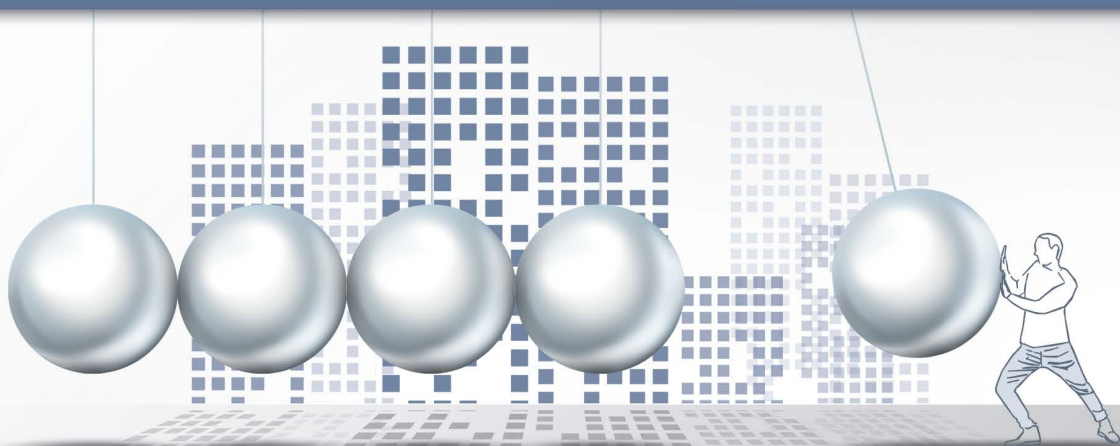


Arkadiusz Bernal

PODATEK OD WARTOŚCI DODANEJ

STUDIUM PRZERZUCALNOŚCI PODATKU NA KONSUMENTÓW, PRACOWNIKÓW I DAWCÓW KAPITAŁU



WYDAWNICTWO UEP



UNIWERSYTET
EKONOMICZNY
W POZNANIU

Arkadiusz Bernal

PODATEK
OD WARTOŚCI DODANEJ
STUDIUM PRZERZUCALNOŚCI PODATKU
NA KONSUMENTÓW,
PRACOWNIKÓW I DAWCÓW KAPITAŁU

WYDAWNICTWO UEP



UNIwersytet
EKONOMICZNY
W POZNANIU

Poznań 2019

KOMITET REDAKCYJNY

Szymon Cyfert, Elżbieta Gołata (przewodnicząca), Jacek Lisowski, Ewa Mahuszyńska, Eliza Szybowicz (sekretarz), Krzysztof Walczak, Ryszard Zieliński

RECENZENCI

Janusz Kudła

Jolanta Szolno-Koguc

PROJEKT OKŁADKI

Boobry Group

Marta Brzóstowicz

REDAKCJA

Grażyna Jeżewska

KOREKTA

Textura

Paulina Kaczmarek

ISBN 978-83-66199-09-5

eISBN 978-83-66199-80-4

<https://doi.org/10.18559/978-83-66199-80-4>

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu
Poznań 2019



Ta książka jest udostępniana na licencji Creative Commons –
Uznanie autorstwa-Użycie niekomercyjne-Bez utworów zależnych 4.0 Międzynarodowe

WYDAWNICTWO UNIWERSYTETU EKONOMICZNEGO W POZNANIU

ul. Powstańców Wielkopolskich 16, 61-895 Poznań

tel. 61 854 31 54, 61 854 31 55

www.wydawnictwo.ue.poznan.pl, e-mail: wydawnictwo@ue.poznan.pl

adres do korespondencji: al. Niepodległości 10, 61-875 Poznań

Skład: Wydawnictwo eMPi²

Druk: Zakład Graficzny Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu

ul. Towarowa 53, 61-896 Poznań, tel. 61 854 38 06, 61 854 38 03

„Rozdział ciężarów dokonywany przez ustawodawcę nie pokrywa się w zupełności z faktycznym rozdziałem ciężarów dokonywanym przez życie w drodze wymiany dóbr i usług. Ustawodawca, ilekroć przychodzi mu zmierzyć się z wszechwładnie w danym ustroju działającymi prawami gospodarczymi, czuje swą bezsilność i słabość, czuje całą papierowość swych dekretów i rozporządzeń, całą niemoc prawa wobec praw rządzących działaniem ludzkim w życiu gospodarczym”.

Ferdynand Zweig, *Przerzucanie podatków*, 1923

SPIS TREŚCI

Wstęp	7
1. Poszukiwanie i wybór przedmiotu opodatkowania.....	15
1.1. Podatki jako konsekwencja niedoskonałości rynku	15
1.2. Problem wyboru przedmiotu opodatkowania.....	22
1.3. Konsumpcja jako przedmiot opodatkowania	35
1.4. Formy opodatkowania konsumpcji.....	44
2. Idea i funkcjonowanie podatku od wartości dodanej.....	52
2.1. Historia i koncepcja podatku od wartości dodanej	52
2.2. Znaczenie i mechanizm podatku od wartości dodanej.....	65
2.3. Efektywność podatku od wartości dodanej	73
2.4. Uzasadnienie i konsekwencje różnicowania zasad opodatkowania podatkiem od wartości dodanej	85
3. Przerzucalność podatków jako konsekwencja istnienia rynku	96
3.1. Rynek jako miejsce ustalania cen	96
3.2. Istota przerzucalności podatku i początki teorii incydencji.....	107
3.3. Przerzucalność podatków pośrednich w modelach teoretycznych	114
3.4. Przerzucalność podatków pośrednich w badaniach empirycznych.....	126
4. Przerzucalność podatku od towarów i usług na konsumentów	135
4.1. Koncepcja badania – zakres przedmiotowy, źródła danych i opis metody	135
4.2. Zakres przerzucalności podatku w sytuacji wzrostu i spadku stawki podatku.....	143
4.3. Zakres przerzucalności podatku a poziom ceny.....	155
4.4. Moment przerzucalności podatku	165
5. Przerzucalność podatku od towarów i usług na czynniki produkcji.....	170
5.1. Koncepcja badania – zakres przedmiotowy, źródła danych i opis metody	170

5.2. Stabilizacyjne znaczenie eksportu dla poziomu wynagrodzeń czynników produkcji	178
5.3. Pracownicy i dawcy kapitału jako beneficjenci obniżki stawki podatku.....	187
5.4. Wpływ struktury asortymentowej na przeczucalność podatku na pracę i kapitał.....	196
Zakończenie	205
Bibliografia	212
Spis tabel.....	233
Spis wykresów	236
Spis schematów	237
The value-added tax—a study of the tax shifting to consumers, employees and capital providers	238

WSTĘP

Systemy podatkowe rozwijają się w drodze ewolucji. Wpływ na nią mają między innymi osiągnięcia naukowe, dzięki którym lepiej rozumiemy konsekwencje istnienia poszczególnych podatków. Nowe doświadczenia i nowe badania wspierają racjonalizację systemu podatkowego.

Systemowi podatkowemu i różnym podatkom z osobna przypisuje się określone funkcje. Należą do nich funkcja fiskalna oraz funkcje: alokacyjna, redystrybucyjna i stabilizacyjna. Możliwość wypełniania tych funkcji przez dany podatek świadczy o zakresie jego przydatności w tworzeniu systemu podatkowego.

Według klasyfikacji podatków ze względu na przedmiot opodatkowania można wyróżnić podatki przychodowe, dochodowe, majątkowe i konsumpcyjne. Między wymienionymi grupami istnieją znaczące różnice w zakresie możliwości realizacji przypisywanych podatkowi funkcji. Wybór przedmiotu opodatkowania wpływa w szczególności na poziom wzrostu gospodarczego, miejsce opodatkowania czy koszty procesu fiskalnego, w tym między innymi na unikanie i uchylanie się od opodatkowania.

Spośród wymienionych grup podatków w Polsce szczególnie ważną rolę odgrywają podatki konsumpcyjne, przy czym za podatek konsumpcyjny uznaje się podatek skonstruowany według takiej idei, by przedmiotem opodatkowania była konsumpcja rozumiana jako ostatnia faza reprodukcji społecznej. Odpowiednio skonstruowany podatek od wartości dodanej także może być uznany za podatek konsumpcyjny. Taki charakter ma podatek od wartości dodanej obowiązujący w różnych państwach na całym świecie, w tym również w Polsce.

Formy opodatkowania konsumpcji mogą być różne. Wśród nich można wyodrębnić podatki transakcyjne, inaczej nazywane obrotowymi, oraz podatki dochodowe zorientowane na konsumpcję. W ramach każdej z tych grup wyróżnia się

bardziej szczegółowe rodzaje podatków konsumpcyjnych. Podatek od towarów i usług obowiązujący w Polsce należy do grupy podatków transakcyjnych.

Podatki klasyfikowane jako konsumpcyjne mają cechy wspólne, ale występują między nimi również znaczące różnice. Funkcjonowanie określonej daniny jako elementu systemu podatkowego wymaga znajomości jej zalet i wad. Nie wszystkie podatki nadają się do realizacji funkcji pozafiskalnych. Oceniając podatki, trzeba ustalić kryteria ich ewaluacji, przy czym nie wystarczy założyć, że określona danina nadaje się do realizacji danej funkcji, ale trzeba jeszcze weryfikować, czy przypisywane jej funkcje są rzeczywiście pełnione, gdyż podatnicy nie pozostają bierni wobec opodatkowania.

Wpływ na realizację przypisywanych podatkom funkcji mogą mieć reakcje przedsiębiorców i gospodarstw domowych na opodatkowanie, do których można zaliczyć: nadrobienie podatku, wyeliminowanie lub ograniczenie stanów faktycznych lub prawnych wywołujących opodatkowanie, odmowę zapłaty podatku, bunt podatkowe, unikanie opodatkowania, uchylanie się od opodatkowania oraz przerzucenie ciężaru podatku na inne podmioty¹.

O przeznaczalności podatku można mówić wówczas, gdy bezpośrednim efektem jego nałożenia jest wzrost cen dla konsumentów, ale również obniżenie cen w relacjach z dostawcami oraz spadek płac i procentu dotyczący zaangażowane w przedsiębiorstwie czynniki produkcji. Warunkiem przeznaczalności jest swoboda kształtowania cen na rynku. Do przeznaczalności podatku dochodzi niezależnie od woli władzy publicznej, a czasami wbrew jej intencjom.

Badania nad rozkładem ciężaru podatkowego między uczestników obrotu gospodarczego (badania incydencji podatkowej) mają historię równie długą jak cała teoria opodatkowania. Szczególną rolę odgrywają w nich modele równowagi cząstkowej, ale również modele równowagi ogólnej. Pierwszą osobą na świecie, która zastosowała model równowagi ogólnej do analizy przeznaczalności podatków konsumpcyjnych, był Mieszkowski (1967b). Wiedza o przeznaczalności podatków konsumpcyjnych zwiększała się także dzięki badaniom empirycznym. Postęp w tym zakresie był możliwy dzięki coraz lepszemu dostępowi do danych. Autorem pierwszej publikacji o przeznaczalności na konsumentów podatku od sprzedaży detalicznej, który nakładany jest w Stanach Zjednoczonych, był Poterba (1996). Od tego czasu powstało wiele opracowań przygotowanych na podstawie danych ze Stanów Zjednoczonych, Kanady, Brazylii, Japonii, ale także różnych państw europejskich. Najślabiej rozwinięty nurt badań empirycznych dotyczy przeznaczalności podatków konsumpcyjnych na czynniki produkcji. Pierwsza kompleksowa analiza na ten temat, odnosząca się do incydencji podatku od wartości dodanej na rynku usług fryzjerskich w Finlandii, została opublikowana dopiero w 2015 r. (Kosonen, 2015).

¹ Klasyfikacja ta nawiązuje do klasyfikacji przedstawionej przez Rybarskiego (1935).

Mimo istotnego znaczenia incydencji podatkowej dla konstrukcji systemu podatkowego aktualnie w Polsce nie prowadzi się wielu badań w tym obszarze. Przyczyną ograniczonego zainteresowania naukowców tym zagadnieniem można częściowo upatrywać w trudnościach związanych z badaniem tego zjawiska. Problem przeczualności podatku od wartości dodanej jest złożony, gdyż łączy w sobie wątki teorii produkcji, teorii wymiany, teorii podziału i teorii konsumpcji. Znajomość teorii produkcji jest niezbędna przy ustalaniu wynagrodzenia czynników produkcji i tego, w jakim zakresie podatek obciąża pracowników i dawców kapitału. Teoria wymiany, której częścią są reguły kształtowania cen, odgrywa szczególną rolę przy analizie przeczualności podatku na konsumentów. Podatki pełniące funkcję redystrybucyjną są ważnym narzędziem tzw. podziału wtórnego, a przeczualności podatków konsumpcyjnych nie można analizować bez znajomości podstaw teorii konsumpcji. Rozprawa ma na celu wypełnienie istniejącej luki.

Celem publikacji jest ocena przydatności podatku od wartości dodanej, jako formy opodatkowania konsumpcji, do realizacji funkcji fiskalnych i pozafiskalnych oraz ustalenie, jak przeczualność tego podatku wpływa na te funkcje. Cel części empirycznej to udzielenie odpowiedzi na pytania, na kogo, w jakim zakresie i w którym momencie jest przeczucany ciężar podatku od towarów i usług. W rozprawie analizowane są trzy kierunki przeczualności – na konsumentów, pracowników i dawców kapitału. W odniesieniu do konsumentów przyjęto, że zakres przeczualności podatku jest określany przez udział konsumenta w całości ciężaru podatkowego. W wypadku pracowników i dawców kapitału badanie zakresu przeczualności polega na określeniu skali zmiany poziomu wynagrodzeń zaangażowanych w przedsiębiorstwie czynników produkcji w reakcji na zmianę wysokości podatku.

W rozprawie weryfikacji podlegają następujące hipotezy:

1. Ciężar podatku od towarów i usług nie jest w całości ponoszony przez konsumentów.
2. Zakres przeczualności podatku od towarów i usług nie jest jednolity dla różnych dóbr.
3. Podatek od towarów i usług jest częściowo przeczucany na pracowników przedsiębiorstw, będących podatnikami w sensie prawnym.
4. Podatek od towarów i usług jest częściowo przeczucany na dawców kapitału przedsiębiorstw, będących podatnikami w sensie prawnym.
5. Do przeczualności podatku na konsumentów dochodzi w krótkim okresie po zmianie stawki.

Opisywany w rozprawie problem badawczy ma charakter interdyscyplinarny, ale biorąc pod uwagę fakt, że dotyczy on procesów gromadzenia publicznych zasobów pieniężnych, polska tradycja nakazuje zaklasyfikować tę rozprawę do subdyscypliny finanse publiczne, która niegdyś nazywana była skarbowością.

W tradycji amerykańskiej zagadnienie byłoby zaliczone do ekonomii sektora publicznego (*public economics*)². Główny problem badawczy dotyczy finansów publicznych, a dokładnie ekonomii opodatkowania, ale nie ma możliwości prowadzenia rozważań na temat przeczulności podatków, w których podstawowymi kategoriami są cena, płaca i procent, bez podstaw mikroekonomii. Wpływ na kształtowanie się wspomnianych kategorii mają również czynniki o charakterze psychologicznym, stąd pojawiające się w rozprawie liczne nawiązania do dorobku ekonomii behawioralnej.

Rozprawa oparta jest na pewnych założeniach. W szczególności przyjęto, że jeśli przedmiotem opodatkowania, zasadniczo rzecz ujmując, jest konsumpcja, to konsumpcyjnego charakteru podatku nie podważają stosunkowo niewielkie rozbieżności między konsumpcją a wartością podstawy opodatkowania. Inne ważne założenie dotyczy przeczulności podatku i wynika ze studiów nad tym zjawiskiem. W literaturze przedmiotu o przeczulności podatku jest mowa nie tylko wówczas, gdy został nałożony nowy podatek lub wzrosły stawki podatku, lecz także wtedy, gdy stawka podatku uległa obniżce. Takie podejście zostało przyjęte w całej książce.

Rozprawa ma charakter poznawczy, ale wynikają z niej również wnioski dla konstruktora systemu podatkowego. Badania empiryczne dotyczące przeczulności podatków w Polsce zwiększają wiedzę o podatkach w naszym państwie, ale także wiedzę w sensie uniwersalnym. Za szczególnie oryginalną można uznać tę część badań, która dotyczy przeczulności podatku na czynniki produkcji, gdyż studiów empirycznych w tym obszarze jest niewiele.

Badania empiryczne dotyczące przeczulności podatku są możliwe do przeprowadzenia tylko wówczas, jeżeli istnieje dostęp do odpowiednich danych. Z tego powodu w Polsce jeszcze jakiś czas temu prowadzenie takich studiów wydawało się niemożliwe. Blisko sto lat temu Zweig (1923, s. 7) pisał, że „sformułowanie problemu przeczulności podatku jest wybitnie ilościowe, a jak dotychczas wszystkie ilościowe problemy – problemy, które ustalić chcą nie tylko kierunek ruchu, lecz wielkość ruchu – są i prawdopodobnie w dalekiej przyszłości pozostaną w ekonomii nierozwiązalne”. Pogląd ten pozostawał aktualny przez bardzo długi czas. Dzisiaj jednak sytuacja wygląda inaczej i możliwa jest eksploracja tego interesującego nurtu. Autorskie badania empiryczne, których wyniki zostały przedstawione w rozprawie, dotyczą tych dóbr, na które w Polsce w latach 2000-2012 zmieniła się stawka podatku od towarów i usług.

² Według klasyfikacji JEL (*Journal of Economic Literature*) problem badawczy powinien zostać przypisany do sekcji H zatytułowanej *Ekonomia sektora publicznego*. Zagadnienia opisywane w rozprawie dotyczą kilku podsekcji, spośród których najważniejsza jest H2, obejmująca opodatkowanie i inne źródła dochodów publicznych, zawierająca punkt H22 zatytułowany *Incydencja*.

Źródłem danych dotyczących miesięcznych detalicznych cen towarów i usług, wykorzystywanych do badania zakresu i momentu przerzucalności podatku na konsumentów, był Główny Urząd Statystyczny. Dane dotyczące przedsiębiorstw, które umożliwiły analizę przerzucalności podatku na pracowników i dawców kapitału, pochodziły z dwóch źródeł. Dane zagregowane odnoszące się do firm dotkniętych zmianą stawki dostarczył Główny Urząd Statystyczny. Natomiast dane o poszczególnych przedsiębiorstwach zostały pozyskane z bazy danych Amadeus należącej do Bureau van Dijk Editions Electroniques. W rozprawie wykorzystano również literaturę, zarówno polską, jak i zagraniczną, a także akty prawne.

W toku realizacji celu zastosowano zarówno metody rozumowania dedukcyjnego, jak i indukcyjnego, przy czym w części empirycznej rozprawy dominują te drugie. Analiza ekonometryczna, zastosowana do badania przerzucalności podatku od towarów i usług w Polsce, jest oparta na modelach regresji liniowej. Struktura analizowanych danych różni się w zależności od badanego kierunku przerzucalności. W wypadku analizy przerzucalności podatku na konsumentów wykorzystuje się szeregi czasowe, natomiast do analizy przerzucalności podatku na pracowników i dawców kapitału oprócz szeregów czasowych używa się również danych panelowych. Badanie przerzucalności podatku, zasadniczo rzecz ujmując, dotyczy stosunkowo krótkiego okresu po zmianie stawki. Szczegółowy opis metod znajduje się na początku rozdziałów empirycznych.

Rozprawa składa się ze wstępu, pięciu rozdziałów i zakończenia. Trzy pierwsze rozdziały mają charakter teoretyczny. Dwa kolejne zawierają wyniki badań autorskich. W rozdziale pierwszym zostały przedstawione kryteria oceny systemu podatkowego i poszczególnych podatków. Następnie wprowadzono klasyfikację przedmiotową podatków, w której wyróżnia się podatki konsumpcyjne. Dalej poszczególne grupy podatków, w tym podatki konsumpcyjne, zostały scharakteryzowane i ocenione z uwzględnieniem różnych kryteriów, w tym między innymi ze względu na ich wpływ na rozwój gospodarczy, możliwości realizacji funkcji redystrybucyjnej i stabilizacyjnej, wpływ na wymianę międzynarodową, a także ze względu na koszty towarzyszące podatkom, w tym możliwości unikania i uchylania się od poszczególnych grup podatków. W rozdziale pierwszym znajduje się również część dotycząca konsumpcji, czyli sposobów rozumienia tego terminu, ujmowania konsumpcji w rachunkach narodowych oraz podejmowania decyzji przez konsumentów. Wspomniane kwestie są ważne z perspektywy dalszych rozważań, gdyż pozwalają lepiej zrozumieć konsekwencje opodatkowania konsumpcji, ale również ułatwiają interpretację rezultatów przedstawionych w części empirycznej. W ostatniej części rozdziału pierwszego zostały także przedstawione i ocenione różne formy opodatkowania konsumpcji. Nie ma tutaj zbyt

wielu szczegółowych informacji o podatku od wartości dodanej, gdyż temu zagadnieniu poświęcono kolejny rozdział.

