

Rafał Rosiński*
Krzysztof Dziadek**

ROZDZIAŁ 2.

ZMIANY W POLITYCE PODATKOWEJ W KRAJACH OECD W ZWIĄZKU Z PANDEMIĄ COVID-19

1. Wprowadzenie

Polityka podatkowa poszczególnych krajów jest co do zasady suwerenną decyzją podejmowaną przez rządy. Kraje należące do Unii Europejskiej, dokonując zmian podatkowych, muszą wziąć pod uwagę zasady jednolitego rynku unijnego i przestrzegać zasad dyrektyw unijnych, a więc na zmiany dokonywane szczególnie w podatkach pośrednich muszą uzyskać zgodę Komisji Europejskiej.

Pandemia COVID-19 spowodowała znaczące zmiany w gospodarce, szczególnie w odniesieniu do prowadzonej działalności gospodarczej. Te zmiany nie bez znaczenia pozostały także dla sytuacji finansów publicznych poszczególnych państw.

Celem opracowania jest dokonanie analizy uwarunkowań oraz priorytetów polityki podatkowej w krajach OECD oraz zmian w polityce podatkowej w krajach OECD w związku z pandemią COVID-19. Na potrzeby prowadzonych badań postawiono pytanie badawcze: *czy kraje Unii Europejskiej należące do OECD dokonały zmian w polityce podatkowej w związku z pandemią COVID-19?* Źródłami danych, które wykorzystano w opracowaniu są dane Komisji Europejskiej, Eurostatu oraz OECD.

* dr Rafał Rosiński, Wydział Nauk Ekonomicznych, Katedra Finansów, Politechnika Koszalińska, ORCID: 0000-0002-9001-9922.

** dr Krzysztof Dziadek, Wydział Nauk Ekonomicznych, Katedra Finansów, Politechnika Koszalińska, ORCID: 0000-0002-1305-8960.

2. Wyzwania dla polityki podatkowej i finansów publicznych

Dobrze realizowana polityka podatkowa może być wykorzystana do złagodzenia skutków kryzysu gospodarczego. Kluczową rolę przy wychodzeniu z kryzysu odgrywa dobrze zdefiniowana struktura instytucjonalna oraz odpowiednia konstrukcja systemu podatkowego, która pozytywnie wpływa na stabilizację makroekonomiczną oraz może w długiej perspektywie przyczynić się do rozwoju gospodarczego²⁸.

Podstawowym celem polityki podatkowej jest zasilanie budżetu państwa przez podatki i opłaty, jednak celem dodatkowym w czasach kryzysu gospodarczego powinno być wprowadzanie rozwiązań osłonowych mających na celu zapewnienie płynności przedsiębiorstw oraz wsparcie osób fizycznych tracących źródło zarobkowania²⁹. Do celów pozafiskalnych polityki podatkowej powinno zatem należeć niwelowanie nierówności między dochodami bogatych i biednych przez redystrybucję dochodu narodowego (np. w postaci subwencji, wypłat świadczeń socjalnych i innych świadczeń)³⁰.

Istotną rolą polityki podatkowej w czasie kryzysu gospodarczego jest wprowadzanie odpowiednich bodźców fiskalnych w postaci obniżenia podatków lub zwiększenia wydatków publicznych, które przyczynią się do wzrostu zagregowanego popytu i pobudzenia wzrostu gospodarczego³¹. Funkcja stabilizacyjna polityki podatkowej polega na wspieraniu określonych dziedzin działalności gospodarczej oraz podmiotów działających na rynku poprzez stwarzanie im uprzywilejowanych warunków przy pomocy takich narzędzi jak: ukształtowanie podstawy opodatkowania oraz system stawek i ulg podatkowych³².

Przy projektowaniu polityki podatkowej kluczowy jest wybór odpowiedniego wariantu polityki podatkowej, a mianowicie, czy wdrażać rozwiązania pro-

²⁸ R. Dziemianowicz, *Kryzys gospodarczy a polityka podatkowa w krajach UE*, [w:] Zarządzanie finansami firm – teoria i praktyka, tom 1, red. A. Kopiński, T. Słoński, B. Ryszawska, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław 2012, s. 115.

²⁹ A. Majchrzycka-Guzowska, *Wybrane problemy polityki fiskalnej w okresie pandemii*, [w:] Administracyjno-finansowe konteksty zarządzania, red. K. Iglicka-Okólska, M. Dobrzyński, Wydawnictwo Uniwersytetu Warszawskiego, Warszawa 2021, s. 10.

