

## Efektywny ekonomicznie system podatkowy – w poszukiwaniu modelowych rozwiązań\*

Małgorzata Mazurek-Chwiejczak\*\*

**Streszczenie:** Celem artykułu jest identyfikacja zasadniczych trendów zachodzących w państwach OECD w kontekście realizacji funkcji stymulacyjnej oraz wskazanie na tej podstawie cech optymalnego systemu podatkowego spełniającego kryterium efektywności ekonomicznej. W artykule posłużono się metodami analizy opisowej, analizy porównawczej, a także technikami analizy i konstrukcji logicznej. We wnioskach wskazano, że aby spełnić wskazany postulat, konieczne jest zachowanie umiarkowanego poziomu fiskalizmu, jak również pro wzrostowej struktury systemu podatkowego. Dostrzeżono, że w realizacji celów stymulacji gospodarczej stosowane są przede wszystkim podatki dochodowe – od osób prawnych i od osób fizycznych. Sformułowano jednocześnie pewne zalecenia pod adresem konstrukcji tych podatków.

**Słowa kluczowe:** efektywność ekonomiczna, funkcja stymulacyjna, system podatkowy, polityka podatkowa, optymalne opodatkowanie

### Wprowadzenie

Efektywność ekonomiczna to jedna z najczęściej wskazywanych cech optymalnego systemu podatkowego. Poglądy o zgubnym wpływie opodatkowania na wzrost gospodarczy głosił już J.B. Say (1960, s. 764). Współcześnie fakt ten nie podlega wątpliwościom. Właściwie prowadzona polityka podatkowa powinna jednak ten negatywny wpływ ograniczyć. W warunkach gospodarki rynkowej efektywność ekonomiczna jest zapewniona przez funkcjonowanie mechanizmu rynkowego, który w oparciu o posiadane informacje dotyczące cen dokonuje alokacji zasobów pomiędzy różnorodne zastosowania. Nałożone ciężary podatkowe prowadzą jednak do zniekształcenia relacji cenowych, a zatem wywołują zmianę w zachowaniach podmiotów rynkowych (producentów, konsumentów). Budowa efektywnego ekonomicznie systemu podatkowego polega na takim kształtowaniu jego struktury, aby zminimalizować straty w dobrobycie (*excess burden, deadweight loss*).

Celem artykułu jest identyfikacja zasadniczych trendów zachodzących w państwach OECD w kontekście realizacji funkcji stymulacyjnej oraz wskazanie na tej podstawie cech optymalnego systemu podatkowego spełniającego kryterium efektywności ekonomicznej.

---

\* Projekt sfinansowany ze środków Narodowego Centrum Nauki przyznanych na podstawie decyzji numer DEC-2012/05/N/HS4/00481.

\*\* dr Małgorzata Mazurek-Chwiejczak, Uniwersytet Marii Curie-Skłodowskiej w Lublinie, Wydział Ekonomiczny, Katedra Finansów Publicznych, e-mail: małgorzata.mazurek-chwiejczak@poczta.umcs.lublin.pl.

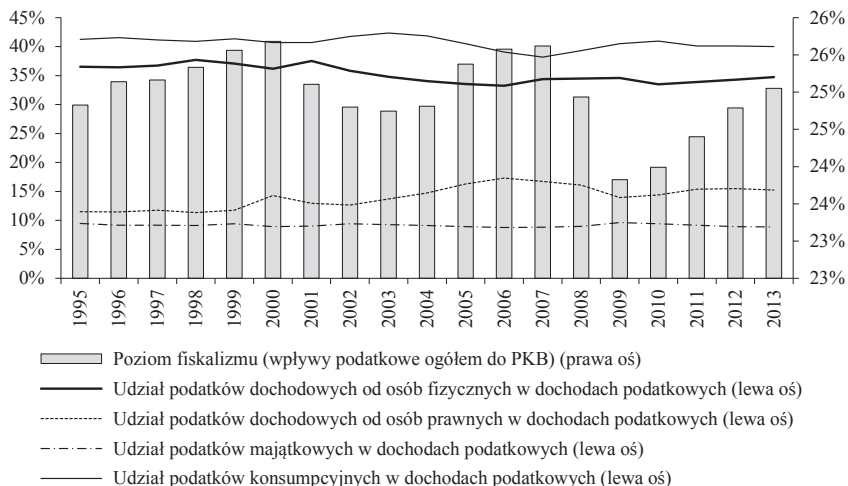
## 1. Kształtowanie proefektywnościowej struktury systemu podatkowego

W teoriach endogenicznego wzrostu gospodarczego szczególną uwagę poświęca się zagadnieniu optymalnego poziomu obciążeń podatkowych, jak również optymalnej struktury systemu podatkowego. Apogelopoulos, Economides i Kammass (2007) dowodzą za pomocą metod statystycznych, że im wyższe obciążenie podatkami, tym niższe przeciętne tempo wzrostu gospodarczego. Ich badania dotyczą państw OECD. Z kolei M. Konopczyński (2012, s. 690–709) podjął próbę oszacowania wpływu poziomu fiskalizmu na stopę wzrostu PKB dla Polski. Z prowadzonych przez niego badań wynika, że obniżenie obciążeń podatkami z obecnych 33% PKB do 30% PKB pozwoli na zwiększenie stopy wzrostu gospodarczego o ok. 1/4 p.p., co spowoduje, że po upływie 30 lat produkt globalny byłby wyższy o 8%.

