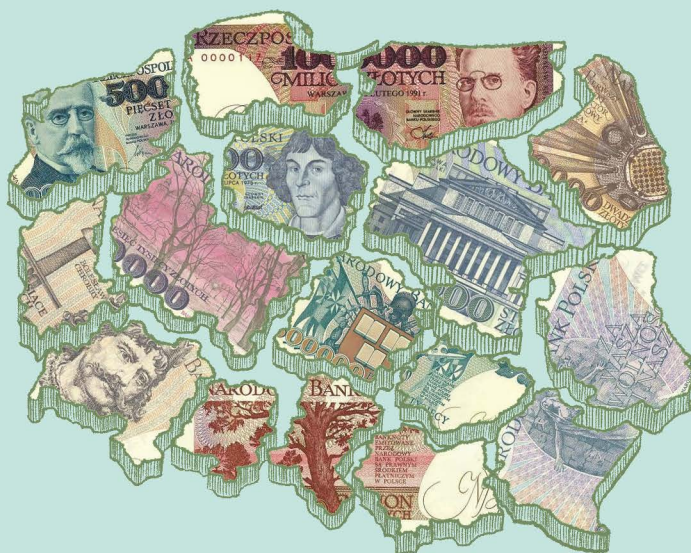


Grzegorz Szczodrowski
Jarosław Kempa

TRANSFORMACJA POLSKIEGO SYSTEMU PODATKOWEGO W LATACH 1989–2021



Wydawnictwo
Uniwersytetu
Gdańskiego

**TRANSFORMACJA
POLSKIEGO
SYSTEMU
PODATKOWEGO
W LATACH
1989–2021**

Grzegorz Szczodrowski
Jarosław Kempa

TRANSFORMACJA POLSKIEGO SYSTEMU PODATKOWEGO W LATACH 1989–2021

Wydawnictwo Uniwersytetu Gdańskiego
Gdańsk 2021

Recenzent
dr hab. Marian Turek, prof. WSB

Redaktor Wydawnictwa
Paweł Wielopolski

Projekt okładki i stron tytułowych
Jan Rutka

Skład i łamanie
Michał Janczewski

Publikacja sfinansowana ze środków
Wydziału Ekonomicznego Uniwersytetu Gdańskiego

© Copyright by Uniwersytet Gdański
Wydawnictwo Uniwersytetu Gdańskiego

ISBN 978-83-8206-321-9

Wydawnictwo Uniwersytetu Gdańskiego
ul. Armii Krajowej 119/121, 81-824 Sopot
tel. +48 58 523 11 37, tel. kom. +48 725 991 206
e-mail: wydawnictwo@ug.edu.pl
wydawnictwo.ug.edu.pl

Księgarnia internetowa: wydawnictwo.ug.edu.pl/sklep

Druk i oprawa
Zakład Poligrafii Uniwersytetu Gdańskiego
ul. Armii Krajowej 119/121, 81-824 Sopot
tel. +48 58 523 14 49

SPIS TREŚCI

Wstęp	7
Rozdział 1	
System podatkowy i polityka podatkowa	11
1.1. Pojęcie podatku i systemu podatkowego	11
1.2. Polityka podatkowa	17
1.3. Dylematy projektowania polityki podatkowej	36
Rozdział 2	
Przyczyny i pożądane kierunki zmian	
w polskim systemie podatkowym w latach 90. XX w.	43
2.1. System podatkowy w Polsce przed 1990 r.	43
2.2. Systemy podatkowe w krajach OECD jako punkt odniesienia	
transformacji systemu podatkowego w Polsce	51
2.2.1. Podatki od dochodów osobistych (PIT)	51
2.2.2. Podatek dochodowy od zysków korporacji (CIT)	59
2.2.3. Podatek od wartości dodanej (VAT)	62
2.2.4. Podatki akcyzowe	66
Rozdział 3	
Pierwszy etap transformacji polskiego systemu podatkowego,	
lata 1989–1999	69
3.1. Ogólne ramy i kalendarium zmian	69
3.2. Uchwalenie Konstytucji RP	76
3.3. Ordynacja podatkowa	80
3.4. Struktura i cechy systemu podatkowego na koniec 1999 r.	91
Rozdział 4	
Charakterystyka działań podatkowych w latach 2000–2015	95
4.1. Zmiany w opodatkowaniu dochodów osób fizycznych	96
4.2. Zmiany w opodatkowaniu dochodów osób prawnych	106
4.3. Harmonizacja podatków dochodowych w UE	112

4.4. Harmonizacja podatków pośrednich	117
4.5. Struktura, cechy i konkurencyjność systemu podatkowego w Polsce w 2015 r.	124

Rozdział 5

Polityka podatkowa w latach 2016–2021	131
5.1. Reforma administracji podatkowej	131
5.2. Próba przeprowadzenia gruntownych zmian w ordynacji podatkowej (NOP)	138
5.3. Zmiany w zakresie opodatkowania dochodów	141
5.4. Zmiany w podatku od wartości dodanej	156
5.5. Struktura i cechy systemu podatkowego w 2021 r.	163
5.6. Ocena procesu zmian polskiego systemu podatkowego	172