³⁰ P. Wiatrowski, *Polityka podatkowa państwa a nierówności społeczne*, *Nierówności Społeczne a Wzrost Gospodarczy*, 2018, nr 54 (2/2018), s. 80.

³¹ A. Wildowicz-Szumarska, *Wyzwania polityki fiskalnej dla Państw Unii Europejskiej w dobie pandemii COVID-19*, *Studia BAS*, 2021, 3(67), s. 5.

³² W. Wyrzykowski, *Interwencjonizm czy liberalizm – jaka polityka podatkowa*, [w:] *Dylematy współczesnego przedsiębiorstwa*, red. D. Janczewska, „Przedsiębiorczość i zarządzanie”, 2018, t. XIX, z. 11, cz. II, s. 180.

wadzące do zwiększania bieżących dochodów podatkowych i zmniejszania deficytu budżetowego, czy motywować podatników do większej aktywności gospodarczej, a w efekcie pobudzać gospodarkę – i w dłuższej perspektywie – dążyć do stabilizacji finansów publicznych. Dotychczasowa praktyka państw członkowskich UE pokazuje, że część państw w czasie kryzysu z 2008-2009 roku wdrożyła narzędzia nakierowane na pobudzanie wzrostu gospodarczego, inne zaś były skoncentrowane na zwiększaniu bieżących wpływów podatkowych poprzez wzrost stawek podatkowych lub uszczelnianie systemu podatkowego, a tym samym ograniczaniu deficytu budżetowego i stabilizowaniu finansów publicznych w krótkim okresie³³.

Jeszcze przed pandemią i kryzysem kraje OECD musiały sprostać takim problemom jak: zmiany klimatyczne, starzenie się społeczeństwa, przyspieszenie procesu cyfryzacji i automatyzacji, spowolnienia wzrostu gospodarczego oraz nierówności społecznych i ekonomicznych. Kryzys związany z COVID-19 ujawnił znaczne nierówności w dostępie do opieki zdrowotnej, infrastruktury zdrowotnej oraz brak odpowiedniego bezpieczeństwa socjalnego.

Na rysunku 1 przedstawiono narzędzia polityki interwencjonizmu państwa w czasie pandemii COVID-19.

Wzrost wydatków na ochronę zdrowia	Tarcze antykryzysowe dla przedsiębiorców	Tarcze antykryzysowe dla gospodarstw domowych
<ul style="list-style-type: none"> • zakup szczepionek, • zakup testów, • zakup wyposażenia szpitali 	<ul style="list-style-type: none"> • dofinansowanie do wynagrodzeń, • świadczenia postojowe, • zwolnienia ze składek ZUS, • ulgi podatkowe, • pożyczki 	<ul style="list-style-type: none"> • system zasiłków, • obniżenie podatków pośrednich, • ulgi podatkowe

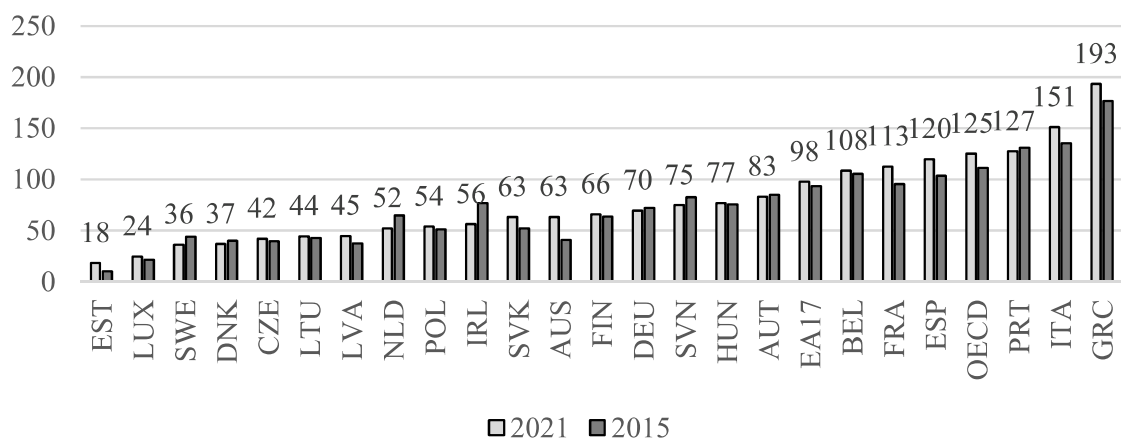
Rys. 1. Polityka interwencjonizmu państwa w czasie pandemii COVID-19

Źródło: opracowanie własne.

