

Opodatkowanie dochodów z pracy w państwach OECD – studium porównawcze¹

Małgorzata Mazurek-Chwiejczak²

Wstęp

Podatki i inne daniny fiskalne obciążające dochody z pracy należą do konstrukcji wywierających jednoznacznie negatywny wpływ na gospodarkę, zarówno w skali mikro- (z punktu widzenia przedsiębiorstw i gospodarstw domowych), jak i makroekonomicznej (oddziaływanie na rynek pracy i na gospodarkę danego kraju).

Artykuł zawiera analizę porównawczą wysokości klina podatkowego w państwach OECD – zarówno w ujęciu przeciętnym, jak i w podziale na różne typy gospodarstw domowych. Głównym jego celem jest identyfikacja zasadniczych trendów w opodatkowaniu dochodów z pracy w państwach OECD, ze szczególnym uwzględnieniem podatku dochodowego od osób fizycznych. Analiza podjęta w opracowaniu prowadzona jest w kontekście realizacji dwóch pozafiskalnych funkcji systemu podatkowego – funkcji stymulacyjnej, a także funkcji redystrybucyjnej.

Opodatkowanie pracy – aspekty teoretyczne

Do pozapłacowych kosztów pracy kwalifikowane są: podatek dochodowy od osób fizycznych, składki na ubezpieczenie społeczne (w części finansowanej zarówno przez pracownika, jak i przez pracodawcę) oraz w niektórych krajach tzw. podatek od wynagrodzeń (*payroll tax*), obciążający pracodawcę³. Łączna wartość tych obciążeń skorygowana o ewentualne zasiłki przysługujące pracownikom składa się na tzw. klin podatkowy (*tax wedge*) [OECD 2016b]. W analizach porównawczych klin jest zazwyczaj prezentowany jako wskaźnik procentowy, będący relacją sumy wymienionych powyżej obciążeń do całkowitych kosztów pracy ponoszonych przez pracodawcę [Polarczyk 2007: 1].

¹ Praca w ramach projektu realizowanego ze środków Narodowego Centrum Nauki przyznanych na podstawie decyzji numer DEC-2012/05/N/HS4/00481.

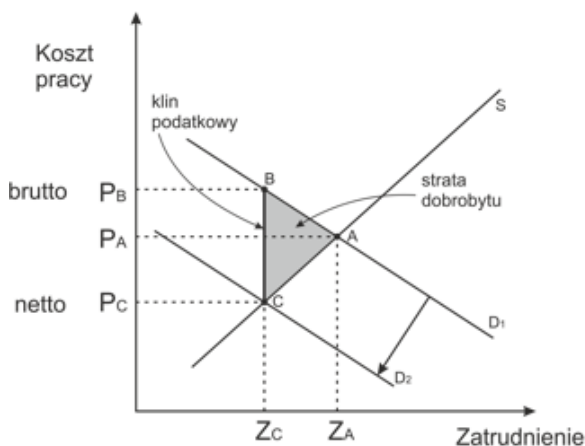
² Dr Małgorzata Mazurek-Chwiejczak, Katedra Finansów Publicznych, Wydział Ekonomiczny, Uniwersytet Marii Curie-Skłodowskiej w Lublinie

³ W 2013 r. *payroll tax* funkcjonował w takich państwach OECD jak: Australia, Austria, Kanada, Dania, Francja, Węgry, Islandia, Irlandia, Izrael, Korea, Meksyk, Słowenia i Szwecja. Szerzej: OECD [2015: 101–102].

W sensie ekonomicznym wpływ opodatkowania na rynek pracy wyraża się poprzez zróżnicowanie płacy netto pracownika, określanej jako tzw. płaca konsumpcyjna oraz płacy produkcyjnej, wyznaczającej całkowity koszt ponoszony przez pracodawcę w związku z zatrudnieniem danej osoby [Wołowicz, Skica 2013: 56]. Różnica między tymi dwiema wielkościami jest co do wartości równa klinowi podatkowemu. Opodatkowanie i oskładkowanie pracy powoduje, że płaca konsumpcyjna jest niższa od płacy produkcyjnej. W efekcie praca staje się relatywnie mniej opłacalna w porównaniu do czasu wolnego, a także mniej warta od nieopodatkowanej pracy w szarej strefie [Bukowski i in. 2005: 93].

Negatywny wpływ obciążeń fiskalnych na rynek pracy ujawnia się zarówno od strony popytu na pracę, determinując decyzje gospodarstw domowych o podjęciu zatrudnienia i jego wymiarze, jak i z punktu widzenia podaży pracy, wpływając na decyzje przedsiębiorstw odnośnie do rozmiarów zatrudnienia i wielkości produkcji [Nojszewska 2002: 42].

Na rys. 1 zobrazowano wpływ ciężarów fiskalnych obciążających pracodawcę na sytuację na rynku pracy. Przy założeniu, że praca nie jest opodatkowana ani oskładkowana, równowaga na rynku pracy ustala się w punkcie A, przy płacy równej P_A i zatrudnieniu na poziomie Z_A . Nałożenie na pracodawcę obciążenia równego odcinkowi BC spowoduje zmniejszenie popytu na pracę a tym samym przesunięcie krzywej popytu z położenia D_1 do D_2 . Nowy punkt równowagi – C – ustali się dla płacy P_C i zatrudnienia Z_C . Płaca produkcyjna wzrośnie do poziomu P_B , co wymusi na pracodawcy redukcję zatrudnienia. Jednocześnie płaca konsumpcyjna ulegnie uszczupleniu do poziomu P_C . Nałożenie ciężaru fiskalnego na pracodawcę skutkować będzie wystąpieniem straty dobrobytu (*excess burden, deadweight loss*), której rozmiary określa powierzchnia trójkąta ABC.

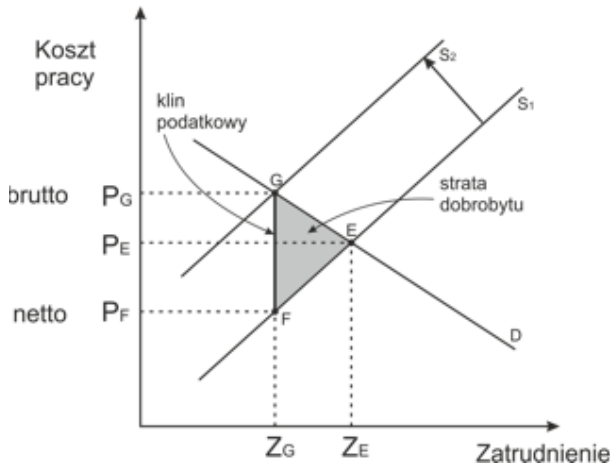


Rys. 1. Wpływ ciężarów fiskalnych nałożonych na pracodawcę na rynek pracy

Źródło: opracowanie własne

Na rys. 2 przedstawiono analogiczną analizę z punktu widzenia podaży pracy. Obciążenie podatkiem czy inną daniną fiskalną pracownika spowoduje przesunięcie

krzywej podaży pracy w kierunku początku układu współrzędnych (z S_1 do S_2). W rezultacie nowy punkt równowagi – G – ustali się dla niższego poziomu zarówno zatrudnienia (Z_G), jak i płacy netto (P_G). Także i w tym przypadku skutkiem opodatkowania lub oskładkowania będzie wystąpienie straty w dobrobycie (pole trójkąta EFG).



Rys. 2. Wpływ ciężarów fiskalnych nałożonych na pracownika na rynek pracy

Źródło: opracowanie własne

W konkluzji należy stwierdzić, że ekonomiczne skutki nałożenia ciężarów fiskalnych na podatnika i na pracodawcę są jednakowe i wyrażają się one w postaci wzrostu kosztów pracy, obniżenia płacy netto, jak również ograniczenia zatrudnienia [Krajewska 2010: 188].

W rzeczywistości zmiany wysokości płac i rozmiarów zatrudnienia zdeterminowane są elastycznością popytu na pracę i podaży pracy. Większe koszty ponosi przy tym ta strona kontaktu, której reakcja na zmiany płac jest mniej elastyczna. Tym samym ekonomiczny podział klina podatkowego na część obciążającą pracownika (zmniejszającą wynagrodzenie netto) i pracodawcę (niepodlegającą przerzuceniu na pracownika) może przebiegać niezależnie od obowiązujących rozwiązań legislacyjnych [Bukowski i in. 2005: 95]. Przy elastycznym popycie lub nieelastycznej podaży obciążenie podatkowe przerzucane jest „do tyłu”, tj. na pracownika. W skrajnym przypadku, jeżeli pracownicy nie mają żadnej innej możliwości uzyskania dochodu niż podjęcia zatrudnienia, podaż pracy staje się całkowicie nieelastyczna, co powoduje, że opodatkowanie jest przerzucane w całości na wynagrodzenie netto. Z kolei, jeżeli popyt na pracę jest mało elastyczny, zaś podaż charakteryzuje się znaczną elastycznością, ciężary fiskalne spadną w większym stopniu na pracodawców. Sytuacja taka może doprowadzić do ograniczenia zatrudnienia, zaś, jeżeli nie nastąpi substytucja kapitału w miejsce pracy, również do zahamowania wzrostu gospodarczego [Nojszewska 2002: 42]. Bukowski i inni [2005: 94] podkreślają, że o ile w długim okresie bardzo prawdopodobne jest całkowite przerzucenie ciężaru fiskalnego na pracowników, to jednak w krótkim i średnim horyzoncie czasowym szereg czynników może na to nie pozwalać.

