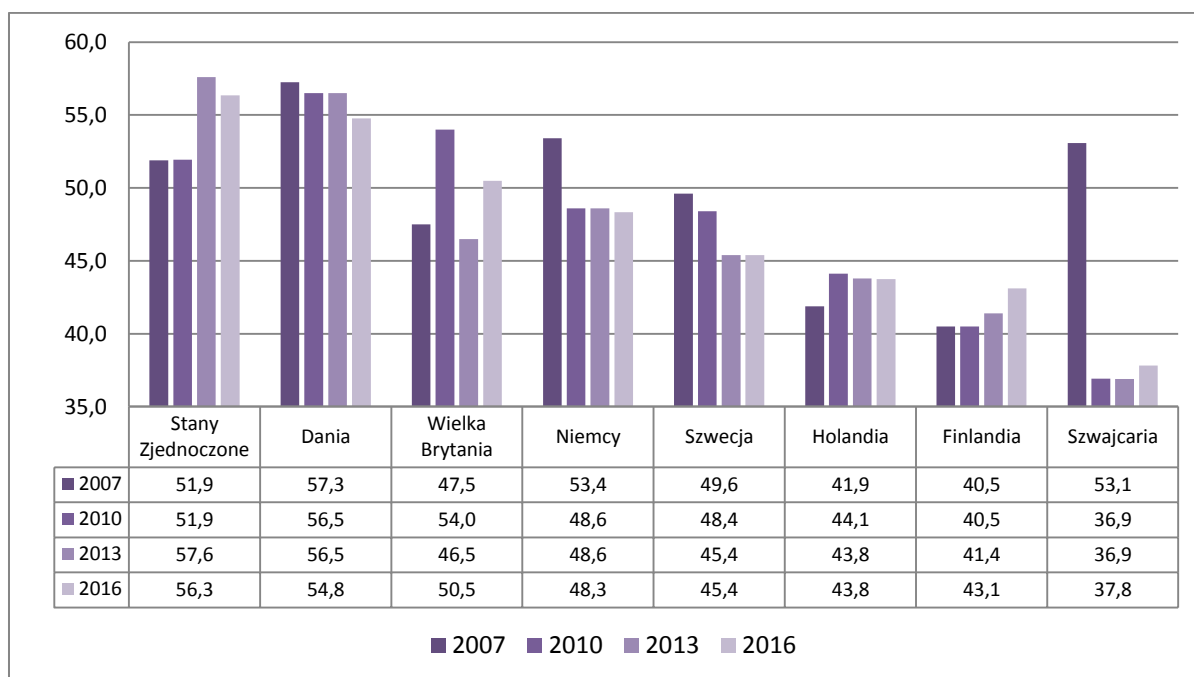
Najmniej restrykcyjny, jednak najbardziej skomplikowany jest system częściowego przypisywania dywidendy. Zyski opodatkowane są CIT-em, a dywidenda podlega opodatkowaniu pomniejszonemu o zapłacone wcześniej podatki z uwzględnieniem progresywności stawek PIT. Model ten stosowany jest przez Wielką Brytanię.

Inne rozwiązanie zastosował Singapur, który od dnia 1 stycznia 2008 r. w ramach ujednolicenia systemu podatku dochodowego od osób prawnych zwolnił z opodatkowania wypłatę dywidendy przez spółkę będącą rezydentem Singapuru⁵¹⁵.

Zmiany będące skutkiem globalnego kryzysu finansowego dla badanych systemów podatkowych w zakresie podwyższenia opodatkowania dywidendy objęły Finlandię oraz Stany Zjednoczone (wykres 19). W Szwajcarii dokonano największej redukcji opodatkowania. W Wielkiej Brytanii opodatkowanie dywidend w badanym okresie było najbardziej zmienne. Należy mieć na uwadze, że otrzymane wyniki są powiązane z reformami PIT oraz CIT.

Wykres 19. Łączna stawka nominalna CIT i PIT dla opodatkowania dywidendy w badanych krajach w latach 2007–2016 [% – w wybranych latach]

⁵¹⁵ Oficjalna strona Inland Revenue Authority of Singapore, <https://www.iras.gov.sg/IRASHome/Individuals/Locals/Working-Out-Your-Taxes/What-is-Taxable-What-is-Not/Dividends/> (dostęp: 2.05.2018).



Źródło: opracowanie własne na podstawie bazy danych OECD.

Analizowane państwa starają się również unikać podwójnego opodatkowania zysku przedsiębiorstw, który jest wypłacany w formie dywidendy udziałowcom oraz akcjonariuszom. Podatnikami jest wiele przedsiębiorstw o charakterze ponadnarodowym, które mogą podlegać ustawodawstwu podatkowemu kilku państw (jurysdykcji), co mogłoby skutkować kilkakrotnym opodatkowaniem tego samego zysku.

3.1.4. Ulgi podatkowe związane z innowacyjnością

Okres po ostatnim międzynarodowym kryzysie gospodarczym postawił istotne wyzwania przed gospodarkami, które pretendują do roli najbardziej innowacyjnych. Istotną kwestią, z którą muszą się uporać administracje rządowe, podejmując działania związane z ograniczaniem skutków finansowych kryzysu, w tym redukowaniem wydatków sektora publicznego oraz uszczelnienie poboru należnych podatków, jest sposób, w jaki należy wspierać innowacyjność gospodarki, zachęcając sektor prywatny do zwiększania własnego finansowania inwestycji pozwalających na polepszanie potencjału innowacyjnego całej gospodarki danego państwa.

Każde z analizowanych państw charakteryzuje się zindywidualizowaną specyfiką gospodarki, a co za tym idzie – potencjałem rozwoju innowacyjności. M. Mazzucato definiuje działania podjęte na poziomie administracji jako postawienie w centrum interesów polityki

państw rozwoju gospodarczego zorientowanego na innowacyjność (*innovation-growth policy*) w zakresie przede wszystkim podatków oraz polityki gospodarczej, w tym kształtowania rynku pracy⁵¹⁶. Stany Zjednoczone osiągnęły sukces w tym obszarze przede wszystkim dzięki nakładom na rozwój branż wysokiej technologii⁵¹⁷; Dania, w mniejszym stopniu Finlandia, polepszyły innowacyjność swoich gospodarek dzięki działaniom ukierunkowanym na zwiększenie wydajności sektorów o niskiej wartości dodanej, przy początkowo relatywnie niskich nakładach B+R. W Szwecji polityka wspierania innowacyjności koncentrowała się przede wszystkim na wsparciu dużych przedsiębiorstw, podczas gdy w Niemczech – na przedsiębiorcach sektora MŚP jako tego, który ma mniejsze możliwości kreowania i wdrażania innowacji, pozostając przy tym konkurencyjny. Finlandia wspierała działania promujące eksport i inwestycje przedsiębiorstw krajowych za granicą oraz w dziedzinie międzynarodowej współpracy badawczej. Singapur, wobec braku surowców, postawił na system edukacji i zbudowanie dobrze wyszkolonej kadry, co zaowocowało innowacyjnymi rozwiązaniami w takich sektorach, jak rynek finansowy, elektronika, elektrotechnika, przechowywanie danych, petrochemia. Stał się liderem wśród gospodarek, które najbardziej inwestują w przemysł oparty na wiedzy. Holandia zreformowała rynek pracy, ograniczając dostęp do wcześniejszych emerytur oraz wprowadzając podejście *life learning* – aktywacji zawodowej opartej na kształceniu się przez całe życie. Wprowadzone reformy w zakresie systemu emerytalnego i bezrobocia stały się bodźcem do zwiększenia zatrudnienia oraz dłuższej aktywności zawodowej pracowników.

Analizowane gospodarki istotnie różnią się pod względem stopnia zaangażowania państwa w budowanie potencjału innowacyjnego, natomiast w każdej z nich polityka proinnowacyjna wniosła istotny wkład w zwiększenie konkurencyjności gospodarek narodowych i jest ciągle monitorowana oraz aktualizowana w zależności od bieżących potrzeb.

Różny stopień zaangażowania państwa wpływa na odmienny zakres współudziału sektora prywatnego w rozwoju krajowego potencjału innowacyjności. Stany Zjednoczone charakteryzują się dużym udziałem sektora publicznego w procesie innowacyjnym: od momentu opracowania strategii i zakresu badań nad innowacją, poprzez proces jej finansowania, aż po odpowiedzialność za jej realizację. Najmniej aktywny sektor publiczny

⁵¹⁶ M. Mazzucato, C. Perez, *op. cit.*, s. 230.

⁵¹⁷ F. Block, *Swimming Against the Current: the Rise of a Hidden Development State in the US*, *Politics and Society* 2008, vol. 36 (2), s. 171–174.

w analizowanych gospodarkach występuje w Szwajcarii, gdzie główny nacisk położony jest na promowanie konkurencyjności i przedsiębiorczości sektora prywatnego. W Danii i Finlandii na wczesnym etapie aktywowania innowacyjności państwo bardzo intensywnie angażowało się w partnerstwo publiczno-prywatne, zgłaszało popyt na innowacyjne rozwiązania w administracji (np. usługi informatyczne). W Finlandii sektor publiczny zaangażował się w finansowanie działalności innowacyjnej również poprzez utworzenie własnych funduszy *venture capital*.

Sukces badanych państw polegał więc na umiejętnym dostosowaniu instrumentów wsparcia do specyfiki krajowej gospodarki. Aby zobrazować tę tezę, należy zauważyć, że w krajach grupy nordyckiej (Szwecja, Dania, Holandia) z charakterystycznym modelem społeczno-ekonomicznym, opierającym się na konsensusie i egalitaryzmie, innowacyjność postrzegana jest szeroko, obejmując nowatorski sposób działania i rozwiązywanie problemów społecznych. Cechy wspólne tej grupy gospodarek innowacyjnych to⁵¹⁸:

- 1) podobny model społeczno-ekonomiczny sprzyjający wysokiemu poziomowi kapitału społecznego;
- 2) wysoki poziom edukacji;
- 3) sprawna administracja;
- 4) wysoki poziom atrakcyjności dla inwestycji zagranicznych.

Kraje obszaru niemieckiego (Niemcy, Szwajcaria) mają z kolei długoletnie tradycje dobrego systemu edukacji oraz klimatu sprzyjającego innowacjom, zaś Stany Zjednoczone przyciągają wybitnych naukowców z całego świata do instytucji badawczych finansowanych ze środków rządowych.

Natomiast cechą wspólną wszystkich analizowanych gospodarek jest to, że zachęcanie do wykorzystania potencjału innowacyjnego, który mają krajowe podmioty gospodarcze, poprzez opracowanie odpowiednich zachęt (narzędzi) wymagał odpowiedniej analizy mocnych i słabych stron krajowych gospodarek, skoncentrowania się na tych dziedzinach, w których posiadają one porównywalną przewagę. Rządy tych państw uznały innowacyjność za filar wzrostu i rozwoju gospodarczego w długim okresie, dlatego zbudowały długoterminowe strategie, nie koncentrując się wyłącznie na doraźnych działaniach, lecz inwestując w kapitał ludzki oraz wykorzystując umiędzynarodowienie przedsiębiorstw.

⁵¹⁸ *Potencjał innowacyjny gospodarki: uwarunkowania, determinanty, perspektywy*, NBP, Warszawa 2016, s. 99.

Wszystkie analizowane gospodarki mają ten sam cel ekonomiczny, którym jest utrzymywanie nakładów na B+R jako najwyższych na świecie (3–4% PKB) z korzystną strukturą finansowania, w którym finansowanie publiczne stanowi tylko ok 1% PKB. Sprzyjać ma temu system instrumentów zachęcających do inwestowania przez sektor prywatny, relatywnie dobra dostępność źródeł finansowania (np. tworzone przez rząd *venture capital*⁵¹⁹).

Wykorzystanie przez podmioty krajowe oraz zagraniczne narzędzi oferowanych przez systemy podatkowe (system ulg i zwolnień podatkowych) umożliwiło budowanie potencjału innowacyjnego zgodnie z rynkowym zapotrzebowaniem badanych gospodarek narodowych w oparciu o posiadane możliwości podmiotów sektora prywatnego. System ulg i zwolnień podatkowych umożliwił sektorowi prywatnemu również ograniczenie kosztów związanych z pracochłonnym procesem, jakim jest wnioskowanie o państwową dotację. A. Bal wskazuje, że rezultatem inwestowania w obszarze badawczo-rozwojowym staje się wzrost produktywności i większe dochody, traktowane jako działalność stymulująca wzrost ekonomiczny, rozwijająca obszar zatrudnienia i zachęta do eksportu⁵²⁰.

Podatkowe instrumenty w zależności od konstrukcji prawnej, poziomu wsparcia ze strony państwa, a przede wszystkim etapu procesu innowacyjnego, któremu są dedykowane, mogą przybierać formy instrumentów *front-end* oraz *back-end*. Celem inwestycji *front-end* jest preferencyjne traktowanie wydatkowanych nakładów na działalność innowacyjną przy ustalaniu wysokości zobowiązania podatkowego, obejmują one zmniejszenie podstawy opodatkowania, obniżając wysokość podatku (np. zwolnienie, redukcję obowiązku płacenia ubezpieczeń społecznych, podatków od wynagrodzeń pracowników zatrudnionych w obszarach innowacyjnych) lub przesuwając w czasie płatność zobowiązania podatkowego (np. przyspieszona amortyzacja). Instrumenty podatkowe typu *back-end* koncentrują się na końcowej fazie działalności innowacyjnej podatników związanej z uzyskiwaniem przychodów z działalności gospodarczej, obejmując preferencyjne opodatkowanie bądź zwolnienie z opodatkowania przychodów z innowacyjnej działalności gospodarczej. Do najczęściej stosowanych tego typu instrumentów należą tzw. *patent box* dedykowane

⁵¹⁹ S. Arvanitis, B. Lokshin, P. Mohnen, M. Woerter, *Impact of External Knowledge Acquisition Strategies on Innovation: A Comparative Study Based on Dutch and Swiss Panel Data*, Review of Industrial Organization, June 2015, vol. 46, issue 4, s. 362.

⁵²⁰ A. Bal, *Competition for Research & Development Tax Incentives in the European Union – How an Optimal Research & Development System Should Be Designed*, Bulletin for International Taxation 2012, vol. 66, no. 10, s. 573.

dochodom z patentów, licencji oraz praw własności. Poszczególne rozwiązania stosowane w gospodarkach przedstawione zostały w tabeli 33.

Tabela 33. Zachęty podatkowe wprowadzone w zakresie B+R stosowane w badanych gospodarkach w latach 2010–2016

Gospodarka	STOSOWANE ZACHĘTY PODATKOWE			
	obniżenie podstawy opodatkowania ^{a)}	odliczenia podatkowe ^{b)}	przyspieszona amortyzacja ^{c)}	<i>Patent box</i> ^{d)}
Dania	TAK	TAK	TAK ^{e)}	–
Finlandia	–	TAK	TAK	–
Holandia	TAK	TAK	TAK	TAK
Niemcy	–	–	–	–
Singapur	TAK ^{f)}	TAK	TAK	–
Stany Zjednoczone	TAK	TAK	–	–
Szwajcaria	TAK	–	TAK	–
Szwecja	–	–	–	–
Wielka Brytania	TAK	TAK	TAK	TAK

^{a)} Zmniejszenie stawki CIT

^{b)} Zmniejszenie podstawy dochodu podlegającego opodatkowaniu poprzez wykorzystanie ulg B+R

^{c)} Przyspieszona amortyzacja

^{d)} Obniżona stawka CIT z tytułu wydatków IP (własności intelektualnej)

^{e)} Tylko w okresie 2012–2013

^{f)} Dla sektora finansowego

Źródło: opracowanie własne.

Z przedstawionego zestawienia wynika, że najczęściej stosowane w systemach podatkowych analizowanych gospodarek były instrumenty typu *front-end* związane z procesem tworzenia innowacji, a nie jej spieniężania. W siedmiu na dziewięć analizowanych systemów podatkowych, z wyjątkiem Niemiec i Szwecji, wykorzystywane są co najmniej dwie z trzech podstawowych form zachęt podatkowych dedykowanych wspieraniu oraz stymulowaniu aktywności innowacyjnej, przede wszystkim sektora badawczo-rozwojowego. Są to:

- 1) ulgi podatkowe (*tax credits*) zmniejszające wysokość należnego podatku albo umożliwiające refundację kosztów przedsiębiorcom, którzy w wyniku poniesionych nakładów inwestycyjnych odnotowali straty; wykorzystywane są w celu aktywizacji przedsiębiorców do zwiększenia wydatków na badania i rozwój, co z kolei prowadzi do zwiększenia inwestycji w innowacje (Dania, Holandia, Stany Zjednoczone, Szwajcaria, Wielka Brytania, częściowo Singapur);
- 2) potrącenia podatkowe (*allowances, deductions*) zmniejszające bazę podatkową, które mogą przyjąć formę przyspieszonych odpisów amortyzacyjnych środków trwałych, niż jest to przewidziane dla podstawowych form prowadzenia działalności gospodarczej (Dania, Finlandia, Holandia, Singapur, Stany Zjednoczone, Wielka Brytania);
- 3) zredukowane stawki podatkowe obejmujące określone przychody podatkowe generowane w związku z prowadzoną działalnością o charakterze innowacyjnym (np. *patent box* funkcjonujący w Holandii oraz Wielkiej Brytanii).

3.1.4.1. Działania innowacyjne Wielkiej Brytanii i Holandii

W ujęciu systemowym najbardziej rozbudowane wsparcie w zakresie preferencji podatkowych najwcześniej wprowadziła Holandia, w tym najważniejsze reformy, jak *patent box*, zostały wprowadzone w 2007 r. Natomiast Wielka Brytania w okresie będącym przedmiotem analizy stosowała wszystkie podstawowe rozwiązania po wprowadzeniu w 2013 r. *patent box*.

Wielka Brytania jest przykładem gospodarki, gdzie w analizowanym okresie oprócz trzech podstawowych grup wprowadzone zostały również rozwiązania związane z własnością intelektualną, czyli *patent box*. Jednym z istotnych impulsów do wypracowania obecnych rozwiązań w obszarze systemu podatkowego w zakresie działalności badawczo-rozwojowej było stworzenie właściwych warunków do inwestowania⁵²¹. Kierunek zmian w systemie podatkowym związany był ze zwiększeniem wsparcia dla przedsiębiorstw prowadzących inwestycje w sektorze B+R, które osiągały zyski niewystarczające do skorzystania z odliczeń podatkowych. Wprowadzone rozwiązanie polegało na zwiększeniu maksymalnego limitu

⁵²¹ Ulga podatkowa została wprowadzona w 2000 r. i pierwotnie była skierowana do sektora MŚP, które poniosły koszty nie mniejsze niż 25 tys. GBP.

płatności gotówkowej oferowanej w ramach ulgi B+R⁵²². Rozwiązaniem tym objęte były przedsiębiorstwa z sektora małych i średnich przedsiębiorstw.

System ulg podatkowych na działalność B+R od 2000 r. obejmował sektor małych i średnich przedsiębiorstw, od 2002 r. – pozostałe większe przedsiębiorstwa. W 2008 r., w czasie kryzysu finansowego, zdecydowano się na rozszerzanie zakresu stosowanych odliczeń, szczególnie dla przedsiębiorstw zaliczanych do grupy MŚP, przy czym zmieniono warunki kwalifikacji do tej grupy, zaliczając do niej przedsiębiorstwa zatrudniające do 500 osób, osiągające roczny przychód nie wyższy niż 100 mln euro lub posiadające aktywa brutto do 86 mln euro⁵²³, zwiększając tym samym grupę przedsiębiorstw uprawnionych do odliczenia ulgi. MŚP są uprawnione do odliczenia 130% (początkowo było to 100%, następnie 125%) wydatków kwalifikowanych, natomiast duże przedsiębiorstwa do – 30%. Preferencyjne traktowanie MŚP pozwala również na skorzystanie z rozwiązania polegającego na zwrocie w gotówce niewykorzystanej ulgi, co jest szczególnie istotne dla przedsiębiorstw wykazujących stratę podatkową, które mogą skorzystać z refundacji gotówkowej do 130% poniesionych wydatków kwalifikowanych, a otrzymany zwrot nie stanowi dochodu do opodatkowania dla takiego przedsiębiorstwa. Duże przedsiębiorstwa mogą skorzystać albo z **ulgi od dochodu**, albo **ulgi od podatku** (tzw. *patent box*) umożliwiającej odliczenie od podatku 10% wydatków kwalifikowanych (patenty, certyfikaty rozszerzone, prawo wyłączności danych rejestracyjnych leków, prawa wyłączne do odmian roślin, nabyte wartości niematerialne i prawne, jeżeli są dalej rozwijane) również w przypadku wykonywania prac poza granicami kraju⁵²⁴.

Co istotne, ulga ma zastosowanie tylko do podmiotów opodatkowanych CIT-em⁵²⁵, dla których stawka nominalna w badanym okresie była sukcesywnie zmniejszana. Prezentowane ulgi dotyczą tylko wydatków bieżących, natomiast wydatki kapitałowe na działalność B+R można amortyzować na bardzo dogodnych dla przedsiębiorców warunkach. Nakłady inwestycyjne (maszyny, urządzenia, budynki używane wyłącznie do prowadzenia działalności badawczo-rozwojowej) mogą być umorzone w pełnej wysokości od dochodu już w roku ich poniesienia. Podsumowując: system podatkowy Wielkiej Brytanii pozwala na odliczenie wszystkich podstawowych rodzajów wydatków poniesionych przez sektor

⁵²² S. Owsiak (red.), *Polityka podatkowa krajów Unii Europejskiej...*, s. 123.

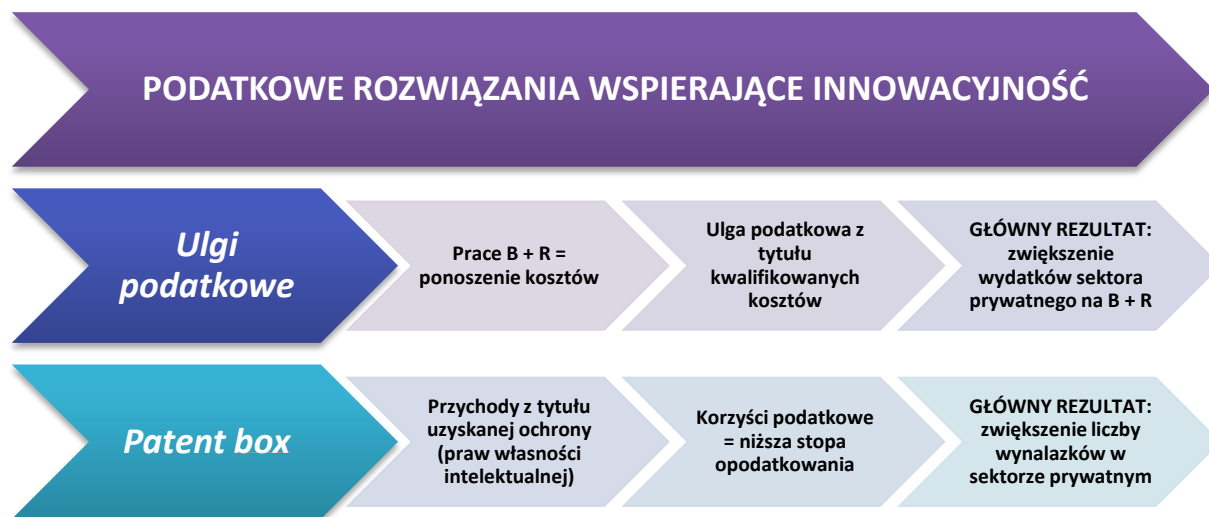
⁵²³ *Ibidem*, s. 387.

⁵²⁴ *Rozwiązania podatkowe na rzecz badań i rozwoju*, PwC, Warszawa 2015, s. 10.

⁵²⁵ *Research and development tax relief making R&D easier for small companies*, HMRC, s. 6, <http://www.hmrc.gov.uk/gds/cird/attachments/rdsimpleguide.pdf> (dostęp: 30.04.2018).

prywatny, związanych z prowadzeniem prac B+R oraz rozliczenie przychodów po preferencyjnej stawce przez wykorzystanie rozwiązań podatkowych zaprezentowanych na rysunku 17.

Rysunek 17. Systemowe rozwiązania wspierające innowacyjność – podstawowe cechy



Źródło: opracowanie na podstawie: *Rozwiązania podatkowe na rzecz badań i rozwoju*, PwC, Warszawa 2015, s. 4.

Wykorzystanie ulg podatkowych i niższej stopy opodatkowania umożliwia zwiększenie nakładów sektora prywatnego na działalność B+R oraz liczby patentów czy wynalazków opracowywanych przez ten sektor.

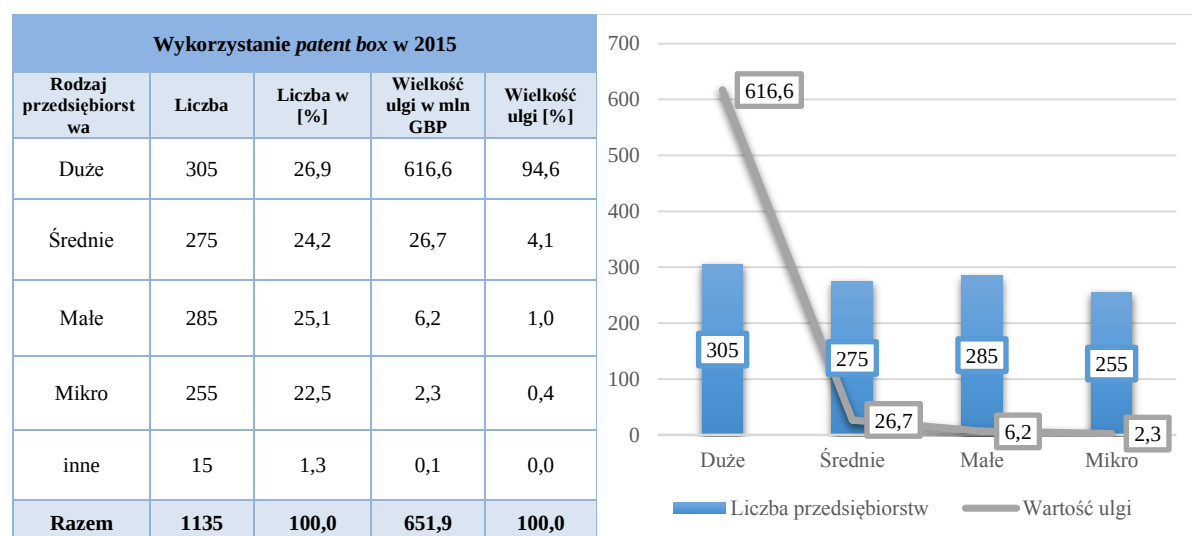
Stosowany w badanym okresie w Holandii (od 2007 r.) oraz Wielkiej Brytanii (od 2013 r.) *patent box* umożliwił podatnikom obniżenie podstawy przychodów podlegających opodatkowaniu, związanych z wykorzystywaniem wyników prac B+R objętych ochroną praw własności intelektualnej. W Wielkiej Brytanii było to preferencyjne opodatkowanie (10% od 2013 r.) patentów, certyfikatów rozszerzonych, praw wyłączności danych rejestracyjnych leków (*data exclusivity*), praw nabytych w zakresie wartości niematerialnych i prawnych, jeżeli są one dalej aktywnie zarządzane. Pozwalało to na uzyskanie przez podmioty prowadzące działalność niższej efektywnej stawki opodatkowania poprzez wykorzystywanie przez przedsiębiorstwa własnych patentów, wzorów użytkowych lub innych praw własności intelektualnej (*know-how*, programy komputerowe)⁵²⁶. Tym samym podatnik prowadzący działalność innowacyjną płacił standardowe podatki pomniejszone o kwalifikowane koszty poniesione na działalność innowacyjną oraz oddzielnie opodatkowywał niższą stawką

⁵²⁶ *Rozwiązania podatkowe na rzecz badań i rozwoju*, PwC, Warszawa 2015, s. 4.

przychody uzyskiwane z tytułu praw własności intelektualnej. Dodatkowo Wielka Brytania wprowadziła od 2016 r. wytyczne OECD *Base erosion and profit shifting* (BEPS), zgodnie z którymi preferencje podatkowe, jakimi jest *patent box*, powinny być dostępne dla podatników tylko w tym kraju, w którym ponoszone są koszty prowadzenia kluczowej działalności generującej opodatkowane dochody (tzw. zasada *nexusa* [łącznika])⁵²⁷.

Patent box stał się niewątpliwie instrumentem poprawiającym pozycję konkurencyjną brytyjskiej gospodarki w zakresie przyciągania innowacji oraz tworzenia miejsc pracy dla wysoko wykwalifikowanych pracowników. W 2015 r. zagregowana wartość wykorzystanej ulgi wyniosła 652 mln GBP, co w relacji do wartości z 2014 r. w wysokości 365 mln GBP stanowiło wzrost aż o 78%. Głównymi beneficjentami były duże przedsiębiorstwa – wykorzystały one 94,6% wartości całej ulgi podatkowej. Zestawienie udziału poszczególnych grup podmiotów prezentuje tabela 34.

Tabela 34. Charakterystyka przedsiębiorstw korzystających z *patent box* w Wielkiej Brytanii w 2015 r.



Źródło: dane HMRC.

Również innowacyjna polityka podatkowa rządu holenderskiego cechowała się wieloma rozwiązaniami promującymi badania i rozwój. Z perspektywy analizy podatkowej do najważniejszych rozwiązań należy zaliczyć:

⁵²⁷ W zakresie przedsiębiorstw międzynarodowych, w kwestii stosowania przepisów dotyczących cen transferowych, takie rozwiązanie zgodnie z założeniami BEPS ma zapobiec wykorzystywaniu przez podatników tzw. *cash box*, tj. podmiotów służących do lokowania zysków w nieopodatkowanych jurysdykcjach podatkowych (raje) lub z niskim opodatkowaniem dochodu.

- 1) obniżenie podatku od wynagrodzeń wykwalifikowanych pracowników działów badawczo-rozwojowych;
- 2) możliwość obniżenia podstawy do opodatkowania o kwalifikowane koszty pozapłacowe bezpośrednio związane z prowadzoną działalnością badawczo-rozwojową;
- 3) *patent box* ustanowiony w 2007 r., który oferował możliwość wyboru preferencyjnej 5% stawki CIT w odniesieniu do dochodu wygenerowanego po opracowaniu i wdrożeniu własności intelektualnej (*intellectual property*, IP)⁵²⁸.

Celem ulg podatkowych wprowadzonych w obu systemach podatkowych było motywowanie do rozwoju już prowadzonej działalności innowacyjnej przez przedsiębiorców, jak też zachęcanie oraz ograniczanie barier w podejmowaniu takiej działalności przez nowych podatników. Na podstawie analizy podejmowanych działań w latach 2007–2016 można wskazać wspólne cechy, którymi są⁵²⁹:

- 1) prace w kierunku zagwarantowania kompletności rozwiązań podatkowych – wprowadzone w latach 2007–2016 rozwiązania obejmują swoim zakresem zarówno prowadzenie prac w sektorze B+R (instrumenty *front-end*), jak i wyniki tych prac objęte prawami własności intelektualnej (IP) (jak np. patenty, zwroty użytkowe, *know-how*, instrumenty *back-end*);
- 2) otwartość na wszystkie rodzaje przedsiębiorstw prowadzących lub zamierzających prowadzić działalność gospodarczą, bez względu na ich wielkość czy poziom rozwoju – podjęto szczególne działania wspierające sektory MŚP oraz start-upy. Aktywowanie prywatnego sektora do zwiększenia finansowania działalności innowacyjnej miało również uzasadnienie w ograniczaniu wydatków publicznych na ten cel;
- 3) atrakcyjność – rozwiązania podatkowe mają zwiększać zakres działań oraz inwestycji o charakterze innowacyjnym, tworzyć nowe miejsca pracy, szczególnie w sektorze prywatnym (podstawowe koszty kwalifikowane, które podatnicy mogli odliczyć, co do zasady obejmowały wynagrodzenia pracowników zatrudnionych w obszarze

⁵²⁸ P. Schrievers, M. Emonts, *Amendments and Developments Involving Netherlands Tax Incentives Promoting R&D Activities*, IBFD, 2016, s. 363, <https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/et-free-article-feb-2017.pdf> (dostęp: 16.08.2017).

⁵²⁹ S. Owsiak (red.), *Polityka podatkowa krajów Unii Europejskiej...*, s. 376.

innowacyjnym, zakup materiałów i surowców, nabycie od jednostek naukowo-badawczych usług B+R, amortyzację, koszty procesu patentowego).

3.1.4.2. Działania innowacyjne Szwecji i Niemiec

W systemach podatkowych Szwecji oraz Niemiec nie wprowadzono rozwiązań podatkowych wspierających w szczególny sposób działania innowacyjne. W Szwecji funkcjonuje egalitarny model społeczny oparty na współpracy różnych grup interesu. Ze względu na wysokie nakłady na działalność badawczo-rozwojową szwedzki system można określać jako model STI (*science, technology, innovation*), mimo to innowacyjność jest definiowana szeroko, wykraczając poza technologiczne ujęcie, obejmując wszystkie sfery życia społeczno-ekonomicznego. W Szwecji w dużej mierze stosuje się metodologię *foresightu* technologicznego (prognozowanie przyszłego stanu), ściśle powiązanego z aktywnością innowacyjną⁵³⁰. Szwecja, jak również Finlandia, należą do pionierów w kreowaniu fiskalnych instrumentów rozwijania innowacyjności przedsiębiorstw. Efektem kryzysu finansowego było czasowe ograniczenie prac nad ich rozwijaniem, jednak aktywnie zaczęto je prowadzić po 2012 r. Celem reform ekonomiczno-społecznych w latach 2013–2014 było stworzenie bardziej atrakcyjnego rynku pracy dla wybitnych specjalistów zatrudnionych w obszarze badawczym i innowacyjnym⁵³¹. W tym celu wprowadzono zredukowane stawki ubezpieczenia społecznego dla pracowników działów B+R, natomiast nie zdecydowano się na wdrożenie innych narzędzi *stricte* podatkowych. Tym samym Szwecja poprzez wprowadzenie motywującego instrumentu z zakresu *human capital* zdecydowała się przede wszystkim na motywowanie sektora prywatnego do zwiększenia aktywności w zakresie kształtowania rynku pracy.

