

MARIAN WERALSKI

WSPÓŁCZESNA TEORIA SPOŁECZNYCH GRANIC OPODATKOWANIA

Problem granic opodatkowania z uwagi na jego polityczną i gospodarczą wymowę od dawna kusił wielu autorów i posiada swoją bogatą literaturę. Granice opodatkowania rozważane były w sposób różnorodny. Próbowano je ustalić w poszczególnych podatkach w odniesieniu do poszczególnego podatnika. Podejmowano również analizę czynników mających wpływ na kształtowanie się zdolności podatkowej całego społeczeństwa¹. Niekiedy wreszcie podejmowano trud ustalenia absolutnej społecznej granicy opodatkowania, która nie powinna być przekroczona pod groźbą różnego rodzaju zaburzeń gospodarczych.

Po raz pierwszy w literaturze finansowej tego rodzaju absolutną społeczną granicę opodatkowania ustalił Proudhon. Stwierdził on przed stu laty, że budżet państwa nie może przejmować więcej niż 10% dochodu narodowego². Tezę Proudhona obaliło jednak wkrótce życie. Wiek dwudziesty, zgodnie z przewidywaniami Adolfa Wagnera, przyniósł ze sobą poważny wzrost obciążenia podatkowego w związku ze znacznym rozszerzeniem się zakresu działalności państwa³.

W ostatnich latach na zachodzie niezwykłą popularność zyskała nowa teoria Australijczyka Colin Clarka, zgodnie z którą absolutna granica obciążenia podatkowego społeczeństwa przebiega gdzieś w okolicach 25% dochodu narodowego.

Po raz pierwszy z tezą powyższą wystąpił Colin Clark w 1945 r.⁴. Stwierdził on wówczas, że wysokie obciążenie podatkowe społeczeństwa wyzwała dwie tendencje. Z jednej strony sprzyja ograniczaniu działalności gospodarczej, która staje się mniej opłacalna, z drugiej strony

¹ Taki charakter posiadała znana przedwojenna praca J. Libickiego, *Granice opodatkowania*, Kraków 1936.

² P. J. Proudhon, *Théorie de l'impôt*, Paryż 1861, s. 275.

³ Por. M. Weralski, Na marginesie „prawa Wagnera”, „Finanse” 1958, nr 10, s. 41—53 i nr 11, s. 42—52.

⁴ C. Clark, *Public Finance and the Value of Money*, „Economic Journal” 1945, nr 220, s. 371—389.

sprzyja wzrostowi wydatków m. in. również przez osłabienie przeciwdziałania ze strony przedsiębiorców żądaniom podwyższenia wynagrodzeń wysuwanych przez pracowników. Przedsiębiorcy, zwiększając płace pracowników, zwiększają w ten sposób swe koszty i obniżają odpowiednio swe dochody. Im silniej dochody te są opodatkowane, tym większa część zwiększonych wynagrodzeń obciąża skarb państwa, a tym mniejsza ich część obciąża efektywnie przedsiębiorców i tym mniejszy jest opór tych ostatnich przeciw podwyższaniu płac⁵.

Powyższe dwie tendencje: do ograniczania produkcji i zwiększania wydatków doprowadzić muszą, według Colin Clarka, w okresie około 2 do 3 lat do inflacyjnej zwyżki cen. Jednak w dalszej perspektywie zmniejszanie się siły nabywczej pieniądza powoduje stopniowe obniżenie realnego ciężaru podatkowego i po pewnym czasie, jeśli nie nastąpi ponowny wzrost podatków, wszystko wraca do pierwotnego stanu równowagi. Dalszemu wzrostowi podatków sprzyja wprawdzie, w związku ze wzrostem cen, wzrost niektórych wydatków budżetowych, ponieważ jednak szereg wydatków budżetowych jest stosunkowo mało elastycznych (wynagrodzenia, renty, spłata długów państwowych itd.), przeto tendencja do dalszego wzrostu podatków jest poważnie osłabiona.

