

# WYBRANE DYLEMATY POLITYKI PODATKOWEJ

Henryk WNOROWSKI\*

## 1. Wstęp

W „Deklaracji niepodległości Stanów Zjednoczonych” można przeczytać: „Utworzył on (król Anglii Jerzy III) mnóstwo nowych urzędów i przysłał tutaj roje urzędników, aby nękali naszych obywateli i przejadali ich majątek”<sup>1</sup>. Był to jeden z powodów wybuchu amerykańskiej rewolucji. Te same uwagi można odnieść do dzisiejszej sytuacji w większości krajów na świecie, a także w Polsce. Nie ma co prawda króla, ale bardzo zachłanne państwa z dużym apetytem sięgają po pieniądze podatników.

Z drugiej strony także Amerykanie, tyle że już nie w tak doniosłym dokumencie mówią, iż na pewno trzeba umrzeć i płacić podatki. Świadomość tych dwóch faktów współcześnie jest powszechna nie tylko w umysłach obywateli i przedsiębiorców w Stanach Zjednoczonych. Chociaż z drugiej strony przekonanie o potrzebie (konieczności) płacenia nie przesądza jeszcze organizacji poboru oraz skali obciążeń. Powszechna prawidłowość jest taka, że rządy usiłują zabezpieczyć jak największe, pochodzące z podatków, dochody budżetów, podatnicy zaś zawsze chcieliby płacić niższe niż do tej pory podatki.

Aby państwa mogły wypełniać swoje funkcje, muszą nakładać i egzekwować podatki, gdyż to one właśnie w każdej sytuacji stanowią główne źródło dochodów budżetu. Współczesne państwa biorą na siebie coraz więcej zobowiązań, nie najlepiej też gospodarują „publicznym groszem”, stąd ich coraz większe zapędy fiskalne. Waga tego faktu jest na tyle poważna, iż państwa realizują swoje zamierzenia w tym obszarze za pomocą wyodrębnionej polityki podatkowej.

Siła oddziaływania polityki podatkowej na gospodarkę jest olbrzymia. Jako część polityki fiskalnej oraz polityki ekonomicznej, generalnie rzecz biorąc, polityka podatkowa może oddziaływać na całość gospodarki, jej wybrane fragmenty (branże, sektory, działy, regiony) czy też podmioty gospodarcze na szczeblu mikroekonomicznym. Może też działać jednocześnie we wszystkich w/w obszarach, ponieważ gospodarka jako system naczyń połączonych o określonych zależnościach i mechanizmach synergii, zawsze dobiera (odczuwa) skutki polityki podatkowej niezależnie od intencji polityków (prawodawców), którzy próbują zwykle dosyć precyzyjnie określić zasięg jej działania.

Z powyższych względów autor niniejszego referatu postawił sobie zadanie zasygnalizowania wybranych „rozterek” rządów na etapie wyboru odpowiedniej polityki podatkowej. Opracowanie to nie pretenduje w żadnym stopniu do roz-

---

\* dr Henryk Wnorowski, Uniwersytet w Białymstoku, Wydział Ekonomiczny

<sup>1</sup> Cytat za: [1].

strzygnięć całościowych, ze względu na, z jednej strony, jego ograniczony zakres, z drugiej zaś na skomplikowanie problemu. Zwraca jedynie uwagę na dwie okoliczności, a mianowicie na oddziaływanie polityki podatkowej na szczeblu makroekonomicznym oraz na skutki makroekonomiczne zbyt wysokiego poziomu stawek podatkowych.

## 2. Oddziaływanie polityki podatkowej na szczeblu makroekonomicznym

Pierwszym i podstawowym zadaniem polityki podatkowej na szczeblu makro jest zapewnienie możliwości funkcjonowania państwa poprzez zapewnienie rządowi i jego organom odpowiednich środków finansowych tak, aby mogły one wykonywać swoje statutowe obowiązki. Podatki są głównym i najczęściej dominującym źródłem dochodów państwa (np. w Polsce w latach 90. udział dochodów z podatków w całości dochodów budżetowych stanowił średnio około 83%) [3]. Już sam ten wysoki udział świadczy o znaczeniu polityki podatkowej w swym ujęciu makro, jako głównej strony dochodowej budżetu w całości polityki gospodarczej rządu. Znaczenie polityki podatkowej odpowiednio wzrasta, jeśli również i rola rządu w życiu gospodarczym danego kraju rozumiana tradycyjnie rośnie, czyli jeśli zwiększa się udział wydatków publicznych w całości wydatków podmiotów gospodarczych w danym kraju lub, jak kto woli, jeśli rośnie udział wydatków rządowych w stosunku do PKB danego kraju. Są kraje, gdzie udział ten przekracza 50% PKB (a bywały i takie, kiedy udział wydatków rządowych przekraczał nawet 68% PKB (patrz tabela 1).