Wśród innych czynników determinujących reakcję rynkową spowodowaną wzrostem ciężarów fiskalnych nakładanych na pracę należy wskazać pozycję rynkową i siłę przetargową pracowników i pracodawców, obecność sprawnych instytucji negocjacyjnych, realizowaną politykę zatrudnienia, jak również stopień konkurencyjności na rynkach produktów [Krajewska 2010: 189–191].

Analizując wpływ opodatkowania na podaż pracy, a dokładnie na decyzje gospodarstw domowych dotyczące wchodzenia na rynek pracy oraz na liczbę przepracowanych godzin należy wspomnieć również o tym, że zwiększenie podatku dochodowego uruchamia jednocześnie działanie dwóch przeciwstawnych efektów. Wzrost opodatkowania obniża cenę czasu wolnego względem pracy, zniechęcając do niej, tj. wywołując substytucję pracy czasem wolnym (efekt substytucyjny). Z drugiej strony zwiększenie podatku spowoduje ograniczenie dochodu dyspozycyjnego, skłaniając tym samym do odzyskania utraconego dochodu, a zatem stymulując zwiększenie oferowanej podaży pracy (efekt dochodowy). Ostateczna reakcja po stronie podaży pracy zależy będzie od tego, który ze wskazanych efektów jest silniejszy, przy czym efekt substytucyjny determinowany jest marginalną stawką podatkową, z kolei efekt dochodowy zależy od stawki przeciętnej [Nojszewska, 2002: 43–44].

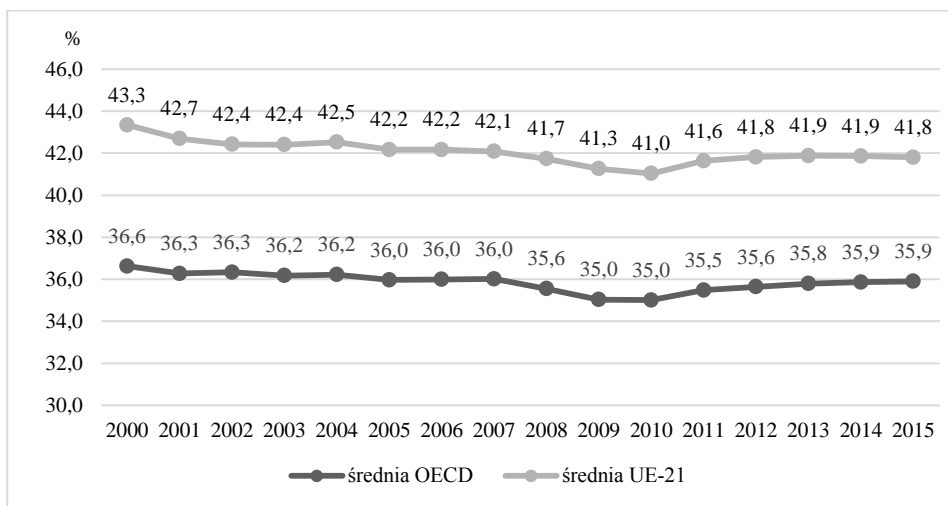
W literaturze przedmiotu dość powszechnie głoszony jest pogląd, iż wysoki poziom klina podatkowego zniechęca pracodawców do legalnego zatrudniania pracowników, zaś bezrobotnych – do podejmowania rejestrowanej pracy. Uważa się, że nadmierna wysokość klina przyczynia się do niskiego zatrudnienia, wysokiego bezrobocia oraz do rozrostu szarej strefy w gospodarce. K. Polarczyk [2007: 2] aprobuje tę tezę, jednak zwraca uwagę na fakt, że sytuacja na rynku pracy jest determinowana wieloma czynnikami, zaś zależność stopy bezrobocia od rozmiarów klina podatkowego nie zawsze jest czytelna. Jednocześnie wspomniany autor powołuje się na wnioski z badań empirycznych, z których wynika, że „klin podatkowy decyduje bezpośrednio o sytuacji na rynku pracy w ok. 25–50%”. W innych opracowaniach [Góra i in. 2006: 8] zwraca się uwagę na fakt, że wysoki poziom klina podatkowego szczególnie negatywnie odbija się na poziomie stopy bezrobocia w tych segmentach rynku pracy, w których płace są relatywnie niskie. Jego oddziaływanie będzie zatem najbardziej dotkliwe dla pracowników nisko wykwalifikowanych.

W opracowanym przez ekspertów OECD rankingu uwzględniającym szkodliwość wpływu danej daniny na wzrost gospodarczy, mierzoną rozmiarami wywoływanych zniekształceń w procesie alokacji zasobów, podatek dochodowy od osób fizycznych został sklasyfikowany na drugiej pozycji (po podatku dochodowym od osób prawnych) [OECD, 2010]. W badaniach prowadzonych przez ekspertów Komisji Europejskiej w oparciu o model Quest III weryfikowano, jaki wpływ na podstawowe wskaźniki makroekonomiczne będzie miało przesunięcie ciężaru podatkowego z danin obciążających pracę w kierunku podatków konsumpcyjnych rozmiarów 1% PKB. Przeprowadzone symulacje dowiodły, że opisana reforma podatkowa przyniesie pozytywny długofalowy skutek (w perspektywie 10-letniej) wyrażający się wzrostem rozmiarów produktu globalnego, konsumpcji globalnej, zagregowanych inwestycji, eksportu, jak również ogólnego poziomu zatrudnienia, w szczególności w segmencie nisko wykwalifikowanych pracowników [European Commission 2013: 60].

Poziom i struktura klina podatkowego w państwach OECD

Przeciętna wartość klina podatkowego dla osoby uzyskującej wynagrodzenie równe średniej płacy w gospodarce w latach 2000–2015 oscylowała w państwach OECD wokół 36% całkowitych kosztów pracy (rys. 3). W rozpatrywanym okresie można było zaobserwować tylko niewielkie odchylenia od wskazanego – w roku 2000 wartość wskaźnika była wyższa o ok. 1 pkt proc. od podanej wielkości, zaś w latach 2009–2010 niższa od niej o ok. 1 pkt proc. Nieco wyższym podatkowym obciążeniem pracy charakteryzowały się te kraje OECD, które są członkami Unii Europejskiej. Przeciętny klin podatkowy wyznaczony dla tej grupy państw kształtował się na poziomie wyższym o ok. 6 pkt proc. od średniej OECD.

Należy odnotować, że w okresie 2000–2015 poziom ciężarów fiskalnych nakładanych na pracę charakteryzował się relatywnie większą stabilnością od poziomu fiskalizmu mierzonego relacją wpływów podatkowych do PKB [OECD, 2015a]. Mimo że ogólny trend kształtował się podobnie – do 2010 r. zanotowano spadek tych wskaźników, zaś po tej dacie skromny wzrost – to jednak zmniejszenie presji fiskalnej po 2000 r. dotyczyło głównie innych elementów systemu podatkowego, w szczególności zaś podatku dochodowego od osób prawnych jako zasadniczej daniny obciążającej dochody przedsiębiorstw.



Rys. 3. Poziom klina podatkowego dla osoby uzyskującej wynagrodzenie równe płacy przeciętnej jako odsetek całkowitych kosztów pracy w państwach OECD w latach 2000–2015

Źródło: opracowanie własne na podstawie: OECD [2016a]

W roku 2015 poziom klina podatkowego był istotnie zdywersyfikowany w poszczególnych krajach OECD (tabela 1). Największym ciężarem fiskalnym obciążającym pracę, zbliżającym się do 50% lub przekraczającym ten poziom charakteryzowały się gospodarki państw położonych w centrum Europy, takich jak Belgia, Austria, Niemcy, Węgry, Włochy czy Francja. Wynika to z jednej strony z wysokiego poziomu rozwoju społeczno-gospodarczego tych państw, z drugiej zaś – z przyjętego i rea-

lizowanego przez nie modelu polityki. Na przeciwnym biegunie znalazły się kraje położone poza Europą, w przypadku których klin podatkowy nieznacznie przekracza lub kształtuje się poniżej granicy odpowiadającej 20% całkowitych kosztów pracy – Chile, Nowa Zelandia, Meksyk, Izrael, Korea czy Szwajcaria. Poziom fiskalnego obciążenia pracy w europejskich państwach OECD należy zatem uznać za relatywnie wysoki. Stan taki może powodować negatywne konsekwencje w postaci wzrostu stopy bezrobocia czy rozwoju szarej strefy w gospodarce tych krajów, lecz z drugiej strony umożliwia zapewnienie wysokiego poziomu ochrony socjalnej obywateli. W państwach „starej” Unii, w przypadku których poziom klina podatkowego jest relatywnie najniższy w porównaniu z innymi krajami regionu, tj. w Wielkiej Brytanii i Irlandii, pakiet świadczeń socjalnych jest zdecydowanie skromniejszy [Krajewska 2010: 185].