W drugim rozdziale została zaprezentowana historia i koncepcja podatku od wartości dodanej. Przedstawiono różne typy tego podatku, przy czym tylko jeden z nich można uznać za podatek konsumpcyjny. W rozdziale tym znajduje się również opis metod transakcyjnych i rachunkowych, według których podatek od wartości dodanej może być obliczany. Podkreślone zostało jego znaczenie fiskalne dla finansów publicznych w Polsce i w innych państwach oraz zaprezentowano jego mechanizm. Istotną część drugiego rozdziału dotyczy efektywności podatku od wartości dodanej. Przedstawiono tutaj dyskusję odnoszącą się do efektywności produkcji i efektywności wymiany, a także przeanalizowano metody uchylania się od tego podatku oraz wyludzania zwrotów podatku naliczonego i sposoby ograniczania tych zjawisk. Odrębny podrozdział został poświęcony uzasadnieniu i konsekwencjom różnicowania stawek podatku od wartości dodanej.

Rozdział trzeci w całości dotyczy zjawiska przerzucalności podatków, przy czym skoncentrowano się w nim na podatkach pośrednich. Ponieważ przerzucalność podatków dokonuje się niezależnie od intencji władzy publicznej, więc początkowy fragment tego rozdziału dotyczy rynku jako miejsca, gdzie są ustalane ceny. Ważnym elementem tego rozdziału jest opis modeli rynku, gdyż późniejsze rozważania dotyczące przerzucalności podatków prowadzone są na podstawie tych modeli. Podkreślone w rozdziale trzecim różnice między rynkiem dóbr a rynkiem czynników produkcji, a także opis zróżnicowania przestrzennego poszczególnych segmentów rynku mają znaczenie przy konstruowaniu modeli regresji i interpretacji wyników przedstawionych w części empirycznej rozprawy. Jeszcze większe znaczenie z perspektywy realizacji celu pracy mają fragmenty pierwszego podrozdziału, dotyczące czynników wpływających na kształtowanie się cen na rynku oraz problematyki czasu w rozważaniach na temat rynku. W dalszej części rozdziału trzeciego została przedstawiona istota przerzucalności podatku i początki teorii incydencji. Następnie dokonano przeglądu literatury dotyczącej badań nad przerzucalnością podatków pośrednich z podziałem na badania teoretyczne (oparte na modelach równowagi cząstkowej i modelach równowagi ogólnej) oraz badania empiryczne. Umożliwił on identyfikację czynników, które według dotychczasowych badań wpływają na kierunek, zakres i moment przerzucalności podatków pośrednich.

Rozdział czwarty zawiera wyniki autorskich badań nad przerzucalnością podatku od towarów i usług na konsumentów. Przedstawiono w nim modele ekonometryczne, na podstawie których określono zakres przerzucalności podatku na konsumentów. Wyniki tych analiz zostały podzielone na trzy części. W pierwszej porównano zakres przerzucalności podatku dla różnych przypadków wzrostu i spadku stawek. W drugiej części przeanalizowano zakres przerzucalności

podatku dla stosunkowo homogenicznych grup towarów, które różnią się między sobą poziomem cen. W ostatnim podrozdziale znajdują się wyniki obserwacji wpływu sezonowości na rynku dóbr na moment przerzucenia podatku.

Rozdział piąty dotyczy przręczalności podatku od towarów i usług na pracowników i dawców kapitału. Zawarte w nim wyniki autorskich badań zostały podzielone na trzy części. W pierwszej wyeksponowano stabilizacyjne znaczenie eksportu dla poziomu wynagrodzeń czynników produkcji zaangażowanych do produkcji instrumentów muzycznych. W drugiej pracownicy i dawcy kapitału zostali przedstawieni jako beneficjenci obniżki stawki podatku na usługi fryzjerskie. Na końcu podkreślono wpływ struktury asortymentowej na przręczalność podatku na pracę i kapitał zaangażowane w oficynach wydających książki.

Zakończenie, oprócz podsumowania przedstawionych w rozprawie studiów, zawiera również wnioski wynikające z nich dla konstruktora systemu podatkowego. W zakończeniu zaproponowano także możliwe kierunki dalszych badań.

Rozprawa przygotowana została w związku z realizacją grantu Narodowego Centrum Nauki o numerze 2014/13/B/HS4/00215.



1. POSZUKIWANIE I WYBÓR PRZEDMIOTU OPODATKOWANIA

1.1. Podatki jako konsekwencja niedoskonałości rynku

W procesie oceny systemu podatkowego lub poszczególnych podatków konieczne jest ustalenie jej kryteriów. Ekonomiści, definiując podatek, przypisują mu określone funkcje. Według definicji teleologicznej, nawiązującej do dorobku Musgrave'a (1959), podatki realizują funkcję fiskalną i funkcje pozafiskalne, wśród których wyróżnia się funkcję alokacyjną, redystrybucyjną i stabilizacyjną. Zdolność podatków do realizacji wspomnianych funkcji może stanowić kryterium ich oceny.

Dla ekonomisty podstawowym powodem uzasadniającym interwencję władzy publicznej są niedoskonałości rynku (*market failures*). Można próbować je ograniczać, ale niezbędne są do tego środki finansowe. Współcześnie w większości państw podatki są najważniejszym źródłem dochodu władzy publicznej³.

Zakres i sposób interwencji władzy publicznej w gospodarkę nie jest oczywisty i wynika z roli przypisywanej państwu. Zwolennicy podejścia etatystycznego oczekują ingerencji władzy publicznej w wielu obszarach, co wymaga znaczących dochodów, czyli wysokich podatków. Na przeciwnym biegunie znajdują się zwolennicy ograniczonego wpływu państwa na gospodarkę, czyli liberałowie. Osoby przywiązujące wagę do ludzkiego życia, wolności i własności muszą mieć jednak świadomość, że wartości te wymagają ochrony, której jednostka często nie jest w stanie zapewnić sobie sama. Ochrona wartości wymaga środków finan-

³ Źródłem środków finansowych władzy publicznej są również opłaty, dochody z majątku publicznego, pożyczki czy kreacja pieniądza przez bank centralny.

sowych (Holmes i Sustain, 2003). Ojciec współczesnej ekonomii – Adam Smith (2007, s. 488-489) postulował, by z podatków finansowane było bezpieczeństwo zewnętrzne, bezpieczeństwo wewnętrzne i sądownictwo, czyli instytucje funkcjonujące w celu ochrony wartości szczególnie ważnych dla liberała.

Realizacja przypisywanych władzy publicznej zadań wymaga dochodów. Bez środków finansowych państwo nie jest w stanie działać. Z tego powodu funkcja fiskalna, nazywana czasami funkcją dochodową (Głuchowski i Patyk, 2014), traktowana jest jako podstawowa, a konieczność jej realizacji przez podatki nie podlega dyskusji.

Przypisywane podatkom funkcje pozafiskalne wzbudzają więcej kontrowersji. Istnienie podatków zyskuje dodatkowe uzasadnienie, gdy oprócz funkcji fiskalnych pełnią też inne funkcje, które pozwalają ograniczać niedoskonałości rynku. Ocena przydatności podatków do realizacji funkcji pozafiskalnych wymaga znajomości obszarów, które mogą wymagać poprawy.

Rynek, mimo że ma wiele zalet, nie jest idealnym sposobem alokacji ograniczonych zasobów. Władza publiczna, ze względu na jego niedoskonałości, ma możliwość poprawy wykorzystania zasobów w gospodarce. Poprzez wpływ na gospodarkę władza może poprawić tzw. dobrobyt społeczny. Rynek sam z siebie nie wytworzy dóbr publicznych, których cechą jest to, że koszt korzystania z nich przez dodatkową osobę jest równy zero oraz to, że mają one niepodzielny charakter i, co się z tym wiąże, wykluczenie kogokolwiek z konsumpcji tych dóbr jest w zasadzie niemożliwe (Buchanan, 1997, s. 30). Ze względu na te uwarunkowania w odniesieniu do dóbr publicznych można mówić o tzw. zjawisku „pasażera na gapę”. Wszyscy chcieliby korzystać z tych dóbr, ale nikt nie chciałby za nie płacić. To właśnie z tych powodów bezpieczeństwo (zarówno zewnętrzne, jak i wewnętrzne) nie powinno być przedmiotem transakcji rynkowych. Finansowanie dóbr publicznych z podatków jest łatwym sposobem poprawy dobrobytu społecznego. W takim wypadku stosunkowo łatwo o to, by użyteczność dóbr publicznych była większa niż użyteczność dóbr prywatnych, z których konsumpcji jednostki muszą zrezygnować.

Przykładem zawodności rynku i źródłem usprawiedliwienia dla istnienia podatków są również tzw. negatywne efekty zewnętrzne. Rynek sam z siebie nie tworzy mechanizmów, które chronią zasoby ogólnodostępne, takie jak powietrze czy woda. Każdy z nas jest zainteresowany tym, by korzystać z powietrza i wody o możliwie najwyższej jakości, ale nikt nie chce ponosić kosztów poprawy jakości dóbr ogólnodostępnych. Ochrona tych dóbr wymaga wykorzystania instrumentów pozarynkowych, wśród których na przykład można wskazać podatki⁴. Innym przykładem negatywnych kosztów zewnętrznych są

⁴ Do ograniczania efektów zewnętrznych mogą być wykorzystywane również inne instrumenty finansowe, takie jak kredyty, dotacje czy kary, o czym szczegółowo pisze Głuchowski (2002).

społeczne koszty picia alkoholu, ujawniające się między innymi w postaci wypadków drogowych, awantur rodzinnych i ich skutków czy niższej wydajności w pracy. W tym wypadku podatki również mogą wpłynąć na ograniczenie negatywnych efektów zewnętrznych (Chaloupka, Grossman i Saffer, 2002).

Istnieją również dobra, których konsumpcja wiąże się z pozytywnymi efektami zewnętrznymi. Są to tzw. dobra quasi-publiczne, inaczej nazywane merytorycznymi lub pożądanymi. Korzyści z ich konsumpcji odnosi nie tylko nabywca, ale również inne podmioty. Jeżeli na przykład konkretna osoba zaszczepi się, to zyskuje ona ochronę przed chorobą. Pożytkiem dla społeczeństwa jest tutaj spadek prawdopodobieństwa rozprzestrzeniania się epidemii. Pozostawienie konsumpcji dóbr quasi-publicznych wyłącznie w gestii rynku oznaczałoby, że ich spożycie byłoby na poziomie niższym niż optymalny. Poszczególne osoby przy zakupie dóbr merytorycznych, co do zasady, nie kierują się bowiem korzyściami dla społeczeństwa wynikającymi z ich konsumpcji. Dzięki preferencyjnym zasadom opodatkowania tych dóbr władza publiczna może próbować wpłynąć na wzrost ich konsumpcji.

Podatki mogą być również wykorzystane do tego, by zachęcać przedsiębiorców do funkcjonowania w bardziej efektywny sposób. Model konkurencji doskonałej, który w literaturze ekonomicznej traktowany jest jako podstawowy model opisujący funkcjonowanie rynku, w rzeczywistości gospodarczej nie występuje w czystej postaci. W naszym otoczeniu można natomiast znaleźć przykłady monopolu. Ich cechą jest to, że w punkcie równowagi cena monopolisty jest wyższa, a ilość produkcji niższa w porównaniu z konkurencją doskonałą. Oznacza to, że w sytuacji monopolu wykorzystanie zasobów w gospodarce można uznać za nieefektywne. Sposób pomiaru wielkości straty społecznej dla tego wariantu rynku prezentuje na przykład Varian (2013, s. 442-443). Dzięki odpowiedniej konstrukcji podatków można zachęcić monopolistę, by funkcjonował na zasadach zbliżonych do przedsiębiorstw konkurujących na rynku.

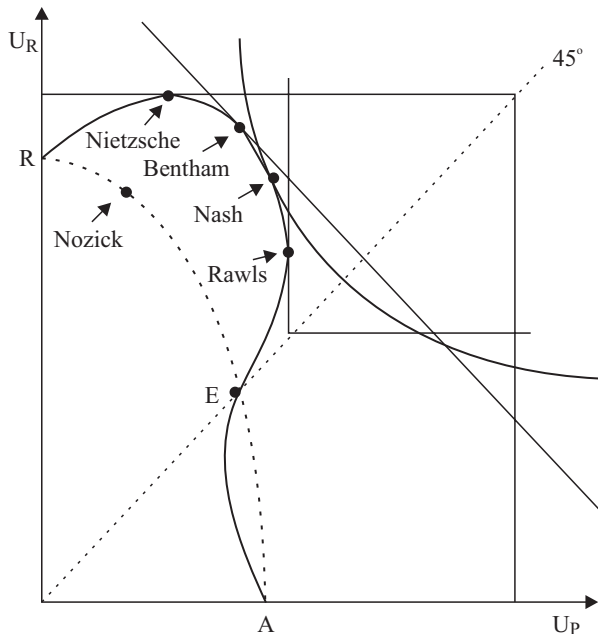
Innymi powodami, dla których będziemy przyjmowali, że rynek jest zawodny i wymaga interwencji władzy publicznej, są niedoskonałość informacji, brak lub niekompletność pewnych rynków oraz bezrobocie i inne zakłócenia makroekonomiczne (Stiglitz, 2004, s. 96 i nast.). Również w tym wypadku rozwiązaniem mogą być podatki (Greenwald i Stiglitz, 1986).

Władza publiczna, wykorzystując podatki, może przyczynić się do lepszej alokacji zasobów w gospodarce, choć nie każda danina nadaje się dobrze do realizacji funkcji alokacyjnej. Pamiętając o potrzebie niwelowania niedoskonałości rynku, nie należy jednak zapominać o tym, że sposób alokacji zasobów przez władzę publiczną również nie jest doskonały (*government failures*).

Pierwotny podział zasobów w gospodarce powoduje duże zróżnicowanie dochodu i majątku poszczególnych osób. Dokonując redystrybucji dochodu przy wykorzystaniu podatków, władza publiczna może ograniczyć dysproporcje

między biednymi a bogatymi, co stwarza podstawy do poprawy dobrobytu społecznego w sensie Pareto.

Optymalny podział zasobów między biednych i bogatych zależy od osiągniętej przez nich użyteczności oraz od sposobu zdefiniowania funkcji dobrobytu społecznego (społecznych krzywych obojętności). Ilustracją tego problemu jest wykres 1, gdzie na osi odciętych została przedstawiona użyteczność osoby biednej (U_P), natomiast na osi rzędnych użyteczność osoby bogatej (U_R).



Wykres 1. Społeczne krzywe obojętności a nowoczesna teoria państwa

Źródło: Petersen (2004, s. 29).

Funkcja użyteczności poszczególnych osób zależy od uczuć, którymi one się kierują: egoizmu, altruizmu i zawiści. Na wykresie 1 przerywana krzywa prowadząca od punktu R do punktu A dotyczy sytuacji, gdy każda jednostka kieruje się wyłącznie egoizmem. W takim wypadku spadek użyteczności osoby bogatej będzie prowadził do wzrostu użyteczności osoby biednej. Przerywana prosta nachylona pod kątem 45 stopni odzwierciedla równy podział zasobów między bogatych i biednych. Przecięcie tej prostej ze wspomnianą krzywą (w punkcie E) odpowiada podejściu egalitarnemu, którego zwolennikiem był Marks (Petersen, 2004, s. 11).

Nie zawsze kierujemy się tylko egoizmem. Jeśli osoba bogata zgromadziła w swoich rękach ogromny majątek, a osoba biedna przymiera głodem, to ta pierwsza w początkowym etapie może dzielić się swoim bogactwem chętnie i robić to z pobudek altruistycznych. Z tego właśnie powodu na wykresie 1 użyteczność osoby bogatej w początkowym etapie redystrybucji wzrasta, co obrazuje ciągła krzywa prowadząca od punktu R do punktu A. Równolegle wzrasta użyteczność osoby biednej, która zyskuje środki na zaspokojenie podstawowych potrzeb. Ta zmiana może odbywać się dobrowolnie, bez udziału władzy publicznej, gdyż obie strony na tym korzystają. Punkt optimum na tej krzywej będzie zależał od kształtu krzywej obojętności lub, inaczej mówiąc, od przyjętej funkcji dobrobytu społecznego. Poziomą redystrybucji, przy którym osoba najbogatsza osiąga swoje maksimum, mógłby być uznany za rozwiązanie optymalne w rozumieniu Nietzschego.

$$SW_{NIETZSCHE} = \max \max(U_1, \dots, U_n) \quad (1)$$

W społeczeństwach, w których sprawiedliwość społeczna⁵ jest ważna i większość członków społeczeństwa postępuje według określonych wartości, zawiść nie jest uczuciem powszechnym. Nie można jej jednak wykluczyć na przykład wówczas, gdy w efekcie redystrybucji osoby początkowo biedne dysponowałyby większymi środkami niż osoby początkowo bogate. Takiej sytuacji na wykresie 1 odpowiada część krzywej znajdująca się pomiędzy punktem A i E, wygięta w kierunku początku układu współrzędnych.

Na gruncie utilitaryzmu Benthama dąży się do osiągnięcia możliwie najwyższej łącznej użyteczności wszystkich członków społeczeństwa, przy czym użyteczność najmniej zamożnych, gdy jest równa zero, może być pomijana. Krzywa obojętności Benthama na wykresie przedstawiona jest za pomocą funkcji liniowej o nachyleniu -1 (Atkinson i Stiglitz, 2015, s. 282).

$$SW_{BENTHAM} = \sum_i^n U_i = \max \quad (2)$$

Dobrobyt społeczny według Nasha (Nash, 1950) również zależy od użyteczności osiągniętej przez indywidualne osoby, przy czym w tym wypadku nie dodaje się tych użyteczności, lecz je mnoży. To podejście ma bardzo istotne znaczenie z perspektywy osób najbiedniejszych, gdyż pojedyncza osoba osiągająca użyteczność na poziomie zero determinowałaby dobrobyt społeczny również na poziomie zero. Na wykresie 1 krzywa obojętności wyznaczająca możliwe do osiągnięcia maksimum ma kształt wypukły.

⁵ Sprawiedliwość społeczna może być rozpatrywana przez pryzmat potrzeb i zdolności (*justice of needs and justice of ability*).

$$SW_{NASH} = \prod_i^n U_i = \max \quad (3)$$

Według Rawlsa (1994) nierówności społeczne są akceptowalne tylko wówczas, jeżeli korzyści z ich tytułu nie są odnoszone kosztem najbiedniejszych, ponieważ użyteczność osób najbiedniejszych jest wyższa w porównaniu z sytuacją, gdy dystrybucja ma charakter ściśle egalitarny. Na wykresie 1 krzywa obojętności ma kształt litery L, stykającej się z krzywą użyteczności w punkcie, w którym osoby najbiedniejsze osiągają maksymalną użyteczność.

$$SW_{RAWLS} = \max \min(U_1, \dots, U_n) \quad (4)$$

Zakres państwa „minimalnego” Nozicka (2010), którego funkcje są ograniczone do ochrony przed siłą, grabieżą i oszustwami, ustanawiany jest autokratycznie. W tym wypadku nie przywiązuje się wagi do osiągnięcia optimum w rozumieniu Pareto. Nozick w swoich rozważaniach nie uwzględnia pobudek, którymi kierują się ludzie przy redystrybucji dochodu, dlatego na wykresie 1 równowaga według Nozicka została zaznaczona na linii odzwierciedlającej nastawienie egoistyczne.

Podatki przez swoją funkcję redystrybucyjną mogą przyczynić się do poprawy dobrobytu. Powyższe rozważania pokazują jednak, że realizacji funkcji redystrybucyjnej towarzyszą różne kontrowersje, w szczególności te dotyczące sposobu pomiaru dobrobytu i tego, co uznawane jest za sprawiedliwe⁶. Gdyby udało się osiągnąć konsensus co do sposobu rozumienia sprawiedliwości, a także określić kardynalną funkcję użyteczności, konstrukcja podatków, w tym kształt skali podatkowej, byłaby problemem czysto matematycznym (Petersen, 2011, s. 3). W rzeczywistości kwestia redystrybucji jest złożona i zasadniczo ma wymiar etyczny.

Oceniając zakres i sposób dokonywania redystrybucji, należy mieć również na uwadze jej wpływ na rozwój gospodarczy. Jak zauważa Ng (1975), nie można zakładać, iż mniej równomierny rozkład większych w sumie dochodów powinien być oceniany jako mniej pożądaný niż równomierny rozkład mniejszego w sumie dochodu do podziału (Walasik, 2008, s. 88). Przy dokonywaniu redystrybucji należy również pamiętać o tym, że podatki wpływają na skłonność do podejmowania ryzyka (Young, 2003, s. 162 i nast.), a także o tym, że wysokie dochody w danym roku nie muszą oznaczać wysokich dochodów w perspektywie całego życia.

⁶ Sposoby rozumienia sprawiedliwości podatkowej bardziej szczegółowo omawia Gomulowicz (2001a).

Podatki są traktowane jako ważny instrument redystrybucji. Nie jest to jednak instrument jedyny i dlatego ocena ich przydatności powinna być dokonywana po uwzględnieniu możliwości osiągnięcia sprawiedliwego podziału z wykorzystaniem innych dostępnych instrumentów.

