

Paweł Felis

Wybrane współczesne społeczno-ekonomiczne uwarunkowania reformy systemu podatkowego

Streszczenie

W artykule wskazano na niektóre aspekty o charakterze ogólnym (struktura; efektywność i sprawność; a także determinanty systemu podatkowego), które powinny być uwzględnione przy formułowaniu jednolitej i spójnej koncepcji systemu podatkowego. Dlatego też zwrócono uwagę na relację roli państwa i polityki podatkowej w gospodarce; przybliżono kryteria oceny systemu podatkowego; uwzględniono te grupy czynników, które rozstrzygają o kształcie systemu podatkowego w praktyce, a także przedstawiono możliwe kierunki racjonalizacji polskiego systemu podatkowego. Zdaniem autora projektowanie racjonalnego systemu podatkowego wymaga od jego konstruktorów nie tylko dostosowania go do potrzeb gospodarki rynkowej, ale także przyjęcia konkretnych propozycji podatkowych sprzyjających rozwojowi gospodarczemu kraju i jego międzynarodowej konkurencji.

Wstęp

Budowa systemu podatkowego – który powinna cechować wewnętrzna logika, wynikająca ze strategicznego celu państwa – jest procesem skomplikowanym, rozłożonym w czasie. Na jego ostateczny kształt wpływa bowiem w praktyce wiele czynników, m.in. tradycje historyczne, czynniki polityczne, czynniki ekonomiczno-społeczne oraz administracyjne. Mimo pewnych trudności i wskazanych determinant, władza publiczna powinna dążyć do stworzenia racjonalnego systemu podatkowego, ponieważ podatki są instrumentem silnie

oddziałującym na gospodarkę i społeczeństwo. Pobrane podatki zmniejszają przecież zasoby podatnika, ograniczając tym samym jego możliwości gospodarcze. Dlatego też podatki zawsze wywołują efekty dochodowe, a także w większości przypadków efekty substytucyjne (zakłócenie funkcjonowania mechanizmu rynkowego).

Obowiązujący obecnie w Polsce system podatkowy został wdrożony pod koniec lat 80. i na początku lat 90. ubiegłego wieku. Ulegał on w tym czasie intensywnym zmianom – wprowadzono, a następnie istotnie zreformowano podatek dochodowy od osób prawnych, wprowadzono podatek dochodowy od osób fizycznych, wprowadzono podatek od towarów i usług i podatek akcyzowy, wprowadzono system podatków i opłat lokalnych. Ocena tego procesu nie jest jednak jednoznaczna. Na przykład S. Dolata podkreśla, że celem zmian było dostosowanie polskiego systemu podatkowego do warunków gospodarki rynkowej oraz zasad wynikających ze współczesnych teorii podatkowych¹. S. Owsiak proces ten określa mianem łagodnej rewolucji podatkowej, twierdząc, że wprowadzenie nowych ważnych podatków zakończyło się sukcesem władz publicznych i społeczeństwa, nie spowodowało jakichś istotnych napięć i zaburzeń społecznych². Z kolei F. Grądalski uważa, że system podatkowy był wprowadzany w Polsce pośpiesznie i stanowił kopię rozwiązań stosowanych w krajach Europy Zachodniej. Zdaniem tego autora błędem było niepodjęcie pogłębionej dyskusji na temat teoretycznych aspektów opodatkowania, a tym samym nieustosunkowanie się na gruncie teoretycznym do referencyjnej struktury systemu podatkowego, która najlepiej odpowiadałaby warunkom okresu transformacji systemowej³.

Obecny system podatkowy w Polsce, mimo pewnych pozytywnych zmian, jest jednak przedmiotem krytyki z różnych stron. Wśród jego wad wskazuje się dużą niestabilność, duży fiskalizm oraz skomplikowaną konstrukcję większości podatków. Dlatego też przedstawiciele nauki i praktyki są zgodni co do konieczności reformy systemu podatkowego w Polsce. Problemem jest, jak to zrobić, czyli według jakich teoretycznych podstaw, m.in. zasad racjonalizacji systemu podatkowego, wynikających z ogromnego dorobku teorii opodatkowania. Ponadto istotne jest uzyskanie akceptacji społecznej. Z większości raportów wynika bowiem, że problematyka podatkowa jest odbierana przez spo-

¹ S. Dolata, *Podstawy wiedzy o podatkach i polskim systemie podatkowym*, Uniwersytet Opolski, Opole 1999, s. 307.

² S. Owsiak, *Finanse publiczne. Teoria i praktyka*, PWN, Warszawa 2001, s. 394.

³ F. Grądalski, *System podatkowy w świetle teorii optymalnego opodatkowania*, SGH, Warszawa 2006, s. 11.

łączeństwo z dużą nieufnością oraz przekonaniem, iż nakładany na nie ciężar jest nieustannie powiększany.

Przedmiotem tego artykułu nie jest jednak przedstawienie jednolitej i spójnej koncepcji systemu podatkowego, lecz wskazanie na niektóre aspekty o charakterze ogólnym (struktura systemu podatkowego, efektywność i sprawność systemu podatkowego, determinanty systemu podatkowego), które powinny być uwzględnione przy formułowaniu takiej koncepcji. Artykuł składa się z czterech, przede wszystkim teoretycznych, części. Pierwsza traktuje o relacji roli państwa i polityki podatkowej w gospodarce (cele opodatkowania a funkcja celu państwa). Druga przybliży kryteria oceny systemu podatkowego (tradycyjne oraz oparte na teorii optymalnego opodatkowania). W trzeciej wskazano na niektóre grupy czynników, które w ostatecznym rachunku rozstrzygają o kształcie systemu podatkowego w praktyce. W czwartej – teoretyczno-praktycznej – przedstawiono możliwe kierunki racjonalizacji polskiego systemu podatkowego. Zwrócono uwagę na konieczność szczegółowych badań w zakresie struktury systemu podatkowego – nie tylko z punktu widzenia struktury podstaw opodatkowania (udział i wzajemne powiązania pomiędzy opodatkowaniem bezpośrednim a opodatkowaniem pośrednim), ale także w ramach samych podatków bezpośrednich (znaczenie i konsekwencje podatków dochodowych oraz podatków majątkowych). Uwzględniono w niej także, wynikające z ogólnych zasad racjonalizacji systemu podatkowego, dwie alternatywne koncepcje systemów podatkowych: system podatkowy zorientowany na opodatkowanie bieżącej konsumpcji oraz proekologiczny system podatkowy. Na koniec przedstawiono w syntetycznej formie koncepcje pożądanych zmian w systemie podatkowym oraz najistotniejsze problemy z tym związane, do których należałoby się odnieść przy konstruowaniu współczesnego systemu podatkowego w Polsce.

Rola i znaczenie podatków w systemie finansowym

Podatki stanowią ważne narzędzie władzy publicznej umożliwiające osiągnięcie jej celów, dlatego też zadania przypisywane podatkom są determinowane przez te cele. W ujęciu chronologicznym podatki pełniły kolejno następujące funkcje⁴:

- fiskalną, czyli konieczne obciążenie nakładane na obywateli, dzięki czemu państwo może zapewnić podaż dóbr publicznych i społecznych,

⁴ *Ibidem*, s. 20–21.

- redystrybucyjną, czyli redystrybucja dochodów za pomocą systemu podatkowo-transferowego i ochrona grup społecznie najsłabszych,
- regulacyjną, czyli wykorzystanie podatków jako ważnego instrumentu regulacyjnego, mającego skutecznie wspierać cele polityki makroekonomicznej.

W literaturze ekonomicznej podkreśla się, że współcześnie w teorii ekonomii nie budzi kontrowersji sama obecność państwa w życiu społeczno-gospodarczym, lecz jej zakres i charakter⁵. Przesłanki występowania sektora finansów publicznych są bowiem dla większości oczywiste, wynikają one przede wszystkim z ograniczeń modelu doskonałej konkurencji, potrzeb redystrybucji dochodów, a także istnienia dóbr publicznych i pożądanych społecznie⁶. Dlatego też wykonywanie przez państwo, wynikających z tych przesłanek, zadań publicznych wymaga wyposażenia go w odpowiednie środki finansowe.

Funkcje podatków w gospodarce rynkowej są ściśle związane z rolą, jaką państwo odgrywa w procesie kształtowania warunków rozwoju społeczno-gospodarczego. Należy jednak odróżnić funkcję celu państwa od celów opodatkowania. Zwraca na to uwagę F. Grądalski, podkreślając, że funkcja celu państwa wyraża doktrynę społeczno-gospodarczą, którą państwo realizuje. Przyjmując pogląd cytowanego autora, można stwierdzić, że właśnie w doktrynie państwa są osadzone kryteria oceny systemu podatkowego z punktu widzenia jego efektywności i sprawiedliwości⁷. Stąd różne konstrukcje systemu podatkowego w państwach socjaldemokratycznych czy też konserwatywnych, liberalnych.

W literaturze przedmiotu na temat funkcji współczesnego państwa wypowiedzieli się m.in. R.A. Musgrave i P.B. Musgrave⁸, P.A. Samuelson i W.D. Nordhaus⁹, V. Tanzi¹⁰, S. Owsiak¹¹, W. Ziółkowska¹². Można przyjąć, że funkcjami tymi są: funkcja alokacyjna (przeciwdziałanie niesprawności rynku w zakresie alokacji zasobów), funkcja redystrybucyjna (redystrybucja dochodów i bogactwa, zgodnie z tym, co społeczeństwo rozumie przez sprawiedliwy podział),

⁵ E. Małecka-Ziemińska, *Efektywność fiskalna podatku dochodowego od osób fizycznych w Polsce*, Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu, Poznań 2012, s. 24.

⁶ J.E. Stiglitz, *Ekonomia sektora publicznego*, PWN, Warszawa 2004, s. 90–105.

⁷ F. Grądalski, *System podatkowy*, *op. cit.*, s.21.

⁸ R.A. Musgrave, P.B. Musgrave, *Public Finance in Theory and Practice*, McGraw-Hill, New York 1989.

⁹ P.A. Samuelson, W.D. Nordhaus, *Ekonomia*, t. 1, PWN, Warszawa 2000.

¹⁰ V. Tanzi, *Gospodarcza rola państwa w XXI wieku*, seria „Materiały i Studia NBP”, z. 204, Warszawa 2006.

¹¹ S. Owsiak, *Finanse publiczne*, *op. cit.*

¹² W. Ziółkowska, *Finanse publiczne, teoria i zastosowanie*, Wyższa Szkoła Bankowa w Poznaniu, Poznań 2000.

funkcja stabilizacyjna (stabilizacja makroekonomiczna). Pisząc o roli państwa w gospodarce, należy mieć także na uwadze czynniki o charakterze społeczno-politycznym oraz ekonomicznym. Do tych pierwszych zalicza się m.in. zaspokajanie potrzeb społeczeństwa, ochronę najuboższych, uaktywnianie lokalnych społeczności. Natomiast druga obejmuje m.in. łagodzenie cyklu koniunkturalnego, dostosowanie struktury podaży do struktury popytu, dostęp do wiarygodnej informacji rynkowej¹³.

Odnosząc się do kwestii hierarchizacji i sprzeczności celów podatków, można wyodrębnić trzy stanowiska, różniące się priorytetem funkcji podatków¹⁴:

- neoklasyczne, w którym uznaje się wyłącznie funkcję fiskalną,
- interwencjonistyczne, w którym funkcja fiskalna podatków zostaje podporządkowana celom gospodarczym i społecznym władzy publicznej,
- kompromisowe, w którym co prawda przyznano priorytet funkcji fiskalnej, ale uwzględnia się także cele społeczno-gospodarcze opodatkowania.

Studiowanie dorobku teorii podatków uprawnia więc do stwierdzenia, że zakres funkcji i zadań stawianych przed podatkami jest różnie ujmowany. Z reguły wskazuje się na ścierające się dwie szkoły: liberalną oraz interwencjonistyczną. Pomijając spory teoretyczne na temat roli państwa, czyli skali ingerencji w zachodzące zjawiska społeczno-gospodarcze, za słuszny należy uznać pogląd, który wskazuje na konieczność spełnienia przez podatek przede wszystkim zadań fiskalnych (nadrzędny charakter funkcji fiskalnej). Efektywnie i optymalnie wykorzystywane funkcje pozafiskalne stwarzają zaś szansę na prawidłowe rozwinięcie się funkcji fiskalnej. Z kolei warunkiem realizowania funkcji pozafiskalnych będzie ponadto prawidłowe wypełnienie funkcji fiskalnej podatków. Wynika z tego, że funkcja fiskalna i funkcje pozafiskalne przeplatają się nawzajem i oddziałują na siebie. Dlatego też, rozważając zakres i kierunki stymulacji podatkowej, przy konstruowaniu systemu podatkowego konieczne jest określenie proporcji obu kategorii tych celów. Rozwiązanie to prowadzi to usunięcia ewentualnych kolizji celów stawianych przed podatkiem i całym systemem podatkowym.