Tabela 1. Poziom i struktura klina podatkowego w państwach OECD w 2015 r. (%)

Wyszczególnienie	Poziom klina podatkowego (w podziale na poszczególne składniki) jako odsetek całkowitych kosztów pracy				Wewnętrzna struktura klina podatkowego		
	klin podat- kowy (cał- kowna wartość) [%]	PIT (central- ny + lokalny) [%]	składki na ubezpiecz. społeczne – część finansowa- na przez pracownika [%]	składki na ubezpiecz. społeczne – część finansowa- na przez pracodaw- cę [%]	PIT (central- ny + lokalny) [%]	składki na ubezpiecz. społeczne – część finansowa- na przez pracownika [%]	składki na ubezpiecz. społeczne – część finansowa- na przez pracodaw- cę [%]
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>	<i>7</i>	<i>8</i>
Belgia	55,3	21,6	10,8	22,9	39	20	41
Austria	49,5	13,1	14,0	22,4	26	28	45
Niemcy	49,4	16,1	17,2	16,2	33	35	33
Węgry	49,0	12,5	14,4	22,2	25	29	45
Włochy	49,0	17,5	7,2	24,3	36	15	50
Francja	48,5	10,7	10,3	27,5	22	21	57
Finlandia	43,9	18,4	6,7	18,7	42	15	43
Czechy	42,8	9,2	8,2	25,4	21	19	59
Szwecja	42,7	13,5	5,3	23,9	32	12	56
Słowenia	42,6	9,7	19,0	13,9	23	45	33
Portugalia	42,1	14,0	8,9	19,2	33	21	46
Słowacja	41,3	7,4	10,2	23,8	18	25	58
Hiszpania	39,6	11,6	4,9	23,0	29	12	58
Grecja	39,3	7,1	12,4	19,7	18	32	50
Estonia	39,0	12,6	1,2	25,3	32	3	65
Turcja	38,3	10,6	12,8	14,9	28	33	39
Luksemburg	38,3	16,0	11,4	10,9	42	30	29
Dania	36,4	35,8	0,0	0,8	98	0	2
Norwegia	36,6	17,9	7,3	11,5	49	20	31
Holandia	36,2	15,2	12,1	8,9	42	33	25
Polska	34,7	5,0	15,3	14,4	15	44	41
Islandia	34,0	26,7	0,3	7,0	79	1	20
Japonia	32,2	6,7	12,4	13,1	21	39	41

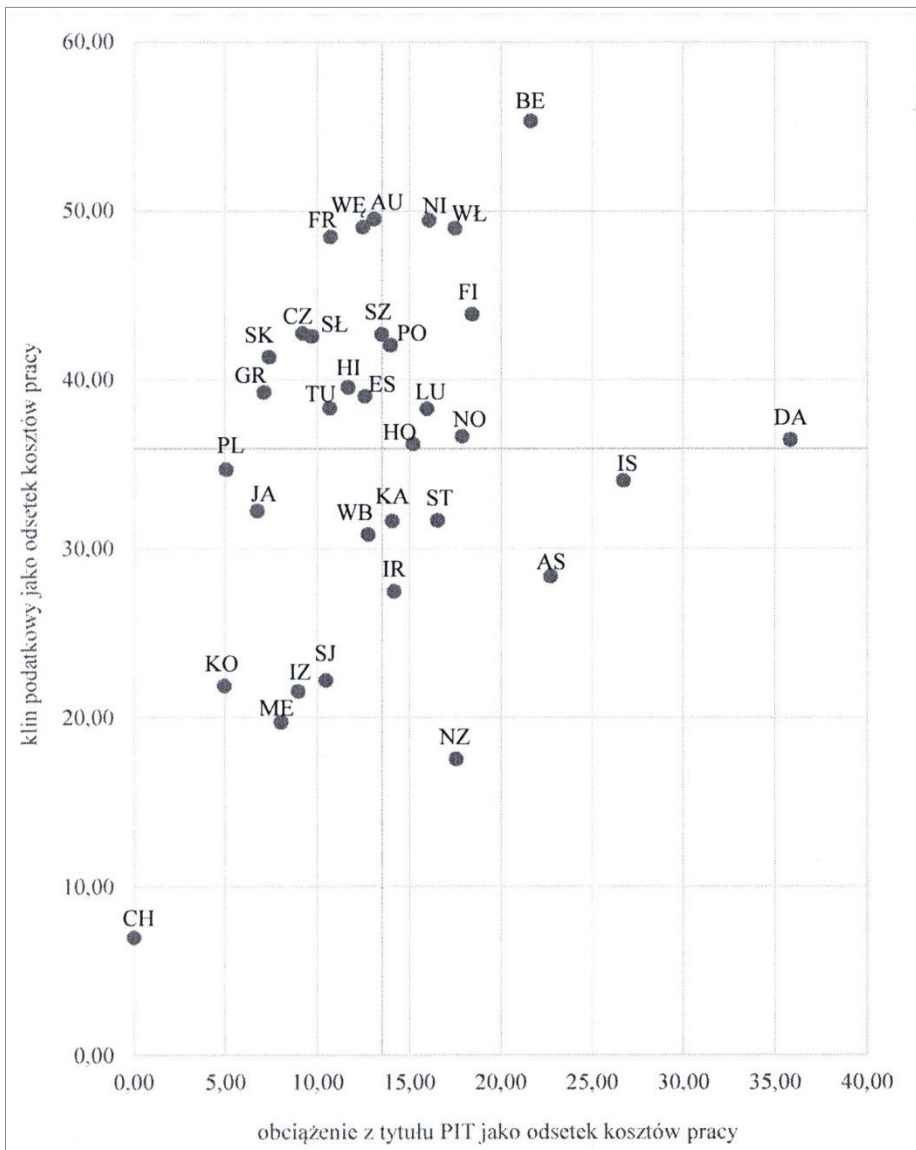
1	2	3	4	5	6	7	8
Stany Zjednoczone	31,7	16,5	7,0	8,1	52	22	26
Kanada	31,6	14,1	6,8	10,8	44	21	34
W. Brytania	30,8	12,8	8,4	9,7	41	27	31
Australia	28,4	22,7	0,0	5,6	80	0	20
Irlandia	27,5	14,2	3,6	9,7	52	13	35
Szwajcaria	22,2	10,5	5,9	5,9	47	26	26
Korea	21,9	4,9	7,6	9,4	23	35	43
Izrael	21,6	8,9	7,5	5,1	41	35	24
Meksyk	19,7	8,0	1,2	10,5	41	6	53
N. Zelandia	17,6	17,6	0,0	0,0	100	0	0
Chile	7,0	0,0	7,0	0,0	0	100	0
średnia OECD	35,9	13,5	8,2	14,3	39	23	40
średnia UE-21	41,8	14,0	9,6	18,2	34	23	44

Źródło: opracowanie własne na podstawie: OECD [2016a]

Głównym komponentem klina podatkowego pozostają składki na ubezpieczenie społeczne, które konstytuują ok. 60% całkowitego ciężaru fiskalnego nakładanego na czynnik pracy. Udział podatku dochodowego od osób fizycznych w klinie podatkowym sięga 40%, zaś w przypadku państw pozaeuropejskich kształtuje się na nieco niższym poziomie.