W Niemczech większość zachęt to: bezpośrednie subsydia, granty, niskooprocentowane kredyty hipoteczne, gwarancje publiczne i cichy współudział w ramach szeregu programów na poziomie krajowym i regionalnym. Zachęty skupiają się głównie na promocji rozwoju biznesu i nowych inwestycjach, energii odnawialnej (np. słonecznej i z wiatru), ochronie środowiska, poprawie zdrowia, infrastruktury i rolnictwa, działaniach badawczo-rozwojowych. Zachęty podatkowe obejmowały przedinwestycyjne i inwestycyjne ulgi dla określonych start-upów oraz podmiotów z sektora MŚP. Podmioty prowadzące

⁵³⁰ J. Prystrom, *Foresight i innowacje jako determinanty kondycji gospodarczej na przykładzie gospodarki szwedzkiej*, *Ekonomia, Rynek, Gospodarka, Społeczeństwo* 2013, nr 32, s. 102–120, 104.

⁵³¹ S. Owsiak (red.), *Polityka podatkowa krajów Unii Europejskiej...*, s. 376.

działalność w sektorze przemysłowym mogą występować o częściową ulgę w opodatkowaniu energii. Pojazdy elektryczne są zwolnione z podatku samochodowego przez pierwszych pięć lat od pierwszego zarejestrowania, następnie podatek jest obniżony o 50%⁵³².

Niemcy, mimo że uchodzą za kraj mocno wspierający innowacje i rozwój nauki, zajmując wysokie pozycje w rankingach innowacyjności, w samym systemie podatkowym nie zdecydowały się na wprowadzenie ulg związanych z działalnością innowacyjną. Model niemiecki oparty jest na instrumentach bezpośrednich: dotacjach, preferencyjnych pożyczkach, gwarancjach publicznych (funkcjonują liczne programy federalne i regionalne)⁵³³. Preferencje podatkowe dotyczyły start-upów oraz sektora małych i średnich przedsiębiorstw. Model niemiecki wzmacniał potencjał innowacyjności gospodarki poprzez promowanie współpracy pomiędzy przedsiębiorstwami, instytucjami badawczymi i uczelniami oraz tworząc sieci jednostek badawczo-rozwojowych⁵³⁴. Natomiast rząd niemiecki rozważa wprowadzenie zachęt podatkowych, jednak ich wdrożenie nie jest oczekiwane w najbliższym czasie⁵³⁵.

3.1.4.3. Działania pozostałych gospodarek

W rankingach innowacyjności od kilku lat za najbardziej innowacyjną gospodarkę świata uważana jest Szwajcaria. Cechami charakterystycznymi tej gospodarki jest wspieranie prywatnych inicjatyw poprzez ograniczanie liczby regulacji rządowych i interwencji w kierunku umacniania konkurencyjnego rynku pracy oraz rynku towarowo-usługowego. W środowisku konkurencyjnym istotna staje się ochrona własności intelektualnej, która stanowi o przewadze konkurencyjnej w gospodarce innowacyjnej, a także umożliwienie finansowania przez sektor prywatny wydatków na badania i rozwój. Patrząc z perspektywy rozwoju gospodarki innowacyjnej, Szwajcaria promuje przyjazne innowacjom warunki prowadzenia działalności (np. dla start-upów) oraz atrakcyjny system podatkowy. Opodatkowanie działalności gospodarczej jest na relatywnie niskim poziomie w porównaniu do innych analizowanych gospodarek, bardziej konkurencyjny w tym zakresie jest tylko

⁵³² *Taxation and Investment in Germany 2016. Reach, relevance and reliability*, Deloitte Touche Tohmatsu, London 2016, s. 4.

⁵³³ *Ibidem*.

⁵³⁴ S. Owsiak (red.), *Polityka podatkowa krajów Unii Europejskiej...*, s. 382.

⁵³⁵ *Worldwide R&D Incentives Reference Guide 2017*, EY, s. 282.

Singapur. Tak jak w innych systemach podatkowych, koszty ponoszone przez przedsiębiorców, związane z działalnością B+R, zmniejszają obciążenia podatkowych. W przeciwieństwie do Holandii czy Wielkiej Brytanii, Szwajcaria nie wprowadziła specjalnych rozwiązań, bodźców podatkowych, jak *patent box*, ani ulg dla przedsiębiorstw z kapitałem podwyższonego ryzyka. Natomiast od start-up oraz małych, szybko rozwijających się przedsiębiorstw nie jest pobierany podatek od zysków kapitałowych. Na poziomie federalnym system podatkowy nie ma wyznaczonego celu związanego z gwarantowaniem środków finansowych na programy zamówień publicznych na badania czy dotacje celowe, co więcej – nie ma zachęt podatkowych w zakresie działalności badawczo-rozwojowej w formie ulg podatkowych. Model szwajcarski pozostawia kształtowanie polityki zachęt podatkowych kantonom, które kształtują swoje rozwiązania w oparciu o konkurencję rynkową⁵³⁶.

W Finlandii już kryzys gospodarczy lat 90. XX w. zasygnalizował dużą potrzebę zwiększenia poziomu konkurencyjności gospodarki poprzez zwiększenie nakładów na działalność B+R oraz intensyfikację współpracy publiczno-prywatnej (cechą charakterystyczną innowacyjności gospodarki fińskiej jest również efektywna współpraca pomiędzy przedsiębiorstwami)⁵³⁷. Sektor publiczny stymulował rozwój innowacyjności popytem na systemy elektroniczne w administracji i usługach publicznych, co stało się bardzo ważnym czynnikiem determinującym pierwszą fazę rozwoju sektora ITC. Oprócz internacjonalizacji Nokii⁵³⁸, zaowocowało to znacznym wzrostem start-upów i zwiększeniem innowacyjności gospodarki. Finlandia była jednym z pionierów stosowania fiskalnych instrumentów rozwijania innowacyjności przedsiębiorstw, dokładnie analizując potrzeby rynkowe, co skutkowało wprowadzaniem zachęt podatkowych tylko na określony czas potrzebny do stymulowania działalności innowacyjnej. Polityka wspierania badań naukowych i innowacji jest traktowana priorytetowo⁵³⁹. Wszystkie zmiany poprzedzone były analizą korzyści i kosztów. Od 2013 r. zdecydowano o wprowadzeniu do szerokiej grupy instrumentów wspierających rozwój innowacyjności przedsiębiorstw nowego instrumentu fiskalnego, motywującego przedsiębiorców do tworzenia miejsc pracy dla wysoko

⁵³⁶ *Research and Innovation in Switzerland 2016*, Federal Department of Economic Affairs, Education and Research EAER, Bern 2016, s. 34, 54–55, 68, 148–149.

⁵³⁷ *Potencjał innowacyjny gospodarki: uwarunkowania, determinanty, perspektywy*, NBP, Warszawa 2016, s. 100–101.

⁵³⁸ H. Braconier, *Restarting the growth engine in Finland*, OECD, Economics Department Working Papers 2012, no. 981, s. 6.

⁵³⁹ *Ibidem*, s. 3.

wyspecjalizowanych specjalistów, pozwalającego na odliczenie od dochodu do opodatkowania 100% kosztów wynagrodzenia zatrudnionych w działach badawczych pracowników. Przejściowy charakter ulgi podatkowej przestał obowiązywać w 2014 r. ze względu na ograniczanie wydatków publicznych. Wysoki udział wydatków sektora prywatnego związany jest z jego dużym udziałem w sektorze technologii informacyjno-komunikacyjnych (ITC), który charakteryzuje się intensywną działalnością B+R niezależnie od kraju jego umiejscowienia. Dominacja jednej branży nie jest typowa dla innych krajów, jak USA czy Szwecja. Wdrożenie pośredniego wsparcia w postaci preferencji podatkowej podyktowane było coraz mniejszą efektywnością narzędzi bezpośrednich, w tym dotacji i preferencyjnych pożyczek udzielanych przez Fińską Agencję ds. Technologii i Innowacji (Finnish Agency for Technology and Innovation, TEKES), które sprawdzały się w początkowej fazie rozwoju w latach 90. XX w.⁵⁴⁰ W miarę zbliżania się do granicy możliwości technologicznych najważniejszego sektora Finlandii system wsparcia wymagał poszerzenia narzędzi o preferencje podatkowe.

Podatkowe wspieranie innowacyjności miało również wpływ na duński rynek pracy, który charakteryzował się wysokim stopniem elastyczności zatrudnienia. Historycznie system innowacyjności był w małym stopniu oparty na nakładach na działalność B+R, funkcjonował poprzez model DUI (*doing, using, interacting*), przyczynił się do relatywnie wysokiej innowacyjności i konkurencyjności gospodarki. Innowacje w Danii mają często charakter strategiczny, organizacyjny i marketingowy⁵⁴¹. Silną stroną jest wysoka jakość badań naukowych, czym wyróżnia się na tle Finlandii i Szwecji. Obecnie duńska gospodarka wykazuje istotne przewagi w przemyśle farmaceutycznym, medycznym, oprogramowania i w tradycyjnych branżach związanych z przetwórstwem żywności, produkcją mebli⁵⁴². Kierunek zmian w systemie podatkowym związany był ze zwiększeniem wsparcia dla przedsiębiorstw prowadzących inwestycje w sektorze B+R, które osiągały zyski niewystarczające do skorzystania z odliczeń podatkowych. Wprowadzone rozwiązanie polegało na zwiększeniu maksymalnego limitu płatności gotówkowej oferowanej w ramach ulgi B+R⁵⁴³. Kompleksowa polityka gospodarcza Danii obejmuje zachęty dla rozwoju sektora badawczo-rozwojowego, który przedsiębiorcom umożliwia potrącenie 150% bieżących

⁵⁴⁰ S. Owsiak (red.), *Polityka podatkowa krajów Unii Europejskiej...*, s. 381.

⁵⁴¹ *Potencjał innowacyjny gospodarki: uwarunkowania, determinanty, perspektywy*, NBP, Warszawa 2016, s. 99.

⁵⁴² *Ibidem*, s. 100.

⁵⁴³ S. Owsiak (red.), *Polityka podatkowa krajów Unii Europejskiej...*, s. 377.

wydatków. W 2016 r. został zaprezentowany kompleksowy plan poprawy duńskiej gospodarki, obejmujący również podatkowe zachęty, tak aby uczynić Danię państwem jeszcze bardziej atrakcyjnym do inwestowania. Jedną z propozycji związana była ze zwiększeniem ulg podatkowych na badania i rozwój do 150% dla małych i średnich przedsiębiorstw i do 125% w przypadku dużych przedsiębiorstw w okresie od 2017 do 2025 r.⁵⁴⁴

W Singapurze już od 2008 r. rząd kładzie duży nacisk na badania i rozwój, analizując dostępne programy związane z mechanizmem wsparcia B+R. Zachęty te w prowadzonej przez państwo polityce innowacyjności mają na celu zwiększenie produktywności, ponieważ innowacyjność odgrywa istotną rolę w kształtowaniu konkurencyjnej pozycji singapurskich przedsiębiorstw na światową skalę⁵⁴⁵. W badanym okresie przedsiębiorcy mogli dokonać odliczenia od podstawy opodatkowania do 400% poniesionych kwalifikowanych wydatków w prowadzonej działalności badawczo-rozwojowej, wykonywanej na terytorium Singapuru lub za granicą. W 2010 r. wprowadzona została nowa strategia rządu, która miała na celu zmianę funkcjonowania gospodarki w kierunku rozwoju inkluzywnego oraz innowacyjności (m.in. przewidywano zwiększenie wydajności pracowników wszystkich sektorów przez podniesienie płac, wprowadzenie kredytów innowacyjnych).

Podsumowując kształtowanie w badanych systemach modeli opodatkowania bezpośredniego w zakresie innowacyjności, należy podkreślić, że systemy podatkowe w rozwiniętych gospodarczo krajach opierają się na założeniu wysokiej zdolności płatniczej osób prawnych prowadzących działalność gospodarczą. Często stosowanym rozwiązaniem było również niższe opodatkowanie podatkiem dochodowym małych i średnich przedsiębiorstw oraz start-upów, a odpisy amortyzacyjne, które podatnicy mogli ustalać w zależności od indywidualnego rachunku ekonomicznego, stały się istotnym elementem podatkowych rozwiązań wspierających innowacyjność⁵⁴⁶. W badanym okresie można zaobserwować, że relatywnie wysokim stawkom nominalnym PIT/CIT towarzyszą coraz bardziej liberalne zasady odliczenia amortyzacji, szczególnie w zakresie działalności B+R, co determinuje wysokość odliczeń podatkowych. Podatnicy mieli wiele możliwości wykorzystywania amortyzacji w celu oddziaływania na poziom kosztów podatkowych, co

⁵⁴⁴ *Worldwide R&D Incentives Reference Guide 2017*, EY, s. 71.

⁵⁴⁵ *Ibidem*, s. 225.

⁵⁴⁶ A. Krajewska, *Podatki...*, 2012, s. 127–128.

pozwalalo im najefektywniej dopasować obowiązujące zasady do wysokości zysku i obciążeń podatkowych poprzez:

- ⇒ metody kalkulacji amortyzacji;
- ⇒ przyjmowanie okresu dla umarzania środków trwałych;
- ⇒ potrącenia inwestycyjne, które są korzystne w zakresie kształtowania kosztów;
- ⇒ określenie podstawy wyceny podlegającego amortyzacji majątku i jego szacowania.

Uwzględniając poszczególne rozwiązania na poziomie analizowanych gospodarek, należy stwierdzić, że cechami wspólnymi, które mogą przyczynić się do zdefiniowania podatkowych determinantów wzrostu i rozwoju gospodarki innowacyjnej, są następujące elementy⁵⁴⁷:

- 1) pozostawienie przedsiębiorcom jak największej swobody poprzez nieograniczanie ich aktywności innowacyjnej opodatkowaniem,
- 2) oddziaływanie na aktywność przedsiębiorców systemem ulg i zwolnień podatkowych, zasadami kształtowania amortyzacji, sposobem liczenia kosztów do celów podatkowych, tak aby ukierunkowywać aktywność przedsiębiorców zgodnie z potrzebami gospodarczymi, w tym zachęcając do inwestycji, postępu technicznego, tworzenia nowych miejsc pracy,
- 3) aktywizowanie małych i średnich przedsiębiorstw, które dominują liczebnie w gospodarkach.

W badanym okresie można zidentyfikować różne trendy związane z systemowym kształtowaniem opodatkowania działalności przedsiębiorstw prywatnych. Z jednej strony jest to zawężanie podstawy opodatkowania mające na celu stymulowanie inwestycji sektora prywatnego, wspieranie konkurencyjności przedsiębiorstw krajowych oraz podejmowanie działań w kierunku systemowego upraszczania prowadzenia innowacyjnej działalności gospodarczej, z drugiej zaś jest to okres systemowych reform związanych z ograniczaniem praktyk unikania opodatkowania (*tax avoidance*) stosowanych przez podatników lub likwidowania nieskutecznych zachęt podatkowych⁵⁴⁸. Intensywność zmian w kształtowaniu polityki ulg podatkowych dla działalności B+R wymagała również zagwarantowania

⁵⁴⁷ *Ibidem*, s. 129–130.

⁵⁴⁸ European Commission, *Tax Reforms in EU Member States 2015. Tax policy challenges for economic growth and fiscal sustainability*, Institutional Paper 2015, no. 008, s. 19.

stabilności przepisów prawa, aby zaproponowane ulgi miały skutek motywacyjny⁵⁴⁹. B. Westmore wskazuje przy tym, że warunkiem, aby ulgi podatkowe na działalność B+R były pozytywnie skorelowane ze wzrostem wydatków przedsiębiorstw na ten cel, jest również stabilność przepisów prawa w tym obszarze⁵⁵⁰.

3.1.5. Opodatkowanie konsumpcji

Fiskalne znaczenie podatków pośrednich odnosi się w ujęciu bezwzględnym do wysokości danin w danym roku podatkowym, która to wielkość świadczy o ich efektywności jako bieżącego źródła dochodów budżetowych. Natomiast względną miarą staje się ich udział w dochodach podatkowych ogółem⁵⁵¹. W zależności od przyjętego kryterium klasyfikacji podatków mogą być one zatem podatkami konsumpcyjnymi (kryterium przedmiotowe), podatkami państwowym (podział dochodów pomiędzy administracją centralną i lokalną) oraz podatkami pośrednimi. Uznaje się, że podatki pośrednie zapobiegają zniekształceniom w rozwoju wymiany handlowej na poziomie globalnym, ponieważ państwa nie mogą wykorzystać ich do asekuracji strategicznych krajowych sektorów gospodarczych oraz inwestycji.

Podatki te mają charakter cenotwórczy, zmiany w kształtowaniu ich stawek powodują zmiany w rynkowej strukturze popytu i społecznej strukturze dochodów podatników⁵⁵². W literaturze akcentuje się regresywny charakter podatków konsumpcyjnych, wskazując, że tego typu daninami, które w przeciwieństwie do opodatkowania bezpośredniego nie mają zindywidualizowanego charakteru, w największym stopniu zostają obciążone najuboższe grupy podatników (przede wszystkim rodziny wielodzietne o niskich dochodach)⁵⁵³. Grupy te wykazują zazwyczaj niewielką skłonność do oszczędzania, zasadniczą część swoich dochodów przeznaczając na konsumpcję⁵⁵⁴. Jest to po części również związane z tym, że neutralność podatkowa podatków konsumpcyjnych wymaga, by podatnicy, wykonując

⁵⁴⁹ S. Owsiak (red.), *Polityka podatkowa krajów Unii Europejskiej...*, s. 377.

⁵⁵⁰ B. Westmore, *Policy incentives for private innovation and maximizing the returns*, OECD Journal: Economic Studies 2013, vol. 1. s. 122.

⁵⁵¹ E. Małecka-Ziemińska, *Fiskalne aspekty...*, s. 97.

⁵⁵² A. Gomułowicz, D. Mączyński, *op. cit.*, s. 655.

⁵⁵³ P.M. Gaudemet, J. Molinier, *op. cit.*, s. 496; J. Englisch, *VAT/GST and Direct Taxes: Different Purposes*, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam 2009, s. 15; M. Sosnowski, *Realizacja funkcji fiskalnej w zakresie podatku od towarów i usług*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, nr 864, Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenie 2015, nr 76, t. 1, s. 117.

⁵⁵⁴ Nabywają dobra przede wszystkim o charakterze podstawowym, dla których cenowa elastyczność popytu jest niewielka, co skutkuje tym, że w sytuacji podwyższenia podatku nie wywoła to proporcjonalnego spadku konsumpcji.

te same lub podobne czynności gospodarcze, nie byli traktowani w odmienny sposób⁵⁵⁵. Neutralność podatków konsumpcyjnych nie opiera się na zwolnieniach podatkowych, co jest domeną podatków bezpośrednich, lecz na przyznaniu podatnikom prawa do odliczenia podatku naliczonego w momencie nabycia danego towaru/usługi, które zostaną wykorzystane do wykonania czynności opodatkowanej. Stąd podatek VAT będzie co do zasady naliczony i pobrany przez podmiot gospodarczy sprzedający swoje towary/usługi (dokonana sprzedaż), a następnie odprowadzony do budżetu państwa po odliczeniu kwoty podatku zapłaconego (dokonany zakup) wcześniej na rzecz jego dostawców.

Dla badanych krajów, z których sześć⁵⁵⁶ należy do państw członkowskich Unii Europejskiej, najważniejszym podatkiem pośrednim jest podatek od wartości dodanej (*value-added tax*, VAT). W celu ograniczenia różnic w zakresie alokacji VAT w poszczególnych jurysdykcjach oraz zapewnienia neutralności w handlu pomiędzy państwami członkowskimi UE (tzw. harmonizacja VAT) najważniejszym aktem stała się wydana w 2006 r. dyrektywa 2006/112/WE⁵⁵⁷ (zwana dyrektywą VAT), która weszła w życie 1.01.2007 r. Jako podstawowe zasady wspólnego systemu VAT uznano:

- 1) powszechność opodatkowania,
- 2) zachowanie warunków konkurencji,
- 3) faktyczne opodatkowanie konsumpcji,
- 4) unikanie podwójnego opodatkowania,
- 5) neutralność podatku VAT dla podatnika rozumiana jako stosowanie podatku od towarów i usług na wszystkich etapach obrotu gospodarczego z równoczesnym prawem do potrącenia podatku zawartego w poprzedniej fazie obrotu.

Dyrektywa wprowadziła obowiązek stosowania co najmniej minimalnej standardowej stawki VAT równej 15%, początkowo do końca grudnia 2010 r., jednak ta minimalna

⁵⁵⁵ Orzecznictwo TS UE w odniesieniu do zasady neutralności sprowadza się do tego, że świadczenie podobnych usług, które względem siebie można uznać za konkurencyjne, nie może być traktowane odmiennie w zakresie pośredniego opodatkowania (np. VAT). Wyrok TS UE z dnia 27 kwietnia 2006 r. w sprawach połączonych C-443/04 oraz C-444/04, H.A. Sollenveld i J.E. van den Hout-van Eijnsbergen przeciwko Staatssecretaris van Financien, EU:C:2006:257.

⁵⁵⁶ Do EWG/UE przyłączyły się następujące analizowane państwa: Dania (od 1973 r.), Finlandia (od 1995 r.), Holandia (od 1957 r.), Niemcy (od 1957 r.), Szwecja (od 1995 r.), Wielka Brytania (od 1973 r.).

⁵⁵⁷ Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE L 347, s. 1).

wysokość stawki została przedłużona na kolejne lata. Obok standardowej stawki dyrektywa określała również wysokość stawki obniżonej oraz jej liczbowy limit. Każde państwo może stosować maksymalnie dwie stawki obniżone, które nie mogą być niższe niż 5%, tylko do wybranej grupy dostaw towarów i usług.

Przedmiotem opodatkowania VAT-em jest co do zasady: (1) odpłatna dostawa towarów, (2) odpłatne świadczenie usług na terytorium danego państwa, (3) eksport towarów, (4) import towarów na terytorium państwa, (5) wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów za wynagrodzeniem (WNT) oraz (6) wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów (WDT). Podstawą opodatkowania jest obrót (kwota należna z tytułu sprzedaży pomniejszona o kwotę wcześniej naliczonego podatku). Podatek cechuje zasada neutralności, tzw. opodatkowanie ustalone jest w ten sposób, aby nie ingerować w pozycję przedsiębiorstw konkurujących między sobą na rynku. W kontekście międzynarodowym zasada ta oznacza, że prawo do poboru podatku ze względu na obrót przypada tej jurysdykcji podatkowej, w której ma miejsce ostateczna konsumpcja (zasada kraju przeznaczenia).

Podatkiem obrotowym objęte są przede wszystkim obroty, które przedsiębiorca uzyskuje w ramach swojej działalności odpłatnie, jeżeli przyjmuje się, że obroty zostały osiągnięte na terenie kraju. Podatkiem objęty jest również import przedmiotów z krajów trzecich na teren kraju członkowskiego Unii (podatek obrotowy od importu).

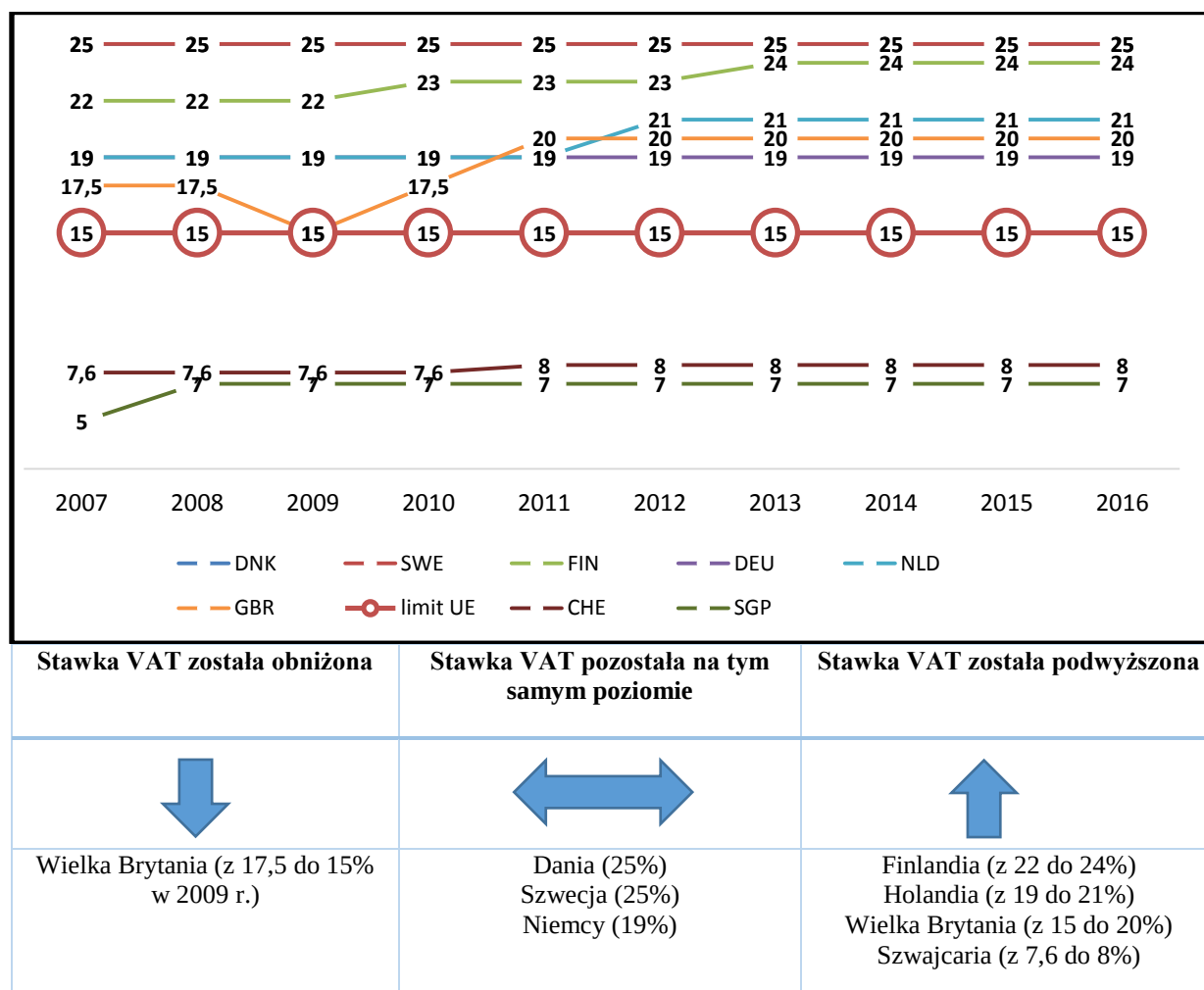
Do popularności występowania w modelach systemów podatkowych podatku od wartości dodanej przyczyniła się idea wspólnej Europy i działań zmierzających do ustanowienia i funkcjonowania rynku wewnętrznego Unii Europejskiej, charakteryzującego się swobodnym przepływem towarów, usług, osób i kapitału oraz potrzebą harmonizacji ustawodawstw. Obecnie VAT jest stosowany we wszystkich państwach członkowskich Unii Europejskiej oraz kilkudziesięciu krajach świata⁵⁵⁸ jako ogólny podatek konsumpcyjny od nabytych dóbr i usług.

W analizowanych gospodarkach jedynym państwem, które nie wprowadziło w swoim systemie podatkowym podatku VAT/GST, są Stany Zjednoczone. W pozostałych państwach w okresie 2007–2016 cztery zdecydowały się na podwyższenie podstawowej stawki podatku, w pięciu zaś opodatkowanie pozostało nie zmienione. W żadnym z badanych systemów

⁵⁵⁸ W systemach podatkowych pobierany jest podatek VAT (podatek od wartości dodanej) lub GST (podatek od towarów i usług), np. w Australii, Indiach.

podatkowych nie zdecydowano się na obniżenie podstawowej stawki opodatkowania. Działania państw w zakresie kształtowania stawki podatkowej w latach 2007–2016 prezentuje wykres 20.

Wykres 20. Zestawienie zmian w badanych systemach podatkowych w zakresie podstawowych stawek VAT w latach 2007–2016



Źródło: opracowanie własne.

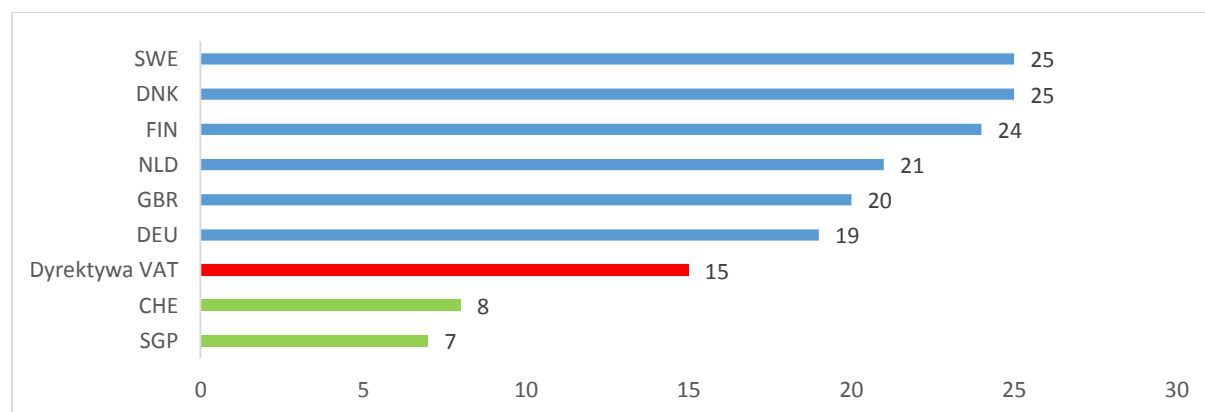
Na największą zmianę w zakresie podwyższenia stawek VAT w badanym okresie zdecydowały się: Wielka Brytania – o 2,5 p.p. w 2011 r.⁵⁵⁹, Holandia – o 2 p.p. w 2012 r. oraz Finlandia – o 1 p.p. w 2013 r. Podwyżka VAT o 2,5 p.p. w Wielkiej Brytanii miała na celu zmniejszenie deficytu budżetowego w możliwie jak najszybszym okresie. Wykorzystanie VAT-u umożliwiło rządowi brytyjskiemu niesięganie bezpośrednio do majątku czy dochodu

⁵⁵⁹ W 2009 r. podstawowa stawka VAT została jednorazowo obniżona o 2,5 pp. W 2010 r. powrócono już do 17,5%.

podatnika, a wręcz przeciwnie – wprowadzenie reformy CIT związane ze wspieraniem działalności innowacyjnej podatników. Celem zwiększenia o 1 p.p. stawki VAT w Finlandii również było obniżenie deficytu budżetowego, negatywne oddziaływanie tej podwyżki na wzrost gospodarczy miało niwelować przeniesienie ciężaru z opodatkowania bezpośredniego w kierunku opodatkowania konsumpcji⁵⁶⁰.

Wykres 21 przedstawia wymiar podstawowej stawki VAT w badanych krajach w 2016 r. Wszystkie z analizowanych państw będących państwami członkowskimi Unii Europejskiej zgodnie z dyrektywą VAT ustaliły swoje stawki powyżej wyznaczonego progu 15%. Konkurencyjne stawki podatkowe, znacznie niższe od progu UE, stosował Singapur oraz Szwajcaria. Jedynym krajem, który nie zdecydował się na wprowadzenie podatku od wartości dodanej jako podatku państwowego, były Stany Zjednoczone, gdzie na poziomie stanowym obowiązywały dwa różne typy podatku konsumpcyjnego, tzw. podatek od sprzedaży (*sales tax*) oraz podatek akcyzowy⁵⁶¹. Uwzględniając, że amerykański podatek od sprzedaży miał konstrukcję zbliżoną do podatku akcyzowego, w odróżnieniu od wielofazowego podatku od wartości dodanej (nakładanego na każdym etapie np. produkcji), rozwiązanie stosowane w Stanach Zjednoczonych miało charakter jednofazowy i było nakładane wyłącznie w fazie sprzedaży detalicznej, zostanie on zatem omówiony przy podatku akcyzowym.

Wykres 21. Podstawowa stawka podatku VAT/GST w 2016 r. [w %]



Źródło: opracowanie własne.

⁵⁶⁰ Strona Ministerstwa Finansów Finlandii: <http://vm.fi/en/value-added-tax> (dostęp: 2.05.2018).

⁵⁶¹ T. Stratmann, *The political economy of sales taxes and sales tax exemptions*, Public Choice 2017, vol. 171, s. 208.

Najwyższa stawka 25% była stosowana w Danii oraz Szwecji. W Danii, gdzie stawka ta pozostała niezmienną od 1998 r., system podatkowy nie przewidywał również stawek obniżonych, preferencyjnych czy specjalnych dla określonych (wybranych) grup towarów/usług. Istnieje natomiast lista towarów i usług zwolnionych z VAT (m.in. opieka zdrowotna i społeczna, edukacja itp.). Transakcje eksportowe nie są obciążone VAT-em. Szwecja natomiast stosowała obniżone stawki odpowiednio w wysokości 12% (np. do żywności czy usług hotelowych) oraz 6% (np. do transportu pasażerskiego). Zwolnione z podatku były m.in. opieka medyczna, socjalna. Istnieje stawka 0%, która ma zastosowanie np. do wywozu towarów, sprzedaży i leasingu statków. Standardowa stawka VAT w Finlandii wynosiła 24%, a od początku 2013 r. przewidziano dwie stawki obniżone (10% i 14%). Podatkiem według stawki 14% obłożone zostały żywność i napoje (z wyjątkiem napojów alkoholowych) oraz usługi restauracyjne i cateringowe. Stawka 10% objęła m.in. książki, produkty farmaceutyczne, usługi sportowe, transportowe i kulturalne oraz prenumeraty czasopism. Zerowa stawka podatku VAT miała zastosowanie do niektórych towarów, takich jak dostawy eksportowe⁵⁶². W Holandii obowiązywały dwie stawki: podstawowa 21% oraz obniżona 6% w zależności od typu produktu lub usługi. Istniały usługi zwolnione z VAT (np. usługi edukacyjne, artystyczne, produkty medyczne).

W Wielkiej Brytanii większość towarów i usług była opodatkowana podstawową stawką (*standard rate*) w wysokości 20% od 2011 r.⁵⁶³ Funkcjonowała również obniżona stawka (*reduced rate*) 5% oraz stawka 0%. Obniżoną stawkę 5% stosowało się odpowiednio do: krajowego paliwa i energii, produktów gwarantujących bezpieczeństwo dzieci, np. fotelików samochodowych, przebudowy i renowacji mieszkań, niektórych materiałów energooszczędnych i produktów ułatwiających rzucenie palenia⁵⁶⁴.

W latach 2007–2016 w Niemczech większość towarów oraz usług opodatkowana była podstawową stawką VAT wynoszącą 19%⁵⁶⁵. Od 2011 r. była to najniższa stawka w analizowanych państwach należących do Unii Europejskiej, które zobligowane są do utrzymywania limitu stawki VAT w wysokości 15%. W tym okresie w Niemczech obowiązywała również obniżona stawka 7% obejmująca żywność, książki i inne publikacje.