Zagadnieniem, które ma istotne znaczenie, jest odpowiednio wyważone podkreślenie prymatu funkcji fiskalnej. Pierwszeństwo celu dochodowego nie powinno wykluczać możliwości realizowania za pośrednictwem podatków zadań o charakterze gospodarczym oraz społecznym. Nadrzędność funkcji fiskalnej nie może jednak stanowić usprawiedliwienia dla fiskalizmu państwa. Przekonujący jest argument F. Grądalskiego, że należy dążyć do jego ograni-

¹³ *Ibidem*, s. 39–43.

¹⁴ E. Małecka-Ziembińska, *Efektywność fiskalna*, *op. cit.*, s. 29.

czania do poziomu uzasadnionego skalą rozwoju oraz administracyjną kulturą i dojrzałością instytucji państwowych¹⁵. Stopa obciążeń fiskalnych powinna więc odzwierciedlać potrzeby społeczno-gospodarcze państwa. Na przykład H. Kuzińska dostrzega konieczność budowy systemu podatkowego właśnie od określenia na początku niezbędnych potrzeb państwa, następstwem czego mogą być pozostałe funkcje (społeczne i gospodarcze)¹⁶. Projektowanie systemu podatkowego to m.in. konieczność uwzględnienia przesłanek określenia racjonalnego poziomu dochodów publicznych. Punktem wyjścia musi być więc ustalenie wielkości publicznych wydatków, które są związane z realizacją funkcji państwa i samorządu terytorialnego. Oczywiście ich skala i struktura zależą od wielu czynników, np. poziomu rozwoju gospodarczego kraju, poglądów sprawujących władzę ugrupowań i osób¹⁷. A zatem, inna kolejność – najpierw ustanawianie funkcji społecznych i gospodarczych podatków – to ryzyko nieodpowiedniej skali obciążeń fiskalnych.

W literaturze podatkowej można znaleźć interesujące reguły postępowania, którymi powinien się kierować ustawodawca w zakresie realizacji funkcji fiskalnej. Należą do nich¹⁸:

- ocena potencjalnych źródeł podatku, pod kątem ich wystarczającej wydajności,
- wybór podatków elastycznych, czyli takich, które w stosunkowo krótkim czasie reagują na wzrost i spadek zapotrzebowania na dochód publiczny,
- unikanie przesady w kształtowaniu ciężaru podatkowego, gdyż przekroczenie ostatecznych granic opodatkowania prowadzi do obniżenia realnych dochodów podatkowych,
- przestrzeganie nakazu zachowania źródła podatkowego, co oznacza w praktyce odrzucenie wszelkich podatków o działaniu konfiskacyjnym,
- uwzględnienie zasad powszechności i równomierności opodatkowania, czyli rozstrzygnięcie problemu właściwego rozdzielenia obciążeń podatkowych na podatników, co wymaga określenia kryteriów oceny zdolno-

¹⁵ F. Grądalski, *Teoretyczne aspekty reformowania systemu podatkowego – zarys modelu referencyjnego dla Polski* [w:] J. Ostaszewski (red.), *O nowy ład podatkowy w Polsce*, SGH, Warszawa 2007, s. 52.

¹⁶ H. Kuzińska, *Rola podatków pośrednich w Polsce*, WSPiZ im. L. Koźmińskiego, Warszawa 2002, s. 33.

¹⁷ J. Ostaszewski, Z. Fedorowicz, T. Kierczyński (red.), *Teoretyczne podstawy reformy podatków w Polsce*, 2004, Difin, Warszawa 2004, s. 63.

¹⁸ A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Ars boni et aequi, Poznań 1998, s. 149–150.

ści płatniczej, które nie mogą być kształtowane pod wpływem potrzeb finansowych państwa,

- utrzymanie na możliwie niskim poziomie obciążeń podatkowych wraz z kosztami ich poboru.

Zdaniem H. Litwińczuk funkcja fiskalna najlepiej realizuje się wówczas, gdy podatki są wydajne, pewne, zapewniają równomierny dopływ środków, a koszty ich poboru są niskie¹⁹. Przedstawione kryteria oceny realizacji funkcji fiskalnej w pełni zasługują na aprobatę, uszczegóławiając ogólne zasady²⁰ – stanowiące kanon oceny racjonalności systemu podatkowego – o charakterze uniwersalnym, które powinny być zawsze brane pod uwagę, niezależnie od tego, jakiego podatku dotyczą.

Warto także zwrócić uwagę na pewne aspekty związane z realizacją funkcji fiskalnej, które mogą się przyczynić do innego spojrzenia na jej realizację (w kontekście cienkiej granicy między polityką fiskalną a fiskalizmem), a także identyfikowania obszarów, w których może dochodzić do kolizji celów stawianych opodatkowaniu. Poniżej zostały wymienione takie płaszczyzny²¹.

- Stosowanie aktywnej i dostosowanej do realiów orientacji badawczej. Wymaga to jednak wyjścia poza schemat przyjętego obszaru określania pożądanych cech systemu podatkowego (związek między efektywnością opodatkowania a sprawiedliwością podatkową). Procesy globalizacji, oznaczające m.in. wzrost międzynarodowych współzależności w sferze realnej i rosnącą mobilność baz podatkowych, to istotne wyzwania również dla polityki podatkowej państw. Trend, jaki można zaobserwować w badaniach światowych, to nadanie większej wagi unikaniu opodatkowania (rozumianego ogólnie jako wybór wariantu najmniej opodatkowanego, z wykorzystaniem luk w obowiązującym systemie podatkowym) oraz konkurencji podatkowej na arenie międzynarodowej (oznaczającej wzajemne konkurowanie systemów podatkowych poszczególnych państw o wpływy z podatków).

¹⁹ H. Litwińczuk (red.), *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2006, s. 20.

²⁰ W literaturze podatkowej brak jest jednoznacznie ustalonego katalogu zasad podatkowych. W doktrynie podatkowej trwale miejsce zdobyły jednak zasady sformułowane przez A. Smitha, stanowiące punkt wyjścia wielu współczesnych rozważań podatkowych. Szerzej temat zostanie poruszony w następnej części opracowania.

²¹ P. Felis, *Elementy teorii i praktyki podatków majątkowych. Poszukiwanie ładu w opodatkowaniu nieruchomości w Polsce z perspektywy przedsiębiorców oraz jednostek samorządu terytorialnego*, SGH, Warszawa 2012, s. 50–51.

- Postrzeganie funkcji fiskalnej w perspektywie długookresowej. Takie rozumienie funkcji wymaga konsekwencji w jej realizacji, czyli w sytuacji braku niepokojących sygnałów – kontynuowania przyjętego kształtu polityki fiskalnej. Powstaje jednak pytanie, czy proces globalizacji, który wymusza konkretną reakcję w systemach podatkowych, wyrażającą się w tendencji do obniżania stawek podatkowych (przede wszystkim w podatkach dochodowych oraz w podatku od wartości dodanej), nie zakłóci realizowanego celu fiskalnego oraz nie doprowadzi do kolizji podstawowych celów podatków²².
- Ewolucyjne dostosowanie podatników do systemu podatkowego, czyli zgodnego z prawem podatkowym ustalenia wysokości podatku, terminowego składania związanych z tym wszelkich dokumentów oraz terminowego uregulowania zobowiązań. Należy podkreślić, że wszelkie zmiany w systemie podatkowym – jeśli miałyby być skuteczne – powinny być stopniowe i legitymizowane w taki sposób, aby zostały zaakceptowane przez podatników. Zwraca na to uwagę F. Grądalski, który podkreśla, że należy unikać decyzji szokowych, a ponadto niezbędna jest wyprzedzająca zapowiedź zmian (czas między zapowiedzią zmiany a faktycznym jej wprowadzeniem powinien wynosić około dwóch lat)²³.
- Interdyscyplinarne spojrzenie na zachowania podatników wobec opodatkowania (unikanie opodatkowania, uchylanie się od opodatkowania). Wyjaśnienie wielu aspektów związanych z procesem dostosowania podatników do systemu podatkowego wymaga uwzględniania nie tylko teorii oczekiwanej użyteczności, teorii prospektywnej, ale również idei wywodzących się z nauk psychologicznych i socjologicznych²⁴.
- Wszechstronne rozpatrywanie funkcji fiskalnej i jej skutków, nie tylko dochodowych, ale także ekonomicznych i społecznych. Nie można jednak pominąć kosztów przyjmowanych rozwiązań podatkowych, ponoszonych przez obydwie strony stosunku zobowiązaniowego, czyli administrację skarbową oraz podatników.

Podatkowe oddziaływanie na procesy i zjawiska społeczno-gospodarcze budzi ciągle wiele kontrowersji. Po pierwsze, postulaty negocjowania korygujących

²² Trudne do zrealizowania będzie dla systemu finansów publicznych państw europejskich obniżenie stopy obciążeń fiskalnych z niezmiennym zakresem redystrybucji podatkowej.

²³ F. Grądalski, *Teoretyczne aspekty reformowania systemu podatkowego*, op. cit., s. 60.

²⁴ J. Kudła, *Ekonomiczne problemy kosztów opodatkowania i nielegalnego unikania podatków*, Uniwersytet Warszawski, Warszawa 2004.

działań państwa w procesach alokacji czynników wytwórczych oraz redystrybucji dochodów aktualnie uważa się za nieco archaiczne. S. Owsiak próbuje rozwiać wątpliwości, dowodząc, że działalność fiskalna państwa zawiera w sobie zaszyfrowane cele pozafiskalne, które są jednym z wyrazów ingerowania państwa w funkcjonowanie mechanizmu rynkowego²⁵. Uznając zatem prymat fiskalnego celu podatków, nie można pominąć osiągniętych za ich pomocą celów gospodarczych i społecznych. Postuluje się jednak, aby działania takie nie zakłócały funkcjonowania mechanizmu rynkowego. Wynika to z tego, że podatek, wywołując zawsze efekty dochodowe oraz w mniejszym lub większym stopniu efekty substytucyjne, nie pozostaje jednak bez wpływu na różne płaszczyzny sfery gospodarczej. Problemem pozostaje natomiast takie ich zestawienie, by były one dla gospodarki w jak najmniejszym stopniu szkodliwe.

Po drugie, problemem jest skuteczność stabilizacyjnego działania polityki podatkowej²⁶. W pracach o wpływie opodatkowania na aktywność gospodarczą często podkreślana jest rola wysokości opodatkowania przedsiębiorstw²⁷. Należy jednak zauważyć, że zaprezentowane w nich rozważania nie pozwalają na jednoznaczną ocenę, czy istnieje korelacja stopy podatków, głównie bezpośrednich, z różnymi przejawami aktywności gospodarczej.

Po trzecie, jak się wydaje, twierdzenie, że funkcja gospodarcza powinna polegać na świadomym ustanowieniu podatków, aby możliwe było ich oddziaływanie w kierunkach najbardziej korzystnych, pożądanym dla gospodarki, jest ważne, ale niewystarczające w kontekście rozważań na temat skuteczności narzędzi podatkowych w procesie pobudzania wzrostu gospodarczego. A zatem podejście sprowadzające się do uzależnienia możliwości stabilizacji koniunktury gospodarczej wyłącznie od aktywnej bądź pasywnej polityki fiskalnej jest niewłaściwe, ponieważ na stan koniunktury oddziałują obok czynników ekonomicznych także pozaekonomiczne. Oznacza to, że oprócz ścisłego skoordynowania działalności państwa w obszarze realizowanej polityki finansowej

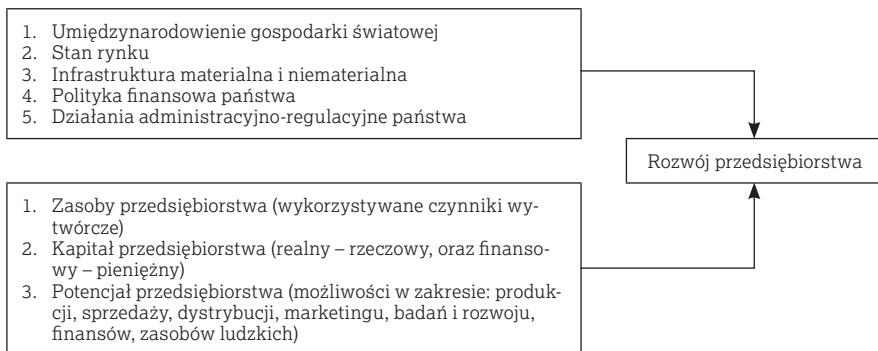
²⁵ S. Owsiak, *Finanse publiczne*, op. cit., s. 180.