Specyficzna sytuacja występuje w Chile, gdzie pracownik otrzymujący płacę równą przeciętnemu wynagrodzeniu w gospodarce nie płaci podatku dochodowego, zaś jego wynagrodzenie obciążone jest jedynie składką na ubezpieczenie społeczne finansowaną przez pracownika. W kraju tym obowiązuje wysoka kwota wolna od opodatkowania PIT – na poziomie 6 998 076 CLP rocznie, z kolei przeciętna roczna płaca jest niewiele wyższa od tej kwoty i wynosi 7 018 884 CLP. Po uwzględnieniu odliczeń z tytułu zapłaconych składek na ubezpieczenie społeczne okazuje się, że osoba znajdująca się w opisanej sytuacji jest wolna od ciężaru podatku dochodowego [OECD 2015b: 216]. Z kolei w Nowej Zelandii nie wykształcił się system ubezpieczeń społecznych, zaś ciężar zabezpieczenia podstawowych potrzeb socjalnych spoczywa na pozostałych elementach systemu podatkowego, w tym przede wszystkim na podatku od dochodów osobistych ludności. Do niedawna taka sytuacja występowała również w Australii. W 2015 r. w kraju tym funkcjonowały składki na ubezpieczenie społeczne pobierane od pracodawców, jednak ich wysokość wynosiła jedynie 1/5 całkowitego ciężaru fiskalnego nakładanego na czynnik pracy. Poziom składek na ubezpieczenie społeczne jest marginalny w Danii, gdzie świadczenia socjalne pokrywane są nie tylko z funduszy pochodzących ze składek, lecz także z dochodów budżetowych o charakterze ogólnym, w tym przede wszystkim PIT. Relatywnie niewielkim udziałem składek na ubezpieczenie społeczne charakteryzowały się do niedawna również takie kraje jak: Islandia, Korea Południowa, Finlandia, Irlandia i Kanada [Krajewska 2016, s. 675]. Mimo iż *Personal Income Tax*, jak każdy podatek jest daniną o charakterze ogólnym, to jednak w świadomości wielu polityków i ekonomistów środki z niego uzyskane mają identyczne lub przynajmniej zbliżone przeznaczenie jak składki na ubezpieczenie społeczne. W krajach takich jak Belgia, Francja i Litwa

zgodnie z obowiązującymi regulacjami określona część wpływów z PIT jest kierowana do odpowiednich funduszy ubezpieczeniowych [Polarczyk 2008: 22–25].



Rys. 4. Zestawienie całkowitej wysokości klina podatkowego oraz obciążeń z tytułu podatkowego dochodowego od osób fizycznych w państwach OECD w 2015 r.

AS – Australia, AU – Austria, BE – Belgia, CH – Chile, CZ – Czechy, DA – Dania, ES – Estonia, FI – Finlandia, FR – Francja, GR – Grecja, HI – Hiszpania, HO – Holandia, IR – Irlandia, IS – Islandia, IZ – Izrael, JA – Japonia, KA – Kanada, KO – Korea, LU – Luksemburg, ME – Meksyk, NI – Niemcy, NO – Norwegia, NZ – Nowa Zelandia, PL – Polska, PO – Portugalia, SJ – Szwajcaria, SK – Słowacja, SL – Słowenia, ST – Stany Zjednoczone, SZ – Szwecja, TU – Turcja, WB – Wielka Brytania, WE – Węgry, WL – Włochy

Źródło: opracowanie własne na podstawie: OECD [2016a].

Na rys. 4 zestawiono całkowitą wysokość klina podatkowego w państwach OECD z wysokością obciążeń z tytułu PIT nakładanych na pracę. Na tej podstawie można wyodrębnić cztery grupy krajów.

Państwa nordyckie takie jak: Dania, Finlandia i Norwegia, kraje Beneluksu, a także niektóre inne państwa „starej” Unii (m.in. Włochy, Niemcy) charakteryzują się ponadprzeciętnym poziomem klina podatkowego, a jednocześnie obciążenie wynagrodzeń z tytułu PIT przekracza tam wartość średnią dla całego ugrupowania. Wymienione kraje charakteryzują się szczególnie rozbudowanym zakresem sektora finansów publicznych, zaś jednocześnie podatek dochodowy od osób fizycznych historycznie pełni tam rolę głównego źródła dochodów podatkowych.

Druga, najliczniejsza grupa krajów charakteryzuje się wysokim poziomem klina podatkowego (powyżej wartości średniej) oraz niższym od przeciętnego obciążeniem z tytułu PIT. Obejmuje ona przede wszystkim państwa Europy Środkowo-Wschodniej, w tym Czechy, Węgry, Słowację, i Estonię. Kraje te przeszły głęboką transformację gospodarczą na początku lat 90. XX wieku. Przejście do systemu gospodarki rynkowej wiązało się z koniecznością przeprowadzenia szeregu reform. Próba złagodzenia napięć na rynku pracy było skierowanie części osób na wcześniejsze emerytury [Russel 2008: 78]. Sytuacja ta skutkowałą wzrostem wydatków na świadczenia społeczne, co z kolei spowodowało konieczność podniesienia składek ubezpieczeń społecznych. Należy również wspomnieć o tym, że podatek dochodowy od osób fizycznych nie ma w tych krajach zbyt długiej historii, zaś jego implementacja przebiegała zazwyczaj w warunkach trwającej transformacji. Aby móc wprowadzić tę daninę bez oporu społecznego, zdecydowano się na ustanowienie jej stawek na umiarkowanym poziomie. W omawianej grupie znalazły się również nieliczne państwa „starej” Unii, w tym Grecja czy Hiszpania. Kraje te charakteryzują się tzw. południową mentalnością podatkową, zaś budżety publiczne opierają się tam przede wszystkim na wpływach z podatków pośrednich.

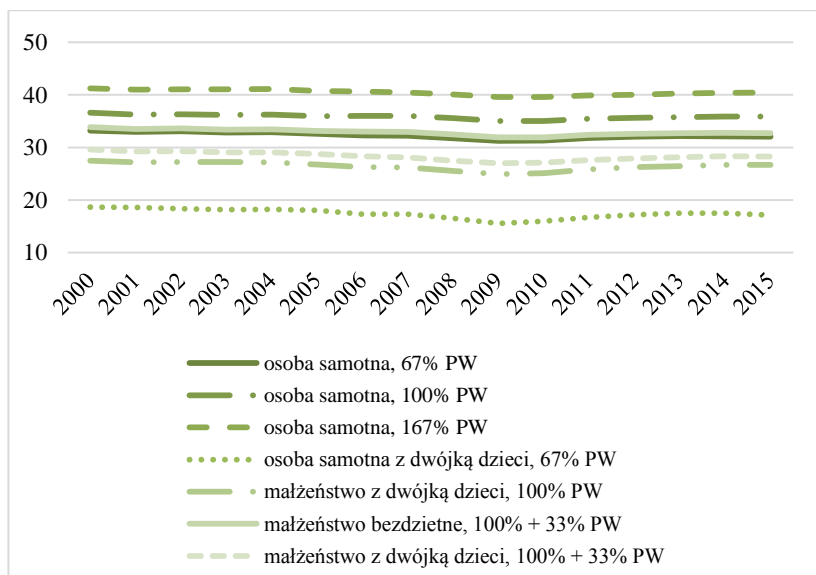
Trzecia grupa objęła przede wszystkim państwa anglojęzyczne położone poza Europą, tj.: Stany Zjednoczone, Kanadę, Australię i Nową Zelandię, a ponadto również Islandię i Irlandię. Kraje te charakteryzują się relatywnie niskim fiskalnym obciążeniem pracy, a jednocześnie ponadprzeciętnym udziałem podatku dochodowego od osób fizycznych w klinie podatkowym. PIT pełni w budżetach tych państw rolę zasadniczego źródła dochodów podatkowych. O wiele mniejsza jest natomiast fiskalna rola podatków pośrednich, w tym w szczególności VAT. W Stanach Zjednoczonych nie funkcjonuje federalny podatek od wartości dodanej. 46 spośród 50 amerykańskich stanów zdecydowało się na implementację jednofazowego podatku od sprzedaży detalicznej (*Retail Sales Tax*), jednak dochody uzyskiwane z tego źródła są skromne [OECD 2014: 14].

Z kolei w grupie państw o niewielkim poziomie klina podatkowego i jednocześnie niskim udziale obciążeń z tytułu PIT w fiskalnych kosztach pracy znalazły się pozaeuropejskie nieanglojęzyczne kraje OECD, tj. Korea, Izrael, Meksyk i Chile, a dodatkowo również Polska i Wielka Brytania.

Wykorzystanie obciążeń nakładanych na pracę do realizacji celów o charakterze społecznym

Pomimo kontrowersji dotyczących możliwości realizowania przez świadczenia fiskalne, w tym w szczególności podatkowe celów pozafiskalnych, w literaturze przedmiotu dominuje pogląd, zgodnie z którym instrumenty te powinny być wykorzystywane do aktywnego oddziaływania na gospodarkę, a także do regulowania struktur społecznych [Gajl 1992: 126; Szofno-Koguc 2000: 22; Sokołowski 1991: 19–21]. Pobór podatków stwarza możliwość dokonania korekty w poziomie dochodów rozporządzalnych ludności. Funkcja redystrybucyjna ściśle koresponduje z ideą sprawiedliwości podatkowej (zarówno w ujęciu horyzontalnym, jak i wertykalnym), która zajmuje szczególne miejsce w kanonie zasad podatkowych [Gomułowicz 2001].