Rozwój gospodarczy nie ma charakteru stałego. Aktywność gospodarcza podlega wahaniom w czasie, umożliwiając wyróżnienie okresów boomu i recesji. Intensywne fluktuacje koniunkturalne, mimo że mają swoje zalety (Schumpeter, 1995), zazwyczaj, głównie ze względu na bezrobocie, są traktowane jako niepożądane (Keynes, 2003). Do ograniczania wahań koniunkturalnych wykorzystywane są różne instrumenty (Przybylska-Kapuścińska, 1984), ale znaczenie podatków, które działają jak automatyczne stabilizatory koniunktury, jest nie do przecenienia (Kropiwnicki, 1976). W przeciwieństwie do instrumentów polityki dyskrecjonalnej, dla której charakterystyczne są opóźnienia i możliwy brak adekwatności w stosunku do przyszłego stanu gospodarki, podatki, zasadniczo rzecz ujmując, działają natychmiast i niezależnie od jakichkolwiek dodatkowych decyzji. Wysoki wzrost gospodarczy zwykle oznacza wysokie dochody i wysoką konsumpcję, które skutkują wysokimi podatkami, a pogorszenie koniunktury powoduje spadek dochodów z podatków. Dzięki temu wahania koniunkturalne mogą ulec spłaszczeniu.

Zależność między dochodami władzy publicznej z podatków a zmianami poziomu PKB zazwyczaj jest przedstawiana na dwa sposoby. Pierwszy z nich, uwzględniający wyłącznie automatyczne następstwa zmian koniunktury, jest określany w literaturze jako elastyczność podatkowa (*tax elasticity*), natomiast drugi, biorący pod uwagę dodatkowo elementy polityki dyskrecjonalnej, nazywa się wypornością podatkową (*tax buoyancy*).

Wiele czynników wpływa na intensywność wykorzystania podatków do ograniczania niedoskonałości rynku. Postulowany zakres aktywności i sposób działania władzy publicznej nie jest identyczny na gruncie różnych teorii podatkowych. Między dwoma głównymi teoriami, czyli teorią optymalnego opodatkowania a teorią wyboru publicznego, występują zarówno podobieństwa, jak i różnice. Przedstawiciele obu podejść zgadzają się w szczególności co do potrzeby finansowania dóbr publicznych z podatków. Różnica dotyczy jednak w szczególności tego, kto i w jakiej wysokości powinien je płacić. Największe rozbieżności wspomnianych teorii odnoszą się do kwestii redystrybucyjnych, a przede wszystkim do tego, jaki powinien być ich zakres (Buchanan i Musgrave, 2005 s. 73 i nast.).

Wpływ na zakres i sposób wykorzystania podatków może mieć funkcja celu, którą przypisuje się państwu. Najczęściej w literaturze wymienia się dwa modelowe cele (Grądański, 2006, s. 102):

- maksymalizacja funkcji dobrobytu społecznego,
- maksymalizacja wpływów podatkowych przy określonych uwarunkowaniach instytucjonalnych.

Na drodze osiągnięcia tak określonych celów stoją dwa konkurujące ze sobą warunki ograniczające, którymi są:

- wymóg ekonomicznej efektywności systemu podatkowego,
- postulat społecznej sprawiedliwości, który powinien być realizowany za pomocą redystrybucyjnych właściwości systemu podatkowego⁷.

Ponieważ w rzeczywistości zarówno przedstawione cele, jak i warunki mogą być uznane za kontrowersyjne, dlatego w praktyce szczególną wagę przywiązuje się do tego, by wartość korzyści z systemu podatkowego w sposób niekwestionowany przekraczała wartość strat wywołanych przez opodatkowanie. Ustalając tę różnicę, należy zwracać uwagę na poziom kosztów procesu fiskalnego, na które składają się z jednej strony koszty administracyjne (*administrative costs*), a z drugiej strony koszty dostosowania podatników (*tax compliance costs*) obejmujące z kolei koszty substytucji⁸, koszty aktywnego niedostosowania i koszty biernego dostosowania (Mayshar, 1991; Kudła, 2004, s. 23-24; Smith, 2007, s. 502-503).

Powyższe rozważania mają znaczenie nie tylko ze względu na przytoczone argumenty uzasadniające istnienie podatków, ale również dlatego, że dzięki znajomości niedostatków mechanizmu rynkowego, możliwych celów władzy publicznej i warunków ich osiągnięcia oraz świadomości istnienia kosztów procesu fiskalnego łatwiej jest ocenić system podatkowy i poszczególne podatki.

1.2. Problem wyboru przedmiotu opodatkowania

System podatkowy to zbiór wszystkich podatków obowiązujących w danym państwie w danym czasie⁹. Na system podatkowy składają się reguły określające nakładanie, wymierzanie i pobór podatków, reguły kontroli i egzekucji oraz inne normy regulujące funkcjonowanie podatników, organów administracji oraz stosunki między nimi.

⁷ Przy wyborze systemu podatkowego czasami poza efektywnością i sprawiedliwością podkreśla się znaczenie tego, co Devereux (2007, s. 29) nazywa łatwością zarządzania podatkami.

⁸ Podatki mogą wpływać na wybory konsumentów dotyczące struktury kupowanych dóbr i wybory przedsiębiorców co do struktury zaangażowanych czynników produkcji. Zastępowanie jednych dóbr lub czynników produkcji innymi oznacza, że występują efekty substytucyjne, co zazwyczaj kojarzone jest z wytrąceniem gospodarki ze stanu równowagi i spadkiem jej efektywności. Koszty substytucji w teorii optymalnego opodatkowania często wiąże się również z dodatkowymi stratami w dobrobyciu (*excess burden*) (por. James i Nobes, 2012, s. 22).

⁹ Istnieje pogląd, zgodnie z którym system podatkowy występuje dopiero wówczas, gdy wszystkie te podatki tworzą logiczną, zwartą i jednolitą całość, tak pod względem ekonomicznym, jak i prawnym (Głuchowski, 2003, s. 471).

Na gruncie teorii opodatkowania (Slemrod, 1990) poszukuje się raczej optymalnych systemów podatkowych niż optymalnych podatków, bo te ostatnie prowadzą w świat nieistniejących fikcyjnych tworów podatkowych, których przydatność praktyczna jest ograniczona (Kudła, 2004, s. 14). Analizując i oceniając poszczególne podatki, należy widzieć ich rolę w całym systemie podatkowym.

Problem wyboru przedmiotu opodatkowania należy rozpocząć od ustalenia opcji, które władza publiczna ma do dyspozycji. Z tego powodu w dalszej części rozważań najpierw zostały wskazane kryteria klasyfikacji podatków. Następnie scharakteryzowano rodzaje podatków, które są uznawane za optymalne, czyli niezniekształcające mechanizmu rynkowego. Ponieważ w rzeczywistości warunki optymalności podatków nie są spełnione, więc w kolejnym kroku zostały przedstawione kryteria wyboru przedmiotu opodatkowania.

Podatki mogą być klasyfikowane według różnych kryteriów. Według Rybarskiego (1935, s. 191) jeden z najwcześniejszych sposobów grupowania podatków był opisany w początkach XVII w. przez nauczyciela gdańskiego gimnazjum Bartłomieja Keckermanna, który dzielił je na bezpośrednie i pośrednie. Również Adam Smith przeprowadził taki podział. Według Smitha (2007, t. 2, s. 500) dochód jednostek pochodzi z trzech różnych źródeł: z renty, z zysku i z płacy. Każdy podatek musi być ostatecznie zapłacony z któregoś z tych trzech różnych źródeł dochodu albo ze wszystkich bez wyjątku. Nie wiedząc, w jaki sposób opodatkować bezpośrednio i proporcjonalnie dochody obywateli, państwo usiłuje opodatkować je pośrednio, obciążając ich wydatki (Smith, 2007, t. 2, s. 558). Podział podatków na bezpośrednie i pośrednie rozpropagował Mill (1965, t. 2, księga V), który wiązał tę klasyfikację, niekoniecznie słusznie, z przierzucalnością podatków.

Współcześnie podział podatków na pośrednie i bezpośrednie jest powszechny zarówno w literaturze polskiej (np. Gomułowicz, 1988; Kuzińska, 2002; Pomorska, Szolno-Koguc i Wójtowicz, 2003; Żyżyński, 2002), jak i zagranicznej (np. Little, 1951; Atkinson i Stiglitz, 1976; Cremer, Pestieau i Rochet, 2001). Dzisiejszy podział podatków na bezpośrednie i pośrednie jest dokonywany zazwyczaj na podstawie kryterium stosunku przedmiotu opodatkowania do źródła pokrycia podatku (Litwińczuk, Karwat i Pietrasiewicz, 2006, s. 29; Szczodrowski, 2007, s. 22)¹⁰. Jeżeli uznać, że źródłem pokrycia podatku może być wyłącznie dochód lub majątek, to tylko podatki, których przedmiotem opodatkowania jest uzyskiwany dochód, posiadany majątek lub przyrost tego majątku mogą być traktowane jako bezpośrednie.

Zarówno historyczne, jak i współczesne przykłady z różnych państw pokazują, że przedmiotem opodatkowania w zasadzie może być wszystko. Teoria

¹⁰ Kompleksowego przeglądu kryteriów podziału podatków na pośrednie i bezpośrednie dokonuje Kuzińska (2002, s. 7-9).

opodatkowania koncentruje się jednak na gospodarce rynkowej¹¹, a produkcyjne, dochodowe i wydatkowe ujęcie produktu krajowego determinuje podejście do przedmiotu opodatkowania (por. Zajda, 1966, s. 12). Dochód może być bowiem opodatkowany zarówno na etapie jego tworzenia, jak i na etapie jego wydatkowania. Wyróżniane według kryterium przedmiotowego cztery grupy podatków: przychodowe, dochodowe, majątkowe i konsumpcyjne, można przyporządkować do wspomnianych etapów (Sobiech, 1997, s. 104). Pierwsze trzy wiążą się z powstawaniem i akumulacją dochodu, natomiast ostatnia grupa związana jest z fazą jego wydatkowania.

Według nomenklatury OECD (2016, s. 15) podatki są przyporządkowywane do jednej z pięciu kategorii: podatki od zysków i dochodów z kapitału, składki ubezpieczenia społecznego, podatki od wynagrodzeń, podatki od majątku, podatki od towarów i usług.

Przy kształtowaniu systemu podatkowego często podkreśla się znaczenie neutralności opodatkowania, przy czym rozumienie neutralności może być różne. Na gruncie teorii optymalnego opodatkowania neutralne podatki to takie, które nie zmieniają relacji cen rynkowych, tzn. nie zmieniają warunków ustalonych przez mechanizm rynkowy, czyli wywołują efekt dochodowy bez efektu substytucyjnego (Grądalski, 2006, s. 106). W teorii tej podkreśla się, że podatki, które spełniają jednocześnie postulat ekonomicznej efektywności i społecznej sprawiedliwości, są podatkami idealnymi (*first best*). W rzeczywistości, ze względu na brak możliwości spełnienia założeń¹² warunkujących istnienie takich podatków, jednoczesne osiągnięcie ekonomicznej efektywności i społecznej sprawiedliwości nie jest możliwe. Jeżeli zbiór podatników jest heterogeniczny, to można osiągnąć tylko jeden z tych celów: albo efektywność albo sprawiedliwość. Stąd wynika wniosek, że optymalnego systemu podatkowego należy poszukiwać w zbiorze rozwiązań suboptymalnych (*second best*).

W tym wypadku procedura polega na „wyważeniu” strat efektywności z powodu zastosowania podatków zniekształcających mechanizm rynkowy i korzyści społecznych wynikających z bardziej sprawiedliwego podziału. Optymalna będzie taka konfiguracja podatkowa, przy której krańcowa strata z tytułu zniekształcenia mechanizmu rynkowego zrówna się z krańcową, społeczną korzyścią bardziej egalitarnego podziału (Grądalski, 2006, s. 127).

Poszukując optymalnych rozwiązań, badacze analizują zwłaszcza cztery rodzaje podatków (Grądalski, 2006, s. 111):

- podatek ryczałtowy (*lump-sum tax*),
- jednolity podatek od konsumpcji,

¹¹ Często pomija się na przykład działalność produkcyjną gospodarstw domowych, szarą strefę, a także zjawisko uchylania się od opodatkowania.

¹² W szczególności trudno uznać, że zbiór podatników jest homogeniczny. W rzeczywistości podatnicy różnią się na przykład poziomem dochodów lub preferencjami.

- zróżnicowany podatek od konsumpcji,
- proporcjonalny podatek od dochodów z pracy.

Spśród wymienionych propozycji pierwsze dwie mogłyby być uznane za optymalne, ale pod warunkiem, że fiskus ma możliwość obserwowania i opodatkowania zarówno wyposażenia początkowego¹³, jak i konsumpcji, w tym konsumpcji czasu wolnego. Bariera informacji zmusza jednak fiskusa do rezygnacji z opodatkowania wyposażenia początkowego oraz konsumpcji *sensu largo* (czyli wraz z czasem wolnym). Ustawodawcy pozostaje zatem do opodatkowania to, co jest „widoczne”, a „widoczne” są transakcje rynkowe (Grądałski, 2006, s. 126). Możliwość obserwowania transakcji na rynku dóbr i usług powoduje, że podatki konsumpcyjne są realne (*feasible*), a optymalne podatki ryczałtowe nie są realne (Hindriks i Myles, 2013, s. 509).

Porównywanie wyłącznie czterech wyżej wymienionych podatków wynika z faktu, że w teorii optymalnego opodatkowania często przyjmuje się założenie, że cały osiągnięty dochód jest na bieżąco konsumowany. W takiej sytuacji nie występują ani oszczędności, ani inwestycje, ani majątek, które również mogłyby być przedmiotem opodatkowania. W statycznych modelach równowagi ogólnej jednolity (*uniform*) podatek konsumpcyjny będzie równoważny powszechnemu podatkowi dochodowemu (Mieszkowski, 1967a; McLure, 1975). Indyferencja opodatkowania konsumpcji oraz dochodów osobistych, według Musgrave’a, będzie ograniczona następującymi warunkami (za: Walaśnik, 2008, s. 144):

- brakiem oszczędności gospodarstw domowych,
- stałymi relacjami cen opodatkowanych dóbr,
- niewystępowaniem ryzyka na rynku finansowym – dostępnością jedynie inwestycji bez premii za ryzyko.

Jeżeli którykolwiek z tych warunków nie jest spełniony, wówczas konsekwencje nakładania podatków nie są identyczne, a występujące między nimi rozbieżności dotyczą wielu aspektów. Dyskusja dotycząca wyboru przedmiotu opodatkowania ma długą historię (Musgrave, 1990) i pokazuje, że kryteria tego wyboru mogą być różne. W dalszej części rozważań uwzględnione zostały kolejno następujące kryteria oceny:

- wpływ na wzrost gospodarczy,
- sprawiedliwość,
- stabilność wpływów i wrażliwość na wahania koniunkturalne,
- wpływ na miejsce opodatkowania,
- koszty opodatkowania,
- możliwości unikania i uchylania się od podatku.

¹³ Przez wyposażenie początkowe można rozumieć kwalifikacje poszczególnych podatników, które wskazują na ich zdolności do osiągnięcia dochodów (*endowment*).

Podatki mają zróżnicowany wpływ na wzrost gospodarczy. Wnioski dotyczące tego wpływu zależą od typu modelu i założeń, na których jest on oparty. Poniżej zostaną przedstawione wnioski najpierw dla modeli egzogenicznego wzrostu, później dla modeli endogenicznego wzrostu (przy założeniu gospodarki zamkniętej i gospodarki otwartej), a na końcu dla modeli nakładających się pokoleń.

W modelach egzogenicznego wzrostu typu Solowa (1956) władza publiczna może wpływać wyłącznie na stopę oszczędności, która z kolei determinuje poziom kapitału i relację kapitału do pracy według tzw. złotej reguły (Myles, 2009, s. 9-10). Jeżeli zatem relacja kapitału do pracy kształtowana jest według złotej reguły, to gospodarka pozostaje na ścieżce stabilnego wzrostu, na której konsumpcja *per capita* jest maksymalizowana. Jeśli nawet za pomocą podatków zmienimy stopę oszczędności, to gospodarka zostanie wytrącona ze stanu równowagi tylko przejściowo, a potem powróci do ścieżki stabilnego wzrostu.

Inny przykład modelu egzogenicznego wzrostu został opracowany przez Hindriksa i Mylesa (2013, s. 817 i nast.) jako wariant modelu wzrostu Ramseya. W modelu tym reprezentatywny konsument dokonuje wyboru międzyokresowej konsumpcji, maksymalizując użyteczność w trakcie całego życia. Uwaga autorów koncentruje się tylko na problemach efektywności opodatkowania, a pomijane są aspekty redystrybucyjne. Ważny wniosek z tej analizy jest taki, że podatek od dochodów z kapitału powinien być równy zero.

Inną grupą modeli są modele endogenicznego wzrostu zapoczątkowane przez Romera (1986). Dają one większą wiedzę na temat zależności między podatkami a wzrostem gospodarczym. Część z nich eksponuje negatywny wpływ podatków na rozwój gospodarczy (np. Devereux i Love, 1994; Rzońca, 2005)¹⁴, ale są też takie, które pokazują, że wpływ ten może być pozytywny i znaczący (Jones, Manuelli i Rossi, 1993; Pecorino 1993). Konkretnie wnioski będą zależały od struktury modelu i wartości ujętych w nim parametrów.

Na podstawie modeli egzogenicznego wzrostu przy założeniu gospodarki zamkniętej można wyciągnąć wniosek, że podatki konsumpcyjne powodują jedno podstawowe zniekształcenie – wpływają na wybór między czasem przeznaczonym na pracę i edukację a czasem wolnym. Podatki dochodowe wywołują ten sam efekt, ale oprócz niego występują jeszcze dodatkowe zniekształcenia, które ograniczają akumulację kapitału fizycznego i ludzkiego, hamując wzrost gospodarczy. Opodatkowanie kapitału i pracy powoduje spadek wzrostu gospo-

¹⁴ Negatywny wpływ podatków na rozwój gospodarczy wynika z przyjętych założeń (Rzońca, 2005, s. 15): „Jeżeli stopa akumulacji kapitału w sektorze publicznym jest niższa niż w sektorze prywatnym, wtedy każde zwiększenie skali fiskalizmu powoduje obniżenie tempa wzrostu gospodarki. Oznacza bowiem zmniejszenie udziału w dochodzie sektora wykazującego wyższą skłonność do oszczędzania oraz zwiększenie – sektora o wyższej skłonności do konsumpcji. Obniża to łączny zasób kapitału w gospodarce i ogranicza postęp techniczny (dyfuzję wiedzy), związany z nakładami inwestycyjnymi”.

darczego, podczas gdy konsekwencje opodatkowania konsumpcji mogą zależeć od charakterystyki czasu wolnego (Milesi-Ferretti i Roubini, 1998, s. 739).

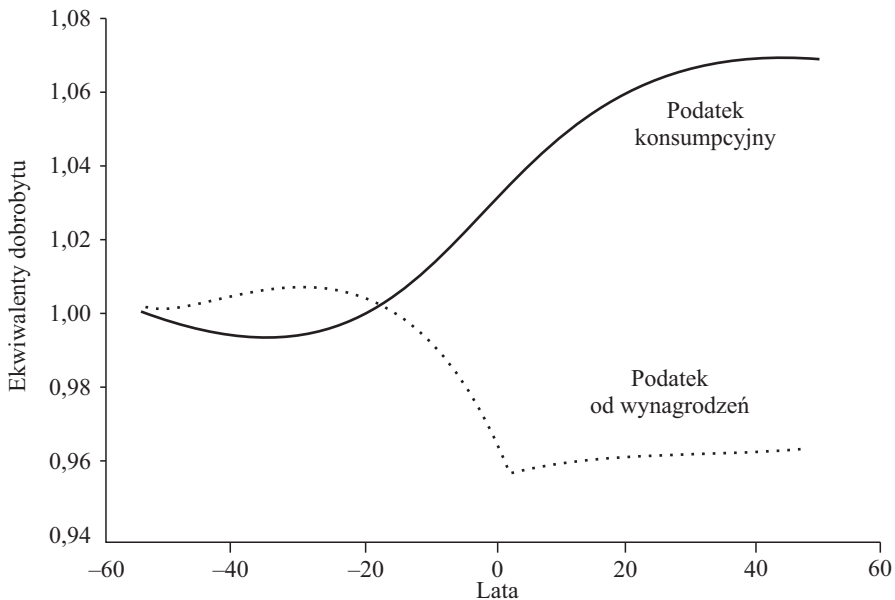
Z modeli endogenicznego wzrostu przy założeniu gospodarki zamkniętej, podobnie jak z modeli egzogenicznego wzrostu, wynika, że rozwiązaniem lepszym niż opodatkowanie kapitału jest opodatkowanie pracy. Konsekwencją opodatkowania pracy jest jednak spadek liczby zatrudnionych, spadek liczby przepracowanych godzin, a także niechęć do inwestowania w kapitał ludzki, gdyż stopa zwrotu z edukacji spadnie. Opodatkowanie dochodu korporacji wpływa z kolei na koszt kapitału i decyzje o poziomie i lokalizacji inwestycji, zniechęcając do realizacji projektów innowacyjnych. Progresywne opodatkowanie dochodów osobistych uzasadnione względami redystrybucyjnymi rzutuje na skłonność do podejmowania ryzyka (Mathé, Nicodème i Ruà, 2015, s. 4). Progresywne podatki dochodowe mogą ograniczać zarówno przedsiębiorczość, jak i inwestycje w kapitał ludzki (Diamond i Saez, 2011). Zwiększenie skłonności do podejmowania ryzyka jest możliwe, gdy zmieni się podstawę opodatkowania z dochodu na konsumpcję (Ashan, 1989).