Tabela 1

### Udział wydatków rządowych w PKB w wybranych krajach OECD w latach 1960 i 1994

Kraj	Wydatki w % PKB 1960	Wydatki w % PKB 1994
Włochy	30,1	54,1
Stany Zjednoczone	27,6	33,5
Szwecja	31,3	68,8
RFN	32,5	49,1
Kanada	28,9	47,1
Francja	34,6	54,8
Austria	32,1	52,2

Źródło: [4, s. 445]

Wysoki udział wydatków publicznych w PKB odzwierciedla najczęściej różne podejście (filozofię) rządów w zakresie wyboru polityki ekonomicznej (np.

keynesizm czy neokeynesizm lub etatyzm z jednej strony oraz polityka liberalna z drugiej). Dla przykładu, wydatki rządowe w USA, Irlandii, Wielkiej Brytanii czy Nowej Zelandii są najniższe, ponieważ te kraje oparły swą politykę o doktrynę neoliberalną, podczas gdy większość krajów skandynawskich oraz Francja hołdują odpowiednio doktrynom państwa dobrobytu i/lub dużej ingerencji państwa w życie gospodarczo-społeczne. Inaczej mówiąc, wzrost roli wydatków rządowych wiąże się, jako pochodna, z wyznaczoną doktryną ekonomiczną. Zwiększona rola budżetu w życiu gospodarczym z kolei przekłada się na ogół na wzrost obciążeń podatkowych, gdyż nawet jeśli okresowy wzrost wydatków rządowych pokrywany jest z deficytu, a nie ze zwiększonych podatków, to jednak w dłuższym okresie deficyt jest spłacany, co na ogół, przynajmniej w krajach o ortodoksji keynesowskiej, oznaczać będzie wzrost lub konieczność podniesienia i/lub utrzymania wysokich podatków w dłuższym okresie.

Innym jeszcze, ważnym wyznacznikiem roli podatków w życiu gospodarczym, a więc o oddziaływaniu makro, jest zmiana ich zakresu w zależności od roli jaką ich wielkość (tj. suma dochodów podatkowych) ma odegrać w stymulowaniu bieżącej aktywności gospodarczej, w tym np. poprzez przeciwdziałanie wahaniom cyklu koniunkturalnego. Najbardziej aktualnym przykładem próby zwiększania udziału wydatków rządowych w PKB, celem ożywienia słabnącej gospodarki w latach 90. jest Japonia. Postępując zgodnie z doktryną neokeynesowską, rząd tego kraju, chcąc ożywić gospodarkę, wydał w latach 90. 1,3 biliona USD na różnego rodzaju inwestycje głównie w dziedzinie infrastruktury, zwiększając tym samym udział wydatków rządowych w stosunku do PKB z 36% w 1990 roku do około 46% w roku 2000 notabene bez widocznych rezultatów, jeśli chodzi o tempo wzrostu czy zahamowanie tempa wzrostu bezrobocia, natomiast z widocznym olbrzymim wzrostem deficytu budżetowego. Deficyt ten z kolei wkrótce trzeba będzie zacząć spłacać, przy niskim, niemal zerowym wzroście PKB przekłada się na brak pola manewru w zakresie możliwości obniżania podatków. Inaczej mówiąc, polityka podatkowa w ujęciu i w zakresie makro, jako zasadnicza dochodowa strona budżetu państwa odgrywa olbrzymią rolę, ponieważ suma dochodów podatkowych jest często determinantą możliwości działania rządów wyznających doktryny keynesowsko-etastyczne. Tym bardziej, że rządy wyznające takie poglądy, popierają także politykę wysokich podatków, szczególnie marginalnych. Ze względu na popierane przez nie najczęściej rozbudowane programy socjalne oraz ze względu na główne doktryny sprawiedliwości społecznej, uzasadniające z kolei konieczność stosowania stawek progresywnych w celu likwidacji nadmiernych nierówności społecznych.