Rozdział 6

Samorząd terytorialny jako podmiot systemu finansowego na poziomie lokalnym

6.1. Uwarunkowania tworzenia bazy podatkowej dla rozwoju samorządu	181
6.2. Decentralizacja samorządu	189
6.3. Finansowanie rozwoju lokalnego	194

Rozdział 7

Podatkowe i niepodatkowe źródła finansowania samorządu terytorialnego w Polsce

7.1. Struktura dochodów samorządu terytorialnego	199
7.2. Dochody z podatków PIT i CIT	208
7.3. Podatki lokalne	211
7.4. Subwencjonowanie funkcjonowania samorządu	219
7.5. Zadłużenie – konsekwencja zbyt małych dochodów	223

Zakończenie	233
------------------------------	------------

Literatura	237
-----------------------------	------------

Spis rysunków	247
--------------------------------	------------

Spis tabel	248
-----------------------------	------------

WSTĘP

System podatkowy każdego państwa kształtuje się ewolucyjnie na przestrzeni wieków. Konkretnie konstrukcje podatkowe są pochodną doświadczeń historycznych, struktury gospodarki w państwie, stopnia rozwoju administracji skarbowej oraz umiejętności opracowania i wdrożenia efektywnych danin. W każdym okresie wymienione przesłanki ekonomiczne i techniczne korygowane są (zniekształcane) postulatami wynikającymi z realizowanej przez rządzących doktryny społeczno-ekonomicznej, a także żądaniami grup nacisku.

We wszystkich państwach Europy Zachodniej, będących członkami Unii Europejskiej (określanych mianem UE-15), oraz wchodzących w skład Europejskiego Obszaru Gospodarczego (EOG) właśnie w taki sposób kształtowały się systemy podatkowe. Inaczej przebiegało to w krajach Europy Środkowo-Wschodniej, w tym w Polsce. Już sam fakt utraty na ponad sto lat państwowości dobitnie to ukazuje. Po odzyskaniu niepodległości w pierwszej kolejności doszło do scalenia prawa i próby budowy nowoczesnego systemu finansowego, lecz proces ten został przerwany w czasie II wojny światowej i później, przez 45 lat narzuconego systemu gospodarki nakazowo-rozdzielczej. W 1989 r. rozpoczyna się w Polsce okres transformacji – budowa gospodarki rynkowej, zmiany obejmują również system podatkowy.

Celem monografii jest przedstawienie istoty zmian, które zaszły w polskim systemie podatkowym w latach 1989–2021. Reformy przedstawiono w układzie chronologicznym, w podziale na charakterystyczne okresy. Skala zmian w ciągu ponad trzech dekad jest tak duża, że konieczne były uogólnienia, a każdy temat może być inspiracją do dalszych, pogłębionych badań.

W rozdziale pierwszym omówiono podłoże teoretyczne dla dalszych rozważań. Scharakteryzowano pojęcia podatku i polityki podatkowej, zaproponowano i opisano kryteria oceny podatków. Tę część zamyka przedstawienie dylematów, przed którymi stają ekonomiści mający przedstawić założenia, cytując Jeana-Baptiste'a Saya, „najmniej złego” systemu podatkowego.

Rozdział drugi otwiera charakterystyka systemu podatkowego w okresie gospodarki nakazowo-rozdzielczej, prowadząca do określenia jego wad i wyciągnięcia wniosków co do zakresu i kierunków niezbędnych zmian. Wiedząc, co należy zrobić, trzeba podjąć decyzje dotyczące konkretnych działań, przede wszystkim wypracować koncepcję podatków, które zapewnią stabilne dochody budżetowe, również na szczeblu lokalnym, i sprawnie je wdrożyć. Nie mając własnych wzorców, należało je zaczerpnąć, analizując systemy podatkowe krajów gospodarczo rozwiniętych. Właśnie temu zagadnieniu poświęcono drugą część rozdziału.

Rozdział trzeci zawiera charakterystykę pierwszego etapu transformacji polskiego systemu podatkowego, nazywanego niekiedy „łagodną rewolucją podatkową”. Za początek tego okresu autorzy przyjęli rok 1989, kiedy to wprowadzono podatek dochodowy od osób prawnych, za koniec zaś rok 1999, w którym dokonano fundamentalnych reform systemu ubezpieczeń społecznych i dochodów samorządów.

W pierwszej kolejności omówiono uwarunkowania reformy oraz zmiany w podatkach w tamtym okresie wraz z ich oceną. W kolejnych punktach przedstawiono uchwalenie Konstytucji RP w zakresie danin publicznych oraz przyjęcie ordynacji podatkowej. Całość zamyka prezentacja struktury systemu podatkowego według nomenklatury OECD, zestawienie i porównanie stawek głównych podatków w krajach OECD i w Polsce wraz z wnioskami.