W literaturze oprócz modeli endogenicznego wzrostu gospodarki zamkniętej można wyróżnić również modele wzrostu gospodarki otwartej (Turnovsky, 1996a, Konopczyński, 2015), przy czym większość rezultatów uzyskanych na podstawie modeli gospodarki zamkniętej nie ma zastosowania w gospodarce otwartej. W modelach tych wielkość krajowego kapitału i krajowej konsumpcji są kształtowane w istotnej części niezależnie. Optymalny system podatkowy zależy natomiast od tego, według jakiej reguły kształtowane są wydatki publiczne. Jeśli zależą one od poziomu konsumpcji, wówczas powinny być w całości finansowane przez podatek konsumpcyjny (Turnovsky, 1996a, s. 65).

Według Konopczyńskiego (2015, s. 273) w modelu endogenicznego wzrostu dla gospodarki otwartej z pełną informacją poziom dobrobytu nie zależy od żadnej ze stawek podatkowych. Opodatkowanie pracy, kapitału, konsumpcji, obligacji zagranicznych oraz obligacji krajowych jest neutralne dla gospodarki – nie ma żadnego wpływu na poziom osiąganego przez konsumentów dobrobytu. Inaczej jest w gospodarce otwartej z niepełną informacją. Wówczas należy silnie subsydiować kapitał, aby zachęcać sektor prywatny do wyższych inwestycji, a z drugiej strony trzeba w odpowiedniej wysokości opodatkowywać odsetki od prywatnego zadłużenia zagranicznego, aby sektor prywatny nie zadłużał się nadmiernie za granicą. Z tych samych badań wynika, że podatki konsumpcyjne są neutralne dla gospodarki – ich podwyższenie lub obniżenie nie ma wpływu ani na gospodarkę rynkową z pełną informacją, ani z niepełną informacją (Konopczyński, 2015, s. 369).

Do dynamicznych modeli równowagi ogólnej zalicza się również modele nakładających się pokoleń (*overlapping generations*). Ich zaletą jest to, że mogą służyć do analizy nie tylko zmian marginalnych, ale również

dużych zmian. Przykładem jest model stworzony przez Auerbacha i Kotlikoffa (1987). Ponieważ z części modeli endogenicznego wzrostu wynika potrzeba rezygnacji z opodatkowania dochodów z kapitału, więc badacze postawili pytanie, jakie byłyby konsekwencje usunięcia z podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym dochodów z kapitału i zastąpienia go podatkiem konsumpcyjnym lub podatkiem od dochodów z wynagrodzeń. Jednym z ważnych wniosków jest ten dotyczący redystrybucji międzypokoleniowej. Przy założeniu, że konsumpcja pojawia się w życiu później niż dochody, zastąpienie podatku od dochodów z kapitału podatkiem konsumpcyjnym opóźniałoby moment zapłaty podatku i zwiększyłoby ciężar podatkowy osób starszych. Taka zamiana mogłaby w długim okresie doprowadzić do wzrostu konsumpcji i czasu wolnego o około 6%, co graficznie zostało przedstawione na wykresie 2. Zamiana podatku dochodowego od kapitału na podatek dochodowy od wynagrodzeń skutkowałaby z kolei korzyściami dla osób starszych, ale w dłuższym okresie należałoby się spodziewać spadku poziomu konsumpcji i czasu wolnego o około 4%. Według Auerbacha i Kotlikoffa (1987) konsekwencje te byłyby jeszcze większe, gdyby obowiązujący przed zmianą podatek dochodowy był progresywny. Wprowadzenie do modelu transferów dla osób starszych mogłoby pomóc złagodzić nierówności, ale jednocześnie ograniczyłoby wpływ na wzrost gospodarczy.



Wykres 2. Wpływ na poziom dobrobytu zastąpienia podatku od dochodów z kapitału podatkiem konsumpcyjnym lub podatkiem od dochodów z wynagrodzeń

Źródło: na podstawie Auerbach i Kotlikoff (1987, s. 52).

Zależność między wzrostem gospodarczym a opodatkowaniem jest nie tylko przedmiotem rozważań teoretycznych. Wśród badań empirycznych można wyróżnić takie, które mają bardziej ogólny charakter, i takie, które uwzględniają strukturę systemu podatkowego.

Do pierwszej grupy należą badania przeprowadzone przez Barro (1991). Wynika z nich, że wzrost gospodarczy jest negatywnie skorelowany z wydatkami publicznymi o charakterze konsumpcyjnym. Dla publicznych wydatków inwestycyjnych taka negatywna korelacja nie została zidentyfikowana.

Przykładem badań nad zależnością między strukturą systemu podatkowego a wzrostem gospodarczym są te sporządzone na podstawie danych z państw OECD przez Arnolda (2008), których efektem jest ranking podatków. Do grupy najbardziej sprzyjających wzrostowi zaliczone zostały podatki od nieruchomości, następnie podatki konsumpcyjne, a w dalszej kolejności podatki od dochodów osobistych. Podatki dochodowe od korporacji zostały uznane za najbardziej szkodliwe dla wzrostu PKB *per capita*.

Podobne badania na podstawie zdecydowanie liczniejszej grupy państw przeprowadzili Acosta-Ormaechea i Yoo (2012). Potwierdzają oni, że podatki od nieruchomości i podatki konsumpcyjne są mniej szkodliwe dla wzrostu gospodarczego niż podatki dochodowe. W przeciwieństwie do poprzednich badań wskazują jednak, że podatek dochodowy od korporacji jest mniej szkodliwy niż podatek od dochodów osobistych rozpatrywany łącznie ze składkami ubezpieczenia społecznego. Obserwacja ta jest szczególnie wyraźna dla państw o wysokich i średnich dochodach. Z badań Acosta-Ormaechea i Yoo (2012) wynika również wniosek, że zastąpienie podatków dochodowych podatkami od nieruchomości ma pozytywny wpływ na wzrost gospodarczy. Korzystny wpływ jest widoczny również wtedy, gdy obniżki podatków dochodowych kompensowane są podwyżkami podatku od wartości dodanej lub podatku od sprzedaży. Tę ostatnią prawidłowość potwierdzają również Arachi, Bucci i Casarico (2015).

Powszechne podatki dochodowe, szczególnie gdy są analizowane z perspektywy długości całego życia, narażone są na zarzut podwójnego opodatkowania tego samego przedmiotu (Leszczyłowska, 2014, s. 26). Wynika on z faktu, że oszczędności powstają z wcześniej opodatkowanego dochodu, a gdy dzięki nim zostaną wygenerowane zyski kapitałowe, to dochód jest opodatkowany jeszcze raz. Opodatkowanie konsumpcji jest wolne od tego zarzutu.

Kryterium wyboru przedmiotu opodatkowania może być sprawiedliwość. To właśnie ze względu na równość i powszechność Hobbes postulował, by opodatkowywać wydatki¹⁵. Uważał on konsumpcję za odpowiedni przedmiot opodatkowania, ponieważ jego zdaniem ludzie powinni płacić podatki raczej

¹⁵ Hobbes opublikował swoją książkę w 1651 r. (*Leviathan: or the Matter, Form, and Power of a Commonwealth, Ecclesiastical and Civil*) niedługo po wprowadzeniu w życie w Anglii pierwszej akcyzy w 1643 r. (Seligman, 1902, s. 12).

dlatego, że zużywają ograniczone zasoby, niż dlatego, że osiągają dochód i tym samym dzięki swojej pracy tworzą dodatkową wartość. Poza tym jego zdaniem każdy coś konsumuje, dlatego trudno jest uniknąć tych podatków. W późniejszym czasie wielu naukowców wyrażało podobne poglądy. Jednym z nich był Kaldor (1955), który uważał wydatki za lepszy miernik dobrobytu poszczególnych osób niż ich dochody.

Współcześnie podatki konsumpcyjne, w przeciwieństwie do podatków dochodowych, zazwyczaj nie są uważane za dobre narzędzie redystrybucji. Przyjmuje się bowiem, że podatki te mają regresywny charakter, co oznacza, że wraz ze wzrostem dochodów wartość podatku rośnie w wymiarze absolutnym, ale relacja podatku do dochodu maleje¹⁶. Taką zależność potwierdza zwłaszcza analiza przeprowadzona przez Dobrowolską (2015) dla Polski w latach 1995-2011. Regresywność ta wynika głównie z faktu, że im niższe są dochody gospodarstw domowych, tym większa część tych dochodów przeznaczana jest na konsumpcję.

Konstrukcja podatków konsumpcyjnych może wprawdzie ograniczyć ich regresywny charakter, ale wiąże się to z dodatkowymi kosztami. W latach 1993-1994, kiedy zakres przedmiotowy podatku od towarów i usług był w Polsce ograniczony, a liczba towarów i usług objętych stawkami obniżonymi stosunkowo duża, podatki konsumpcyjne miały charakter liniowy (Neneman, 1997). W kolejnych latach, gdy zmieniała się konstrukcja podatku od wartości dodanej, gospodarstwa najzamożniejsze charakteryzowały się najniższym średnim tempem wzrostu obciążeń tym podatkiem (Dobrowolska i Rogalski, 2013)¹⁷.

Na system podatkowy oprócz podatków konsumpcyjnych składają się również podatki dochodowe. Jeżeli ich skala podatkowa byłaby progresywna, wówczas negatywne konsekwencje regresji w podatkach konsumpcyjnych mogłyby być równoważone, tak by system podatkowy jako całość można było uznać za sprawiedliwy¹⁸.

Podejście to byłoby zgodne w szczególności z poglądem Turnovsky'ego (1996b, s. 40), według którego do uzyskania optimum władza publiczna będzie musiała wybrać dwa instrumenty fiskalne. Jeden z nich będzie służył do korekty zniekształceń wywołanych interwencją władzy publicznej, a drugi

¹⁶ Famulska (2007, s. 125) podkreśla, że ze względu na regresywny charakter podatek od wartości dodanej nie spełnia kryterium sprawiedliwości pionowej, ale „wpisuje się w pojęcie sprawiedliwości poziomej”.

¹⁷ W cytowanych badaniach zakłada się, że ciężar podatków konsumpcyjnych w całości jest ponoszony przez konsumentów. Uwzględnienie incydencji podatkowej i transferów mogłoby spowodować, że podatki konsumpcyjne okazałyby się progresywne (Browning 1978).

¹⁸ Skuteczność redystrybucji w ograniczaniu wzrastających od lat 90. XX w. nierówności w państwach OECD jest niewielka, co w szczególności pokazują Immervoll i Richardson (2011). W części jest to efekt znaczącego spadku maksymalnych stawek w podatkach dochodowych w wielu państwach OECD (Piketty, Saez i Stantcheva, 2014).

do finansowania wydatków publicznych. Jeżeli za jeden z tych instrumentów uznać podatki dochodowe, to drugim powinny być podatki konsumpcyjne.

Większą przydatność do realizacji funkcji redystrybucyjnej podatków dochodowych i transferów niż podatków konsumpcyjnych wykazywali między innymi Atkinson i Stiglitz (1976), Besley i Jewitt (1990), Laroque (2005), Kaplow (2006).

Konsumpcja może być analizowana z perspektywy jednego roku, jak i perspektywy całego życia. O ile stopień regresywności opodatkowania wydatków konsumpcyjnych ponoszonych w ciągu jednego roku jest stosunkowo wysoki, to uwzględniając wydatki poniesione przez całe życie, mierniki zróżnicowania stopy opodatkowania dla różnych grup dochodowych będą odpowiednio niższe (Walasik, 2008, s. 166). Podobne wnioski na podstawie swoich badań wyciągają Caspersen i Metcalf (1994), którzy pokazują, że uwzględnienie dochodów z całego życia powoduje, iż podatek od wartości dodanej staje się tylko nieznacznie regresywny, a stosowanie stawki zero na żywność i opiekę zdrowotną jeszcze dodatkowo zmniejsza tę regresywność.

Ogólne wnioski dotyczące regresywności podatków konsumpcyjnych nie są możliwe bez szczegółowej analizy konkretnego podatku (Auerbach, 2006, s. 35). Tezę tę potwierdza również Correia (2010), która udowadnia, że zastąpienie obowiązującego w Stanach Zjednoczonych systemu podatkowego płaskim podatkiem konsumpcyjnym spowodowałoby spadek nierówności i poprawę sytuacji osób biednych.

Przy wyborze przedmiotu opodatkowania ważnym kryterium jest stabilność wpływów i wrażliwość na wahania koniunkturalne. Z badań Chernicka i Reimers (2017) wynika, że wpływy z podatków konsumpcyjnych są bardziej stabilne niż z podatków dochodowych. Wpływ na taką konkluzję ma w szczególności duża zmienność dochodów kapitałowych w trakcie wahań koniunkturalnych oraz progresywna skala w podatkach dochodowych. Wpływ progresywnej skali podatkowej na zmienność wpływów z podatku dochodowego podkreślają również Dye i McGuire (1991).

Elastyczność dochodów z różnych podatków w krótkim okresie analizowali również Sobel i Holcombe (1996). Według ich badań wahania koniunkturalne mają największy wpływ na dochody z podatku dochodowego od korporacji. Na kolejnym miejscu znajduje się podatek od sprzedaży, niewiele różniąc się od osobistego podatku dochodowego. Niewielką elastycznością cechuje się podatek akcyzowy nakładany na paliwa, a dochody z akcyzy na wyroby alkoholowe zmieniają się w kierunku przeciwnym niż wahania koniunkturalne.

Z badań nad wypornością podatkową (*tax buoyancy*), przeprowadzonych przez Belinga i in. (2014), również można wyciągnąć wnioski dotyczące stabilności wpływów z poszczególnych podatków. W długim okresie najbardziej wrażliwe na zmiany koniunktury są podatki dochodowe od korporacji,

a następnie składki ubezpieczenia społecznego, podatki od towarów i usług, podatki od dochodów osobistych, akcyzy i podatki od nieruchomości. W krótkim okresie kolejność jest nieco inna. Na pierwszym miejscu pozostają wprowadzone podatki dochodowe od korporacji, ale dalej pojawiają się podatki od dochodów osobistych, podatki od towarów i usług, składki ubezpieczenia społecznego i akcyzy. W krótkim okresie podatki od nieruchomości w ogóle nie są wrażliwe na zmiany koniunktury.

Stabilność wpływów podatkowych można uznać za zaletę, ale podatki, z których dochody nie zmieniają się istotnie pod wpływem wahań koniunkturalnych, nie mogą być uznane za dobre automatyczne stabilizatory koniunktury. Jeśli podatki nie funkcjonują dobrze w charakterze stabilizatorów koniunktury, władza publiczna może podejmować działania dyskrecjonalne. To z kolei zwiększa prawdopodobieństwo, że polityka fiskalna będzie miała charakter procykliczny. Procykliczna polityka jest charakterystyczna dla państw rozwijających się (Talvi i Végh, 2005). Według Krajewskiego (2013) problem ten nie dotyczy Polski, gdyż prowadzona w naszym państwie polityka fiskalna ma charakter antycykliczny, przy czym efektywność automatycznych stabilizatorów koniunktury jest niższa niż w większości krajów Unii Europejskiej.

Zaletą podatków pośrednich jest ich wrażliwość na wzrost cen, a także to, że charakteryzuje je szybkość poboru i systematyczność wpływów (Szołno-Koguc, 2003, s. 12). Okres rozliczeniowy w wypadku podatków pośrednich jest zdecydowanie krótszy niż w wypadku podatków dochodowych. W szczególności warto zwrócić uwagę na fakt, że wpływy z podatku od wartości dodanej następują, zanim dojdzie do konsumpcji, a wpływy z akcyzy mogą mieć nawet charakter dzienny. W wypadku podatków dochodowych okres rozliczeniowy jest dłuższy i zazwyczaj wynosi rok¹⁹, przy czym na przykład w sytuacji wzrostu wartości dóbr kapitałowych podstawa opodatkowania ujawnia się dopiero w momencie ich sprzedaży, a próba ich wcześniejszego opodatkowania stwarzała by poważne trudności (Devereux, 2007, s. 29).

Wybór przedmiotu opodatkowania determinuje miejsce opodatkowania. W zależności od przedmiotu opodatkowania dochody z podatków mogą się pojawić w różnych państwach. Nawet jeśli spełnione są warunki równoważności podatków, o których była mowa powyżej, to w ujęciu międzynarodowym konsekwencje mogą być zupełnie różne.

Można to zobrazować na następującym przykładzie. Rezydent – właściciel kapitału, mający siedzibę w państwie R, zakłada spółkę w państwie S (*subsidiary*), dzięki której sprzedaje produkowane przez siebie towary w państwie D (*destination*). W zależności od tego, co będzie przedmiotem opodatkowania, podatek zostanie zapłacony w państwie R, S lub D (Mirrlees i in., 2011, s. 431).

¹⁹ Wpływy z podatków dochodowych przyspiesza się, ustanawiając zaliczki.

Podatek od wartości dodanej, zasadniczo rzecz ujmując, opiera się na zasadzie państwa przeznaczenia, dlatego w opisanym przypadku, jeżeli obowiązywałby wyłącznie ten podatek, dochody podatkowe pojawiłyby się wyłącznie w państwie D. Ponieważ wartość dodana może być rozumiana jako suma wynagrodzeń, zysków i rent, w takiej sytuacji całość wynagrodzeń poszczególnych czynników produkcji byłaby opodatkowana według stawki podatku od wartości dodanej obowiązującej w państwie D.

Rezultat byłby całkowicie inny w sytuacji, gdyby wszystkie trzy państwa nakładały wyłącznie osobisty podatek dochodowy oparty o zasadę rezydencji. W takiej sytuacji inwestor – rezydent państwa R byłby zobowiązany do zapłaty podatku od dywidend i zysków kapitałowych, które osiągnął jako właściciel spółki. Wtedy jedyny podatek pojawiłby się w państwie R i byłby płacony według stawek właściwych dla zysków kapitałowych.

Miejsce opodatkowania byłoby inne, gdyby wszystkie trzy państwa nakładały wyłącznie podatek dochodowy od korporacji, którego podstawą jest zasada państwa źródła. W tym wypadku opodatkowane byłyby dochody spółki w państwie S. Właściciel z państwa R mógłby również zapłacić podatek dochodowy od dywidend otrzymanych od spółki z państwa S, gdyby prawo państwa R przewidywało takie rozwiązanie. Jeśli nie, jedynym podatkiem byłby podatek dochodowy od korporacji płacony według stawek obowiązujących w państwie S.

Różnice między podatkami dotyczą również poziomu kosztów przez nie generowanych. Koszty te zależą zarówno od przedmiotu opodatkowania, jak i od konstrukcji podatków. Im prostszy jest podatek, tym zarówno koszty administracyjne, jak i koszty dostosowania się podatników są niższe (Dziemianowicz, 2010; Yitzhaki i Vakneen, 1989).

W przypadku niektórych konstrukcji podatkowych koszty administracyjne cechuje ekonomia zakresu, co oznacza, że koszty związane z grupą podatków są mniejsze, niż gdyby każdy z tych podatków był administrowany odrębnie. Sytuacja taka występuje na przykład wtedy, gdy informacje uzyskane dzięki kontroli podatników podatku dochodowego pozwalają lepiej kontrolować płatności w podatku od towarów i usług lub odwrotnie. Oznacza to, że pożądane jest scentralizowanie informacji dotyczącej podatników różnych podatków. Z punktu widzenia wydajności, mierzonej relacją kosztów administracyjnych do dochodów, dobrym rozwiązaniem byłoby również wykorzystanie niewielkiej grupy podatków o wysokich stawkach podatkowych (Kudła, 2004, s. 31).

Różnice poziomów kosztów administracyjnych i kosztów dostosowania się podatników w poszczególnych państwach są znaczące (Adam i in., 2011, s. 95 i nast.). W Polsce w 2002 r. koszty administracyjne związane z wymiarem i poborem wszystkich podatków według autorskiej metody Grądalskiego (2006, s. 94) stanowiły blisko 5% całości wpływów podatkowych (6406 mln zł z 129 000 mln zł). Na początku XXI w. poziom kosztów administracyjnych

w relacji do dochodów podatkowych był w Polsce wyższy nie tylko w porównaniu z państwami rozwiniętymi, ale również z innymi państwami rozwijającymi się, takimi jak Chorwacja, Czechy czy Słowenia (Kudła, 2004, s. 36).

Koszty dostosowania się podatników mają charakter regresywny. Wprawdzie ich wartość dla małych przedsiębiorstw jest niższa niż dla dużych, ale relacja tych kosztów do obrotów jest zdecydowanie wyższa dla małych przedsiębiorstw (Sapiei, Abdullah i Sulaiman, 2014). Znaczący wpływ na koszty dostosowania się podatników mają również częste zmiany prawa podatkowego (Klun, 2004).