⁵⁶² Strona Ministerstwa Finansów Finlandii: <http://vm.fi/en/value-added-tax> (dostęp: 2.05.2018).

⁵⁶³ <https://www.gov.uk/vat-rates> (dostęp: 2.05.2018 r.)

⁵⁶⁴ T. Pope, T. Waters, *A survey of the UK tax system*, Institute for Fiscal Studies, 2016, s. 17.

⁵⁶⁵ Do końca 2006 r. obowiązywała stawka podatkowa w wysokości 16%, po podwyższeniu stawki o 3 pp. w 2007 r. stawka w badanym okresie pozostała niezmienną.

Najniższe stawki podatku od wartości dodanej wśród porównywanych gospodarek funkcjonowały w Singapurze oraz Szwajcarii. Pomiędzy 2010 a 2016 r. standardowa stawka podatku GST w Singapurze wynosiła 7%, będąc najniższą stawką wśród badanych państw. Stosowano ją do wszystkich dostaw towarów lub usług, chyba że dostawy kwalifikowały się do zwolnienia (np. sprzedaż/dzierżawa nieruchomości mieszkalnych, transakcje finansowe, inwestycje w metale szlachetne⁵⁶⁶) lub zastosowania stawki zerowej. Eksport towarów i usług międzynarodowych opodatkowany był stawką zerową. W modelu singapurskim nie była stosowana obniżona stawka podatku. W Szwajcarii podatek od wartości dodanej jest podatkiem federalnym⁵⁶⁷. Natomiast w Szwajcarii od 2011 r. obowiązywała podstawowa stawka w wysokości 8% obejmująca większość dostaw towarów i usług. Obniżona stawka 3,8% obowiązywała na usługi hotelowe (zakwaterowanie); druga 2,5% stosowana była do niektórych produktów oraz usług, jak żywność, lekarstwa, gazety i książki. Istniał szereg sektorów, które były całkowicie zwolnione z VAT, w tym zdrowie publiczne, opieka społeczna, edukacja, hazard.

Pozostałe podatki pośrednie

Podmioty gospodarcze konkurują na rynkach międzynarodowych głównie ceną. Obok podatku od wartości dodanej, do podatków zharmonizowanych w prawie europejskim należy również podatek akcyzowy. Oznacza to, że dyrektywy wyznaczają pewien wzorzec, który powinien być zaimplementowany w systemach podatkowych poszczególnych państw członkowskich. Podatek akcyzowy charakteryzuje się wydajnością fiskalną, łatwością poboru oraz jest zawarty (jest ukryty) w podwyższonej cenie towaru⁵⁶⁸. Dla sześciu gospodarek będących państwami członkowskimi UE ogólne wspólne warunki nakładania akcyzy regulują przepisy harmonizacyjne zawarte w dyrektywie Rady 2008/118/WE z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego⁵⁶⁹. W praktyce dyrektywa ujednoliciła zasady poboru w odniesieniu do trzech grup produktów:

- a) wyrobów energetycznych i energii elektrycznej,
- b) alkoholu i napojów alkoholowych,

⁵⁶⁶ Strona Ministerstwa Finansów Singapuru: <https://www.mof.gov.sg/Policies/Tax-Policies/Goods-and-Services-Tax> (dostęp: 2.05.2018).

⁵⁶⁷ *The Swiss Tax System*, Federal Tax Administration, Bern 2017, s. 27.

⁵⁶⁸ A. Gomułowicz, D. Mączyński, *op. cit.*, s. 672.

⁵⁶⁹ Dyrektywa Rady 2008/118/WE z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego, uchylająca dyrektywę 92/12/EWG (Dz.Urz. UE L 9, s. 12).

c) wyrobów tytoniowych,

pozostawiając państwom członkowskim możliwość nakładania podatku akcyzowego⁵⁷⁰ na inne wyroby, pod warunkiem respektowania fundamentalnych swobód wolnego rynku (w szczególności swobodnego przepływu towarów) oraz wyeliminowania dodatkowych formalności związanych z przekraczaniem granic państw członkowskich. Państwa nie powinny doprowadzać do sytuacji, w której produkty pochodzące z innych krajów członkowskich będą np. obciążone dodatkowym podatkiem, zatem będą mniej konkurencyjne⁵⁷¹.

Największy zakres podatku akcyzowego obejmował opodatkowanie energii, duży wpływ miała również akcyza na alkohol i papierosy. W analizowanych gospodarkach państw, które były państwami członkowskimi UE, stosowany w latach 2007–2016 model opodatkowania akcyzowego odzwierciedlał ten przyjęty w prawodawstwie unijnym. Opodatkowanie wyrobów zharmonizowanych reguluje dyrektywa, wdrażana za pośrednictwem ustawodawstwa krajowego, mająca zastosowanie do alkoholu i napojów alkoholowych, większości wyrobów tytoniowych, paliw płynnych, energii elektrycznej i niektórych innych paliw. Natomiast niezharmonizowane pozostałe wyroby zostały poddane opodatkowaniu według trybu, który nie wymagał harmonizacji, w oparciu o krajowe rozwiązania. Na przykład w Finlandii podatek akcyzowy był pobierany przede wszystkim w celu zwiększenia dochodów budżetu państwa oraz regulował również kwestie środowiskowe i zdrowotne⁵⁷². Oprócz elementu ekonomicznego celem podatków akcyzowych jest walka ze zmianą klimatu (podatek od dwutlenku węgla, podatek od opakowań, który wpływa na zwiększenie zainteresowania recyklingiem, czy podatek od odpadów).

W krajach niebędących państwami członkowskimi UE podatki akcyzowe wykorzystywane są w następujący sposób. W systemie podatkowym Singapuru z opłat celnych zwolnione jest ok. 99% produktów i towarów importowanych. Z przyczyn społecznych opłaty celne i akcyzowe wprowadzone zostały na produkty alkoholowe, wyroby tytoniowe, paliwo oraz pojazdy silnikowe. W Szwajcarii pobierano różne podatki akcyzowe. Na poziomie federalnym były to następujące podatki: od ropy naftowej, za samochody

⁵⁷⁰ Różnorodność produktów wymaga stosowania zindywidualizowanych jednostek miary ilościowych oraz wartościowych

⁵⁷¹ L. Etel (red.), *Prawo podatkowe*, Difin, Warszawa 2008, s. 91; A. Gomułowicz, D. Mączyński, *op. cit.*, s. 672.

⁵⁷² Strona Ministerstwa Finansów Finlandii: <http://vm.fi/en/value-added-tax> (dostęp: 2.05.2018).

(podatek drogowy), alkohol oraz wybory tytoniowe. W Stanach Zjednoczonych występowały dwa różne typy podatku konsumpcyjnego: podatek od sprzedaży (*sale tax*) oraz podatek akcyzowy. Podatek od sprzedaży miał charakter opodatkowania pośredniego stanowego oraz lokalnego. Opodatkowywał zazwyczaj sprzedaż detaliczną od towarów i usług oraz od towarów. Stawki różniły się między sobą w zależności od stanu (każdy stan ustalał je indywidualnie), kształtowały się od 2,9 do 7,5%⁵⁷³. Dodatkowo na poziomie lokalnym stawka kształtowała się od 1 do 5%. Podatek akcyzowy różnił się zakresem przedmiotowym i był nakładany na wszystkich poziomach administracyjnych. Poza akcyzą obowiązującą na podstawie prawa federalnego, wszystkie stany nakładały indywidualnie własne podatki akcyzowe, wykorzystując ten rodzaj danin do zasilenia budżetów stanowych (stąd różnice pomiędzy rozwiązaniami stosowanymi na poziomie stanowym oraz zróżnicowana wartość akcyzy).

Porównanie poszczególnych rozwiązań w zakresie podatku akcyzowego pomiędzy analizowanymi gospodarkami napotyka znaczne trudności, nie tylko z tego względu, że w Stanach Zjednoczonych podatek ten jest składową stawek określonych na wszystkich poziomach administracyjnych. Drugim istotnym czynnikiem są odmienne miary przyjęte do określenia podstawy opodatkowania⁵⁷⁴.

3.1.6. Rola podatków majątkowych

P. Felis, podsumowując swoje rozważania nad modelami podatków majątkowych, podkreślił, że jest to najbardziej niejednolity i niespójny fragment systemu podatkowego, uwzględniający różnorodność form konstrukcyjnych dla realizacji różnych celów i zadań, a efekt finalny jest wypadkową struktury, stawek i powiązań z pozostałymi elementami funkcjonujących systemów podatkowych⁵⁷⁵. Również E. Slack i R. Bird zauważyli, że pomimo faktu, iż ekonomiści uważają ten rodzaj opodatkowania za tzw. dobre opodatkowanie (*good taxes*) i wielu państwom zaleca się rozwijanie i ulepszanie tej części systemu podatkowego, praktyka dowodzi, że reformy takie są trudne do zrealizowania w zakresie

⁵⁷³ OECD data base.

⁵⁷⁴ D. Mączyński, *Akcyza w prawie Unii Europejskiej i w prawie Stanów Zjednoczonych Ameryki Północnej*, Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny 2008, z. 3, s. 83.

⁵⁷⁵ P. Felis, *Elementy teorii i praktyki podatków majątkowych. Poszukiwanie ładu w opodatkowaniu nieruchomości w Polsce z perspektywy przedsiębiorców oraz jednostek samorządu lokalnego*, Monografie i Opracowania 588, Szkoła Główna Handlowa, Warszawa 2012, s. 40–41.

pozytywnych skutków. Wynika to z faktu, że podatki majątkowe to zaskakująco złożona zależność powiązań wielu typów przedmiotów opodatkowania z równie wieloma podmiotami pobierającymi opodatkowanie funkcjonującymi w strukturach administracji lokalnej i państwowej, przez co trudno mówić o konwencjonalnie preferowanym kształcie jednolitej stawki dla wszystkich podmiotów objętych opodatkowaniem⁵⁷⁶. We współczesnych systemach podatkowych podatki majątkowe pełnią uzupełniającą rolę w stosunku do podatku dochodowego (oprócz roli fiskalnej pełnią także różne funkcje stymulacyjne), są więc przedmiotem krytyki jako kolejne opodatkowanie tej samej wartości (majątek nabywa się, co do zasady, z już opodatkowanego dochodu). W odróżnieniu od podatków dochodowych, podatki majątkowe nie występują w jednej homogenicznej formie, obciążając⁵⁷⁷:

- 1) posiadanie majątku (np. podatek od nieruchomości, od środków transportowych) – występując w postaci podatków osobistych od całości majątku podatnika oraz w postaci podatków obciążających poszczególne dobra majątkowe,
- 2) przyrost majątku (podatek od spadków i darowizn),
- 3) obrót majątkiem (podatek od czynności cywilnoprawnych).

Obowiązujące formy podatków majątkowych we współczesnych modelach systemów podatkowych charakteryzują się znacznym zróżnicowaniem, co utrudnia wskazanie ponadnarodowych wzorców umożliwiających wyznaczenie podstawowych zasad co do ich konstrukcji⁵⁷⁸ oraz porównywania. N. Gajl określa to brakiem homogenicznego charakteru tego rodzaju opodatkowania⁵⁷⁹. W praktyce modele i konstrukcje podatków majątkowych różnią się między sobą, a jednym z najczęściej porównywanych rozwiązań jest opodatkowanie nieruchomości, obejmujące grunty, budynki i pozostałe składniki majątkowe podatników (zarówno osób fizycznych, jak i prawnych). W rozwiązaniach stosowanych przez analizowane gospodarki narodowe można wyodrębnić pewne cechy wspólne podatków od nieruchomości, którymi są:

- 1) charakter lokalny, przez co stają się jednym z głównych źródeł dochodów budżetów administracji lokalnej;

⁵⁷⁶ E. Slack, R. Bird, *The Political Economy of Property Tax Reform*, OECD Working Papers on Fiscal Federalism 2014, no. 18, s. 25–26.

⁵⁷⁷ A. Buczek, H. Dzwonkowski, L. Etel, J. Gliniecka, J. Glumińska-Pawlic, A. Huchla, W. Miemiec, Z. Ofiarski, J. Serwacki, M. Zdebel, Z. Zgierski, *op. cit.*, s. 63, 65–66.

⁵⁷⁸ *Tax Policy Reforms in the OECD 2017*, OECD, Paryż 2017, s. 54.

⁵⁷⁹ N. Gajl, *Modele podatkowe. Podatki majątkowe*, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 1996, s. 33.

- 2) charakter rzeczowy – są oparte na wymiarze wartości albo na określonych cechach przedmiotu opodatkowania;
- 3) preferencje podatkowe (stopniowo ograniczane są katalogi zwolnień i ulg podatkowych), które obejmują następujące obszary:
 - a) podmiotowe – określony rodzaj własności, np. nieruchomości państwowe, komunalne,
 - b) przedmiotowe – związane ze sposobem użytkowania nieruchomości.

W zakresie wielkości danin podatkowych w badanych najbardziej innowacyjnych gospodarkach świata występują znaczne rozbieżności, utrudniające porównanie jakościowe stosowanych rozwiązań ze względu m.in. na system katastralny ze stawkami procentowymi od wartości lub stawkami kwotowymi (od wielkości powierzchni). Obciążenia podatkowe w gospodarkach, gdzie wymiar podatku oparty jest na wartości, są zdecydowanie wyższe od rozwiązań opartych na opodatkowaniu powierzchni nieruchomości⁵⁸⁰. Każde z państw stosuje określoną formę podatku od nieruchomości zarządzanej przez samorządy lokalne. Dochód z tych danin zasila lokalne budżety. Podatki od nieruchomości są zazwyczaj naliczane proporcjonalnie (przeważnie w wysokości jednego procenta lub mniej) od wartości brutto nieruchomości. Zasadniczo nie ma progów podatkowych dla nieruchomości, wiele krajów stosuje jednak szereg wyjątków lub ryczałtów dla określonych rodzajów własności nieruchomości lub zalicza je do poszczególnych grup. Podatki majątkowe stanowią atrakcyjne źródło zasilania budżetów administracji lokalnych.

Warto odnotować fakt, że w analizowanych systemach podatkowych administracje lokalne (poza Singapurem) posiadają określony zakres kompetencji w obszarze kształtowania wysokości stawek podatkowych (najczęściej stosowanym rozwiązaniem jest możliwość kształtowania stawek na obszarze, który jest pod jurysdykcją danej administracji lokalnej). W praktyce stawki podatkowe w badanych gospodarkach są różnicowane w zależności od rodzaju, lokalizacji oraz przeznaczenia określonego majątku, jak również ze względu na kompetencje administracji lokalnych.

Podatki majątkowe w żadnej z analizowanych gospodarek nie stanowiły istotnej części dochodów podatkowych na poziomie administracji państwowej. Struktura udziału tych

⁵⁸⁰ P. Felis, *Elementy teorii i praktyki...*, s. 38.

podatków kształtuje się jednak odmiennie na najniższym poziomie administracji. Na podstawie danych OECD można stwierdzić, że dochody majątkowe w Wielkiej Brytanii stanowią jedyne podatkowe źródło dochodów budżetów administracji lokalnej, podczas gdy w Szwecji jest to jedynie ok. 3%. W większości gospodarek, gdzie dochody podatkowe administracji lokalnej są również odprowadzane z tytułu należnych podatków bezpośrednich, stosunek procentowy podatków majątkowych do dochodów podatkowych ogółem nie przekracza 15 p.p. Wyjątek w tym zakresie stanowi Singapur, który ze względu na strukturę administracyjną nie posiada budżetów lokalnych, a podatki majątkowe wpływają bezpośrednio do budżetu państwa, jednak i w tym przypadku dochody majątkowe nie przekraczają 15%. W Niemczech istnieją również podatki gminne od działalności gospodarczej, których nie można doliczyć do kosztów uzyskania przychodów. Podstawą opodatkowania jest zysk z działalności przedsiębiorstwa obliczony na podstawie CIT lub PIT, stanowi on 3,5%, zatem podatek jest formą opodatkowania majątkowo-dochodowego.

3.1.7. Całkowite opodatkowanie działalności gospodarczej a system podatkowy

Charakterystyczną cechą innowacyjności jest duże zróżnicowanie poszczególnych gospodarek pod względem potencjału innowacyjnego. Finansowanie innowacji, szczególnie przez sektor prywatny, wiąże się ze sferą podatków. Jakość tych rozwiązań jest ważna, a postulatem ostatnich lat staje się zwiększenie udziału sektora prywatnego w finansowaniu działalności inwestycyjnej. Preferencje podatkowe, wakacje podatkowe czy ulgi nie mogą ingerować w zasady konkurencji wolnorynkowej oraz osłabiać motywacji do podejmowania działalności innowacyjnej. Dużą rolę odgrywają zatem koszty działalności gospodarczej ze względu na konieczność podjęcia aktywności innowacyjnej, która ma charakter długoterminowy oraz wymaga szerszej perspektywy w aspekcie generowania zysku przez przedsiębiorstwo. Kosztami są również podatkowe obciążenia kooperacji z kontrahentami oraz klientami oraz pracownikami (np. koszt ubezpieczenia społecznego płaconego przez pracodawcę), znacznie wykraczając poza samą działalność innowacyjną przedsiębiorstwa. Budując narzędzia podatkowe wspierające innowacyjność, nieodzowna staje się zatem po stronie ustawodawcy perspektywa oceny skutków regulacji w ujęciu systemowego wpływu na wysokość opodatkowania zysku przedsiębiorstw rozważających podjęcie działalności innowacyjnej lub jej rozwijanie. W tym ujęciu analiza wskaźników innowacyjności opiera się na metodologii oceny ogólnych warunków rozwoju

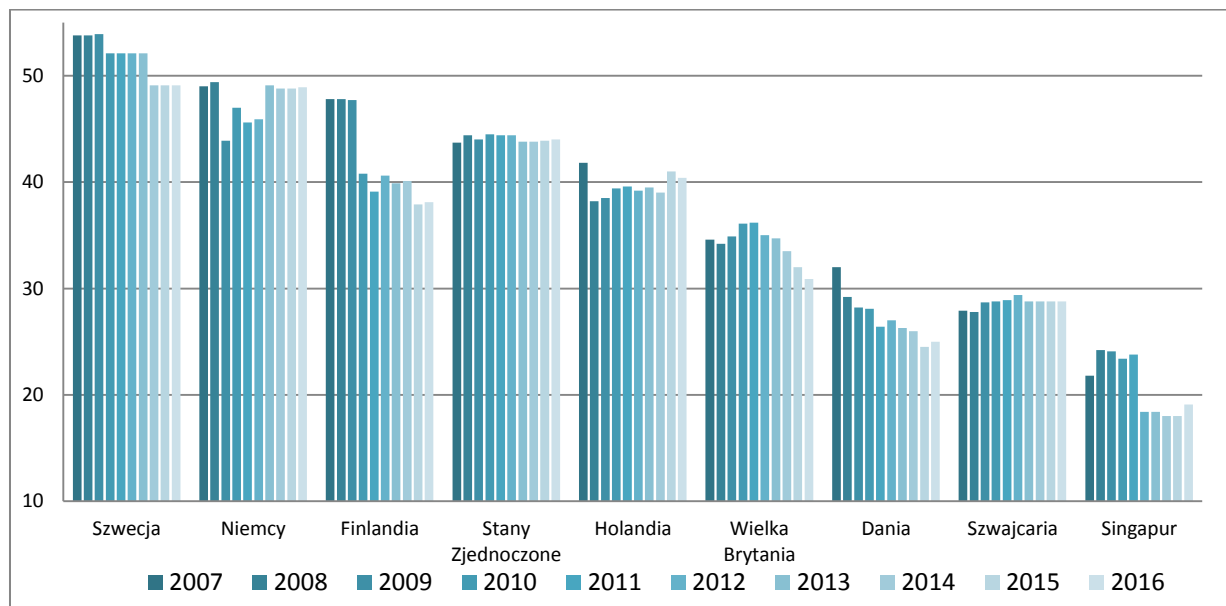
przedsiębiorczości w danym państwie. Wskaźniki te prezentuje m.in. raport Banku Światowego *Doing Business*. Dane z tego raportu umożliwiają analizę całkowitej stawki podatkowej (*total tax rate*, TTR) w 6 filarze GCI analizującym efektywny rynek dóbr⁵⁸¹. Dla GCI wskaźnik ten oparty jest na podatku dochodowym (procent zysków), podatku od wynagrodzeń i udziału (procent zysków) oraz innych podatków (procent zysków). Całkowita stawka podatkowa opiera się na pomiarze kwoty podatków i obowiązkowych składek płaconych przez podmioty prowadzące działalność gospodarczą w drugim roku funkcjonowania na rynku, wyrażona jako udział w zysku komercyjnym. Całkowita wartość podatków jest sumą pięciu typów podatków oraz składek po uwzględnieniu przewidzianych prawem odliczeń i zwolnień. Obejmuje ona zysk CIT, składki na ubezpieczenie społeczne i podatek od wynagrodzeń płacone przez pracodawcę, podatki od nieruchomości, podatki obrotowe oraz podatki o mniejszym znaczeniu⁵⁸².

Uwzględniając omówione wcześniej poszczególne elementy systemów podatkowych, zauważyć należy, że opodatkowanie aktywności gospodarczej w analizowanych krajach należy do wysokich, biorąc pod uwagę całkowitą stawkę podatku (TTR). Z analizy samej procentowej relacji opodatkowania do zysku przedsiębiorstwa wynika, że najlepsze rozwiązania proponuje Singapur. Szwajcaria, która uchodzi za najbardziej innowacyjną gospodarkę świata, również znajduje się w grupie państw, gdzie udział podatków w zyskach przedsiębiorstwa jest stosunkowo niski. Największa TTR charakteryzuje Szwecję, Niemcy, Stany Zjednoczone, czyli duże pod względem obszaru geograficznego kraje o istotnych rynkach zbytu dla towarów/usług innowacyjnych, ale i sporych potrzebach społecznych związanych z redystrybuacją dochodów podatkowych. Natomiast kraje niebędące w strukturach podobnych do Unii Europejskiej kształtują samodzielnie swoją politykę podatkową, co przekłada się na relatywnie niższy udział podatków w zyskach przedsiębiorstw i może stanowić znaczne ułatwienie w kształtowaniu narzędzi podatkowych przynoszących najbardziej efektywne wyniki.

⁵⁸¹ K. Schwab, X. Sala-i-Martin, *The Global Competitiveness Report 2016–2017*, World Economic Forum, s. 375.

⁵⁸² <http://www.doingbusiness.org/methodologysurveys/>

Wykres 22. Całkowita stawka podatku (*total tax rate*) w latach 2007–2016



Źródło: opracowanie własne na podstawie bazy danych raportów *Doing Business*.

Warto przy tym odnotować, że Szwecja, Dania i Holandia należą do gospodarek o najwyższych na świecie poziomach opodatkowania dochodów, w zamian oferują jednak wysoką pomoc socjalną. W analizowanym okresie jako element związany z ułatwieniem podmiotom prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie opodatkowania zostały wskazane przede wszystkim zmiany związane z redukowaniem stawek, jak również z ułatwieniami płacenia i składania deklaracji. Poszczególne ułatwienia i ograniczenia najbardziej wyeksponowane w raportach *Doing Business* zostały zaprezentowane w tabeli 35.

Tabela 35. Najważniejsze ułatwienia dla biznesu w obszarze *Paying Taxes* w raportach *Doing Business* w latach 2007–2016

Państwa	Zmiany podatkowe korzystne dla działalności gospodarczej	Zmiany podatkowe niekorzystne dla działalności gospodarczej
Dania	DB 2009: redukcja stawki CIT	nie dotyczy
Finlandia	DB 2010: rozbudowanie elektronicznego systemu rozliczania deklaracji; zmniejszenie stawek składek na ubezpieczenie społeczne płaconych przez pracodawców DB 2012: wprowadzono uproszczoną sprawozdawczość oraz płatność podatku VAT, jak również podatku od wynagrodzeń	DB 2016: zwiększenie całkowitej stawki składki na ubezpieczenie społeczne płaconej przez pracodawców

Państwa	Zmiany podatkowe korzystne dla działalności gospodarczej	Zmiany podatkowe niekorzystne dla działalności gospodarczej
	DB 2016: obniżenie stawki CIT	
Holandia	DB 2011: ograniczanie częstotliwości składania i płacenia podatków VAT z miesięcznych do kwartalnych; umożliwienie małym podmiotom wykorzystanie rocznych sprawozdań finansowych jako podstawy do obliczenia podatku dochodowego od osób prawnych	DB 2016: zwiększenie stawek składek opłacanych przez pracodawcę na ubezpieczenie społeczne pracowników, a także podatków majątkowych: drogowego, od nieruchomości
Niemcy	DB 2009: wprowadzenie amortyzacji liniowej dla środków trwałych i odpisów aktywów o niskiej wartości DB 2013: ułatwienia w płatnościach zobowiązań podatkowych poprzez anulowanie procedur; wdrożenie elektronicznego systemu składania i płatności dla większości podatków	
Szwecja	DB 2011: obniżenie stawek CIT i opodatkowania wynagrodzeń DB 2014: Redukcja stawki CIT	
Wielka Brytania	DB 2013: redukcja stawki CIT DB 2015: redukcja stawki CIT DB 2016: redukcja stawki CIT, podwyższenie wartości wynagrodzenia zwolnionej ze składek na ubezpieczenie społeczne płaconych przez pracodawców	DB 2013: podwyższenie składek na ubezpieczenie społeczne DB 2016: zwiększenie stawek podatków komunalnych i środowiskowych

Źródło: opracowanie na podstawie raportów *Doing Business* 2007–2017⁵⁸³.

Uwzględniając wyszczególnione w raportach *Doing Business* podatkowe ułatwienia dla biznesu, gdzie podstawową wskazaną determinantą jest redukcja stawek podatkowych, należy zauważyć, że zgodnie z założeniem metodologii Banku Światowego, który ten raport opracowuje, czynniki związane z całkowitym opodatkowaniem działalności gospodarczej są istotne dla otoczenia biznesowego, co skutkuje uwzględnianiem tego miernika również w innych wskaźnikach oceny gospodarki.

⁵⁸³ Dane w *Doing Business* 2017 są aktualne na datę 1 czerwca 2016 r.

Wnioski

W rozdziale została udowodniona teza, że instrumenty systemu podatkowego nie tylko gwarantują finansowanie środkami publicznymi bezpośredniej pomocy państwa dla konkretnych obszarów działalności innowacyjnej poprzez realizację celu fiskalnego. Wdrażane w systemach podatkowych instrumenty podatkowe umożliwiają w bezpośredni sposób kształtowanie wysokości danin podatkowych płaconych przez podmioty zaangażowane w działalność innowacyjną, co przekłada się na wielkość nakładów inwestycyjnych sektora prywatnego oraz rozwój gospodarczy całego państwa.

Współczesne modele podatkowe najbardziej innowacyjnych gospodarek mają często charakter zdecentralizowany, gdzie podstawową zasadą jest samofinansowanie się podmiotów gospodarczych w sektorze prywatnym zarówno w kontekście gospodarczym, jak i rozwoju innowacyjności. Istotne staje się właściwe określenie i wprowadzenie instrumentów podatkowych ułatwiających przedsiębiorstwom finansowanie innowacyjnych inwestycji. Wymaga to uwzględnienia przy opracowywaniu narzędzi podatkowych funkcjonujących w modelach systemów podatkowych wielu czynników i zmiennych ekonomicznych o charakterze ogólnym, jak również indywidualnego rozwoju gospodarki danego państwa.

Konstrukcja prawna podatku oraz przypisanej do niego ekonomicznej stawki również nie może stanowić bariery ograniczającej działalność przedsiębiorców. Istotą zmian w zakresie każdego z poszczególnych podatków wchodzących w strukturę systemu podatkowego najbardziej innowacyjnej gospodarki jest zapewnienie finansowania niezbędnych wydatków publicznych oraz stabilności finansów publicznych, natomiast nie powinno być to związane z dużą aktywnością państwa w dofinansowywaniu celowym określonych działalności innowacyjnych podmiotów sektora prywatnego, ponieważ zakłóca to konkurencyjność.

W badanych krajach wiele reform podatkowych i związanych z nimi wysokości wpływów do budżetu państwa związanych było z opodatkowaniem wynagrodzeń osób fizycznych i dochodów przedsiębiorstw, a także podatków od konsumpcji. Ponadto kilka postkryzysowych tendencji w polityce podatkowej, które często były odpowiedzią na imperatywy fiskalne, wydaje się już zanikać. Uprzywilejowanie działalności innowacyjnej poprzez preferencyjne rozwiązania w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych

wymaga równoważenia wpływów zwiększeniem poboru z tytułu tych danin podatkowych poprzez przyznanie większej wagi wpływom z innych tytułów podatkowych, pod warunkiem zachowania przez nie jak największego neutralnego charakteru dla gospodarki. Dla rozwoju gospodarczego istotne staje się zatem systemowe wspieranie aktywności innowacyjnej, ponieważ system podatkowy determinuje politykę fiskalną i gospodarczą państw oraz rynek pracy.

W badanym okresie w wybranych do analizy gospodarkach można zauważyć, że zmiany te szły w kierunku zwiększenia wpływów z dochodów osób fizycznych w sześciu państwach: Danii, Finlandii, Niemczech, Singapurze, Szwecji oraz Stanach Zjednoczonych. W Szwajcarii i Holandii wzrosły wpływy z tytułu składek społecznych, a wpływy z najbardziej neutralnych podatków pośrednich zwiększyły się jedynie w Wielkiej Brytanii oraz Holandii.

Zastosowanie analizy podstawowych rodzajów obciążeń podatkowych oraz zidentyfikowanie najlepszych praktyk proinnowacyjnych stosowanych w analizowanych gospodarkach pozwala określić te obszary systemów podatkowych, które najbardziej wpływają na innowacyjność gospodarki badanych państw, co umożliwia zdefiniowanie elementów systemu podatkowego, które powinny być przede wszystkim uwzględniane w systemowej ocenie wpływu opodatkowania na wzrost oraz rozwój gospodarczy determinowany innowacyjnością. Natomiast należy unikać analizy tylko i wyłącznie wpływu na określony rodzaj podatku.

W badanych modelach można zaobserwować kierunek kształtowania polityki podatkowej, ponieważ obciążenia podatkowe są decydującym czynnikiem determinującym wybór miejsca prowadzenia działalności nie tylko w zakresie międzynarodowym bądź państwowym, istotna staje się również konkurencja regionalna w granicach państwa. Wynika to z faktu, że koszty prowadzenia działalności gospodarczej, w tym także obciążenia podatkowe, są równie istotne dla przedsiębiorstw działających lokalnie czy dopiero budujących swój potencjał innowacyjny, które nie mogą jeszcze konkurować z przedsiębiorstwami o ugruntowanej międzynarodowej pozycji. W zależności od charakteru gospodarki danego państwa istotne stają się albo podatkowe zachęty do zakładania nowych firm, albo do wspierania małych i średnich przedsiębiorstw o ograniczonych zasobach finansowych do prowadzenia działań innowacyjnych. Ważne jednak jest również zwrócenie uwagi na rynek pracy oraz konsumpcję produktów i usług innowacyjnych.

Rozdział IV. Wpływ systemu podatkowego na gospodarkę państw o najwyższym poziomie innowacyjności

Analiza systemów podatkowych państw o najwyższym poziomie innowacyjności objęła wydajność systemową oraz struktury podatkowe⁵⁸⁴, a uzyskane wyniki posłużyły do oceny adekwatności stosowanych rozwiązań i ich wpływu na tempo wzrostu gospodarczego oraz akceptowalności przez podatników wysokości nakładanych ciężarów podatkowych. Wydajność systemu podatkowego została odniesiona do podstawowych rodzajów podatków oraz uzyskanych z nich dochodów w latach 2007–2016. Struktura podatkowa obejmowała ogólną stawkę opodatkowania (*total tax rate*), którą obciążony był podmiot prowadzący działalność gospodarczą z tytułu opodatkowania tej działalności, dochodów osobistych, konsumpcyjnych oraz majątkowych⁵⁸⁵ w latach 2007–2016. Zgodnie z założeniami badania monograficznego i jego metodologią, opisanymi w pierwszej części pracy, uzyskano zasób wyselekcjonowanych danych analitycznych (jakościowych oraz ilościowych).

W ramach komparatywnej analizy systemów podatkowych badanie miało określić, które ekonomiczne cechy systemów podatkowych są szczególnie istotne w kształtowaniu wzrostu gospodarki narodowej, gwarantując wysokie wpływy podatkowe, jednocześnie wspierając inwestowanie w obszarze badawczo-rozwojowym, tworzenie miejsc pracy oraz zachęcając do eksportu produktów wysokiej technologii. Wobec postępującego procesu globalizacji gospodarczej wyzwaniem dla państw staje się zaprojektowanie takiego systemu podatkowego, który zwiększałby wpływy podatkowe, przy jednoczesnym minimalizowaniu nieefektywności ekonomicznej, zachowaniu prostoty i transparentności struktury podatków, unikaniu arbitralnego różnicowania podatkowego jednostek oraz podejmowanych przez nie aktywności gospodarczych⁵⁸⁶.

Badania dotyczyły związków pomiędzy opodatkowaniem a określonymi determinantami innowacyjnego wzrostu gospodarczego w wybranych państwach. W celu

⁵⁸⁴ Literatura przedmiotu jako inne składniki, na które można zwrócić uwagę przy porównywaniu systemów podatkowych różnych krajów, wymienia: skuteczność podatkową (koszt utrzymania administracji podatkowej w stosunku do dochodów), organizację oraz zasoby aparatu skarbowego. Ze względu na tematykę związaną z innowacyjnością wymienione tutaj czynniki o charakterze bardziej wykonawczym niż ustawodawczym nie zostały uwzględnione w badaniu, za: R. Rosiński, *Polski system podatkowy...*, s. 142.

⁵⁸⁵ M. Gallagher, *op. cit.*, s. 143–144.