Następnie zastanawia się Colin Clark, gdzie znajduje się ta krytyczna granica obciążenia podatkowego, która wyzwala omawiane żywiołowe procesy prowadzące do inflacji. Na podstawie analizy kształtowania się cen, podatków, deficytów budżetowych i dochodu narodowego w szeregu państw w latach dwudziestych i trzydziestych naszego stulecia, dochodzi do przekonania, że granica opodatkowania, przekroczenie której grozi inflacją, wynosi 25% dochodu narodowego. Granica ta jest jednak w szeregu państw nieco niższa. Zwłaszcza w mniejszych państwach jest ona niższa od 25% i może się zbliżyć już nawet do 20% dochodu narodowego.

Teoria Colin Clarka, że 25% dochodu narodowego stanowi w gospodarce kapitalistycznej granicę opodatkowania, zyskała sobie niezwykłą

⁵ C. Clark, *Long-Run Effects of Taxation upon Value of Money*, w *The Limits of Taxable Capacity*, Princeton 1953, s. 143—144.

Mechanizm tego działania popiera Colin Clark w innej swojej pracy sugestywnym przykładem, gdy po spożyciu w restauracji kosztownego posiłku jednemu z businessmenów pragnącemu pokryć cały rachunek i uzasadniającemu to argumentem, że koszt posiłku wliczony do kosztów prowadzenia jego przedsiębiorstwa obniży jego efektywny wydatek za ten posiłek zaledwie do 10% jego ceny, gdyż płaci on 90% podatek dochodowy, a więc 90% kosztu posiłku pokryje skarb państwa, przerywa drugi, stwierdzając że jeśli on pokryje w całości rachunek, to posiłek ten nie będzie go wogóle nic kosztował, ponieważ płaci on 100% od nadmiernych zysków, które tylko nieznacznie się zmniejszą w wyniku zapłacenia omawianego rachunku.

popularność, zwłaszcza w krajach anglosaskich, po opublikowaniu jej w popularnej formie w Harper's Magazine⁶. Dawniej opublikowane zestawienia statystyczne uzupełnił autor nowymi danymi z okresu po drugiej wojnie światowej, które mają potwierdzać ex post, na podstawie dalszego rozwoju wypadków, słuszność postawionej przed kilku laty tezy. Podkreślił on przy tym, że nie chodzi w żadnym razie o indywidualną granicę obciążenia podatkowego dochodu poszczególnego podatnika, lecz o granicę mającą charakter społeczny, dotyczącą całości dochodu narodowego danego kraju. W latach następnych jeszcze kilkakrotnie Colin Clark tezy swoje podtrzymał, kładąc w poszczególnych publikacjach nacisk na te lub inne elementy swojej teorii.

Popularność swą na zachodzie zawdzięcza teoria Colin Clarka z jednej strony temu, że jest dla wielu wygodna. Odpowiada interesom tych wszystkich, którzy sądzą, że płacą nadmierne podatki, lub którym opodatkowanie takie grozi w przyszłości. C. L. Turner na sympozjum zorganizowanym w 1952 r. w Princeton przez Tax Institute podała do wiadomości, że ponad dwadzieścia stanów zwróciło się w Stanach Zjednoczonych do Kongresu z rezolucjami ograniczenia maksymalnej stawki podatkowej do 25%⁷, co wiązało się z wyraźnym wpływem chwytliwego hasła Colin Clarka, aczkolwiek zaznaczał on, że nie chodzi mu o poszczególne stawki podatkowe dla poszczególnych podatników. Warto również przypomnieć, że w 1952 r. tezy Colin Clarka dyskutowane były w Stanach Zjednoczonych przez specjalną komisję ekonomistów (Joint Committee on the Economic Report)⁸.