Wszelkie działania państw związane ze wzrostem wydatków na ochronę zdrowia, tarcz antykryzysowych dla przedsiębiorców i gospodarstw domowych

³³ R. Dziemianowicz, M. Poniatowicz, R. Budlewska, *Wpływ kryzysu na politykę podatkową w krajach Unii Europejskiej*, Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach, 2016, nr 294, s. 31.

nie pozostają bez znaczenia dla sytuacji finansów publicznych poszczególnych państw. Wzrost wydatków publicznych to w konsekwencji wzrost deficytu budżetowego i długu publicznego. Na rysunku 2 przedstawiono wysokość długu publicznego w relacji do PKB w krajach należących do OECD w 2015 i 2021 r.



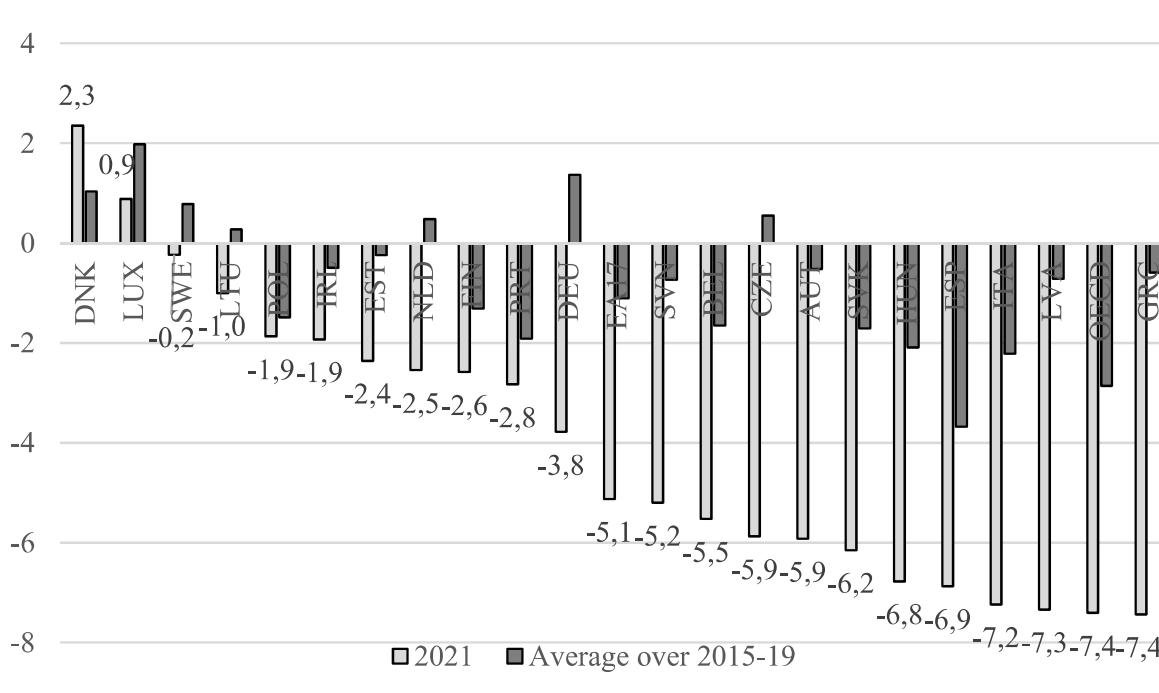
Rys. 2. Dług publiczny w relacji do PKB w krajach UE należących do OECD w 2015 i 2021 r. w %

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych Eurostat.

Z przedstawionych danych wynika, że większość krajów (13 na 23 kraje) przekroczyło poziom długu wynoszącego 60% PKB, a tylko 4 kraje: Szwecja, Irlandia, Słowenia i Holandia zmniejszyły poziom długu publicznego, biorąc pod uwagę lata 2015 i 2021.

Na rysunku 3 przedstawiono wysokość deficytu budżetowego/nadwyżki budżetowej w relacji do PKB w krajach należących do OECD w 2015-19 i 2021 r.

Podobnie sytuacja wygląda w przypadku deficytu budżetowego jak długu publicznego, tj. większość krajów w 2021 r. przekracza maksymalny pułap 3% PKB wyznaczony przez kryteria fiskalne UE (10 na 23 kraje). W 2021 roku tylko dwa kraje: Dania i Luksemburg osiągnęły nadwyżkę budżetową. Można również zauważyć znaczny przyrost deficytu budżetowego w 2021 roku w porównaniu ze średnią deficytów w latach 2015-2019 w analizowanych krajach, tj. w latach 2015-2019 nadwyżkę budżetową osiągnęło 7 krajów i tylko jeden kraj nieznacznie przekroczył poziom deficytu 3% PKB – Hiszpania (3,67%).