W rozdziale czwartym scharakteryzowano zmiany podatkowe w okresie 2000–2015. Perspektywa 2021 roku usprawiedliwia opis przeprowadzonych nowelizacji w jednym rozdziale. Brakowało wtedy jednolitej myśli podatkowej – rządy sprawowały koalicje o programach gospodarczych lewicowych i prawicowych, unikających jednak aktywnej polityki podatkowej. Nie znaczy to, że system podatkowy nie podlegał istotnym zmianom. Ważne zmiany zaszyły w obu podatkach dochodowych, co zostało opisane w dwóch pierwszych podrozdziałach. Następnie przedstawiono zasady harmonizacji podat-

ków w ramach Unii Europejskiej oraz dostosowanie polskich podatków do tych zasad. Na koniec omówiono strukturę systemu podatkowego zgodnie z nomenklaturą OECD, zestawiono i porównano stawki głównych podatków Polski, z krajami UE-15, których rozwiązania podatkowe były odniesieniem dla reform. Zaprezentowano, również na tle UE-15, miejsce Polski w Międzynarodowym Rankingu Konkurencyjności Podatkowej (ITCI), a także dokonano ogólnej oceny przeprowadzonych zmian.

W rozdziale piątym scharakteryzowano zmiany w polskim systemie podatkowym, poczynwszy od 2016 r. W wyborach z 2015 r. władzę przejęło ugrupowanie, które zapowiadało duże zmiany w polityce gospodarczej i rzeczywiście je wprowadza. Realizowana jest aktywna, ekspansywna polityka podatkowa, której przyświecają różne cele: zarówno te fiskalne, jak i pozafiskalne. Niezależnie od celów politycznych, związanych z wyznawaną doktryną społeczno-ekonomiczną, w ramach polityki podatkowej pojawiły się trzy zadania w zasadzie ponad podziałami: gruntowna zmiana ordynacji podatkowej, reforma dotychczasowej administracji podatkowej oraz kontynuacja zwalczania przestępczości gospodarczej.

Na początku rozwinęto wątki reform ordynacji podatkowej i administracji publicznej. Następnie opisano zmiany w opodatkowaniu dochodów i VAT – najważniejszych podatków służących realizacji funkcji pozafiskalnej. To właśnie w tym obszarze najaktywniej działają przestępcy gospodarczy. W kolejnym podrozdziale przedstawiono strukturę i cechy polskiego systemu podatkowego, zwracając szczególną uwagę na tytuły podatkowe wprowadzone od 2016 r. Stawki polskich podatków zestawiono i porównano już ze wszystkimi krajami UE – ma to głębokie uzasadnienie, biorąc pod uwagę prowadzoną politykę podatkową. Zaprezentowano również europejskie modele podatkowe. Rozdział kończy próba oceny procesu zmian podatkowych w omawianym okresie. Wnioski poszerzone są o wyniki badań KPMG oraz przedstawienie pozycji polskiego systemu podatkowego w rankingu ICTI.

Kolejnym obszarem analizy jest system podatkowy jednostek samorządu terytorialnego. Samorząd terytorialny jest kluczowym podmiotem realizującym wiele inwestycji oraz usług publicznych, które podnoszą jakość życia i potencjał gospodarczy w układzie lokalnym i regionalnym państwa. Dlatego w rozdziale szóstym opisano modele redystrybucji dochodów samorządu

oraz uwarunkowania jego funkcjonowania opartej na decentralizacji finansowej, której trwałym elementem w Polsce jest pionowa i pozioma nierównowaga finansowa samorządu.

W rozdziale siódmym przedstawiono analizę dochodową samorządu terytorialnego w latach 2010–2019. Okres ten jest ważny z punktu widzenia wyzwań stojących przed państwem, którego system podatkowy pozostaje jednym z kluczowych elementów kształtujących konkurencyjność gospodarki w układzie sektorowym i terytorialnym.

ROZDZIAŁ 1

SYSTEM PODATKOWY I POLITYKA PODATKOWA

1.1. Pojęcie podatku i systemu podatkowego

Podatek można zdefiniować jako świadczenie pieniężne¹ o charakterze powszechnym, przymusowym, bezzwrotnym, nieodpłatnym, nieekwiwalentnym i ogólnym, pobierane przez państwo lub inny związek publicznoprawny (np. samorząd terytorialny) na podstawie przepisów prawa określających warunki, wysokość i terminy płatności tych świadczeń. Celem poboru podatków jest pokrycie wydatków publicznych. Można zatem stwierdzić, czym podatki nie są:

- świadczeniem pieniężnym wynikającym ze stosunków cywilnoprawnych,
- opłatą za usługi, do których stosuje się przepisy o cenach,
- grzywną (karą pieniężną) w rozumieniu prawa karnego,
- kontrybucją nałożoną na pokonanych,
- konfiskatą majątku,
- aktem nacjonalizacyjnym,
- opłatą o charakterze publicznoprawnym z tytułu określonych czynności dokonywanych przez organy władzy publicznej².