Krótko mówiąc, realizacja wielorakich celów ekonomiczno-społecznych określa skalę polityki podatkowej raczej w jej maksymalistycznych wymiarach, zwiększając zakres i znaczenie polityki podatkowej w całości polityki gospodarczej bardzo znacznie przynajmniej w tym prostym rozumieniu odzwierciedlono w udziale wydatków publicznych w PKB konkretnych krajów.

Natomiast zupełnie lub w znacznym stopniu inaczej rozumiana jest rola poli-

tyki podatkowej w krajach wyznających lub prowadzących politykę liberalną. W krajach tych zgodnie z doktryną, podatki powinny być możliwie niskie, a zatem i budżet powinien być względnie niski. W krajach tych wyznaje się także doktrynę zróżnicowanego budżetu, co w sumie przekłada się na stosunkowo niski udział wydatków rządowych w całości wydatków lub na niski udział tych wydatków w stosunku do PKB (rysunek 1). Rzecz jednak w tym, że ten względnie niski udział budżetu w PKB, a więc i stosunkowo niskie podatki nie są rozumiane jako stosunkowo mała rola polityki podatkowej w polityce gospodarczej państwa. Wręcz przeciwnie! Właśnie niskie podatki w tym marginalne mają dać większe tempo wzrostu i większą efektywność rozwoju gospodarczego, co z kolei stworzy większą i lepszą bazę ekonomiczną, a zatem i podstawę do opodatkowania. To zaś z kolei w dłuższym okresie ma dać większy budżet w kategoriach absolutnych (a niekoniecznie jako % PKB), a także i jego ewentualną nadwyżkę, stwarzając tym samym absolutnie znacznie większe możliwości działania rządu, w tym i wydatki socjalne, bez uszczerbku dla dochodów netto firm i ludności. A zatem w krajach o polityce liberalnej niższy poziom podatków i stosunkowo niższa ich suma odzwierciedlona udziałem budżetu w PKB nie tylko nie oznacza mniejszej roli podatków i polityki podatkowej w życiu gospodarczym tych krajów. Zakres działania polityki podatkowej, zdaniem liberałów, jest tylko na pozór mniejszy, faktycznie zaś jest większy niż w ujęciu innych doktryn i/lub polityk ekonomicznych<sup>2</sup>.

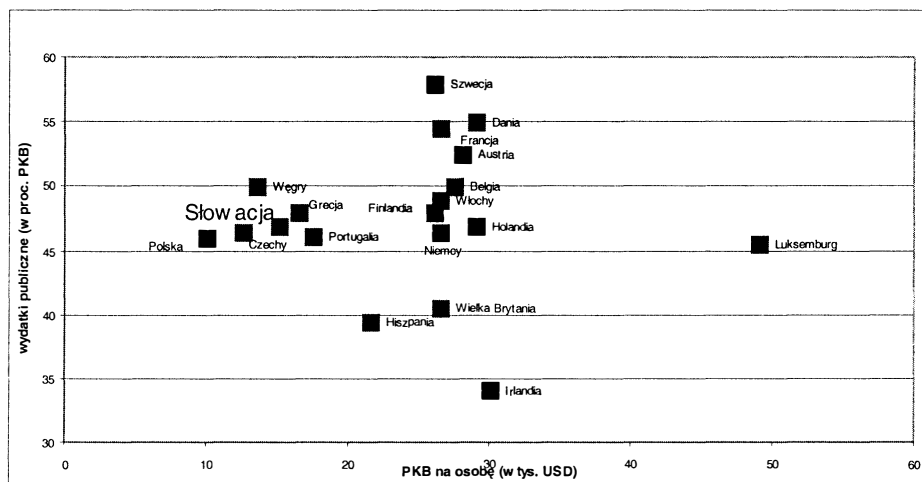
Rządy krajów prowadzących politykę o charakterze neoliberalnym nie do końca zgadzają się też z poglądami reprezentowanymi przez polityków z krajów o poglądach neokeynesowskich w zakresie użycia polityki podatkowej w celu przeciwdziałania cyklom koniunkturalnym. Zgoda co do użycia polityki podatkowej w celu ożywienia gospodarczego poprzez obniżkę podatków dla liberałów oznacza jednocześnie obniżenie podatków marginalnych oraz zachowanie dyscypliny budżetowej po stronie wydatków jako ich sumy (tj. niezwiększanie deficytu, a lepiej jego zmniejszenie poprzez cięcia wydatków równoległe do zmniejszających się w związku z niższymi podatkami przychodami). Chodzi zatem nie tylko o zwiększenie popytu (niższe podatki), ale i jego jakość (lepiej gdy o wydatkach decyduje ostateczny odbiorca, a nie rząd).