Ponadto popularność teorii Colin Clarka należy również przypisać zwięzłości, jasności i konkretności jego konkluzji. Teza, że 25% dochodu narodowego stanowi granicę obciążenia podatkowego społeczeństwa, jest łatwo przyswajalna, przemawia do wyobraźni. Autor nie operuje skomplikowanymi formułami, nie robi żadnych dodatkowych zastrzeżeń, nie używa nieznanych pojęć.

Popularność teorii Colin Clarka zmusiła zachodnią naukę finansów do zainteresowania się nią. Ponieważ teza Clarka o istnieniu społecznej granicy obciążenia podatkowego opiera się przede wszystkim na interpretacji danych statystycznych, poddano więc dokładnej analizie przytoczone przez Colin Clarka zestawienia liczbowe, które stanowiły pod-

⁶ C. Clark, *The Danger Point in Taxes*, „Harper's Magazine” 1950, December, s. 67—69. Artykuł ten został przedrukowany w „Tax Outlook” 1951, February, s. 2—6.

⁷ C. L. Turner, *Presidential Adress*, w: *The Limits of Taxable Capacity*. Princeton 1953, s. 48.

⁸ N. b. na sześciu ekonomistów amerykańskich pięciu wypowiedziało się przeciw teorii Colin Clarka.

stawę dla wyciągnięcia przez niego wniosków odnośnie do krytycznej granicy obciążenia podatkowego. Podjęli się tego J. A. Pechman i T. Mayer⁹. Wykazali oni, że interpretacja Colin Clarka przytoczonych przez niego liczb jest dość dowolna. Stwierdzili, że podane przez niego zestawienia pozwalają w niemniejszej liczbie przypadków, a może nawet i większej wyciągnąć wnioski przeciwne teorii Colin Clarka, jak i przemawiające za nią. Ta rozbieżność danych statystycznych przekreśla możliwość wyciągania z nich, bez dodatkowej głębszej analizy zjawisk, jakichkolwiek ogólnych wniosków, tak jak to uczynił Colin Clark.

Nawet jednak w tych przypadkach gdy istnieje zbieżność między liczbami wykazującymi wzrost cen oraz wysoki udział podatków w dochodzie narodowym, Colin Clark nie dowiódł, że zmienną niezależną jest udział podatków w redystrybucji dochodu narodowego, a zmienną zależną ceny, stwierdzają dalej Pechman i Mayer. Trzeba podjąć analizę, czy oba te zjawiska nie są zależne od trzeciego. Przytaczają oni dalej opinie szeregu autorów wyjaśniających — występujące w różnych krajach w analizowanym przez Colin Clarka okresie czasu zjawiska inflacyjne — innymi przyczynami niż wzrost obciążenia podatkowego. Tworząc własną teorię przyczyn zjawisk inflacyjnych, Colin Clark nie rozprawił się, tak jak powinien to być zrobić, z tymi poglądami. Powinien on wykazać, że rozpowszechnione w literaturze finansowej poglądy o przyczynach zjawisk inflacyjnych są błędne, że przyczyny te nie miały istotnego wpływu na inflację w warunkach, gdy wzrastało obciążenie podatkowe. Tego wszystkiego jednak Colin Clark nie uczynił.

Z krytyką spotkała się również metoda mierzenia obciążenia podatkowego zastosowana przez Colin Clarka, czego nie będziemy na tym miejscu szczegółowiej rozwijać¹⁰.

Dalsza krytyka poszła w kierunku wykazania wątpliwości ekonomicznego uzasadnienia teorii Colin Clarka. Zaatakowano jej podstawowe twierdzenie, że poważniejszy wzrost obciążenia podatkowego prowadzi do ograniczenia produkcji i wzrostu wydatków. D. T. Smith z Harvardu stwierdził, że nie można w tym przypadku pominąć takiego zagadnienia jak struktura systemu podatkowego¹¹. Wskazał, że w wielu przypadkach wzrost obciążenia podatkowego może przeciwnie prowadzić — do wzrostu produkcji. Podkreślił on, że system podatkowy przez odpowiednie ulgi i zwolnienia podatkowe może pobudzać do inwestycji

⁹ J. A. Pechman and T. Mayer, *MR. Colin Clark on the Limits of Taxation*, „Review of Economics and Statistics” 1952, nr 3, s. 232—242.

