

Wojciech Łączkowski

## GRANICE OPODATKOWANIA

Kiedy władcy państw starożytnego orientu nakładali kontrybucje na podbite ludy, albo na poddanych własnego narodu lub kiedy później zaczęły wykształcać się daniny publiczne w dzisiejszym znaczeniu — chodziło o pieniądze na potrzeby dworu i utrzymanie wojska. W miarę rozbudowy struktur państwa, jego administracji miejscowej i w krajach okupowanych, pojawiły się nowe zadania i związane z nimi nowe wydatki. Wzrosły więc podatki i zaczęła rozwijać się swoista filozofia ich zdobywania<sup>1</sup>. Wpływy cywilizacyjne, rozbudowa miast, nowy, wystawniejszy styl życia, coraz bardziej sofistyczne uzbrojenie armii, rozwój floty wojennej itp. — nie zmieniły zasadniczo prostego i oczywistego celu podatków, jakim było dostarczanie państwu pieniędzy.

Granice opodatkowania wyznaczały więc przede wszystkim potrzeby państwa. Drugą naturalną granicą były możliwości płatnicze podatników. Brak pieniędzy lub bieda opodatkowanych limitowały możliwości wzrostu dochodów państwa. Te dwa czynniki: potrzeby pieniężne państwa z jednej strony oraz zdolności płatnicze podatników z drugiej strony, przez wieki wyznaczały naturalne granice opodatkowania. Związane to było z podstawową funkcją podatków, to znaczny z funkcją dochodową, której istota polegała na dostarczaniu państwu pieniędzy.

Jakkolwiek ślady wykorzystywania podatków do innych celów można odnaleźć już w starożytności<sup>2</sup>, to jednak dopiero w państwach nowożytnych, w XIX w., a zwłaszcza w latach trzydziestych XX w. zaczęły pojawiać się poglądy o możliwości szerszego posługiwania się podatkami jako narzędziami osiągania innych, pozafiskalnych celów. Zaczęto nawet

<sup>1</sup> Por. R. Knapkowski, *Der Staatshaushalt der römischen Republik*, Frankfurt (am Main) 1961.

<sup>2</sup> Na przykład wprowadzona przez Solona staroateńska ejsfora. Por. W. Łączkowski, *Polityka finansowa PRL*, Poznań 1970.

stosować podatki, jako instrumenty szykan etnicznych<sup>3</sup>. Przy pomocy podatków starano się (i czasem nadal stara się) osiągać różne cele społeczne, nawet w tak subtelnych i intymnych dziedzinach, jak prokreacja. Wystarczy wskazać tu choćby na polski podatek od wynagrodzeń z 1949 r.

Podatki miały i w wielu systemach prawnych nadal mają wyrównywać rażące różnice stanu majątkowego, pełnić rolę stabilizatorów napięć społecznych, a nawet poprzez tak zwane negatywne opodatkowanie, ulgi i zwolnienia podatkowe zastępować pomoc społeczną lub dotacje budżetowe.

Jeszcze częstsze i wyraźniejsze jest posługiwanie się podatkami w dziedzinach gospodarczych. Dobrze znane i szeroko opisywane w literaturze są na przykład konstrukcje podatkowe, które zgodnie z zamiarem ustawodawcy mają wpływać na ograniczanie, bądź rozwój określonego rodzaju produkcji lub usług, rozmiary inwestycji, alokacje kapitałowe, na koszty materialne, na płace, zatrudnienie, lokalizację zakładów, asortyment produkcji, kierunek sprzedaży itd.

Abstrahując od problematyki zamierzonej lub niezamierzonej skuteczności tego rodzaju konstrukcji podatkowych, należy je brać pod uwagę przy omawianiu granic, do jakich może posunąć się ingerencja podatków. Jest to więc już trzeci czynnik limitujący zasięg opodatkowania.

Czynnik ten najmocniej związany jest z koncepcjami interwencjonizmu państwowego. W zależności od przyjętej przez państwo polityki gospodarczej, podatkom wyznacza się różne funkcje, które z kolei rzutują na zakres podmiotowy i przedmiotowy podatków, a także na ich wysokość.

Im bardziej polityka gospodarcza oparta jest na założeniach liberalnych<sup>4</sup>, tym mocniej ujawniają się tendencje do neutralizacji podatków.