²⁶ Polityka podatkowa należy do najważniejszych środków realizacji polityki fiskalnej. Przyjmijmy zatem, że funkcja stabilizacyjna polityki podatkowej polega na wykorzystywaniu dochodów podatkowych do osiągnięcia makroekonomicznych celów gospodarczych. W szczególności chodzi o zapewnienie stabilnego wzrostu gospodarczego (w tym optymalnego wykorzystania potencjału gospodarczego kraju, wysokiego stanu zatrudnienia, stabilności ogólnego poziomu cen, zrównoważonego bilansu płatniczego).

²⁷ Zob. W. Szczęsny, *Wydajność fiskalna przedsiębiorstw*, Difin, Warszawa 1999; J. Ostaszewski, Z. Fedorowicz, T. Kierczyński (red.), *Teoretyczne podstawy reformy podatków w Polsce*, op. cit.; R.I. Dziemianowicz, *Efektywność systemu opodatkowania rolnictwa*, Uniwersytet w Białymstoku, Białystok 2007.

(fiskalnej i monetarnej, bez przesądzania, która z nich jest ważniejsza) ważne są pozostałe elementy egzogeniczne i endogeniczne. Warto więc zwrócić uwagę na czynniki, które na przykład niezależnie bądź zależnie od woli podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą mogą odgrywać rolę zarówno stymulującą, jak i ograniczającą. Zilustrowano to na rysunku 1.

Rysunek 1. Wpływ czynników egzogenicznych i endogenicznych na rozwój przedsiębiorstwa



Przyjmując umiarkowane stanowisko, oznaczające możliwość realizowania przez podatki nie tylko celu fiskalnego, ale także w pewnym, uzasadnionym stopniu celów pozafiskalnych, można uznać, że wyraża się ono w oddziaływaniu na sferę gospodarczą oraz społeczną w sposób ogólny (globalny) lub selektywny.

W obrębie sfery gospodarczej oddziaływanie ogólne przejawia się w kształtowaniu siły nabywczej (np. jej zwiększanie w przypadku zmniejszania podatków), ograniczaniu inflacji (ściągnięcie nadwyżki inflacyjnej przez zwiększenie podatków) oraz we wpływie na zmiany aktywności gospodarczej (w czasie spowolnienia wzrostu gospodarczego powinna być prowadzona ekspansywna polityka fiskalna, natomiast w fazie wysokiego wzrostu – restrykcyjna). Natomiast oddziaływanie selektywne przejawia się we wpływie na zmiany określonych dziedzin gospodarki (przyznawanie korzyści podatkowych w postaci ulg i zwolnień w celu przyspieszania ich rozwoju, nakładanie dodatkowych dolegliwości w postaci zwyczajów podatkowych w celu zahamowania rozwoju lub ich likwidacji).

W ramach sfery społecznej²⁸ w większym stopniu wykorzystywane jest oddziaływanie ogólne, które dotyczy m.in. łagodzenia nierówności społecznych

²⁸ W tym wypadku celem podstawowym będzie oczywiście osiągnięcie zamierzeń innych niż gospodarcze, jednak ze względu na wielopłaszczyznowe oddziaływanie podatków nierzadko są one związane nierozzerwalnie z bodźcami gospodarczymi.

(np. progresywne podatki bezpośrednie, wysokie podatki pośrednie nałożone na dobra luksusowe, niskie podatki na dobra pierwszej potrzeby), przeciwdziałania zjawiskom uznanym za niekorzystne (w celu ograniczenia konsumpcji produktów, których spożycie jest związane z ryzykiem dla zdrowia, jak np. alkohol, wyroby tytoniowe, podwyższa się stawki podatków pośrednich na te wyroby) czy ochrony środowiska (ochrona majątku narodowego w postaci środowiska naturalnego, nieodnawialnych zasobów naturalnych, przez przyjęcie systemu podatkowego zorientowanego ekologicznie). Oddziaływanie selektywne polega zaś na preferencyjnym traktowaniu określonych grup społecznych (np. przyznanie ulg dla rodzin wielodzietnych i osób samotnie wychowujących dzieci).

Wynikiem procesu regulowania funduszy nabywczych jest wywieranie przez podatki określonego wpływu na zachowania podatników. Jednocześnie z regulacją przebiega więc proces stymulowania podmiotów do reakcji na skutki zastosowania i działania danego instrumentu finansowego, a reakcje te mogą być różne i zależne są od wrażliwości podmiotu na przedmiot, na który skierowany jest dany instrument. Funkcja motywacyjna oznacza więc wykorzystanie takich narzędzi podatkowych, które sprzyjałyby racjonalności działania, stymulując do osiągnięcia pożądanego efektów gospodarczych i społecznych. Ustawodawca, posługując się różnymi bodźcami, wpływa na kształtowanie określonych reakcji podatników, ich zachowań i działań oraz wspomnianych już procesów społeczno-gospodarczych.

Nie ma wątpliwości, że i rola stymulacji podatkowej w teorii finansów nie poddaje się jednoznacznej ocenie. Pomijając jednak poglądy na temat celowości wykorzystania dyskrecjonalnych narzędzi polityki fiskalnej państwa, konieczne jest wskazanie niezbędnych warunków skuteczności narzędzi podatkowych stosowanych do celów stymulacyjnych. Można je wyrazić w następujących sześciu aspektach²⁹.

- Systemowy charakter konstruowania rozwiązań podatkowych, uwzględniający wieloaspektowe zależności nie tylko powiązanych ze sobą narzędzi podatkowych, ale również pozostałych narzędzi systemu finansowego (jak np. stopa procentowa, kredyt, dotacja, sankcja finansowa, stawka ubezpieczeń).
- Długoterminowy charakter wprowadzanych zmian oraz generowanych przez nie efektów. Propozycje konstrukcji podatkowych powinny być przemyślane i wiarygodnie przeanalizowane pod kątem możliwych do uzyskania korzyści oraz koniecznych do poniesienia kosztów. Postulat ten obejmuje również konieczność przewidywania najważniejszych skutków fiskalnych i pozafiskalnych rozważanych rozwiązań podatko-

²⁹ P. Felis, *Elementy teorii i praktyki podatków majątkowych*, op. cit., s. 62–63.

wych. Z uwagi na zróżnicowaną indywidualną skłonność podatników do wykorzystywania poszczególnych rozwiązań, a także przyjęty tryb i warunki płatności, zwłaszcza podatków bezpośrednich, ewentualne skutki zostaną odnotowane dopiero po pewnym czasie od momentu ich wprowadzenia.

- Precyzja i przejrzystość konstrukcji danego rozwiązania. Błędy w konstrukcji lub niedokładność rozwiązań mogą powodować motywowanie podmiotów do podjęcia decyzji sprzecznych z tymi, które chciał wywołać konstruktor danego narzędzia. Dlatego też im precyzyjniej zostaną wyrażone w konstrukcji prawnej podatku oczekiwania konstruktorów systemu, tym większe jest prawdopodobieństwo zsynchronizowania rzeczywistej i zgodnej z ich intencjami reakcji podmiotów.
- Stabilność prawa podatkowego. Postulat stabilności narzędzi podatkowych formułowany jest już od dawna, niestety dotychczasowy system podatkowy jest mało stabilny. Zmieniające się często przepisy (np. dotyczące stosowania ulg inwestycyjnych) są szczególnie dotkliwe w przypadku procesu wieloletniego planowania i realizacji inwestycji. Bez wątpienia wpływają one negatywnie na ich koszt i efektywność. Ponadto prawodawca powinien uwzględnić też poziom świadomości podatkowej podatników. Doświadczenia potwierdzają, że w wyniku zmieniających się przepisów ogólny poziom wiedzy w zakresie prawa podatkowego nie poprawi się. Dodajmy, że wskutek corocznych niemal zmian warunków uzyskania ulgi podatkowej oraz jej wysokości zwiększa się niepewność co do przyszłych uwarunkowań ekonomicznych funkcjonowania podatników, a tym samym zmniejsza się poziom ich zaufania do tego prawa.
- Odpowiednia konstrukcja i liczba narzędzi podatkowych. Wskazane jest, aby były to nieskomplikowane formuły i niezbyt ostre wymagania, oznaczające realne możliwości ich spełnienia. Z kolei zbyt liczne preferencje podatkowe³⁰ mogą sprawić, że system motywacyjny stanie się mało czytelny.
- Reakcja podatnika na określone narzędzie stymulacyjne. Skuteczność takich rozwiązań zależy nie tylko od ich konstrukcji prawnej, lecz także od określonych zachowań podatników. Podejmując daną działalność, mogą oni w swoich decyzjach nie uwzględniać przyjętych przez ustawodawcę rozwiązań. Z uwagi na to, że reakcje te będą zawsze funkcją korzyści, jaką osiągną podatnicy w wyniku przyjętej strategii, nie można przyjąć

³⁰ Za negatywny przykład mogą posłużyć funkcjonujące w latach 90. ubiegłego wieku ulgi podatkowe, kiedy to ustawodawca stworzył rzadko spotykaną ich konkurencję.

automatycznie, że odczytają oni właściwie system bodźców wkomponowany przez ustawodawcę w określone konstrukcje podatkowe i zareagują na niego w sposób zgodny z jego założeniami³¹.

Wybrane teoretyczne aspekty racjonalizacji systemu podatkowego

Aby mówić o racjonalizacji systemu podatkowego, należy najpierw określić, co rozumiemy pod pojęciem „racjonalny system podatkowy”. O ile nie powinno być wątpliwości, że rozważamy konstrukcję pożądaną przez wszystkich, zarówno przez władzę publiczną, jak i przez podatników, o tyle racjonalność systemu podatkowego jest różnie definiowana. Na przestrzeni wieków, w zależności od uwarunkowań historycznych oraz obowiązującego i akceptowanego nurtu ekonomii, podejmowano próby zdefiniowania tzw. dobrego systemu podatkowego, przyjmując różne kryteria jego oceny. W literaturze przedmiotu można wyszczególnić, różniące się między sobą podejścia³²:

- tradycyjne, polegające na określeniu ogólnych zasad opodatkowania, a następnie ich wykorzystanie do oceny systemów podatkowych,
- oparte na teorii optymalnego opodatkowania, weryfikujące systemy podatkowe z punktu widzenia maksymalizacji funkcji dobrobytu,
- oparte na założeniach ekonomii instytucjonalnej, według której najlepszym rozwiązaniem jest taka konstrukcja systemu podatkowego, która umożliwi uzyskanie maksymalnych wpływów podatkowych.

Powszechnie znany i najczęściej przywoływany kanon zasad podatkowych został sformułowany przez A. Smitha³³. Są to zasady równości (uczestniczenie obywateli w finansowaniu wydatków publicznych ponoszonych przez państwo proporcjonalnie do swoich możliwości), pewności (podatki płacone przez obywateli muszą być jednoznacznie uzasadnione i nie mogą być dowolnie nakładane przez organy podatkowe), dogodności (podatki powinny być pobierane w takim czasie i w takiej formie, które są najwygodniejsze dla podatników) oraz taniości (podatki powinny być ściągane jak najmniejszym kosztem, dzięki czemu uzyskiwany będzie ich największy efekt skarbowy).

³¹ T. Famulska, *Oddziaływanie systemu podatkowego na rynek finansowy*, Akademia Ekonomiczna w Katowicach, Katowice 1998.

³² R.I. Dziemianowicz, *Efektywność systemu opodatkowania rolnictwa*, op. cit., s. 72; F. Grądalski, *System podatkowy*, op. cit., s. 102.

³³ A. Smith, *Badania nad naturą i przyczynami bogactwa narodów*, Warszawa 1954.

Współcześnie formułowane są nowe zasady bądź też rozszerza się lub nadaje się nową treść starym zasadom podatkowym. Na przykład J.E. Stiglitz, definiując cechy tzw. dobrego systemu podatkowego, przytacza pięć zasad³⁴:

- ekonomicznej efektywności, zgodnie z którą system podatkowy nie powinien być sprzeczny z ekonomicznymi kryteriami alokacji zasobów, jeśli to możliwe, powinien być wykorzystywany do zwiększania efektywności ekonomicznej,
- prostoty administrowania, zgodnie z którą system podatkowy powinien być prosty i przejrzysty, dzięki czemu koszty jego funkcjonowania i zarządzania nim będą niskie,
- elastyczności, zgodnie z którą system podatkowy powinien być tak skonstruowany, aby było możliwe jego łatwe (w niektórych przypadkach nawet częściowo automatycznie) dostosowanie do zmiany warunków gospodarowania,
- politycznej odpowiedzialności, zgodnie z którą system podatkowy powinien być skonstruowany w sposób przejrzysty, aby faktyczne obciążenia podatkowe były łatwe do zidentyfikowania przez podatników,
- sprawiedliwości, zgodnie z którą system podatkowy powinien traktować obywateli w sposób sprawiedliwy (jednakowe traktowanie obywateli znajdujących się w podobnej sytuacji, nakładanie wyższych podatków na tych podatników, którzy mogą udźwignąć większy ciężar podatkowy).