Rys. 3. Deficyt/nadwyżka budżetowa w relacji do PKB w % w 2015-19 i 2021 r.
Źródło: opracowanie własne na podstawie danych Eurostat.

W czasie pandemii COVID-19 Komisja Europejska zawiesiła reguły fiskalne (deficyt budżetowy – 3% PKB, dług publiczny – 60% PKB), a następnie w związku z agresją rosyjską i kryzysem energetycznym przedłużyła zniesienie tych reguł do 2024 roku. Należy zwrócić uwagę na fakt, że zasady te są i często były omijane przez państwa członkowskie poprzez finansowanie wydatków z funduszy niewchodzących w zakres finansów publicznych.

3. Kierunki zmian w polityce podatkowej według OECD

OECD (Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju) to międzynarodowa organizacja skupiająca 38 państw członkowskich, których celem jest promowanie wzrostu gospodarczego, handlu oraz dobrobytu swoich członków. OECD powstała w 1961 roku jako następcza OEEC (Europejska Organizacja Współpracy Gospodarczej), która powstała po II wojnie światowej w celu odbudowy Europy. Obecnie, OECD skupia się na szeroko pojętej współpracy gospodarczej, a jej członkowie to głównie kraje wysoko rozwinięte, w tym między innymi Stany Zjednoczone, Japonia, Niemcy, Francja, Wielka Brytania oraz Polska.

Organizacja ma za zadanie pomagać w rozwijaniu polityki publicznej, która odpowiada na wyzwania i szanse stojące przed jej członkami. OECD publikuje raporty, analizy i badania, które służą jako podstawa dla decyzji rządowych i innych podmiotów. OECD odgrywa ważną rolę w globalnej polityce gospodarczej i jest uznawana za jedną z najważniejszych organizacji międzynarodowych.

Działania i analizy prowadzone przez OECD mają wpływ na kształtowanie polityki gospodarczej i społecznej nie tylko w krajach członkowskich, ale również na szczeblu międzynarodowym.

Pandemia COVID-19 skłoniła rządy do wprowadzenia bezprecedensowych działań w ramach polityki fiskalnej w celu natychmiastowego złagodzenia negatywnych skutków ograniczeń w prowadzeniu działalności gospodarczej. Po złagodzeniu ograniczeń OECD zauważa potrzebę kontynuowania działań stymulacyjnych, które wprowadzą kraje na ścieżkę trwałego ożywienia gospodarczego oraz wzmocnią odporność społeczeństwa na przyszłe zagrożenia. Organizacja zwraca uwagę, że przy projektowaniu przyszłej polityki podatkowej bardzo ważnym aspektem jest aspekt ekologiczny. Rządy, tworząc pakiety odbudowy, powinny dążyć do przyspieszenia zmian strukturalnych prowadzących do przejścia na gospodarkę zeroemisyjną. Według OECD wydatki na inwestycje proekologiczne mogą pomóc w finansowaniu opłacalnych inwestycji oraz tworzeniu dodatkowych miejsc pracy, a w dłuższej perspektywie ograniczy ryzyko związane ze zmianami klimatu. Z kolei pakiety fiskalne, które pomijają kwestię dekarbonizacji stwarzają ryzyko pchnięcia społeczeństw w kierunku inwestycji i konsumpcji, które opóźnią przejście na gospodarkę niskoemisyjną co zwiększy późniejsze koszty przejścia zarówno dla społeczeństwa, jak i przedsiębiorstw³⁴.

Inne kierunki zmian w polityce podatkowej, które zostały nakreślone przez OECD w związku pandemią COVID-19, dotyczą następujących aspektów³⁵:

- 1) zmiany w podatku od działalności gospodarczej:
 - a. stymulowanie inwestycji badania i rozwój,
 - b. uwzględnienie niejednorodnej reakcji na opodatkowanie,
 - c. wspierania młodych, małych i niskoproduktywnych przedsiębiorstw;
- 2) ograniczanie nierówności społecznych:
 - a. podniesienie podatków od dochodów na poziomie osobistym,
 - b. sięganie do nowych lub niedostatecznie wykorzystanych źródeł dochodów podatkowych;
- 3) cyfryzacja i automatyzacja (zwiększa ryzyko unikania opodatkowania, mobilność podatników):
 - a. konieczne wprowadzenie reform regulujących status podatnika,
 - b. opodatkowania VAT produktów i usług cyfrowych.

³⁴ OECD, *Green budgeting and tax policy tools to support a green recovery*, Tackling coronavirus (COVID-19): contributing to a global effort, 9 October 2020; www.oecd.org/coronavirus.