⁵⁸⁶ *Dimensions of Tax Design: The Mirrlees Review*, *op. cit.*, s. 1–2.

szerszego porównania, czy w gospodarkach najbardziej innowacyjnych wpływ opodatkowania rzeczywiście determinuje ich wzrost gospodarczy, otrzymane wyniki porównano w nielosowo dobraną próbą gospodarek uznawanych w rankingach GII oraz GCI za gospodarki efektywne (będące na niższym poziomie rozwoju gospodarczego oraz konkurencyjności, z niższym PKB *per capita*). Na potrzeby analizy systemów podatkowych najbardziej innowacyjnych państw świata z uwagi na wielowymiarowość charakteru innowacyjności gospodarek światowych przyjęto, że analogicznie dla gospodarek efektywnych dopuszczalne będzie uproszczenie metodologiczne polegające na nielosowym doborze próby (dobór celowy). Uproszczenie uznano za dopuszczalne, biorąc pod uwagę charakter pracy badawczej, której celem nie jest ekonometryczne lub ściśle statystyczne ujęcie systemu podatkowego w warunkach pełnej reprezentatywności próby w stosunku do całkowitej populacji państw uznawanych za gospodarki efektywne, tzn. takie, które nie przekroczyły dolnej granicy wielkości PKB *per capita* wyznaczonej dla gospodarek innowacyjnych w latach 2010–2016. Oprócz przyjętej na potrzeby niniejszej dysertacji metody badania monograficznego, o nielosowym doborze próby zdecydował brak wartości dla podatkowych predyktorów niezbędnych do przeprowadzenia kwerendy w bazach danych takich organizacji, jak OECD, Eurostat, Bank Światowy. Dostępne dane o grupie gospodarek efektywnych pozwoliły uzupełnić analizę o osiągnięte wyniki odnoszące się do czterech gospodarek efektywnych: Polski, Węgier, Łotwy oraz Turcji.

Celem badania było określenie wpływu opodatkowania (mierzonego stopniem fiskalizmu poszczególnych rodzajów podatków do PKB) na wzrost gospodarczy poprzez wykorzystanie do tego celu wybranych czynników makroekonomicznych determinujących długoterminowy innowacyjny rozwój gospodarki. Do analizy wykorzystano dane podatkowe w ujęciu rocznym dostępne w bazach danych Banku Światowego, OECD oraz UNESCO. Mając na uwadze kształtowanie się wielkości podatkowych w ujęciu wzrostu gospodarczego, jako wskaźnik wzrostu przyjęto dynamikę wzrostu PKB *per capita*, gdyż obecnie jest to najczęściej stosowany miernik⁵⁸⁷.

⁵⁸⁷ Drugim najczęściej stosowanym miernikiem jest wydajność pracy, za: M. Noga (red.), *Makroekonomia ze szczególnym uwzględnieniem...*, s. 126.

Model regresji liniowej z efektami stałymi i losowymi: metoda i logika analizy

Ze względu na hierarchiczną strukturę danych przeznaczonych do testowania hipotez badawczych zdecydowano o zastosowaniu regresji liniowej z efektami mieszanymi. Hierarchiczna struktura danych oznacza, że mamy do czynienia z obserwacjami zagnieżdżonymi w pewnych grupach. Na przykład każde z analizowanych państw reprezentowane jest w bazie przez 10 obserwacji, po jednej na każdy rok w latach 2007–2016. Jednocześnie, ponieważ w bazach występuje dziewięć lub cztery (w zależności od typu gospodarki) państw, każdy rok również jest reprezentowany przez dziewięć lub cztery obserwacje.

Efekty stałe i efekty losowe

W modelu wykorzystanym do przetestowania hipotez kontrolowano więc różnice średniego poziomu danej zmiennej zależnej w badanych państwach. Analogiczną kontrolę zastosowano dla lat, z których pochodzą obserwacje. Poza standardowym **efektem stałym**, który reprezentuje oszacowany wpływ predyktora na zmienną zależną i stanowi w bieżącym ujęciu test danej hipotezy badawczej (czyli jest to współczynnik nachylenia b w regresji), do modelu włączono również **efekty losowe** dla państw i lat. W modelach mieszanych efekty losowe szacuje się poprzez założenie, że odchylenia średnich wartości zmiennej zależnej wewnątrz każdej grupy (np. państw) od średniej globalnej (wyrazu wolnego/stałego) pochodzą z rozkładu normalnego o średniej zero i odchyleniu standardowym τ , które estymowane jest na podstawie danych. Im większa wartość τ , tym większy jest efekt losowy, co oznacza, że tym bardziej różnią się między sobą grupy w średnim poziomie wartości zmiennej zależnej.

W modelach mieszanych występują dwa źródła wariancji wyjaśnionej w zmiennej zależnej: efekty stałe i losowe. W niniejszej pracy R^2_h oznaczać będzie wariancję wyjaśnioną przez efekt stały, czyli predyktor włączony do modelu. Natomiast R^2_c to całkowita wyjaśniona przez model wariancja, czyli suma wariancji wyjaśnionej przez efekty stałe i losowe. Zgodnie z konwencją odchylenie standardowe reszt (wariancja niewyjaśniona) symbolizowane jest grecką literą σ .

Wszystkie raportowane niżej operacje na zmiennych i analizy wykonano w środowisku statystycznym R. W celu wykonania każdej z regresji liniowych z efektami

stałymi i losowymi (tzw. model mieszany) wykorzystano bibliotekę lme4, w połączeniu z biblioteką lmerTest, która umożliwiła obliczenie wartości p dla współczynników z modelu. Dodatkowo, w celu wykonania diagnostyki pod kątem obserwacji wpływających na współczynniki zastosowano bibliotekę influence.ME, dzięki której dla każdego zbioru obserwacji obliczono odległości Cooka. Przed przystąpieniem do analiz właściwych wykonano również podstawowy opis statystyczny uwzględnionych w projekcie zmiennych.

Testy hipotez

W celu przetestowania każdej z postulowanych relacji pomiędzy predyktorem a zmienną zależną wykonano szereg jednozmiennowych regresji liniowych z uwzględnieniem efektów losowych dla państwa i roku, osobno dla gospodarek innowacyjnych i efektywnych. Decyzja o wykonaniu niezależnych analiz dla każdego predyktora zamiast wykonania wielozmiennowych regresji liniowych podyktowana jest faktem, że predyktory są ze sobą silnie związane zarówno na poziomie teoretycznym, jak i statystycznym. W związku z tym, aby wiarygodnie oszacować efekt każdego predyktora, lepszym rozwiązaniem było w tym przypadku wykonanie niezależnych analiz i porównanie współczynników standaryzowanych β oraz procentu wyjaśnionej wariancji przez efekt stały. W tabelach raportujących wyniki analiz dla przejrzystości prezentacji nie uwzględniono statystyk dotyczących wyrazu wolnego w modelu. W każdej tabeli pojedynczy wiersz stanowi podsumowanie jednozmiennowej regresji z efektami losowymi, wykonanej dla bieżącej zmiennej zależnej, z predyktorem jak w tytule wiersza.

Interpretacja współczynników efektów stałych

W regresji liniowej efekt predyktora wyrażony jest poprzez **niestandaryzowany współczynnik nachylenia b** . Współczynnik ten wyrażony jest na skali zmiennej zależnej i oznacza przewidywaną zmianę w wartości zmiennej zależnej w sytuacji, gdy predyktor rośnie o jedną wartość. Na przykład w przewidywaniu **rocznej zmiany PKB** wartość współczynnika $b = .2$ dla predyktora **dochody podatkowe łącznie (% PKB)** oznacza, że wraz ze wzrostem dochodów podatkowych o 1%, przewidywana roczna zmiana PKB rośnie o .2%.

W celu porównania między sobą efektów różnych predyktorów stosuje się **standaryzowany współczynnik regresji β** . Współczynnik standaryzowany zawiera się

w przedziale -1 do 1 i mówi o sile związku między predyktorem a zmienną zależną. Wartości bezwzględne współczynnika β mniejsze niż $.2$ interpretuje się jako brak związku, nawet w przypadku istotności współczynnika b . Wartości bezwzględne $.2 \leq \beta < .5$ interpretuje się jako efekty o słabej sile, Wartości $.5 \leq \beta < .7$ jako efekty silne, natomiast $\beta \geq .7$ jako efekty bardzo silne. Interpretacja β opiera się na zmianach w odchyleniach standardowych. Na przykład $\beta = .5$ oznacza, że zmiana w predyktorze o jedno odchylenie standardowe jest związana z przewidywaną zmianą w zmiennej zależnej o pół odchylenia standardowego.

Diagnostyka

W celu sprawdzenia założenia homoscedastyczności (czyli względnie stałej wariancji reszt dla każdej obserwacji w zmiennej zależnej) i liniowym związku pomiędzy analizowanymi zmiennymi, wykonywano wykres rozrzutu reszt $\sim$ wartości przewidywane. Wizualna analiza wykresu pozwala na identyfikację heteroscedastyczności oraz ewentualnej nieliniowej relacji pomiędzy zmiennymi.

Dodatkowo, w celu weryfikacji, czy w danych nie występują grupy obserwacji istotnie wpływające na oszacowania współczynników w modelu, dla każdej grupy obserwacji obliczono odległość Cooka. Przyjmuje się, że obserwacje, dla których odległość Cooka > 1 , to obserwacje istotnie zaburzające oszacowania współczynników modelu i należy je wykluczyć z dalszej analizy. W raportowanych niżej rezultatach modeli mieszanych ostatnia kolumna 'Cook' zawiera informację o tym, ile obserwacji wpływowych zostało usuniętych przed ostatecznym oszacowaniem współczynników modelu.

Opis statystyczny

W badaniach wykorzystano następujące zmienne:

- 1) dochody podatkowe łącznie (% PKB) – relacja rocznych dochodów podatkowych do PKB,
- 2) dochody z podatków bezpośrednich (% PKB) – relacja rocznej wartości podatków bezpośrednich do PKB,
- 3) PIT (% PKB) – relacja rocznej wartości podatków z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych do PKB,
- 4) c – relacja rocznej wartości podatków z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych do PKB,

- 5) dochody ze składek na ubezpieczenie społeczne (% PKB) – relacja rocznej wartości składek społecznych do PKB,
- 6) dochody z podatków majątkowych (% PKB) – relacja rocznej wartości podatków majątkowych do PKB,
- 7) dochody z podatków pośrednich (% PKB) – relacja rocznej wartości podatków pośrednich do PKB,
- 8) roczną dynamikę wzrostu PKB *per capita* (%),
- 9) Nakłady brutto (% PKB) – relację nakładów brutto na środki trwałe do PKB (% PKB),
- 10) GERD (% PKB) – relację nakładów brutto na badania i rozwój do PKB,
- 11) eksport nowych technologii (% PKB) – relację eksportu technologii do PKB,
- 12) oszczędności brutto (% PKB) – relację oszczędności brutto do PKB,
- 13) liczba naukowców (na milion osób) – liczbę naukowców B+R na milion osób,
- 14) BIZ (% PKB) – relacja napływu bezpośrednich inwestycji zagranicznych do PKB,
- 15) TTR – udział podatków w zysku komercyjnym przedsiębiorców,
- 16) produktywność – produktywność w relacji do PKB *per capita*,
- 17) dochody podatkowe łącznie w mln USD,
- 18) szara strefa gospodarcza (% PKB) – relacja występowania zjawiska szarej strefy gospodarek do PKB.

Podstawowe statystyki opisowe dla zmiennych uwzględnionych w badaniu przedstawiono w tabelach 36 i 37, osobno dla gospodarek innowacyjnych i efektywnych.

Tabela 36. Statystyki opisowe. Grupa gospodarek innowacyjnych

	n	M	SD	Min.	Max.	Skośność	Kurtoza
Dochody podatkowe łącznie (% PKB)	90	33.90	9.49	12.98	49.34	−0.55	−0.54
Dochody z podatków bezpośrednich (% PKB)	90	13.73	5.91	5.79	32.18	1.60	2.07
a) PIT (% PKB)	90	10.68	5.77	1.98	26.69	1.25	1.46
b) CIT (% PKB)	90	2.71	0.99	1.32	8.30	3.07	13.92
Dochody ze składek na ubezpieczenie społeczne (% PKB)	90	7.67	5.07	0.00	14.91	−0.25	−1.25

	n	M	SD	Min.	Max.	Skośność	Kurtoza
Dochody z podatków majątkowych (% PKB)	90	1.94	0.98	0.81	4.15	0.98	-0.18
Dochody z podatków pośrednich (% PKB)	90	9.81	3.66	4.13	16.27	-0.23	-1.22
PKB per capita (roczna dynamika %)	90	0.72	2.81	-8.71	13.22	0.11	4.52
Nakłady brutto (% PKB)	90	21.28	3.18	15.26	29.27	0.29	-0.29
GERD (% of PKB)	81	2.62	0.62	1.60	3.75	-0.24	-1.13
Eksport high-technology (% PKB)	90	0.09	0.14	0.01	0.61	2.43	4.44
Oszczędności brutto (% PKB)	90	27.21	9.71	10.97	51.68	0.54	0.08
Naukowcy B+R (mln)	72	5248.57	1443.79	2833.03	7717.47	0.28	-1.40
BIZ (% PKB)	90	9.95	14.47	-15.99	87.44	2.57	9.01
X_ Całkowita stawka podatkowa	80	39.41	8.48	24.50	53.90	-0.09	-1.22
Produktywność	80	102.10	2.92	95.16	108.33	0.26	-0.36
Dochody podatkowe łącznie w mln USD	80	899595	1275321	101074	4846313	1.92	2.43
Szara strefa gospodarcza (% PKB)	80	10.93	2.84	5.60	15.60	-0.18	-1.30

Uwagi: n – liczebność, M – średnia, SD – odchylenie standardowe z próby.

Tabela 37. Statystyki opisowe. Grupa gospodarek efektywnych

	n	M	SD	Min.	Max.	Skośność	Kurtoza
Dochody podatkowe łącznie (% PKB)	40	30.97	5.25	23.06	39.39	0.22	-1.29
Dochody z podatków bezpośrednich (% PKB)	40	6.89	1.28	5.09	10.16	0.70	0.04
a) PIT (% PKB)	40	5.05	1.11	3.48	7.59	0.36	-0.68
b) CIT (% PKB)	40	1.84	0.46	0.98	2.99	0.70	-0.06
Dochody ze składek na ubezpieczenie społeczne (% PKB)	40	9.85	2.57	5.00	13.47	-0.19	-1.48
Dochody z podatków majątkowych (% PKB)	40	1.10	0.22	0.63	1.44	-0.22	-1.14

	n	M	SD	Min.	Max.	Skośność	Kurtoza
Dochody z podatków pośrednich (% PKB)	40	12.63	2.12	9.95	16.92	0.93	-0.65
PKB <i>per capita</i> (roczna dynamika %)	40	2.50	4.29	-12.98	10.88	-1.22	2.90
Nakłady brutto (% PKB)	40	23.38	4.17	18.07	36.39	1.05	0.62
GERD (% PKB)	39	0.85	0.25	0.44	1.39	0.57	-0.63
Eksport high-technology (% PKB)	40	0.04	0.05	0.00	0.15	1.10	-0.43
Oszczędności brutto (% PKB)	40	21.20	2.88	16.03	29.92	0.31	0.30
Naukowcy B+R (mln)	35	1727.50	512.68	714.49	2650.58	-0.37	-0.58
BIZ (% PKB)	40	2.66	3.03	-3.51	9.46	0.51	-0.18
X_ Całkowita stawka podatkowa	40	42.78	6.10	35.00	56.60	0.83	-0.27
Produktywność	40	109.75	11.24	90.99	135.68	0.50	-0.66
Dochody podatkowe łącznie w mln USD	40	105416	80979	6672	240938	0.11	-1.61
Szara strefa gospodarcza (% PKB)	40	25.26	2.25	21.60	29.20	0.11	-1.32

Uwagi: n – liczebność, M – średnia, SD – odchylenie standardowe z próby.

Test hipotez badawczych

Prezentacja rezultatów testów hipotez została zorganizowana następująco: każda kolejna podsekcja to rezultaty analiz wykonanych dla tej samej zmiennej zależnej, osobno dla gospodarek innowacyjnych i efektywnych. Taka prezentacja pozwala na względnie łatwe porównanie rezultatów analizy pomiędzy dwoma typami gospodarek.

1. Adekwatność stosowanych rozwiązań w systemach podatkowych do tempa wzrostu gospodarki innowacyjnej

1.1. Wpływ podatków na roczny wzrost PKB *per capita*

Rezultaty analiz wykonanych dla rocznego wzrostu PKB *per capita* w gospodarkach innowacyjnych przedstawiono w tabeli 38, natomiast w gospodarkach efektywnych – w tabeli 39.

Tabela 38. Rezultaty jednozmiennowych analiz regresji z efektami mieszanymi. Gospodarki innowacyjne

ZZ: Roczny wzrost PKB per capita	efekty stałe					efekty losowe			R^2_h	R^2_c	Cook
	β	b	lci	uci	p	τ rok	τ państwo	σ			
Dochody podatkowe łącznie (% PKB)	– 0.12	– 0.04	– 0.07	– 0.01	0.049	2.08	0.16	1.31	0.02	0.72	1
Dochody z podatków bezpośrednich (% PKB)	– 0.18	– 0.09	– 0.16	– 0.02	0.041	2.17	0.35	1.67	0.03	0.65	1
a) PIT (% PKB)	– 0.19	– 0.09	– 0.16	– 0.03	0.026	2.16	0.25	1.67	0.04	0.64	1
b) CIT (% PKB)	– 0.25	– 0.71	– 0.15	– 1.28	0.019	2.08	0.55	1.57	0.04	0.67	1
Dochody ze składek na ubezpieczenie społeczne (% PKB)	– 0.08	– 0.05	– 0.15	0.05	0.377	2.17	0.54	1.68	0.01	0.64	1
Dochody z podatków majątkowych (% PKB)	– 0.03	– 0.07	– 0.58	0.44	0.782	2.17	0.57	1.68	0.00	0.64	0
Dochody z podatków pośrednich (% PKB)	– 0.18	– 0.14	– 0.25	– 0.02	0.048	2.17	0.38	1.66	0.03	0.65	1

Notka: β – standaryzowany współczynnik regresji; b – niestandaryzowany współczynnik regresji; lci i uci – dolna i górna wartość 95% przedziału ufności dla oszacowania b ; p – istotność współczynnika b .

Dla gospodarek innowacyjnych odnotowano istotne, ujemne i bardzo słabe wpływy predyktorów: dochody podatkowe łącznie, dochody z podatków bezpośrednich łącznie, PIT, dochody z podatków pośrednich. Oznacza to, że wraz ze wzrostem dochodów z tych podatków przewidywany roczny wzrost PKB nieznacznie maleje. Dodatkowo odnotowano istotny, słaby i dodatni efekt predyktora CIT. Efekt ten jest jednak najsilniejszy z odnotowanych. W formie graficznej zaprezentowano go na rysunku 18. Oznacza to, że wraz ze wzrostem dochodów z CIT przewidywany roczny wzrost PKB nieznacznie powiększa się. Należy również zwrócić uwagę, że efekty losowe wyjaśniają od około 60 do około 70% wariancji zmiennej zależnej. Względnie wysokie współczynniki efektów losowych dla roku sugerują, że zmienność ta wynika głównie z wariancji dotyczącej rocznego wzrostu PKB pomiędzy różnymi latami.

Tabela 39. Rezultaty jednozmiennowych analiz regresji z efektami mieszanymi. Gospodarki efektywne

ZZ: Roczny wzrost PKB per capita	efekty stałe					efekty losowe			R^2_h	R^2_c	Cook
	β	b	lci	uci	p	τ rok	τ państwo	σ			
Dochody podatkowe łącznie (% PKB)	-0.13	-0.10	-0.30	0.09	0.311	2.68	0.00	3.25	0.02	0.41	0
Dochody z podatków bezpośrednich (% PKB)	-0.16	-0.52	-1.40	0.35	0.249	2.57	0.00	3.26	0.03	0.40	0
a) PIT (% PKB)	-0.23	-0.88	-1.80	0.05	0.073	2.58	0.00	3.16	0.05	0.43	0
b) CIT (% PKB)	0.27	2.53	-0.22	5.29	0.080	3.02	0.51	3.03	0.07	0.54	0
Dochody ze składek na ubezpieczenie społeczne (% PKB)	-0.12	-0.20	-0.62	0.21	0.395	2.68	0.30	3.24	0.01	0.42	0
Dochody z podatków majątkowych (% PKB)	0.41	8.04	2.24	13.84	0.036	2.37	0.93	2.96	0.17	0.52	0
Dochody z podatków pośrednich (% PKB)	-0.11	-0.23	-0.71	0.26	0.366	2.71	0.00	3.25	0.01	0.42	0

Notka: β – standaryzowany współczynnik regresji; b – niestandaryzowany współczynnik regresji; lci i uci – dolna i górna wartość 95% przedziału ufności dla oszacowania b ; p – istotność współczynnika b .

Dla gospodarek efektywnych odnotowano jeden istotny efekt. Dochody z podatków majątkowych okazały się istotnym, dodatnim predyktorem rocznego wzrostu PKB. Efekt ten jest umiarkowanie silny i oznacza, że wraz ze wzrostem dochodów z podatków majątkowych przewidywany roczny wzrost PKB powiększa się. W przypadku tego zbioru danych efekty losowe ponownie wyjaśniają znaczną część wariancji zmiennej zależnej (od około 30 do 40%) i większość tej wariancji można przypisać różnicy we wzroście PKB pomiędzy latami.

Wnioski na podstawie analizy

Wobec postępującego procesu globalizacji gospodarczej wyzwaniem dla państw innowacyjnych, co potwierdzają otrzymane wyniki, staje się zaprojektowanie takiego systemu podatkowego, który zwiększałby wpływy podatkowe, przy jednoczesnym minimalizowaniu nieefektywności ekonomicznej, zachowaniu prostoty i transparentności struktury podatków, unikaniu arbitralnego różnicowania podatkowego jednostek oraz podejmowanych przez nie aktywności gospodarczych⁵⁸⁸. Zgromadzona wiedza teoretyczna pozwala na zinterpretowanie

⁵⁸⁸ *Dimensions of Tax Design: The Mirrless Review*, op. cit., s. 1–2.

powyższych wyników w następujący sposób. Wyniki udowodniły, że nawet w najbardziej innowacyjnych gospodarkach świata system podatkowy musi spełniać przede wszystkim swój nadrzędny cel, którym jest realizacja funkcji fiskalnej. Zawsze więc fiskalizm będzie determinować rozwiązania w ramach systemu podatkowego ukierunkowane na wsparcie innowacyjności danego państwa (nie odwrotnie), a co za tym idzie – rozwiązania wpływające na funkcje gospodarczo-społeczne, jakie konkretny system podatkowy ma do spełnienia. Uwzględniając przeprowadzone w badanym okresie reformy w podatkach dochodowych od osób prawnych (CIT), które w większości związane były ze wsparciem innowacyjności oraz pobudzeniem aktywności gospodarczej, jak też uszczelnieniem systemu podatkowego, wydaje się możliwe spełnienie przez system podatkowy wymogu zarówno fiskalnego, jak i efektywności ekonomicznej dopiero po wprowadzeniu zmian w pozostałych rodzajach danin podatkowych (np. w zakresie wynagrodzeń podatników zaangażowanych w działalność gospodarczą, w tym przede wszystkim w działalności B+R; zmiany w opodatkowaniu majątku). Dokonywanie zmian powinno podlegać ocenie w zakresie ich wpływu na dynamikę PKB, zarówno w ujęciu ogólnym, jako części wszystkich dochodów podatkowych (dochody podatkowe łącznie), jak i w ujęciu szczegółowym dotyczącym ich bezpośredniego wpływu na PKB. Umożliwiłoby to systemową ocenę funkcjonalności ekonomicznej całego systemu podatkowego. Szersze działania w kierunku systemowego wspierania działalności nie muszą zatem mieć negatywnego wpływu na roczną dynamikę PKB *per capita*. Wychodząc z takiego założenia, ważne jest uwzględnienie lokalnych warunków gospodarczych, jak wykazali to Devereux, Keen, Schiantarelli, w których występowanie mniejszych przychodów podatkowych w Wielkiej Brytanii nie miało wpływu na prognozowane oddziaływanie podatków na inwestycje⁵⁸⁹. Powołani autorzy tłumaczyli to tym, że administracja państwowa reaguje w zasadzie na zmiany w gospodarce, np. udzielając dotacji czy tworząc narzędzia podatkowe ograniczające wpływ recesji, więc dla lepszego zrozumienia korelacji zachodzących pomiędzy inwestycjami a podatkami należy te działania uwzględnić.

Warto przy tym odnotować, że w badanym okresie zmiany w CIT szły również w dwóch kierunkach związanych zarówno ze zwiększaniem aktywności innowacyjnej przedsiębiorców, jak i uszczelnianiem systemu podatkowego polegającym na eliminowaniu luk w prawie podatkowym skutkujących negatywnymi dla budżetu państwa, niezgodnymi

⁵⁸⁹ P.M. Devereux, M. Keen, F. Schiantarelli, *op. cit.*, s. 395–418.

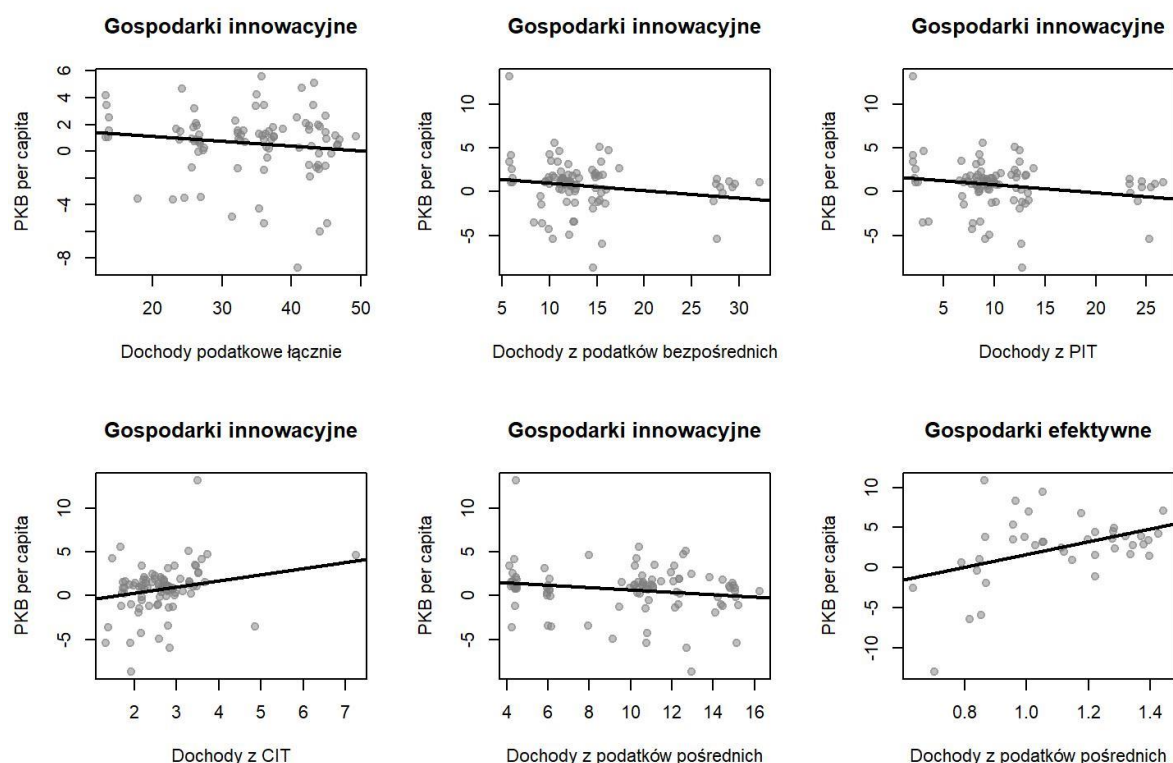
z prawem działaniami podatników w zakresie obniżania wielkości bądź niepłacenia należnych państwu danin podatkowych. Otrzymana korelacja dla CIT nie jest silna ani statystycznie istotna, natomiast daje wskazania, w jakim kierunku powinny być rozpatrywane zmiany w pozostałych częściach systemów podatkowych badanych gospodarek. Zmiany wprowadzone w CIT świadczą o tym, że właściwie prowadzona polityka podatkowa ukierunkowana zarówno na cele fiskalne, jak i gospodarczo-społeczne (w tym wypadku wspieranie działalności innowacyjnej) oraz przypisanie tym celom właściwej proporcji nie muszą negatywnie wpływać na roczny wzrost PKB *per capita*. Warto przy tym wskazać, że wyniki badań W. Easterly'ego i S. Rebelo wykazały współzależność istniejącą pomiędzy strukturą systemu podatkowego a poziomem rozwoju danego państwa. W oparciu o przeprowadzone badania kraje o niskich dochodach *per capita* rzeczywiście swoje dochody budżetowe opierają głównie na wpływach z podatków pośrednich, podczas gdy dla państw rozwiniętych, z wysokim poziomem *per capita*, istotne znaczenie dla budżetu mają podatki bezpośrednie, przede wszystkim dochodowe⁵⁹⁰ związane z bogaceniem się społeczeństwa.

W gospodarkach efektywnych, odmiennie niż w gospodarkach innowacyjnych, opodatkowanie działalności inwestycyjnej w majątek trwały nie wpływa negatywnie na PKB *per capita*.

Istotne relacje, które odnotowano w analizach przedstawiono w formie graficznej na rysunku 18.

⁵⁹⁰ W. Easterly, S. Rebelo, *op. cit.*, s. 15.

Rysunek 18. Graficzna prezentacja istotnych relacji odnotowanych w tabelach nr 38 i 39.



Uwagi: Czarne linie to wartości przewidywane na podstawie współczynników z korespondującego modelu. Szare kropki to surowe obserwacje.

Po ustaleniu wpływu opodatkowania na wzrost gospodarczy w badanych gospodarkach innowacyjnych kolejnym elementem analizy stało się zbadanie, jak poszczególne rodzaje opodatkowania wpływają na elementy gospodarki determinujące aktywność gospodarczą podmiotów związaną m.in. z rozwojem innowacyjności. W tym celu przebadano wpływ podatków na inwestycje w majątek trwały, działalność badawczo-rozwojową, eksport wysokich technologii, rozwój specjalistów.

1.2. Nakłady brutto na środki trwałe

W gospodarkach o wysokim poziomie innowacyjności omówiona wcześniej klasyfikacja C.M. Christensena (rozdział II pkt 1.1) pozwala na wyodrębnienie innowacji o charakterze ewolucyjnym, które determinują rozwój już istniejących rynków, oraz innowacji przełomowych, które kreują nowe rynki z nowymi możliwościami zatrudnienia

oraz tworzenia wartości dodanej. W zakresie rozwoju istniejących rynków istotnym elementem działań innowacyjnych stają się inwestycje w nowe, ulepszone oraz bardziej funkcjonalne środki trwałe, licencjonowanie oprogramowania, patentów oraz innych rodzajów wiedzy. Analizie w tym zakresie została poddana relacja poszczególnych wpływów podatkowych do PKB w stosunku do nakładów brutto na środki trwałe do PKB⁵⁹¹. Rezultaty analiz wykonanych dla nakładów brutto na środki trwałe dla wybranej próby gospodarek innowacyjnych przedstawiono w tabeli 40, natomiast dla wybranej próby gospodarek efektywnych – w tabeli 41.

Tabela 40. Rezultaty jednozmiennowych analiz regresji z efektami mieszanymi. Gospodarki innowacyjne

ZZ: Nakłady brutto na środki trwałe	efekty stałe					efekty losowe			R^2_h	R^2_c	Cook
	β	b	lci	uci	p	τ rok	τ państwo	σ			
Dochody podatkowe łącznie (% PKB)	-0.16	-0.05	-0.16	0.06	0.344	0.82	2.88	0.86	0.03	0.93	1
Dochody z podatków bezpośrednich (% PKB)	-0.19	-0.10	-0.27	0.07	0.264	0.73	2.87	0.98	0.03	0.91	1
a) PIT (% PKB)	-0.09	-0.05	-0.29	0.20	0.708	0.69	2.86	0.99	0.01	0.90	0
b) CIT (% PKB)	0.09	0.29	-0.06	0.63	0.105	0.71	2.91	0.87	0.01	0.92	1
Dochody ze składek na ubezpieczenie społeczne (% PKB)	-0.55	-0.35	-0.65	-0.04	0.035	0.66	3.00	0.96	0.23	0.93	0
Dochody z podatków majątkowych (% PKB)	-0.50	-1.64	-2.34	-0.95	<0.001	0.85	2.69	0.87	0.23	0.93	1
Dochody z podatków pośrednich (% PKB)	-0.05	-0.05	-0.33	0.24	0.747	0.80	3.00	0.86	0.00	0.93	1

Notka: β – standaryzowany współczynnik regresji; b – niestandaryzowany współczynnik regresji; lci i uci – dolna i górna wartość 95% przedziału ufności dla oszacowania b ; p – istotność współczynnika b .

Dla gospodarek innowacyjnych odnotowano istotne, ujemne i silne wpływy dochodów ze składek na ubezpieczenie społeczne oraz dochodów z podatków majątkowych. Oba efekty wyjaśniają ~23% wariancji zmiennej zależnej. Odnotowane efekty oznaczają, że model przewiduje, iż wraz ze wzrostem dochodów ze składek na ubezpieczenie społeczne i z podatków majątkowych nakłady brutto na środki trwałe będą maleć. Należy również

⁵⁹¹ Nakłady brutto na środki trwałe (dawniej inwestycje krajowe brutto – *gross domestic fixed investment*) obejmują m.in. ulepszenia gruntów, maszyn i urządzeń; rozbudowę infrastruktury logistycznej, budynków prywatnych, komercyjnych i przemysłowych.

zaznaczyć, że w przypadku tej zmiennej zależnej efekty losowe wyjaśniają od 70 do 90% wariancji zmiennej zależnej i zdecydowaną większość tego efektu można przypisać różnicy w nakładach brutto na środki stałe pomiędzy państwami.

Tabela 41. Rezultaty jednozmiennowych analiz regresji z efektami mieszanymi. Gospodarki efektywne

ZZ: Nakłady brutto na środki stałe	efekty stałe					efekty losowe			R^2_h	R^2_c	Cook
	β	b	lci	uci	p	τ rok	τ państwo	σ			
Dochody podatkowe łącznie (% PKB)	-0.54	-0.43	-0.70	-0.16	0.031	1.45	1.13	2.91	0.30	0.50	0
Dochody z podatków bezpośrednich (% PKB)	0.37	1.19	0.10	2.28	0.042	0.53	3.49	2.91	0.10	0.64	0
a) PIT (% PKB)	-0.15	-0.58	-2.07	0.91	0.454	1.63	2.38	2.84	0.02	0.52	1
b) CIT (% PKB)	0.49	4.49	2.70	6.29	<0.001	0.00	3.24	2.48	0.20	0.71	1
Dochody ze składek na ubezpieczenie społeczne (% PKB)	-0.64	-1.04	-1.40	-0.68	<0.001	1.11	0.00	2.94	0.42	0.49	0
Dochody z podatków majątkowych (% PKB)	-0.23	-4.25	-10.89	2.38	0.220	1.12	2.19	2.97	0.06	0.44	0
Dochody z podatków pośrednich (% PKB)	-0.43	-0.85	-1.72	0.02	0.081	1.28	2.09	2.85	0.19	0.53	0

Notka: β – standaryzowany współczynnik regresji; b – niestandaryzowany współczynnik regresji; lci i uci – dolna i górna wartość 95% przedziału ufności dla oszacowania b ; p – istotność współczynnika b .