L. Dorozik i B. Walczak przyjmują, że „dobry system podatkowy” powinien mieć następujące cechy³⁵:

- jasnego celu nakierowanego na realizację funkcji: fiskalnej, redystrybucyjnej i stabilizacyjnej,
- transparentności,
- przyjazności, w tym dogodności, elastyczności, stabilności i sprawiedliwości.

Prezentowane kryteria racjonalności systemu podatkowego nie wyczerpują oczywiście katalogu norm, jakie powinny być brane pod uwagę przy ocenie systemu podatkowego. Potwierdzają jednocześnie, że zdefiniowanie kryteriów racjonalności systemu podatkowego nie jest ani proste, ani łatwe. Można jednak w uproszczeniu przyjąć, że kluczowymi kryteriami oceny systemu podatkowego

³⁴ J.E. Stiglitz, *Ekonomia sektora publicznego*, op. cit., s. 551.

³⁵ L. Dorozik, B. Walczak, *Przyjazny system podatkowy jako czynnik wspomagający rozwój małych i średnich przedsiębiorstw* [w] A. Bielawska, L. Dorozik, J. Iwin-Garzyńska (red.), *Finanse 2009 – Teoria i praktyka. Finanse przedsiębiorstw*, Uniwersytet Szczeciński, Szczecin 2009, s. 370.

są jego efektywność i sprawiedliwość. Przedmiotem nieustającej dyskusji jest jednak problem ich pogodzenia. *Trade off* (coś za coś) pomiędzy efektywnością a sprawiedliwością stanowi jeden z głównych problemów polityki podatkowej. Literatura na temat konfliktu między efektywnością ekonomiczną a sprawiedliwością podatkową jest bardzo obszerna³⁶, ograniczmy się więc do zarysowania podstawowych zagadnień: charakteru wymienialności między efektywnością a sprawiedliwością oraz wielkości strat w efektywności. Stąd zróżnicowane opinie, także wśród ekonomistów. Dla jednych efektywność ekonomiczna zawsze będzie najważniejsza. Dla nich efektywny system podatkowy nie może być jednocześnie systemem w pełni sprawiedliwym, ponieważ konsekwencją większej sprawiedliwości będą straty w efektywności gospodarowania, a tym samym w ogólnej wysokości narodowego dochodu. Dla innych głównym problemem społecznym jest nierówność, dlatego też podstawowym celem powinno być jej zmniejszenie, bez względu na konsekwencje w efektywności. W tej sytuacji uzyskanie bardziej sprawiedliwej redystrybucji wymaga koniecznych ustępstw w efektywności.

W poglądach eksponujących wypełnianie funkcji społecznej przez podatki podnosi się przede wszystkim postulat sprawiedliwości podatkowej, nawiązującej do ogólnego pojęcia sprawiedliwości społecznej³⁷. Bardzo ważnym problemem w tym kontekście staje się sposób pojmowania sprawiedliwości oraz trudności ze wskazaniem jej zobiektywizowanych miar. Większość ekonomistów, niezależnie od swych zapatrywań na wynikające z funkcji państwa w gospodarce funkcje polityki fiskalnej, zgadza się jednak, że o ile zdefiniowanie efektywności nie stanowi większego problemu, o tyle definicja sprawiedliwości jest już znacznie trudniejsza do sformułowania. Na przykład J. Wilkin twierdzi, że ekonomiści zazwyczaj unikają tej kategorii, nie wiadomo bowiem, jak ją zmierzyć i zestawić z kategoriami typowo ekonomicznymi³⁸. Sprawiedliwość ma charakter normatywny i jako norma może być akceptowana lub nie, w zależności od oceny idei, na której została oparta³⁹. Problemu sprawiedliwości opodatkowania nie można jednak rozstrzygać, negując całkowicie możliwość określenia sprawiedliwego systemu podatkowego⁴⁰. Niejednoznaczność pojęcia

³⁶ Szczegółowe omówienie tematu można znaleźć m.in. [w] R.I. Dziemianowicz, *Efektywność systemu opodatkowania rolnictwa*, op. cit.; E. Małecka-Ziembińska, *Efektywność fiskalna*, op. cit.

³⁷ H. Kuzińska, *Rola podatków pośrednich w Polsce*, op. cit., s. 55.

³⁸ J. Wilkin, *Efektywność a sprawiedliwość*, Key Text, Warszawa 1997, s. 23.

³⁹ R.I. Dziemianowicz, *Efektywność systemu opodatkowania rolnictwa*, op. cit., s. 106.

⁴⁰ Pozostaje to w sprzeczności z przyjmowaną nierzadko sugestią, że nie ma czegoś takiego jak sprawiedliwość społeczna. Na przykład R. Gwiazdowski pisze: *Takie pojęcie*

sprawiedliwości wymaga więc podejmowania dalszych analiz tego problemu, m.in. uwypuklenia cech wspólnych różnych koncepcji, w celu ich większej przydatności dla teorii i praktyki podatków.

Współcześnie urzeczywistnieniem postulatów sprawiedliwości jest najczęściej powszechność⁴¹ oraz równość⁴² opodatkowania.

W literaturze przedmiotu podkreśla się, że sprawiedliwe opodatkowanie powinno wynikać ze zdolności podatkowej każdego podatnika⁴³. Na przykład w podatkach osobistych są to kategorie charakteryzujące indywidualną sytuację podatnika – najczęściej dochód. Nie oznacza to jednak, że taki wybór wskaźnika zdolności podatkowej jest jedynym możliwym rozwiązaniem; tym bardziej że – jak wykazuje A. Walasik – krańcowa użyteczność dochodu, dzięki której możliwe jest wyznaczenie właściwych proporcji rozkładu ciężarów podatkowych, w praktyce jest pochodną nie tylko poziomu dochodu, lecz również czynników kształtujących warunki osiągnięcia tego dochodu, czyli stopnia stabilności dochodów osiąganych z różnych źródeł, ryzyka związanego z uzyskiwaniem dochodów z różnych źródeł oraz nieodzwoiercedlających się w konstrukcji podstawy opodatkowania kosztów związanych z uzyskaniem dochodów z różnych źródeł⁴⁴.

Przyjęcie dochodów osobistych jako właściwego miernika zdolności płatniczej może być również niewłaściwe, jeżeli uwypuklimy jego mankamenty, bę-

*jest wydumane i używane tylko do celów propagandowych. Jest to termin nieostyry i nigdzie niezdefiniowany; idem, Podatki w kole przyczyn, czyli dlaczego pojedyncze zmiany w VAT, PIT i CIT niewiele nam dadzą, „Rzeczpospolita” z 27–28 kwietnia 2002 r., cyt. [za] A. Wyszowski, *Efektywność i sprawiedliwość jako przesłanki konstruowania systemu podatkowego* [w] A. Pomorska (red.), *Polski system podatkowy. Założenia a praktyka*, Uniwersytet Marii Curie-Skłodowskiej, Lublin 2004.*

⁴¹ Idea zasady powszechności opodatkowania wyraża postulat objęcia obowiązkiem podatkowym wszystkich podmiotów, bez żadnych przywilejów osobistych, jeżeli oczywiście dysponują oni przedmiotem podlegającym opodatkowaniu.

⁴² W literaturze wskazuje się na wieloznaczność tego pojęcia. Zgodnie z zasadą równości ciężary podatkowe powinny być równomiernie rozłożone na wszystkich podatników w stosunku do ich zdolności płatniczej. Zob. J. Sokołowski, *Zarządzanie przez podatki*, PWN, Warszawa 1995, s. 19. W teorii opodatkowania wyodrębnia się dwa podejścia dotyczące właściwego rozkładu obciążeń między podatnikami, różniące się między sobą wieloma cechami: zasadę zdolności płatniczej (zwaną także zasadą równej ofiary) oraz zasadę korzyści (zwaną także zasadą ekwiwalentnej ceny podatkowej). Więcej na ten temat zob. A. Walasik, *Dwie koncepcje zdolności podatkowej* [w] J. Głuchowski (red.), *Współczesne finanse. Stan i perspektywy rozwoju finansów publicznych*, Uniwersytet Mikołaja Kopernika, Toruń 2008.

⁴³ J. Ostaszewski, Z. Fedorowicz, T. Kierczyński (red.), *Teoretyczne podstawy reformy podatków w Polsce, op. cit.*, s. 84.

⁴⁴ A. Walasik, *Zasada zdolności płatniczej w aspekcie paradygmatu użyteczności dochodu* [w] *Dylematy i wyzwania finansów publicznych*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu” 2010, nr 141 [red. T. Juja], s. 444 i n.

dące konsekwencją jednowymiarowego postrzegania sytuacji podatnika. Wymieńmy więc: pominięcie wolnego czasu podatnika i przyjęcie krótkookresowej (najczęściej rocznej) perspektywy dla uzyskiwanego dochodu⁴⁵. Tymczasem, jak słusznie ocenia cytowany już A. Walasik, założenie to jest nieprawdziwe, gdyż charakterystyka sytuacji podatnika w dużym stopniu oparta jest na cechach, które nie poddają się kwantyfikacji – a skoro tak, to może powinna ona być rozpatrywana wielowymiarowo⁴⁶.

W związku z tym ujawnia się potrzeba rozpatrzenia identyfikacji zdolności płatniczej według przeznaczenia dochodów⁴⁷, czyli np. finansowania wydatków konsumpcyjnych. Akceptacja „obciążenia konsumpcji bieżącej” jako wskaźnika zdolności płacenia podatków pozwala na ochronę bieżących i długoterminowych oszczędności podatników oraz realizowanych inwestycji.

Jeśli zaś chodzi o kryteria różnicowania możliwości płatniczych podatników, to w teorii wskazuje się na:

- sprawiedliwość horyzontalną (poziomą), zgodnie z którą dla podmiotów znajdujących się w tych samych warunkach muszą być ustalone identyczne warunki podatkowe,
- sprawiedliwość wertykalną (pionową), oznaczającą odmienne podatkowo potraktowanie podmiotów różnie sytuowanych (wyższe obciążenia dla podatników będących w ekonomicznie korzystniejszej sytuacji).

Jak z tego wynika, różnicowanie ciężarów podatkowych zależnie od indywidualnej zdolności podatkowej uwzględniono wyłącznie dla normy sprawiedliwości wertykalnej. Ponadto problematyki sprawiedliwości opodatkowania nie można rozpatrywać wyłącznie w odniesieniu do funkcjonowania jednego tylko podatku czy też grupy podatkowej. Zwraca na to uwagę N. Gajl, stwierdzając, że odpowiedź na pytanie, czy dany podatek odpowiada założeniom szeroko rozumianej zasady sprawiedliwości opodatkowania, wymaga rozpatrzenia całego systemu podatkowego. Cytowana autorka tłumaczy to tym, że każdy podatek, nawet zbudowany w sposób najbardziej idealny, racjonalny i teoretycznie zgodny

⁴⁵ Oczywiście wniosek ten nie dotyczy podmiotu czynnego, dla którego nie do zaakceptowania byłoby przyjęcie dłuższego okresu. Zauważmy jednak, że z punktu widzenia podmiotu biernego podejście oparte na dochodzie rocznym związane jest z częściowym ignorowaniem takich czynników, jak różnorodność działalności gospodarczej uzależnionej od zmieniającej się sytuacji ogólnogospodarczej, różne etapy kariery zawodowej podatników czy wiek podatnika.

⁴⁶ A. Walasik, *Dwie koncepcje zdolności podatkowej*, op. cit., s. 366.

⁴⁷ Uzupełnijmy, że dochód może zostać przeznaczony na finansowanie inwestycji i oszczędności. Zorientowanie systemu podatkowego na obciążenie inwestycji i oszczędności z oczywistych względów nie jest rozpatrywane.

z założeniami sprawiedliwości podatkowej, może w powiązaniu z działaniem innych podatków okazać się niesprawiedliwy⁴⁸.

Rozpatrując z kolei efektywność poszczególnych podatków czy też całego systemu podatkowego, należy rozróżnić dwa pojęcia efektywności: fiskalną (podatkową) oraz ekonomiczną⁴⁹. Pierwsza jest związana z wydajnością systemu podatkowego i jakością poszczególnych źródeł dochodów podatkowych. Druga natomiast – ze społecznymi kosztami podatkowymi i poszukiwaniem optymalnego opodatkowania.

Efektywność podatkowa odnosi się do pełnienia przez podatki funkcji fiskalnej. Wymaga ona jednak respektowania nie tylko zasady wydajności, ale również taniości podatku. Stąd podstawę oceny efektywności fiskalnej danego podatku powinno stanowić zestawienie jego strony dochodowej (wysokość dochodów umożliwiająca pokrycie wydatków publicznych) i kosztowej (wymóg niskich kosztów jego poboru, ponoszonych zarówno przez podatników, jak i administrację podatkową)⁵⁰.