¹ Jednak nawet współcześnie zdarzają się podatki, które nie muszą przybrać charakteru pieniężnego. We Francji przetrwała szczątkowa forma świadczenia w naturze. Dotyczy podatku od spadków i darowizn i przewiduje możliwość przekazania w ramach zobowiązania podatkowego dzieła sztuki, pod warunkiem że rząd uzna dany obiekt jako wartościowy z punktu widzenia wzbogacenia majątku narodowego. Por. M. Bouvier, *Wprowadzenie do prawa podatkowego i teorii podatku*, Biblioteka Przeglądu Podatkowego, Warszawa 2000, s. 24.

² *Wstęp do nauki polskiego prawa podatkowego*, red. W. Modzelewski, Wydawnictwo Instytutu Studiów Podatkowych, Warszawa 2010, s. 19.

Podatków nie można rozpatrywać wyłącznie jako samodzielnych instytucji fiskalnych. Trudno nie zgodzić się z Zytą Gilowską, gdy określa ona system podatkowy jako skomplikowaną konstrukcję organizacyjno-prawną, zbudowaną w celu zaspokojenia popytu władz publicznych na środki pieniężne³.

Pojęcie systemu podatkowego jest różnie rozumiane w literaturze finansowej. Jedną z kwestii spornych dotyczy tego, czy systemem podatkowym jest każdy zbiór istniejących w danym czasie i w danym państwie podatków, czy też o systemie podatkowym można mówić dopiero wówczas, gdy wchodzące w jego skład podatki podporządkowane są jakiejś idei, poprzez co tworzą one wewnętrznie logiczną i jednolitą całość⁴. Dla rozróżnienia obu podejść stosuje się niekiedy określenia (odpowiednio): historyczny i racjonalny system podatkowy.

Wydaje się, że najwłaściwiej byłoby przyjąć pierwszy pogląd i definiować system podatkowy jako ogół pobieranych w danym państwie w danym czasie podatków lub też całokształt prawno-organizacyjnych form opodatkowania, którego elementami są poszczególne podatki, a w ich ramach różne elementy tych konstrukcji (stawki podatkowe, ulgi, zwolnienia itp.)⁵. Jeśli jednak, za Bogusławem Walczakiem, określić system jako układ i wzajemne powiązanie jego elementów, integralną częścią definicji systemu podatkowego staje się wiążący wszystko aparat skarbowy wraz z zasadami jego funkcjonowania⁶.

Oczywiście zagadnienia podatkowe powinny być przedmiotem analiz jako podstawy dla potencjalnej budowy racjonalnego systemu podatkowego. W sensie możliwości prawnych ustawodawca może dowolnie kształtować system podatkowy i jego składowe. W praktyce jednak na kształt systemu i możliwości dokonywania w nim zmian wpływają tradycje historyczne oraz warunki administracyjne, ekonomiczne i polityczne⁷.

³ A. Czarnecka, *Podatki w świetle finansów behawioralnych*, Wydawnictwo WSB, Poznań 2016, s. 26.

⁴ E. Tegler, *Funkcje systemu podatkowego i ocena jego sprawności* [w:] *System podatkowy. Zagadnienia teoretycznoprawne*, Acta Universitatis Lodzensis, Folia Iuridica, nr 54, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 1992, s. 102.

⁵ Ibidem, s. 102.

⁶ S. Dolata, *Podstawy wiedzy o podatkach i polskim systemie podatkowym*, Studia i Monografie, nr 274, Uniwersytet Opolski, Opole 2000, s. 50 [za:] B. Walczak, *Systemy podatkowe: teoria i stan obecny polskiego systemu podatkowego*, PTE, Szczecin 2003, s. 22.

⁷ M. Pietrewicz, *Polityka fiskalna*, Poltext, Warszawa 1995, s. 30–36.

Tradycje historyczne sprawiają, że systemy podatkowe charakteryzują się znaczną bezwładnością, która utrudnia dokonywanie zmian. Wynika to przede wszystkim z:

- przywiązania ludzi do istniejącego stanu i obaw przed zmianami, które mogą się wiązać z pogorszeniem ich ekonomicznej sytuacji. Dlatego lepiej znoszone są stare podatki, a nawet powiększanie ich ciężaru niż obietnica wprowadzenia nowych.
- faktu, że stare podatki w miarę możliwości zostały już przez podatnika przerzucone, a sposoby zmniejszania dolegliwości ewentualnych podwyżek zostały wypracowane i sprawdzone. W stosunku do nowych podatków podatnicy są z reguły bardziej bezradni.
- oporu administracji skarbowej, co warunkowane jest rutyną i niechęcią do uczenia się nowych rozwiązań zastępujących stare – dobrze znane i dogłębnie opanowane. Ta okoliczność ma także obiektywny charakter: stare i dobrze znane konstrukcje podatkowe funkcjonują z reguły sprawnie, a uzyskanie pełnej sprawności w nowym systemie podatkowym wymaga czasu i wysiłku.