Jeśli chodzi o strukturę systemu podatkowego, eksperci OECD (2010) opracowali ranking podatków ze względu na ich szkodliwość dla wzrostu gospodarczego określoną na podstawie rozmiarów zniekształceń w procesie alokacji zasobów wywoływanych przez dany podatek. Wskazano, że najbardziej negatywny wpływ na rozwój gospodarki danego kraju wywiera podatek dochodowy od osób prawnych, tuż za nim znalazł się podatek dochodowy od osób fizycznych, na kolejnym miejscu wskazano jednocześnie podatki majątkowe z wyłączeniem podatków od własności nieruchomości, a także podatki ekologiczne. Na końcu tego zestawienia znalazły się podatki w największym stopniu sprzyjające zachowaniu efektywności ekonomicznej, tj. podatki konsumpcyjne oraz od nieruchomości. Z kolei symulacje przeprowadzone na zlecenie Komisji Europejskiej z wykorzystaniem modelu Quest III dowiodły, że neutralne dla wysokości ogólnej kwoty dochodów podatkowych przesunięcie ciężaru podatkowego z opodatkowania pracy w kierunku opodatkowania konsumpcji doprowadzi w długim okresie do wzrostu PKB (o ok. 0,5%), zwiększenia się rozmiarów konsumpcji globalnej i inwestycji (odpowiednio o 0,66% i 0,4%), jak również do wzrostu zatrudnienia (przeciętnie o 0,41%), w szczególności w grupie wysoko wykwalifikowanych pracowników (o ok. 0,63%) (European Commission 2013, s. 50). Z kolei współczynniki korelacji liniowej Pearsona wyznaczone dla państw Unii Europejskiej między stopą wzrostu gospodarczego a wskaźnikami opisującymi strukturę dochodów podatkowych i poziom fiskalizmu w danym kraju dowiodły, iż w latach względnie korzystnej koniunktury gospodarczej (mowa tu o okresie 2004–2007, a także począwszy od roku 2012 – wraz z postępującym ożywieniem gospodarczym) występowała: umiarkowana ujemna zależność pomiędzy stopą wzrostu PKB a udziałem wpływów podatkowych w produkcie globalnych, umiarkowana ujemna zależność pomiędzy stopą wzrostu PKB a udziałem wpływów z PIT w dochodach podatkowych, jak również umiarkowana dodatnia zależność pomiędzy stopą wzrostu PKB a udziałem podatków konsumpcyjnych w dochodach podatkowych (Mazurek-Chwiejczak 2016a, s. 313–315).

Nawiązując do przedstawionych założeń teoretycznych należy przyrzeć się poziomowi fiskalizmu w krajach OECD, jak również wewnętrznej strukturze dochodów podatkowych w tych państwach. Odpowiednie dane zostały zaprezentowane na rysunku 1 oraz w tabeli 1.

Należy przede wszystkim podkreślić, że kraje Organizacji podejmowały w ostatnich dwóch dekadach próby ograniczenia kwoty dochodów podatkowych w relacji do PKB. Ogólny wskaźnik fiskalizmu osiągnął najwyższą wartość dla OECD w roku 2000, potem zaś nastąpiło jego zmniejszenie, chociaż – jak widać na rysunku 1 – istotny wpływ na wysokość wpływów z podatków odgrywa przebieg koniunktury gospodarczej. W okresie 1995–2013 nie zaszły natomiast istotne zmiany w wewnętrznej strukturze dochodów podatkowych.



**Rysunek 1.** Poziom fiskalizmu i struktura wpływów podatkowych w państwach OECD (średnia arytmetyczna) w latach 1995–2013

Źródło: opracowanie i obliczenia własne na podstawie OECD (2016).