Odwrotnie dzieje się w przypadku, gdy w swej polityce gospodarczej państwo zakłada większy stopień interwencji ekonomicznej. Pojawiają się wówczas nowe funkcje podatków. Celem podatków przestaje już być wyłącznie lub głównie dostarczanie państwu pieniędzy. W skrajnych przypadkach patologicznie rozwiniętego interwencjonizmu państwowego występującego w ustrojach monocentrycznych, centralne planowanie gospodarcze powoduje, że przed funkcję dochodową podatków wysuwa się ich instrumentalne wykorzystanie dla osiągnięcia bieżących celów państwa. Oznacza to, że cele pozafiskalne stawiane są przed funkcją dochodową. Stąd w doktrynie takich państw mówi się przede wszystkim o funkcji redystrybucyjnej, stymulacyjnej, czy kontrolnej podat-

<sup>3</sup> Np. dyskryminacyjne opodatkowanie ludności pochodzenia żydowskiego w III Rzeszy Niemieckiej.

<sup>4</sup> Pojęcie liberalizmu rodzi ostatnio dużo nieporozumień. Tutaj chodzi jedynie o liberalizm, a ściślej — o neoliberalizm gospodarczy, bez konotacji filozoficznych.

ków. Znacznie rzadziej, jakby wstydliwie, wspomina się funkcję fiskalną.

Przy takim widzeniu roli podatków, granice opodatkowania wyznaczane są nie tyle potrzebami finansowymi państwa i zdolnościami płatniczymi podatników, co nade wszystko pozafiskalnymi zamierzeniami państwa w sferze produkcji, podziału, wymiany i spożycia. Są to główne czynniki limitujące zarówno wysokość podatków, jak i ich podmiotowo-przedmiotowe zróżnicowanie.

Oczywiście wspomniane potrzeby pieniężne budżetu, a zwłaszcza możliwości podatników stanowią zawsze naturalne granice, których bezkarnie naruszać nie można. Dlatego, nawet przy najbardziej interwencyjnym modelu zarządzania, jeśli nie wprost, to w sposób pośredni czynniki te muszą być brane pod uwagę. Niekiedy jednak zupełnie świadomie, z polityczną kalkulacją przekracza się granice zdolności podatkowej, aby doprowadzić do upadku, destrukcji działalności leżącej u podstaw źródeł opodatkowania. Przykładem może być tu restrykcyjna polityka podatkowa prowadzona wobec określonych kategorii podatników w okresie PRL. Jest to zresztą jeden z nielicznych przykładów skutecznego oddziaływania podatków. Przyczyniły się one rzeczywiście do likwidacji wielu pożytecznych rodzajów działalności gospodarczej, rzemiosła, handlu, wolnych zawodów itp. Znacznie trudniej jest wskazać przykłady konstruktywnego oddziaływania podatków. Stymulacja wyrażająca się na przykład w ulgach, czy zwolnieniach podatkowych pokazuje, że to nie podatki, lecz ich brak lub ograniczenie mogą wyzwać zachowania pozytywne, aktywne, na przykład w sferze inwestycji, podejmowania nowych inicjatyw gospodarczych, zawodowych itd. W tym więc sensie trudno byłoby mówić o granicach opodatkowania. Chodzi tu bowiem raczej o zacieranie tych granic, odchodzenie od opodatkowania, a nie o ich precyzyjną limitację.

Najważniejszym czynnikiem wpływającym na założenia stymulacji podatkowej, niezależnie od problematyki jej skuteczności, jest jednak spojrzenie na wspomniane wyżej koncepcje interwencjonizmu państwowego. W związku z załamywaniem się polityki opartej na keynsofskich, a raczej neokeynsofskich teoriach szerokiego interwencjonizmu państwa, czy na koncepcjach ingerencji formułowanych przez tak prominentnych przedstawicieli doktryny, jak np. John Kenneth Galbraith — następuje zwrot w kierunku klasycznej szkoły ekonomii Adama Smith'a. Myśli szkockiego geniusza sprzed 200 lat odpowiednio modyfikowane do wymogów współczesności — prowadzą do rozwoju fiskalnych funkcji podatków, ich neutralności, kosztem tak zwanych uregulowań szczególnych, będących wyrazem interwencjonizmu podatkowego. Oznacza to więc osłabienie owej trzeciej granicy opodatkowania<sup>5</sup>.