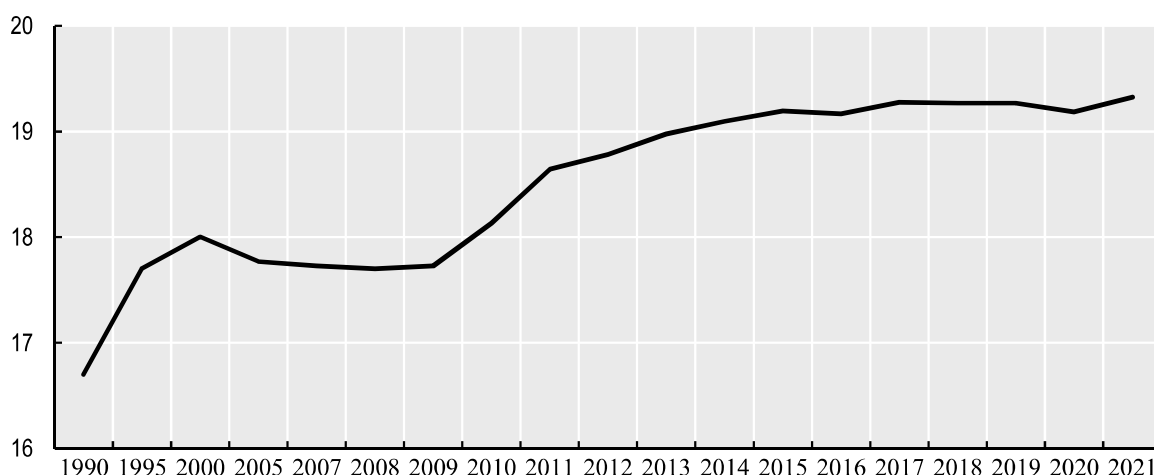
³⁵ OECD, *Tax and fiscal policies after the COVID-19 crisis*, Tackling coronavirus (COVID-19): contributing to a global effort, 14 October 2021; www.oecd.org/coronavirus.

- 4) mobilizacja w realizację kosztowych inwestycji polityki fiskalnej i zasobów krajowych;
- 5) poszerzenie podstawy opodatkowania przez zniesienie nieskutecznych zachęt podatkowych i lepsze wykorzystanie podatków zdrowotnych do finansowania służby zdrowia.

4. Analiza zmian w polityce podatkowej w krajach OECD

Okresy kryzysowe to czas, w którym rządy podejmują decyzje mające na celu zapobieganiu destabilizacji gospodarczej i wykorzystywaniu narzędzi polityki społeczno-gospodarczej. Jednym z tych narzędzi są zmiany w polityce podatkowej dotyczące głównych podatków. Analizie zostaną poddane zmiany podatkowe w zakresie podatku VAT oraz podatków dochodowych w krajach należących do OECD ze szczególnym uwzględnieniem 23 krajów należących do Unii Europejskiej.

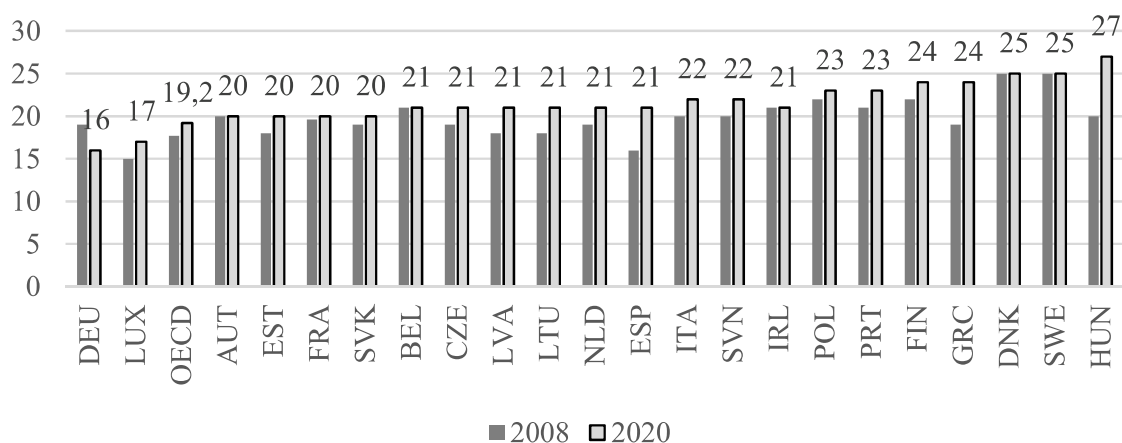
Na rysunku 4 przedstawiono zmiany podstawowej stawki VAT krajach należących do OECD w latach 1990-2021.