**Tabela 1**

Poziom fiskalizmu i struktura wpływów podatkowych w państwach OECD w 2013 roku (%)

Wyszczególnienie	Poziom fiskalizmu		Struktura wpływów podatkowych		
	wpływy podatkowe do PKB	udział podatków dochodowych od osób fizycznych	udział podatków dochodowych od osób prawnych	udział podatków majątkowych	udział podatków konsumpcyjnych
1	2	3	4	5	6
Australia	27,5	39,2	18,0	9,4	28,4
Austria	27,9	34,9	7,7	2,6	41,9
Belgia	30,5	41,9	10,1	11,5	35,4
Chile	18,5	b.d.	b.d.	4,5	58,2
Czechy	19,5	18,9	17,7	2,4	60,3
Dania	47,5	54,9	5,6	3,9	32,3
Estonia	20,8	26,5	8,4	1,5	62,9
Finlandia	31,1	41,2	7,6	4,1	46,7

1	2	3	4	5	6
Francja	28,3	29,6	9,0	13,4	38,3
Grecja	23,7	25,6	5,6	11,0	56,8
Hiszpania	21,4	34,2	9,4	10,3	42,9
Holandia	21,7	33,0	8,8	5,7	50,1
Irlandia	23,9	38,8	10,2	8,7	40,8
Islandia	32,2	42,7	6,7	7,7	37,4
Izrael	25,5	21,6	13,7	10,5	46,8
Japonia	17,9	32,5	22,4	14,9	29,7
Kanada	25,7	43,4	11,5	12,3	28,7
Korea	17,9	20,8	19,0	14,0	41,7
Luksemburg	27,3	32,1	17,5	10,3	39,9
Meksyk	16,6	b.d.	b.d.	1,7	58,9
Niemcy	22,6	42,2	7,9	4,1	45,2
Norwegia	31,0	32,0	28,3	3,9	35,8
Nowa Zelandia	31,4	38,0	14,1	6,1	38,4
Polska	19,6	22,8	9,0	7,1	58,5
Portugalia	25,6	30,4	13,3	4,5	50,3
Słowacja	17,1	17,1	16,9	2,6	61,1
Słowenia	22,0	23,7	5,4	2,9	66,9
Stany Zjednoczone	19,3	51,1	11,2	14,9	22,9
Szwajcaria	20,1	42,0	14,1	8,9	29,7
Szwecja	32,9	37,0	8,0	3,3	37,2
Turecja	25,1	19,2	8,7	6,4	63,5
Węgry	21,2	20,8	5,4	5,0	65,2
Wielka Brytania	25,9	34,1	9,5	15,1	40,6
Włochy	26,7	37,8	10,2	8,9	37,2
OECD	24,9	33,1	11,6	7,5	45,0
UE-21	25,6	32,3	9,7	6,6	48,1
Pozostałe kraje OECD	23,7	34,8	15,2	8,9	40,0

Źródło: opracowanie i obliczenia własne na podstawie OECD (2016).

Analiza struktury dochodów podatkowych w przekroju poszczególnych państw prowadzi do wniosku, że wpływy z podatków dochodowych odgrywają największą fiskalną rolę w przypadku państw wysoko rozwiniętych. W szczególności mowa tu o krajach Europy Zachodniej, w tym o krajach nordyckich, Beneluksu, jak również o Stanach Zjednoczonych, Kanadzie, Australii czy Nowej Zelandii. Z kolei państwa o relatywnie niższym poziomie rozwoju społeczno-gospodarczego, tj. Chile, Meksyk czy też gospodarki położone w Europie Środkowo-Wschodniej, charakteryzują się wyraźną zależnością od wpływów z opodatkowania konsumpcji.

Szczególną uwagę należy poświęcić również podatkom majątkowym, które w świetle wymogów efektywności ekonomicznej stanowią atrakcyjne źródło zasilania budżetów publicznych. Wskaźniki obrazujące udział dochodów z tego typu danin we wpływach podatkowych są istotnie zdywersyfikowane. W Stanach Zjednoczonych, Japonii czy Szwajcarii

podatki majątkowe generują prawie 15% ogółu dochodów z podatków, tymczasem w państwach takich jak Austria, Czechy, Estonia, Meksyk, Polska, Słowacja i Słowenia wskaźnik ten nie przekracza 3%. Omawiany podsystem opodatkowania pełni marginalną rolę fiskalną w państwach relatywnie słabiej rozwiniętych. Istotne jest także to, że niektóre z tych krajów (Czechy, Polska, Izrael) stosują w dalszym ciągu przestarzałe i mało wydajne fiskalnie systemy powierzchniowe w zakresie podatków od nieruchomości, stanowiących główną kategorię opodatkowania majątku (Almy 2014, s. 7).

## **2. Opodatkowanie dochodów osób prawnych**

Reformy podejmowane przez państwa OECD w obszarze opodatkowania dochodów osób prawnych w latach 1995–2007 zdeterminowane były przede wszystkim międzynarodową konkurencją podatkową. Pod pojęciem tym należy rozumieć stosowanie określonych działań w zakresie polityki podatkowej, które mają zapewnić zwiększenie lub utrzymanie atrakcyjności danego obszaru (państwa lub regionu) jako miejsca do lokalizacji działalności gospodarczej (Oręziak 2007, s. 86–87). Wśród przesłanek tak rozumianej konkurencji podatkowej należy wskazać postępujący proces globalizacji, a wraz z nim wzrost znaczenia bezpośrednich inwestycji zagranicznych, jak również zwiększającą się mobilność kapitału (OECD 2007b, s. 70–72). U podłoża omawianego zjawiska legło przekonanie, iż niski poziom obciążeń podatkowych stanowi jeden z czynników decydujących o atrakcyjności danego kraju dla inwestorów.