Dla gospodarek efektywnych odnotowano cztery istotne efekty. Dochody podatkowe łącznie oraz dochody ze składek na ubezpieczenie społeczne okazały się istotnie, ujemnie i silnie związane z nakładami brutto na środki stałe. Oznacza to, że wraz ze wzrostem dochodów z tych źródeł przewidywane nakłady brutto na środki stałe maleją. Dochody z podatków bezpośrednich oraz z CIT okazały się umiarkowanie silnie i dodatnio związane ze zmienną zależną. Oznacza to, że wraz ze wzrostem dochodów z tych źródeł nakłady brutto na środki trwałe w gospodarkach efektywnych rosną. W przypadku tego zbioru danych całkowite odsetki wyjaśnionych wariancji wynoszą od 44 do 71%.

Wnioski na podstawie analizy

Negatywny wpływ podatków majątkowych na inwestycje w majątek trwały w gospodarkach innowacyjnych, zgodnie z zebraną wiedzą teoretyczną, pozwala na wyciągnięcie następujących wniosków. Podatki majątkowe są najbardziej niejednorodnym i niespójnym fragmentem systemu podatkowego, uwzględniając różnorodność form konstrukcyjnych dla realizacji różnych celów i zadań, a efekt finalny jest wypadkową struktury, stawek i powiązań z pozostałymi elementami funkcjonujących systemów podatkowych⁵⁹². Mimo że ekonomiści uważają ten rodzaj opodatkowania za tzw. dobre opodatkowanie (*good taxes*) i wielu państwom zaleca się rozwijanie i ulepszanie tej części systemu podatkowego, praktyka dowodzi, że takie reformy są niełatwe do zrealizowania i trudno oczekiwać po nich pozytywnych skutków. Wynika to z faktu, że podatki majątkowe niezależnie od gospodarki to złożona zależność powiązań wielu typów przedmiotów opodatkowania z równie wieloma podmiotami pobierającymi opodatkowanie funkcjonującymi w strukturach administracji lokalnej i państwowej, przez co trudno mówić o konwencjonalnie preferowanym kształcie jednolitej stawki dla wszystkich podmiotów objętych opodatkowaniem⁵⁹³. Złożoność opodatkowania majątku przekłada się negatywnie na prostotę oraz transparenty charakter systemu podatkowego badanych gospodarek innowacyjnych.

Na negatywny wynik składek na ubezpieczenie społeczne w badanych gospodarkach innowacyjnych ma wpływ zarówno duży udział tej formy opodatkowania przede wszystkim wynagrodzeń, jak i prowadzone w większości analizowanych gospodarek działania zwiększające procentową wartość udziału składek w wynagrodzeniach brutto. Podwyższenie wartości składek na ubezpieczenie społeczne podnosi koszty wynagrodzenia ponoszone przez pracodawców, co wpływa negatywnie na wynik finansowy ich przedsiębiorstw, należy się zatem spodziewać, że koszty te będą kompensowane mniejszymi inwestycjami w majątek trwały.

Dla porównania w gospodarkach efektywnych bezpośrednie opodatkowanie dochodu nie powoduje zmniejszenia aktywności inwestycyjnej, można zatem wyciągnąć wniosek, że w odniesieniu do podatków bezpośrednich gospodarki innowacyjne posiadają narzędzia

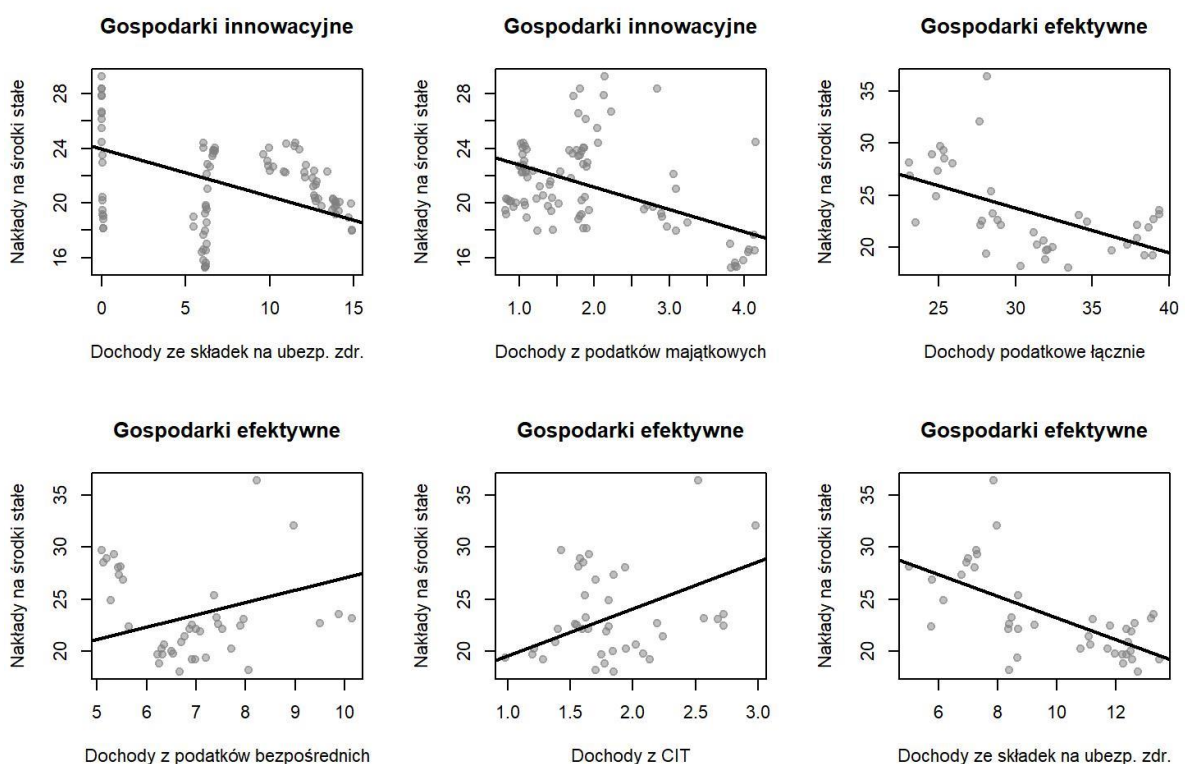
⁵⁹² P. Felis, *Elementy teorii i praktyki...*, s. 40–41.

⁵⁹³ E. Slack, R. Bird, *op. cit.*, s. 25–26.

podatkowe umożliwiające nabycie bądź zbycie majątku trwałego i rozliczenie podatkowe jego kosztów, które co do zasady są amortyzowane, zatem rozliczenie kosztów inwestycji następuje w dłuższym okresie czasu i nie jest możliwe relatywnie szybkie ich rozliczenie w bieżącym okresie rozliczeniowym.

Istotne relacje, które odnotowano w analizach, przedstawiono w formie graficznej na rysunku 19.

Rysunek 19. Graficzna prezentacja istotnych relacji odnotowanych w tabelach 40 i 41



Uwaga: Czarne linie to wartości przewidywane na podstawie współczynników z korespondującego modelu. Szare kropki to surowe obserwacje.

1.3. Nakłady brutto na badania i rozwój

Jak już wspomniano w pkt 1.2, przełomowe innowacje kreują nowe rynki, dają większe możliwości osiągnięcia zysków, kształtują nowe możliwości zatrudniania. Z ich powstaniem związane są jednak istotne koszty procesu opracowania i wdrażania produktu innowacyjnego. W tym celu przebadano wpływ opodatkowania na nakłady brutto na badania

i rozwój do PKB (GERD). Rezultaty analiz wykonanych dla nakładów brutto na badania i rozwój w gospodarkach innowacyjnych przedstawiono w tabeli 42, natomiast w gospodarkach efektywnych – w tabeli 43.

Tabela 42. Rezultaty jednozmiennowych analiz regresji z efektami mieszanymi. Gospodarki innowacyjne

ZZ: Nakłady brutto na badania i rozwój	efekty stałe					efekty losowe			R^2_h	R^2_c	Cook
	β	b	lci	uci	p	τ rok	τ państwo	σ			
Dochody podatkowe łącznie (% PKB)	0.34	0.02	0.00	0.04	0.024	0.02	0.53	0.18	0.12	0.91	0
Dochody z podatków bezpośrednich (% PKB)	0.39	0.04	0.01	0.07	0.009	0.04	0.52	0.17	0.17	0.92	0
a) PIT (% PKB)	0.29	0.03	-0.01	0.07	0.171	0.00	0.52	0.18	0.10	0.90	0
b) CIT (% PKB)	0.02	0.02	-0.06	0.09	0.684	0.00	0.58	0.17	0.00	0.92	1
Dochody ze składek na ubezpieczenie społeczne (% PKB)	0.36	0.04	-0.01	0.10	0.145	0.00	0.59	0.18	0.12	0.93	0
Dochody z podatków majątkowych (% PKB)	-0.27	-0.17	-0.39	0.04	0.119	0.00	0.50	0.18	0.10	0.89	1
Dochody z podatków pośrednich (% PKB)	0.08	0.01	-0.04	0.07	0.639	0.00	0.57	0.18	0.01	0.91	1

Notka: β – standaryzowany współczynnik regresji; b – niestandaryzowany współczynnik regresji; lci i uci – dolna i górna wartość 95% przedziału ufności dla oszacowania b ; p – istotność współczynnika b .

Dla gospodarek innowacyjnych odnotowano istotne, dodatnie i umiarkowanie silne wpływy dochodów podatkowych łącznie oraz dochodów z podatków bezpośrednich. Odnotowane efekty oznaczają, że wraz ze wzrostem dochodów podatkowych łącznie oraz dochodów z podatków bezpośrednich przewidywane nakłady brutto na badania i rozwój rosną. W przypadku tej zmiennej zależnej efekty losowe wyjaśniają do 80% wariancji zmiennej zależnej i tutaj również zdecydowaną większość tego efektu można przypisać różnicy w nakładach brutto na badania i rozwój pomiędzy państwami.

Tabela 43. Rezultaty jednozmiennowych analiz regresji z efektami mieszanymi. Gospodarki efektywne

ZZ: Nakłady brutto na badania i rozwój	efekty stałe					efekty losowe			R^2_h	R^2_c	Cook
	β	b	lci	uci	p	τ rok	τ państwo	σ			
Dochody podatkowe łącznie (% PKB)	-0.47	-0.02	-0.05	0.00	0.096	0.09	0.32	0.08	0.11	0.95	0
Dochody z podatków bezpośrednich (% PKB)	-0.35	-0.07	-0.11	-0.03	0.001	0.05	0.24	0.08	0.10	0.91	0
a) PIT (% PKB)	-0.30	-0.07	-0.12	-0.02	0.015	0.07	0.24	0.08	0.07	0.91	0
b) CIT (% PKB)	-0.16	-0.09	-0.17	-0.01	0.036	0.06	0.22	0.09	0.03	0.88	0
Dochody ze składek na ubezpieczenie społeczne (% PKB)	0.24	0.02	-0.02	0.07	0.296	0.08	0.19	0.09	0.07	0.86	0
Dochody z podatków majątkowych (% PKB)	0.44	0.51	0.33	0.69	<0.001	0.00	0.21	0.08	0.19	0.89	4
Dochody z podatków pośrednich (% PKB)	-0.20	-0.02	-0.06	0.01	0.213	0.10	0.27	0.08	0.03	0.93	1

Notka: β – standaryzowany współczynnik regresji; b – niestandaryzowany współczynnik regresji; lci i uci – dolna i górna wartość 95% przedziału ufności dla oszacowania b ; p – istotność współczynnika b .

Dla gospodarek efektywnych ponownie odnotowano cztery istotne efekty. Dochody z podatków bezpośrednich, PIT i CIT, okazały się istotnie, ujemnie i słabo związane z nakładami brutto na badania i rozwój. Oznacza to, że wraz ze wzrostem dochodów z tych źródeł nakłady na badania i rozwój maleją. Efekt CIT jest jednak bardzo mały, lecz należy to interpretować z zachowaniem badawczej ostrożności. Dodatkowo odnotowano umiarkowanie silny, dodatni efekt dochodów z podatków majątkowych, który wyjaśnia 20% wariancji zmiennej zależnej. Wzrost dochodów z tego źródła, zgodnie z przewidywaniami modelu, prowadzi do wzrostu nakładów brutto na badania i rozwój.

Wnioski na podstawie analizy

Na podstawie przytoczonej wcześniej literatury przedmiotu można wyciągnąć następujące wnioski. Ulgi podatkowe na działalność B+R powinny być pozytywnie skorelowane ze wzrostem wydatków na ten cel, pod warunkiem stabilności przepisów prawa

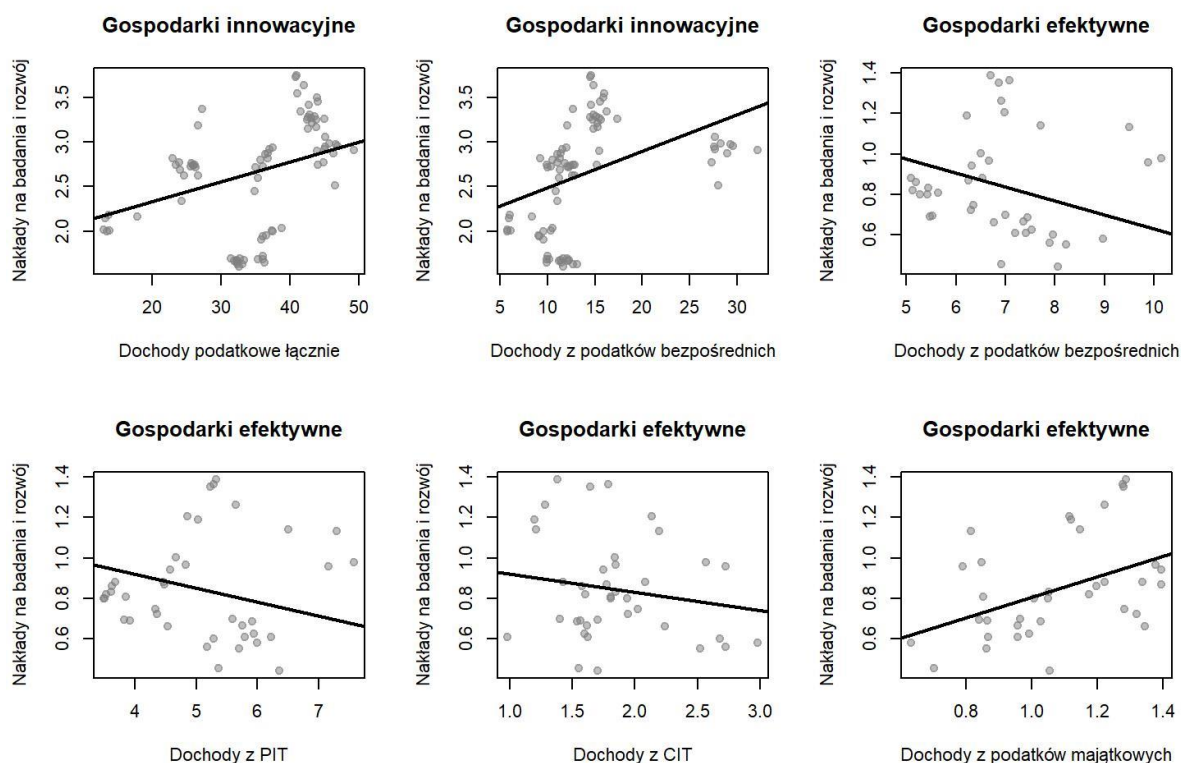
w tym obszarze⁵⁹⁴. Wszystkie analizowane gospodarki uznawane za najbardziej innowacyjne mają ten sam cel ekonomiczny, którym jest utrzymywanie nakładów na B+R jako najwyższych na świecie (3–4% PKB) z korzystną strukturą finansowania, w którym finansowanie publiczne stanowi niewielki udział. Sprzyjać ma temu m.in. system instrumentów podatkowych zachęcających do inwestowania. Ponieważ tylko w dwóch z badanych gospodarek wprowadzono w badanym okresie instrumenty podatkowe *back-end* (związanych z uzyskiwaniem przychodów z działalności inwestycyjnej, m.in. *patent box*), pozwala to wyciągnąć wniosek, że wprowadzone w badanych gospodarkach podatkowe instrumenty *front-end* mające na celu preferencyjne traktowanie nakładów wydatkowanych na działalność innowacyjną przy ustalaniu wysokości zobowiązania podatkowego, obejmujące zmniejszenie podstawy opodatkowania, obniżające wysokość podatku (np. zwolnienie, redukcję obowiązku płacenia ubezpieczeń społecznych, podatków od wynagrodzeń pracowników zatrudnionych w obszarach innowacyjnych) lub przesuwające w czasie płatność zobowiązania podatkowego (np. przyspieszona amortyzacja), są pozytywnie skorelowane z celem zarówno fiskalnym, jak i ekonomicznym systemu podatkowego. Można to również wytłumaczyć orientacją gospodarek na innowacje przełomowe, które co do zasady są produktami bardzo kosztownymi na poszczególnych etapach ich tworzenia oraz wdrażania. Należy przy tym zauważyć, że istotne różnice pomiędzy krajami związane są z tym, że w niektórych gospodarkach w badanym okresie nie stosowano instrumentów podatkowych, natomiast dochody podatkowe przeznaczano na pomoc bezpośrednią w postaci np. dotacji celowych. Można zatem wyciągnąć wniosek, że pozytywną korelację w analizowanej próbie najbardziej innowacyjnych gospodarek determinują instrumenty typu *front-end* związane z procesem tworzenia innowacji, a nie ich spieniężania. Również duży udział podatków dochodowych w realizacji celu fiskalnego determinuje pozytywną korelację dochodów podatkowych łącznie w relacji do wydatków związanych z działalnością badawczo-rozwojową.

W przypadku systemów podatkowych gospodarek efektywnych narzędzia podatkowe związane z możliwością odliczenia kosztów badawczo-rozwojowych nie są tak bardzo efektywne jak w przypadku gospodarek najbardziej innowacyjnych. Pozytywna korelacja z podatkami majątkowymi może wskazywać również na rodzaj inwestycji, które prawdopodobnie co do zasady mają raczej charakter imitacyjny.

⁵⁹⁴ B. Westmore, *op. cit.*, s. 122.

Istotne relacje, które odnotowano w analizach, przedstawiono w formie graficznej na rysunku 20.

Rysunek 20. Graficzna prezentacja istotnych relacji odnotowanych w tabelach 42 i 43



Uwagi: Czarne linie to wartości przewidywane na podstawie współczynników z korespondującego modelu. Szare kropki to surowe obserwacje.

1.4. Eksport nowych technologii

Uwzględniając również fakt, że innowacyjne gospodarki zainteresowane są kreowaniem nowych rynków dla swoich produktów innowacyjnych, kolejnym elementem analizy było ustalenie, jak struktura systemu podatkowego wpływa na eksport nowych technologii w analizowanej próbie gospodarek. Rezultaty analiz gospodarek innowacyjnych wykonanych dla dochodów z eksportu nowych technologii przedstawiono w tabeli 44, natomiast gospodarek efektywnych – w tabeli 45.

Tabela 44. Rezultaty jednozmiennowych analiz regresji z efektami mieszanymi. Gospodarki innowacyjne

ZZ: Eksport nowych technologii	efekty stałe					efekty losowe			R^2_h	R^2_c	Cook
	β	b	lci	uci	p	τ rok	τ państwo	σ			
Dochody podatkowe łącznie (% PKB)	0.40	0.01	0.00	0.01	<0.001	0.01	0.18	0.02	0.09	0.99	2
Dochody z podatków bezpośrednich (% PKB)	0.30	0.01	0.00	0.01	<0.001	0.00	0.16	0.02	0.07	0.99	3
a) PIT (% PKB)	0.15	0.00	0.00	0.01	0.319	0.00	0.15	0.02	0.02	0.98	1
b) CIT (% PKB)	0.17	0.03	0.02	0.03	<0.001	0.00	0.12	0.01	0.02	0.99	3
Dochody ze składek na ubezpieczenie społeczne (% PKB)	-0.15	0.00	-0.01	0.01	0.362	0.00	0.13	0.02	0.03	0.97	0
Dochody z podatków majątkowych (% PKB)	0.27	0.04	0.03	0.05	<0.001	0.00	0.14	0.02	0.07	0.99	1
Dochody z podatków pośrednich (% PKB)	0.32	0.01	0.01	0.02	<0.001	0.00	0.16	0.02	0.07	0.99	2

Notka: β – standaryzowany współczynnik regresji; b – niestandaryzowany współczynnik regresji; lci i uci – dolna i górna wartość 95% przedziału ufności dla oszacowania b ; p – istotność współczynnika b .

Dla gospodarek innowacyjnych odnotowano pięć istotnych, dodatnich i umiarkowanie silnych wpływów: dochody podatkowe łącznie, dochody z podatków bezpośrednich, CIT, dochody z podatków majątkowych oraz dochody z podatków pośrednich. Oznacza to, że wraz ze wzrostem dochodów z tych źródeł, dochód z eksportu innowacyjnych technologii również rośnie. Najsilniejszą relację odnotowano dla dochodów podatkowych łącznie. W przypadku tej zmiennej zależnej również występuje bardzo duża zmienność między państwami, co sugerują bardzo duże (względem wariancji niewyjaśnionej) efekty losowe państw.

Tabela 45. Rezultaty jednozmiennowych analiz regresji z efektami mieszanymi. Gospodarki efektywne

ZZ: Eksport nowych technologii	efekty stałe					efekty losowe			R^2_h	R^2_c	Cook
	β	b	lci	uci	p	τ rok	τ państwo	σ			
Dochody podatkowe łącznie (% PKB)	0.09	0.00	0.00	0.00	0.650	0.00	0.04	0.01	0.01	0.93	1
Dochody z podatków bezpośrednich (% PKB)	0.06	0.00	0.00	0.01	0.343	0.00	0.04	0.01	0.00	0.94	1
a) PIT (% PKB)	0.35	0.02	0.01	0.02	<0.001	0.00	0.04	0.01	0.18	0.96	1
b) CIT (% PKB)	-0.06	-0.01	-0.02	0.00	0.127	0.00	0.05	0.01	0.00	0.94	0
Dochody ze składek na ubezpieczenie społeczne (% PKB)	0.13	0.00	0.00	0.01	0.436	0.00	0.04	0.01	0.02	0.93	0
Dochody z podatków majątkowych (% PKB)	-0.05	-0.01	-0.04	0.01	0.385	0.00	0.05	0.01	0.00	0.94	0
Dochody z podatków pośrednich (% PKB)	-0.15	0.00	-0.01	0.00	0.201	0.00	0.05	0.01	0.02	0.96	0

Notka: β – standaryzowany współczynnik regresji; b – niestandaryzowany współczynnik regresji; lci i uci – dolna i górna wartość 95% przedziału ufności dla oszacowania b ; p – istotność współczynnika b .

Dla gospodarek efektywnych ponownie odnotowano istotny efekt jedynie w przypadku predyktora PIT. Relacja jest dodatnia i o umiarkowanej sile. Również w przypadku tego zbioru danych zmienność pomiędzy państwami jest głównym źródłem wariancji wyjaśnionej przez model.

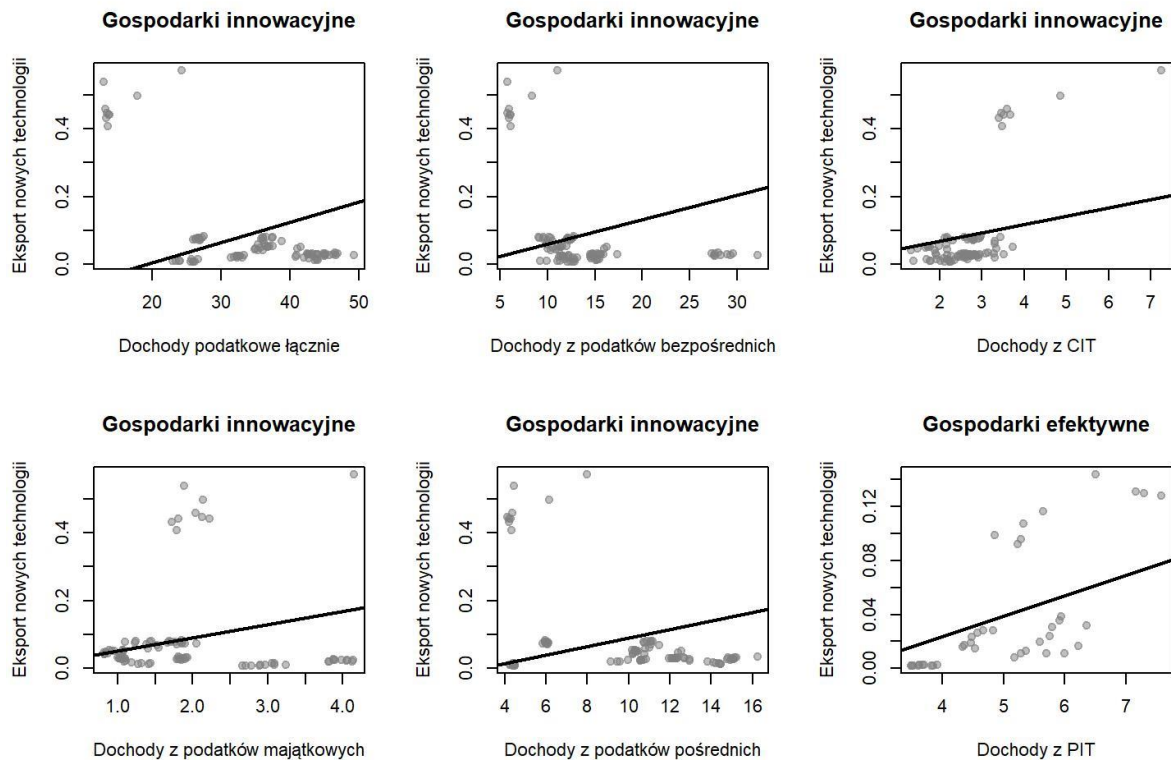
Wnioski na podstawie analizy

Zgromadzona wiedza teoretyczna wskazuje, że działalność w obszarze badawczo-rozwojowym stymuluje zachęty do eksportu, w szczególności wysoko zaawansowanej technologii⁵⁹⁵. Osiągnięte wyniki dla systemów podatkowych wybranej próby najbardziej innowacyjnych gospodarek świata pozwalają na wyciągnięcie wniosku, że pozytywna korelacja eksportu z wieloma elementami opodatkowania świadczy o coraz lepszej konstrukcji systemu podatkowego pozwalającego na spieniężenie działalności innowacyjnej z wykorzystaniem innych gospodarek. Oczywiście, jak to już zostało pokazane, na osiągnięte wyniki wpływają różnice pomiędzy poszczególnymi krajami, jednak wyniki dla próby gospodarek efektywnych pozwalają na uznanie tych wniosków za właściwe.

⁵⁹⁵ A. Bał, *op. cit.*, s. 573.

Istotne relacje, które odnotowano w analizach, przedstawiono w formie graficznej na rysunku 21.

Rysunek 21. Graficzna prezentacja istotnych relacji odnotowanych w tabelach 44 i 45



Uwagi: Czarne linie to wartości przewidywane na podstawie współczynników z korespondującego modelu. Szare kropki to surowe obserwacje.

1.5. Oszczędności krajowe brutto

Mając za podstawę wyniki analiz związanych z działalnością innowacyjną badanych gospodarek innowacyjnych, obrazujących korelacje poszczególnych elementów systemu podatkowego, następnym krokiem było zbadanie wpływu systemu podatkowego na oszczędności. Z perspektywy kraju każda jednostka pieniężna wytworzona przez oszczędności krajowe i każda jednostka pieniężna wytworzona dzięki napływowi kapitału z zagranicy nie są sobie równe, chociaż oba źródła mogą finansować wydatki na działalność

innowacyjną o tej samej wartości⁵⁹⁶. Różnica jest taka, że każda jednostka pieniężna pożyczona od kapitału zagranicznego musi zostać zwrócona wraz z odsetkami.

Rezultaty analiz oszczędności brutto w gospodarkach innowacyjnych przedstawiono w tabeli 46, natomiast w gospodarkach efektywnych – w tabeli 47.

Tabela 46. Rezultaty jednozmiennowych analiz regresji z efektami mieszanymi. Gospodarki innowacyjne

ZZ: Oszczędności brutto	efekty stałe					efekty losowe			R^2_h	R^2_c	Cook
	β	b	lci	uci	p	τ rok	τ państwo	σ			
Dochody podatkowe łącznie (% PKB)	-0.09	-0.10	-0.33	0.14	0.415	0.72	9.09	2.01	0.01	0.95	0
Dochody z podatków bezpośrednich (% PKB)	0.42	0.69	0.28	1.11	0.002	0.52	11.17	1.88	0.12	0.98	1
a) PIT (% PKB)	0.32	0.54	-0.08	1.15	0.090	0.72	10.87	1.94	0.07	0.97	0
b) CIT (% PKB)	0.16	1.58	0.79	2.37	< 0.001	0.00	8.82	1.95	0.02	0.95	1
Dochody ze składek na ubezpieczenie społeczne (% PKB)	-0.15	-0.28	-1.03	0.47	0.467	0.66	9.09	2.02	0.02	0.95	0
Dochody z podatków majątkowych (% PKB)	-0.43	-4.29	-6.70	-1.87	0.001	0.81	8.34	1.89	0.18	0.96	1
Dochody z podatków pośrednich (% PKB)	-0.39	-1.04	-1.62	-0.46	0.001	0.79	9.12	1.86	0.14	0.97	1

Notka: β – standaryzowany współczynnik regresji; b – niestandaryzowany współczynnik regresji; lci i uci – dolna i górna wartość 95% przedziału ufności dla oszacowania b ; p – istotność współczynnika b .

Dla gospodarek innowacyjnych odnotowano cztery istotne efekty, jednak ponownie efekt CIT jest bardzo słaby i powinien być interpretowany z ostrożnością. Dochody z podatków bezpośrednich okazały się istotnym, umiarkowanie silnym i dodatnim predyktorem oszczędności brutto. Oznacza to, że im więcej dochodów z podatków bezpośrednich, tym więcej oszczędności brutto. Jednocześnie efekty z podatków majątkowych i pośrednich okazały się istotne, ujemne i również umiarkowanie silne. Im więcej dochodów z tych podatków, tym mniej przewidywanych oszczędności brutto.

⁵⁹⁶ P. Krugman, R. Wells, *Makroekonomia*, PWN, Warszawa 2012, s. 187–189.

Podobnie jak w przypadku kilku poprzednich modeli, tak i tutaj głównym źródłem wariancji jest zmienność w oszczędnościach brutto między państwami (od 70 do około 90%).

Tabela 47. Rezultaty jednozmiennowych analiz regresji z efektami mieszanymi. Gospodarki efektywne

ZZ: Oszczędności brutto	efekty stałe					efekty losowe			R^2_h	R^2_c	Cook
	β	b	lci	uci	p	τ rok	τ państwo	σ			
Dochody podatkowe łącznie (% PKB)	-0.39	-0.21	-0.51	0.08	0.207	0.00	1.56	2.12	0.15	0.45	0
Dochody z podatków bezpośrednich (% PKB)	-0.61	-1.38	-2.04	-0.72	< 0.001	0.48	2.07	1.70	0.30	0.73	0
a) PIT (% PKB)	-0.72	-1.89	-2.82	-0.95	< 0.001	0.00	2.52	1.75	0.32	0.78	0
b) CIT (% PKB)	-0.29	-1.81	-3.26	-0.37	0.019	0.00	1.62	2.00	0.09	0.45	0
Dochody ze składek na ubezpieczenie społeczne (% PKB)	-0.25	-0.29	-0.83	0.26	0.364	0.00	1.39	2.18	0.07	0.34	1
Dochody z podatków majątkowych (% PKB)	0.56	7.29	4.34	10.23	< 0.001	0.00	2.94	1.30	0.19	0.87	1
Dochody z podatków pośrednich (% PKB)	0.13	0.18	-0.52	0.88	0.623	0.00	2.00	2.11	0.02	0.48	0

Notka: β – standaryzowany współczynnik regresji; b – niestandaryzowany współczynnik regresji; lci i uci – dolna i górna wartość 95% przedziału ufności dla oszacowania b ; p – istotność współczynnika b .

Dla gospodarek efektywnych ponownie odnotowano istotne, silne i ujemne efekty dochodów z podatków bezpośrednich oraz z PIT. Oznacza to, że model przewiduje, iż większe dochody z tych źródeł związane są z mniejszymi oszczędnościami brutto. Analogiczny, lecz słaby efekt, odnotowano również dla CIT. Dochody z podatków majątkowych okazały się natomiast istotnie, silnie i dodatnio związane z oszczędnościami brutto. Oznacza to, że im wyższe są dochody z tych podatków, tym wyższa przewidywana oszczędność brutto.