Według Grądalskiego (2006, s. 96) w Polsce w 2002 r. koszty dostosowania się podatników do podatku dochodowego od osób prawnych i podatku od towarów i usług były stosunkowo niskie i nie przekraczały 1% wpływów z tych podatków²⁰. Dla porównania, według innych badań, w Chorwacji w 2002 r. koszty dostosowania się podatników do podatku dochodowego od korporacji były ponad dwa razy wyższe (11,8% wpływów z podatku) niż dla podatku od wartości dodanej (4,5%). W Czechach w 2001 r. dysproporcja ta była jeszcze większa i wynosiła odpowiednio 14,9% i 1,9% (Klun, 2004, s. 334).

Według Grądalskiego (2006, s. 96) w Polsce w 2002 r. najwyższe koszty dostosowania się generował podatek dochodowy od osób fizycznych. Wynosiły one aż 26,5% wpływów z tych podatków. Nawet jeśli we wpływach nie zostały uwzględnione udziały jednostek samorządu terytorialnego w tym podatku, to i tak poziom tych kosztów należy uznać za znacząco wyższy niż dla innych podatków.

Zróżnicowanie kosztów dostosowania się podatników jest związane z regresywnością tych kosztów i liczbą podatników poszczególnych podatków. Można się spodziewać, że im mniejsza jest liczba podatników, tym relacja kosztów do wpływów będzie niższa (Slemrod, 2008)²¹.

Innym ważnym kryterium wyboru przedmiotu opodatkowania jest możliwość unikania i uchylania się od określonych podatków. Sam dorobek teorii optymalnego opodatkowania bez uwzględnienia tych aspektów nie ma wielkiej wartości (Slemrod, 1990).

²⁰ Grądalski, ustalając wysokość kosztów dostosowania, uwzględnia tylko szacunkową wartość czasu niezbędnego do wypełnienia obowiązkowych formularzy dla danego podatku. W tym podejściu pomijane są inne koszty dostosowania podatników, co powoduje, że są one stosunkowo niskie.

²¹ W Polsce w latach 1993-2001 liczba podatników podatku od towarów i usług dynamicznie wzrastała (z 210 tys. do 1259 tys.). W następnych dziesięciu latach liczba podatników wzrosła o kolejne 345 tys., od tego czasu jest już stosunkowo stabilna i osiągnęła poziom 1620 tys. podmiotów w 2014 r. (Sosnowski, 2015, s. 117-118). Można zatem stwierdzić, że w 2014 r. liczba podatników podatku dochodowego od osób fizycznych była ponad piętnaście razy większa niż liczba podatników podatku od towarów i usług.

Możliwości unikania opodatkowania zależą od szczegółowych konstrukcji poszczególnych podatków. Im bardziej skomplikowana konstrukcja, im więcej stawek, zwolnień, ulg i innych szczególnych rozwiązań, tym większe możliwości unikania opodatkowania.

Uchylanie się dotyczy zarówno podatków bezpośrednich, jak i pośrednich, przy czym skala zjawiska w obu przypadkach zmienia się w czasie, również ze względu na przekształcenia w strukturze dochodów władzy publicznej. Według badań Schneidera (1997) w Austrii w okresie kilkudziesięciu lat po drugiej wojnie światowej wpływ podatków bezpośrednich na skalę szarej strefy był cały czas większy niż podatków pośrednich, ale systematycznie malał. W latach 70. XX w. 50% szarej strefy wynikało z uchylania się od podatków bezpośrednich, a w latach 90. – 28,7%. W tym samym okresie wpływ podatków pośrednich na skalę szarej strefy zwiększył się z 12% do 26,6%. Podatki bezpośrednie i pośrednie różnią się również formami uchylania się i dlatego metody ograniczania zjawiska w obu wypadkach nie muszą być identyczne (Bernal, 2008; Tratkiewicz, 2016).

Podatki, które przy założeniach charakterystycznych dla teorii optymalnego opodatkowania można uznać za ekwiwalentne, jeśli uwzględnia się uchylanie się od opodatkowania i możliwość wykorzystania informacji od podmiotów trzecich (np. od konsumentów), mogą się od siebie znacząco różnić (Pomeranz, 2015).

Cremer i in. (2001) pokazują, że ważnym elementem systemu podatkowego oprócz podatku dochodowego powinien być podatek nakładany na towary i usługi. Ten ostatni jest dobrym instrumentem w sytuacji, gdy pełna informacja na temat podatników jest niedostępna.

Przedstawiona analiza pozwala wyciągnąć wniosek, że wybór przedmiotu opodatkowania jest ważny, gdyż podatki w różny sposób wpływają na gospodarkę i w różnym zakresie nadają się do realizacji przypisywanych im funkcji. Z powyższych rozważań wynika również, że podatki konsumpcyjne mają wiele zalet, które zachęcają do wykorzystania ich przy tworzeniu systemu podatkowego. Opodatkowując konsumpcję, trzeba mieć wiedzę o przedmiocie opodatkowania.

1.3. Konsumpcja jako przedmiot opodatkowania

Problematyka konsumpcji przez długi okres znajdowała się na marginesie teorii ekonomii, przede wszystkim tzw. szkoły ekonomii klasycznej (XVIII i XIX wiek), kierunków przedklasycznych (merkantylizm, fizjokratyzm, historycyzm) oraz ekonomii marksistowskiej. Uznawano co prawda, że konsumpcja

wieńczy cały proces reprodukcji społecznej²² i stanowi o sensie procesów gospodarczych, ale sama jako taka wychodzi poza zakres ekonomii (Bywalec i Rudnicki, 2002, s. 44).

Badania konsumpcji i zachowań konsumenta rozpoczęto w Europie znacznie później niż w Stanach Zjednoczonych. O ile jednak koncepcje amerykańskie rozwijały się pod znacznym wpływem teorii ekonomicznych, o tyle badania europejskie zawsze wykazywały silne związki z takimi dziedzinami nauki, jak psychologia, socjologia, psychoanaliza, antropologia itp. (Lambkin i in., 2001, s. 12, za: Małysa-Kaleta, 2002, s. 21).

Większość ekonomistów, socjologów i psychologów przyjmuje, że konsumpcja jest tym samym co spożycie. Termin „konsumpcja” wywodzi się z łaciny (*consumptio*) i oznacza spożywanie, używanie, niszczenie dóbr, natomiast termin „spożycie” ma według etymologów rodowód polski, a oznacza to samo co konsumpcja. Konsumpcję rozumie się jako zaspokajanie ludzkich potrzeb (Bywalec i Rudnicki, 2002, s. 13).

Można wyróżnić trzy ujęcia konsumpcji (Szczepański, 1981, s. 133-135):

- 1) konsumpcja jako akt spożycia,
- 2) konsumpcja jako proces społeczny,
- 3) konsumpcja jako faza reprodukcji społecznej.

W pierwszym ujęciu konsumpcja oznacza bezpośredni akt zaspokojenia pewnej potrzeby przez zużycie określonego środka lub użytkowanie jakiegoś dobra służącego do zaspokojenia potrzeb. W drugim znaczeniu konsumpcja stanowi proces złożony z działań i zachowań jednostek i zbiorowości, polegający na uświadamianiu i ocenie własnych potrzeb, uznawaniu ich wagi i decyzjach o ich zaspokojeniu; na zachowaniach zmierzających do wyboru i użytkowania środków ich zaspokojenia, obchodzenia się ze zdobytymi środkami oraz ich spożywania itp. Analiza konsumpcji sprowadza się więc do badania aktywności jednostek lub zbiorowości, związanych z dążeniem do zaspokajania potrzeb i samym ich zaspokajaniem. Wreszcie w trzecim znaczeniu konsumpcja to ostatnia faza procesu reprodukcji społecznej. W tym ujęciu chodzi o tę część gospodarki narodowej w skali makro, którą można nazwać także „sferą spożycia”.

Potrzeby człowieka można ułożyć według hierarchii. Najbardziej znanym przykładem takiej hierarchii jest piramida Masłowa (1943), w której potrzeby są klasyfikowane na pięć grup:

²² Większość potrzeb ludzkich jest zaspokajana tylko na jakiś czas, po którego upływie następuje ich odnowienie się. Proces ten i będące jego konsekwencją powtarzanie aktów konsumpcji wymaga niemal regularnego dostarczenia człowiekowi odpowiednich dóbr. Konieczne staje się w tej sytuacji uczynienie wytwarzania przedmiotów konsumpcji procesem ciągłym. To nieustanne odtwarzanie zużywanych w konsumpcji dóbr określa się mianem procesu reprodukcji społecznej (Bywalec i Rudnicki, 2002, s. 54).

- 1) potrzeby fizjologiczne (zaspokojenie głodu, pragnienia, utrzymanie stałej temperatury ciała),
- 2) potrzeby bezpieczeństwa (ochrona przed niebezpieczeństwami: śmiercią, urazem fizycznym, chorobą, przemocą, brutalnością itp.),
- 3) potrzeby przynależności i miłości (np. przynależność do rodziny, nawiązywanie przyjaźni, przeciwdziałanie alienacji),
- 4) potrzeby uznania i szacunku (potrzeba poczucia siły, pewności siebie, niezależności i wolności, potrzeba wysokiej samooceny i wysokiej oceny siebie przez innych, dobrej reputacji i prestiżu),
- 5) potrzeba samorealizacji (*self-actualization*) (dążenie do osiągnięcia wyznaczonego celu, rozwijanie talentów).

Jeżeli przyjmiemy za kryterium klasyfikacyjne funkcje, które potrzeby spełniają w rozwoju człowieka, będą one kategoryzowane inaczej. Szczepański (1981, s. 76-124) wyróżnia:

- 1) potrzeby biologiczne,
- 2) potrzeby psychiczne,
- 3) potrzeby gospodarcze,
- 4) potrzeby społeczne,
- 5) potrzeby kulturalne.

Dokonując klasyfikacji konsumpcji w ujęciu przedmiotowym, możemy wyróżnić konsumpcję:

- towarów:
 - żywność (artykuły zbożowe, artykuły mięsne, nabiał itd.),
 - artykuły przemysłowe (artykuły nietrwałe, artykuły trwałe);
- usług:
 - usługi materialne (usługi handlowe, transportowe itd.),
 - usługi niematerialne (usługi oświatowe, usługi lecznicze itd.).

Towar ma formę fizyczną, a usługa jest zjawiskiem niematerialnym, wykorzystywanym przez odbiorcę tak, jak została stworzona i jak jest oferowana. Istotą usługi jest jej istnienie w czasie. By uniknąć straty związanej z usługą, należy z niej skorzystać w określonym czasie. Towary mogą być przechowywane i dostarczane według potrzeb. Dla wielu usług moment dokonania wydatku jest zbieżny z momentem zaspokojenia potrzeby. W wypadku towarów sytuacja często jest inna, gdyż moment konsumpcji może być opóźniony ze względu na magazynowanie lub rozciągnięty w czasie, jak dla dóbr trwałego użytku.

Kolejne różnice wynikają z interakcji między dostawcą usług a odbiorcą. Większość towarów może być osobiście sprawdzona przed dokonaniem zakupów. Zbadanie usług w taki sam sposób nie jest możliwe (East, Wright i Vanhuele, 2014, s. 35).

Czynności osoby wykonującej (świadczącej) usługę mogą być skierowane bezpośrednio na rzecz (przedmiot) lub bezpośrednio na człowieka. Te pierwsze

usługi, skierowane na materialny przedmiot (rzecz), nazywamy usługami materialnymi. Druga grupa to usługi niematerialne, zwane również usługami społecznoymi. Są one bezpośrednio skierowane na (do) człowieka, czyli na jego organizm (*soma*) lub psychikę (*psyche*), a ich efekt jest niematerialny (Bywalec i Rudnicki, 2002, s. 30).

Dynamiczny rozwój usług spowodował, że w ostatnich dekadach minionego stulecia stały się one wiodącym sektorem gospodarki. W sektorze usług powstaje już prawie 70% PKB krajów wysoko rozwiniętych. Również około 70% ogółu pracowników zajmuje się usługami. Szczególnie wysoką dynamikę wzrostu wykazują w ostatnich dziesięcioleciach usługi niematerialne (Bywalec i Rudnicki, 2002, s. 131-132). Serwicyzacja konsumpcji polega na zastępowaniu zaspokajania wybranych potrzeb we własnym zakresie przez korzystanie z rynkowej oferty usług. Warunkiem koniecznym procesu jest osiągnięcie przez konsumenta wystarczającego poziomu funduszu swobodnej decyzji. Serwicyzacja konsumpcji wynika z dążenia do zwiększania czasu wolnego, który dla wielu społeczeństw stał się wartością autoteliczną, stąd dążenie do ograniczenia zakresu obowiązków czy raczej zastąpienie ich zakupem określonych usług (pralniczych, żywieniowych, porządkowych, remontowych). Wiąże się to ściśle z preferowanym stylem życia i aspiracjami człowieka. Ważną przesłanką jest również dążenie do wygody. Serwicyzacja prowadzi do zmiany w stylu życia konsumentów, zapewnia im bowiem więcej czasu wolnego, który może być wykorzystany w inny sposób (Berebka i Niemczyk, 2017, s. 200).

Jedną z typologii dóbr jest ich podział na dobra czasoszczędne i czasochłonne. Te pierwsze pozwalają zwiększyć zasoby czasu wolnego, te drugie pomagają zagospodarować czas wolny.

Dobra można również klasyfikować w zależności od tego, jak kształtuje się na nie popyt przy różnych poziomach dochodu. Przy rosnącym dochodzie popyt na dobra może wzrastać mniej lub bardziej dynamicznie niż dochód. Jeżeli popyt na dobro rośnie szybciej niż dochód, mamy do czynienia z dobrem luksusowym, a jeśli rośnie wolniej niż proporcjonalnie, jest to dobro podstawowe. Linie obrazujące związki między dochodami a wydatkami na różne dobra nazywane są krzywymi Engla (Varian, 2013, s. 127) lub w formie uszczegółowionej krzywymi Tornquista (Bywalec i Rudnicki, 2002, s. 230). Funkcje te różnią się w zależności od charakteru analizowanego dobra (podstawowe, wyższego rzędu, luksusowe).

W literaturze znajduje się szereg praw odnoszących się do konsumpcji, w tym dwa prawa Gossena. Pierwsze prawo Gossena zwane jest również prawem nasycałości potrzeb lub prawem malejącej użyteczności krańcowej. Zgodnie z nim wzrost konsumpcji jakiegoś dobra powoduje, że użyteczność każdej kolejnej jednostki tego dobra jest coraz mniejsza.

Drugie prawo Gossena odnosi się nie do pojedynczego dobra, lecz do większej ich liczby. Według niego racjonalnie postępujący konsument dzieli swój dochód na zakup różnych dóbr w ten sposób, by użyteczności krańcowe poszczególnych dóbr się wyrównywały i były proporcjonalne do ceny tych dóbr.

Prawidłowość, zgodnie z którą w miarę wzrostu dochodów udział wydatków na żywność w wydatkach konsumpcyjnych ogółem się obniża, nazywamy prawem Engla.

Zgodnie z hipotezą dochodu relatywnego Duesenberry'ego (1949) stopień zadowolenia gospodarstwa z konsumpcji jest zależny od poziomu konsumpcji otoczenia, a zwłaszcza tej grupy społecznej (np. sąsiadów, współpracowników, rodziny), która jest świadomie lub podświadomie naśladowana, a której dochody są najbardziej zbliżone do dochodów tego gospodarstwa (Bywalec i Rudnicki, 2002, s. 117).

Zależność między poziomem dochodu a konsumpcją opisują różne hipotezy. Według hipotezy dochodu absolutnego Keynesa wraz ze wzrostem dochodu wzrasta poziom konsumpcji, ale wzrost konsumpcji jest wolniejszy niż wzrost dochodu. Zdaniem Keynesa istnieje wiele motywów dokonywania oszczędności albo ujmując to inaczej – wiele czynników, które wpływają na skłonność do konsumpcji. Można je podzielić na obiektywne i subiektywne. Zdaniem Keynesa (2003, s. 83-87) do czynników obiektywnych wpływających na skłonność do konsumpcji należą:

- 1) zmiana jednostki płac – konsumpcja jest raczej funkcją dochodu realnego niż nominalnego,
- 2) zmiana różnicy między dochodem i dochodem netto,
- 3) niespodziewane zmiany wartości kapitałowych nieuwzględniane przy obliczaniu dochodu netto,
- 4) zmiany stopy dyskontowania przyszłości, czyli relacji wymiennej między dobrami obecnymi i przyszłymi,
- 5) zmiany polityki fiskalnej,
- 6) zmiany w przewidywaniach co do relacji obecnego i przyszłego poziomu dochodu.

Główne pobudki lub cele o charakterze subiektywnym, dla których ludzie powstrzymują się od wydawania swego dochodu, można przedstawić w ośmiu punktach (Keynes 2003, s. 97-98):

- 1) tworzenie rezerw na nieprzewidziane okoliczności,
- 2) przygotowanie się do innego w przyszłości niż obecnie stosunku między dochodem a potrzebami jednostki lub rodziny, np. w związku ze starością, kształceniem dzieci lub utrzymywaniem krewnych,
- 3) korzyści płynące z procentów i z wyższego wartościowania przyszłości, gdyż większa realna konsumpcja w przyszłości jest bardziej pożądana od mniejszej konsumpcji doraźnej,

- 4) zadowolenie płynące ze stopniowego zwiększania wydatków, gdyż ciągła poprawa stopy życiowej, a nie jej spadek, odpowiada normalnym upodobaniom, mimo że zdolność do cieszenia się tym może nawet osłabnąć,
- 5) samo poczucie niezależności i możliwości urzeczywistnienia swych zamiarów, bez wyraźnej koncepcji lub decyzji dotyczącej jakiejś określonej działalności,
- 6) zapewnienie sobie kapitału na spekulację lub prowadzenie interesów,
- 7) pozostawienie majątku po śmierci,
- 8) czyste skąpstwo, czyli nieuzasadniona, ale nieodparta niechęć do aktu wydatkowania jako takiego.

Tym ośmiu motywom można nadać następujące nazwy: ostrożność, przezorność, wyrachowanie, poprawa bytu, niezależność, przedsiębiorczość, duma i skąpstwo. Podejście Keynesa może być uznane za poprawne, jeśli analiza jest przeprowadzana w krótkim okresie. Jeśli horyzont czasowy analizy jest dłuższy, wówczas rzeczywistość lepiej będą opisywały inne hipotezy. Zdaniem Friedmana (1957) poziom wydatków konsumpcyjnych jest zależny nie od dochodu aktualnego, lecz od przeciętnego dochodu uzyskiwanego w dłuższym okresie. Dochód ten nazywa się dochodem permanentnym. Dochód permanentny może być oszacowany na podstawie dochodów z przeszłości oraz oczekiwanych przyszłych dochodów.

Według hipotezy cyklu życia Modiglianiego i Brumberga (1954) konsumenci maksymalizują swoją użyteczność, biorąc pod uwagę wszystkie dostępne zasoby. Na te zasoby składają się zarówno te aktualnie zgromadzone, jak i zdyskontowane oczekiwane przyszłe dochody w okresie całego życia. Poziom bieżącej konsumpcji poszczególnych osób zależy zatem w szczególności od stopy zwrotu z kapitału i aktualnego wieku (Ando i Modigliani, 1963, s. 56). Zgodnie z hipotezą cyklu życia poszczególne jednostki nie dysponują żadnymi oszczędnościami na koniec życia, a jeśli oszczędności w gospodarce wzrastają, to jest to efekt wzrostu poziomu dochodu w czasie i wzrostu liczby ludności. Z badań przeprowadzonych przez Browninga, Deatona i Irish (1985) wynika jednak, że hipoteza cyklu życia może być nieprawdziwa. Badania te wskazują, że konsumpcja i wynagrodzenia w cyklu życia mają podobny kształt – są wypukłe. Dochody i konsumpcja są silnie ze sobą powiązane, gdyż zdaniem autorów ludzie są krótkowzroczni lub mają ograniczoną płynność finansową.

Deaton (1992, s. 214) przekonuje, że hipoteza dochodu permanentnego i hipoteza cyklu życia nie mogą być uznawane za równoznaczne i niebudzące wątpliwości modele, a jedynie za szczególne przypadki ogólnej teorii wyboru międzyokresowego. Zdaniem Deatona poziom oszczędności jest pozytywnie skorelowany z niepewnością, a osoby, które mają ograniczoną płynność, zachowują się rozważniej, niż wynikałoby to z hipotezy dochodu permanentnego czy hipotezy cyklu życia. Zdaniem Deatona w literaturze istnieje względny konsensus, że poziom konsumpcji zmienia się w zależności od prognozowanego

dochodu ze współczynnikiem na poziomie około 0,4. Oszczędności wzrastają zazwyczaj w wieku produkcyjnym. Nie ma również jasnych dowodów na deakumulację wśród osób starych, co można wiązać z faktem, że chęć pozostawienia spadku jest ważnym motywem oszczędzania (Deaton, 1992, s. 217).

Proces reprodukcji społecznej składa się z czterech faz: produkcji, podziału²³, wymiany i konsumpcji. Konsumpcja kończy proces reprodukcji, na swój sposób wieńczy go, nadaje mu sens. W konsumpcji bowiem produkt spełnia swoją podstawową funkcję, tzn. zaspokaja ludzką potrzebę, a sam zazwyczaj ulega destrukcji. W trakcie konsumpcji i w jej efekcie realizuje się społeczny wymiar produkcji, a szerzej – całego procesu działalności gospodarczej człowieka oraz społeczeństwa (Bywalec i Rudnicki, 2002, s. 54)²⁴.