¹⁰ R. Marris, *A Note on Measuring the Share of the Public Sector*, „The Review of Economic Studies” 1954, nr 59, s. 214—219.

¹¹ D. T. Smith, *Analysis of Factors Limiting Taxable Capacity*, w: *The Limits of Taxable Capacity*, Princeton 1953, s. 3—14.

właśnie przy ogólnym wzroście obciążenia podatkowego. Podobnie od struktury systemu podatkowego zależeć będzie oddziaływanie zwiększonych podatków na wydatki ludności. Podatki mogą zresztą wpływać nie tylko na wielkość wydatków, ale i na ich strukturę, a tego zagadnienia Colin Clark nie uwzględnił. Nie zwrócił on również uwagi, że państwo przez odpowiednie wydatkowanie zgromadzonych w budżecie wpływów podatkowych ma możliwość neutralizowania niekorzystnych skutków zmian w podziale dochodu narodowego wywołanych dodatkowym opodatkowaniem. Jest charakterystyczne, stwierdza Smith, że szereg państw mimo wysokiego obciążenia podatkowego wykazuje dużą dynamikę rozwoju gospodarczego i przeciwnie — wiele krajów mimo niskich podatków wykazuje stagnację gospodarczą.

Podobnie Pechman i Mayer¹² wskazują na jednostronność rozumowania Colina Clarka. Stwierdzają oni, że zgodnie z teorią krańcowej użyteczności w przypadku wzrostu obciążenia podatkowego wzrasta krańcowa użyteczność pieniądza, jakim dysponuje opodatkowany i wskutek tego nie ma powodów do jego większej rozrzutności w zakresie wydatkowania. Wzrost obciążenia podatkowego nie wpłynie na osłabienie przeciwdziałania ze strony przedsiębiorców żądaniom podwyżki wynagrodzeń, lecz przeciwnie — pobudza do przerzucania na pracowników części obciążenia podatkowego w drodze obniżki ich wynagrodzeń. Podkreślają oni również, że nie ogólna wielkość obciążenia dochodu narodowego jest istotna gdy chodzi o oddziaływanie podatków na gospodarkę narodową, lecz indywidualna stopa obciążenia poszczególnych grup podatników, od czego, jak wiadomo, Colin Clark się odżegnuje.

Nie można przy rozpatrywaniu granic opodatkowania nie brać pod uwagę, na jakie cele przeznaczane są środki pieniężne pochodzące z dodatkowego obciążenia, stwierdzają dalej J. A. Arnold¹³ i H. S. Bloch¹⁴, krytykując jednostronne poglądy Clarka. W szczególności podkreślają, że w krajach gospodarczo rozwiniętych rozszerza się zakres działalności państwowej i rośnie rola wydatków państwowych w zakresie utrzymania odpowiedniego tempa inwestycji i rozwoju gospodarczego. Polityka podatkowa nie może być rozpatrywana w próżni, stwierdza Bloch, lecz musi być zawsze powiązana z polityką w zakresie wydatków.

Cała teoria Colina Clarka polega na nieporozumieniu i nieznajomości zjawisk ekonomicznych, stwierdzają Pechman i Mayer. To nie wzrost obciążenia podatkowego wyzwala siły ekonomiczne działające inflacyj-

¹² J. A. Pechman i T. Mayer, op. cit., s. 239—242.

¹³ J. A. Arnold, Jr, *State and Local Taxing Capacity*, w: *The Limits of Taxable Capacity*, Princeton 1953, s. 109—125.