Do czynników historycznych należy też zaliczyć tzw. charakter narodowy, a szczególnie mentalność i moralność podatkową. Obserwuje się wyraźne różnice w reagowaniu na podatki o podobnym ciężarze ekonomicznym, w zależności od kraju⁸.

Interesujące badania, dotyczące morale podatkowego, prowadzi okresowo OECD. Morale podatkowe definiuje się jako wewnętrzną motywację do płacenia podatków. Jest ono istotnym aspektem systemu podatkowego, ponieważ na dobrowolnym przestrzeganiu przez podatników prawa opiera się efektywność zbierania większości dochodów. Poprawa morale ma zatem potencjał do zwiększenia przychodów przy (względnie) niewielkim wysiłku egzekucyjnym. W perspektywie krótkoterminowej potencjał ten można zrealizować głównie poprzez behawioralne podejście ekonomiczne, podczas gdy w dłuższej perspektywie potrzeba więcej zmian strukturalnych, aby zbudować zaufanie podatników⁹.

⁸ Ibidem, s. 32.

⁹ *Tax Morale 2019. What Drives People and Businesses to Pay Tax?*, OECD Publishing, Paris 2019, s. 11.

Z analiz przeprowadzonych przez OECD wynika m.in., że:

- osoby lepiej wykształcone mają bardziej pozytywne nastawienie do płacenia podatków,
- kobiety mają wyższe morale podatkowe niż mężczyźni,
- osoby starsze rzadziej usprawiedliwiają oszustwa podatkowe niż osoby młodsze,
- ci, którzy są obywatelami kraju, mają wyższe morale podatkowe niż osoby niebędące rezydentami,
- wierzący mają bardziej pozytywne nastawienie do płacenia podatków¹⁰.

Aparat administracji skarbowej wpływa na kształt systemu podatkowego nie tylko swoją inercją, lecz także swoją sprawnością. Chodzi tu o poziom kwalifikacji merytorycznych, technicznych i moralnych kadry urzędników podatkowych. Możliwość stosowania złożonych technik podatkowych zależy przede wszystkim od przygotowania zawodowego urzędników. Na przykład podatek dochodowy obciążający dochód czysty z uwzględnieniem sytuacji osobistej podatnika jest możliwy do sprawnego zastosowania tylko przez administrację o wysokich kwalifikacjach i dużym doświadczeniu. Potrzebna jest też umiejętność współpracy z innymi ogniwami administracji oraz służbami w celu weryfikacji prawdziwości informacji podawanych przez podatników.

Niektóre techniki podatkowe mogą być stosowane tylko w państwach, które dysponują raczej uczciwą i nieprzekupną administracją skarbową. Na przykład zastosowanie podatku w formie ryczałtu umownego, kiedy to poziom dochodu do opodatkowania ustalany jest wspólnie przez urzędnika podatkowego i podatnika metodą szacunku, ma sens tylko wtedy, gdy urzędnicy pozostają poza wszelkimi podejrzeniami.

W krajach, w których administracja skarbową jest mało doświadczona i podatna na demoralizację, zaleca się stosowanie prostych form podatkowych, które nie rodzą problemów z wymiarem i poborem podatków¹¹. Ko-

¹⁰ Ibidem, s. 22.

¹¹ Nie znaczy to oczywiście, że w krajach o sprawnym aparacie skarbowym nie mogą być stosowane proste konstrukcje podatkowe. Jeśli system podatkowy składający się z nieskomplikowanych podatków jest w stanie wypełniać swoje funkcje w sposób zadowalający, to nie ma potrzeby go „udziwniać”.

nieczne jest wtedy ustalanie podatków, w których przedmiot opodatkowania jest łatwy do uchwycenia (np. podatki konsumpcyjne), wymiar podatku jest prosty i łatwy do kontroli (np. wielkości fizyczne w sztukach, metrach kwadratowych czy liczbie osób), a stawki podatkowe – kwotowe. W takiej sytuacji może być wykorzystana technika określania wysokości podatku na podstawie znamion zewnętrznych, ale szczególnie przydatne są proste ryczałty podatkowe. Ich zastosowanie może być celowe również ze względu na taniość tej techniki wymiaru dla podatnika (nie trzeba prowadzić księgowości) i dla państwa (nie trzeba stosować skomplikowanej ewidencji i kontroli). Technikę tę stosuje się powszechnie w odniesieniu do rolnictwa i drobnego rzemiosła usługowego. W powyższych warunkach, prostą i przydatną formą podatku jest też pogłównne.