Efektywność ekonomiczna dotyczy kwestii bardziej złożonej, bo uwzględnia wpływ podatków na gospodarkę. Konsekwencją fiskalnej funkcji podatków jest najczęściej zakłócenie efektywnej alokacji zasobów. Definitywny przepływ środków finansowych między podatnikiem a państwem powoduje przecież zmniejszenie dochodów gospodarstw domowych i podmiotów gospodarczych, co ogranicza ich możliwości konsumowania, inwestowania oraz oszczędzania. Zakłócenia mechanizmu rynkowego w określonych płaszczyznach podejmowanych decyzji (wybór struktury konsumpcji; wybór pomiędzy czasem wolnym a czasem pracy; wybór pomiędzy konsumpcją bieżącą a przyszłą; wybór struktury produkcji oraz zastosowanych czynników wytwórczych), wynikające z opodatkowania, prowadzą do nieuchronnych strat w efektywności. Podatki zniekształcające deformują relacje cen ukształtowane na rynku, tworząc nowe otoczenie – które F. Grądalski nazywa racjonalnością podatkową – odbiegającą od rynkowej racjonalności ekonomicznej⁵¹. Ekonomiczną efektywność opodatkowania należy więc utożsamiać z poszukiwaniem takiego systemu podatkowego, w którym straty nie tylko wspomnianej już efektywności alokacyjnej, ale i dobrobytu społecznego, wynikające z nałożenia podatków będą jak naj-

⁴⁸ N. Gajl, *Modele podatkowe. Podatki dochodowe*, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 1995, s. 18.

⁴⁹ R.I. Dziemianowicz, *Efektywność systemu opodatkowania rolnictwa*, *op. cit.*, s. 75–78.

⁵⁰ E. Małecka-Ziembińska, *Efektywność fiskalna*, *op. cit.*, s. 54.

⁵¹ F. Grądalski, *System podatkowy*, *op. cit.*, s. 109.

mniejsze. Przesłanką jej osiągnięcia jest stan opisany w literaturze dobrobytu jako „optimum Pareto”⁵².

Podsumowując podejście tradycyjne do problemu poszukiwania dobrego (efektywnego i sprawiedliwego) systemu opodatkowania, w którym są formułowane ogólne zasady opodatkowania, a następnie weryfikowane systemy podatkowe przez pryzmat tych zasad, można stwierdzić – co podkreśla R.I. Dziemianowicz – że częściowo łączy się ono z oceną systemu podatkowego wynikającą z teorii optymalnego opodatkowania⁵³. Co prawda, w teorii optymalnego opodatkowania w specyficzny sposób formułuje się kryterium podatku optymalnego, które ma prowadzić do maksymalizacji dobrobytu społecznego, ale i w tym przypadku takie zagadnienia, jak: ekonomiczna efektywność systemu podatkowego, jego sprawiedliwość oraz koszty egzekucji fiskalnej, są bardzo ważne.

Teoria optymalnego opodatkowania nie eksponuje celu fiskalnego, ponieważ dochody podatkowe są tu z góry założone, zdeterminowane wysokością wydatków publicznych. Jej przedmiotem jest więc określenie takiego systemu podatkowego, dzięki któremu możliwe byłoby – przy danych wpływach podatkowych – zrealizowanie najwyższego z możliwych poziomu dobrobytu społecznego, poprzez zminimalizowanie negatywnych skutków opodatkowania w postaci dodatkowych strat w dobrobycie, przy uwzględnieniu ograniczeń ze strony efektywności i sprawiedliwości.

Wspomniano już, że w wyniku opodatkowania najczęściej dochodzi do zniekształceń decyzji ekonomicznych, które powodują powstanie kosztów substytucji (zbędnej straty dobrobytu). Dla konsumentów konsekwencją nałożenia podatków będzie utrata części konsumpcji, dla producentów zaś zmniejszenie zatrudnienia i sprzedaży. Podatnicy podejmują więc kosztowne i nie zawsze legalne reakcje dostosowawcze, których wynikiem będą w skali makro wymierne straty w dobrobycie (*excess burden*). Są one właśnie wyrazem skali zakłóceń mechanizmu rynkowego i odzwierciedlają poważną część kosztów procesu fiskalnego⁵⁴. W przeciwieństwie do pozostałych kosztów procesu fiskalnego⁵⁵ koszty *excess burden* są niewidoczne i w związku z tym pomijane w statystycznym ujęciu kosztów procesu fiskalnego. Według szacunków dla państw rozwi-

⁵² Jeżeli system podatkowy jest efektywny w rozumieniu Pareta, to nie istnieje inny system podatkowy, który mógłby poprawić sytuację części osób bez pogarszania jej pozostałym.

⁵³ R.I. Dziemianowicz, *Efektywność systemu opodatkowania rolnictwa*, op. cit., s. 74.

⁵⁴ F. Grądalski, *Teoretyczne aspekty reformowania systemu podatkowego*, op. cit., s. 47.

⁵⁵ Na ogólną sumę obciążeń związanych z procesem fiskalnym składają się cztery elementy: pieniężne obciążenia podatkowe, koszty wymiaru i poboru podatków, koszty płacenia podatków i dodatkowe straty w dobrobycie. Więcej na temat kosztów procesu fiskalnego zob. F. Grądalski, *System podatkowy*, op. cit.

niętych wynoszą one jednak co najmniej od 20% do 30% dochodów podatkowych, a w niektórych badaniach prezentowane są również ich wyższe wartości⁵⁶.

Dlatego też w teorii optymalnego opodatkowania istotne miejsce zajmuje charakterystyka podatków z punktu widzenia ich neutralności oraz płaszczyzny zakłóceń mechanizmu rynkowego. Są to podatki, które w różnych płaszczyznach i w różnym stopniu zakłócają funkcjonowanie mechanizmu rynkowego (podatki zniekształcające) oraz podatki, które nie naruszają reguł racjonalnego wyboru na rynku (neutralne)⁵⁷. Idealnymi, z punktu widzenia teorii opodatkowania, są podatki neutralne (określane także jako rozwiązanie pierwsze najlepsze, *first best*). Nie zmieniają one relacji cen rynkowych, czyli są obojętne względem mechanizmu rynkowego i procesów alokacyjnych. Dają one jedynie efekt dochodowy, nie wywołując efektu substytucyjnego. Stąd zerowa wartość *excess burden* oraz maksymalizowanie funkcji dobrobytu. Taki właśnie sposób opodatkowania może zapewnić najwyższy stopień ekonomicznej efektywności, ponieważ nie ogranicza go postulat sprawiedliwości opodatkowania. Typowymi podatkami neutralnymi są podatki ryczałtowe wyrażone kwotowo. F. Grądzalski zalicza do nich także jednolity podatek od konsumpcji i proporcjonalny podatek od dochodów lub przychodów⁵⁸.

Pozostałe podatki generujące *excess burden* są podatkami zniekształcającymi (określane także jako rozwiązanie drugie najlepsze, *second best*), zakłócającymi mechanizm rynkowy i przyczyniającymi się do powstania strat w dobrobycie. W takim wypadku nie bez znaczenia dla skali i zakresu *excess burden* pozostaje presja ze strony sprawiedliwości społecznej, mogąca podważyć reguły racjonalności ekonomicznej. Stąd różna skala strat, w zależności od zastosowania różnych konstrukcji podatkowych.

Projektowanie systemu podatkowego zgodnie z założeniami teorii optymalnego opodatkowania nie jest jednak zadaniem prostym. Gdyby bowiem jedynym celem realizowanej polityki podatkowej była minimalizacja zniekształceń w gospodarce, należałoby wprowadzić wyłącznie podatki ryczałtowe. Są one przecież najlepsze z punktu widzenia ekonomicznej efektywności. Opodatkowanie takie będzie jednak zakwestionowane z punktu widzenia kryteriów sprawiedliwości społecznej. Podstawą nałożenia i poboru podatków przez państwo jest, jak wiadomo, realizacja dwóch podstawowych celów: produkcja dóbr publicznych oraz redystrybucja dochodów. Podatki ryczałtowe będą więc pożądane z punktu

⁵⁶ E. Małecka-Ziembińska, *Efektywność fiskalna*, op. cit., s. 101.

⁵⁷ F. Grądzalski, *System podatkowy*, op. cit., s. 106.

⁵⁸ F. Grądzalski, *Teoretyczne aspekty reformowania systemu podatkowego*, op. cit., s. 47.

widzenia efektywności, ale niekoniecznie z punktu widzenia stanowiącej wyraz bardziej sprawiedliwego podziału dochodów realizacji funkcji redystrybucyjnej.

Można więc przyjąć, że w rzeczywistości zbiór realnych wariantów podatkowych zostaje ograniczony do rozwiązań *second best*, w których częściowo kosztem efektywności uwzględnia się aspekt sprawiedliwości opodatkowania. Taka procedura optymalizacji polega więc na zminimalizowaniu społecznych strat dobrobytu, ale przy uwzględnieniu ograniczeń wynikających z konieczności uwzględnienia postulatu sprawiedliwości opodatkowania. Zdaniem F. Grądałskiego uwzględnienie ograniczeń ze strony konfliktu pomiędzy ekonomiczną efektywnością i społeczną sprawiedliwością sprowadza się do swoistego wyważenia społecznych strat, wynikających z zakłóceń mechanizmu rynkowego, społecznymi korzyściami uzyskanymi w wyniku redystrybucji dochodów⁵⁹. Dodatni wynik tego „ważenia” uzasadnia zastosowanie w systemie podatkowym rozwiązania *second best*. Należy jednak dodać, że przy takiej strukturze systemu podatkowego społeczna strata dobrobytu nigdy nie będzie równa zeru.

Podsumowując tę część rozważań, wskaźmy zasady racjonalizacji systemu podatkowego wynikające z teorii optymalnego opodatkowania. Cytowany już F. Grądałski wyprowadza cztery zasady, które powinny stanowić podstawę każdej kompleksowej i wewnętrznie spójnej reformy systemu podatkowego⁶⁰:

- zgodności struktury systemu podatkowego ze strategicznym celem państwa – właściwa struktura systemu podatkowego (proporcje pomiędzy różnymi rodzajami podatków), aby ich negatywne skutki w ograniczonym zakresie dotyczyły sfer rozstrzygających o realizacji strategicznych celów państwa,
- ekwiwalentności świadczeń pomiędzy państwem a podatnikiem jako podstawy wymiaru podatku – podatek ekwiwalentny jest bowiem równocześnie podatkiem ekonomicznie efektywnym i społecznie sprawiedliwym,
- neutralności systemu podatkowego względem mechanizmu rynkowego – struktura systemu podatkowego z przewagą podatków, które dają efekt dochodowy, minimalizują efekt substytucyjny,
- minimalizacji kosztów procesu fiskalnego – kompleksowy charakter redukcji kosztów, czyli nie tylko widoczne i łatwe do usunięcia elementy kosztów, ale przede wszystkim koszty niewidoczne związane z samym poziomem fiskalizmu i charakterem struktury systemu podatkowego.

⁵⁹ F. Grądałski, *System podatkowy*, op. cit., s. 107–108.

⁶⁰ *Ibidem*, s. 205–212.

Czynniki determinujące konstrukcję systemu podatkowego⁶¹

W praktyce na ostateczny kształt systemu podatkowego wpływają następujące grupy czynników:

- polityczne,
- ekonomiczne,
- społeczne,
- administracyjne.

W ustroju demokratycznym o kształcie systemu podatkowego decyduje większość parlamentarna. Nie ma chyba wątpliwości, że debata nad kształtem systemu podatkowego jest narzędziem przetargu politycznego i walką o głosy wyborców. Niestety, politycy nierzadko propagują populistyczne hasła i opóźniają reformę systemu podatkowego. Praktyka podatkowa podporządkowana jest zaś najczęściej bieżącym celom politycznym oraz maksymalizacji fiskalnych wpływów do budżetu. Dlatego też należałoby rozważyć postulat konstytucyjnego zagwarantowania trwałości i stabilności systemu podatkowego. Takie rozwiązanie to szansa na neutralność systemu podatkowego względem krótkookresowych decyzji politycznych. Priorytetem systemu podatkowego powinna być jego zgodność z założeniami strategii rozwojowej państwa. Politycy powinni być więc bardziej odpowiedzialni, a poznanie i wykorzystanie przez nich dorobku teorii podatkowej to szansa na zbliżenie praktyki podatkowej z rekomendacją nurtu normatywnego.