<sup>5</sup> Por. np.: R. L. Egger, *The Price Waterhouse Guide to The New Tax Law*,

U podłoża wszystkich wspomnianych wyżej problemów rzutujących na granice opodatkowania jest przeto sprawa pojęcia państwa, a zwłaszcza jego stosunku do obywateli. Wizja państwa wpływa bowiem zasadniczo nie tylko na zakres jego kompetencji, ale również na moralne uzasadnienie ewentualnego przesuwania granic opodatkowania. Inaczej bowiem przedstawiać się będą problemy gospodarki publicznej, a tym samym zakresu opodatkowania, jeśli przyjmiemy, że państwo jest jakimś tworem metafizycznym, nadrzędnym w stosunku do obywateli, mającym swe własne potrzeby, odrębne, a może nawet sprzeczne z potrzebami swych obywateli. Zupełnie inaczej natomiast przedstawiać się będą te problemy, jeśli założymy, że pojęcie państwa oznacza ogół obywateli jako jednostek gospodarujących, a zatem, że te tak zwane „potrzeby państwa” to nic innego, jak specyficzne potrzeby jednostek, których zaspokajanie wykracza poza ramy gospodarki prywatnej, a które wobec tego nazwane zostały potrzebami zbiorowymi. Oznaczałoby to, że zaspokajanie tak zwanych „potrzeb państwa” jest ostatecznie niczym innym, jak tylko zaspokajaniem zbiorowych potrzeb jednostek gospodarujących<sup>6</sup>. Taka wizja państwa pojawiła się stosunkowo niedawno wraz z pojęciem państwa konstytucyjnego na przełomie XVIII i XIX w. Przypominają się tu słowa Jeffersona, że to nie obywatele mają służyć państwu i prawu, lecz odwrotnie — państwo i prawo mają służyć obywatelom.

Przyjęcie poglądu, że państwo stanowi strukturę nadrzędną, samodzielną w stosunku do obywateli, mającą swoje własne, odrębne potrzeby, poważnie rzutuje na możliwość określania, a zwłaszcza oceniania granic opodatkowania. Może to powodować trudności lub nawet niemożność wartościowania celów gospodarki publicznej i tym samym środków, mających służyć do osiągnięcia tych celów. Trudno byłoby bowiem porównywać korzyści, uzyskiwane przez podatników dzięki zaspokajaniu ich potrzeb zbiorowych przez gospodarkę publiczną z „kosztami”, jakie w postaci opodatkowania ponoszą. Z tego bowiem punktu widzenia, zaspokajanie „potrzeb państwa”, a koszty (podatki) ponoszone w tym celu przez poszczególne jednostki gospodarujące, byłyby to dwie zupełnie różne rzeczy, ze sobą nieporównywalne. Niezwykle komplikuje to rozważania nad racjonalnością granic opodatkowania i nad ich ocenami.

Całkowicie inaczej jest w przypadku, gdy przyjmiemy, że państwo stanowi zbiór jednostek, a przez potrzeby państwa rozumieć będziemy pewien specjalny rodzaj potrzeb tych jednostek. To oczywiście nie wy-

---

Banton Books 1986; J. J. Minarik, *How Tax Reform Came About*, „Tax Notes”, December 1987; R. Kasten, F. Samartino, *The Distribution of Federal Taxes 1975 Through 1990*, „Tax Notes”, January 1988.

<sup>6</sup> J. Libicki, *Granice opodatkowania*, Kraków 1936, s. 6.

klucza możliwości przypisywaniu państwu innych celów, określanych także z zupełnie innych punktów widzenia<sup>7</sup>.

Dopiero na takiej podstawie można by porównywać korzyści osiągnięte przez jednostki dzięki konsumowaniu przez nie dóbr i usług dostarczanych im przez gospodarkę publiczną z kosztami ponoszonymi w związku z tymi korzyściami, to znaczy z wysokością podatków. Jest to zagadnienie, które dla problemu granic opodatkowania powinno mieć znaczenie podstawowe.