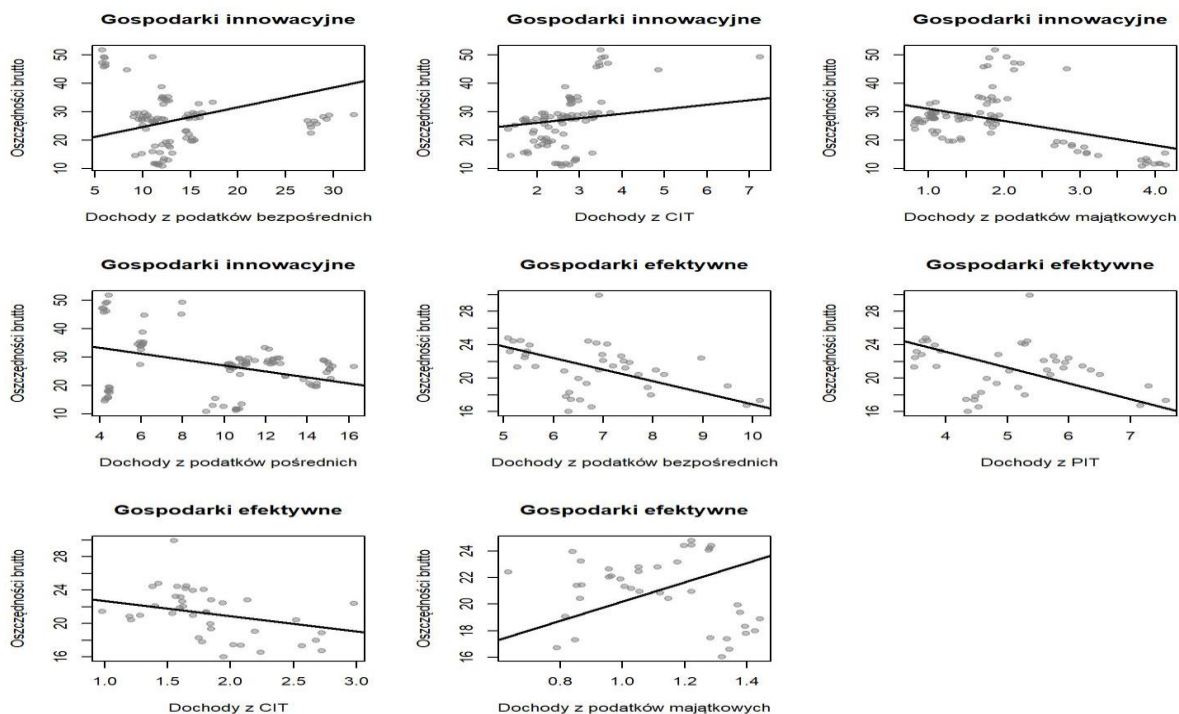
Wnioski na podstawie analizy

Pozytywna korelacja opodatkowania bezpośredniego uzyskana dla próby gospodarek najbardziej innowacyjnych w zakresie oszczędności krajowych brutto koresponduje z pozytywną korelacją tego rodzaju opodatkowania w przypadku ponoszenia kosztów na działalność innowacyjną. Można zatem wyciągnąć wniosek, że opodatkowanie bezpośrednio

jest w gospodarkach innowacyjnych relatywnie odpowiednio dostosowane do wspierania powstawania i rozwoju aktywności innowacyjnej podmiotów krajowych.

Zastosowanie zasady równości oszczędności i wydatków inwestycyjnych w przypadku gospodarki otwartej na napływ oraz odpływ kapitału oznacza, że oszczędności krajowe są równe wydatkom inwestycyjnym, przy czym na te pierwsze składają się oszczędność krajowe powiększone o napływ kapitału. Na przykład w 2007 r. wydatki inwestycyjne w Stanach Zjednoczonych wyniosły 2 593 mld USD, oszczędności krajowego sektora prywatnego (z uwzględnieniem deprecjacji) osiągnęły poziom 2 173 mld USD, deficyt budżetowy zamknął się na poziomie 219 mld USD, napływ kapitału z zagranicy wyniósł zaś 720 mld USD. P. Krugman i R. Wells⁵⁹⁷ rozbieżność 81 mld USD zapewniającą idealną równowagę między oszczędnościami oraz wydatkami inwestycyjnymi tłumaczą niedoskonałością danych, a nie teorii. Zatem w ujęciu analizy systemu podatkowego w gospodarkach innowacyjnych analizie poddano zarówno oszczędności krajowe oraz kapitał związany z napływem bezpośrednich inwestycji zagranicznych. Istotne relacje, które odnotowano w analizach, przedstawiono w formie graficznej na rysunku 22.

Rysunek 22. Graficzna prezentacja istotnych relacji odnotowanych w tabelach 46 i 47.



Uwagi: Czarne linie to wartości przewidywane na podstawie współczynników z korespondującego modelu. Szare kropki to surowe obserwacje.

⁵⁹⁷ P. Krugman, R. Wells, *Makroekonomia...*, s. 187.

1.6. Bezpośrednie inwestycje zagraniczne

Rezultaty analiz wykonanych dla napływu bezpośrednich inwestycji zagranicznych (% PKB) w gospodarkach innowacyjnych przedstawiono w tabeli 48, natomiast w gospodarkach efektywnych – w tabeli 49. W przypadku zarówno gospodarek innowacyjnych, jak i efektywnych nie odnotowano żadnych istotnych relacji ze zmienną zależną.

Tabela 48. Rezultaty jednozmiennowych analiz regresji z efektami mieszanymi. Gospodarki innowacyjne

ZZ: Bezpośrednie inwestycje zagraniczne	efekty stałe					efekty losowe			R^2_h	R^2_c	Cook
	β	b	lci	uci	p	τ rok	τ państwo	σ			
Dochody podatkowe łącznie (% PKB)	0.06	0.09	-0.49	0.68	0.762	3.16	8.48	11.22	0.00	0.40	0
Dochody z podatków bezpośrednich (% PKB)	0.14	0.35	-0.60	1.30	0.479	3.02	8.56	11.20	0.02	0.41	0
a) PIT (% PKB)	0.16	0.41	-0.60	1.42	0.446	3.17	8.38	11.19	0.03	0.41	0
b) CIT (% PKB)	0.02	0.23	-3.19	3.66	0.894	3.11	8.61	11.22	0.00	0.40	0
Dochody ze składek na ubezpieczenie społeczne (% PKB)	0.01	0.03	-1.14	1.20	0.957	3.23	8.50	11.21	0.00	0.40	0
Dochody z podatków majątkowych (% PKB)	-0.05	-0.77	-6.04	4.51	0.779	3.34	8.49	11.19	0.00	0.40	0
Dochody z podatków pośrednich (% PKB)	-0.12	-0.49	-2.00	1.03	0.541	3.30	8.41	11.18	0.02	0.40	0

Notka: β – standaryzowany współczynnik regresji; b – niestandaryzowany współczynnik regresji; lci i uci – dolna i górna wartość 95% przedziału ufności dla oszacowania b ; p – istotność współczynnika b .

Tabela 49. Rezultaty jednozmiennowych analiz regresji z efektami mieszanymi. Gospodarki efektywne

ZZ: Bezpośrednie inwestycje zagraniczne	efekty stałe					efekty losowe			R^2_h	R^2_c	Cook
	β	b	lci	uci	p	τ rok	τ państwo	σ			
Dochody podatkowe łącznie (% PKB)	-0.08	-0.05	-0.19	0.09	0.507	1.80	0.00	2.39	0.01	0.37	0
Dochody z podatków bezpośrednich (% PKB)	0.03	0.07	-0.58	0.71	0.842	1.75	0.00	2.42	0.00	0.34	1
a) PIT (% PKB)	-0.01	-0.02	-0.73	0.68	0.950	1.79	0.00	2.41	0.00	0.36	0
b) CIT (% PKB)	0.16	1.09	-0.93	3.11	0.298	1.46	0.00	2.47	0.03	0.28	1

Dochody ze składek na ubezpieczenie społeczne (% PKB)	-0.09	-0.11	-0.40	0.19	0.490	1.77	0.00	2.39	0.01	0.36	0
Dochody z podatków majątkowych (% PKB)	-0.01	-0.08	-3.83	3.67	0.967	1.78	0.00	2.41	0.00	0.35	0
Dochody z podatków pośrednich (% PKB)	-0.10	-0.15	-0.50	0.21	0.423	1.78	0.00	2.39	0.01	0.36	0

Notka: β – standaryzowany współczynnik regresji; b – niestandaryzowany współczynnik regresji; lci i uci – dolna i górna wartość 95% przedziału ufności dla oszacowania b ; p – istotność współczynnika b .

Wnioski na podstawie analizy

Brak istotnych relacji w ujęciu systemowym potwierdza to, co zostało zaprezentowane w poprzednich rozdziałach. Podejmowanie decyzji inwestycyjnej determinuje zachowanie poszczególnych podmiotów, zatem będzie istotne w ujęciu mikroekonomii. Za Devereux, Keenem, Schianterellim należy stwierdzić, że brak prognozowanego oddziaływania podatków na napływ bezpośrednich inwestycji zagranicznych można tłumaczyć tym, że administracja państwowa realizuje politykę w ujęciu makroekonomicznym, tworząc instrumenty podatkowego typu rynkowego, pozostawiając przedsiębiorcom swobodę podejmowania działań. Stąd można wnioskować, że w przypadku analizy mikroekonomicznej wyniki dla poszczególnych przedsiębiorstw znacznie różniłyby się między sobą.

1.7. Liczba pracowników naukowych

Uwzględniając fakt, że rozwój gospodarek innowacyjnych stymuluje zmiany w obszarze zatrudnienia w kierunku wysoko wykwalifikowanej kadry i współpracy sektora prywatnego z ośrodkami naukowo-badawczymi, analiza objęła wpływ opodatkowania na liczbę pracowników naukowych, szczególnie w kontekście wysoko wyspecjalizowanych pracowników sektora badawczo-rozwojowego. Rezultaty analiz wykonanych dla liczby naukowców na milion osób w populacji w gospodarkach innowacyjnych przedstawiono w tabeli 50, natomiast w gospodarkach efektywnych – w tabeli 51.

Tabela 50. Rezultaty jednozmiennowych analiz regresji z efektami mieszanymi. Gospodarki innowacyjne

ZZ: Liczba naukowców (na milion osób)	efekty stałe					efekty losowe			R^2_h	R^2_c	Cook
	β	b	lci	uci	p	τ rok	τ państwo	σ			
Dochody podatkowe łącznie (% PKB)	-0.15	-23	-72	26	0.357	298	1421	408	0.02	0.93	0
Dochody z podatków bezpośrednich (% PKB)	0.04	11	-68	90	0.788	299	1298	416	0.00	0.91	0
a) PIT (% PKB)	0.11	27	-82	137	0.629	295	1266	418	0.01	0.91	0
b) CIT (% PKB)	-0.05	-72	-232	88	0.382	275	1355	415	0.00	0.92	0
Dochody ze składek na ubezpieczenie społeczne (% PKB)	-0.17	-49	-180	83	0.477	303	1270	416	0.03	0.91	0
Dochody z podatków majątkowych (% PKB)	-0.22	-324	-682	34	0.080	282	1284	409	0.06	0.92	1
Dochody z podatków pośrednich (% PKB)	-0.47	-187	-310	-64	0.004	301	1761	375	0.12	0.96	0

Notka: β – standaryzowany współczynnik regresji; b – niestandaryzowany współczynnik regresji; lci i uci – dolna i górna wartość 95% przedziału ufności dla oszacowania b ; p – istotność współczynnika b .

Dla gospodarek innowacyjnych odnotowano tylko jeden istotny efekt. Dochody z podatków pośrednich okazały się istotnym, umiarkowanie silnym i ujemnym predyktorem liczby naukowców. Im wyższy dochód z tego podatku, tym mniejsza przewidywana liczba naukowców na milion osób w populacji. Również w przypadku tego zbioru danych zmienność wartości zmiennych zależnych między państwami wyjaśnia zdecydowaną większość wariancji zmiennej zależnej (około 90%).

Tabela 51. Rezultaty jednozmiennowych analiz regresji z efektami mieszanymi. Gospodarki efektywne

ZZ: Liczba naukowców (na milion osób)	efekty stałe					efekty losowe			R^2_h	R^2_c	Cook
	β	b	lci	uci	p	τ rok	τ państwo	σ			
Dochody podatkowe łącznie (% PKB)	0.07	7	-44	58	0.798	145	433	167	0.01	0.88	0
Dochody z podatków bezpośrednich (% PKB)	-0.32	-129	-199	-59	0.001	87	588	149	0.07	0.95	0
a) PIT (% PKB)	-0.47	-216	-311	-122	< 0.011	96	668	131	0.11	0.97	0
b) CIT (% PKB)	-0.09	-98	-258	63	0.243	119	467	169	0.01	0.89	1
Dochody ze składek na ubezpieczenie społeczne (% PKB)	0.36	73	-14	159	0.127	124	324	177	0.18	0.83	1

Dochody z podatków majątkowych (% PKB)	0.44	1029	652	1406	< 0.001	0	480	158	0.18	0.92	1
Dochody z podatków pośrednich (% PKB)	0.34	83	-3	169	0.067	121	368	169	0.15	0.86	0

Notka: β – standaryzowany współczynnik regresji; b – niestandaryzowany współczynnik regresji; lci i uci – dolna i górna wartość 95% przedziału ufności dla oszacowania b ; p – istotność współczynnika b .

Dla gospodarek efektywnych ponownie odnotowano istotne, umiarkowanie silne i ujemne efekty dochodów z podatków bezpośrednich oraz z PIT. Oznacza to, że wzrost dochodów z tych podatków jest związany z mniejszą liczbą naukowców w populacji. Dochody z podatków majątkowych okazały się natomiast predyktorem dodatnim, również umiarkowanie silnym. W przypadku tej relacji przyrost dochodów z podatku majątkowego jest związany z większą liczbą naukowców na milion osób w populacji. Również w tym przypadku różnice w liczbie naukowców między państwami wyjaśniają zdecydowaną większość wariancji zmiennej zależnej (około 90%).

Wnioski na podstawie analizy

Każde z analizowanych państw charakteryzuje się zindywidualizowanym w oparciu o specyfikę jego gospodarki potencjałem rozwoju innowacyjności. Potencjał ten M. Mazzucato definiuje jako postawienie w centrum interesów państw polityki rozwoju gospodarczego zorientowanego na innowacyjność (*innovation-growth policy*), przejawiające się przede wszystkim w zakresie podatków oraz polityki gospodarczej, w tym kształtowania rynku pracy⁵⁹⁸. Na podstawie dokonanej analizy należy zauważyć, że w większości gospodarek, tak jak w przypadku Holandii, zmiany powinny iść w kierunku obniżenia podatku od wynagrodzeń wykwalifikowanych pracowników, przede wszystkim zatrudnionych w działach badawczo-rozwojowych, lub tak jak w Szwecji – stworzenia bardziej atrakcyjnego rynku pracy dla wybitnych specjalistów zatrudnionych w obszarze badawczym i innowacyjnym⁵⁹⁹. W tym celu wprowadzono w tym państwie zredukowane stawki ubezpieczenia społecznego dla pracowników działów B+R, natomiast nie zdecydowano się na wdrożenie innych narzędzi *stricte* podatkowych. Szwecja poprzez wprowadzenie motywującego instrumentu z zakresu *human capital* zdecydowała się przede wszystkim na motywowanie sektora prywatnego do zwiększenia aktywności w zakresie

⁵⁹⁸ M. Mazzucato, C. Perez, *op. cit.*, s. 230.

⁵⁹⁹ S. Owsiak (red.), *Polityka podatkowa krajów Unii Europejskiej...*, s. 376.

kształtowania rynku pracy. I takich zmian należałoby oczekiwać w przypadku gospodarek efektywnych, które pretendują do osiągnięcia poziomu gospodarek innowacyjnych.

Natomiast negatywna korelacja opodatkowania pośredniego, związanego głównie z konsumpcją, w gospodarkach najbardziej innowacyjnych, wskazuje, że postulowana neutralność podatkowa podatków konsumpcyjnych wymagająca, by podatnicy, wykonując te same lub podobne czynności gospodarcze, nie byli traktowani w odmienny sposób, wpływa negatywnie na zwiększenie aktywności zawodowej w kierunku zatrudniania większej liczby pracowników naukowych. Neutralność podatków konsumpcyjnych nie opiera się na zwolnieniach podatkowych, co jest domeną podatków bezpośrednich, lecz na przyznaniu podatnikom prawa do odliczenia podatku naliczonego w momencie nabycia danego towaru/usługi, które zostaną wykorzystane do wykonania czynności opodatkowanej. Tym samym można wyciągnąć wniosek, że dla zwiększenia liczby zatrudnionych wysoko wykwalifikowanych specjalistów istotne staje się zbudowanie preferencyjnych narzędzi podatkowych pozwalających na zwiększenie konkurencyjności rynku pracy w zakresie działalności badawczo-rozwojowej.

2. Akceptowalność przez podatników wysokości nakładanych ciężarów podatkowych

Ostatnim krokiem analizy było przetestowanie wpływu stawki podatkowej na produktywność dochodu z podatków oraz rozwój szarej strefy gospodarczej. Rezultaty analiz dla gospodarek innowacyjnych przedstawiono w tabeli 52, natomiast dla gospodarek efektywnych – w tabeli 53. Całkowita stawka podatkowa nie miała istotnego wpływu na żadną z analizowanych zmiennych ani w gospodarkach efektywnych, ani w innowacyjnych.

Tabela 52. Rezultaty jednozmiennowych analiz regresji z efektami mieszanymi. Gospodarki efektywne

Predyktor: TTR- Całkowita stawka podatkowa											
Zmienna zależna	efekty stałe					efekty losowe			R^2_h	R^2_c	Cook
	β	b	lci	uci	p	τ rok	τ państwo	σ			
Produktywność	0.14	0.05	-0.03	0.13	0.29	1.99	0.78	1.99	0.02	0.54	0
Dochody podatkowe (w mln)	0.02	3389	-17835	24614	0.75	48753	1245236	183636	0.00	0.98	0
Szara strefa gospodarcza (% PKB)	0.08	0.03	-0.01	0.06	0.14	0.77	2.66	0.27	0.01	0.99	1

Notka: β – standaryzowany współczynnik regresji; b – niestandaryzowany współczynnik regresji; lci i uci – dolna i górna wartość 95% przedziału ufności dla oszacowania b ; p – istotność współczynnika b .

Tabela 53. Rezultaty jednozmiennowych analiz regresji z efektami mieszanymi. Gospodarki efektywne

Predyktor: Całkowita stawka podatkowa											
	efekty stałe					efekty losowe			R^2_h	R^2_c	Cook
Zmienna zależna	β	b	lci	uci	p	τ rok	τ państwo	σ			
Produktywność	-0.32	-0.59	-1.17	-0.02	0.095	7.31	3.08	6.25	0.11	0.66	0
Dochody podatkowe (w mln)	-0.14	-1872	-4131	386	0.105	0.00	78794	16368	0.02	0.96	0
Szara strefa gospodarcza (% PKB)	-0.29	-0.11	-0.22	0.00	0.066	1.18	1.53	0.52	0.10	0.94	1

Notka: β – standaryzowany współczynnik regresji; b – niestandaryzowany współczynnik regresji; lci i uci – dolna i górna wartość 95% przedziału ufności dla oszacowania b ; p – istotność współczynnika b .

Wnioski na podstawie analizy

Otrzymane wyniki można wytłumaczyć w ten sposób, że istota akceptowalności przez podatników wysokości nakładanych ciężarów podatkowych nie leży tylko w stawkach podatkowych, lecz przede wszystkim w podstawie opodatkowania, co ma przełożenie na efektywne obciążenie dochodów przedsiębiorstw i zasad liczenia kosztów uzyskania przychodów. Wszystkie analizowane gospodarki stosują podobne ogólne zasady określania dochodu przedsiębiorstw do opodatkowania, jednak mają wiele regulacji szczególnych dotyczących m.in. amortyzacji, wartości środków obrotowych, ulg inwestycyjnych, zysku ze sprzedaży zapasów, rezerw. Równie istotne jest to, że w badanych gospodarkach w strukturze opodatkowania przeważają podatki bezpośrednie, które są rozliczane po zakończeniu roku podatkowego, należy się więc spodziewać, że wydłużenie terminu na ich zapłatę może stanowić o ich neutralności względem analizowanych czynników makroekonomicznych. Warto również zauważyć, że badania przeprowadzone przez K. Raczkowskiego i B. Mroza odnośnie do wpływu całkowitej stawki podatkowej (TTR) oraz produktywności na wielkość szarej strefy w 28 państwach członkowskich Unii Europejskiej wykazało, że różnice między poszczególnymi krajami ze względu na wartości podstawowych wskaźników makroekonomicznych, takich jak PKB, produktywność czy TTR, i ich wpływ na wielkość szarej strefy nie są jednorodne i wielu przypadkach zależą od innych czynników⁶⁰⁰.

⁶⁰⁰ K. Raczkowski, B. Mróz, *The impact of tax burdens and productivity on the shadow economy in EU member states*, w druku.

Natomiast samo normatywne wprowadzenie instrumentów podatkowych nie warunkuje stymulowania aktywności podmiotów gospodarczych w kierunku działalności innowacyjnej, zwiększania dochodów i płacenia danin podatkowych bez wykorzystywania istniejących luk prawnych. Niełatwo jednoznacznie wykazać skuteczność oraz rozstrzygający charakter narzędzi fiskalnych (preferencyjne stawki oraz struktury podatków) w procesie podejmowania decyzji gospodarczych (aktywność innowacyjna) oraz podatkowych. Z pewnością podatnicy kierują się wielkością ciężaru podatkowego, uwzględniając stawki nominalne, natomiast skuteczność określonych instrumentów podatkowych będzie oceniana przez pryzmat całej konstrukcji danego podatku oraz interakcji zachodzących pomiędzy poszczególnymi podatkami wchodzącymi w dany system podatkowy w szerokim wymiarze makroekonomicznym danej gospodarki narodowej.

Wnioski

Na podstawie przeprowadzonych badań została potwierdzona teza, że efektywna strategia wspierania wzrostu gospodarczego państwa uznawanego za innowacyjne powinna uwzględniać nadanie podatkom ekonomicznego wymiaru adekwatności stosowanych rozwiązań do tempa wzrostu gospodarczego. Otrzymane wyniki pozwalają wyciągnąć wniosek, że pomimo prymatu celu dochodowego, który negatywnie wpływa na wzrost gospodarczy, to w badanej próbie gospodarek najbardziej innowacyjnych nie wyklucza on możliwości realizowania za pośrednictwem podatków zadań o charakterze gospodarczym. Nadrzędność funkcji fiskalnej nie stanowi zatem o wykluczeniu wspierania funkcji ekonomicznej podatków i to w ujęciu systemowym. Jak zostało to wskazane w poprzednich rozdziałach, rozwiązania instytucjonalne związane z finansowaniem innowacji wiążą się niezaprzeczalnie również ze sferą opodatkowania, czy to poprzez finansowanie grantów, pożyczek i zamówień publicznych, rządowych gwarancji, czy też poprzez systemowe budowanie opodatkowania preferencyjnego dla rozwoju innowacji. Spełnienie warunku adekwatności pozwala na zdjęcie z państwa ciężaru finansowania działalności innowacyjnej i przesunięcia go w kierunku postulatu pełnienia dominującej roli przez sektor prywatny w kreowaniu innowacyjnej wartości dodanej we wzroście oraz rozwoju gospodarki narodowej. Świadczą o tym wyniki analizy opodatkowania bezpośredniego stanowiącego istotny element systemów podatkowych analizowanej próby państw najbardziej

innowacyjnych na świecie. Właściwie skonstruowane podatki dochodowe powinny działać na zasadzie stymulatorów rozwoju innowacyjności, zapewniając realizację celów gospodarczych poprzez odpowiedni system bodźców podatkowych, które wspierają wzrost i rozwój gospodarczy kraju, nie ograniczają potencjału innowacyjnego przedsiębiorstw, wpływają pozytywnie na rynek pracy. Uwzględniając powyższe, należy stwierdzić, że celem systemu podatkowego gospodarek o wysokim poziomie innowacyjności powinno być stymulowanie innowacyjnego rozwoju gospodarki za pomocą odpowiednio dostosowanego systemu bodźców podatkowych, wspieranie powstawania i rozwoju innowacyjnych przedsiębiorstw, które tworzą miejsca pracy.

Natomiast odnotowany brak wpływu stawki podatkowej na produktywność, dochody podatkowe oraz rozwój szarej strefy stawia pod znakiem zapytania funkcjonalność tego wskaźnika, który jest stosowany w rankingach oceny poziomu innowacyjności oraz poziomów konkurencyjności.

Podsumowanie i wnioski

Przeprowadzone w niniejszej pracy ekonomiczne porównanie systemów podatkowych najbardziej innowacyjnych państw świata wykazało, że analizując innowacyjność istotne jest systemowe badanie opodatkowania oraz jego wpływu na wzrost oraz rozwój gospodarczy. Nadrzędność celu fiskalnego determinuje pozostałe cele, jednak można wyodrębnić czynniki pozwalające na uzupełnienie w przyszłości międzynarodowych pomiarów innowacyjności gospodarek o część związaną z systemem podatkowym oraz przekształcenie obecnych, gdzie jednym z istotnych elementów poddawanych analizie jest całkowita stawka podatkowa. Zaletą syntetycznych mierników oceny innowacyjności gospodarki jest wieloaspektowość porównań poszczególnych gospodarek, które pozwalają na relatywnie szerokie zestawienie stosowanych rozwiązań, mogą jednak nie być odpowiednie do oceny systemu podatkowego i jego wpływu na rozwój innowacyjności. Przede wszystkim należy zauważyć, że jedną z często stosowanych zmiennych jest całkowita stawka podatkowa, która na podstawie otrzymanych wyników nie wydaje się najbardziej odpowiednia do oceny w ujęciu makroekonomicznym. Jest to o tyle istotne, że celem państw innowacyjnych jest przede wszystkim zachęcenie do aktywności sektora prywatnego, bowiem to on co do zasady powinien ponosić docelowo główne koszty wprowadzania innowacji na rynek.

Podstawowym celem dysertacji była ocena systemowego wpływu opodatkowania na najbardziej innowacyjne gospodarki świata. Wymagało to scharakteryzowania obowiązujących regulacji prawa podatkowego (na które składają się regulacje w zakresie m.in. opodatkowania zysków z działalności gospodarczej, podatkowych kosztów działalności badawczo-rozwojowej, kosztów zatrudnienia wyspecjalizowanej kadry, opodatkowania konsumpcji), uwzględniając uwarunkowania rynkowe, w jakich funkcjonują wysoko innowacyjne gospodarki świata. W tym celu wybrano nielosową próbę gospodarek uznawanych za najbardziej innowacyjne na świecie.

Podstawowe zmienne wchodzące w skład wynikowych wskaźników innowacyjności to wybrane efekty nakładów poniesionych na B+R, takie jak liczba publikacji naukowych, wniosków patentowych, uzyskanych patentów, a przede wszystkim liczba innowacyjnych produktów. Najbardziej popularne mierniki umożliwiają ocenę relacji zachodzących pomiędzy nakładami poniesionymi na działalność B+R a osiągniętym zyskiem oraz poziomem jego opodatkowania. Taka forma oceny działalności wpływa na to, że w systemach

podatkowych w badanym okresie preferowane były rozwiązania typu *front-end* traktujące na preferencyjnych warunkach wydatki poniesione przez sektor prywatny związane z procesem tworzenia innowacyjności. Na podstawie otrzymanych wyników można postawić pytanie, czy jest to wystarczające do odpowiedniego modelowania całego systemu podatkowego jako czynnika wzmacniającego potencjał innowacyjny gospodarki. Uwzględniając otrzymane wyniki, zasadna staje się szersza ocena systemu podatkowego oraz jego wymiarów w relacji do działalności gospodarczej, zakładając, że nie tylko działy badawczo-rozwojowe, ale całe przedsiębiorstwa (w których jednostki badawczo-rozwojowe stanowią jedynie wyodrębnioną część) mają determinować wzrost innowacyjności gospodarki (m.in. jako podmioty finansujące inwestycje innowacyjne), a system podatkowy powinien być oceniany pod względem kreowania zarówno właściwego popytu, jak i podaży na produkty innowacyjne.

Innowacyjność gospodarki warunkują powiązania pomiędzy państwem, przedsiębiorcami a nauką. Proces innowacyjny jest determinowany przez otoczenie instytucjonalne i ekonomiczne, od którego zależy kierunek i skuteczność działań podejmowanych przez podmioty gospodarcze. Sam mechanizm rynkowy nie daje przedsiębiorcom gwarancji opłacalności kosztownych i ryzykownych inwestycji o charakterze innowacyjnym, szczególnie innowacji przełomowych. Potencjalne przyszłe zyski z innowacji przełomowych stanowią dla przedsiębiorcy niepewną i odległą w czasie perspektywę, natomiast wysoki koszt poniesiony na jej tworzenie jest realny i nieodległy w czasie. W przypadku rynkowego niepowodzenia ryzyko w całości ponosi przedsiębiorca innowator, jeśli zaś takie przedsięwzięcie się powiedzie, inni przedsiębiorcy przejmą część zysków z innowacji, wdrażając działania imitacyjne⁶⁰¹. Wsparcie sektora prywatnego ze strony systemu podatkowego w ograniczaniu ryzyka gospodarczego stanowi zatem ważne zadanie dla rozwoju gospodarki.

Niezależnie od przyjętego kryterium podziału, czy to pogrupowania gospodarek, czy też analizy poszczególnych rozwiązań podatkowych, przeprowadzona analiza wykazała, że każdy system podatkowy gospodarki innowacyjnej powinien być oceniany w zakresie jego wpływu na gospodarkę danego kraju poprzez zapewnienie stabilnych finansów publicznych, pobudzanie wzrostu gospodarczego, gwarantowanie stabilności rynku pracy i konkurencyjności gospodarki. Tylko opracowanie rozbudowanego systemu mierników

⁶⁰¹ E. Południak-Żołędowska, *op. cit.*, s. 48.

pozwole ocenić systemowo wpływ opodatkowania na gospodarki innowacyjne, co skutkować będzie tworzeniem narzędzi podatkowych wspierających wzrost oraz rozwój gospodarczy. Nie można w tym zakresie opierać się wyłącznie na preferencjach podatkowych, ale należy także uwzględnić poziom stabilności prawa podatkowego, ekonomiczną analizę skutków regulacji i bieżące korygowanie polityki podatkowej na skutek zmieniających się warunków gospodarki realnej, rynku pracy. Ważny staje się również warunek efektywności współpracy administracji państwowej i lokalnej w kształtowaniu wartości podstawy do opodatkowania i jej stawki. Wobec postępującego procesu globalizacji gospodarczej wyzwaniem dla państw staje się zaprojektowanie takiego systemu podatkowego, który zwiększałby wpływy podatkowe, przy jednoczesnym minimalizowaniu nieefektywności ekonomicznej, zachowaniu prostoty i transparentności struktury podatków, unikając arbitralnego różnicowania podatkowego jednostek oraz podejmowanych przez nie aktywności gospodarczych.

Zgromadzona wiedza teoretyczna umożliwiła wskazanie rzeczywistych problemów oraz przedstawienie możliwości ich rozwiązań. Wyniki pracy udowodniły, że nawet w najbardziej innowacyjnych gospodarkach świata system podatkowy musi spełniać przede wszystkim swój cel nadrzędny. Zawsze więc fiskalizm będzie determinować działania danego państwa w zakresie budowania i rozwoju gospodarki innowacyjnej, a co za tym idzie – również rozwiązania wpływające na funkcje gospodarczo-społeczne, jakie są postawione przed systemem podatkowym.

Przedstawiona problematyka pozwala na budowanie dalszych koncepcji związanych z naukowym badaniem wpływu systemów podatkowych na innowacyjność. Oczywiście nadrzędnym kierunkiem pozostanie zawsze element dochodowy, natomiast istotną, wartą przeanalizowania kwestią jest wielopoziomowa budowa systemu podatkowego wspierająca innowacyjną aktywność sektora prywatnego i jego konkurencyjność na poziomie lokalnym, co ma duże znaczenie w przypadku gospodarek o dużym potencjale rynkowym. Uwzględniając, że spośród analizowanych krajów siedem z nich daje możliwość partycypowania organom miejscowym w kształtowaniu podatkowych obciążeń podatków bezpośrednich, warto zastanowić się nad zagadnieniem, czy innowacyjność w systemie podatkowym powinna być kształtowana na poziomie państwowym, czy może właśnie na

poziomie lokalnym, najściślej związanym z otoczeniem biznesowym (klastrami) podmiotów prowadzących aktywność innowacyjną.

Zmiany w systemie podatkowym zorientowanym na rozwój innowacyjności gospodarki powinny polegać na ocenie, jak regionalne struktury administracji mogą uczestniczyć w kształtowaniu polityki podatkowej oraz polityki ulg inwestycyjnych. Natomiast opracowanie kształtu i zasad działania takiego modelu systemowego wymagać będzie bardzo szerokiej analizy czynników społeczno-polityczno-ekonomicznych. System podatkowy przyjazny innowacjom musi uwzględniać wiele zmiennych, które nie do końca ze sobą pozytywnie korelują. Ekonomiczna ocena skutków poszczególnych regulacji podatkowych zawsze po stronie makroekonomicznej będzie stawiać pytanie, czy poszczególne zmiany będą gwarantowały państwu odpowiednie dochody dla sfinansowania istotnych obszarów niezbędnych do właściwego społeczno-ekonomicznego funkcjonowania państwa.

Różnice w gospodarkach rynkowych pomiędzy poszczególnymi państwami powodują, że przed teorią opodatkowania stoi duże wyzwanie, w jakim kierunku rozpatrywać wpływ opodatkowania na innowacyjność. Jest to przede wszystkim związane z trudnościami definicyjnymi innowacyjności w wymiarze makroekonomicznym, mimo jej globalnego charakteru. Zbudowanie modelu, który pozwoliłby na właściwą ocenę, jak system podatkowy wspiera innowacyjność, jest wręcz niemożliwe. Wynika to z prostego faktu, że innowacyjności nie da się ująć globalnie (makroekonomicznie). Stosowane narzędzia podatkowe mogą wesprzeć pewne kierunki rozwoju gospodarczego oczekiwanego przez społeczeństwo, należy jednak zawsze pamiętać, że to po stronie przedsiębiorcy pozostaje wolność podjęcia decyzji inwestycyjnej. Podatki będą tylko jedną z licznych zmiennych, które będą brane pod uwagę. Dlatego o innowacyjności gospodarki w kontekście wpływu opodatkowania, jak pokazały to wybrane państwa, nie decyduje system ulg badawczo-rozwojowych (nie ma ich np. w Szwecji ani w Niemczech), lecz przede wszystkim całość systemu podatkowego: jego kształt, struktura, otwartość na sytuację rynkową podatnika. Można tu iść w dwóch kierunkach: modelu szwajcarskiego, gdzie to na administracji lokalnej położony jest największy nacisk na kształtowanie konkurencyjnej dla przedsiębiorców polityki podatkowej, która powinna przede wszystkim realizować cel fiskalny, jednak równie istotna jest jak najbliższa współpraca państwo – podatnik; lub modelu singapurskiego, który

proponuje atrakcyjne systemowo ulgi i wakacje podatkowe, niemniej jednak z tym ryzykiem, że są to rozwiązania czasowe (największe zmiany obejmują cały PIT, CIT), wymagające bieżącej oceny skutków regulacji i aktualizacji.

Ograniczeniem możliwości analizy systemów podatkowych państw o wysokim poziomie innowacyjności gospodarki jest występowanie różnic społeczno-gospodarczych wpływających na odmienne wartościowanie poszczególnych elementów pozwalających na właściwe zbudowanie definicji innowacyjności, a następnie nadanie określonych wag pozwalających na ocenę wpływu opodatkowania w ujęciu systemowym. Zbudowanie zbyt ogólnego modelu, który mógłby obejmować jak największą grupę gospodarek, budzi wątpliwości co do wartości naukowej i praktycznej wyników takich badań. Zauważalna jest natomiast potrzeba porównywalności krajów w zakresie oceny nie tylko kosztów prowadzenia działalności B+R. Istotne są dalsze prace nad budowaniem pomiaru związanego nie tylko z kosztami, ale również wyjaśniającego determinanty pobudzające rozwój innowacyjności, która bezsprzecznie ma miejsce.