Do czynników ekonomicznych determinujących strukturę systemu podatkowego zalicza się: poziom rozwoju gospodarczego, działową strukturę gospodarki oraz stan finansów publicznych. Wydaje się, że obecnie główną przeszkodą ograniczającą reformę systemu podatkowego w naszym kraju jest skala potrzeb finansowych państwa (zadłużenie służby zdrowia, zapóźnienia infrastrukturalne, spóźniona restrukturyzacja sektora państwowego, rolnictwa) oraz wysokość skumulowanego długu (wysoki poziom zadłużenia wewnętrznego i zagranicznego, koszty ich obsługi). Zdaniem niektórych ekonomistów Polskę można zakwalifikować do grupy rozrośniętych państw socjalnych, ponieważ⁶²:

⁶¹ Wykorzystano przede wszystkim wnioski z konferencji i rekomendacje na przyszłość zebrane i przygotowane przez zespół w składzie: J. Ostaszewski, F. Grądalski, J. Marczakowska-Proczka, W. Bołkunow, T. Cicirko, P. Felis, M. Matusewicz, J. Szlęzak-Matusewicz, E. Kosycarz i zredagowane przez F. Grądalskiego; zob. J. Ostaszewski (red.), *O nowy ład podatkowy w Polsce. Rekomendacje na przyszłość*, SGH, Warszawa 2008.

⁶² J. Ostaszewski, P. Russel, M. Pasternak-Malicka, *Fiskalizm w Polsce na tle innych państw* [w] J. Ostaszewski (red.), *O nowy ład podatkowy w Polsce*, op. cit.

- duże i rosące wydatki socjalne prowadzą do wysokich i rosnących podatków,
- ciężary podatkowe, które dotyczą kosztów pracy (klin podatkowy), hamują wzrost zatrudnienia,
- silna ochrona pracowników przed zwolnieniem powoduje zwiększenie długofalowego bezrobocia,
- „rozdęte” państwo opiekuńcze sprzyja powstaniu różnic społecznych.

Bez wątpienia, stan finansów publicznych w Polsce ma swoje uwarunkowania strukturalne, takie jak: trwała nierównowaga między ich stroną wydatkową i dochodową, znaczny udział wydatków sztywnych w całości wydatków państwa, stałe narastanie długu publicznego. Dlatego też uzdrowienie finansów publicznych nie jest możliwe za pomocą wycinkowych (wyrwykowe i przypadkowe cięcia budżetowe) i chaotycznych zmian (nakładanie coraz to nowych obciążeń fiskalnych). Odkładanie reform doprowadzi do jeszcze większych problemów społeczno-gospodarczych. Czynnikiem zachęcającym do reformy może być zaprezentowana w tekście ewolucja doktryny podatków, a czynnikiem łagodzącym napięcia w sferze finansów publicznych środki finansowe Unii Europejskiej.

Ważnym czynnikiem wpływającym na rozwiązania podatkowe są kwestie społeczne, czyli demograficzna struktura ludności oraz społeczny odbiór systemu podatkowego. Dyskusja nad zakresem i wysokością obciążeń podatkowych nabiera szczególnego znaczenia w kontekście rozwoju sytuacji demograficznej w Polsce. Zwraca na to uwagę K. Stieger, pisząc, że staje się ona coraz bardziej dramatyczna⁶³. Wynika to m.in. z niskiego współczynnika dzietności (co oznacza, że obecny poziom reprodukcji nie gwarantuje prostej zastępowalności pokoleń), wydłużenia się przeciętnie osiąganego wieku. Konsekwencją tego będzie deficyt ludności w wieku produkcyjnym oraz poważny problem finansowania nie tylko systemów emerytalno-rentowych, ale w ogóle wydatków państwa. A zatem zmieniająca się sytuacja demograficzna to kolejny argument na konieczność przeprowadzenia niezbędnych reform.

Oczywiście znaczenia nabiera tu aspekt społecznej akceptacji, jako istotny czynnik kształtujący harmonijną relację między państwem a podatnikiem. Wysokość i forma nakładanych obciążeń podatkowych nie zawsze przecież znajdują społeczną aprobatę i akceptację. Dla podatnika ważna jest subiektywna ocena ciężaru podatkowego. Postawy wobec procesu wprowadzania nowego podatku są więc pochodną oceny własnej sytuacji w chwili obecnej w porównaniu z wcześniejszymi okresami, ale także odzwierciedleniem własnej sytuacji na tle

⁶³ K. Stieger, *Obciążenia fiskalne w świetle zmian demograficznych w Niemczech i w Polsce* [w] J. Ostaszewski (red.), *O nowy ład podatkowy w Polsce*, op. cit., s. 112.

sytuacji innych ludzi. Krytyczny osąd treści konkretnych rozwiązań ustawodawczych może także wynikać nie tylko z przyczyn bezpośrednio związanych z ich oceną. Krytykę mogą wywołać pogarszające się nastroje społeczne i niechęć wobec większości propozycji, które w odczuciu społecznym są złe. Na przykład wprowadzenie w przyszłości do systemu podatkowego podatku opartego na wartości nieruchomości wymaga przygotowania społeczeństwa do nowej formuły (rzetelnie przygotowane i przeprowadzone akcje edukacyjne i promocyjne, publiczne debaty, w których zwraca się uwagę na zalety i wady rozwiązania). Tymczasem dotychczasowe działania władzy publicznej pozostawiają wiele do życzenia i w efekcie są odbierane jako próba zachowania w tajemnicy tego elementu transformacji systemu podatkowego do samego końca.

Podsumowując trzeba stwierdzić, że społeczna akceptacja będzie tym pełniejsza, w im większym stopniu państwo za pomocą systemu podatkowego zapewni podatnikom ich bezpieczeństwo podatkowe. Będzie to możliwe wówczas, gdy spełniony będzie wymóg jednoznaczności interpretacji przepisów podatkowych. Obecnie stosunek społeczeństwa do podatków jest zdecydowanie negatywny. Niestety także inne zachowania, np. brak poszanowania prawa, dość powszechna akceptacja szarej strefy, mogą stanowić poważną przeszkodę doskonalenia podatków. J. Komorowski tłumaczy to praktykowanym przez lata fiskalizmem wyrażającym się w nieprzyjaznych przepisach, łamaniu praw obywatelskich i idącej w parze praktyce bezkarnego dokuczania drobnej przedsiębiorczości⁶⁴. Niezbędne są więc działania ze strony władzy publicznej na rzecz podniesienia świadomości podatkowej Polaków.

Czynniki administracyjne to przede wszystkim stopień decentralizacji systemu podatkowego i określenie skali partycypacji jednostek samorządu terytorialnego w dochodach podatkowych. Decyzja ta ogranicza zakres redystrybucji wpływów podatkowych między szczeblem centralnym a lokalnym. Na przykład w przypadku podatku od wartości nieruchomości (*ad valorem*) do rozwiązania pozostaje kwestia rozstrzygnięcia roli, jaką powinny odgrywać jednostki samorządu terytorialnego w jego konstrukcji oraz stopnia partycypowania poszczególnych szczebli samorządowych we wpływach z tego podatku. Nie można także pominąć takich zagadnień, jak wykorzystanie w systemie podatkowym nowoczesnych metod (internet), przygotowanie deklaracji podatkowych przez urzędy skarbowe.

⁶⁴ J. Komorowski, *System podatkowy z perspektywy reformy finansów publicznych* [w] J. Ostaszewski (red.), *O nowy ład podatkowy w Polsce*, op. cit., s. 123.

Uwagi w sprawie możliwych kierunków racjonalizacji polskiego systemu podatkowego – rekomendacje

W ramach dyskusji nad prawidłowością systemu podatkowego podnoszona jest m.in. kwestia jego wewnętrznej struktury, uwzględniająca poszczególne rodzaje systemu podatkowego. W literaturze wyróżnia się trzy sposoby kształtowania systemu podatkowego: społeczny, ekonomiczny i prawny⁶⁵. W centrum zainteresowania badaczy znajduje się przede wszystkim ten trzeci, czyli wybór między podatkami bezpośrednimi a pośrednimi. Do podatków bezpośrednich zaliczamy podatki wymierzone od dochodu lub majątku. Podatki pośrednie (opodatkowanie transakcji obrotu) mają podstawy wymiaru niewchodzące do obliczenia dochodu lub majątku podatnika. Rozpatrując problem wzajemnego przeciwstawienia podatków bezpośrednich i pośrednich, należy jednak mieć świadomość, że kryterium tego podziału (m.in. zjawisko przerzucalności podatkowej) jest niejednoznaczne i stanowi często przedmiot kontrowersji. Podział ten jest jednak powszechnie stosowany w praktyce, dlatego też dokonanie wyboru między podatkami bezpośrednimi a pośrednimi także musi opierać się na ustalonych z góry kryteriach. Na ogół przyjmuje się, że bliższy ideałowi sprawiedliwości podatkowej jest system podatków oparty na podatkach bezpośrednich, a podatki pośrednie są korzystniejsze z punktu widzenia kryterium alokacyjnego, fiskalnego i kosztowego. Podatki dochodowe w znacznie większym stopniu zniekształcają rynek pracy i kapitałowy niż podatki pośrednie. Zniekształcenia są tym większe, im większy jest klin podatkowy. Pobór podatków pośrednich jest społecznie mniej „wrażliwy”, z kolei podatki dochodowe w większym stopniu wyrażają społeczne preferencje co do równomierności w podziale. W podatkach dochodowych obciążenie ma charakter obligatoryjny w momencie powstawania dochodu. Natomiast w przypadku podatków pośrednich podatnik ma wpływ na ich wysokość, suwerennie podejmując decyzję o podziale dochodu na konsumpcję i oszczędności.

Interesującą analizę problemu można znaleźć w niektórych badaniach, podejmujących próbę skonstruowania racjonalnego systemu podatkowego. Na przykład grupa badaczy ze Szkoły Głównej Handlowej w Warszawie zaproponowała pewne kryteria do oceny realizacji funkcji fiskalnej (wydajność fiskalna, relatywne koszty poboru podatku, odporność na uchylanie się od opodatkowania i oszustwa podatkowe, zdolność do samoregulacji) i stymulacyjnej (zachęcanie

⁶⁵ J. Szolno-Koguc, *Kryteria oceny racjonalności systemu podatkowego – wybrane problemy teoretyczne* [w] B. Pietrzak (red.), *Finanse*, SGH, Warszawa 2005, s. 358.

do oszczędzania i inwestowania, oddziaływanie na społecznie pożądaną wybór kierunków i techniki produkcji, oddziaływanie na wybór społecznie korzystnej struktury konsumpcji) podatków. Ich zdaniem, w świetle spełniania przez podatki dochodowe i pośrednie kryteriów prawidłowej realizacji funkcji fiskalnej i stymulacyjnej, należy dążyć do zwiększania roli podatków pośrednich i zmniejszania roli podatków dochodowych w całym systemie podatkowym⁶⁶. Dlatego też większość ekonomistów sugeruje przeniesienie ciężaru wpływów fiskalnych do budżetu z podatków bezpośrednich na podatki pośrednie. W polskiej literaturze ciekawą propozycję zgłosił F. Grądalski – system podatkowy bez podatków dochodowych (likwidacja podatku od dochodów z pracy, likwidacja podatku od dochodów z kapitału w formie opodatkowania zysku przedsiębiorstwa)⁶⁷.

Uwzględniając poczynione wcześniej uwagi na temat podziału na podatki bezpośrednie i pośrednie (tradycyjny i umowny wymiar), w strukturze systemu podatkowego większego znaczenia nabiera struktura podstaw opodatkowania (podatki od dochodów z pracy i kapitału, podatki od konsumpcji, podatki od oszczędzania i inwestowania, podatki majątkowe). Przyjmując więc za cytowanym już F. Grądalskim, że największe rezerwy tkwią w doskonaleniu struktury systemu opodatkowania, należy dążyć do ograniczenia podatków ewidentnie zakłócających realną sferę gospodarowania i konsumowania⁶⁸. Dlatego też uważam, że zagadnienie obciążeń podatkowych nakładanych na majątek podatnika będzie w niedalekiej przyszłości w Europie, także w Polsce, przedmiotem większego zainteresowania teorii i praktyki podatkowej. Przemawiają za tym relatywnie niska jak dotychczas wydajność fiskalna oraz wskazówki teorii opodatkowania dotyczące przekształceń w strukturze systemu podatkowego. Moim zdaniem stałe podatki od nieruchomości mogą być rozważane w kontekście racjonalizacji systemu podatkowego. Nie można jednak zapominać o pewnych płaszczyznach zakłóceń mechanizmu rynkowego przez podatki majątkowe⁶⁹.

W literaturze polskiej, na podstawie dorobku teorii optymalnego opodatkowania, a także wyprowadzonych z niej zasad racjonalizacji systemu podatko-

⁶⁶ J. Ostaszewski, Z. Fedorowicz, T. Kierczyński (red.), *Teoretyczne podstawy reformy podatków w Polsce*, op. cit., s. 350.

⁶⁷ F. Grądalski, *Teoretyczne aspekty racjonalizacji systemu podatkowego* [w] R. Bartkowiak, J. Ostaszewski (red.), *Dorobek ekonomii, finansów i nauk o zarządzaniu oraz jego praktyczne wykorzystanie na przełomie XX i XXI wieku*, SGH, Warszawa 2012.

⁶⁸ *Ibidem*, s. 580.