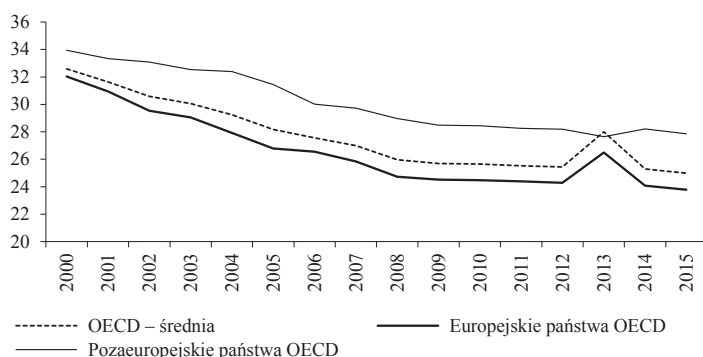
Obniżka ustawowych stawek CIT jest postrzegana przez władze wielu krajów jako atrakcyjny instrument umożliwiający przyciągnięcie zagranicznych inwestorów. Środek ten jest bowiem stosunkowo łatwy do wdrożenia, a ponadto poziom ustawowych stawek tej daniny jako czynnik najłatwiejszy do obserwacji, jest często brany pod uwagę przez inwestorów, którzy podejmując decyzje dotyczące miejsca lokaty kapitału kierują się przede wszystkim wysokością przewidywanego zysku (OECD 2007a, s. 35).

W okresie 2000–2015 do zmniejszenia tego parametru doszło w 32 spośród 33 krajów OECD, zaś jedynym państwem Organizacji, które nie zdecydowało się na taki krok, pozostało Chile. Najsilniejsze obniżki miały miejsce w Niemczech (o ponad 21 p.p.), Kanadzie (o ponad 16 p.p.), Grecji (o 14 p.p.), Turcji (o 13 p.p.), Irlandii (o 11,5 p.p.) oraz Polsce (o 11 p.p.). Skale przeprowadzonych redukcji były wyższe w europejskich krajach OECD (obniżka średnio o 8,23 p.p.) w porównaniu z krajami położonymi poza Starym Kontynentem (obniżka średnio o 6,08 p.p.) (Mazurek-Chwiejczak 2016b, s. 67). W rezultacie Unia Europejska stała się po roku 2005 regionem charakteryzującym się niższym poziomem stawek CIT niż państwa z regionów Afryki, Ameryki Łacińskiej, Azji (z wyjątkiem roku 2011), Ameryki Północnej i Oceanii (KPMG International 2011, s. 66–67).

Tendencja do obniżania stawek omawianej daniny była szczególnie wyraźna w przypadku państw Europy Środkowo-Wschodniej. Kraje te, mając świadomość, że na ich obszarze infrastruktura nie jest dostatecznie rozwinięta, a ponadto występują tam niekorzystne

warunki rynkowe, wynikające m.in. z niewielkich rozmiarów rynków wewnętrznych, zdecydowały się na konkurowanie o kapitał zagraniczny tworząc zachęty podatkowe. W późniejszym okresie podążyły za nimi kraje „starej” Unii, obawiające się odpływu inwestycji, jednak skale przeprowadzanych redukcji były tam o wiele skromniejsze. Kraje położone w centrum kontynentu korzystają z efektu aglomeracji, polegającego na tym, że koncentracja kapitału pozwala na tworzenie sieci dostaw, rozwój infrastruktury i wymianę informacji. Tym samym mogą sobie one pozwolić na nakładanie wyższych podatków w porównaniu z krajami położonymi peryferyjnie (Hybka 2002, s. 30–31).

Przeprowadzonym obniżkom stawek towarzyszyło zazwyczaj ograniczanie zakresu preferencji podatkowych, a zatem upraszczanie konstrukcji *Corporate Income Tax*. Działania tego typu należy oceniać pozytywnie z punktu widzenia realizacji postulatu efektywności ekonomicznej. Funkcjonujące obecnie rozwiązania szczególne koncentrują się wokół kilku kluczowych obszarów. Są one przyznawane w związku z prowadzoną działalnością inwestycyjną, innowacyjną czy badawczo-rozwojową. Tego rodzaju preferencje są określane jako tzw. „dobre” wydatki podatkowe („good” *tax expenditures*) (Garnier i in. 2014, s. 28). Wprowadzanie ich do konstrukcji podatków dochodowych tylko pozornie prowadzi do ograniczenia rozmiarów podstawy opodatkowania. Stosowanie tego rodzaju rozwiązań ma bowiem przyczyniać się do powiększania podstawowych kategorii ekonomicznych, w tym przede wszystkim stymulować wzrost dochodu, co finalnie ma doprowadzić do wzrostu wpływów podatkowych. Najczęściej obecne preferencje podatkowe obejmują również stosowanie przyspieszonej amortyzacji, obniżanie stawek CIT dla podmiotów funkcjonujących na określonych obszarach geograficznych – zazwyczaj położonych peryferyjnie lub zagrożonych wysokim bezrobociem strukturalnym, jak również wprowadzanie specjalnych reżimów opodatkowania dla określonych branż – rozwiązaniem tym objęte są najczęściej: sektor żegluga morskiej, sektor finansowy czy rolnictwo. Na szczególną uwagę zasługują