Bibliografia

Pozycje książkowe

- Aghion P., Akcigit U., *Innovation and Growth: The Schumpeterian Perspective*, COEURE, October 2015, <http://www.coeure.eu/wp-content/uploads/Innovation-and-Growth.pdf>.
- Ahmad E., Brosio G., *Handbook of Fiscal Federalism*, Edward Elgar Publishing, Cheltenham 2006.
- Alińska A. (red.), *Eseje o stabilności finansowej*, CeDeWu, Warszawa 2012.
- Alstadsæter A., Johannesen N., Zucman G., *Tax evasion and inequality*, National Bureau of Economic Research, Cambridge 2017.
- Amin A., Goddard J. (red.), *Technological Change, Industrial Restructuring and Regional Development*, Allen & Unwin, London 1986.
- Antonelli C., *The Economics of Innovation, New Technologies and Structural Change*, Routledge, New York 2003.
- Antonów D., *Wykładnia prawa podatkowego po wstąpieniu do Unii Europejskiej*, Wolters Kluwer, Warszawa 2009.
- Atkinson R.D., Ezell S.J., Stewart L.A., *The Global Innovation Policy Index*, Information, Technology & Innovation Foundation, 2012.
- Balza B., *Obciążenia fiskalne przedsiębiorstw a międzynarodowa konkurencyjność gospodarcza*, Difin, Warszawa 2013.
- Bartkowiak R., *Historia myśli ekonomicznej*, PWE, Warszawa 2008.
- Bartniczak B., Ptak M., *Oplaty i podatki ekologiczne. Teoria i praktyka*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław 2011.
- Bastiat F., *Selected Essays on Political Economy*, Foundation for Economic Education, New York 2001.
- Bednarski M., Wilkin J. (red.), *Ekonomia dla prawników i nie tylko*, LexisNexis, Warszawa 2005.
- Bernaś B. (red.), *Finanse publiczne i międzynarodowe*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław 2010.
- Bernaś B., Kopiński A. (red.), *Zarządzanie finansami firm – teoria i praktyka*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław 2009.

- Bird R.M., Vaillancourt F., *Perspectives on Fiscal Federalism*, The World Bank, Washington 2006.
- Bitner M., Chojna-Duch E., Grzybowski M., Chowaniec J., Karwat P., Kornberger-Sokołowska E., Lachowicz M., Litwińczuk H., Modzelewski W., Radzikowski K., Supera-Markowska M., Ślifirczyk M., Tetlak K., Waluga M., *Prawo finansowe. Prawo finansów publicznych. Prawo podatkowe. Prawo bankowe*, Wolters Kluwer, Warszawa 2017.
- Bizioli G., Sacchetto C., *Tax Aspects of Fiscal Federalism*, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam 2011.
- Blaug M., *Teoria ekonomii. Ujęcie retrospektywne*, PWN, Warszawa 2000.
- Bochenek M., *Historia rozwoju ekonomii*, t. 3, *Kierunek subiektywno-marginalny i jego szkoły*, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Mikołaja Kopernika, Toruń 2016.
- Bochenek M., *Historia rozwoju ekonomii*, t. 4, *Od neomarksizmu do początków ekonometrii*, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Mikołaja Kopernika, Toruń 2016.
- Bochenek M., *Historia rozwoju ekonomii*, t. 5, *Od keynesizmu do syntezy neoklasycznej*, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Mikołaja Kopernika, Toruń 2016.
- Bochenek M., *Historia rozwoju ekonomii*, t. 6, *Współczesne szkoły ekonomiczne*, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Mikołaja Kopernika, Toruń 2016.
- Boguszewski P., *Globalny raport konkurencyjności 2016–2017 Światowego Forum Gospodarczego*, NBP, Warszawa 2016.
- Bożek W. (red.), *System podatkowy w Polsce. Jego rola i znaczenie w procesach gospodarowania*, Szczecin 2016.
- Brzeziński B., *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, Towarzystwo Naukowe Organizacji i Kierownictwa „Dom Organizatora”, Toruń 2017.
- Brzeziński B., *Wykładnia prawa podatkowego*, ODDK, Gdańsk 2012.
- Buchanan J.M., Tullock G., *The Calculus of Consent: Logical Foundations of Constitutional Democracy*, University of Michigan Press, Ann Arbor 1962.
- Buczek A., Dzwonkowski H., Etel L., Gliniecka J., Glumińska-Pawlic J., Huchla A., Miemiec W., Ofiarski Z., Serwacki J., Zdebel M., Zgierski Z., *Prawo podatkowe*, C.H. Beck, Warszawa 2006.
- Canto V.A., Joines D.H., Laffer A.B., *Taxation, GNP and Potential GNP [w:] Proceedings of the Business and Economic Statistics Section*, Papers presented at the Annual Meeting

- of the American Statistical Association, San Diego, California, August 14–17, 1978, Washington 1978.
- Chojnacka K., *Znaczenie podziału dochodu dla rozwoju gospodarki – rozważania na podstawie teorii Michała Kaleckiego i Johna Maynarda Keynesa* [w:] *Dokonania współczesnej myśli ekonomicznej. Teoretyczne ujęcie dobrobytu*, red. U. Zagórnajonszta, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach, Katowice 2012.
- Christensen C.M., *Przemysłowe innowacje*, PWN, Warszawa 2010.
- Dammacco G., Sitek B., Cabaj O. (red.), *Człowiek pomiędzy prawem a ekonomią w procesie integracji europejskiej*, Olsztyn–Bari 2018.
- Debt Bias and Other Distortions: Crisis-Related Issues in Tax Policy*, Międzynarodowy Fundusz Walutowy, 2009.
- Definition of Taxes*, OECD, Paryż 1996.
- Definition, interpretation and calculation of the B index*, OECD 2013.
- Devereux M.P. (red.), *Efektywność polityki podatkowej*, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2007.
- Dimensions of Tax Design: The Mirrlees Review*, Institute for Fiscal Studies, Oxford University Press, Oxford 2010.
- Doing Business 2010*, World Bank, Washington 2010.
- Doing Business 2011*, World Bank, Washington 2011.
- Doing Business 2012*, World Bank, Washington 2012.
- Doing Business 2013*, World Bank, Washington 2013.
- Doing Business 2014*, World Bank, Washington 2014.
- Doing Business 2015*, World Bank, Washington 2015.
- Doing Business 2016*, World Bank, Washington 2016.
- Doing Business 2017*, World Bank, Washington 2017.
- Doing Business 2018*, World Bank, Washington 2018.
- Dolata S., *Podstawy wiedzy o podatkach i polskim systemie podatkowym*, Uniwersytet Opolski, Opole 1999.
- Dolata S., *Podstawy wiedzy o polskim systemie podatkowym*, Wolters Kluwer, Warszawa 2013.
- Druker P.F., *Innowacja i przedsiębiorczość. Praktyka i zasady*, PWE, Warszawa 1992.

- Dutta S., *The Global Innovation Index 2011. Accelerating Growth and Development*, Cornell University, INSEAD–World Intellectual Property Organization (WIPO), Ithaca, Fontainebleau–Geneva 2011
- Dutta S., *The Global Innovation Index 2012. Stronger Innovation Linkages for Global Growth*, Cornell University, INSEAD–World Intellectual Property Organization (WIPO), Ithaca, Fontainebleau–Geneva 2012
- Dutta S., Lanvin B., *The Global Innovation Index 2013. The Local Dynamics of Innovation*, Cornell University, INSEAD–World Intellectual Property Organization (WIPO), Ithaca, Fontainebleau–Geneva 2013
- Dutta S., Lanvin B., Wunsch-Vincent S., *The Global Innovation Index 2014. The Human Factor in Innovation*, Cornell University, INSEAD–World Intellectual Property Organization (WIPO), Ithaca, Fontainebleau–Geneva 2014
- Dutta S., Lanvin B., Wunsch-Vincent S., *The Global Innovation Index 2015. Effective Innovation Policies for Development*, Cornell University, INSEAD–World Intellectual Property Organization (WIPO), Ithaca, Fontainebleau–Geneva 2015
- Dutta S., Lanvin B., Wunsch-Vincent S., *The Global Innovation Index 2016. Winning with Global Innovation*, Cornell University, INSEAD–World Intellectual Property Organization (WIPO), Ithaca, Fontainebleau–Geneva 2016
- Dutta S., Lanvin B., Wunsch-Vincent S., *The Global Innovation Index 2017. Innovation Feeding the World*, Cornell University, INSEAD–World Intellectual Property Organization (WIPO), Ithaca, Fontainebleau–Geneva 2017
- Dziela*, t. 1. *Kapitalizm*, PWE, Warszawa 1979
- Elg L., *Innovations and new technology – what is the role of research? Implications for public policy*, Vinnova Analysis, Vinnova – Swedish Governmental Agency for Innovation System, 2014
- Etel L. (red.), *Prawo podatkowe*, Difin, Warszawa 2008
- Etel L. (red.), *System prawa finansowego*, t. III, *Prawo daninowe*, Wolters Kluwer, Warszawa 2010
- European Innovation Scoreboard 2017*, Methodology Report, European Commission
- Ezell S.J., Atkinson R.D., Wein M.A., *Localization Barriers to Trade: Threat to the Global Innovation Economy*, Innovation, Technology & Innovation Foundation, 2013

- Farenberg J., Leastadius S., Martin B.R., *The Triple Challenge for Europe: Economic Development, Climate Change, and Governance*, Oxford University Press, Oxford 2015.
- Federal, Cantonal and Communal Taxes. An outline on the Swiss Tax System*, Federal Department of Finance FDF, Berne 2016.
- Felis P., *Elementy teorii i praktyki podatków majątkowych. Poszukiwanie ładu w opodatkowaniu nieruchomości w Polsce z perspektywy przedsiębiorców oraz jednostek samorządu lokalnego*, Oficyna Wydawnicza Szkoły Głównej Handlowej, Warszawa 2012.
- Felis P., Jamróży M., Szlęzak-Matusiewicz J., *Podatki i składki w działalności przedsiębiorców*, wyd. II, Difin, Warszawa 2015.
- Flejterski S., *Metodologia finansów*, PWN, Warszawa 2007.
- Flejterski S., Świecka B. (red.), *Elementy finansów i bankowości*, CeDeWu, Warszawa 2015.
- Frascati Manual 2002, *Proposed Standard Practice For Surveys On Research And Experimental Development*, OCED, Paryż 2002.
- Frascati Manual 2015, *Guidelines for Collecting and Reporting Data on Research and Experimental Development, The Measurement of Scientific, Technological and Innovation Activities*, OCED, Paryż 2015.
- Frydman R., Goldberg M.D., *Mechaniczne rynki a świat realny: wahania cen aktywów, ryzyko i rola państwa*, Wydawnictwo Krytyki Politycznej, Warszawa 2013.
- Gajl N., *Modele podatkowe. Podatki majątkowe*, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 1996.
- Gajl N., *Teorie podatkowe na świecie*, Warszawa 1992.
- Gaudemet P.M., Molinier J., *Finanse publiczne*, Warszawa 2000.
- Glapiński A., *Meandry historii ekonomii. Między poezją a matematyką*, Oficyna Wydawnicza Szkoły Głównej Handlowej, Warszawa 2006.
- Global Survey of R&D Incentives*, Deloitte 2015.
- Głuchowski J., *Wstęp do skarbowości*, Wydawnictwo WSB, Poznań 1997.
- Gomułka S., *Teoria innowacji i wzrostu gospodarczego*, CASE, Warszawa 1998.
- Grabińska B., *Ulgi podatkowe na działalność badawczo-rozwojową przedsiębiorstw [w:] Polityka podatkowa krajów Unii Europejskiej wobec kryzysu finansowego*, red. S. Owsiak, PWE, Warszawa 2016.

- Grądański F., *System podatkowy w świetle teorii optymalnego opodatkowania*, Wydawnictwo Szkoły Głównej Handlowej, Warszawa 2006.
- Grądański F., *Teoretyczne aspekty reformowania systemu podatkowego – zarys modelu referencyjnego dla Polski* [w:] *O nowy ład podatkowy w Polsce*, red. J. Ostaszewski, Oficyna Wydawnicza Szkoły Głównej Handlowej, Warszawa 2007.
- Gravelle G., *Tax Havens: International Tax Avoidance and Evasion*, Congressional Research Service, 2015.
- Greenaway D., Bleaney M., Stewart I., *Companion to contemporary economic thought*, Routledge, London–New York 1991.
- Guide to UK taxation*, HM Government, 2013.
- Hazlitt H., *Economics in one lesson*, Ludwig von Mises Institute, Alabama 2008.
- Hołda A., *MSR/MSSF w polskiej praktyce gospodarczej*, C.H. Beck, Warszawa 2013.
- Holmes K., *The Concept of Income. A Multidisciplinary Analysis*, International Bureau of Fiscal Documentation Publication, Amsterdam 2000.
- Ickiewicz J., *Podatki, składki, opłaty. Fiskalne obciążenia działalności gospodarczej*, Oficyna Wydawnicza Szkoły Głównej Handlowej w Warszawie, Warszawa 2014.
- Ickiewicz J. (red.), *Problemy finansów przedsiębiorstwa w teorii i praktyce*, Oficyna Wydawnicza Szkoły Głównej Handlowej, Warszawa 2004.
- Harasimowicz J., *Finanse i prawo finansowe*, PWE, Warszawa 1988.
- Jacak J., *Istota i uwarunkowania bezpieczeństwa ekonomicznego* [w:] *Finanse z perspektywy młodego badacza Współczesne problemy i wyzwania finansów publicznych*, red. J.Szołno-Koguc, K. Wójtowicz, Wydawnictwo Uniwersytetu Marii Curie-Skłodowskiej, Lublin 2016.
- Jajuga K. (red.), *Finanse – nowe wyzwania teorii i praktyki. Problemy wiodące*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław 2011.
- Jamroży M., *Prowadzenie działalności gospodarczej za granicą – optymalizacja podatkowa z perspektywy polskiego przedsiębiorcy*, JustLuk, Warszawa 2013.
- Janus J., *Niekonwencjonalna polityka pieniężna głównych banków centralnych – diagnoza korzyści i zagrożeń*, IX Kongres Ekonomistów Polskich, 2013.
- Jodkowska L., *Państwo opiekuńcze w Polsce i Niemczech*, Difin, Warszawa 2009.
- Kleer J., *Co to jest GOW* [w:] *Gospodarka oparta na wiedzy*, red. A. Kukliński, KBN, Warszawa 2003.

- Kluzek M., *Znaczenie konkurencji podatkowej dla rozmieszczenia bezpośrednich inwestycji zagranicznych w Unii Europejskiej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu, Poznań 2012.
- Komar A., *Finanse publiczne*, PWE, Warszawa 1995.
- Komorowski J., *System podatkowy z perspektywy reformy finansów publicznych [w:] O nowy ład podatkowy w Polsce*, red. J. Ostaszewski, Oficyna Wydawnicza Szkoły Głównej Handlowej, Warszawa 2007.
- Kosek-Wojnar M., *Zasady podatkowe w teorii i praktyce*, PWE, Warszawa 2012.
- Kosikowski C., *Finanse publiczne i prawo finansowe*, Wolters Kluwer, Warszawa 2013.
- Kośny M., *Podatki a dobrobyt społeczny*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu, Wrocław 2007.
- Kostek-Wojnar M., *Zasady podatkowe w teorii i praktyce*, PWE, Warszawa 2012.
- Kostka M.S., *Podatek – instrument realizacji celów zrównoważonego rozwoju [w:] O nowy ład finansowy w Polsce. Rekomendacje dla animatorów życia gospodarczego*, red. J. Ostaszewski, Oficyna Wydawnicza Szkoły Głównej Handlowej, Warszawa 2015.
- Kotler Ph., Kotler K.I., *Marketing Management*, Prentice Hall, New Jersey 2006.
- Krajewska A., *Podatki w Unii Europejskiej*, PWE, Warszawa 2010.
- Krajewska A., *Podatki w Unii Europejskiej. Długookresowe tendencje i reakcja na kryzys*, wyd. II, PWE, Warszawa 2012.
- Krawczyk-Sokołowska I., *Regionalne uwarunkowania innowacyjności przedsiębiorstw*, IX Kongres Ekonomistów Polskich, 2013.
- Krugman P., Wells R., *Makroekonomia*, PWN, Warszawa 2012.
- Krugman P., Wells R., *Mikroekonomia*, PWN, Warszawa 201.
- Kryk B., Piech K. (red.), *Innowacyjność w skali makro i mikro*, Instytut Wiedzy i Innowacji, Warszawa 2009.
- Księżyk M., *Ekonomia. Podejście historyczne i perspektywne*, Wydawnictwo Krakowskiej Akademii im. Andrzeja Frycza Modrzewskiego, Kraków 2012.
- Landreth H., Colander D.C., *Historia myśli ekonomicznej*, PWN, Warszawa 2005.
- Litwińczuk H. (red.), *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, Wolters Kluwer, wyd. 8, Warszawa 2017.

- Litwińczuk H., Karwat P., *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2008.
- Lucas R.E., *Expectations and Neutrality of Money*, Journal of Economic Theory 1972, no. 4
- Łobocki M., *Metody i techniki badań pedagogicznych*, Impuls, Kraków 2005.
- Majchrzycka-Guzowska A., *Finanse i prawo finansowe*, wyd. 7, LexisNexis, Warszawa 2004.
- Małecka-Ziembińska E., *Efektywność fiskalna podatku dochodowego od osób fizycznych w Polsce*, Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu, Poznań 2012.
- Małecka-Ziembińska E., *Podatek dochodowy jako regulator dochodów osób fizycznych w Polsce okresu transformacji ustrojowej*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Poznaniu, Poznań 2006.
- Malinowski A., *Statystyka w administracji*, Wolters Kluwer, Warszawa 2014.
- Mastalski R., *Prawo podatkowe*, C.H. Beck, Warszawa 2016.
- Matusiak K.B. (red.), *Innowacje i transfer technologii. Słownik pojęć*, wyd. III, Polska Agencja Rozwoju Przedsiębiorczości, Warszawa 2011.
- Mazzucato M., Perez C., *Innovation as Growth Policy. The Challenge for Europe* [w:] *The Triple Challenge for Europe: Economic Development, Climate Change, and Governance*, J. Farenberg, S. Leastadius, B.R. Martin, Oxford University Press, Oxford 2015.
- Murphy K.E., Higgins M., Flesher T.K., Skalberg R.K., *Concepts in Federal Taxation*, Cengage Learning, Boston 2017.
- Musgrave R.A., Musgrave P.B., *Public Finance in Theory and Practice*, wyd. 4, McGraw-Hill Book Company, New York 1984.
- Niesiobędzka M., *Podatki* [w:] *Psychologia ekonomiczna*, red. T. Tyszka, Gdańsk 2004
- Nita A., *Teoretyczne i normatywne wyznaczniki sprawiedliwego opodatkowania*, Toruński Rocznik Podatkowy 2013.
- Noga M., *Makroekonomia*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław 2009.
- Noga M. (red.), *Makroekonomia ze szczególnym uwzględnieniem polityki pieniężnej*, CeDeWu, Warszawa 2017.
- Offshore activities and money laundering: recent findings and challenges*, European Parliament's Panama Inquiry Committee, 2017.
- Olejniczuk-Merta A. (red.), *Konsumpcja w innowacyjnej gospodarce*, PWE, Warszawa 2016

- Ostaszewski J. (red.), *O nowy ład podatkowy*, Oficyna Wydawnicza Szkoły Głównej Handlowej, Warszawa 2007.
- Owsiak S. (red.), *Polityka podatkowa krajów Unii Europejskiej wobec kryzysu finansowego*, PWE, Warszawa 2016.
- Owsiak S., *Finanse publiczne. Teoria i praktyka*, PWN, Warszawa 2001.
- Paying Taxes 2010*, World Bank Group, PwC, Washington 2009.
- Paying Taxes 2011*, World Bank Group, PwC, Washington 2010.
- Paying Taxes 2012*, World Bank Group, PwC, Washington 2011.
- Paying Taxes 2013*, World Bank Group, PwC, Washington 2012.
- Paying Taxes 2014*, World Bank Group, PwC, Washington 2013.
- Paying Taxes 2015*, World Bank Group, PwC, Washington 2014.
- Paying Taxes 2016*, World Bank Group, PwC, Washington 2015.
- Paying Taxes 2017*, World Bank Group, PwC, Washington 2016.
- Paying Taxes 2018*, World Bank Group, PwC, Washington 2017.
- Pietrzak B., Polański Z., Woźniak B. (red.), *System podatkowy w Polsce*, t. 2, wyd. II, PWN, Warszawa 2008.
- Pilch T., Bauman T., *Zasady badań pedagogicznych. Strategie ilościowe i jakościowe*, Wydawnictwo Akademickie Żak, Warszawa 2001.
- Pomykański A., *Zarządzanie innowacjami*, PWN, Warszawa 2001.
- Pope T., Waters T., *A survey of the UK tax system*, Institute for Fiscal Studies, 2016.
- Poskrobko B. (red.), *Teoretyczne aspekty ekonomii zrównoważonego rozwoju*, Wydawnictwo Wyższej Szkoły Ekonomicznej, Białystok 2011.
- Potencjał innowacyjny gospodarki: uwarunkowania, determinanty, perspektywy*, NBP, Warszawa 2016.
- Postuła M., *Finanse publiczne w architekturze globalnej gospodarki Teoria a polska praktyka gospodarcza*, Difin SA, Warszawa 2017.
- Postuła M., *Instrumenty zarządzania finansami publicznymi*, Wydawnictwo Naukowe Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Warszawskiego, Warszawa 2015.
- Prusek A. (red.), *Wyzwania rozwoju społeczno-ekonomicznego Polski*, Kraków–Mielec 2012
- Przewodnik po rynku Singapuru*, Zagraniczne Biuro Handlowe Polskiej Agencji Inwestycji i Handlu w Singapurze, Warszawa 2017.
- Puławski-Turyna B., *Statystyka dla ekonomistów*, Difin, Warszawa 2010.

- Raczkowski K., Wojciechowska-Filipek S. (red.), *Wymiary zarządzania ryzykiem w obrocie gospodarczym*, CeDeWu, Warszawa 2016.
- Ratajczak M. (red.), *Współczesne teorie ekonomiczne*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu, Poznań 2014.
- Research and Innovation in Switzerland 2016*, Federal Department of Economic Affairs, Education and Research EAER, Bern 2016.
- Revenue Statistics 1965–2010*, OECD, Paryż 2010.
- Revenue Statistics 1965–2011*, OECD, Paryż 2011.
- Revenue Statistics 1965–2012*, OECD, Paryż 2012.
- Revenue Statistics 1965–2013*, OECD, Paryż 2013.
- Revenue Statistics 1965–2014*, OECD, Paryż 2014.
- Revenue Statistics 1965–2015*, OECD, Paryż 2015.
- Revenue Statistics 1965–2016*, OECD, Paryż 2016.
- Revenue Statistics 2016. Annex A: The OECD classification of taxes and interpretative guide*, Paryż 2016.
- Rogall H., *Ekonomia zrównoważonego rozwoju*, Zys i S-ka, Poznań 2010.
- Romer D., *Makroekonomia dla zaawansowanych*, PWN, Warszawa 2000.
- Rosiński R., *Polski system podatkowy. Poszukiwanie optymalnych rozwiązań*, Difin, Warszawa 2010.
- Rozwiązania podatkowe na rzecz badań i rozwoju*, PwC, Warszawa 2015.
- Rudolf S. (red.), *Sektor finansowy – dylematy i kierunki rozwoju*, VII Kongres Ekonomistów Polskich PTE, Warszawa 2008.
- Ruśkowski E. (red.), *Instrumenty nowego zarządzania finansami publicznymi w wybranych krajach Unii Europejskiej*, Temida 2, Białystok 2011.
- Samojlik B., *System podatkowy – kierunki ewolucji [w:] Finanse publiczne*, red. A. Pomorska, Wydawnictwo Uniwersytetu Marii Curie-Skłodowskiej, Lublin 2006.
- Schrievers P., Emonts M., *Amendments and Developments Involving Netherlands Tax Incentives Promoting R&D Activities*, IBFD, 2016.
- Schumpeter J.A., *Capitalism, Socialism and Democracy*, Unwin University Books, Londyn 1974.
- Schumpeter J.A., *Teoria rozwoju gospodarczego*, PWN, Warszawa 1960.

- Schwab K., Sala-i-Martin X., *The Global Competitiveness Report 2016–2017*, World Economic Forum, Geneva 2016.
- Schwab K., Sala-i-Martin X., *The Global Competitiveness Report 2015–2016*, World Economic Forum, Geneva 2015.
- Schwab K., Sala-i-Martin X., *The Global Competitiveness Report 2014–2015*, World Economic Forum, Geneva 2014.
- Schwab K., Sala-i-Martin X., *The Global Competitiveness Report 2013–2014*, World Economic Forum, Geneva 2013.
- Schwab K., Sala-i-Martin X., *The Global Competitiveness Report 2012–2013*, World Economic Forum, Geneva 2012.
- Schwab K., Sala-i-Martin X., *The Global Competitiveness Report 2011–2012*, World Economic Forum, Geneva 2011.
- Schwab K., Sala-i-Martin X., *The Global Competitiveness Report 2010–2011*, World Economic Forum, Geneva 2010.
- Science, technology and industry scoreboard 2016. Innovation and growth in knowledge economies*, OECD Publishing, Paris 2016.
- Sławińska M., Witczak H. (red.), *Podstawy metodologiczne prac doktorskich w naukach ekonomicznych*, PWE, Warszawa 2012.
- Smith A., *Badania nad naturą i przyczynami bogactwa narodów*, t. II, PWN, Warszawa 2007
- Sobczyk M., *Statystyka*, PWN, Warszawa 2004.
- Sobieska I., *Doradztwo podatkowe. Funkcjonowanie i kierunki rozwoju*, Wolters Kluwer, Warszawa 2012.
- Solarz J.K., *Wykluczenie finansowe w aspekcie zrównoważonego rozwoju [w:] Teoretyczne aspekty ekonomii zrównoważonego rozwoju*, red. B. Poskrobko, Wyższa Szkoła Ekologiczna, Białystok 2011.
- Sommer T., *Czy da się usprawiedliwić podatki? Czyli sposoby usprawiedliwiania podatków w świetle ideologii praw człowieka*, Warszawa 2006.
- Standing G., *Prekariat. Nowa niebezpieczna klasa*, PWN, Warszawa 2014.
- Stankiewicz W., *Historia myśli ekonomicznej*, PWE, Warszawa 2007.
- Stiglitz J.E., *Ekonomia sektora publicznego*, PWN, Warszawa 2004.
- Szlęzak-Matusiewicz J., *Zarządzanie podatkami*, Oficyna Wydawnicza Szkoły Głównej Handlowej, Warszawa 2008.

- Szołno-Koguc J., *W poszukiwaniu racjonalności finansów publicznych*, [w:] *Sektor finansów publicznych a rozwój gospodarczy Problemy i dylematy*, red. M. Żukowski, Wydawnictwo KUL, Lublin 2017.
- Szpunar P.J., *Rola polityki makroostrożnościowej w zapobieganiu kryzysom finansowym*, Materiały i Studia NBP 2012, z. 278.
- Tax Policy. Reforms 2017 OECD and selected partner economies*, OECD, Paryż 2017.
- Tax Policy. Reforms in the OECD 2016*, OECD, Paryż 2016.
- Taxation and Investment in Germany 2016. Reach, relevance and reliability*, Deloitte Touche Tohmatsu, London 2016.
- Taxation, Innovation and the Environment*, OECD, Paryż 2010.
- Taxation. Trends in European Union. Main Results*, European Communities, Office of Official Publications of the European Communities, Luxemburg 2010.
- Oslo Manual. Guidelines for collecting and interpreting innovation data*, wyd. 3, OECD–Eurostat, Paryż 2005.
- The Swiss Tax System*, Federal Tax Administration, Bern 2017.
- Tinguely X., *The new Geography of Innovation, Clusters, Competitiveness and Theory*, Palgrave Macmillan, Switzerland 2013.
- Update on the Inclusive Growth Horizontal Project 38th meeting of the Regional Development Policy Committee*, CFE/RDPC(2017)6, OECD, Paryż 2017.
- Wach K., *Systemy podatkowe krajów Unii Europejskiej*, Oficyna Ekonomiczna, Kraków 2005
- Wallart N., *The Political Economy of Environmental Taxes*, Edward Elgar Publishing, Cheltenham 1999.
- Winczorek P., *Nauka o państwie*, Liber, Warszawa 2005.
- Winiarski B. (red.), *Polityka gospodarcza*, PWN, Warszawa 2000.
- Włodarczyk R., *Struktura sektorowa finansowania wydatków na B+R w krajach strefy euro* [w:] *Innowacyjność w skali makro i mikro*, red. B. Kryk, K. Piech, Instytut Wiedzy i Innowacji, Warszawa 2009.
- Wojtyna A., *Nowe trendy w zachodniej ekonomii*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Krakowie, Kraków 1988.
- Wolański R., *System podatkowy w Polsce*, Wolters Kluwer, Warszawa 2016.
- Wołowicz T., *Zasada sprawiedliwości w opodatkowaniu* [w:] *Organizacje komercyjne i niekomercyjne wobec wzmożonej konkurencji oraz wzrastających wymagań*

konsumentów, red. A. Nalepka, A. Ujwara-Gil, Wyższa Szkoła Biznesu w Nowym Sączu, Nowy Sącz 2010.

Worldwide R&D Incentives Reference Guide 2017, EY 2017 .

Zadura-Lichota P. (red.), *Innowacyjna przedsiębiorczość w Polsce. Odkryty i ukryty potencjał polskiej innowacyjności*, Polska Agencja Rozwoju Przedsiębiorczości, Warszawa 2015.

Zagórna-Jonszta U. (red.), *Dokonania współczesnej myśli ekonomicznej. Teoretyczne ujęcie dobrobytu*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach, Katowice 2012.

Artykuły

Adamczyk A., *Propozycje zmian bodźców podatkowych wspierających działalność B+R polskich przedsiębiorstw*, Gospodarka Narodowa 2010, nr 11–12.

Aggressive tax planning indicators. Final report, Taxation Papers, Working Paper 2017, no. 71.

Aghion, P., Akcigit, U., Howitt, P., *The Schumpeterian growth paradigm*, Annual Review of Economics 2015, vol. 7.

Anderson J.E., *The US. Tax System in International Perspective*, University of Nebraska, Economics Department Faculty Publications Paper 2006, no. 28.

Anderson N., Potocnik K., Zhou J., *Innovation and Creativity in Organizations: A State-of-the Science Review, Prospective Commentary, and Guiding Framework*, Journal of Management, July 2014, vol. 40, no. 5.

Arnold J., *Do tax structures affect aggregate economic growth? Empirical evidence from a panel of OECD countries*, OECD Working Paper 2008, no. 643.

Arnold J., Brys B., Heady C., Johansson A., Schwellnus C., Vartia L., *Tax Policy for Economic Recovery and Growth*, Economic Journal 2011, vol. 121, issue 550.

Arvanitis S., Lokshin B., Mohnen P., Woerter M., *Impact of External Knowledge Acquisition Strategies on Innovation: A Comparative Study Based on Dutch and Swiss Panel Data*, Review of Industrial Organization, June 2015, vol. 46, z. 4.

Attinasi M.G., Checherita-Westphal C., Rieth M., *Personal Income Tax Progressivity and Output Volatility Evidence From OECD Countries*, European Central Bank Working Paper Series 2011, no. 1380.

- Bal A., *Competition for Research & Development Tax Incentives in the European Union – How an Optimal Research & Development System Should Be Desing*, Bulletin for International Taxation 2012, vol. 66, no. 10.
- Bartkowiak R., *Współczesne teorie ekonomiczne*, Roczniki Nauk Rolniczych, Seria G 2010, vol. 97, z. 2.
- Bauger L., *The use of tax expenditures in times of fiscal consolidation*, European Economy, Economic Papers 2014, no. 532.
- Block F., *Swimming Against the Current: the Rise of a Hidden Development State in the US*, Politics and Society 2008, vol. 36 (2).
- Braconier H., *Restarting the growth engine in Finland*, OECD, Economics Department Working Papers 2012, no. 981.
- Brys B., *Tax Design for Inclusive Economic Growth*, OECD Taxation Working Papers 2016, no. 26.
- Carter L., *Sociocultural Influences on Science Education: Innovation for Contemporary Times*, Science Education 2008, vol. 92, iss. 1.
- Christensen C.M., Altman E.J., McDonald R., Palmer J., *Disruptive Innovation: Intellectual History and Future Paths*, Harvard Business School Working Paper 2017, no. 57.
- Cieślukowski M., *Podatki i system podatkowy w ekonomii zrównoważonego rozwoju*, Studia Oeconomica Posnaniensia 2014, t. 2, nr 6 (267).
- Cieślukowski M., *Podstawowe kategorie podatkowe w ekonomii zrównoważonego rozwoju*, Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska 2016, t. L, cz. 1.
- Corlett W.J., Hauge D.C., *Complementarity and the excess burden of taxation*, Review of Economic Studies 1953, t. 21.
- Danguy J., de Rassenfosse G., van Pottelbsberghe de la Potterie B., *The R&D-patent relationship: An industry perspective*, European Investment Bank Papers 2009, vol. 14, no. 1.
- Darvas Z., Wiezsacker J. von, *Financial Transaction Tax: Small is beautiful*, Bruegel Policy Contribution 2010, issue 2.
- Devereux M.P., Griffith R., *Evaluating tax policy for location decisions*, International Tax and Public Finance 2003, vol. 10.
- Devereux M.P., Keen K., Schiantarelli F., *Corporation tax asymmetries and investment: evidence from UK panel data*, Journal of Public Economics 1994, vol. 53.