⁶⁹ P. Felis, *Opodatkowanie majątku w Europie – współczesne trendy i wyzwania* [w] R. Bartkowiak, P. Wachowiak (red.), *Kapitał ludzki, globalizacja i regulacja w skali światowej. Ekonomia i finanse*, SGH, Warszawa 2013.

wego, interesujące koncepcje systemów podatkowych formułuje F. Grądalski⁷⁰. Uwzględniając strukturalne cechy systemu podatkowego w Polsce (niespójność, brak powszechnie akceptowanej legitymizacji podatków, brak neutralności systemu podatkowego względem mechanizmu rynkowego, nadmierny fiskalizm i koncentracja dochodów pierwotnych w instytucjach szczebla centralnego, wysokie koszty procesu fiskalnego), mogłyby one stanowić podstawę kierunkowych rozwiązań.

Po pierwsze, system podatkowy zorientowany na opodatkowanie konsumpcji bieżącej, a w ramach niego: powszechny podatek od konsumpcyjnych wydatków osób fizycznych, podatek od płynności przedsiębiorstwa, podatek dochodowy od osób fizycznych oczyszczony z oszczędności lub z dochodów od oszczędności, podatek dochodowy od zysku przedsiębiorstwa oczyszczony z oprocentowania wartości wyłożonego kapitału własnego. Zorientowanie systemu podatkowego na konsumpcję jest efektywniejsze z punktu widzenia ekonomicznego (pozytywne efekty alokacyjne zgodne z kryteriami wyborów rynkowych) oraz – zdaniem niektórych bardziej sprawiedliwe z punktu widzenia społecznego (w części drugiej rozdziału zwrócono uwagę, że konsumpcja może być lepszym i łatwiej akceptowanym miernikiem możliwości płatniczych niż dochód).

Po drugie, system podatkowy zorientowany ekologicznie, czyli podatki: imisyjny, emisyjny, energetyczny, opłata produktowa. W tym wypadku podstawowym zadaniem jest ochrona majątku narodowego w postaci środowiska i nieodnawialnych zasobów naturalnych oraz unikatowych walorów kulturowych odziedziczonych po przeszłych pokoleniach. Będzie to możliwe pod warunkiem, że ich celem nie będzie efekt fiskalny, lecz wywołanie tzw. efektów alokacyjnych, zgodnych z potrzebami ochrony środowiska.

Punktem wyjścia do rozważań na temat problemów społeczno-ekonomicznych reformy systemu podatkowego w Polsce powinna być koncepcja roli państwa. Zasięg ingerencji państwa, czyli wykonywanie przez państwo różnych zadań społeczno-ekonomicznych, jest – na co zwrócono już uwagę – odmienne ujmowane w teorii liberalnej oraz interwencjonistycznej. Autor artykułu, uwzględniając m.in. treść teorii zawodności rynku oraz teorii zawodności państwa, przyjmuje pogląd umiarkowany. Syntetyzując, można stwierdzić, że uzasadnione jest przede wszystkim oddziaływanie państwa na sferę regulacji – tzw. ekonomiczna rola państwa⁷¹, czyli państwo występuje jako regulator

⁷⁰ F. Grądalski, *System podatkowy*, op. cit., s. 213–254.

⁷¹ A. Wojtyna rozróżnia dwie sfery związane z oddziaływaniem państwa: realną i regulacyjną, zob. *idem*, *Nowoczesne państwo kapitalistyczne a gospodarka. Teoria i praktyka*, PWN, Warszawa 1990, s. 33–35.

określonych procesów makro- i mikroekonomicznych. Ingerencja państwa w gospodarkę nie powinna być jednak nadmierna, gdyż może prowadzić do zniekształcenia rynku.

Zrównoważony rozwój społeczno-ekonomiczny kraju wymaga więc koordynacji państwa i rynku w zakresie regulacji. Zgodnie z założeniami koncepcji społecznej gospodarki rynkowej jest miejsce zarówno dla funkcjonowania wolnego rynku, jak i dla zainteresowania państwa kwestiami społecznymi. W Polsce, zgodnie z treścią art. 20 Konstytucji RP, wybrano właśnie taki model gospodarki i jej rozwoju. Stąd uzasadnione jest stwierdzenie, że realizowana przez władzę publiczną polityka podatkowa musi być podporządkowana wcześniej przyjętym i ewidentnie sformułowanym celom polityki społeczno-gospodarczej. Nadrzędnym celem powinien być zrównoważony wzrost gospodarczy pozostający w powiązaniu z podnoszeniem poziomu dobrobytu społeczeństwa.

Dlatego też uważam, że doskonalenie polskiego systemu podatkowego wymaga w perspektywie długookresowej wyjścia poza tradycyjne rozważania na temat koncepcji opodatkowania (wybór między polityką zwiększania bądź ograniczania wydatków publicznych, czego efektem będzie wzrost lub spadek obciążeń podatkowych). Fundamentem wdrożenia reformy systemu podatkowego musi być obiektywna ocena makroekonomicznych uwarunkowań sytuacji wyjściowej (np. skala fiskalizmu w Polsce na tle innych państw, poziom rozwoju gospodarczego, konkurencyjność przedsiębiorstw, nierówności społeczne). Sam proces reformowania powinien być rozłożony w czasie, aby obywatele mogli wcześniej poznać jego szczegółowe założenia i w ostateczności zaakceptować. Kompleksowe działanie wymaga także zachowania neutralności budżetowej, co wyklucza wzrost obciążeń podatkowych w trakcie reformy. Oczywiście weryfikacją trafności polityki podatkowej państwa będą zachowania podatników nieunikających płacenia podatków.

Pewnym ograniczeniem w reformowaniu systemu podatkowego w Polsce może być nacisk na unifikację standardów organizacyjnych i instytucjonalnych w związku z uczestnictwem naszego kraju w strukturach Unii Europejskiej. Obowiązujące w państwach członkowskich systemy podatkowe nie mogą przecież naruszać postanowień traktatu w zakresie swobodnego przepływu pracy i kapitału oraz zasady niedyskryminacji. Przykładem przyjętych rozwiązań w ramach wspólnej polityki podatkowej są: harmonizacja poziomu stawek podatkowych oraz likwidacja różnic w konstrukcji podatków pośrednich (VAT, akcyza); przepisy dotyczące zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu z tytułu podatków bezpośrednich oraz uchylania się od nich; przepisy dotyczące zapobiegania szkodliwym skutkom konkurencji podatkowej. W praktyce jednak

w poszczególnych krajach wchodzących w skład wspólnoty prowadzona jest własna polityka podatkowa, uzależniona od indywidualnych potrzeb i zróżnicowanego poziomu rozwoju gospodarczego.

Jeśli więc system podatkowy ma być narzędziem wspierającym długofalowy, zrównoważony rozwój naszego kraju, należy przede wszystkim: zachęcać obywateli do oszczędzania, inwestowania; pobudzać przedsiębiorców do poprawy konkurencyjności, rozwoju technologicznego; promować i rozwijać działalność w zakresie innowacji technologicznych; promować kapitał społeczny; zagwarantować reprodukcję kapitału ludzkiego i rzeczowego; chronić środowisko naturalne. Trzeba jednak zastrzec, że niełatwo wykażać jednoznacznie skuteczność takich narzędzi fiskalnych jak zmiany stawek i struktury podatków. W przypadku podejmowania decyzji gospodarczych czynnik podatkowy jest jednym z wielu branych pod uwagę i nie ma na ogół charakteru rozstrzygającego.

Stąd sam system reformowania nie powinien polegać wyłącznie na wysuwaniu coraz to nowych, wycinkowych propozycji dotyczących na przykład wysokości stawek podatkowych czy też preferencji w poszczególnych podatkach. Przypomnijmy, że w istniejącym w Polsce od początku lat 90. ubiegłego wieku systemie podatkowym zmiany w poszczególnych podatkach dotyczyły właśnie przede wszystkim wysokości stawek oraz zakresu stosowania ulg i zwolnień podatkowych jako instrumentów oddziaływania na różne sfery życia gospodarczego i społecznego. Na przykład w podatku dochodowym od osób fizycznych (PIT) stawka podatku była kiedyś określona w trzystopniowej skali podatkowej (20%, 30%, 40% w latach 1992–1993; 21%, 33%, 45% w latach 1994–1996; 20%, 32%, 44% w 1997 r.; 19%, 30%, 40% w latach 1998–2008), obecnie w dwustopniowej skali podatkowej (18% i 32%). W podatku dochodowym od osób prawnych (CIT) stawka do roku 1996 wynosiła 40%, później była stopniowo obniżana, aż do obecnych 19%. W ryczałcie od przychodów ewidencjonowanych poziom proporcjonalnych stawek w latach 1994–2003 także ulegał pewnym zmianom, w zależności od źródła przychodów: w 1994 r. 2,5%, 5% i 7,5%; w 1995 r. 3%, 5,5% i 8,5%; w latach 1996–1998 – 3,3%, 6% i 9,5%; w latach 1999–2002 – 3%, 5,5% i 8,5% oraz od 2003 r. – 3%, 5,5%, 8,5%, 10%, 17% i 20%.

Progresywny podatek dochodowy od osób fizycznych wykorzystywany jest do łagodzenia nierówności dochodów. Wbudowany w konstrukcję podatku mechanizm różnicujący ciężar podatkowy powoduje redystrybucję dochodów na rzecz osób o niższych dochodach. Przyczynia się więc do zmniejszenia nierówności społecznych, co odpowiada idei państwa socjalnego. Trzeba jednak pamiętać i o tym, że zbyt wysokie progresywne stawki hamują motywację do wydajniejszej pracy i zwiększania tym samym własnych dochodów i majątków.

W rezultacie podatnicy – zwłaszcza z wyższych przedziałów podatkowych – podejmują różne działania legalne (korzystanie z doradztwa podatkowego) i nielegalne (ucieczka przed płaceniem podatków do krajów o niższych obciążeniach, ukrywanie źródeł podatkowych, zaniżanie podstaw opodatkowania), co powoduje przeniesienie ciężaru podatkowego na obywateli mniej i średnio zamożnych. A to oznacza, że cel rozłożenia ciężaru podatków według zdolności płatniczej podatnika nie zostanie osiągnięty. Stąd ocena progresji podatkowej w Polsce nie jest jednoznaczna. Dodać tu należy, że właśnie wprowadzenie od 2009 r. dwóch stawek podatkowych (18% i 32%) pogłębiło spłaszczenie progresji podatkowej. Obecnie progresja podatkowa dotyczy bowiem już tylko ok. 2% podatników. Niekorzystnie należy ocenić także takie działania, jak: zamrażanie progów podatkowych, zamrażanie zryczałtowanych kosztów uzyskania przychodów, brak waloryzacji kwoty wolnej od opodatkowania. To przykłady krótkowzroczności polityki podatkowej, nastawionej wyłącznie na wzrost wpływów podatkowych do budżetu. A przecież system podatkowy powinien chronić podmioty przed skutkami inflacji w postaci erozji kapitału ludzkiego i realnego kapitału rzeczowego.

O stopniu obciążenia podatkiem przy zastosowaniu stawek progresywnych decyduje jednak nie tylko konkretna konstrukcja skali podatkowej (liczba i wysokość stawek, poziom kwoty wolnej od podatku; granice przedziałów skali podatkowej), ale także pozostałe elementy konstrukcji podatku, czyli preferencje podatkowe. Nie ma wątpliwości, że na łagodzenie progresji podatkowej mogą mieć wpływ właśnie preferencje, takie jak: ulgi podatkowe, możliwość wspólnego opodatkowania małżonków i osób samotnie wychowujących dzieci. Analizując dane Ministerstwa Finansów⁷², można dojść do wniosku, że w przypadku większości ulg podatkowych największymi ich beneficjentami byli podatnicy o najwyższych dochodach, którzy mogli zredukować efektywny poziom swojego opodatkowania. Rodziny najbiedniejsze zaś, mimo adresowania ulg do wszystkich obywateli, ze względu na swój niski potencjał dochodowy na ogół nie mają możliwości skorzystania z pełnego katalogu preferencji podatkowych. Jeśli więc przyjąć, że zadaniem określonych ulg podatkowych (np. ulgi na wychowanie dzieci) powinno być wspieranie rodzin najuboższych i zmniejszanie nierówności dochodów, to w tym wypadku można mieć poważne wątpliwości co do ich skuteczności w sferze społecznej. Należy również podkreślić, że zmiany dotyczące zakresu możliwości korzystania z preferencji podatkowych, ich stopniowa likwidacja nie pozostawały bez wpływu na poziom opodatkowania.

⁷² Informacje dotyczące rozliczenia podatku dochodowego od osób fizycznych, www.finanse.mf.gov.pl.

Wszystkie grupy podatników mniej lub bardziej straciły, bowiem wzrosły ich efektywne obciążenia podatkowe.