Pamiętając o nieekwiwalentności podatku, jako świadczenia indywidualnego podatnika, ogólną sumę podatków można rozpatrywać jako swoistą „cenę” płaconą przez wszystkich podatników za ogół użyteczności wynikających z dóbr i usług pochodzących od gospodarki publicznej (państwowej lub samorządowej). Oczywiście rozumowanie to jest wartościowe tylko wówczas, jeśli państwo traktujemy jako strukturę mającą służyć jednostkom wchodzącym w skład tej struktury. Natomiast rozumowanie to traci sens, jeżeli państwo zaczniemy traktować jako wartość samą w sobie, mającą własne cele nie związane z celami swoich obywateli.

Przyrównując sumę podatków do cen płaconych za ogół świadczeń publicznych, nie należy tego traktować dosłownie. Istnieją bowiem oczywiste, istotne różnice pomiędzy „ceną” w użytym wyżej kontekście a ceną rynkową kształtowaną w oparciu o relacje podaży i popytu. Jest to zapewne na tyle zrozumiałe, iż nie ma potrzeby dalej tego rozwijać. Jeśli więc stosuje się określenie „cena” w kontekście z ogółem podatków, to tylko po to, aby wskazać na możliwość, a nawet na potrzebę wartościowego porównania ogółu obciążeń podatkowych z uzyskiwanymi przez społeczeństwo korzyściami płynącymi ze strony sektora publicznego. To bowiem pozwala dość precyzyjnie, w sposób skwantyfikowany określać granicę opodatkowania dopuszczalną zarówno ze względów ekonomicznych, jak i społecznych, a nawet moralnych.

Powyższe kryterium jest — rzecz jasna — tylko bardzo ogólnym, wstępnym, chociaż podstawowym czynnikiem, który powinien być brany pod uwagę przy wytyczaniu granic opodatkowania. Oprócz tego można by wymienić cały szereg kryteriów bardziej szczegółowych. Na przykład w gospodarce rynkowej, opartej na kapitale, niezwykle ważna staje się ochrona przed podatkami wyposażenia kapitałowego. Jest to elementarna, wskazywana już przez Dawida Ricardo i potem wielokrotnie rozwijana zasada. Wymaga ona jednak przypomnienia i podkreślenia zwłaszcza w sytuacji gospodarek odbudowujących się po zniszczeniach spowodowanych doktryną i praktyką państw monocentrycznych, opartych na założeniach ekonomii marksistowskiej.

<sup>7</sup> Por. tamże, s. 7.

Innym kryterium szczegółowym może stać się stosunek wysokości świadczeń podatkowych poszczególnych podatników do wysokości ich dochodów. Należałoby także porównywać wyniki działalności prywatno-gospodarczej z wynikami działań publicznych z punktu widzenia ich efektywności i stopnia zaspokajania potrzeb indywidualnych — oczywiście tam, gdzie jest to możliwe. Dalszym czynnikiem, który powinien być brany pod uwagę przy wyznaczaniu granic opodatkowania jest wpływ, jaki mogą wywierać podatki na stopień kapitalizacji.

Czynników takich można by zapewne wymieniać znacznie więcej. Zależy to od założonego systemu gospodarczego. Inne kryteria obowiązywać będą w systemach preferujących większy stopień interwencjonizmu państwowego, inne w sytuacjach ograniczania tego interwencjonizmu do niezbędnego minimum. W pierwszym przypadku podatki częściej będą zmierzać do stymulowania różnych reakcji opodatkowanych. Będą w związku z tym zawierać więcej tak zwanych uregulowań szczególnych takich, jak na przykład rozbudowane systemy zwolnień podatkowych, ulg lub zwyczajek. Będzie to mocno rzutować na wysokość obciążeń podatkowych, a więc także na granice opodatkowania.

W drugim przypadku podatki — jak już wspomniano — będą odciążone od powyższych uregulowań szczególnych, a ich funkcje stymulacyjne mocno ograniczone. Głównym celem podatków staje się w takich sytuacjach dostarczanie podmiotom publicznoprawnym (państwu lub samorządom terytorialnym) niezbędnych zasobów pieniężnych w taki sposób, aby w możliwie najmniejszym stopniu wywoływać zakłócenia działalności podatników. Stąd pojawiający się renesans idei neutralności podatkowej.