Z danych zaprezentowanych na rys. 5 wynika, iż w państwach OECD w całym okresie 2000–2015 występowały istotne różnice w poziomie klina podatkowego dla różnych typów gospodarstw domowych. Najniższą presją fiskalną charakteryzowały się ciężary nakładane na osoby samotne z dwójką dzieci, otrzymujące wynagrodzenie równe 67% płacy przeciętnej, z kolei najwyższy poziom obciążeń dotyczył osób samotnych, których płaca była relatywnie wysoka (167% przeciętnego wynagrodzenia). Poziom klina podatkowego, jak również wysokość obciążeń z tytułu PIT w krajach OECD zdeterminowane są czynnikami takimi jak: stan cywilny, liczba osób uzyskujących wynagrodzenie z pracy (tylko w przypadku małżeństw), liczba posiadanego potomstwa, a także poziomem uzyskiwanych dochodów, a dokładnie jego relacją do przeciętnego wynagrodzenia w gospodarce [Kryńska 2014: 49].



Rys. 5. Przeciętny poziom klina podatkowego w państwach OECD w latach 2000–2015 dla różnych typów gospodarstw domowych (dane w%)

PW – przeciętne wynagrodzenie w gospodarce

Źródło: opracowanie własne na podstawie: OECD [2016a]

W dalszej części tego punktu zostanie przeprowadzona analiza zakresu wykorzystania danin fiskalnych obciążających pracę do realizacji celów o charakterze redystrybucyjnym w dwóch płaszczyznach, z których pierwsza odnosi się do pionowego wyrównywania dochodów ludności, zaś druga dotyczy oddziaływania o charakterze prorodzinnym.

W tabeli 2 zestawiono wysokość klina podatkowego (wyrażoną jako odsetek całkowitych kosztów pracy), jak również stopę opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych dla osób znajdujących się w różnej sytuacji materialnej, tj. uzyskujących wynagrodzenie równe 67%, 100% i 167% przeciętnej płacy w gospodarce. Aby wyeliminować wpływ instytucji rodziny na poziom obciążeń, założono przy tym, że mamy do czynienia z osobą samotną, która nie wychowuje dzieci.

W literaturze przedmiotu podatek określa się jako progresywny, jeśli pochłania on relatywnie większą część dochodu osób zamożnych w porównaniu z osobami gorzej sytuowanymi [OECD 2012: 3]. Zgodnie z powyższą definicją klin podatkowy można uznać za progresywny we wszystkich państwach OECD z wyjątkiem Węgier. Podobny charakter ma podatek od dochodów osobistych obciążający wynagrodzenia z pracy. Specyficzna sytuacja, jaka ma miejsce na Węgrzech wynika m.in. z faktu, iż w kraju tym obowiązuje liniowa skala opodatkowania dochodów osób fizycznych, zaś konstrukcja PIT nie przewiduje obecności minimum dochodów wolnego od opodatkowania [Antal 2013]. W krajach OECD poziom klina podatkowego dla osoby uzyskującej wynagrodzenie równe 167% przeciętnej płacy w gospodarce jest średnio o 8,4 pkt proc. wyższy w porównaniu z osobą, której wynagrodzenie wynosi 67% płacy przeciętnej. Jeśli chodzi o stopę opodatkowania PIT, analogiczna różnica wynosi 10,3 pkt proc.

Tabela 2. Wysokość klina podatkowego jako odsetek całkowitych kosztów pracy oraz efektywna stopa opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych dla różnych poziomów dochodu dla osoby samotnej bezdzietnej w państwach OECD w 2015 r. (dane w %)

Wyszczególnienie	Klin podatkowy				PIT			
	67% PW	100% PW	167% PW	różnica: 167% – 67% PW	67% PW	100% PW	167% PW	różnica: 167% – 67% PW
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>	<i>7</i>	<i>8</i>	<i>9</i>
Australia	23,1	28,4	34,0	10,9	18,5	24,1	30,1	11,5
Austria	45,0	49,5	52,2	7,3	11,0	16,9	23,2	12,3
Belgia	49,5	55,3	60,7	11,2	21,5	28,1	35,1	13,6
Kanada	26,6	31,6	33,4	6,8	11,8	15,8	22,2	10,4
Chile	7,0	7,0	7,9	0,9	0,0	0,0	0,9	0,9
Czechy	39,9	42,8	45,1	5,2	8,4	12,3	15,4	7,0
Dania	34,3	36,5	42,4	8,2	33,8	36,1	42,1	8,4
Estonia	38,0	39,0	39,9	1,9	15,4	16,8	18,0	2,6
Finlandia	38,3	43,9	49,7	11,4	16,0	22,7	29,8	13,8
Francja	43,5	48,5	54,3	10,8	11,7	14,7	20,9	9,2
Niemcy	45,3	49,4	51,3	6,0	14,2	19,2	27,7	13,5
Grecja	34,7	39,3	46,8	12,1	3,2	8,8	18,2	15,0
Węgry	49,0	49,0	49,0	0,0	16,0	16,0	16,0	0,0
Islandia	29,9	34,0	38,3	8,5	24,1	28,7	33,5	9,4
Irlandia	21,6	27,5	38,8	17,2	9,2	15,7	28,2	19,0

<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>	<i>7</i>	<i>8</i>	<i>9</i>
Izrael	14,6	21,6	30,6	16,0	4,9	9,4	16,8	11,9
Włochy	42,0	49,0	54,6	12,6	13,9	23,1	30,4	16,5
Japonia	30,8	32,2	34,9	4,1	6,1	7,7	12,4	6,3
Korea	18,6	21,9	24,0	5,4	1,8	5,4	10,1	8,2
Luksemburg	31,1	38,3	45,2	14,2	9,9	17,9	25,6	15,8
Meksyk	15,0	19,7	22,8	7,8	2,0	9,0	13,5	11,5
Holandia	31,0	36,2	41,5	10,5	7,1	16,7	28,4	21,3
Nowa Zelandia	13,5	17,6	23,3	9,8	13,5	17,6	23,3	9,8
Norwegia	33,7	36,6	42,4	8,7	16,8	20,2	26,7	9,8
Polska	33,4	34,7	35,7	2,3	4,4	5,9	7,1	2,7
Portugalia	36,2	42,1	48,0	11,8	10,1	17,3	24,6	14,5
Słowacja	38,8	41,4	43,4	4,6	6,3	9,7	12,4	6,1
Słowenia	38,6	42,6	46,5	7,9	6,6	11,2	15,8	9,1
Hiszpania	36,0	39,6	44,2	8,2	10,5	15,1	21,4	11,0
Szwecja	40,7	42,7	51,0	10,2	15,1	17,7	30,9	15,8
Szwajcaria	19,5	22,2	26,8	7,3	8,2	11,1	16,1	7,9
Turcja	36,1	38,3	41,9	5,8	9,9	12,5	16,8	6,9
W. Brytania	26,0	30,8	37,3	11,3	11,2	14,1	22,4	11,2
Stany Zjednoczone	29,5	31,7	36,4	6,9	15,2	18,0	23,5	8,2
średnia OECD	32,1	35,9	40,4	8,4	11,4	15,8	21,8	10,3
średnia UE–21	37,7	41,7	46,4	8,7	12,0	16,7	23,2	11,2

PW – przeciętne wynagrodzenie w gospodarce

Źródło: opracowanie własne na podstawie: OECD [2016a]

Stopień dokonywanej korekty w poziomie dochodów rozporządzalnych różni się istotnie dla poszczególnych krajów. W państwach takich jak Chile, Estonia i Polska można go uznać za marginalny, bowiem różnica między wysokością klina podatkowego dla wskazanych poziomów dochodów nie przekracza 2,3 pkt proc. Niewiele większa skala korekty (nieprzekraczająca 6 pkt proc.) charakteryzuje systemy fiskalne krajów takich jak: Turcja, Korea, Japonia, a także Czechy i Słowacja. Największym stopniem progresywności charakteryzują się ciężary fiskalne nakładane na pracę w państwach Europy Zachodniej (Irlandia, Luksemburg, Belgia, Holandia, Włochy, Portugalia, Grecja, Finlandia, Szwecja, Francja, Wielka Brytania), a ponadto również w Izraelu. W państwach OECD będących jednocześnie członkami UE różnica w poziomie klina podatkowego dla osoby zarabiającej 167% płacy przeciętnej a osoby, której płaca wynosi 67% średniego wynagrodzenia jest wyższa o 0,3 pkt proc. w porównaniu z pozostałymi państwami organizacji. Państwa UE stosują również większą progresję w opodatkowaniu PIT w porównaniu z państwami OECD położonymi poza Unią. Różnica w poziomie efektywnych stawek tej daniny dla wskazanych poziomów dochodów w grupie UE–21 jest o ok. 1 pkt proc. wyższa w porównaniu z pozostałymi krajami Organizacji.