W rozważaniach dotyczących preferencji podatkowych pojawia się wiele zastrzeżeń dotyczących ich skuteczności i efektywności osiągania przypisanych celów pozafiskalnych (gospodarczych i społecznych), a także sprawiedliwości podatkowej (odstępstwo od zasady powszechności opodatkowania; przejaw dyskryminacji wobec tych, którzy z nich nie mogą korzystać). Stąd mają one swoich zwolenników i przeciwników. Warto odnotować, że od kilku lat na problematykę obowiązujących w Polsce preferencji podatkowych szczególną uwagę zwróciło Ministerstwo Finansów, publikując od 2010 r. szczegółowe raporty na ten temat, w których przeanalizowano poszczególne rozwiązania, oceniono ich celowość, skutki budżetowe oraz skuteczność i efektywność w osiągnięciu założonych celów społeczno-gospodarczych⁷³.

System obowiązujących w Polsce preferencji podatkowych pozostawia wiele do życzenia. Dlatego też w artykule zwrócono na to uwagę i starano się przedstawić najważniejsze uwarunkowania, które ustawodawca powinien wziąć pod uwagę. Dzięki temu zwiększą się szanse na osiągnięcie zakładanych celów społeczno-gospodarczych. Sądzę jednak, że samo wprowadzenie podatkowych instrumentów służących wspieraniu rozwoju przedsiębiorczości nie jest warunkiem wystarczającym, aby stały się one skutecznym rozwiązaniem stymulowania aktywności podmiotów gospodarczych, przyczyniając się tym samym do podniesienia relatywnej atrakcyjności Polski jako kraju lokalizacji bezpośrednich inwestycji zagranicznych. Podobnie można powiedzieć o rodzaju i wysokości stawek podatkowych. Niemniej przy ocenie ciężaru podatkowego przedsiębiorcy biorą pod uwagę stawki nominalne. Warunkiem skuteczności oddziaływania określonych instrumentów podatkowych jest więc cała konstrukcja danego podatku, a także wzajemne interakcje między poszczególnymi podatkami tworzącymi system podatkowy.

We współczesnej Polsce – jak zauważa M. Sosnowski – istnieje potrzeba znalezienia równowagi pomiędzy efektywnością mechanizmów rynkowych a sprawiedliwością podziału produktu i dochodu wytworzonego przez rynek⁷⁴. Państwo jest więc odpowiedzialne za stworzenie sprzyjających warunków dla działających przedsiębiorców, stabilizowanie otoczenia gospodarczego oraz

⁷³ *Preferencje podatkowe w Polsce*, www.finance.mf.gov.pl.

⁷⁴ M. Sosnowski, *Wpływ zmian w konstrukcji podatku dochodowego od osób fizycznych na obciążenia fiskalne przedsiębiorstw* [w] L. Patrzałek (red.), *Finanse – nowe wyzwania teorii i praktyki. Finanse publiczne*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław 2011, s. 444–445.

dążenie do osiągnięcia sprawiedliwego społecznego podziału produktu wytworzonego przez wszystkich podatników. Polityka podatkowa państwa powinna więc wspierać rozwój ekonomicznie efektywnych działań gospodarczych, ale i umożliwiać wypełnianie przez podatki przypisanych im funkcji fiskalnych i pozafiskalnych.

Chodzi więc o nową logikę systemu podatkowego, wynikającą z dążenia do zachowania jego racjonalności, dzięki czemu możliwe będzie zwiększenie ekonomicznej efektywności opodatkowania, efektywności (wydajności) podatkowej, a także międzynarodowej konkurencyjności.

Zaprezentowany w rozdziale rozległy zakres problemów społeczno-gospodarczych związanych z reformą polskiego systemu podatkowego może budzić wśród zainteresowanych tematyką pragnienie dokonania syntezy konkretnych propozycji podatkowych w odniesieniu do wskazanych warunków. Przedstawiona poniżej synteza – uwarunkowana przesłankami natury teoretycznej – mogłaby być przydatna w odniesieniu do warunków polskich w perspektywie krótko- i średnioterminowej.

Największe zmiany powinny dotyczyć podatków bezpośrednich, czyli dochodowych i majątkowych. W przypadku podatków dochodowych należałoby rozważyć:

- przyjęcie jednego podatku dochodowego od działalności gospodarczej, obejmującego opodatkowanie takich dochodów osiąganych przez osoby prawne i fizyczne – efekt: uniknięcie dublowania przepisów w zakresie opodatkowania dochodów z pozarolniczej działalności gospodarczej w ustawie PIT i CIT, zwiększenie przejrzystości przepisów dotyczących opodatkowania dochodów osobistych⁷⁵,
- zrezygnowanie bądź znaczne ograniczenie opodatkowania dochodów i wydatków wysokiego ryzyka (przede wszystkim: inwestycje w kapitał rzeczowy, kapitał ludzki, restrukturyzacja). Możliwe są dwa rozwiązania: pierwsze – zamiast dochodu opodatkowana zostaje płynność przedsiębiorstwa (różnica między wpływami, czyli bez należności, a wypływami, czyli łącznie z nakładami inwestycyjnymi); drugie – w przypadku zachowania opodatkowania dochodu, możliwość wliczania do kosztów uzyskania przychodów m.in. wydatków wysokiego ryzyka – efekt: reprodukcja realnego i finansowego kapitału przedsiębiorstwa; zwiększenie motywacji do inwestowania i rozwoju,

⁷⁵ Zob. E. Małecka-Ziemińska, *Efektywność fiskalna podatku dochodowego od osób fizycznych*, op. cit., s. 344.

- szerokie wykorzystywanie podatków ryczałtowych w przypadku opodatkowania drobnej działalności gospodarczej. W polskim systemie podatkowym istnieje taki ryczałt w postaci tzw. karty podatkowej. Konieczne są jednak rzetelne badania dotyczące kryteriów jego różnicowania – efekt: zwiększenie udziału podatków neutralnych w systemie podatkowym,
- włączenie do systemu powszechnego podatku dochodowego działalności obecnie opodatkowanych podatkiem rolnym i leśnym – efekt: poszerzenie bazy podatkowej; zwiększenie efektywności fiskalnej podatku dochodowego; poczucie sprawiedliwości społecznej,
- zastosowanie określonych instrumentów podatkowych, pamiętając o uwarunkowaniach ich skuteczności. Przede wszystkim mówimy tu o bodźcach podatkowych wspierających działalność badawczo-rozwojową przedsiębiorstw – efekt: ograniczanie dotychczas występujących barier rozwoju działalności badawczo-rozwojowej; udrożnienie kanałów wpływu instrumentów podatkowych na tę sferę funkcjonowania przedsiębiorstw⁷⁶,
- rozstrzygnięcie, czy podatek dochodowy od osób fizycznych powinien pozostać progresywny (wówczas konieczne jest ukształtowanie właściwej taryfy podatkowej, uwzględniającej konfigurację wskazanych w opracowaniu czynników i uwarunkowań systemowych o charakterze ekonomicznym, społecznym i demograficznym), czy też zlikwidujemy tę szczytkową progresję i przyjmiemy jedną stawkę opodatkującą dochody osobiste. Wydaje się jednak, że najważniejsze jest ustanowienie na odpowiednim poziomie kwoty wolnej od podatku. Można także rozważyć możliwość zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów wydatków gospodarstw domowych poniesionych na edukację i zdrowie – efekt: reprodukcja kapitału ludzkiego na poziomie co najmniej socjalnego minimum egzystencji, a w przypadku możliwości wliczenia w koszt uzyskania przychodu wydatków na edukację i zdrowie nawet powyżej poziomu minimum egzystencji socjalnej⁷⁷.

Z kolei w przypadku podatków majątkowych należałoby przyspieszyć działania zmierzające do przygotowania i wdrożenia systemu opodatkowania opartego na wartości nieruchomości. Z punktu widzenia sprawiedliwości i efektywności przyjęcie formuły *ad valorem* stwarza większe szanse niż w formule powierzchniowej na korzystniejsze realizowanie celów i zadań stawianych przed

⁷⁶ Zob. A. Adamczyk, *Efektywność fiskalna bodźców podatkowych wspierających działalność badawczo-rozwojową przedsiębiorstw*, ZAPOL, Szczecin 2013.

⁷⁷ Zob. F. Grądalski, *System podatkowy w świetle teorii*, op. cit., s. 256.

systemem opodatkowania nieruchomości (wzmocnienie potencjału finansowego samorządu lokalnego; stymulowanie mechanizmów rynkowych w obrocie nieruchomościami).

Z uwagi na zobowiązania międzynarodowe w mniejszym stopniu możliwa jest natomiast modyfikacja konstrukcji podatków pośrednich. Należałoby jednak dążyć do tego, aby ograniczyć opodatkowanie zużycia pośredniego w sferze produkcji. Jak bowiem słusznie zauważa F. Grądalski, podatek nałożony na zużycie pośrednie wpływa negatywnie na: realną produkcję w przedsiębiorstwie (powoduje jej zmniejszenie); potencjał popytowy ostatecznego konsumenta (ogranicza go, przez przerzucanie podatku do przodu); należne wynagrodzenie pracy (pomniejsza je, w wyniku przerzucania podatku do tyłu)⁷⁸.

Przedstawioną w telegraficznym skrócie koncepcję mogłyby uzupełnić: system podatków ekologicznych, dzięki którym możliwa będzie ochrona środowiska naturalnego, oraz podatek ekwiwalentny na szczeblu lokalnym, eksponujący ideę ekwiwalentnej wymiany pomiędzy państwem a podatnikami.

Podsumowanie

Polski system finansów publicznych, w tym system podatkowy, wymaga zmian o charakterze fundamentalnym. Konieczność reformy wynika m.in. z sytuacji w sferze finansów publicznych, skumulowanego zadłużenia kraju, następstw nierównowagi finansowej i widocznych wyzwań otwartej gospodarki⁷⁹. Projektowanie racjonalnego systemu podatkowego wymaga jednak od jego konstruktorów nie tylko dostosowania go do potrzeb gospodarki rynkowej, ale także przyjęcia konkretnych propozycji podatkowych sprzyjających rozwojowi gospodarczemu kraju i jego międzynarodowej konkurencji. Nie ma wątpliwości, że jest to zadanie skomplikowane. Tradycyjnie bowiem wskazuje się na konflikt między efektywnością ekonomiczną a sprawiedliwością podatkową. Stąd też zbudowanie systemu podatkowego, który spełniałby oba kryteria w odczuciu większości ekonomistów jest nierealne i niemożliwe. Zatem w praktyce decyzje dotyczące wyboru konkretnych konstrukcji podatkowych są wypadkową pewnych determinantów (np. ekonomicznych, społecznych, politycznych), różnych w zależności od kraju, opcji politycznej itp.

⁷⁸ Zob. F. Grądalski, *Teoretyczne aspekty reformowania systemu podatkowego*, op. cit., s. 57.

⁷⁹ J. Komorowski, *System podatkowy z perspektywy reformy finansów publicznych*, op. cit., s. 123.

Rozważania na temat współczesnych społeczno-ekonomicznych uwarunkowań reformy systemu podatkowego w Polsce wymagają także zwrócenia uwagi nie tylko na widoczną polaryzację stanowisk występującą wśród różnych szkół ekonomicznych, ale także – co mocno podkreśla F. Grądalski – dychotomię normatywnego i pozytywnego nurtu⁸⁰. Z jednej strony bowiem dysponujemy bogatym dorobkiem teorii opodatkowania, zawartym przede wszystkim w literaturze anglojęzycznej, ale i polskiej, doświadczeniami innych krajów, mogącymi z powodzeniem stanowić rekomendacje dla polskiej polityki podatkowej. Z drugiej zaś obserwujemy rzeczywistą praktykę podatkową w zakresie stanowienia i stosowania przepisów podatkowych, w wyniku której podatnik funkcjonuje w otoczeniu niespójnego, przeregulowanego i wewnętrznie sprzecznego systemu podatkowego. Konsekwencją owej dychotomii jest niekorzystny stan praktyki podatkowej, coraz bardziej odbiegającej od rekomendacji nurtu normatywnego.

Reasumując, należy stwierdzić, że nie ma jednego, uniwersalnego systemu podatkowego. Jego kształt powinien wynikać przede wszystkim ze społeczno-ekonomicznej, demograficznej i politycznej specyfiki danego kraju.

Summary

This study explores some general aspects of the tax system such as structure, efficiency and its determinants which should be taken into account when formulating a uniform and coherent tax system concept. Therefore, it primarily focuses on the relation between the role of state and tax policy in the economy, outlines the criteria of evaluation of the tax system, describes the groups of factors which determine the shape of the tax system in practice and presents possible directions of rationalisation of the Polish tax system. In the author's opinion, the development of a rational tax system requires from its creators not only adjusting it to the needs of the market economy, but also adopting concrete tax proposals beneficial to the economic development of the country and its international competitiveness.

⁸⁰ F. Grądalski, *Teoretyczne aspekty racjonalizacji systemu podatkowego*, op. cit., s. 571.