¹⁴ H. S. Bloch, *The Relation of Tax Policy to Economic Growth*, w: *The Limits of Taxable Capacity*, Princeton 1953, s. 171—182.

nie, lecz wzrost wydatków budżetowych wywołuje takie skutki. Natomiast wzrost podatków wywołany wzrostem wydatków budżetowych przeciwdziała wywołanym przez te ostatnie tendencjom inflacyjnym¹⁵. Tezę tę rozwija bardziej szczegółowo Smith, konkludując, że podatki w zasadzie działają antyinflacyjnie. Inflacja zaś ma miejsce wówczas, gdy podatki nie wystarczają na pokrycie wydatków budżetowych, co występuje zwłaszcza w okresach wzmożonego wysiłku zbrojeniowego, forsownej industrializacji, wzmożonego tempa budownictwa mieszkaniowego itp.¹⁶.

Nie można w uproszczony sposób tłumaczyć skomplikowanych zjawisk, stwierdzają Pechman i Mayer¹⁷. Należy uwzględniać warunki miejsca i czasu, podkreśla Smith¹⁸. Są to zjawiska złożone i wymagają wszechstronnej analizy pisze Douglas¹⁹.

Wydawałoby się zatem, że teoria Colin Clarka poddana w literaturze zachodniej szczegółowej krytycznej analizie, pozbawiona naukowych przesłanek, oparta na zbyt daleko idących uproszczeniach, powinna już przejść do historii jako jeden z przykładów powierzchownych, błyskotliwych uogólnień. Tymczasem pasjonuje ona nadal szeroką opinię publiczną na zachodzie, mimo że jej twórca nie ustosunkowując się do konkretnych zarzutów wysuwanych przez krytyków, poprzestaje na ogólnikowych epitetach pod ich adresem²⁰. Rację chyba należy przyznać M. Douglasowi, który stwierdza, że długie naukowe wywody krytyków są mniej chwytliwe aniżeli błyskotliwa, ogólnikowa, zwięzła teza Colin Clarka²¹.

Nie wdając się w szczegółową ocenę wszystkich przytoczonych w dyskusji argumentów przeciw teorii Colin Clarka, należy stwierdzić, że wszelka ogólna teoria określająca w skali społecznej absolutną granicę obciążenia podatkowego musi być uznana za nienaukową. Nie ma i nie może być takiej granicy powszechnie obowiązującej. Nie ma granic absolutnych obciążenia podatkowego. Z jednej strony, gdy chodzi o reakcje podatników, zależne są one nie tyle od wysokości ogólnego udziału podatków w dochodzie narodowym, co od indywidualnego ciężaru podatkowego każdego z nich. Będą one różne w różnych warunkach społeczno-ekonomicznych i zależą od wielu czynników ekonomicznych

¹⁵ J. A. Pechman i T. Mayer, op. cit., s. 242.

¹⁶ D. T. Smith, *Note on Inflationary Consequences of High Taxation*, „Review of Economics and Statistics” 1952, nr 3, s. 243—247.

¹⁷ J. A. Pechman i T. Mayer, op. cit., s. 236—237.

¹⁸ D. T. Smith, *Analysis of Factors Limiting Taxable Capacity* op. cit., s. 3.

¹⁹ M. Douglas, *Taxable Capacity and British and Canadian Experience*, w: *The Limits of Taxable Capacity*, Princeton 1953, s. 30—32.

²⁰ C. Clark, *Long-Run Effects...*, op. cit., s. 148.

²¹ M. Douglas, op. cit., s. 30—31.

i socjologicznych²². Z drugiej strony nie można obciążenia podatkowego rozpatrywać w oderwaniu od przeznaczenia zebranych w drodze opodatkowania środków. Opodatkowanie może nawet przy określonych warunkach dalszej redystrybucji dochodu narodowego pochłonąć całość tego dochodu²³.