Na kształt systemów podatkowych istotny wpływ mają warunki ekonomiczne poszczególnych krajów. Jeśli wyróżnić tylko dwie grupy: kraje wysoko uprzemysłowione i słabo rozwinięte, to w każdej z nich można zauważyć cechy ekonomiczne wywierające wpływ na rodzaje stosowanych podatków i techniki poboru dochodów budżetowych. W krajach wysoko uprzemysłowionych występują następujące zjawiska:

- istnieje bardzo liczna grupa ludzi legitymujących się wysokim poziomem życia, co czyni podatek dochodowy bardzo wydajnym źródłem dochodów państwa; może on pozbawiać istotnej części dochodu, ale zarazem być znośny dla podatnika, gdyż pozostała część zapewnia mu dobry standard życiowy,
- ze względu na wysoki podział pracy zdecydowana większość dochodów jest wypłacana przez osoby trzecie (wynagrodzenia, honoraria, dywidendy, czynsze itp.), co znacznie ułatwia kontrolę prawidłowości deklaracji podatkowych i ogranicza możliwość dokonywania nadużyć,
- przy istnieniu wielkiej liczby przedsiębiorstw, są one z reguły zobowiązane do prowadzenia rachunkowości, co pozwala na stosowanie bardziej skomplikowanych technik podatkowych, np. precyzyjną wycenę przedmiotu opodatkowania, czy tzw. przyspieszonej amortyzacji,
- znajomość prowadzenia rachunkowości w społeczeństwie jest na tyle rozpowszechniona, że umożliwia sporządzenie szczegółowej deklaracji podatkowej.

W krajach słabo rozwiniętych konstrukcje systemów podatkowych muszą uwzględniać następujące fakty:

- wobec niskiego poziomu życia ludności ogólny ciężar podatków nie może być duży, a więc i dochody państwa nie mogą być wysokie,
- niski poziom dochodów pieniężnych, nieliczna grupa ludzi uzyskujących dochody relatywnie wysokie, rozpowszechniony barter oraz duża rola rozdrobnionego rolnictwa i rzemiosła wyłączają zastosowanie opodatkowania dochodu jako istotnego źródła dochodów budżetowych,
- niewielki zakres stosowania rachunkowości wyklucza raczej stosowanie podatku od obrotu, a zwłaszcza podatku od wartości dodanej,
- niskie wykształcenie społeczeństwa oraz słabość aparatu skarbowego wymagają wykorzystywania prostych przedmiotów opodatkowania i technik poboru podatku.

Wśród czynników określających kształt systemów podatkowych na wyróżnienie zasługują również warunki polityczne. Już Monteskiusz zauważył wpływ struktur politycznych na wysokość podatków. Jego zdaniem: „Można pobierać wyższe podatki proporcjonalnie do wolności jednostek [...]. W państwach umiarkowanych jest pewna rekompensata ciężaru danin – jest nią wolność; w państwach despotycznych ekwiwalentem braku wolności jest niskie opodatkowanie”¹². Współcześnie teza ta jest dyskusyjna. W wielu państwach niedemokratycznych podatki są raczej wysokie. Z całą pewnością daje się zauważyć fakt, że w warunkach władzy autorytarnej łatwiej jest narzucić i egzekwować znaczny ciężar podatkowy, gdyż administracja skarbową i policję nie cofają się nawet przed rekwizycją podatkową i innymi represjami.

W demokracji o wysokości i kształcie systemu podatkowego decyduje większość parlamentarna. Innymi słowy, jeśli większość będą stanowić zwolennicy państwa opiekuńczego, będzie istniała tendencja do wzrostu opodatkowania i drenażu finansowego bogatszej części społeczeństwa. Zwycięstwo wyborcze nurtów neoliberalnych daje zaś nadzieję na obniżanie podatków i wyrównywanie progresji. Na koniec warto podkreślić, że nie-

¹² Cyt. za: P.M. Gaudemet, *Finanse publiczne*, PWE, Warszawa 1990, s. 390.

bagatelny wpływ na kształt systemu podatkowego w państwach demokratycznych mogą też wywierać grupy interesu, doprowadzając poprzez naciski polityczne do korzystnych dla siebie zmian lub niekorzystne z ich punktu widzenia reformy hamując¹³.

Fakt istnienia zjawiska bezwładności i innych barier nie przesądza, rzecz jasna, o tym, że nie należy dążyć do budowy racjonalnego systemu podatkowego. Należy jednak zdawać sobie sprawę, że przeprowadzenie pożądanых zmian z reguły nie należy do przedsięwzięć łatwych.

1.2. Polityka podatkowa

Polityka podatkowa (fiskalna) to manipulowanie w ramach istniejącego systemu fiskalnego¹⁴ elementami konstrukcji podatkowych, głównie stawkami oraz zwolnieniami i ulgami, by realizować określone cele polityki gospodarczej i społecznej. Wspólną cechą instrumentów podatkowych jest to, że zawarte są one w normach prawnych¹⁵. Politykę fiskalną można wykorzystać do realizacji funkcji:

- stabilizacyjnej, rozumianej jako wykorzystanie podatków do wpływu na przebieg koniunktury gospodarczej,
- alokacyjnej, w ramach której podatki mają oddziaływać na strukturę czynników produkcji oraz wytworzonego produktu społecznego. Kształt alokacji, jak już wspomniano, określany jest m.in. poprzez podjęcie systemowych decyzji, kogo i jak opodatkować,
- redystrybucyjnej, oznaczającą korygowanie rynkowego podziału dochodów¹⁶.