- Devereux M.P., Lockwood B., Redoano M., *Horizontal and Vertical Indirect Tax Competition: Theory and Some Evidence from the USA*, Journal of Public Economics 2007, vol. 91, no. 3.
- Dzwonkowski H., Kulicki J., *Dylematy reformy systemu podatkowego*, BAS, Prace Studialne 2016, nr 01/04.
- Easterly W., Rebelo S., *Fiscal Policy and Economic Growth. An Empirical Investigation*, NBER Working Paper 1993, no. 4499.
- Felis P., *Główne źródła dochodów budżetowych w Polsce*, Studia BAS 2010, nr 3(23)
- Felis P., *Wybrane współczesne społeczno-ekonomiczne uwarunkowania reformy systemu podatkowego* [w:] *Dylematy reformy systemu podatkowego*, H. Dzwonkowski, J. Kulicki, BAS, Prace Studialne 2016, nr 01/04.
- Fernandez M., Gonzales J., *Stabilization Policy in EMU. The Case for More Active Fiscal Policy*, Serie de Coleccion de Informes del Observatorio de Economia Europea del Instituto de Estudios Europeos 2004, nr 3.
- Frankowski P., Kubiak B., *Bariery innowacyjności w Polsce*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Studia i Prace Wydziału Nauk Ekonomicznych i Zarządzania 2012, nr 28.
- Gallagher M., *Benchmarking Tax Systems*, Public Administration and Development 2005, vol. 25(2).
- Geissdoerfer M., Savaget P., Bocken N., Hultink E., *The Circular Economy – A new sustainability paradigm?*, Journal of Cleaner Production 2017, no. 143.
- Głuchowski J., *Funkcje podatków w gospodarce rynkowej*, Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego 1995, nr 5.
- Gomułka S., Neneman J., Myck M., *More for less: What tax system for Poland? Więcej za mniej: jaki system podatkowy dla Polski*, CASE Seminar Proceedings 2017, nr 150.
- Górowski I., *Sprawiedliwe opodatkowanie dochodów przedsiębiorstw jako determinanta wzrostu gospodarczego* [w:] *Nierówności społeczne a wzrost gospodarczy. Modernizacja dla spójności społeczno-ekonomicznej w czasach kryzysu*, Uniwersytet Rzeszowski, Katedra Teorii Ekonomii i Stosunków Międzynarodowych 2012, z. 26.
- Gunnarsson A., Eriksson M., *Discussion Paper on Tax Policy and Tax Principles in Sweden 1902–2016*, FairTax WP Series 2017, nr 8.

- Hall R.E., Jorgenson D.W., *Tax policy and investment behavior*, American Economic Review 1967, vol. 57.
- Howitt P., *Steady endogenous growth with population and R&D inputs growing*, Journal of Political Economy 1999, vol. 107.
- Hybka M.M., *Federalne podatki dochodowe w Stanach Zjednoczonych Ameryki – konstrukcja prawna i znaczenie fiskalne*, Studia Oeconomica Posnaniensia 2016, t. 4, nr 4.
- Indian-Pynko M., *Fizjokratyzm oczyma polskich przedstawicieli myśli polityczno-prawnej*, Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska 2011, t. LVIII.
- Iwin-Garżyńska J., *Finansowe i rachunkowe oblicze podatku*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, nr 832, Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia 2014, nr 71.
- Jensen M.B., Johnson B., Lorenz E., Lundvall B.A., *Forms of Knowledge and Modes of Innovation*, Research Policy 2007, vol. 36 (5).
- Kisielnicki J., *Innowacyjność gospodarki polskiej na tle wybranych krajów Unii Europejskiej i świata*, Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach 2016, nr 281.
- Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego, Rady, Europejskiego Banku Centralnego, Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego, Komitetu Regionów oraz Europejskiego Banku Inwestycyjnego, COM (2014) 903.
- Kozłowski J., *B+R i innowacje jako źródło wzrostu gospodarczego w krajach słabiej rozwiniętych. Na marginesie uwag Leszka Balcerowicza*, Nauka i Szkolnictwo Wyższe 2005, nr 1(25).
- Księżyk M., *Efektywny system podatkowy czynnikiem sprzyjającym realizacji zrównoważonego rozwoju w krajach UE* [w:] *Nierówności społeczne a wzrost gospodarczy*, Uniwersytet Rzeszowski, Katedra Mikroekonomii 2016, z. 46.
- Lee Y., Gordon R., *Tax structure and economic growth*, Journal of Public Economics 2005, vol. 89, issue 5–6.
- Malaga K., *O niektórych dylematach teorii wzrostu gospodarczego i ekonomii*, PTE, Warszawa 2009.
- Małecka-Ziembińska E., *Fiskalne aspekty podatków pośrednich*, Przedsiębiorczość i Zarządzanie 2016, t. XVII, z. 8, cz. III.

- Mączyński D., *Akcyza w prawie Unii Europejskiej i w prawie Stanów Zjednoczonych Ameryki Północnej*, Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny 2008, z. 3.
- Micaëlli J.P., Forest J., Coatanea E., Medyna G., *How to improve Kline and Rosenberg's Model of Innovation: Building Blocks and Diagram-Based Languages*, Journal of Innovation Economics & Management 2014, vol. 3, no. 15.
- Mirrlees J.A., *An Exploration in the Theory of Optimum Income Taxation*, Review of Economic Studies 1971, vol. 38, no. 2.
- Nardii I., *Innovations and Technological Spillovers*, NBER Working Papers 1993, no. 4423
- Nelly A., Hii J., *Innovation and Business Performance: a Literature Review*, Judge Institute of Management Studies, University Cambridge, Cambridge 1998.
- Neuman S., Omer T.C., Schmidt A., *Assessing Tax Risk: Practitioner Perspectives*, Social Science Research Network Journal 2015, March 16.
- Piersiala L., Nowakowska-Grunt J., *Rola polityki gospodarczej w rozwoju innowacyjnym przedsiębiorstw*, Economics and Management 2014, nr 3.
- Południak-Żołędowska E., *Państwo w roli innowatora*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie 2017, nr 2 (962).
- Postuła M., *Wyzwania współczesnej ekonomii*, Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska 2017, t. LI.
- Potters L., *Innovation input and output: differences among sectors*, IPTS Working Paper on Corporate R&D and Innovation 2009, no. 10.
- Prystrom J., *Foresight i innowacje jako determinanty kondycji gospodarczej na przykładzie gospodarki szwedzkiej*, Ekonomia, Rynek, Gospodarka, Społeczeństwo 2013, nr 32
- Przybylska-Kapuścińska W., *Problemy polityki pieniężnej banków centralnych w okresie kryzysu*, Ekonomia i Prawo 2012, t. X, nr 3.
- Raczkowski K., *Determinanty efektywności fiskalnej systemu podatkowego*, Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska, Sectio H 2016, t. L, nr 1.
- Raczkowski K., Mróz B., *The impact of tax burdens and productivity on the shadow economy in EU member states*, w druku.
- Raczkowski K., Węgrzyn J., *Economic Theories in Tax System [w:] Practical and Theoretical Issues in Contemporary Financial Management*, M. Wypych, I. Gawryś, P. Trippner, Przedsiębiorczość i Zarządzanie 2017, t. XVIII, z. 1, cz. 1.

- Robinson L., Slemrod J., *Understanding multidimensional tax systems*, Tax Public Finance 2012, t. 19.
- Romer P.M., *Endogenous Technological Change*, Journal of Political Economy 1990, vol. 98, no. 5.
- Rosiński R., *Podatek i jego klasyfikacja w polskim systemie podatkowym*, Zeszyty Naukowe Ekonomii i Zarządzania Politechniki Koszalińskiej 2010, z. 14.
- Sanzo S. di, Bella M., Graziano G., *Tax structure and economic growth: A panel cointegrated VAR analysis*, Italian Economic Journal rok 2017, vol. 3.
- Shah A., *The reform of intergovernmental fiscal relations in developing and emerging market economies*, Policy and Research Series 1984, no. 23(13185).
- Skrzypek E., *Gospodarka oparta na wiedzy i jej wyznaczniki*, Nierówności Społeczne a Wzrost Gospodarczy 2011, z. 23.
- Slack E., Bird R., *The Political Economy of Property Tax Reform*, OECD Working Papers on Fiscal Federalism 2014, no. 18.
- Solow R.M., *A Contribution to the Theory of Economic Growth*, The Quarterly Journal of Economics, Feb. 1956, vol. 70, no. 1.
- Sosnowski M., *Realizacja funkcji fiskalnej w zakresie podatku od towarów i usług*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, nr 864, Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenie 2015, t. 1, nr 76.
- Sosnowski M., *Znaczenie zasad podatkowych dla systemu podatkowego*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 708, Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia, nr 52, Szczecin 2012.
- Stiglitz J.E., *An agenda for sustainable and inclusive growth for emerging markets*, Journal of Policy Modeling 2016, vol. 38 (4).
- Stiglitz J.E., *How to Restore Equitable and Sustainable Economic Growth in the United States*, American Economic Review 2016, vol. 106, no. 5.
- Stilgoe J., Owen R., Macnaghten P., *Developing a framework for responsible innovation*, Research Policy 2013, vol. 42.
- Szlęzak-Matusiewicz J., *Models of tax incentives for R&D activities of enterprises in European Union countries*, Copernican Journal of Finance and Accounting 2014, vol. 3, is. 1.

- Tax Reforms in EU Member States 2015. Tax policy challenges for economic growth and fiscal sustainability*, Institutional Paper 2015, no. 8.
- Tobin J., *A Proposal for International Monetary Reform*, Cowles Foundation Discussion Paper 1978, no. 506.
- Vazquez-Caro J., Bird R.M., *Benchmarking Tax Administration in Developing Countries: A Systemic Approach*, International Center for Public Policy Working Paper Series 2011, vol. 85.
- Warda J., *Measuring the Value of R&D Tax Treatment in OECD Countries*, STI Review 2001, no. 27, *Special Issue on New Science and Technology Indicators*.
- Warwick K., *Beyond industrial policy: Emerging issues and new trends*, OECD Science, Technology and Industry Policy Papers 2013, no. 2.
- Westmore B., *Policy incentives for private innovation and maximizing the returns*, OECD Journal: Economic Studies 2013, vol. 1.
- Westrome B., *R&D, patenting and growth: The role of public policy*, OECD Economics Department Working Papers 2013, no. 1047.
- Wiciak S., *Funkcja podatków w gospodarce rynkowej – analiza krytyczna*, Zeszyty Naukowe Wydziału Zamiejscowego w Chorzowie Wyższej Szkoły Bankowej w Poznaniu 2012, z. 14.
- Włodarczyk P., *Stabilność fiskalna – koncepcja teoretyczna i jej znaczenie praktyczne. Analiza na przykładzie państw Grupy Wyszehradzkiej w latach 1995–2009*, NBP. Materiały i Studia 2011, z. 256.
- Wołodkiewicz-Donimirski W., *Innowacyjność polskiej gospodarki na tle międzynarodowym*, Studia BAS 2011, nr 1 (25).
- Zagóra-Jonszta U., *Rozważania o podatkach Davida Ricarda i Johna Stuarta Milla*, Studia i Prace WNEiZ US 2016, nr 44.
- Zagóra-Jonszta U., *Teoria rozwoju gospodarczego i „twórczej destrukcji” Schumpetera oraz jej aktualność*, Optimum. Studia Ekonomiczne 2015, nr 3 (75).
- Żyżyński J., *Podatki równowagi społeczno-ekonomicznej, Nierówności Społeczne a Wzrost Gospodarczy* 2009, z. 14.

Akty prawne

Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE L 347, s. 1).

Dyrektywa Rady 2008/118/WE z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego, uchylająca dyrektywę 92/12/EWG (Dz.Urz. UE L 9, s. 12).

Europa 2020. Strategia na rzecz inteligentnego i zrównoważonego rozwoju sprzyjającego włączeniu społecznemu, KOM (2010) 2020, końcowy.

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn.: Dz.U. z 2018 r. poz. 800 ze zm.).

Streszczenie

Podstawowy obszar zainteresowania rozprawy doktorskiej dotyczy odpowiedzi na pytanie, w jakim stopniu opodatkowanie w ujęciu systemowym wywiera wpływ na wzrost i rozwój gospodarki narodowej i poziom jej innowacyjności? Komparatystyka ekonomiczna systemów podatkowych wybranej próby państw o wysokim stopniu innowacyjności gospodarki pozwoliła na zastosowanie metod jakościowych i ilościowych do odzwierciedlenia prawidłowości zachodzących procesów gospodarczych w określonych warunkach społeczno-gospodarczych. Umożliwiała tym samym naukowe zbadanie na gruncie empirii możliwości wykorzystania ekonomii stosowanej występowania ekonomicznej zależności pomiędzy systemami podatkowymi, wzrostem i rozwojem gospodarczym oraz aktywnością innowacyjną podmiotów w ramach gospodarek narodowych.

Zaprezentowane w rozprawie studium podatków i systemu podatkowego koncentruje się wokół problematyki ekonomii opodatkowania w ujęciu systemowym w zakresie innowacyjnego wzrostu i rozwoju gospodarczego. System podatkowy przedstawiono w ujęciu makroekonomicznym, co pozwoliło ocenić go pod względem jego wpływu na rozwój innowacyjności gospodarczej na poziomie państwa. Problematyka, zawarta w obszarze nauk społecznych, w dziedzinie nauk ekonomicznych, w dyscyplinie naukowej ekonomia,

koncentruje się wokół takich subdyscyplin ekonomii, jak historia myśli ekonomicznej w zakresie kształtowania się ekonomicznych teorii podatku i systemu podatkowego na tle zmieniającej się gospodarki. W zakresie ekonomii instytucjonalnej struktura systemu podatkowego została poddana analizie jako element otoczenia instytucjonalnego tworzącego państwo, złożonego z instytucji normujących wysokość obciążeń podatkowych, które regulują aktywność innowacyjną podmiotów rynkowych. Jak wskazuje M. Noga, nowa ekonomia instytucjonalna zwróciła uwagę, że w przypadku gdy *homo oeconomicus* działa bez określonego kontekstu społecznego, niezależnie od praktyki gospodarczej oraz systemu kulturowego, to ekonomia jako nauka nie mogłaby formułować predykcyjnych wniosków dla polityki gospodarczej⁶⁰². Natomiast w zakresie ekonomii rozwoju problematyka pracy koncentruje się wokół bezpośredniego i pośredniego stymulowania wzrostu i rozwoju gospodarek narodowych oraz poziomu ich innowacyjności.

Głównym celem pracy i podjętych badań było porównanie ekonomiczne systemów podatkowych państw, których wzrost gospodarczy na podstawie syntetycznych mierników oraz międzynarodowych rankingów innowacyjności Globalnego Indeksu Innowacyjności i Globalnego Indeksu Konkurencyjności został uznany za najbardziej innowacyjny na świecie w latach 2010–2016. Dla osiągnięcia głównego celu sformułowany został główny problem badawczy w postaci pytania, w jakim stopniu systemy podatkowe determinują gospodarki narodowe najbardziej innowacyjnych państw świata?

Teza główna stanowiła, że stymulacyjna i elastyczna rola opodatkowania poprzez wspieranie określonych dziedzin życia gospodarczego pozwala w sposób bezpośredni i pośredni wpływać na innowacyjność przedsiębiorstw i gospodarki narodowe państw.

Przedmiotem badań było porównanie cech i struktury systemów podatkowych najbardziej innowacyjnych państw świata w zakresie realizacji celów ekonomicznych, jakimi są wspieranie innowacyjnego wzrostu i rozwoju gospodarczego. Badaniem objęto poszczególne cechy systemów podatkowych, ze szczególnym uwzględnieniem opodatkowania bezpośrednio obciążającego dochód i kapitał powstały z prowadzonej przez podatników innowacyjnej działalności gospodarczej, przede wszystkim w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych i osób fizycznych. Analizie poddano ekonomiczny wymiar

⁶⁰² M. Noga (red.), *Makroekonomia ze szczególnym uwzględnieniem polityki pieniężnej*, CeDeWu, Warszawa 2017, s. 13.

preferencji i zachęt podatkowych wspierających innowacyjne inwestycje i działalność badawczo-rozwojową.

Zastosowanie analizy podstawowych rodzajów obciążeń podatkowych oraz zidentyfikowanie najlepszych praktyk proinnowacyjnych stosowanych w analizowanych gospodarkach pozwoliło określić te obszary systemów podatkowych, które najbardziej wpływają na innowacyjność gospodarki badanych państw, co umożliwiło zdefiniowanie elementów systemu podatkowego, które powinny być przede wszystkim uwzględniane w systemowej ocenie wpływu opodatkowania na wzrost oraz rozwój gospodarczy determinowany innowacyjnością. Analiza systemów podatkowych państw o najwyższym poziomie innowacyjności objęła wydajność systemową oraz struktury podatkowe, a uzyskane wyniki posłużyły do oceny adekwatności stosowanych rozwiązań i ich wpływu na tempo wzrostu gospodarczego oraz akceptowalności przez podatników wysokości nakładanych ciężarów podatkowych.

Na podstawie przeprowadzonych badań zostało dowiedzione, że efektywna strategia wspierania wzrostu gospodarczego państwa uznawanego za innowacyjne powinna uwzględniać nadanie podatkom ekonomicznego wymiaru adekwatności stosowanych rozwiązań do tempa wzrostu gospodarczego. Otrzymane wyniki pozwalają wyciągnąć wniosek, że pomimo prymatu celu dochodowego, który negatywnie wpływa na wzrost gospodarczy, to w badanej próbie gospodarek najbardziej innowacyjnych nie wyklucza on możliwości realizowania za pośrednictwem podatków zadań o charakterze gospodarczym. Nadrzędność funkcji fiskalnej nie stanowi zatem o wykluczeniu wspierania funkcji ekonomicznej podatków i to w ujęciu systemowym. Rozwiązania instytucjonalne związane z finansowaniem innowacji wiążą się niezaprzeczalnie również ze sferą opodatkowania, czy to poprzez finansowanie grantów, pożyczek i zamówień publicznych, rządowych gwarancji, czy też poprzez systemowe budowanie opodatkowania preferencyjnego dla rozwoju innowacji. Spełnienie warunku adekwatności pozwala na zdjęcie z państwa ciężaru finansowania działalności innowacyjnej i przesunięcia go w kierunku postulatu pełnienia dominującej roli przez sektor prywatny w kreowaniu innowacyjnej wartości dodanej we wzroście oraz rozwoju gospodarki narodowej. Świadczą o tym wyniki analizy opodatkowania bezpośredniego stanowiącego istotny element systemów podatkowych analizowanej próby państw najbardziej innowacyjnych na świecie. Właściwie skonstruowane podatki dochodowe powinny działać na

zasadzie stymulatorów rozwoju innowacyjności, zapewniając realizację celów gospodarczych poprzez odpowiedni system bodźców podatkowych, które wspierają wzrost i rozwój gospodarczy kraju, nie ograniczają potencjału innowacyjnego przedsiębiorstw, wpływają pozytywnie na rynek pracy. Uwzględniając powyższe, należy stwierdzić, że celem systemu podatkowego gospodarek o wysokim poziomie innowacyjności powinno być stymulowanie innowacyjnego rozwoju gospodarki za pomocą odpowiednio dostosowanego systemu bodźców podatkowych, wspieranie powstawania i rozwoju innowacyjnych przedsiębiorstw, które tworzą miejsca pracy. Natomiast odnotowany brak wpływu całkowitej stawki podatkowej (TTR) na produktywność, dochody podatkowe oraz rozwój szarej strefy stawia pod znakiem zapytania funkcjonalność tego miernika, który jest stosowany w rankingach oceny poziomu innowacyjności oraz poziomów konkurencyjności.

SUMMARY

The main area of interest in the doctoral thesis attempts to answer the question: To what extent taxation from the point of view of the systemic approach influences the growth and development of the national economy and the level of its innovation. The economic comparative analysis of tax systems of a selected sample of countries with a high degree of innovation in the economy has allowed the use of qualitative and quantitative methods to reflect the patterns of economic processes under specific socio-economic conditions. Therefore, it has allowed to explore the possibilities of using the applied economics to detect an economic dependence among tax systems, economic growth and development as well as innovation activity of enterprises in national economies.

The research of taxes and tax systems presented in the dissertation revolves around the problems of economic taxation from the point of view of systemic sense regarding innovative growth and economic development. The tax system has been presented from the macroeconomic point of view that allowed to assess its impact on the development of economic innovation at the national level. The scientific problem, identified in the area of social sciences, in the field of economic science, in the scientific discipline of economics, involves such economic subdisciplines as the history of economic thought regarding the evolution of economic theory of tax and tax system in the context of a changing economy. In the field of institutional economics, the structure of the tax system has been analyzed as an

element of the institutional environment forming the state, composed of institutions that influence the level of tax burdens and regulate the innovative activity of market enterprises. As M. Noga points out, the new institutional economy has observed that when *homo oeconomicus* functions without a specific social context, regardless of economic practice and cultural system, economy as a science could have not been able to formulate predictive conclusions for economic policy⁶⁰³. On the other hand, in the field of development economics, the dissertation focuses on direct and indirect stimulation of the growth and development of national economies and the level of their innovativeness.

The main goal of the dissertation and undertaken by me research was to compare, from the point of view of economy, tax systems of countries whose economic growth, based on synthetic measures and international innovation rankings of the Global Innovation Index and Global Competitiveness Index, was recognized as the most innovative in the world in 2010-2016. To achieve the main goal, the paramount research problem was formulated in the form of a question: To what extent do tax systems determine the national economies of the most innovative countries in the world?

The main thesis reflects that the stimulating and flexible role of taxation by supporting specific areas of economic activity allows to directly and indirectly influence the innovativeness of enterprises and national economies.

The goal of the research was to compare the features and structure of tax systems of the most innovative countries in the world in the extent of meeting economic objectives, such as supporting an innovative growth and economic development. The research covered particular features of tax systems, with particular emphasis on the taxation of direct incomes and capital accrued from innovative activity of taxpayers, mainly derived from the corporate and personal income taxes. The dimension of economic preferences and tax incentives for innovative investments and research and development activities were analyzed.

The application of the analysis of the basic types of tax burdens and identification of the best pro-innovation practices met in the analyzed economies allowed to identify those areas of tax systems that mostly affect the innovation of these economies. It has enabled to define the elements of tax system that should be mainly included in the systemic assessment

⁶⁰³ M. Noga (Ed.), *Makroekonomia ze szczególnym uwzględnieniem polityki pieniężnej*, CeDeWu, Warszawa 2017, s. 13.

of the impact of taxation on growth and economic development related to the innovation. The analysis of tax systems of the most innovative countries included the systemic efficiency and tax structures, and the results were used to assess the adequacy of the applied solutions and their impact on the economic growth and the tolerance by taxpayers of the imposed tax burdens.

It has been proved, on the basis of my research, that an effective strategy of supporting the economic growth of the country recognized as innovative should take into account the economic dimension of taxation adequate to the applied solutions related to the economic growth. The achieved results allow to conclude that despite of the primacy of income, which has a negative impact on economic growth, does not exclude the possibility of meeting economic tasks by using taxation in the most innovative economies examined in the sample.

Therefore, the primacy of the fiscal function does not preclude the support of the economic function of taxes also in the view of systemic approach. Institutional solutions related to financing innovation are also undoubtedly related to the sphere of taxation, either through the financing of grants, loans and public procurement, governmental guarantees or through the systemic creation of privileged taxation for the development of innovations. The fulfillment of the adequacy condition allows the removal of the burden of financing innovative activity from the state and shift it towards the postulate of the dominant role played by the private sector in creating innovative value added in the growth and development of the national economy. This is evidenced by the results of the analysis of direct taxation, which is an important element of tax systems of the analyzed sample of the most innovative countries in the world. The adequate constructed income taxes should stimulate the development of innovation and enable meeting economic goals through an appropriate system of tax incentives that support the country's economic growth and development, without limiting the innovative potential of enterprises and positively affecting the labor market. Based on the above conclusions, it should be stated that the goal of the tax system of economies with a high level of innovation should be stimulate the innovative development of the economy by means of a properly adapted tax incentive system, and support the creation and development of innovative enterprises that create jobs. However, the observed lack of impact of the total tax rate (TTR) on productivity, tax revenues and the development of the shadow economy calls

into question the functionality of this measure that is used in the rankings of the level of innovation and levels of competitiveness.

Spis tabel

Tabela 1. Najbardziej innowacyjne gospodarki świata w latach 2010–2016 (według osiągniętego wyniku)	18
Tabela 2. Kryterium podmiotowe i przedmiotowe opodatkowania	28
Tabela 3. Rodzaje podatków przypisane do poszczególnych poziomów administracji podatkowej	32
Tabela 4. Prawne i ekonomiczne wymogi organizacyjne systemu podatkowego.....	36
Tabela 5. Ekonomiczne wymiary podatku i długoterminowe skutki społeczno-gospodarcze w wybranych nurtach ekonomicznych	60
Tabela 6. Przyczyny postulowanych przez A. Smitha zasad i przewidywane ich skutki	79
Tabela 7. Wielowymiarowość definicji innowacyjności.....	94
Tabela 8. Główne grupy i ich wymiary indeksu SII.....	113
Tabela 9. Ocena poziomu polityki innowacyjnej analizowanych gospodarek.....	127
Tabela 10. Instrumenty rynkowe i nierynkowe bezpośredniego i pośredniego wsparcia państwa w zakresie innowacyjności podmiotów gospodarczych	134
Tabela 11. Wymiary analizy systemów podatkowych państw uznanych za najbardziej innowacyjne	147
Tabela 12. Struktura opodatkowania w najbardziej innowacyjnych gospodarkach świata w latach 2007–2016 [%]	155
Tabela 13. Struktura udziału poszczególnych podatków w dochodach budżetowych (średnia arytmetyczna) dla badanych państw w latach 2010–2016 [%].....	162
Tabela 14. Podział danin podatkowych ze względu na podmiot pobierający podatki	164
Tabela 15. Struktura szwajcarskiego systemu podatkowego	180
Tabela 16. Obszary reform systemów podatkowych w badanych gospodarkach wspierające wzrost i rozwój gospodarczy w okresie 2007–2016.....	190
Tabela 17. Wdrożone przepisy mające zapobiegać unikaniu opodatkowania w badanych krajach do 2016 r.	193
Tabela 18. Charakterystyka rozwiązań podatkowych stosowanych w latach 2007–2016	198
Tabela 19. Zmiany ilościowe i wartościowe opodatkowania dochodów osób prywatnych wprowadzone w Singapurze w latach 2007–2016.....	201
Tabela 20. Ilościowe i wartościowe zmiany w progach dochodowych PIT w badanych państwach w latach 2007– 2016.....	205
Tabela 21. Rozwiązania związane z minimum egzystencji oraz traktowaniem małżeństwa jako jednolitego organizmu ekonomicznego	207

Tabela 22. Gospodarki, w których udział wpływów z PIT oraz składek na ubezpieczenia społeczne stanowił więcej niż 50% sumy wszystkich dochodów podatkowych w latach 2007–2016 [%]	209
Tabela 23. Kształtowanie się stawek CIT w Danii w latach 2007–2016	213
Tabela 24. Kształtowanie się stawek CIT w Finlandii w latach 2007–2016.....	214
Tabela 25. Kształtowanie się stawek CIT w Niemczech w latach 2007–2016	215
Tabela 26. Kształtowanie się stawek CIT w Holandii w latach 2007–2016	216
Tabela 27. Kształtowanie się stawek CIT w Singapurze w latach 2007–2016.	217
Tabela 28. Opodatkowanie start-upów do trzeciego roku ich działalności	218
Tabela 29. Kształtowanie się stawek CIT w Stanach Zjednoczonych w latach 2007–2016	218
Tabela 30. Kształtowanie się stawek CIT w Szwecji w latach 2007–2016.....	219
Tabela 31. Kształtowanie się stawek CIT w Szwajcarii w latach 2007–2016.	221
Tabela 32. Kształtowanie się stawek CIT w Wielkiej Brytanii w latach 2007–2016	222
Tabela 33. Zachęty podatkowe wprowadzone w zakresie B+R stosowane w badanych gospodarkach w latach 2010–2016.....	229
Tabela 34. Charakterystyka przedsiębiorstw korzystających z <i>patent box</i> w Wielkiej Brytanii w 2015 r.	233
Tabela 35. Najważniejsze ułatwienia dla biznesu w obszarze <i>Paying Taxes</i> w raportach <i>Doing Business</i> w latach 2007–2016	254
Tabela 36. Statystyki opisowe. Grupa gospodarek innowacyjnych	263
Tabela 37. Statystyki opisowe. Grupa gospodarek efektywnych	264
Tabela 38. Rezultaty jednozmiennowych analiz regresji z efektami mieszanymi. Gospodarki innowacyjne	266
Tabela 39. Rezultaty jednozmiennowych analiz regresji z efektami mieszanymi. Gospodarki efektywne.....	267
Tabela 40. Rezultaty jednozmiennowych analiz regresji z efektami mieszanymi. Gospodarki innowacyjne	271
Tabela 41. Rezultaty jednozmiennowych analiz regresji z efektami mieszanymi. Gospodarki efektywne.....	272
Tabela 42. Rezultaty jednozmiennowych analiz regresji z efektami mieszanymi. Gospodarki innowacyjne	275
Tabela 43. Rezultaty jednozmiennowych analiz regresji z efektami mieszanymi. Gospodarki efektywne.....	276
Tabela 44. Rezultaty jednozmiennowych analiz regresji z efektami mieszanymi. Gospodarki innowacyjne	279
Tabela 45. Rezultaty jednozmiennowych analiz regresji z efektami mieszanymi. Gospodarki efektywne.....	280

Tabela 46. Rezultaty jednozmiennowych analiz regresji z efektami mieszanymi. Gospodarki innowacyjne	282
Tabela 47. Rezultaty jednozmiennowych analiz regresji z efektami mieszanymi. Gospodarki efektywne.....	283
Tabela 48. Rezultaty jednozmiennowych analiz regresji z efektami mieszanymi. Gospodarki innowacyjne	285
Tabela 49. Rezultaty jednozmiennowych analiz regresji z efektami mieszanymi. Gospodarki efektywne.....	285
Tabela 50. Rezultaty jednozmiennowych analiz regresji z efektami mieszanymi. Gospodarki innowacyjne	287
Tabela 51. Rezultaty jednozmiennowych analiz regresji z efektami mieszanymi. Gospodarki efektywne.....	287
Tabela 52. Rezultaty jednozmiennowych analiz regresji z efektami mieszanymi. Gospodarki efektywne.....	289
Tabela 53. Rezultaty jednozmiennowych analiz regresji z efektami mieszanymi. Gospodarki efektywne.....	290

Spis wykresów

Wykres 1. Wartość PKB <i>per capita</i> w badanych gospodarkach w latach 2007–2016 według parytetu siły nabywczej (<i>current international \$</i>)	152
Wykres 2. Struktura wpływów podatkowych w 2007 i 2016 r [%]	154
Wykres 3. Obciążenia fiskalne w % PKB (łącznie ze składkami na ubezpieczenie społeczne)	158
Wykres 4. Zmiana wielkości obciążeń fiskalnych w % PKB pomiędzy 2007 a 2016 r.....	159
Wykres 5. Przedmiotowy podział istniejący w modelach systemów podatkowych badanych gospodarek.....	160
Wykres 6. Struktura wielkości wpływów podatkowych w podziale na podstawowe grupy podatków w 2007 i 2016 r [%]	163
Wykres 7. Udział poszczególnych podatków w dochodach podatkowych Danii w 2007 i 2016 r. [%]	169
Wykres 8. Udział poszczególnych podatków w dochodach podatkowych Finlandii w 2007 i 2016 r. [%]	171
Wykres 9. Udział poszczególnych podatków w dochodach podatkowych Holandii w 2007 i 2016 r. [%]	172
Wykres 10. Udział poszczególnych podatków w dochodach podatkowych Niemiec w 2007 i 2016 r. [%]	173
Wykres 11. Udział poszczególnych podatków w dochodach podatkowych Singapuru w 2007 i 2016 r. [%]	175
Wykres 12. Udział poszczególnych podatków w dochodach podatkowych Stanów Zjednoczonych w 2007 i 2016 r. [%]	179

Wykres 13. Udział poszczególnych podatków w dochodach podatkowych Szwajcarii w 2007 i 2016 r. [%]	181
Wykres 14. Udział poszczególnych podatków w dochodach podatkowych Szwecji w 2007 i 2016 r. [%]	183
Wykres 15. Udział poszczególnych podatków w dochodach podatkowych Wielkiej Brytanii w 2007 i 2016 r. [%]	185
Wykres 16. Zmiany w wysokości marginalnej stawki PIT analizowanych gospodarek w latach 2007–2016	206
Wykres 17. Opodatkowanie wynagrodzeń pracownika zatrudnionego na umowę o pracę, niepotracającego odliczeń ani nierozliczającego się wspólnie z małżonkiem.....	210
Wykres 18. Zmiany w nominalnych stawkach CIT w latach 2007–2016 w badanych państwach.....	212
Wykres 19. Łączna stawka nominalna CIT i PIT dla opodatkowania dywidendy w badanych krajach w latach 2007–2016 [% – w wybranych latach].....	224
Wykres 20. Zestawienie zmian w badanych systemach podatkowych w zakresie podstawowych stawek VAT w latach 2007–2016.....	244
Wykres 21. Podstawowa stawka podatku VAT/GST w 2016 r. [w %].....	245
Wykres 22. Całkowita stawka podatku (<i>total tax rate</i>) w latach 2007–2016.....	254

Spis rysunków

Rysunek 1. Prawne aspekty podatku	25
Rysunek 2. Kryterium podmiotowe systemu podatkowego	30
Rysunek 3. Wymiary ekonomicznej analizy systemu podatkowego	51
Rysunek 4. Doktryny ekonomiczne	59
Rysunek 5. Typy innowacji wpływające na rozwój gospodarczy	97
Rysunek 6. Podział wskaźników procesu innowacyjnego	104
Rysunek 7. Struktura Globalnego Indeksu Innowacyjności.....	107
Rysunek 8. Filary i podział gospodarek państw według GCI	112
Rysunek 9. Liniowy ciąg zdarzeń w modelu działalności innowacyjnej J.M. Keynesa	121
Rysunek 10. Piramida poziomów kształtowania polityki innowacyjności w gospodarce narodowej.	125
Rysunek 11. Podział poszczególny grup podatków na bezpośrednie i pośrednie.....	149
Rysunek 12. System podatkowy w fazie wzrostu i rozwoju innowacyjnego gospodarki	153
Rysunek 13. Model struktury dochodów publicznych badanych gospodarek	163
Rysunek 14. Struktura systemu podatkowego w Stanach Zjednoczonych.....	177
Rysunek 15. Schemat systemowego opodatkowania dochodów osób fizycznych w analizowanych gospodarkach	197
Rysunek 16. Budowa stawek CIT w analizowanych gospodarkach w latach 2007–2016.....	211

Rysunek 17. Systemowe rozwiązania wspierające innowacyjność – podstawowe cechy	232
Rysunek 18. Graficzna prezentacja istotnych relacji odnotowanych w tabelach nr 38 i 39.....	270
Rysunek 19. Graficzna prezentacja istotnych relacji odnotowanych w tabelach 40 i 41.....	274
Rysunek 20. Graficzna prezentacja istotnych relacji odnotowanych w tabelach 42 i 43.....	278
Rysunek 21. Graficzna prezentacja istotnych relacji odnotowanych w tabelach 44 i 45.....	281