Obciążenie podatkowe społeczeństwa, mierzone w procentach dochodu narodowego, może wzrastać bez szkody dla gospodarki narodowej w miarę jak państwo rozszerza swoją działalność gospodarczą i społeczną zastępując w tym względzie działalność prywatną. Współczesny rozwój społeczeństwa kapitalistycznego ujawnia dwie zasadnicze tendencje w tym kierunku. Z jednej strony w pewnym zakresie zastępowane są prywatne procesy kapitalizacji kapitalizacją państwa kapitalistycznego. Z drugiej strony państwa kapitalistyczne podejmują się w pewnym zakresie zaspokajania zbiorowo różnych potrzeb, które dawniej zaspokajane były indywidualnie.

Ewolucja ta musi prowadzić do wzrostu obciążenia podatkowego w państwach kapitalistycznych. Nie będzie ona jednak sama przez się wywoływać żadnych szkodliwych skutków dla gospodarki narodowej, a w szczególności nie wywoła żadnych skutków inflacyjnych. Te ostatnie są rezultatem naruszenia pewnych podstawowych proporcji w rozwoju gospodarki narodowej, w wyniku czego następuje zakłócenie równowagi między popytem i podażą, co może nastąpić zarówno przy wysokim, jak i przy niskim obciążeniu podatkowym społeczeństwa, zależnie od tego, jak się kształtuje w zestawieniu z produkcją rynkową ostateczny podział dochodu narodowego. Jeżeli zjawiska inflacyjne tak często występują we współczesnej gospodarce kapitalistycznej w powiązaniu ze wzrostem obciążenia podatkowego, to jest to przede wszystkim rezultatem nadmiernego wzrostu wydatków militarnych, które, będąc wydatkami nieproduktywnymi, prowadzą do dysproporcji rynkowych.

Nie można zatem sprawy obciążenia podatkowego społeczeństwa rozpatrywać w oderwaniu od wykorzystania zgromadzonych przez budżet środków pieniężnych²⁴. Opodatkowanie może równie dobrze prowadzić do dysproporcji rynkowych, co i przeciwnie — do łagodzenia lub nawet eliminowania istniejących w tym zakresie dysproporcji, a to w zależności od tego, jak się ukształtuje ostateczny podział dochodu

²² Por. A. Smith, *Federal Budgeting and Fiscal Policy, A Survey of Contemporary Economics*, Filadelfia 1948, s. 197.

²³ L. Mehl, *Science et technique fiscales*, t. 1, Paryż 1959, s. 230. Por. też *Les comparaisons internationales des charges fiscales*, „Statistiques et Etudes financières” 1956, nr 88, s. 437.

²⁴ M. Weralski, *La pression fiscale dans les pays socialistes et dans les pays capitalistes*, „Revue de science financière” 1962, nr 1, s. 24—40.

narodowego, po dokonaniu odnośnych wydatków budżetowych. Rozpatrywanie tylko jednego ogniwa — opodatkowania — w całym złożonym procesie redystrybucji dochodu narodowego, w oderwaniu od całego tego procesu, a do tego sprowadza się w istocie problematyka absolutnych społecznych granic opodatkowania, nie może być uznane za naukową metodę badania.

Warto podkreślić, że w krajach socjalistycznych dochody budżetu państwa wahają się aktualnie w okolicy 50% dochodu narodowego. Można by zatem stwierdzić, że to, co się określa w zachodniej nauce finansów mianem obciążenia podatkowego społeczeństwa, jest tu bardzo wysokie. Tak wysoki procent centralizacji dochodu narodowego w budżetach państw socjalistycznych nie tylko nie wywołuje sam przez się szkodliwych dla gospodarki narodowej skutków, lecz przeciwnie — w warunkach uspołecznienia środków produkcji umożliwia skuteczne, planowe regulowanie procesów finansowych w sposób zabezpieczający planowy i proporcjonalny rozwój tej gospodarki. Uzasadniony zaś jest daleko posuniętym w państwach socjalistycznych uspołecznieniem procesów akumulacji i zaspokojenia potrzeb ludności.