Konsumpcja ma swoje istotne miejsce w rachunkach narodowych. Produkt krajowy brutto może być szacowany na podstawie wartości produkcji, dochodów lub wydatków. Konsumpcja jest widoczna tylko w tym ostatnim podejściu. Szacując produkt krajowy brutto od strony wydatków, uwzględnia się sumę wydatków na dobra finalne (bez uwzględnienia wydatków na tzw. dobra pośrednie). Produkt krajowy brutto nie uwzględnia w szczególności produkcji domowej. Zastępowanie produkcji domowej usługami rynkowymi przy założeniu identycznej wydajności w obu przypadkach, spowoduje, że wartość PKB będzie wyższa, choć poziom dobrobytu nie ulegnie zmianie.

PKB od strony wydatków najczęściej jest przedstawiany według poniższej formuły:

$$Y = C + I + G + (X - M)^{25}, \quad (5)$$

gdzie: C – konsumpcja, I – inwestycje, G – wydatki władzy publicznej, X – eksport, M – import (różnica między eksportem a importem $(X - M)$ nazywana eksportem netto).

We wzorze na PKB C oznacza wydatki konsumpcyjne gospodarstw domowych. Na wydatki te składają się zakupy towarów trwałego i nietrwałego użytku, jak i wydatki na usługi. Wydatki konsumpcyjne nie obejmują natomiast kosztów zakupu nowych domów i mieszkań, które znajdują się w kategorii inwestycje. Wydatki konsumpcyjne mogą również być częścią wydatków władzy

²³ Wyróżnianie podziału jako odrębnej, samodzielnej fazy procesu reprodukcji może budzić wątpliwości, gdyż podział jest nierozdzielnie związany z fazą produkcji i fazą wymiany, w trakcie których kształtują się ceny zarówno czynników produkcji, jak i towarów i usług.

²⁴ Pogląd, że cały proces działalności gospodarczej człowieka podporządkowany jest konsumpcji, można uznać za kontrowersyjny.

²⁵ Przy obliczaniu produktu narodowego brutto w tym wzorze dodatkowo na końcu dodaje się składnik R^f , który oznacza dochód netto ze źródeł zagranicznych, czyli dochód rezydentów ze źródeł położonych za granicą minus dochód nierezydentów ze źródeł krajowych (Auerbach, 2006, s. 2).

publicznej. Tak będzie wówczas, gdy nie będą one miały charakteru inwestycyjnego.

Innym sposobem przedstawiania PKB od strony wydatków jest formuła uwzględniająca wyłącznie funkcjonalne ujęcie wydatków.

$$Y = FCE + GCF + (X - M), \quad (6)$$

gdzie: *FCE* – wydatki konsumpcyjne (*final consumption expenditure*), *GCF* – tworzenie kapitału (*gross capital formation*), a $(X - M)$ to eksport netto.

Podział na wspomniane rodzaje wydatków jest bardziej spójny, gdyż grupuje on wydatki wyłącznie ze względu na ich charakter. Jeżeli dodatkowo jest potrzebne ich rozbieżenie według ujęcia podmiotowego, może być ono dokonane w kolejnym etapie. W takim wypadku wydatki konsumpcyjne mogą być przyporządkowane do trzech sektorów: gospodarstw domowych, władzy publicznej i instytucji *non profit*.

Aktualne koncepcje zachowania konsumenta opierają się w zasadzie na trzech podstawowych obserwacjach (Pinson i Joilbert, 2001, s. 25):

- konsumenci nie przestrzegają ściśle zasad racjonalności ekonomicznej w jej powszechnym rozumieniu,
- konsumenci nie zachowują się jednak w sposób przypadkowy,
- zachowanie konsumenta wpływa z wrodzonych oraz nabytych potrzeb i jest oparte na złożonym połączeniu procesów świadomych i nieświadomych oraz czynników rozumowych i emocjonalnych.

Zachowanie konsumenta może przybierać postać zakupu dokonywanego pod wpływem impulsu albo też może być poprzedzone długim procesem podejmowania decyzji. W obu przypadkach jest ono wyrazem świadomego bądź nieświadomego dążenia do zaspokojenia potrzeb.

Proces decyzyjny konsumenta może być opisywany na różne sposoby. Jednym z bardziej znanych modeli jest ten opracowany w 2. połowie XX w. przez Engela, Blackwella i Kollata, w którym wyróżnia się pięć etapów (za: Kotler i Keller, 2012, s. 183):

- 1) rozpoznanie problemu / potrzeby,
- 2) poszukiwanie informacji,
- 3) ocena wariantów wyboru,
- 4) decyzja o zakupie,
- 5) zachowanie po zakupie / skutki decyzji.

W modelu Engela, Blackwella i Kollata pierwszym etapem procesu podejmowania decyzji o zakupie jest rozpoznanie problemu. To moment, w którym konsument odczuwa potrzebę powodowaną przez bodźce wewnętrzne (np. uczucie głodu czy pragnienia) lub zewnętrzne (np. inspiracja postępowaniem zaobserwowanym u innych osób). Kolejnym etapem jest poszukiwanie informacji

w celu znalezienia możliwości zaspokojenia potrzeby. Początkowo, starając się znaleźć rozwiązanie problemu, konsument odwołuje się do własnej wiedzy. Gdy nie jest to wystarczające, rozpoczyna eksplorację dostępnych źródeł zewnętrznych (Linkiewicz i Bartosik-Purgat, 2017, s. 22). Współcześnie konsument w coraz szerszym zakresie podejmuje decyzje na podstawie informacji dostępnych w Internecie (Mruk i Jankowiak-Kaczmarek, 2017, s. 90).

Po zgromadzeniu wszystkich informacji, które konsument był w stanie zdobyć, następuje etap oceny wariantów. Konsument ocenia wady i zalety danego produktu lub usługi z perspektywy swoich potrzeb. Ostateczna decyzja dotycząca zakupu podejmowana jest najczęściej dopiero w momencie wizyty w punkcie sprzedaży. Jest to czwarty etap modelu, czyli podjęcie decyzji zakupowej. Ostatnim etapem są zachowania konsumentów po dokonaniu zakupu, kiedy konsument jest zadowolony z podjętej decyzji lub nie i – niezależnie od jego pozytywnej bądź negatywnej opinii – ma on możliwość podzielenia się spostrzeżeniami z kręgiem swoich znajomych (Linkiewicz i Bartosik-Purgat, 2017, s. 22).

Przykładem innego modelu opisującego proces decyzyjny konsumenta jest ten opracowany w 2. dekadzie XXI w. przez ekspertów Procter & Gamble. Moment, kiedy jednostka odwiedza sklep stacjonarny, w którym może kupić interesujący ją produkt, porównuje dostępne oferty oraz informacje zgromadzone wcześniej w celu podjęcia ostatecznej decyzji zakupowej, jest nazywany w tym modelu pierwszym momentem prawdy. Z kolei drugi moment prawdy rozpoczyna się, kiedy konsument korzysta z zakupionego produktu i formułuje pozytywną lub negatywną opinię na jego temat (Linkiewicz i Bartosik-Purgat, 2017, s. 22).

Zdaniem Kahnemana (2012) istnieją dwa systemy podejmowania decyzji – szybki i wolny. Typowy proces podejmowania decyzji jest szybki, automatyczny, intuicyjny i niewymagający wielkiego wysiłku, jego podstawą są nawyki i skojarzenia. Drugi system myślenia w rzeczywistości pojawia się zdecydowanie rzadziej i tylko wówczas, gdy wymagają tego szczególne okoliczności. W tym systemie proces podejmowania decyzji jest wolny, kontrolowany, wymagający wysiłku, oparty na szczegółowych informacjach, a decyzje w pełni przemyślane i racjonalne.

Problem racjonalności konsumentów absorbował wielu wybitnych ekonomistów i psychologów od dawna (Kieźel, 2002, s. 95). Jednym z nich był Katona (1963), który twierdził, że świadomy wybór nie jest najbardziej typowym zachowaniem ludzi. Według niego racjonalność jest cechą wyborów rozsądnych, przemyślanych, przed których dokonaniem konsument rozważa różne możliwości oraz ich konsekwencje, dyskutuje planowany zakup z rodziną czy gronem znajomych, szuka pełniejszych informacji rynkowych (za: Kieźel, 2002, s. 95). Większość cech racjonalności mają zatem w szczególności:

- wydatki, które w subiektywnej ocenie są wydatkami ważnymi i występują rzadko,

- niektóre wydatki na zakup dóbr nowych lub kupowanych po raz pierwszy,
- zakupy podejmowane jako reakcje na silne bodźce lub wywołane nagłymi, ważnymi okolicznościami.

Według Katony nieprzemysłane decyzje dotyczą natomiast (za: Kieźel, 2002, s. 95):

- kupna dóbr restytucyjnych, z których użytkownika klient był zadowolony,
- zakupu stanowiącego specjalną ofertę (sprzedaż premiowana),
- zakupów wynikających z pilnej potrzeby.

East, Wright i Vanhuele (2014, s. 19-20) twierdzą, że zwykle konsument najpierw dokonuje wyboru, a dopiero następnie uzasadnia (jeśli w ogóle) swoją decyzję. Dlatego modele podejmowania racjonalnych decyzji zamiast sugerować, co ludzie powinni robić (modele normatywne), są zaledwie pobieżnym opisem tego, co ludzie rzeczywiście robią (modele opisujące). Ci sami autorzy wyróżniają trzy modele podejmowania decyzji przez konsumentów:

- model kognytywny, w którym zakup jest wynikiem zastosowania procesów racjonalnego podejmowania decyzji,
- model wzmocnienia, w którym zakup wynika z zachowań nabytych i zmodyfikowanych w reakcji na dostępne możliwości, nagrody oraz koszty obecne w środowisku konsumenta,
- model nawyku, w którym zakup wynika z wcześniej wyuczonych zachowań, spowodowanych konkretnym bodźcem obecnym w środowisku konsumenta.

Zewnętrzne uwarunkowania i czynniki kształtujące procesy zaspokojenia potrzeb są pochodną polityki społeczno-gospodarczej, prowadzonej w danym okresie w określonym państwie. W szczególności należy wskazać tutaj politykę konsumpcji, która jest świadomym działaniem państwa w celu podnoszenia poziomu życia oraz kształtowania i przekształcania struktury konsumpcji, zgodnie z wymaganiami racjonalności pod względem fizjologicznym, społecznym i ekonomicznym. Organa władzy mają do dyspozycji wiele metod oddziaływania na zachowania konsumentów, do których należą instrumenty podatkowe (Famulska, 2001, s. 148).

1.4. Formy opodatkowania konsumpcji

W literaturze można spotkać pogląd, iż niezależnie od konstrukcji wszystkie podatki nawiązują do konsumpcji. Rose (2005, s. 55) argumentuje, że skoro rzeczywisty ciężar każdego podatku ponoszony jest ostatecznie przez poszczególnych podatników, a ci – aby go ponieść – muszą poświęcić część swojej konsumpcji, to w takim rozumieniu każdy podatek jest w zasadzie podatkiem od konsumpcji (za: Leszczyłowska, 2014, s. 36).

Z drugiej strony, zdaniem Auerbacha (2006, s. 2), jeśli uznać, że podatek konsumpcyjny to taki, który jest nakładany na konsumpcję, okaże się, że w rzeczywistości nie występują podatki, które w sposób ścisły spełniałyby tę prostą definicję. Auerbach uzasadnia tę opinię tym, że w istniejących podatkach z podstawy opodatkowania wyłączona jest część konsumpcji, na przykład gdy z powodów redystrybucyjnych w odniesieniu do wybranych towarów i usług jest stosowana stawka zero.

Wątpliwości dotyczące istnienia podatków konsumpcyjnych można mieć również dlatego, że ze względów technicznych nie da się opodatkować aktu zaspokajania określonej potrzeby. Władza publiczna nie jest w stanie ustalić momentu, kiedy dochodzi do konsumpcji. Możliwe jest jedynie ustalenie momentu, kiedy doszło do nabycia danego dobra²⁶.

Odrzucając dwie wspomniane skrajności, w rozprawie przyjmuje się definicję podatków konsumpcyjnych przedstawioną we wstępie, czyli że jest to podatek skonstruowany według takiej idei, aby przedmiotem opodatkowania była konsumpcja, nawet jeśli z jakichś powodów istnieją rozbieżności między precyzyjnie zdefiniowaną konsumpcją a wartością podstawy opodatkowania.

Określając ideę podatków konsumpcyjnych, można nawiązać do sposobu liczenia produktu krajowego brutto od strony wydatków. W takim wypadku wartość konsumpcji jest obliczana według poniższego wzoru:

$$C = Y - I - G - (X - M), \quad (7)$$

gdzie: Y – PKB, I – inwestycje, G – wydatki władzy publicznej, X – eksport, a M – import.

Przedmiotem opodatkowania podatków konsumpcyjnych są wszystkie dochody (zarówno dochody z pracy – W , jak i dochody z kapitału – R), ale pomniejszone o inwestycje i eksport netto. W podatkach konsumpcyjnych przedmiotem opodatkowania powinien być import, natomiast eksport nie powinien być opodatkowany.

Opodatkowanie wydatków rządowych może mieć znaczenie z technicznego punktu widzenia, ale nie zmienia ono istoty podatków konsumpcyjnych, przy założeniu, że wielkość budżetu jest dostosowywana w zależności od tego, czy wydatki rządowe są opodatkowane, czy nie.

²⁶ Dobrobyt jest maksymalizowany wówczas, gdy aktywa są własnością tych, którzy gotowi są zapłacić najwyższą cenę. Opodatkowanie transakcji, jeśli wpłynie na to, kto stanie się właścicielem danych aktywów, będzie ograniczało efektywność gospodarki. Wartość dóbr zależy od korzyści wynikających z ich posiadania, a podatek konsumpcyjny teoretycznie może być nakładany albo w momencie, kiedy dane dobro jest sprzedawane, albo wówczas, kiedy przynosi korzyści (Mirrlees i in., 2011, s. 151).

Czasami określając ideę podatków konsumpcyjnych, stosuje się uproszczenia i pomija się zarówno wydatki rządowe, jak i transakcje międzynarodowe. W takim wypadku podstawa opodatkowania jest określana według poniższej formuły:

$$C = W + R - I. \quad (8)$$

Ponieważ inwestycje co do zasady są utożsamiane z oszczędnościami, więc jeśli chcemy opodatkować konsumpcję, możemy ją zdefiniować również jako dochód ze wszystkich źródeł pomniejszony o oszczędności.

Konsumpcja może być opodatkowana na różne sposoby, nie tylko w drodze nakładania podatków obrotowych (Sobiech, 2003, s. 195). W podatkach konsumpcyjnych przedmiotem opodatkowania mogą być transakcje (*transaction-based taxes*) lub konsumpcja ustalona na podstawie posiadanych przez podatników rachunków (*accounts-based taxes*). Pierwsze podejście jest zdecydowanie częściej spotykane w rzeczywistości i wiąże się z różnymi formami opodatkowania obrotu. W drugim podejściu przedmiotem opodatkowania jest dochód pomniejszony o oszczędności (inwestycje) lub o dochody z inwestycji, dlatego mowa jest wówczas o podatkach dochodowych zorientowanych na konsumpcję. W tym wypadku używa się również nazwy „bezpośrednie podatki konsumpcyjne” lub „pośrednie opodatkowanie dochodu wydatkowanego”, co ma sugerować, że przedmiotem opodatkowania jest szczególnie rozumiany dochód (Leszczyłowska, 2014, s. 10 i nast.).

Bezpośrednie podatki konsumpcyjne można podzielić na dwa główne typy:

- podatek od dochodu oczyszczonego z oszczędności,
- podatek od dochodu oczyszczonego z odsetek.

Pierwszy typ nawiązuje do opodatkowania konsumpcji danego roku i nazywany jest również podatkiem od osobistych przepływów pieniężnych (*individual cash flow tax*) lub podatkiem od wydatków (*expenditure tax*), natomiast drugi nawiązuje do konsumpcji z perspektywy całego życia i nazywany jest również podatkiem od odroczonego wydatków (Grabowski i Smith, 1995, s. 15) lub indywidualną przedpłatą podatku (*individual tax prepayment*). W wypadku tej ostatniej koncepcji odejmuje się *de facto* nie tylko odsetki, ale również inne dochody kapitałowe, takie jak dywidendy czy zyski ze wzrostu wartości aktywów.

W ramach każdego typu bezpośrednich podatków konsumpcyjnych można wskazać wiele szczegółowych koncepcji, które różnią się od siebie między innymi sposobem opodatkowania spadków i darowizn, zasadami opodatkowania dóbr trwałego użytku, progresywnością opodatkowania czy tworzeniem odrębnych zasad opodatkowania dla przedsiębiorców.

Do twórców koncepcji podatku od dochodu oczyszczonego z oszczędności można zaliczyć Fischera i Fischera (1942), Kaldora (1955), Mitschkego (1976) oraz Lodina (1978). Wśród twórców koncepcji dochodu oczyszczonego z odsetek można z kolei wymienić Halla i Rabushkę (1998) (podatek liniowy) oraz Bradforda (1986) (podatek X). Szczegółową analizę i ocenę poszczególnych koncepcji teoretycznych oraz ich praktycznych wdrożeń można znaleźć w książce Leszczyłowskiej (2014).

Przedmiotem opodatkowania w podatkach transakcyjnych jest obrót. Podatki z tej grupy rozliczane są przez przedsiębiorców dokonujących sprzedaży określonych towarów lub usług. Na końcu łańcucha dostaw, gdy towar lub usługa trafia do konsumenta, płaci on cenę zawierającą podatek wynikający z wszystkich faz obrotu.

Transakcyjne podatki konsumpcyjne można podzielić na dwie podkategorie (OECD, 2016, s. 15):

- powszechne podatki od towarów i usług, na które składają się:
 - podatki od wartości dodanej,
 - podatki od sprzedaży,
 - inne powszechne podatki od towarów i usług, w tym tzw. podatek kaskadowy;
- podatki nakładane na wybrane towary i usługi, na które składają się:
 - akcyzy,
 - cła i podatki importowe,
 - podatki na wybrane usługi, w tym w szczególności usługi finansowe.

W dalszej części rozprawy przedmiotem analizy będzie przede wszystkim pierwsza podkategoria, czyli podatki powszechne lub przynajmniej zbliżone do powszechnych. Do tej grupy zalicza się podatek od wartości dodanej, którego konsumpcyjny charakter zależy od szczegółów konstrukcji, o czym będzie mowa w kolejnym rozdziale. Podatek od sprzedaży to z kolei jednofazowa danina, która może być nakładana na poziomie detalisty, jak w Stanach Zjednoczonych, albo na etapie hurtownika, jak w Wielkiej Brytanii przed wprowadzeniem podatku od wartości dodanej, albo na etapie producenta, jak w Kanadzie przed wprowadzeniem podatku od wartości dodanej. W poniższych rozważaniach podatek od sprzedaży będzie oznaczał jego wariant detaliczny. Podatek kaskadowy jest nazywany inaczej wszechfazowym podatkiem od obrotu brutto²⁷.

Każda z wymienionych form opodatkowania konsumpcji ma swoje zalety i wady. Należy mieć świadomość, że nawet jeśli przedmiot opodatkowania jest określony, to sposób sięgania do kieszeni podatników może powodować odmienne konsekwencje.

²⁷ Pojęciem podatek wszechfazowy posługuje się w szczególności Komar (1996, s. 62).

Za jedną z wad podatków konsumpcyjnych uznaje się to, że mają one regresywny charakter. Zarzut ten dotyczy głównie podatków transakcyjnych, które są pobierane na poziomie przedsiębiorstw, bez odniesienia do sytuacji osobistej konsumentów. Bezpośrednie podatki konsumpcyjne są nakładane na poszczególne podmioty osiągające dochody i w związku z tym ich konstrukcja może uwzględniać ulgi i odliczenia dla podmiotów, które tego potrzebują. W tym wypadku zdaniem Cnossena (2009, s. 130) możliwe jest stworzenie takiej konstrukcji podatku, który będzie oparty na zasadzie zdolności podatkowej, dzięki czemu jest możliwe osiągnięcie równości w ujęciu poziomym.

Jeśli bezpośrednie podatki konsumpcyjne miałyby charakter progresywny, to należałoby się liczyć z tym, że osoby osiągające wyższe dochody, zwiększając poziom oszczędności, łatwo mogłyby unikać wyższych stawek.

Znaczenie sprawiedliwości w ocenie poszczególnych form opodatkowania konsumpcji zależy od struktury całego systemu podatkowego, a w szczególności od roli, jaką w tym systemie pełnią podatki dochodowe, które mogą być traktowane jako główny instrument redystrybucji.

Za inne kryterium oceny podatków konsumpcyjnych może być uznana ich neutralność. Jeśli podatki konsumpcyjne mają w ograniczony sposób wpływać na wybory przedsiębiorców i konsumentów, to podstawa opodatkowania powinna być określona możliwie szeroko, a podatek nie powinien obciążać dóbr z pośrednich etapów obrotu²⁸. Warunki te służą zapewnieniu efektywności produkcji i wynikają z ustaleń Diamonda i Mirrleesa (1971).