**Rysunek 2.** Przeciętny poziom nominalnych stawek CIT w państwach OECD w latach 2000–2015 (%)

Źródło: opracowanie i obliczenia własne na podstawie OECD (2016).

również preferencje skierowane do przedsiębiorstw małych i średnich, których stosowanie na związek ze szczególną rolą, jaką tego rodzaju podmioty pełnią w gospodarkach krajów OECD. W roku 2015 małe i średnie przedsiębiorstwa korzystały z różnych form preferencyjnego opodatkowania we wszystkich krajach Organizacji z wyjątkiem Danii, Estonii, Słowacji i Słowenii (OECD 2015, s. 85).

Po roku 2008 tendencja do obniżania ustawowych stawek CIT wyraźnie osłabła, a w państwach europejskich nawet przejściowo uległa odwróceniu. Sytuacja ta wiązała się z koniecznością dokonania pilnej konsolidacji fiskalnej, jaka zaistniała wraz z ujawnieniem się skutków światowego kryzysu finansowego w postaci znacznej nierównowagi sektora finansów publicznych. Należy również dodać, że obecny poziom stawek tej daniny jest rekordowo niski, zaś dalsze obniżki mogłyby rodzić obawy przed niekontrolowanym „wyścigiem” stawek „w dół” (*race to the bottom*).

Obecnie istotnym kierunkiem zapewnienia większej efektywności ekonomicznej systemu podatkowego wydaje się likwidacja podatkowego uprzywilejowania długu (*debt bias*). W 2014 roku Rada UE skierowała w ramach tzw. Europejskiego Semestru zalecenia ograniczenia tego problemu pod kierunkiem Niemiec, Francji, Hiszpanii, Portugalii i Malty (Garnier i in. 2014, s. 21). Istnieją dwie teoretyczne możliwości podejścia do tego zagadnienia. Wdrożenie tzw. ACE (*allowance for corporate equity*) polega na przyznaniu możliwości odliczania od podstawy opodatkowania CIT hipotetycznych odsetek od zaangażowanego kapitału własnego. Z kolei CBIT (*comprehensive business income tax*) zakłada wprowadzenie całkowitego zakazu kwalifikowania odsetek (zarówno od kapitałów własnych, jak i od środków pożyczkowych) jako kosztów uzyskania przychodów. Z punktu widzenia wymogów efektywności ekonomicznej należy uznać te rozwiązania za równoważne, gdyż zakładają one jednakowe skutki podatkowe w przypadku korzystania z kapitału własnego, jak i kapitału obcego. Z kolei biorąc pod uwagę potrzeby finansowe państwa, druga ze wskazanych propozycji wydaje się bardziej atrakcyjna. CBIT w pełnej formie nie został jak dotąd wprowadzony w żadnym z państw OECD, chociaż niektóre kraje (Francja, Włochy, Niemcy) wprowadzają górne limity odsetek, które mogą stanowić koszt podatkowy.

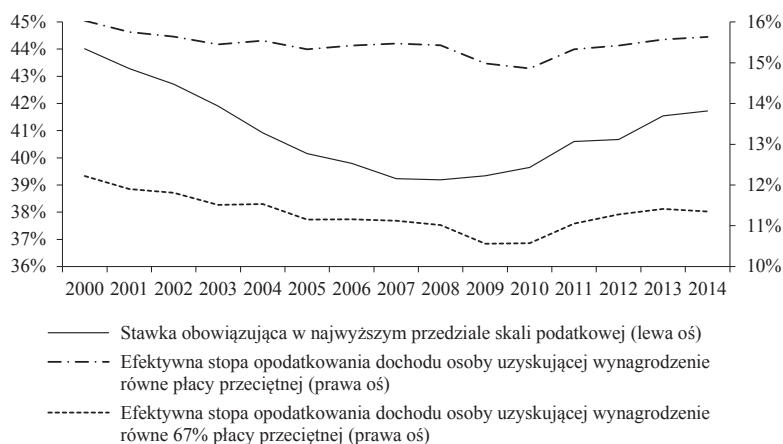
W tym kontekście interesujące wydają się również rozwiązania stymulujące samofinansowanie przedsiębiorstw. Pionierem w tej kwestii jest Estonia, gdzie w 2000 roku wprowadzono zerową stawkę CIT w odniesieniu do zysków reinwestowanych w rozwój firmy. Podobny instrument funkcjonował również przejściowo na Litwie (European Commission 2008).