Taką drogą zmierza praktyka niektórych współczesnych, najwyżej rozwiniętych państw<sup>8</sup>, w tym kierunku postępuje także doktryna reprezentowana nierzadko przez laureatów nagrody Nobla<sup>9</sup>.

Poruszone wyżej sprawy zaledwie dotyczą problemu granic opodatkowania. Każda z nich mogłaby być przedmiotem odrębnej monografii. Mimo to, na podstawie tych kilku uwag, pomimo ich skrótowości, można podjąć próbę sformułowania uogólniającego wniosku.

Paradoksalnie — we współczesnych tendencjach rozwoju systemów podatkowych, można dostrzec jakby powrót do pierwotnych kryteriów

---

<sup>8</sup> Np. ostatnia reforma w Stanach Zjednoczonych radykalnie uprościła podatek dochodowy, zniosła większość tzw. uregulowań szczególnych, wprowadziła tylko 2 podstawowe stawki, jeśli chodzi o dochody indywidualne i jedną w odniesieniu do dochodów korporacji.

<sup>9</sup> Por. np.: M. R. Friedman, *Free to Choose. A Personal Statement*, Warszawa 1985; Guy Sorman, *La Solution Liberale*, Warszawa 1985; F. A. Hayek, *The Road to Seridom*, Warszawa 1988 i inni.

granic opodatkowania. Są to przede wszystkim dwa naturalne i oczywiste czynniki: potrzeby publiczne i zdolność płatnicza podatników. Oczywiście dzisiaj inaczej niż przed wiekami określa się zarówno pierwszy, jak i drugi czynnik.

W związku z tym, że współczesne, demokratyczne państwa stają się coraz powszechniej tylko strukturami na służbie obywateli, potrzeby publiczne (w tym potrzeby państwa), a tym samym wielkość opodatkowania, mierzone być powinny głównie kosztami niezbędnych świadczeń publicznych, a w znacznie mniejszym stopniu samoistnymi celami państwa.

Natomiast kryterium pomiaru zdolności płatniczej podatnika, staje się już nie tylko jego stan ekonomiczny, lecz także, a może nawet przede wszystkim niezmienność jego zachowań po nałożeniu podatku. Reakcje podatników zaczynają więc coraz mocniej wpływać na ową drugą naturalną granicę opodatkowania.

W związku z odchodzeniem lub co najmniej ograniczaniem interwencjonizmu państwowego, prawdopodobnie coraz słabsze będą się stawać pozafiskalne funkcje podatków, a zwłaszcza ich stymulujące oddziaływanie na podatników.

Uniwersytet im. Adama Mickiewicza  
w Poznaniu

Wojciech Łączkowski

#### LIMITS OF TAXATION

The subject matter of the paper is an analysis and assesment of the scope of taxation and determination of its limits. The scope of taxation is delimited first of all by the functions attributed to taxes. The traditional and natural function of taxes is providing the state with money for realization of its aims. Thus the fundamental factor determining the limits of taxation is the needs of the state. Another important factor determining the limits of taxation is the payment ability of taxpayers. Those factors which for centuries determined the limits of taxation, ceased to play a cardinal role in determination of taxation limits when taxes began to serve other non-fiscal aims (functions of intervention). They have dominated the taxation policy, in particular in 20th century, becoming in several countries, including Poland, the cardinal factor determining the scope of taxation.

The neo-liberal tendencies in the economic policy of several states gradually decrease the intervention functions of taxes and again emphasize their fiscal functions. It causes a peculiar come-back to the primary limits of taxation. However, now taxes must find and actually find different interpretation, under a marked influence of the modern model of state and its relation to the citizens.

The needs of the state result mainly from the cost of necessary public benefits, and less so from autonomous aims of the state. On the other hand, the payment ability of taxpayers is evaluated not so much according to their economic situation as to the stability of their behaviour after a tax is imposed. Thus the other factor of limitation of taxation more and more depends on the reactions of taxpayers. The reactions depend on many factors. Among others those of essential importance are the protection of capital endowment from taxes, the proportion of tax levy to the income of taxpayers, the effectiveness and degree of meeting the needs of individuals by the private and public economic activity, the impact of taxes on the degree of capitalization, etc.

The limits of taxation are still determined by the degree of state intervention. It should be expected, however, that in the future the extra-fiscal functions of taxes, in particular their stimulative impact on taxpayers, will be strongly restricted.