Podatek dochodowy od osób fizycznych pozostaje zasadniczym elementem klina podatkowego decydującym o jego progresywności. Dowodzą tego dane zawarte w tabeli 3, z których wynika, że różnice w stopie opodatkowania PIT dla różnych poziomów dochodu są wyższe od analogicznych różnic charakteryzujących ogół obciąż-

zeń fiskalnych nakładanych na pracę⁴. Podatek dochodowy od osób fizycznych w większości państw OECD charakteryzuje się wielostopniową skalą podatkową, zaś w tych krajach, gdzie obowiązuje skala liniowa (Czechy, Estonia) stosowane jest minimum dochodów wolnych od opodatkowania. Oznacza to, że wspólną cechą systemów PIT we wszystkich krajach Organizacji z wyjątkiem Węgier pozostaje stosowanie progresji – w formie jawnej lub ukrytej. Z kolei składkom ubezpieczenia społecznego w większości państw OECD nadano liniową lub regresywną konstrukcję. W Austrii, Francji, Niemczech, Polsce, Luksemburgu, Holandii, Hiszpanii, Szwecji, Szwajcarii, Japonii i Korei ustalone zostały maksymalne kwoty pobieranych składek lub ustanowiono górne limity podstawy ich naliczania. W Finlandii i Stanach Zjednoczonych stawka, według której naliczane są stawki maleje wraz ze zwiększaniem się dochodu, z kolei w Danii składka finansowana przez pracownika ustanowiona została w stałej, zryczałtowanej kwocie [OECD 2015].

Tabela 3. Miary progresywności klina podatkowego oraz podatku od dochodów osób fizycznych obciążającego wynagrodzenia w państwach w latach 2000–2015 – średnia OECD

Wyszczególnienie	2000	2002	2004	2006	2008	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Różnice w poziomie klina podatkowego w pkt proc.											
100% PW – 67% PW	3,42	3,24	3,29	3,69	3,79	3,68	3,69	3,62	3,63	3,76	3,83
167% PW – 100% PW	4,61	4,75	4,90	4,65	4,52	4,59	4,40	4,35	4,48	4,52	4,52
167% PW – 67% PW	8,03	7,99	8,19	8,34	8,31	8,27	8,09	7,97	8,11	8,28	8,35
Różnice w stopie opodatkowania PIT w pkt proc.											
100% PW – 67% PW	3,81	3,83	4,01	4,26	4,41	4,29	4,28	4,14	4,16	4,28	4,33
167% PW – 100% PW	6,53	6,45	6,55	6,27	6,18	6,22	6,04	6,00	6,02	6,02	6,00
167% PW – 67% PW	10,34	10,28	10,56	10,53	10,59	10,51	10,32	10,14	10,18	10,30	10,33

PW – przeciętne wynagrodzenie w gospodarce

Źródło: opracowanie własne na podstawie: OECD [2016a]

Z danych zawartych w tabelach 4 i 6 wynika, iż klin podatkowy w państwach OECD zaprojektowano w ten sposób, aby sprzyjał on realizacji celów prorodzinnych. Jedynym państwem OECD, w którym fakt posiadania rodziny nie wpływa na wysokość opodatkowania czy oskładkowania wynagrodzeń pozostaje Meksyk.

Największą korzyść w postaci zmniejszenia klina podatkowego uzyskują osoby uzyskujące wynagrodzenie w wysokości 67% średniej płacy w związku z posiadaniem na utrzymaniu dwójki małoletnich dzieci – klin podatkowy ulega w tym przypadku redukcji o ok. 15 pkt proc., zaś ciężar PIT o ok. 5,5 pkt proc. Nieco niższa skala korekty występuje w przypadku osób, które uzyskują wynagrodzenie równe przeciętnej płacy w gospodarce w związku z posiadaniem na utrzymaniu niepracującego małżonka i dwójki małoletnich dzieci. Klin podatkowy jest w tym przypadku niższy o ok. 9 pkt proc., zaś ciężar podatku PIT o ok. 5,5 pkt proc. Klin podatkowy ulega redukcji o ok. 6 pkt proc., zaś stopa opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych o 3–3,5 pkt proc. dla osoby uzyskującej wynagrodzenie równe średniej płacy w związku z tym, że pozostaje ona w związku małżeńskim, zaś dochód współmałżon-

⁴ Należy wziąć pod uwagę, że przy określaniu stopni progresji wykorzystano nieporównywalne miary – w przypadku klina podatkowego jest nią różnica pomiędzy poziomami klina mierzonego relacją obciążeń do całkowitych kosztów pracy, zaś w przypadku PIT – różnica efektywnych stóp opodatkowania.

ka wynosi 33% płacy przeciętnej. Najmniejsza różnica w poziomie klina podatkowego (ok. 4,5 pkt proc.), jak i w stopie opodatkowania PIT (ok. 1,5 pkt proc.) występują w przypadku małżeństwa, w którym dochody małżonków wynoszą 100% i 33% średniego wynagrodzenia w związku z posiadaniem dwójki potomstwa (tabele 4–5).

Tabela 4. Wysokość klina podatkowego jako odsetek całkowitych kosztów pracy dla różnych typów gospodarstw domowych w państwach OECD w 2015 r. (dane w%)

Wyszczególnienie	67% PW, osoba samotna	67% PW, osoba samotna + 2 dzieci	100% PW, osoba samotna	100% PW, małżeństwo + 2 dzieci	100% i 33% PW, bez- dzietne małżeństwo	100% i 33% PW, mał- żeństwo + 2 dzieci
Australia	23,12	-1,38	28,35	17,82	24,21	22,72
Austria	44,95	29,35	49,51	39	45,4	38,39
Belgia	49,45	35,78	55,31	40,41	47,68	41,38
Chile	7	6,12	7	7	7	4,71
Czechy	39,88	24,52	42,75	26,63	40,48	32,74
Dania	34,25	7,6	36,45	25,97	34,47	29,79
Estonia	37,98	21,49	39,03	28,51	37,95	31,65
Finlandia	38,33	28,35	43,88	39,25	39,95	36,47
Francja	43,47	35,87	48,46	40,49	43,71	37,86
Grecja	34,69	30,91	39,25	38,07	38,33	37,47
Hiszpania	35,97	24,09	39,56	33,78	36,67	35,57
Holandia	30,97	8,78	36,19	30,57	32,23	27,57
Irlandia	21,63	-18,64	27,47	9,47	20,31	13,96
Islandia	29,87	19,51	34,03	22,35	30,09	28,62
Izrael	14,61	2,75	21,56	18,93	17,93	15,94
Japonia	30,82	24,6	32,22	26,81	31,39	28,26
Kanada	26,59	-5,93	31,63	18,84	28,5	23,71
Korea	18,62	16,97	21,9	19,59	20,67	19,34
Luksemburg	31,07	7,06	38,28	15,9	29,39	20,32
Meksyk	15	15	19,73	19,73	17,58	17,58
Niemcy	45,27	30,84	49,44	33,97	45,19	38,71
Norwegia	33,65	22,14	36,64	31,88	33,94	31,14
Nowa Zelandia	13,51	-14,44	17,56	4,92	16,23	12
Polska	33,41	24,04	34,66	28,39	33,38	30,24
Portugalia	36,21	25,24	42,06	30,7	36,07	31,09
Słowacja	38,79	27,24	41,35	28,42	37,59	31,65
Słowenia	38,62	10,12	42,58	23,66	40,18	30,78
Stany Zjednoczone	29,51	12,13	31,66	20,71	29,48	24,67
Szwajcaria	19,45	4,68	22,22	9,79	19,97	12,86
Szwecja	40,72	33,44	42,71	37,83	40,98	37,31
Turcja	36,11	34,82	38,31	36,87	36,36	35,71
W. Brytania	25,99	5,36	30,83	26,31	25,88	22,43
Węgry	49,03	27,23	49,03	35,31	49,03	38,71
Włochy	41,98	26,53	48,96	39,87	43,81	39,47
średnia OECD	32,07	17,12	35,9	26,7	32,71	28,26
średnia UE-21	33,99	17,98	37,92	28,63	34,66	29,79

PW – przeciętne wynagrodzenie w gospodarce.