¹³ J. Jarmakowski, *Wpływ grup interesu na wzrost gospodarczy według teorii wyboru publicznego* [w:] *Dylematy i osiągnięcia polskiej polityki transformacji gospodarczej*, red. H. Cwikliński, G. Szczodrowski, Wydawnictwo Uniwersytetu Gdańskiego, Gdańsk 1995.

¹⁴ S. Owsiak, *System podatkowy Polski w okresie transformacji – próba oceny*, Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska Lublin – Polonia, vol. L, 1, Sectio H, 2016, s. 19.

¹⁵ A. Bartczek, *Instrumenty podatkowe w polityce podatkowej*, „Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe UE w Katowicach” 2016, nr 272, s. 11.

¹⁶ D. Rosati, *Polityka gospodarcza. Wybrane zagadnienia*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa 2017, s. 187.

Uzupełniając wymienia się również funkcję informacyjną¹⁷. Poprzez wieloaspektową analizę wpływów podatkowych dostarcza informacji o prawidłowościach lub nieprawidłowościach w przebiegu procesów gospodarczych, trudnościach w branżach przemysłu, efektach zmian w związku ze zmieniającą się koniunkturą itp.

Zwolennicy interwencjonizmu wykorzystują politykę podatkową jako zmienny i giętki instrument; by doprowadzić do wzrostu gospodarczego, zaleca się np. stosowanie polityki ekspansywnej polegającej na obniżaniu podatków. W sytuacji „przegrzania” koniunktury może zostać zastosowana restrykcyjna polityka, w ramach której ciężary podatkowe ulegają zwiększeniu¹⁸. Wielkość opodatkowania z założenia może wahać się i podlegać zmianom¹⁹.

Skuteczne prowadzenie polityki podatkowej jest możliwe jedynie wtedy, gdy projektujący tę politykę rozpoznali kierunek i siłę oddziaływania podatków na procesy gospodarcze zachodzące w danym systemie gospodarczym²⁰. Należy jednocześnie podkreślić, że podatki pełnią przede wszystkim funkcję fiskalną – mają zapewniać stabilne źródło finansowania wydatków publicznych²¹.

Projektując politykę podatkową, należy szukać wytycznych, dzięki którym możliwe będzie uniknięcie potencjalnych błędów w konstrukcji podatków. Różnorakie propozycje formułowane były już w krajach starożytnych²², jednak dopiero w XVIII w. powstał zwarty system reguł podatkowych. Była to w znacznej mierze reakcja przeciw lekceważeniu przez

¹⁷ M. Mucha, *Rola podatków w realizacji celów społecznych* [w:] *Ubóstwo w Polsce*, red. J. Blicharz, L. Klat-Wertelecka, E. Rutkowska-Tomaszewska, E-Wydawnictwo, Prawnicza i Ekonomiczna Biblioteka Cyfrowa, Wydział Prawa, Administracji i Ekonomii Uniwersytetu Wrocławskiego, Wrocław 2014, s. 162.

¹⁸ R.E. Hall, J.B. Taylor, *Makroekonomia. Teoria, funkcjonowanie, polityka*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1997, s. 532–533.

¹⁹ K. Markowski, *Rola państwa w gospodarce rynkowej*, PWE, Warszawa 1992, s. 92 i nn.

²⁰ Szerzej: J.E. Stiglitz, *Ekonomia sektora publicznego*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2004, część V.

²¹ J. Sokołowski, *Oddziaływanie podatków dochodowych i od wartości dodanej na procesy gospodarcze*, Skrypty Akademii Ekonomicznej im. O. Langego we Wrocławiu, Wrocław 1991, s. 19.

²² Ch. Adams, *For Good and Evil. The Impact of Taxes on the Course of Civilization*, Madison Books, London–New York–Lanham 1993.

państwo praw i interesów jednostki²³. Najbardziej znane, fundamentalne zasady podatkowe sformułował Adam Smith oraz trzech innych ekonomistów klasycznych: Jean-Baptiste Say, David Ricardo i John Stuart Mill. Do zasad tych należą:

- 1) pewność,
- 2) dogodność,
- 3) taniość,
- 4) unikanie fiskalizmy i ochrona źródeł podatkowych,
- 5) równomierność/sprawiedliwość opodatkowania,
- 6) uzupełniająco – „moralność podatku”.

Ad 1. Zasada pewności podatku polega na precyzyjnym określeniu: terminów płatności, sposobu zapłaty, kwoty podatku. Jak pisał Smith, pewność co do tego, ile każda jednostka ma zapłacić, jest sprawą największej wagi, nawet w porównaniu z nierównomiernością opodatkowania²⁴.

Ad 2. Zasada dogodności oznacza, że podatek winno się ściągać w takim czasie i w taki sposób, by podatnikowi było jak najdogodniej go zapłacić. Jako przykład zastosowania tej zasady może służyć pobór podatków od najmu oraz podatków pośrednich.