Rys. 4. Przeciętne zmiany podstawowej stawki VAT w latach 1990-2021 w krajach OECD, w %

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych OECD.

Biorąc pod uwagę badane lata, można zauważyć znaczący wzrost podstawowej stawki podatku VAT – od 16,7% w 1990 roku do 19,3% w roku 2021. Wzrost podstawowej stawki podatku VAT związany jest wydajnością fiskalną tego podatku, który stanowi łatwe źródło pozyskiwania dodatkowych dochodów dla budżetu państwa. Na rysunku 5 przedstawiono wysokość podstawowej stawki podatku w latach 2008 i 2020 w krajach OECD należących do UE .

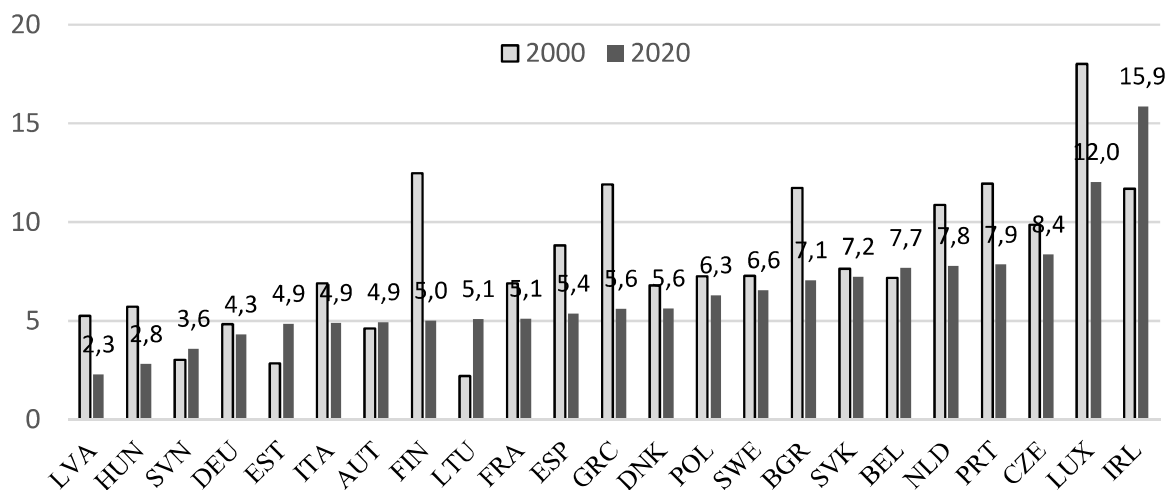


Rys. 5. Podstawowa stawka VAT w krajach OECD należących do UE w 2008 i 2020 r.
Źródło: opracowanie własne na podstawie danych OECD.

Biorąc pod uwagę badane lata, można zauważyć, że tylko Niemcy dokonały obniżki podstawowej stawki podatku VAT z 19% do 16% i są krajem o najniższej podstawowej stawce VAT. Pozostałe kraje dokonały podwyżki podstawowej stawki (18 krajów) lub utrzymały ją na podobnym poziomie (3 kraje). Decyzje z tym związane podyktowane były zwiększonym zapotrzebowaniem na środki budżetowe w związku z pandemią COVID-19

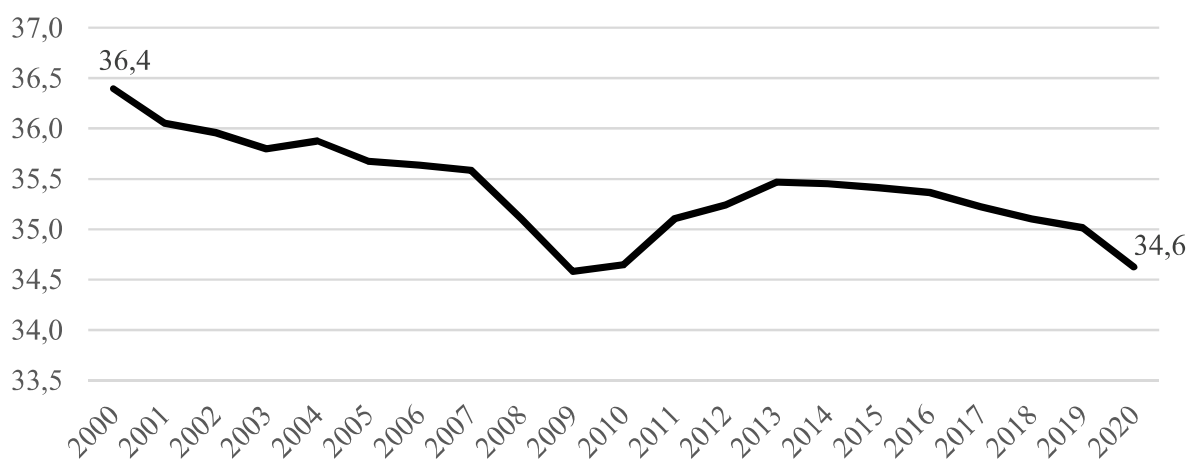
Na rysunku 6 przedstawiono udział podatku CIT w całkowitych dochodach podatkowych w roku 2000 i 2020 w %. Z przedstawionych danych wynika, że z wyjątkiem Irlandii udział w CIT w ogólnych dochodach podatkowych, biorąc pod uwagę badane lata, zmniejszył się. Sytuacja ta związana jest między innymi ze wzrostem znaczenia w budżecie podatków pośrednich, co było przedstawione we wcześniejszej analizie.