---

<sup>2</sup> Rosnąca w ostatnich latach olbrzymia nadwyżka budżetowa w Stanach Zjednoczonych, Wielkiej Brytanii i Irlandii zdaje się potwierdzać słuszność tych poglądów. Średnia stopa opodatkowania w tych krajach jest zdecydowanie niższa niż w większości pozostałych krajów OECD (średnio o 50%), niższy jest też udział wydatków rządowych w tych krajach w stosunku do PKB (także o 50%). Jednocześnie tempo wzrostu gospodarczego jest trzykrotnie (Irlandia) lub dwukrotnie (USA) wyższe niż w większości pozostałych krajów OECD (patrz odpowiednie roczniki OECD lub Banku Światowego za lata 1990-2001).

Rysunek 1

## PKB na osobę oraz udział wydatków publicznych w PKB



Natomiast neokeynesiści stymulując popyt, aby złagodzić negatywne działanie cyklu, też obniżyliby podatki, ale nie zmniejszyliby wydatków rządowych (bo to oznacza też zmniejszenie popytu, a więc niweluje efekt podatkowy), niechętnie też obniżyliby podatki krańcowe ze względów nie tylko ekonomicznych. W sumie zatem i w tej kwestii, tj. użycia polityki podatkowej na szczeblu makro, nie ma zgody co do roli i zakresu polityki podatków w ujęciu różnych doktryn, a więc i w polityce poszczególnych państw. Mówiąc zatem o zakresie polityki podatkowej w ujęciu makro musimy mieć świadomość, że duża rola czy zakres tej polityki może, ale nie musi być odzwierciedlony stosunkowo dużym udziałem podatków w całości dochodów budżetu ani, z kolei, udziałem wydatków rządowych w PKB. Możliwości działania rządów nie zależą tylko od skali i sumy dochodów podatkowych płynących do budżetów ani od skali i sumy wydatkowanych przez rząd w celu oddziaływania na gospodarkę. Ocena zakresu i roli polityki podatkowej w równym stopniu zależy od wyznaczonej filozofii działania i uprawnionej polityki ekonomicznej mimo tych istotnych różnic dokonywanych, a także i kulturowych określonych tradycją. Makroekonomiczny zakres polityki podatkowej jest ewidentny i podstawowy ze względu na rolę, jaką podatki odgrywają w zasilaniu budżetu państwa oraz w stwarzaniu pola manewru rządów w zakresie przeciwdziałania zbyt silnym wahaniom koniunkturalnym.

Makroekonomiczny zakres polityki podatkowej odnosi się również do strony skali oddziaływania na podmioty gospodarcze i ludność. Otóż w chwili obecnej niemal we wszystkich krajach polityką podatkową objęte są niemal wszystkie dochody jednostek gospodarczych i/lub osób fizycznych otrzymujących wyna-

grodzenie. Jedyne niewielka liczba tych podmiotów, na ogół rządowych obsługujących ludność i tylko niewielka liczba podmiotów prywatnych o charakterze wyższej użyteczności publicznej (fundacje czy muzea itp.) nie płaci podatków. Także prawie cała ludność otrzymująca dochody, z wyjątkiem cudzoziemców pochodzących z krajów, z którymi Polska zawarła umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania czy też pracownicy międzynarodowych organizacji gospodarczych (ONZ, Bank Światowy, MFW, agendy KE w Brukseli itp.) i nieliczni inni nie płacą podatków dochodowych – ale płacą inne.