### 3. Opodatkowanie dochodów osobistych

Podatek dochodowy od osób fizycznych stanowi, obok składek na ubezpieczenie społeczne, jeden z podstawowych elementów klina podatkowego. Wysokość i struktura obciążeń z tytułu tej daniny wywierają zatem istotny wpływ na funkcjonowanie rynku pracy. Nałożenie nowych lub zwiększenie już istniejących ciężarów fiskalnych przyczynia się do wzrostu

kosztów pracy, co z kolei skutkuje obniżeniem płacy netto i ograniczeniem zatrudnienia, niezależnie od tego, czy stroną ponoszącą ów ciężar będzie pracownik czy też pracodawca (Krajewska 2010, s. 188). Uważa się, że nadmierne opodatkowania pracy zniechęca pracodawców do legalnego zatrudniania, zaś pracowników – do podejmowania rejestrowanej pracy. Szacuje się, że klin podatkowy „decyduje bezpośrednio o sytuacji na rynku pracy w 25–50%” (Polarczyk 2007, s. 2). Jednocześnie jego negatywne oddziaływanie ujawnia się w szczególności w tych segmentach rynku, które charakteryzują się niskim poziomem płac (Góra i in. 2006, s. 8).

W tym kontekście należy ocenić pozytywnie zachodzące w ostatnich latach w państwach OECD tendencje, polegające na obniżaniu nominalnych stawek podatku dochodowego od osób fizycznych. Jak wynika z danych na rysunku 3, zjawisko to trwało przez niemalże całą pierwszą dekadę obecnego stulecia i dotyczyło stawek PIT obowiązujących na wszystkich poziomach. Efektywna stopa tej daniny dla osoby uzyskującej wynagrodzenie równe średniej płacy w gospodarce zmalała w latach 2000–2010 przeciętnie o 1,1 p.p. W tym samym czasie efektywna stopa PIT dla osoby, której wynagrodzenie wynosi 67% średniej płacy, uległa zmniejszeniu o 1,6 p.p. Największa co do wartości zmiana dotyczyła stawek marginalnych, tj. obowiązujących w najwyższym przedziale skali podatkowej, które zostały przeciętnie zredukowane o ok. 5 p.p. Wraz z ujawnieniem się skutków kryzysu finansowego w postaci znacznej nierównowagi sektora finansów publicznych, cele stymulacji gospodarczej musiały ustąpić pierwszeństwa zwiększonym potrzebom fiskalnym państw OECD. Mimo pewnego wzrostu stawek CIT, jakie zanotowano po roku 2009, w roku 2014 pozostawały one na poziomie niższym od tego, który obowiązywał na początku rozpatrywanego okresu.



**Rysunek 3.** Przeciętny poziom stawek PIT w państwach OECD w latach 2000–2014

Źródło: opracowanie i obliczenia własne na podstawie: OECD (2016).



Zjawisko polegające na tym, że największe skale przeprowadzonych obniżek dotyczyły marginalnych stawek *Personal Income Tax*, należy wiązać z szerszym trendem polegającym na spłaszczaniu skal tej daniny, tj. obniżaniu stopnia jej progresji. Skala progresywna jest wpisana w konstrukcję podatku dochodowego od osób fizycznych we wszystkich państwach OECD z wyjątkiem Estonii, Czech i Węgier. Podatek dochodowy od osób fizycznych jako danina o charakterze bezpośrednim i osobistym stanowi ten element systemu podatkowego, który stwarza największe możliwości prowadzenia polityki redystrybucyjnej. Mimo iż współcześnie uznaje się, że bardziej efektywnym sposobem wyrównywania poziomu dochodów ludności jest stosowanie instrumentów wydatkowych (w postaci transferów socjalnych), to jednak system podatkowy może wzmacniać ten efekt, zaś z całą pewnością nie powinien przyczyniać się do pogłębiania istniejących dysproporcji. Uważa się, że progresja w bezpośrednim opodatkowaniu dochodów ludności jest konieczna do tego, aby złagodzić regresywny charakter podatków konsumpcyjnych.

Stosowanie skali progresywnej nie jest jednak korzystnym rozwiązaniem z punktu widzenia efektywności ekonomicznej. Nadmierna progresja może niszczyć bodźce do podejmowania aktywności gospodarczej czy pracy zarobkowej (Małecka-Ziemińska 2006, s. 30). Często można spotkać się z opinią, iż tego rodzaju skala stanowi karę dla ludzi sukcesu. Mimo to doświadczenia krajów, które implementowały formułę liniową w zakresie opodatkowania dochodów osób fizycznych, nie dowiodły w sposób jednoznaczny, że to posunięcie wywiera pozytywny wpływ na gospodarkę danego kraju. Należy się zatem przychylić do opinii A. Gomułowicza i J. Małeckiego (2004, s. 85–86), zdaniem których wady przypisywane progresji podatkowej nie wynikają z samego charakteru tej skali, a raczej są rezultatem niewłaściwego korzystania z progresji.