Źródło: opracowanie własne na podstawie: OECD [2016a]

Tabela 5. Efektywna stopa opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych dla różnych typów gospodarstw domowych w państwach OECD w 2015 r. (dane w %)

Wyszczególnienie	67% PW, osoba samotna	67% PW, osoba samotna z dwójką dzieci	100% PW, osoba samotna	100% PW, małżeństwo + 2 dzieci	100% i 33% PW, bez- dzietne małżeństwo	100% i 33% PW, mał- żeństwo + 2 dzieci
Australia	18,53	18,53	24,08	24,08	19,68	19,68
Austria	10,97	8,12	16,85	14,87	12,29	11,96
Belgia	21,53	16,07	28,05	16,77	23,33	21,46
Chile	0	0	0	0	0	0
Czechy	8,44	-5,27	12,29	-4,71	9,24	2,33
Dania	33,76	32,2	36,14	32,19	34,03	34,03
Estonia	15,41	11,14	16,82	11,1	15,38	13,23
Finlandia	15,95	15,95	22,67	22,53	18,06	17,95
Francja	11,69	7,86	14,74	7,86	12,4	7,86
Grecja	3,15	3,15	8,84	10,22	7,69	7,69
Hiszpania	10,47	-4,96	15,13	7,63	11,38	9,95
Holandia	7,09	5,64	16,68	16,13	13,28	12,76
Irlandia	9,2	3,34	15,68	8,02	9,18	9,18
Islandia	24,08	24,08	28,72	20,52	24,31	24,31
Izrael	4,9	0	9,42	9,42	7,08	7,08
Japonia	6,12	6,12	7,73	6,29	6,77	6,77
Kanada	11,83	4,21	15,76	11,09	12,8	12,7
Korea	1,82	0	5,44	2,9	4,09	2,62
Luksemburg	9,89	3,14	17,91	6,32	8	8
Meksyk	1,97	1,97	8,95	8,95	4,59	4,59
Niemcy	14,22	-2,75	19,19	0,98	14,12	6,64
Norwegia	16,82	13,26	20,2	19,04	17,16	17,16
Nowa Zelandia	13,51	14,89	17,56	17,56	16,23	16,23
Polska	4,41	-6,53	5,87	-1,46	4,38	0,7
Portugalia	10,06	3,75	17,3	7,3	9,89	6,49
Słowacja	6,3	-0,93	9,65	-2	7,25	3,61
Słowenia	6,64	0	11,24	2,9	8,45	3,8
Stany Zjednoczone	15,24	-3,77	17,99	6,07	15,19	9,93
Szwajcaria	8,16	2,39	11,11	4,55	8,71	6,16
Szwecja	15,08	15,08	17,7	17,7	15,44	15,44
Turcja	9,93	8,42	12,51	10,83	10,22	9,46
W. Brytania	11,22	-3,85	14,11	14,11	11,15	11,15
Węgry	16	4,71	16	8,43	16	10,31
Włochy	13,88	6,21	23,1	16,23	16,3	12,82
średnia OECD	11,42	5,95	15,75	10,42	12,47	10,71
średnia UE-21	12,01	6,63	16,52	11,47	13,31	11,59

PW – przeciętne wynagrodzenie w gospodarce.

Źródło: opracowanie własne na podstawie: OECD [2016a]

Wysokość obciążeń fiskalnych nakładanych na pracę jest w istotnym stopniu zeterminowana liczbą dzieci pozostających na utrzymaniu podatnika. Mniejszy zakres preferencji przysługuje natomiast z tytułu pozostawania w związku małżeńskim. Jeszcze

w latach 70. XX wieku instrument polegający na kumulacji dochodów rodziny w celach podatkowych był powszechnie stosowany w krajach Europy Zachodniej. W ciągu ostatnich 20 lat zrezygnowano z tej preferencji m.in. w: Austrii, Belgii, Czechach, Danii, Estonii, Finlandii, Litwie, Łotwie, Szwecji, Wielkiej Brytanii czy we Włoszech [Wołowicz, Skica 2013: 108]. Z kolei w krajach takich jak Włochy, Czechy i Słowacja funkcjonuje możliwość odliczenia od dochodu lub od podatku określonej kwoty na niepracującego małżonka [Mazurek-Chwiejczak 2016: 222].

Posiadanie potomstwa nie wpływa na wysokość PIT od wynagrodzeń w: Australii, Chile, Grecji, Islandii, Japonii, Meksyku, Norwegii, Nowej Zelandii oraz Szwecji. Z kolei okoliczność ta pozwala w bardzo istotny sposób zredukować ciężar opodatkowania PIT we Francji, Hiszpanii, Niemczech, Polsce, Słowacji, Słowenii, Stanach Zjednoczonych, Węgrzech i Włoszech. Na uwagę zasługuje unikatowy francuski model opodatkowania dochodów rodziny, w którym stosowana jest koncepcja ilorazu rodzinnego (*family coefficient, quotient familial*). Głowa rodziny rozlicza podatek dochodowy z tytułu dochodu osiągniętego przez wszystkich członków gospodarstwa domowego [Wach 2005: 144]. Łączny dochód dzielony przez liczbę części fiskalnych, przy czym każdy z małżonków stanowi jedną „część fiskalną”, pierwsze i drugie dziecko „połowę” części fiskalnej itd. [szerzej Gaoua 2013]. Niezwykle interesujące są też zyskujące coraz większą popularność rozwiązania nawiązujące do koncepcji podatku negatywnego, stosowane w 2015 r. w: Czechach, Hiszpanii, Niemczech, Polsce, Słowacji, Stanach Zjednoczonych i Wielkiej Brytanii. Ich istota polega na tym, że podatnik, który uzyskuje zbyt niski dochód, aby odliczyć pełną wartość kwoty wolnej od podatku (m.in. w Czechach) lub pełną kwotę ulgi związanej z wychowywaniem potomstwa (np. w Austrii i Polsce), ma możliwość uzyskania zwrotu niewykorzystanej kwoty ulgi w postaci transferu.

Tabela 6. Różnice w poziomie klina podatkowego dla różnych typów gospodarstw domowych w latach 2000–2015 – średnia OECD (dane w pkt proc.)

Wyszczególnienie	2000	2002	2004	2006	2008	2010	2011	2012	2013	2014	2015
67% PW, osoba samotna bezdzietna minus 67% osoba samotna z dwójką dzieci	14,6	14,7	14,7	15	15,2	15,4	15,1	14,8	14,7	14,6	15
100% PW osoba samotna minus 100% PW, małżeństwo z dwójką dzieci	9,1	9,1	9,0	9,7	10,0	9,9	9,7	9,4	9,4	9,2	9,2
100% PW osoba samotna minus 100% i 33% PW, małżeństwo bezdzietne	2,7	2,7	2,8	3,0	3,1	3,1	3,1	3,0	3,1	3,1	3,2
100% i 33% PW, małżeństwo bezdzietne minus 100% i 33%, małżeństwo z dwójką dzieci	4,3	4,3	4,4	4,7	5,0	4,9	4,8	4,7	4,6	4,5	4,5

PW – przeciętne wynagrodzenie w gospodarce.

Źródło: opracowanie własne na podstawie: OECD [2016a]

Tabela 7. Różnice w poziomie efektywnej stopy opodatkowania PIT dla różnych typów gospodarstw domowych w latach 2000–2015 – średnia OECD (dane w pkt proc.)

Wyszczególnienie	2000	2002	2004	2006	2008	2010	2011	2012	2013	2014	2015
67% PW, osoba samotna bezdzietna minus 67% osoba samotna z dwójką dzieci	4,74	4,5	4,57	4,56	4,81	4,91	5,23	5,21	5,16	5,18	5,47
100% PW osoba samotna minus 100% PW, małżeństwo z dwójką dzieci	4,8	4,7	5,0	5,2	5,4	5,4	5,5	5,4	5,5	5,4	5,3
100% PW osoba samotna minus 100% i 33% PW, małżeństwo bezdzietne	3,0	3,0	3,1	3,2	3,2	3,3	3,2	3,1	3,2	3,2	3,3
100% i 33% PW, małżeństwo bezdzietne minus 100% i 33%, małżeństwo z dwójką dzieci	4,3	4,4	4,6	4,7	5,0	5,0	5,1	5,0	5,0	5,1	5,0

PW – przeciętne wynagrodzenie w gospodarce.

Źródło: opracowanie własne na podstawie: OECD [2016a]

Kolejną formę uwzględniania sytuacji rodzinnej podatnika w opodatkowaniu dochodów z pracy stanowią zasiłki (dodatki) prorodzinne, wypłacane w takich państwach jak Australia, Kanada, Irlandia i Nowa Zelandia. W wyniku zastosowania tego rodzaju rozwiązań, w krajach tych wynagrodzenie netto osoby samotnej z dwójką dzieci o wynagrodzeniu na poziomie 67% średniej płacy przekracza wynagrodzenie brutto. Subsydia te odgrywają szczególne znaczenie w Irlandii, gdzie wynoszą one prawie $\frac{1}{4}$ wynagrodzenia [Krajewska 2016: 673].

Klin podatkowy można określić jako względnie neutralny wobec instytucji rodziny w: Chile, Meksyku, Turcji, Grecji czy Szwecji. Z kolei z rozwiązaniami wybitnie prorodzinnymi mamy do czynienia w: Irlandii, Luksemburgu, Danii, Szwajcarii, Czechach i Słowenii.

Jak wynika z tabel 6–7, podatek od dochodów osobistych stanowi istotną część klina podatkowego, przyczyniającą się do realizacji celów prorodzinnych. Jego rola nie jest kluczowa, tak jak miało to miejsce w przypadku pionowego wyrównywania dochodów ludności. Ujawnia się to w szczególności w przypadku rodzin o niskich dochodach, gdzie do realizacji celów redystrybucyjnych przyczyniają się również inne elementy systemu fiskalnego, w tym w szczególności zasiłki.