Według Gotz-Kozierkiewicz (1992, s. 11) podatek jest neutralny dla konkurencji, tj. nie wywiera wpływu na warunki produkcji i wymiany, gdy producent w swoim wyborze, co wytwarzać i jak wytwarzać (tzn. jak zorganizować proces produkcji), nie kieruje się motywem podatkowym, bo taki motyw po prostu nie istnieje. Podobnie zrównanie obciążenia podatkowego sprzedaży wszystkich towarów i usług sprawia, że decyzje konsumenta, co, gdzie i kiedy kupować, są wolne od kalkulacji podatkowych.

Opodatkowanie wyłącznie dóbr finalnych jest możliwe w przypadku dwóch podatków o charakterze transakcyjnym, czyli podatku od wartości dodanej oraz detalicznego podatku od sprzedaży. Podatek kaskadowy nie spełnia tego warunku, gdyż detalista nie ma możliwości odliczenia podatku z wcześniejszych etapów obrotu. W podatku kaskadowym na podstawę opodatkowania detalisty wpływa zarówno wartość dodana z wcześniejszych etapów obrotu, jak i podatek z wcześniejszych etapów obrotu. To oznacza, że w tej konstrukcji dochodzi do wielokrotnego opodatkowania wartości dodanej z wcześniejszych etapów obrotu oraz do zapłaty podatku od podatku. Z tego powodu podatek kaskadowy w żadnej mierze nie może być uznany za neutralny dla produkcji i wymiany.

²⁸ Wyjątkiem mogą być dobra, które zanieczyszczają środowisko (Mirrlees in., 2011, s. 150).

Obowiązujący w Stanach Zjednoczonych podatek od sprzedaży detalicznej, podobnie jak podatek od wartości dodanej w Unii Europejskiej, nie jest powszechny przedmiotowo. W tym pierwszym wypadku z opodatkowania zwolniona jest większość usług, a także towarów arbitralnie uznawanych za inwestycyjne. W podatku od sprzedaży istnieje również konieczność odmiennego traktowania towarów i usług, w zależności od tego, czy są one wykorzystywane przez przedsiębiorców, czy konsumentów. W wypadku towarów podwójnego przeznaczenia, czyli takich, które wykorzystywane są przez jednych i drugich, przedsiębiorcy mogą mieć trudności z uzyskaniem zwolnienia (Cnossen, 2009, s. 130-131).

Na gruncie bezpośrednich podatków konsumpcyjnych znaczenie ma to, by wybór między konsumpcją a oszczędzaniem był neutralny podatkowo. Zdaniem Leszczyłowskiej (2014, s. 38) będzie tak wówczas, gdy dochód stanowiący podstawowe minimalne wynagrodzenie za odroczenie konsumpcji w czasie nie będzie obciążony podatkiem dochodowym. W takim wypadku może się jednak pojawić problem braku neutralności przy wyborze inwestycji o różnych poziomach ryzyka (Ahsan, 1990; Zdrow, 1995).

Różnica między podatkami dochodowymi zorientowanymi na konsumpcję a podatkami transakcyjnymi może wiązać się właśnie z opodatkowaniem korzyści z inwestycji o zróżnicowanym poziomie ryzyka. Jeżeli dla podatków dochodowych charakterystyczna jest asymetria w opodatkowaniu zysków i strat (Kałdoński, 2006; Kałdoński, 2007), to podatki transakcyjne, które tej cechy nie posiadają, mają przewagę nad pośrednimi formami opodatkowania dochodu wydatkowanego, szczególnie w kontekście inwestycji związanych z wysokim ryzykiem.

W podatkach dochodowych zorientowanych na konsumpcję trudności w praktycznym zastosowaniu tych koncepcji mogą polegać na ustaleniu katalogu dopuszczalnych rodzajów oszczędności (inwestycji kapitałowych), których dokonanie pozwalałoby dokonać odliczeń. Powstawanie nowych, hybrydalnych instrumentów mogłoby rodzić obawę, że ustawodawca nie nadążałby za zmianami zachodzącymi na rynku finansowym.

Z wcześniejszych rozważań wynika wniosek, że podatki konsumpcyjne powinny być oparte na regule państwa przeznaczenia, co oznacza, że import powinien być opodatkowany, a eksport nie. W tym zakresie istnieje znacząca różnica między podatkami bezpośrednio opodatkowującymi konsumpcję a podatkami obrotowymi. W wypadku tych pierwszych obowiązuje raczej reguła państwa pochodzenia (opodatkowany jest eksport, a import nie) lub – posługując się sformułowaniem obowiązującym na gruncie podatków dochodowych – podatki te są oparte na regule państwa źródła. Oznacza to, że eksportowane towary będą obciążone podatkami konsumpcyjnymi obowiązującymi w państwie eksportera.

W podatkach transakcyjnych reguła państwa przeznaczenia może być uznawana za standard, choć w wypadku podatku kaskadowego nie jest ona możliwa do pełnego wyegzekwowania, gdyż eksporter nie jest w stanie ustalić wartości podatku zawartego w cenie kupowanych przez siebie towarów. W podatku od sprzedaży sytuacja wygląda zdecydowanie lepiej, gdyż podatek może się pojawić w zasadzie tylko w wypadku wywozu za granicę dóbr podwójnego przeznaczenia. Przy imporcie tych dóbr istnieje z kolei możliwość uniknięcia jakiegokolwiek podatku (Cnossen, 2009, s. 131-132). Reguła państwa przeznaczenia może być najpełniej stosowana w wypadku powszechnego podatku od wartości dodanej ustalanej według metody fakturowej²⁹.

Innym kryterium oceny różnych form opodatkowania konsumpcji może być poziom kosztów administracyjnych i kosztów dostosowania, co w istotnej mierze będzie zależało od szczegółów konstrukcji poszczególnych podatków. Zdaniem Cnossena (2009, s. 132) najprawdopodobniej najbardziej skomplikowanym podatkiem konsumpcyjnym jest podatek od wydatków, gdyż wymaga monitorowania poziomu bogactwa wszystkich podatników. Dodatkową wadą bezpośrednich podatków konsumpcyjnych, która może wpływać na koszty, są pojawiające się w nich kwestie międzyokresowe, od czego wolne są podatki transakcyjne (Bird i Gendron, 2007, s. 81). Wpływ na poziom kosztów może mieć też liczba podmiotów, na które nakłada się obowiązek podatkowy. Dla danej gospodarki liczba podatników podatków obrotowych, którymi są wyłącznie przedsiębiorcy, będzie mniejsza niż liczba podatników podatków dochodowych zorientowanych na konsumpcję. W tym drugim wypadku podatnikami są wszystkie osoby osiągające dochody. W konsekwencji dla podatków obrotowych należałoby oczekiwać niższych kosztów administracyjnych i kosztów dostosowania. Z tych samych powodów, w ramach podatków obrotowych, niższych kosztów można się spodziewać dla podatków jednofazowych niż dla podatków wszechfazowych.

Możliwości unikania i uchylania się od podatków zależą przede wszystkim od szczegółów konstrukcji poszczególnych podatków, przy czym im bardziej skomplikowana konstrukcja, tym większe możliwości. Warto przy tym zauważyć, że bezpośrednio podatki konsumpcyjne są podatkami o charakterze osobistym i dlatego mogą być postrzegane jako dotkliwe. Skłonność do unikania i uchylania się od tych podatków jest zatem większa niż w przypadku podatków obrotowych. Podatnicy tych ostatnich mogą zakładać, że to nie oni ostatecznie ponoszą ciężar podatku, gdyż konstrukcja tych podatków przewiduje

²⁹ Eksport towarów wolnych od podatku nie będzie możliwy, gdy podatek od wartości dodanej będzie ustalany według innych metod niż fakturowa, co zostanie szczegółowo omówione w kolejnym rozdziale.

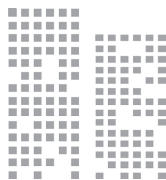
możliwość przerzucenia go na konsumentów. Sokołowski (1992) nazywa to zjawisko „znieczuleniem podatkowym”³⁰.

W podatku od sprzedaży, w przeciwieństwie do podatku od wartości dodanej, podatek nie rozkłada się na poszczególne fazy obrotu, tylko skumulowany jest w jednej fazie. Stosunkowo wysoka danina może z kolei zachęcać do uchylania się od podatku. Jeśli natomiast w tej fazie podatek nie zostanie zapłacony, będzie to oznaczało brak wpływów z którejkolwiek fazy obrotu.

Zdaniem Slemroda (2008, s. 268) istnieją dwie drażliwe kwestie związane z wprowadzeniem w życie detalicznego podatku od sprzedaży, które nie dotyczą podatku od wartości dodanej. Pierwsza wynika z faktu, że stroną wszystkich opodatkowanych transakcji jest niezliczona rzesza konsumentów, od których trudno uzyskać jakąkolwiek użyteczną informację. Druga dotyczy możliwości rozróżnienia transakcji między przedsiębiorcami od transakcji między przedsiębiorcami a konsumentami, gdyż tylko te ostatnie podlegają opodatkowaniu. W sytuacji gdy nieuczciwi konsumenci zarejestrują się jako przedsiębiorcy, podatek nie zostanie zapłacony. W Stanach Zjednoczonych, gdzie podatek od sprzedaży nakładany jest przez stany i hrabstwa, istnieje problem wywiązywania się z obowiązków podatkowych, gdy konsumenci nabywają towary na terenie innych jednostek administracyjnych (Slemrod, 2008, s. 271).

Na tle wad pozostałych podatków konsumpcyjnych podatek od wartości dodanej wydaje się mieć wyłącznie zalety. O tym jednak, że tak nie jest, będzie mowa w następnym rozdziale.

³⁰ Z badań ankietowych przeprowadzonych przez Pasternak-Malicką (2016) wynika, że w Polsce ponad 3/4 osób nie zwraca uwagi na kwotę podatku zawartą w cenie towaru lub usługi.



2. IDEA I FUNKCJONOWANIE PODATKU OD WARTOŚCI DODANEJ

2.1. Historia i koncepcja podatku od wartości dodanej

Obowiązujący w Polsce podatek od wartości dodanej (ang. *the value added tax*, fr. *la taxe sur la valeur ajoutée*, niem. *Mehrwertsteuer*, wł. *l'imposta sul valore aggiunto*, hiszp. *el impuesto sobre el valor añadido*) jest powszechnym, wszechfazowym podatkiem obrotowym o charakterze konsumpcyjnym. Historia tego podatku, szczególnie w porównaniu z innymi podatkami obrotowymi³¹, nie jest długa, jego koncepcja pojawiła się bowiem dopiero na początku XX w. Ustalenie autora tej koncepcji nie jest proste i zależy od źródła informacji. Niektórzy twierdzą, że koncepcję tę stworzył Wilhelm von Siemens, a rozpropagował jego młodszy brat Carl Friedrich von Siemens dzięki opublikowaniu w 1919 r. książki zatytułowanej *Veredelte Umsatzsteuer*³². Podatek ten był przez braci traktowany jako sposób na udoskonalenie obowiązującego w tamtym czasie w Niemczech podatku kaskadowego (James, 2015, s. 1). Inni przypisują koncepcję amerykańskiemu ekonomistcie o nazwisku Thomas S. Adams (1921), który między 1910 a 1921 proponował metodę fakturową podatku od wartości dodanej jako alternatywę do opodatkowania dochodu z działalności gospodarczej (*business income taxation*) (James, 2015, s. 1).

Pierwszą nieudaną próbę nałożenia podatku od wartości dodanej podjęły Stany Zjednoczone kilka lat po drugiej wojnie światowej na terytorium okupowanej

³¹ Podatki obrotowe były znane w starożytnej Grecji czy Cesarstwie Rzymskim.

³² Tytuł tej książki można przetłumaczyć jako „Uzslachetniony podatek obrotowy”.

Japonii³³. Akt prawny regulujący ten podatek został uchwalony w 1950 r., ale jego wejście w życie kilkakrotnie odkładano, do czasu aż w 1954 r. został uchylony. Ostatecznie podatek ten w Japonii został uchwalony wiele lat później – dopiero w 1988 r. – a wszedł w życie w 1989 r.

Najczęściej za pierwsze państwo, w którym wprowadzono podatek od wartości dodanej, uznaje się Francję³⁴ i przyjmuje się, że stało się to w 1954 r. (Komar, 1996, s. 65; Smoleń, 1996, s. 138). W tym czasie nie miał on jednak charakteru powszechnego, gdyż obejmował wyłącznie działalność produkcyjną (European Commission, OECD, 1998, s. 9). Podatek od wartości dodanej obowiązujący we Francji objął sprzedaż detaliczną dopiero w 1968 r. Pierwszym państwem, w którym wprowadzono powszechny podatek, choć początkowo nie obejmował on niektórych usług, była Dania, a stało się to w 1967 r. (James, 2015, s. 3). W Europie zwiększająca się liczba państw, w których obowiązywał podatek od wartości dodanej, wynikała z tendencji do harmonizacji opodatkowania³⁵. Potrzeba unifikacji systemu podatkowego pojawiła się wraz z podpisaniem 25 marca 1957 r. w Rzymie traktatu ustanawiającego Europejską Wspólnotę Gospodarczą, którego celem było utworzenie wspólnego rynku oraz stopniowe ujednoczenie polityki gospodarczej państw członkowskich (Dziobek-Romański i Barczewska-Dziobek, 2003, s. 179). Szczególną rolę dla konstrukcji podatku od wartości dodanej odgrywały dyrektywy. Pierwsza dyrektywa Rady z 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji przepisów państw członkowskich w zakresie podatków obrotowych zobowiązywała państwa członkowskie do zastąpienia swoich systemów podatków obrotowych wspólnym systemem podatku od wartości dodanej, który miał stanowić powszechny podatek obciążający konsumpcję, proporcjonalny do ceny towarów i usług, niezależnie od liczby transakcji (67/277/EEC).

Przełom w dziedzinie harmonizacji podatku od wartości dodanej stanowiła Szósta Dyrektywa Rady z 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji przepisów państw członkowskich dotyczących podatków obrotowych (Komar, 1996, s. 103). Ustanawiała ona wspólny system podatku od wartości dodanej, a w szczególności ujednoczoną podstawę opodatkowania (77/388/EEC). Od 1 stycznia 2007 r. została zastąpiona Dyrektywą 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej. Obie wymienione dyrektywy dość szczegółowo regulują konstrukcję podatku od wartości dodanej, nie pozostawiając państwom członkowskim zbyt wiele swobody w zakresie kształtowania poszczególnych elementów techniki podatkowej.

³³ Kulisy przebudowy systemu podatkowego w Japonii można znaleźć w opracowaniu autorstwa Shoupa (1987), który był za tę reformę odpowiedzialny.

³⁴ Istotną rolę we wdrożeniu podatku od wartości dodanej we Francji odegrał Maurice Lauré.

³⁵ Bardziej szczegółowy opis procesu harmonizacji systemów podatkowych w Europie przedstawia Komar (1982) oraz Pomorska, Szolno-Koguc i Wójtowicz (2003).

W Polsce podatek od wartości dodanej został nałożony ustawą z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. 1993, nr 11, poz. 50), która weszła w życie 5 lipca 1993 r. Podatek ten zastąpił obowiązujący wcześniej podatek obrotowy, który w odniesieniu do jednostek gospodarki uspołecznionej miał charakter jednofazowy, a w odniesieniu do jednostek gospodarki nieuspołecznionej był wielofazowym podatkiem od obrotu brutto. Aktualnie podatek od wartości dodanej obowiązujący w Polsce reguluje ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. 2004, nr 54, poz. 535 z późn. zm.).

Podatek od wartości dodanej jest najszybciej rozprzestrzeniającym się w ostatnich dziesięcioleciach podatkiem na świecie³⁶. Do 1 stycznia 2016 r. aż 167 państw i terytoriów wprowadziło ten podatek (OECD, 2016, s. 181) i nie jest to koniec tej spektakularnej proliferacji³⁷. Państw, w których nie obowiązuje ten podatek, jest coraz mniej, choć należy podkreślić, że są wśród nich Stany Zjednoczone³⁸.

Podatek od wartości dodanej na gruncie teoretycznym nie jest pojęciem jednoznacznym. W zależności od przyjętej konstrukcji, w tym w szczególności od sposobu definiowania przedmiotu opodatkowania czy metod obliczania podatku, może on być uznany albo za rodzaj podatku dochodowego, albo za rodzaj podatku konsumpcyjnego. Zrozumieniu istoty podatku obowiązującego w Polsce może pomóc przegląd obejmujący alternatywne podejścia do opodatkowania wartości dodanej.

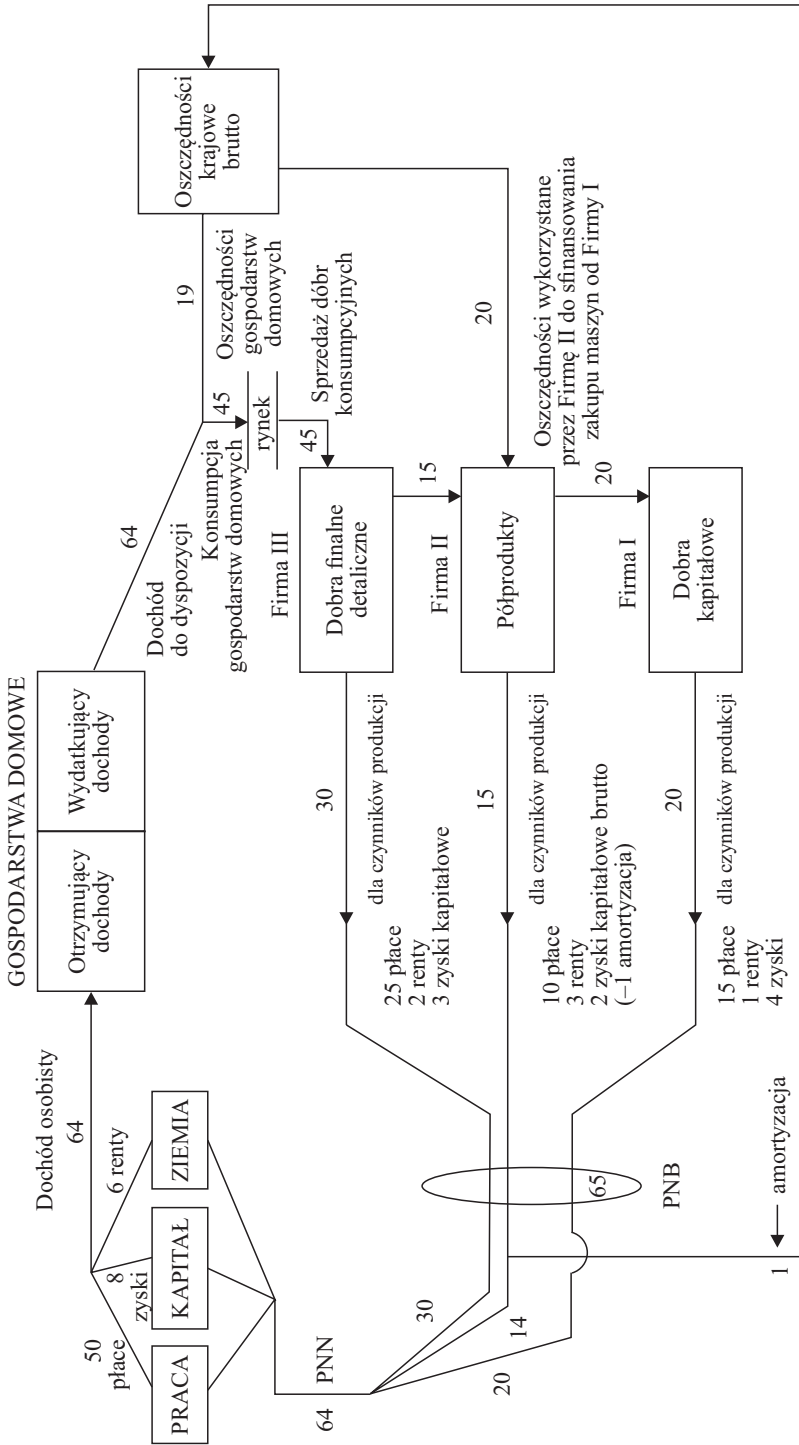
W celu ukazania różnic między sposobami definiowania przedmiotu opodatkowania na schemacie 1 przedstawiono przykład przepływów w gospodarce. Został on oparty na następujących założeniach: jest to gospodarka zamknięta bez sektora publicznego, amortyzację traktuje się jako oszczędności nienależące do czynników produkcji, zyski przedsiębiorstw są w całości wypłacane właścicielom, a odsetki zostały pominięte (Schenk i Oldman, 2007, s. 11).

Schemat 1 ułatwia wyróżnienie trzech typów podatku od wartości dodanej. Pierwszy, gdy przedmiotem opodatkowania jest produkcja, drugi, gdy przedmiotem opodatkowania jest dochód, i trzeci, gdy przedmiotem opodatkowania jest konsumpcja. W typie produkcyjnym podstawą opodatkowania

³⁶ Gotz-Kozierkiewicz (1992, s. 5) przyrównuje podatek od wartości dodanej do kataru, który również szybko się rozprzestrzenia.

³⁷ 1 stycznia 2018 r. do państw nakładających podatek od wartości dodanej dołączyły Arabia Saudyjska i Zjednoczone Emiraty Arabskie.