Nie ulega natomiast wątpliwości, że efektywny ekonomicznie system opodatkowania dochodów osób fizycznych nie może charakteryzować się zbyt stromą skalą podatkową. Podejmowane w ostatnich dekadach wysiłki państw OECD zmierzające do ograniczenia stopnia progresji tego rodzaju danin należy zatem ocenić pozytywnie. Dowodem na występowanie tego zjawiska, poza wspomnianymi zmianami w poziomach stawek podatkowych, a zwłaszcza stawki marginalnej, może być także zmniejszenie liczby przedziałów skal podatku PIT. W 1980 roku przeciętna liczba przedziałów skali PIT w państwach OECD wynosiła 14, do roku 1990 uległa ona ograniczeniu do 6, zaś do roku 2010 zmniejszyła się do 4 (Torres, Mellbye, Brys 2012, s. 3).

Wydaje się zatem, że optymalnym rozwiązaniem z punktu widzenia wymogów efektywności ekonomicznej jest stosowanie umiarkowanej progresji w zakresie opodatkowania dochodów osób fizycznych. Interesującą propozycję stanowi także wprowadzenie liniowej skali PIT i jednoczesne wyraźne rozszerzenie minimum dochodów wolnego od opodatkowania, co pozwoli uzyskać efekt progresji ukrytej. W 2010 roku tego rodzaju instrument funkcjonował we wszystkich krajach OECD z wyjątkiem Węgier, Meksyku, Nowej Zelandii i Turcji, jednak jego wysokość była istotnie zdywersyfikowana. W krajach takich jak Polska, Japonia i Korea kwota dochodu zwolnionego z opodatkowania była niższa niż 10%

przeciętnej płacy, co powoduje, że instrument ten nie mógł spełniać przypisywanej mu roli redystrybucyjnej. Warto też podkreślić, że w większości krajów OECD kwota wolna od podatku nie uległa istotnemu zwiększeniu w porównaniu z rokiem 2000 (Torres, Mellbye, Brys 2012, s. 21).

## **Uwagi końcowe**

Realizacja postulatu efektywności ekonomicznej systemu podatkowego wymaga stosowania umiarkowanego poziomu fiskalizmu, a także zachowania pro wzrostowej struktury systemu podatkowego. W tym kontekście należy pozytywnie ocenić wysiłki państw OECD, jakie miały miejsce w rozpatrywanym okresie, zmierzające do zmniejszenia udziału przejmowanych podatków w relacji do PKB. Z kolei wewnętrzna struktura dochodów wewnątrz systemu podatkowego była względnie stabilna i wydaje się, że została ona ukształtowana głównie za sprawą czynników o charakterze historycznym. Warty podkreślenia wydaje się natomiast fakt, że niektóre kraje OECD nie wykorzystują w pełni potencjału fiskalnego podatków majątkowych, uznawanych za względnie neutralne dla wzrostu gospodarczego. Prawidłowość ta dotyczy przede wszystkim państw o relatywnie niewielkim poziomie rozwoju społeczno-gospodarczego. Wyższe obciążenie majątku, w tym przede wszystkim własności nieruchomości, umożliwiłoby w tych krajach odciążenie innych postaw opodatkowania.

Działania państw OECD nakierowane na zapewnienie większej efektywności systemu podatkowego dokonują się przede wszystkim w sferze podatków dochodowych – obciążających zarówno dochody osób prawnych, jak i osób fizycznych. W rozpatrywanym okresie można było zaobserwować przede wszystkim obniżanie ustawowych stawek podatków PIT i CIT.

Wydaje się, że dalsze stymulowanie aktywności gospodarczej z wykorzystaniem konstrukcji podatku dochodowego od osób prawnych powinno opierać się na upowszechnianiu tzw. „dobrych” wydatków podatkowych. Pewne działania należy też podjąć w celu wyeliminowania podatkowego uprzywilejowania kapitału dłużnego, jak również tworzenia zachęt samofinansowania podmiotów gospodarczych.

Z kolei w obszarze podatku dochodowego od osób fizycznych należy zachować niski poziom obciążeń tą daniną. Wydaje się jednak, że konieczne – zarówno z punktu widzenia potrzeb zapewnienia sprawiedliwości redystrybucyjnej, jak i biorąc pod uwagę fakt, że opodatkowanie wywiera szczególnie negatywny wpływ w tych segmentach rynku pracy, które charakteryzują się niskim poziomem wynagrodzeń – jest różnicowanie ciężaru podatkowego w zależności od poziomu dochodu. Optymalnym rozwiązaniem wydaje się stosowanie umiarkowanej progresji lub skali liniowej z wysoką kwotą dochodów wolnych od opodatkowania.