Analizie zostały poddane również zmiany w zakresie klina podatkowego w krajach należących do OECD. Na rysunku 7 przedstawiono te zmiany biorąc uwagę lata 2000-2020.



Rys. 6. Udział CIT w całkowitych dochodach podatkowych w krajach OECD należących do UE w roku 2000 i 2020 w %

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych OECD.

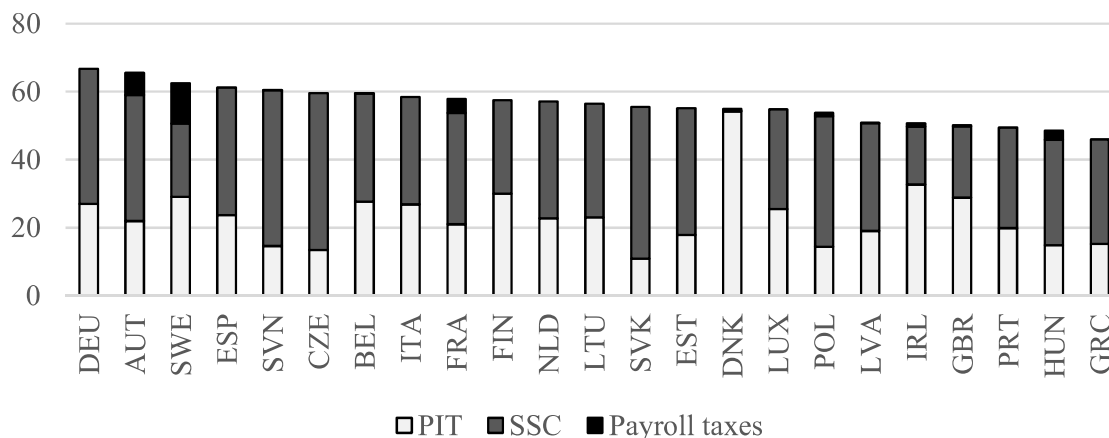


Rys. 7. Zmiany średniego klina podatkowego w krajach należących do OECD w latach 2000-2020, w %

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych OECD.

Biorąc pod uwagę badane lata można zauważyć, że nastąpiło zmniejszenie klina podatkowego w badanych latach z poziomu 36,4% w 2000 roku do poziomu 34,6% w 2020 roku. Przeciętne zmniejszenie klina podatkowego jest działaniem korzystnie wpływającym na rynek pracy zarówno po stronie pracownika, jak i pracodawcy, bowiem zmniejsza koszty pracy pracodawcy, jak i zwiększa wynagrodzenie do dyspozycji po stronie pracownika. Z drugiej jednak strony negatywnie wpływa na dochody budżetowe po stronie państwa, które mogą przyczynić się do zwiększenia deficytu budżetowego i długu publicznego. Obserwując

jednak całkowity udział wpływów podatkowych z podatków PIT, składek ubezpieczeniowych i pozostałych obciążeń pracy, w 2020 roku jest on nadal bardzo wysoki (patrz rys. 8).



Rys. 8. Udział PIT, składek ubezpieczeniowych i pozostałych obciążeń płacowych w całkowitych wpływach podatkowych w 2020 r., w %

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych OECD.

Biorąc pod uwagę wpływy z obciążenia dochodów osobistych, można zauważyć, że sięgają one ponad 60% całkowitych dochodów podatkowych w takich krajach jak Niemcy, Austria i Szwecja, a poniżej 50% są tylko w Grecji, na Węgrzech i w Portugalii. To zróżnicowanie wpływów w dużej mierze uzależnione jest od poziomu stawek obciążeń podatkowych, jak i parapodatkowych pracy, jak i wysokości osiągniętych dochodów przez poszczególnych mieszkańców danego kraju.