Słowem, polityka podatkowa od strony podmiotów, których dotyczy, jest polityką wszechogarniającą, a zatem także przez zakres oddziaływania na swój makroekonomiczny wymiar.

### 3. Skutki ponadnormatywnej stawki podatkowej

Od połowy lat 70. rozpoczął się dosyć ważny i interesujący okres w rozwoju teorii ekonomii związanej z badaniem wpływu polityki podatkowej na gospodarkę. Rozwój ten zrodziły nowe okoliczności i związane z nimi nowe potrzeby. Do tego czasu bowiem, tj. w okresie międzywojennym i w pierwszych latach po II wojnie światowej, poziom opodatkowania przedsiębiorstw i ludności był znacznie niższy. W budżetach poszczególnych państw programy transferowe związane z realizacją zadań socjalnych w ramach budującej się dopiero idei „państwa dobrobytu” były jeszcze rzadkością, a zatem i podatki pełniły swoje funkcje głównie jako źródło zasilania budżetu, toteż względnie niewielkiego, w każdym razie w okresach pokojowych.

W tym czasie w związku z powyższym nie wykorzystywano podatków dla innych celów niż czysto fiskalne, nie stanowiły one bowiem źródła dla takich celów jak cele redystrybucji dochodów czy realokacji zasobów, czyli dla celów społecznych czy też zadań związanych z różnymi odmianami polityki ekonomicznej (np. przemysłowej). Ta sytuacja uległa jednak poważnej zmianie zarówno w Europie w latach 50. i 60. (Anglia, Szwecja – programy „*welfare state*”, w Japonii – polityka przemysłowa), jak i w Stanach Zjednoczonych, kiedy szczególnie w latach 60. i 70. zaczęły korzystać z polityki podatkowej dla realizacji celów pozafiskalnych także i to w znacznym i rosnącym zakresie. Można nawet powiedzieć, że w USA w tym okresie nawet próbowano prześcignąć niektóre kraje europejskie w realizacji tych ww. celów włączając, jeśli odpowiednia polityka podatkowa okazywała się niewystarczająca, także takie instrumenty, narzędzia ekonomiczne i pozaekonomiczne, jak programy pożyczkowe czy bezpośrednie regulacje rządowe<sup>3</sup>.

W tej sytuacji jednym z istotnych nowych nurtów w ekonomii stał się nurt ekonomii podażowej, którego zwolennicy zaczęli coraz dobitniej artykułować pogląd o wymiernym i negatywnym na ogół działaniu rozrastających się programów socjalnych i rosnących podatków na gospodarkę, tak na szczeblu ma-

<sup>3</sup> Szerzej na ten temat w: [5, s. 64].

kro, jak i na szczeblu mikro.

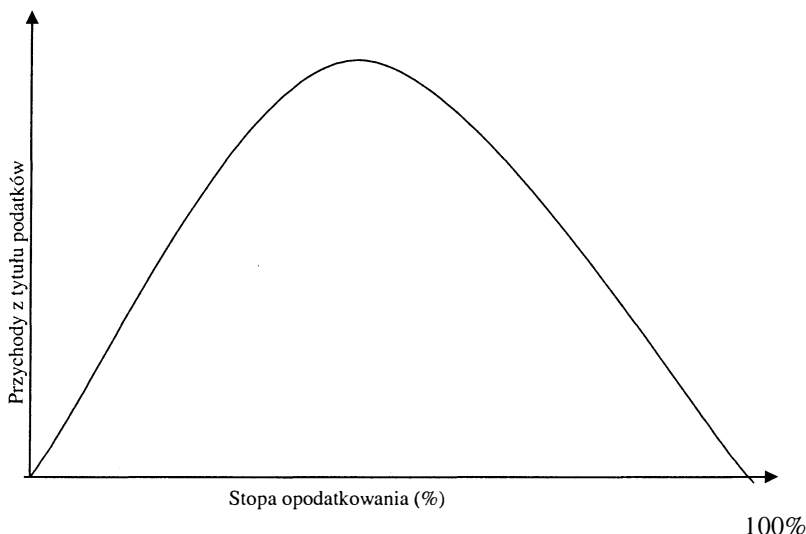
Główny zarzut ekonomii podażowej wobec neokeynesowskiego wykorzystywania podatków dla celów innych niż fiskalne polega na wskazaniu, że „ponadnormatywna” skala czy też poziom podatków „wyprowadza” część środków fiskalnych z obiegu ściśle gospodarczego (czyli w ich rozumieniu efektywnego), do sfery socjalnej lub politycznej, a więc wyłączają niejako tę część majątku z obiegu, która mogłaby go bardziej efektywnie pomnażać. Inaczej mówiąc, suma rzekomych korzyści społecznych staje się mniejsza od wysokości strat o charakterze ekonomicznym.