Zakończenie

Poziom klina podatkowego występujący obecnie w państwach OECD należy uznać za wysoki – w relacji do całkowitych kosztów pracy wynosi on przeciętnie 36% i pomimo niewielkiego spadku, jaki miał miejsce w pierwszych latach nowego wieku,

po roku 2010 wrócił on niemalże do poziomu z roku 2000. Najwyższy poziom obciążeń charakteryzuje systemy podatkowe krajów państw „starej” Unii. Kraje te realizują model państwa opiekuńczego, zaś systemy zabezpieczenia socjalnego tam oferowane należy uznać za najbardziej rozbudowane. Jednocześnie najmniej dotkliwe opodatkowanie dochodów z pracy charakteryzuje kraje Organizacji o relatywnie najniższym poziomie rozwoju społeczno-gospodarczego, w tym Meksyk czy Chile. Możemy zatem uznać, że wysokie opodatkowanie/oskładkowanie dochodów z pracy stanowi cenę za wysoki poziom bezpieczeństwa socjalnego obywateli.

Podatek dochodowy od osób fizycznych pozostaje istotnym, ale nie jedynym elementem opodatkowania/oskładkowania dochodów z pracy. Szczególną rolę zyskuje on w krajach Europy Zachodniej, jak również w państwach anglojęzycznych położonych poza kontynentem europejskim, których budżety tradycyjnie opierają się na wpływach z podatków dochodowych. Relatywnie mniejsze znaczenie odgrywa natomiast w przypadku tzw. nowych państw członkowskich UE, co należy wiązać z kosztami przebudowy gospodarek tych krajów w latach 90. XX wieku.

Należy podkreślić, że występujące w klinie podatkowym podatek dochodowy od osób fizycznych oraz składki pobierane na rzecz funduszy ubezpieczeń społecznych mają charakter alternatywny i wzajemnie uzupełniający się. W niektórych państwach nie wykształciły się systemy ubezpieczeń społecznych lub są relatywnie mało rozbudowane (np. Australia, Nowa Zelandia, Dania), a mimo to obywatele mają zapewniony wysoki poziom bezpieczeństwa socjalnego, finansowanego głównie wpływami z podatku PIT.

Konstrukcja klina podatkowego umożliwia wspomaganie określonych celów społecznych. Państwa OECD różnicują ciężar danin obciążających dochody z pracy w zależności od poziomu uzyskiwanych dochodów, a także w związku z faktem posiadania rodziny i jej liczebnością, przy czym skala redystrybucji realizowana za pośrednictwem tego rodzaju danin jest istotnie zdywersyfikowana. Pionowe wyrównywanie dochodów ludności jest realizowane w większym zakresie w państwach członkowskich UE w porównaniu z pozostałymi państwami organizacji. Prawidłowość taka nie występuje natomiast w odniesieniu do prorodzinnego oddziaływania systemu podatkowego. Realizacja celów polityki prorodzinnej zyskała szczególne znaczenie w ostatnich latach – po roku 2000 można było zaobserwować rozszerzenie redystrybucji dochodów na tej płaszczyźnie.

Podatek dochodowy od osób fizycznych pozostaje zasadniczym elementem systemu opodatkowania/oskładkowania dochodów z pracy przyczyniającym się do urzeczywistnienia zasady sprawiedliwości opodatkowania. Dzięki zastosowaniu skali o charakterze progresywnym, bądź też progresji ukrytej w formie minimum dochodów wolnego od opodatkowania przyczynia się do obciążenia w wyższym stopniu dochodów osób relatywnie zamożnych. Pozwala to zrównoważyć regresywny charakter składek na ubezpieczenie społeczne w niektórych krajach, a także nadać całemu klinowi podatkowemu charakter progresywny. Poprzez zastosowanie ulg rodzinnych podatek ten przyczynia się do realizacji celów prorodzinnych, jednakże nie stanowi on jedyne go elementu klina sprzyjającego realizacji tych celów. Istotne znaczenie odgrywają w tym przypadku instrumenty wydatkowe w postaci zasiłków.

Bibliografia

- Antal G., 2013, *Hungary – Individual Taxation, Country Surveys*, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam.
- Bukowski M. i in., 2005, *Struktura i poziom wydatków i dochodów sektora finansów publicznych a sytuacja na rynku pracy. Doświadczenia międzynarodowe i wnioski dla Polski*, NBP. Departament Analiz Makroekonomicznych i Strukturalnych, Warszawa.
- Gąjl N., 1992, *Teorie podatkowe w świecie*, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa.
- Gaoua N., 2013, *France – Individual Taxation, Country Surveys*, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam.
- Gomułowicz A., 2001, *Zasada sprawiedliwości podatkowej*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa.
- Góra M. i in., 2006, *Tax Wedge and Skills: Case of Poland in International Perspective*, CASE Reports, No. 64, Center for Social and Economic Research, Warsaw.
- Krajewska A., 2010, *Podatki w Unii Europejskiej*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa.
- Krajewska A., 2016, *Opodatkowanie pracy w OECD. Analiza porównawcza i wnioski dla Polski*, „Annales Univesitatis Mariae Curie-Skłodowska. Sectio H Oeconomia”, Vol. L, 1, Lublin.
- Kryńska E., 2014, *Labour Taxation in Poland Compared to the Other OECD Countries*, „Comparative Economic Research”, Vol. 17, No. 3.
- Mazurek-Chwiejczak M., 2016, *Ocena realizacji funkcji systemów podatkowych państw Unii Europejskiej*, praca doktorska napisana pod kierunkiem prof. dr hab. J. Szolno-Koguc, Uniwersytet Marii Curie-Skłodowskiej, Lublin.
- Nojszewska E., 2002, *Podatek dochodowy jako narzędzie polityki gospodarczej*, Wydawnictwo Szkoły Głównej Handlowej, Warszawa.
- OECD, 2012, *Income Inequality and Growth: The Role of Taxes and Transfers*, „OECD Economic Department Policy Notes”, No. 9.
- OECD, 2014, *Consumption Tax Trends 2014*, OECD Publishing.
- OECD, 2015, *Taxing Wages 2015*, OECD Publishing, Paris.
- OECD, 2016a, *Taxing Wages: Comparative Tables* (dostęp: 24 kwietnia 2016 r.)
- OECD, 2016b, *Tax Wedge (indicator)* doi: 10.1787/cea9eba3-en (dostęp: 24 kwietnia 2016 r.).
- Polarczyk K., 2007, *Klin podatkowy a bezrobocie*, Infos, Biuro Analiz Sejmowych, Warszawa.
- Polarczyk K., 2008, *Funkcje podatku dochodowego od osób fizycznych w państwach UE [w:] Tendencje w opodatkowaniu dochodów osób fizycznych w państwach UE*, red. M. Korolewska, t. 1, Studia BAS, Biuro Analiz Sejmowych Kancelarii Sejmu, nr 14, Warszawa.
- Russel P., 2008, *Kierunki zmian w opodatkowaniu dochodów osobistych w państwach UE [w:] Tendencje w opodatkowaniu dochodów osób fizycznych w państwach UE*, red. M. Korolewska, t. 1, Studia BAS, Biuro Analiz Sejmowych Kancelarii Sejmu, nr 14, Warszawa.
- Sokołowski J., 1991, *Oddziaływanie podatków dochodowych i od wartości dodanej na procesy gospodarcze i społeczne*, Skrypty Akademii Ekonomicznej im. O. Langego, Wrocław.
- Szolno-Koguc J., 2000, *Reforma polskiego systemu podatkowego w latach 1990–1995 (założenia a realizacja)*, Wydawnictwo UMCS, Lublin.
- Wach K., 2005, *Systemy podatkowe krajów Unii Europejskiej*, Oficyna Ekonomiczna, Kraków.
- Wołowicz T., Skica T., 2013, *Podatek dochodowy od osób fizycznych w krajach Unii Europejskiej: wybrane aspekty*, Wyższa Szkoła Informatyki i Zarządzania – Wydawnictwo IVG, Rzeszów–Szczecin.

Taxation of wage income in OECD countries – a comparative analysis

Summary

The article contains a comparative analysis of tax wedge levels in OECD countries – in average terms and for different household types. Its main purpose is to identify major trends in the

wages taxation in OECD, with special regard to Personal Income Tax. The analysis is carried in the context of two non-fiscal function of taxation – the stimulating and the redistributive one.

The level of the tax wedge in OECD countries is significant. That may be harmful to the economy. However, the level can be perceived as the price of the extensive social protection. PIT constitutes a significant part of the tax wedge, although its role is diversified among OECD. What's more, PIT and social security contributions, which co-exist in the tax wedge, have an alternative and supplementary character. Personal Income Tax determines the progressive structure of the tax wedge, as well as it contributes to the realisation of pro-family purposes.

Keywords: tax wedge, wage income taxation, Personal Income Tax, redistribution