5. Wnioski

Na pytanie badawcze postawione we Wprowadzeniu rozdziału 2: *czy kraje Unii Europejskiej należące do OECD dokonały zmian w polityce podatkowej w związku z pandemią COVID-19?* – należy udzielić twierdzącej odpowiedzi. W celu złagodzenia skutków pandemii dla gospodarki w związku z pandemią COVID-19 wiele krajów należących do OECD wprowadziło zmiany w swojej polityce podatkowej. Zmiany te miały charakter ulg podatkowych lub zwolnień podatkowych dla podmiotów dotkniętych skutkami pandemii. W niektórych krajach wprowadzono specjalne mechanizmy pozwalające na przesunięcie terminów płatności podatków, aby pomóc przedsiębiorstwom w radzeniu sobie z trudnościami finansowymi wynikającymi z pandemii. Część krajów obniżyło stawki

podatku VAT na poszczególne produkty i usługi. Dokonano także zmian związanych z pracą zdalną, która stała się bardziej popularna w wyniku pandemii.

Podstawowe wnioski z badań przeprowadzonych wśród 23 krajów OECD należących do UE są następujące:

- zróżnicowanie polityki podatkowej krajów UE w zakresie poszczególnych tytułów podatkowych,
- duże znaczenie opodatkowania pośredniego w krajach mniej rozwiniętych gospodarczo³⁶,
- ogólny przyrost podstawowej stawki podatkowej VAT w krajach OECD od 16,7% w 1990 roku do 19,3% w roku 2021 (w badanych 23 krajach UE był to wzrost od 19,8% do 21,7%),
- zmniejszenia stawek obniżonych w wielu krajach UE,
- zmniejszenie udziału wpływów z CIT w całkowitych dochodach podatkowych (z wyjątkiem Irlandii) – średni udział z CIT w badanych 23 krajach UE zmniejszyły się z poziomu 8,1% w 2000 roku do 6,4% w 2020 roku,
- zmniejszenie klina podatkowego w krajach OECD z poziomu 36,4% w 2000 roku do poziomu 34,6% w 2020 roku.

Reasumując, konkretne zmiany w polityce podatkowej związane z pandemią COVID-19 różnią się w zależności od kraju i czasu ich wprowadzenia.

Literatura

Dziemianowicz R., *Kryzys gospodarczy a polityka podatkowa w krajach UE*, [w:] Zarządzanie finansami firm – teoria i praktyka, tom 1, red. A. Kopiński, T. Słoński, B. Ryszawska, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław 2012.

Dziemianowicz R., Poniatowicz M., Budlewska R., *Wpływ kryzysu na politykę podatkową w krajach Unii Europejskiej*, Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach, 2016, nr 294.

Majchrzycka-Guzowska A., *Wybrane problemy polityki fiskalnej w okresie pandemii*, [w:] Administracyjno-finansowe konteksty zarządzania, red. Iglicka-Okólska K., Dobrzyński M., Wydawnictwo Uniwersytetu Warszawskiego, Warszawa 2021.

Wiatrowski P., *Polityka podatkowa państwa a nierówności społeczne*, Nierówności Społeczne a Wzrost Gospodarczy, 2018, nr 54 (2/2018).

Wildowicz-Szumarska A., *Wyzwania polityki fiskalnej dla Państw Unii Europejskiej w dobie pandemii COVID-19*, Studia BAS, 2021, 3(67).

³⁶ W krajach mniej zamożnych polityka podatkowa skupia się na podatkach pośrednich (np. VAT, akcyza), gdyż są one bardziej skuteczne w osiągnięciu odpowiedniego poziomu dochodów do budżetu państwa. Tymczasem w krajach rozwiniętych gospodarczo w strukturze dochodów podatkowych dominują podatki bezpośrednie (np. CIT, PIT).

Wyrzykowski W., *Interwencjonizm czy liberalizm – jaka polityka podatkowa*, [w:] *Dylematy współczesnego przedsiębiorstwa*, red. D. Janczewska, „Przedsiębiorczość i zarządzanie”, 2018, t. XIX, z. 11, cz. II.

Inne

OECD, *Green budgeting and tax policy tools to support a green recovery*, Tackling coronavirus (COVID-19): contributing to a global effort, 9 October 2020; www.oecd.org/coronavirus.

OECD, *Tax and fiscal policies after the COVID-19 crisis*, Tackling coronavirus (COVID-19): contributing to a global effort, 14 October 2021; www.oecd.org/coronavirus.