Ten nie pierwszy raz czyniony zarzut został jednak bardzo silnie wzmocniony argumentem poprzedzonym badaniami, a następnie zilustrowany w postaci wykresu, przez jednego z twórców ekonomii podażowej, Artura Laffera, który wykazał, że brak umiaru w wykorzystywaniu polityki podatkowej dla celów nawet czysto fiskalnych, jeśli tylko przekroczy pewien punkt (wysokość) krytyczny, to przestanie być pożyteczny nawet dla tego pierwotnego celu, jakim jest maksymalizowanie wpływów podatkowych do budżetu państwa. Po przekroczeniu bowiem tego punktu (zwanego punktem przegięcia lub w angielskim oryginalnie „*prohibitive range*”) suma dochodów, rozumiana jako zależność (iloczyn) stawki podatkowej i podstawy opodatkowania zaczyna maleć, a nie wzrastać, co ilustruje zamieszczony poniżej rysunek.

Wykres Laffera i jego szeroka interpretacja dotycząca innych niszczących jako pochodnych zbyt wysokich obciążeń podatkowych, o których już mówiliśmy (jak: rosnący udział szarej strefy, wolniejszy rozwój gospodarczy, spadek konkurencyjności itp.) wykazywał ponadto, że przez odwrócenie negatywnych tendencji w polityce podatkowej, tj. przez obniżkę podatków, można jednocześnie, oprócz złagodzenia czy likwidacji tych czy innych negatywnych zjawisk, „zoptimalizować” cel pierwotny polityki podatkowej, tj. zwiększyć dochody budżetowe.

Rzecz oczywiście w tym, aby znaleźć ten optymalny punkt, tj. tę wysokość podatków, przy których następuje maksymalizacja wpływów budżetowych. Punkt ten może znajdować się w innych miejscach w różnych krajach ze względu na występujące zróżnicowanie w sytuacji gospodarczej, jak też i na znaczenie czynników pozaekonomicznych, takich jak tradycyjnie znaczna rola państwa, jakość instytucji, kultura materialna i ogólnie poziom cywilizacyjny danego kraju itp.

**Krzywa Laffera**  
(czyli zależność między wpływami podatkowymi  
a wysokością opodatkowania)



Źródło: [2, s. 185]

Mimo tego, że ostrzeżenia płynące z Krzywej Laffera są niezwykle poważne, to rządy bardzo często w swych zapędach fiskalnych zapominają o nich. Autor niniejszego referatu dokonał empirycznej weryfikacji zależności pomiędzy stawką podatku akcyzowego wobec przemysłu spirytusowego w Polsce w latach dziewięćdziesiątych a dochodami budżetu z tytułu tego podatku. Otóż wiele wskazywało na to, że działania rządu w analizowanym okresie były jednostronne, tj. ukierunkowane na systematyczne ściąganie dochodów akcyzowych nakładanych na ten przemysł, bez należytej staranności w zabezpieczeniu efektywności tego źródła w przeszłości.

Stawki akcyzy<sup>4</sup> od początku transformacji rosły w szybkim tempie, ze średnią częstotliwością dwa razy w roku. Początkowo rosły też dochody budżetu, co niejako uspiło czujność poszczególnych rządów, a nawet zachęcało do kolejnych podwyżek. Tabela 2 pokazuje, iż pod koniec dekady zaczął sprawdzać się scenariusz pesymistyczny przewidywany przez A. Laffera.

<sup>4</sup> Akcyza na wyroby spirytusowe obowiązuje w Polsce od lipca 1993 roku, wcześniej branża ta płaciła „specjalny” podatek obrotowy.