## Literatura

- Almy R. (2014). Valuation and Assessment of Immovable Property. *OECD Working Papers on Fiscal Federalism*, 19.
- Angelopoulos K., Economides G., Kamas P. (2007). Tax-spending Policies and Economic Growth: Theoretical Predictions and Evidence from the OECD. *European Journal of Political Economy*, 23 (4).
- European Commission (2008). *Taxation Trends in the European Union. 2008 edition*. Luxembourg.
- European Commission (2013). Tax Reforms in EU Member States 2013, Tax Policy Challenges for Economic Growth and Fiscal Sustainability. *Taxation Papers*, 38.
- Garnier G. i in. (2014). A wind of change? Reforms of Tax Systems since the launch of Europe 2020. *Taxation Papers*, 49.
- Gomułowicz A., Małecki J. (2004). *Podatki i prawo podatkowe*. Warszawa: LexisNexis.
- Góra M. i in. (2006). Tax Wedge and Skills: Case of Poland in International Perspective, *CASE Reports*, 64.
- Hybka M. (2002). Harmonizacja podatków a konkurencja podatkowa między państwami Unii Europejskiej. *Zeszyty Naukowe Studiów Doktoranckich Akademii Ekonomicznej w Poznaniu*, 1.
- Konopczyński M. (2012). Wpływ opodatkowania na wzrost gospodarczy. *Ekonomista*, 1.
- KPMG International (2011). *Corporate and Indirect Tax Survey 2011*.
- Krajewska A. (2010). *Podatki w Unii Europejskiej*. Warszawa: PWE.
- Małecka-Ziembińska E. (2006). *Podatek dochodowy jako regulator dochodów osób fizycznych w Polsce okresu transformacji ustrojowej*. Poznań: Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Poznaniu.
- Mazurek-Chwiejczak M. (2016a). *Ocena realizacji funkcji systemów podatkowych państw Unii Europejskiej. Praca doktorska napisana pod kierunkiem naukowym prof. dr hab. J. Szolno-Koguc*. Lublin: Uniwersytet Marii Curie-Skłodowskiej.
- Mazurek-Chwiejczak M. (2016b). Opodatkowanie dochodów przedsiębiorstw w państwach OECD – kierunki ewolucji. *Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska. Sectio H Oeconomia*, 50 (1).
- OECD (2007a). Fundamental Reform of Corporate Income Tax. *OECD Tax Policy Studies*, 16.
- OECD (2007b). Tax Effects on Foreign Direct Investment. Recent Evidence and Policy Analysis. *OECD Tax Policy Studies*, 17.
- OECD (2010). Tax Policy Reform and Economic Growth. *OECD Tax Policy Studies*, 20.
- OECD (2015). Taxation of SMEs in OECD and G20 countries. *OECD Tax Policy Studies*, 23.
- OECD (2016). *Revenue Statistics. Comparative Tables*.
- Oręziak L. (2007). *Konkurencja podatkowa i harmonizacja podatków w ramach Unii Europejskiej*. Warszawa: Wyższa Szkoła Handlu i Prawa im. R. Łazarskiego.
- Polarczyk K. (2007). *Klin podatkowy a bezrobocie*. Warszawa: Infos. Biuro Analiz Sejmowych.
- Say J.B. (1960). *Traktat o ekonomii politycznej czyli prosty wykład sposobu, w jaki się tworzą, rozdzielają i spożywają bogactwa*. Warszawa: PWN.
- Torres C., Mellbye K., Brys B. (2012). Trends in Personal Income Tax and Employee Social Security Contribution Schedules. *OECD Taxation Working Papers*, 12.

## THE ECONOMICALLY EFFICIENT TAX SYSTEM – IN SEARCH OF OPTIMAL SOLUTIONS

**Abstract:** The aim of the article is to identify major trends in OECD countries tax systems in terms of the stimulating function realisation and to indicate – on that basis – features of the optimal tax system in terms of economic efficiency. In the article there has been used the descriptive and comparative analyses, as well as the analysis and logic structure techniques. In conclusion it has been stated that the need for economic efficiency requires moderate level of tax burden as well as the growth-friendly tax structure of tax system. It has been noticed that that Personal Income Tax and Corporate Income Tax are widely used in simulation function. It has been formulated some recommendations for the structures of these taxes.

**Keywords:** economic efficiency, stimulating function, tax system, tax policy, optimal taxation

## Cytowanie

- Mazurek-Chwiejczak M. (2016). Efektywny ekonomicznie system podatkowy – w poszukiwaniu modelowych rozwiązań. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 4 (82/1), 781–791. DOI: 10.18276/frfu.2016.4.82/1-65.