Ad 3. Zasada taniości oznacza, że „każdy podatek powinien być tak pomysłany, aby suma, jaką zabiera z kieszeni ludności lub do tych kieszeni nie dopuszcza, w najmniejszym jak tylko można stopniu przekraczała kwotę, jaką podatek ten wnosi do skarbu państwa”²⁵. Zasada taniości nie tylko akcentuje konieczność ograniczania kosztów poboru, ale również potrzebę ochrony źródeł podatkowych.

Jak zaznacza Smith, podatek może stać się kosztowny i drogi na cztery sposoby. Po pierwsze, jego pobór może wymagać rozbudowanego aparatu skarbowego. W takiej sytuacji wynagrodzenia urzędników, a także inne koszty związane z funkcjonowaniem tej instytucji mogą pochłonąć niezwykle dużą część sumy wpływów. Po drugie, zbyt represyjne opodatkowanie może przyczynić się do wzrostu bezrobocia lub zmniejszenia się zamożności podatników. Po trzecie, wskutek konfiskat i innych kar może

²³ R. Rybarski, *Nauka skarbowości*, Warszawa 1935, s. 199.

²⁴ A. Smith, *Badania nad naturą i przyczynami bogactwa narodów*, PWN, Warszawa 1954, t. 2, s. 585.

²⁵ Ibidem, s. 586.

dojść do bankructw. Jest to działanie destrukcyjne, gdyż niszczy zaufanie do państwa, powoduje erozję rzetelności podatkowej i przyczynia się do rozrostu szarej strefy w gospodarce. Po czwarte, „poddając ludność częstym odwiedzinom i nienawistnym badaniom przez poborców podatkowych, może on [podatek] narazić ją na wiele niepotrzebnych kłopotów, na udręki i ucisk”²⁶. Choć wspomniane niedogodności nie są kosztem materialnym, to Smith ma słuszność, zauważając, że też mają one swoją cenę, choć nieco trudniej policzalną.

Ad 4. Zasada unikania fiskalizmu i ochrony źródeł podatkowych nie została bezpośrednio sformułowana. Smith, po pierwsze, wspomina o tym, pisząc o taniości opodatkowania, po drugie, tego typu przestrogi pojawiają się w całym rozdziale *Badań nad naturą i przyczynami bogactw narodów* poświęconym podatkom. Poza tym zagadnienie to znalazło się także w sferze badań Ricardo i Saya.

Smith zwraca uwagę, że jeśli podatki są niewspółmiernie wysokie w stosunku do stanu bogactwa, wywołują negatywne następstwa dwojakiego rodzaju: obniża się poziom dochodów publicznych i zamiera działalność gospodarcza. Tę argumentację można wesprzeć tym, co na temat fiskalizmu sądzi współczesna nam szkoła podaźowa w ekonomii, zwłaszcza wskazując na istnienie tzw. krzywej Laffera. Krzywa Laffera przedstawia zależność między stawką podatkową a wpływami budżetowymi (rysunek 1.1).

Początkowo wraz ze wzrostem opodatkowania dochody budżetowe także rosną. Jednak wraz ze wzrostem fiskalizmu maleje dynamika przyrostu dochodów aż do osiągnięcia punktu nasycenia t^* . Jeśli stawka opodatkowania będzie dalej rosła, wpływy podatkowe zaczną maleć. Z krzywej Laffera wynika nie tylko to, że powyżej pewnej stawki opodatkowania dochody budżetowe zaczną maleć. Warto zauważyć, że istnieją dwie różne stawki podatkowe – jedna mniejsza od t^* , druga zaś większa – przy których dochody budżetowe mogą być podobnej wielkości. Jeśli tak, to w świetle dotychczasowych wywodów nie ma wątpliwości, że warto znaleźć tę pierwszą.

Krzywa Laffera bywa też krytykowana. I tak na przykład Jerzy Żyżyński przekonuje, że przeprowadzone liczne analizy dowiodły, że pomimo pewnych elementów pozytywnych w tzw. ekonomii strony podaży, która słusznie

²⁶ Ibidem, s. 587.



Grzegorz Szczodrowski – adiunkt w Katedrze Polityki Gospodarczej na Wydziale Ekonomicznym Uniwersytetu Gdańskiego. Głównym obszarem jego badań są podatki i polityka podatkowa w Polsce oraz krajach Unii Europejskiej. Jest autorem kilku książek i opracowań poświęconych tej tematyce. W sferze jego zainteresowań naukowych znajduje się również lobbying na arenie krajowej i międzynarodowej oraz teoria wyboru publicznego.



Jarosław Kempa – pracownik naukowo-dydaktyczny zatrudniony w Katedrze Polityki Gospodarczej na Wydziale Ekonomicznym Uniwersytetu Gdańskiego. Specjalizuje się w polityce gospodarczej w tematyce rozwoju samorządów lokalnych i regionalnych, a także rynku nieruchomości. Autor publikacji w obszarze nierówności dochodowych, rozwoju miast i rynku nieruchomości.