Tabela 2  
**Akcyza jednostkowa oraz wpływy z akcyzy w Polsce w latach 1994-2002**

Wyszczególnienie	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002
Akcyza w PLN/L.100% (średnia w roku)	25,20	35,30	42,40	47,70	51,74	55,55	59,05	62,56	62,78*
Wpływy z akcyzy (w mln PLN)	3 262	4 155	4 529	4 639	4 730	4 521	4 307,3	4 199,8	3 876

\* akcyza w wysokości 62,78 PLN/L 100% obowiązywała do 30 września 2002 r., od 1 października została obniżona do poziomu 44,0 PLN/L 100%. Autor przyjął założenie, iż wpływy do budżetu w roku 2002 byłyby podobne, gdyby akcyzy nie zmieniano, gdyż sprzedaż na dwa miesiące przed obniżką była sztucznie zaniżona.

Źródło: Obliczenia własne na podstawie danych GUS i Ministerstwa Finansów

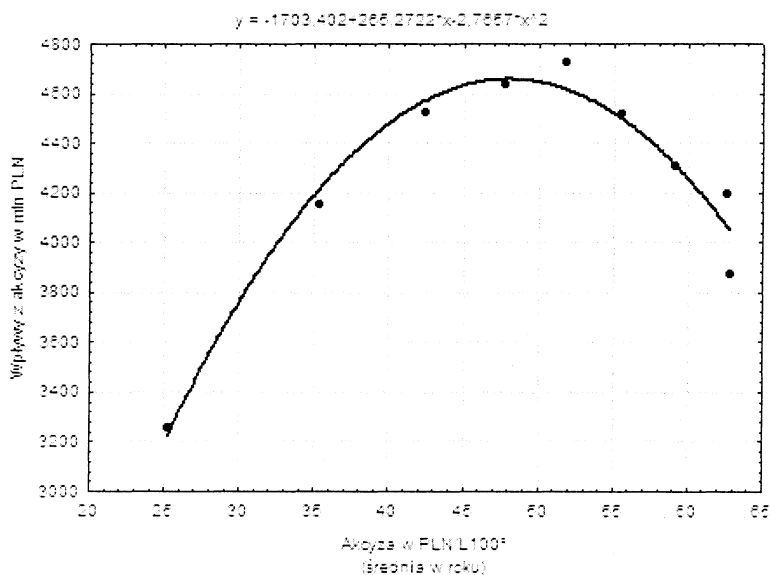
Na podstawie powyższych danych określono zależność pomiędzy wysokością akcyzy jednostkowej a wpływami do budżetu z tytułu tego podatku (rysunek 3), która przybrała postać funkcji kwadratowej o parametrach:

$$y = -2,765x^2 + 265,272x - 1703,402$$

gdzie: y – wpływy do budżetu z tytułu akcyzy, x – stawka jednostkowa akcyzy

Rysunek 3

### Krzywa Laffera w latach 1994-2002



Źródło: Obliczenia własne na podstawie danych zawartych w tabeli 2

Wyniki przeprowadzonych badań, mimo tego że dotyczą tylko jednego wybranego podatku, potwierdzają słuszność obaw o zabezpieczenie oczekiwanych dochodów budżetowych, jeśli nadmiernie będziemy zwiększali stawki podatkowe. W tym względzie zalecany jest rozsądek i umiar. Pokazują też, że nie należy nadmiernie koncentrować polityki podatkowej na jednym, fiskalnym celu, gdyż z całą pewnością dojdzie do zaniedbania pozostałych obszarów, a może się także okazać, iż cel forsowany nie przyniesie zakładanych rezultatów.

### Literatura

1. Gwiazdowski R., *Pitowanie retoryczne. Kto się boi podatku liniowego?*, „Wprost” nr 33, 17 sierpnia 2003.
2. Owsiak S., *Finanse publiczne. Teoria i praktyka*, PWN, Warszawa 1999.
3. *Roczniki Statystyczne*, GUS, Warszawa, lata 1990-2000.
4. Winiarski B. (red.), *Polityka gospodarcza*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2000.
5. Wnorowski H., *Polityka akcyzowa a rozwój przemysłu spirytusowego w Polsce*, Wydawnictwo Uniwersytetu w Białymstoku, Białystok 2002.