³⁸ Czasami jako uzasadnienie dynamicznej proliferacji podatku od wartości dodanej podaje się chęć zyskania przewagi w handlu międzynarodowym przez państwa, które decydują się na jego wdrożenie. Pogląd, zgodnie z którym podatek od wartości dodanej pozwala taką przewagę uzyskać, jest jednak kwestionowany, gdyż podatek ten *de facto* nie wspiera konkurencyjności międzynarodowej ani jej nie przeszkadza (Feldstein i Krugman, 1990, s. 269; Slemrod, 2011).



Schemat 1. Przepływy w gospodarce a przedmiot opodatkowania w podatku od wartości dodanej

Źródło: za: Schenk i Oldman (2007, s. 11).

w kolejnych przedsiębiorstwach jest wartość odpowiadająca produktowi krajowemu brutto, czyli w przedsiębiorstwie pierwszym 20, drugim 15, a trzecim 30, co daje łącznie 65. Kwoty te wynikają z sumy wynagrodzeń dla czynników produkcji zaangażowanych w przedsiębiorstwach, przy czym ustalając wartość zysków, nie odlicza się amortyzacji³⁹. Amortyzacja dóbr kapitałowych pomniejsza podstawę opodatkowania w typie drugim podatku od wartości dodanej, gdy przedmiotem opodatkowania jest dochód. Podstawa opodatkowania dla tego typu podatku, w porównaniu z typem pierwszym, jest niższa tylko w przedsiębiorstwie drugim i wynosi 14. Różnica wynosząca 1 wynika z amortyzacji. Łączna podstawa opodatkowania dla wszystkich przedsiębiorstw w typie drugim jest równa 64.

W typie trzecim podatku za przedmiot opodatkowania przyjmuje się konsumpcję. Ponieważ zgodnie ze schematem podmiot drugi dokonał zakupu dóbr kapitałowych za kwotę 20, dlatego jego podstawa opodatkowania w porównaniu z podatkiem typu dochodowego jest niższa o tę kwotę i wynosi –5. Łączna wartość podstawy opodatkowania trzech przedsiębiorstw jest równa 45. Przy jej obliczaniu uwzględniamy również ujemną podstawę opodatkowania dla przedsiębiorstwa drugiego, które z tytułu dokonanych inwestycji może liczyć na zwrot podatku⁴⁰.

Warto w tym miejscu zwrócić również uwagę na fakt, że podatek od wartości dodanej przy założeniu typu konsumpcyjnego może stanowić alternatywę dla podatku od sprzedaży detalicznej, a podatek od wartości dodanej typu dochodowego stanowi, zasadniczo rzecz ujmując, alternatywę dla proporcjonalnego podatku dochodowego nakładanego na dochód wszystkich czynników produkcji, oczywiście przy założeniu, że amortyzacja pomniejsza podstawę opodatkowania dla zysków⁴¹.

Oprócz zróżnicowanych typów podatku od wartości dodanej na gruncie teoretycznym można dodatkowo wyróżnić kilka metod ustalania wartości zobowiązania podatkowego. Mogą one być zaliczone do jednej z dwóch kategorii:

- metody transakcyjne (*credit-subtraction VAT*), w których zobowiązanie podatkowe ustala się na podstawie opodatkowanych transakcji, odliczając od podatku należnego wynikającego ze sprzedaży opodatkowanej podatek należony związany z zakupami w danej fazie obrotu,
- metody rachunkowe (*accounts-based VAT*), w których zobowiązanie podatkowe ustala się na podstawie ksiąg rachunkowych jako iloczyn podstawy opodatkowania (wartości dodanej) i stawki podatkowej.

³⁹ Wartość dodana nie powinna być utożsamiana z marżą.

⁴⁰ Uzyskanie podobnych konsekwencji na gruncie podatków dochodowych obowiązujących w Polsce byłoby niemożliwe.

⁴¹ W tym drugim wypadku różnica może się pojawić na przykład wówczas, gdy w którymś przedsiębiorstwie wystąpią straty.

Wśród metod transakcyjnych można wyróżnić (Schenk i Oldman, 2007, s. 38-41):

- metodę fakturową (*credit-invoice VAT*),
- metodę odliczenia bez faktur (*credit-subtraction VAT that does not rely on VAT invoices*).

Według metody fakturowej podatek jest obliczany w większości państw na świecie, w tym w Europie, a w szczególności w Polsce. W tej metodzie podatek ustala się, zasadniczo rzecz ujmując, na podstawie danych zawartych na fakturach sprzedaży i fakturach zakupu. Na tych pierwszych znajduje się informacja o tzw. podatku należnym, na tych drugich o tzw. podatku naliczonym. Zobowiązanie podatkowe przedsiębiorcy wynika z różnicy między podatkiem należnym a podatkiem naliczonym. Podatek należny ustala się, mnożąc wartość sprzedaży opodatkowanej netto przez stawkę. Podatek naliczony wynika natomiast z opodatkowanych zakupów oraz importu. Podstawą do odliczenia podatku naliczonego są kwoty tego podatku znajdujące się na fakturach zakupowych lub dokumentach importowych. Jeżeli dostawcą jest podatnik, który udokumentował transakcję fakturą, wykazując podatek należny, to nabywca podatek ten będzie mógł potraktować jako naliczony i go odliczyć⁴².

W metodzie odliczenia bez faktur podatek należny obliczany jest tak samo jak w metodzie fakturowej. Do odliczenia podatku naliczonego nie są natomiast konieczne faktury wystawione przez opodatkowanych podatników. Podatek naliczony ustala się na podstawie wartości zakupów i wartości importu wyrażonych w cenach brutto. Kalkulując kwotę podatku podlegającą odliczeniu, mnoży się kwotę zakupów brutto przez stawkę podatku podzieloną przez sumę 100% i stawki podatku. W tej metodzie dokonując zakupów od niezarejestrowanych podatników, również można odliczyć podatek naliczony. Podatku naliczonego nie odlicza się tylko przy zakupie towarów i usług zwolnionych. Podatek według tej metody jest ustalany w Japonii.

Istota poszczególnych metod ustalania podatku od wartości dodanej została przedstawiona w formie przykładów liczbowych. W tabeli 1 obliczono zobowiązanie podatkowe dla omówionych wyżej metod transakcyjnych. Do obliczeń przyjęto, że stawka podatku wynosi 23%. W obu metodach transakcyjnych podatek należny ustalany jest jako wartość netto sprzedaży pomnożona przez stawkę. Zakładając, że sprzedaż netto wynosi 100 000 jednostek pieniężnych, podatek należny ma wartość 23 000 j.p. W metodzie fakturowej wpływ na ustalenie wartości podatku naliczonego ma struktura zakupów. Nabywca dysponuje dokumentami, z których wynika, ile wynosi podatek naliczony związany z daną transakcją. Zadaniem podatnika jest zsumowanie kwot podatku

⁴² Na gruncie prawnym problem jest zdecydowanie bardziej skomplikowany, o czym pisze w szczególności Modzelewski (2013).

Tabela 1. Ustalanie zobowiązania podatkowego według metod transakcyjnych

Wyszczególnienie	Metoda fakturowa			Metoda odliczenia bez faktur		
	netto	podatek	brutto	netto	podatek	brutto
Sprzedaż opodatkowana	100 000	23 000	123 000	100 000	23 000	123 000
Zakupy	75 000	16 100	91 100			91 100
zakupy od opodatkowanych dostawców krajowych	60 000	13 800	73 800			73 800
opodatkowany import	10 000	2300	12 300			12 300
zakupy od zwolnionych mikroprzedsiębiorców	5000	0	5000			5000
VAT należny		23 000			23 000	
VAT naliczony		16 100			17 035	
Zobowiązanie podatkowe		6900			5965	

Źródło: na podstawie Schenk i Oldman (2007, s. 40-41).

wynikających z tych dokumentów. W przykładzie podatek naliczony stanowi sumę dwóch kwot 13 800 i 2300 j.p., co wynosi 16 100 j.p. Obliczając podatek naliczony, nie uwzględnia się zakupów od zwolnionych mikroprzedsiębiorców, gdyż na dokumentach od nich podatek nie zostanie wykazany. W metodzie odliczeń podatku naliczonego bez faktur podatek należny jest ustalany tak samo jak w metodzie fakturowej. Różnica dotyczy sposobu ustalania podatku naliczonego. W tym wypadku sprzedawcy nie mają obowiązku wystawiania faktur, na których znajduje się informacja o wartości podatku. Nabywca wie, ile musi zapłacić dostawcy, ale nie wie, jaka część tej kwoty to podatek. Ustalając wartość podatku naliczonego, nabywca sumuje wartość brutto zakupów w danym okresie i mnoży je przez stawkę podatkową. Ponieważ podatek naliczony jest ustalany od kwoty brutto, więc stawkę oblicza się jako $23\% / (1 + 23\%)$, co daje 18,7%. Suma wartości brutto zakupów w obu metodach wynosi 91 100 j.p., ale wartość podatku naliczonego w metodzie bez faktur jest wyższa, gdyż obliczając podatek naliczony, uwzględnia się również zakupy od zwolnionych mikroprzedsiębiorców. Z tego powodu wartość zobowiązania podatkowego dla metody fakturowej jest wyższa.

Alternatywą dla metod transakcyjnych są metody rachunkowe, wśród których można wyróżnić (Schenk i Oldman, 2007, s. 42-44):

- metodę odejmowania od sprzedaży (*sales-subtraction VAT*),
- metodę dodawania (*addition-method VAT*).

W metodzie odejmowania od sprzedaży zobowiązanie podatkowe jest ustalane jako iloczyn podstawy opodatkowania i stawki. Podstawę w danym okresie stanowi różnica między opodatkowaną sprzedażą a opodatkowanymi zakupami. Ustalenie podstawy wymaga prowadzenia ewidencji umożliwiającej kalku-

lację tej różnicy w podziale na okresy rozliczeniowe. W metodzie tej podatek nie jest związany z konkretnymi transakcjami, lecz wynika ze skumulowanych transakcji za dany okres. Sprzedawca powinien w taki sposób kalkulować cenę, by uwzględnić konieczność zapłaty podatku. Stosowanie zróżnicowanych stawek w tym wypadku, zasadniczo rzecz ujmując, jest niemożliwe. Zakupy od podmiotów zwolnionych mogą, ale nie muszą pomniejszać podstawy opodatkowania. Metoda ta w swojej konstrukcji przypomina syntetyczny podatek dochodowy i nawet jeśli podstawa opodatkowania ma charakter konsumpcyjny, to przeznaczalność tego podatku na konsumentów nie jest już tak naturalna, jak w metodach transakcyjnych.

Stosując metodę dodawania, należy w pierwszej kolejności ustalić wartość wynagrodzenia czynników produkcji (płace, zyski, renty) za dany okres i pomnożyć tę wartość przez stawkę podatkową. W tej metodzie, podobnie jak w poprzedniej, nie przywiązuje się wagi do konkretnych transakcji, lecz do ewidencji, na podstawie której określana jest podstawa opodatkowania. Z tego właśnie powodu w tej metodzie ustalania podatku nie ma miejsca na różnicowanie stawek. Ma ona bardziej charakter dochodowy (*income-based tax*) niż konsumpcyjny (*consumption-based tax*), co potwierdzają w szczególności konsekwencje ponoszenia przez przedsiębiorcę strat. Nie dochodzi w niej także do rekompensaty strat. Zdaniem Schenka i Oldmana (2007, s. 44) ponieważ zobowiązanie podatkowe w tej metodzie nie jest oparte na cenie sprzedaży towarów i usług, jest mało prawdopodobne, by dokładna wartość podatku, nie mniej i nie więcej, była przerzucana na konsumentów.

Tabela 2. Ustalanie zobowiązania podatkowego według metod rachunkowych

Wyszczególnienie	Metoda odejmowania od sprzedaży	Metoda dodawania
Sprzedaż	123 000	123 000
Zakupy	91 100	91 100
zakupy od opodatkowanych dostawców krajowych	73 800	73 800
opodatkowany import	12 300	12 300
zakupy od zwolnionych mikroprzedsiębiorców	5000	5000
Płace	17 000	17 000
Odsetki i renty	2000	2000
Zyski	12 900	12 900
Podstawa opodatkowania	31 900	31 900
Zobowiązanie podatkowe	5965	5965

Źródło: na podstawie Schenk i Oldman (2007, s. 43-44).

Przykłady liczbowe prezentujące sposób ustalania zobowiązania podatkowego dla metod rachunkowych oparte są na identycznych założeniach jak opisane wcześniej przykłady metod transakcyjnych. W szczególności przyjęto założenie, że cena, którą muszą zapłacić odbiorcy i dostawcy, jest taka sama jak w metodach transakcyjnych. W metodach rachunkowych nie występują takie kategorie jak podatek należny i podatek naliczony. W tabeli 2 została natomiast przedstawiona wartość wynagrodzenia dla czynników produkcji, czyli płace, odsetki i renty oraz zyski. W metodzie odejmowania od sprzedaży podstawę opodatkowania, jak sugeruje nazwa, ustala się jako różnicę między wartością sprzedaży (123 000 j.p.) a wartością zakupów (91 100 j.p.). W metodzie dodawania podstawa opodatkowania jest taka sama, ale powstaje jako suma płac (17 000 j.p.), odsetek i rent (2000 j.p.) oraz zysków (12 900 j.p.). Jeśli zobowiązanie podatkowe ma odpowiadać ustalonemu dla metody odliczenia bez faktur, to powinna zostać zastosowana stawka 18,7% (23%/123%).

Znajomość alternatywnych metod kalkulacji podatku od wartości dodanej może być szczególnie przydatna w odniesieniu do towarów i usług, które ze względu na swoją osobliwość trudno jest opodatkować według metody fakturowej. Egzemplifikacją takich usług są w szczególności usługi pośrednictwa finansowego, które na przykład w Izraelu są opodatkowane według metody dodawania.

Tabela 3. Ustalanie podatku od wartości dodanej według różnych metod dla podatku typu produkcyjnego

Metoda dodawania		Metoda odejmowania od sprzedaży		Metoda fakturowa	
Zyski	180	Sprzedaż	1000	Podatek należny	100
Amortyzacja	40	Zakupy bieżące	-300	Podatek naliczony od bieżących zakupów	-30
Płace	400	Wzrost stanu zapasów	20	Podatek od wzrostu stanu zapasów	2
Renty	100				
Odsetki	0				
Podstawa opodatkowania	720	Podstawa opodatkowania	720		
Podatek	72	Podatek	72	Podatek	72

Źródło: na podstawie Shoup (1969, s. 257-260), za: Schenk i Oldman (2007, s. 45).

Zastosowanie opisanych wyżej metod kalkulacji podatku od wartości dodanej będzie wyglądało inaczej w zależności od tego, jak zostanie zdefiniowana podstawa opodatkowania. Zgodnie z wcześniejszym opisem można wskazać trzy typy podatku od wartości dodanej różniące się podstawą opodatkowania. Pierwsza nawiązuje do wartości produkcji, druga do sumy dochodów, a trzecia

do wartości konsumpcji. Tabele 3-5 odnoszą się kolejno do wspomnianych podstaw opodatkowania i zawierają przykłady, jak ustalany byłby podatek w zależności od metody jego obliczenia. Zakłada się w nich, że stawka podatku dla każdej metody jest taka sama i wynosi 10%, a przy obliczaniu zysku bierze się pod uwagę amortyzację i zmianę stanu zapasów. W dwóch pierwszych kolumnach znajdują się obliczenia dla metod rachunkowych, czyli dla metody dodawania i metody odejmowania od sprzedaży. W trzeciej kolumnie znajdują się obliczenia podatku dla metody fakturowej.

Obliczenia przedstawione w tabeli 3 zostały przeprowadzone przy założeniu produkcyjnego typu podatku. Wartość podatku ustalona według wszystkich trzech metod jest taka sama, chociaż sposób jej ustalenia znacząco się różni między metodami. W metodzie dodawania przy ustaleniu podstawy opodatkowania bierze się pod uwagę zarówno wynagrodzenia czynników produkcji, jak i wartość amortyzacji. W metodzie odejmowania sprzedaż pomniejsza się o zakupy bieżące i wzrost stanu zapasów. Podatek należny i podatek naliczony ustalony w metodzie fakturowej według stawki 10% odpowiada kategoriom wymienionym w metodzie odejmowania. Wartość podatku, mimo że została ustalona według trzech różnych metod, wynosi tyle samo, czyli 72 j.p.

W tabeli 4 przedstawiono podobne obliczenia jak w tabeli 3, ale przy założeniu, że podstawa opodatkowania ma wartość dochodu. W tym wypadku wartość podatku jest na nieco niższym poziomie, wynosi bowiem 68 j.p. Różnica wynika z tego, że w tym wariantcie z podstawy opodatkowania wyłączono amortyzację, co jest szczególnie widoczne w metodzie dodawania, gdzie amortyzacja zniknęła, i w metodzie odejmowania, gdzie pojawiła się ze znakiem ujemnym. Podobnie jak w poprzednim wariantcie podatek należny i naliczony

Tabela 4. Ustalanie podatku od wartości dodanej według różnych metod dla podatku typu dochodowego

Metoda dodawania		Metoda odejmowania od sprzedaży		Metoda fakturowa	
Zyski	180	Sprzedaż	1000	Podatek należny	100
Płace	400	Zakupy bieżące	-300	Podatek naliczony od bieżących zakupów	-30
Renty	100	Wzrost stanu zapasów	20	Podatek od wzrostu stanu zapasów	2
Odsetki	0	Amortyzacja	-40	Podatek od wartości zamortyzowanego majątku	-4
Podstawa opodatkowania	680	Podstawa opodatkowania	680		
Podatek	68	Podatek	68	Podatek	68

Źródło: na podstawie Shoup (1969, s. 257-260), za: Schenk i Oldman (2007, s. 45).

w metodzie fakturowej stanowi 10% wartości odpowiednich kategorii z metody odejmowania od sprzedaży.

W tabeli 5 przedstawiono obliczenia podatku od wartości dodanej według różnych metod, przy założeniu, że podstawa opodatkowania ma wartość konsumpcji. W tym wypadku w metodzie dodawania, oprócz wynagrodzenia czynników produkcji, należy uwzględnić zmianę stanu zapasów oraz nakłady inwestycyjne⁴³ i amortyzację. W metodzie odejmowania od sprzedaży odejmuje się zarówno zakupy bieżące, jak i inwestycje, co umożliwia określenie wartości konsumpcji w danym okresie. Wartość podatku obliczonego według wskazanych trzech metod jest taka sama i wynosi 65 j.p. Ponieważ zgodnie z założeniami konsumpcja ma wartość niższą niż dochód, podatek ustalony na podstawie danych z tabeli 5 ma niższą wartość niż podatek z tabeli 4.

Tabela 5. Ustalanie podatku od wartości dodanej według różnych metod dla podatku typu konsumpcyjnego

Metoda dodawania		Metoda odejmowania od sprzedaży		Metoda fakturowa	
Zyski	180	Sprzedaż	1000	Podatek należny	100
Płace	400	Zakupy bieżące	-300	Podatek naliczony od bieżących zakupów	-30
Wzrost stanu zapasów	-20	Inwestycje	-50	Podatek naliczony od inwestycji	-5
Amortyzacja	40				
Inwestycje	-50				
Renty	100				
Odsetki	0				
Podstawa opodatkowania	650	Podstawa opodatkowania	650		
Podatek	65	Podatek	65	Podatek	65

Źródło: na podstawie Shoup (1969, s. 257-260), za: Schenk i Oldman (2007, s. 45).

Z porównania obliczeń zawartych w tabelach 3-5 wynika, że przy założeniu identycznej stawki w każdej z metod podatek do zapłacenia przez przedsiębiorcę ma tę samą wartość, niezależnie od tego, jak został ustalony. Nie oznacza to jednak, że konsekwencje dla wszystkich uczestników obrotu są identyczne i niezależne od wybranej metody. Obliczenia dla metod rachunkowych zakładają, że cena dla nabywców jest niższa niż w metodzie fakturowej. W tym ostatnim wypadku nabywca musi zapłacić cenę wyższą o stawkę podatku. Jeżeli

⁴³ Nakłady inwestycyjne teoretycznie mogą być odliczane natychmiast lub na zasadzie *pro rata temporis*, czyli tak jak przebiega amortyzacja danego dobra kapitałowego. W praktyce nakłady inwestycyjne odliczane są natychmiast.

wartość podatku i cena dla nabywców miałyby być taka sama przy zastosowaniu wszystkich metod, wówczas stawka podatku ustalona według metod rachunkowych musiałaby być niższa niż w metodzie fakturowej ($10\%/(1+10\%)$).

Porównanie metod obliczania podatku pokazuje również, jaki charakter mają poszczególne metody. W metodach rachunkowych zakłada się, że podatek obciąża przedsiębiorcę, natomiast założeniem metody fakturowej jest przrzucalność na nabywców. Wprawdzie zastosowana metoda zgodnie z dorobkiem ekonomii neoklasycznej nie powinna mieć znaczenia przy ustalaniu, kogo obciąża podatek, jednak niektóre badania (Chetty, Looney i Kroft, 2009; Iturbe-Ormaetxe, 2015) pokazują, że sposób nakładania podatku i to, czy podatek jest „cichy”, czyli niewidoczny dla tego, który ma ponosić jego ciężar, mają znaczenie.

Pośród wszystkich wariantów przedstawionych w tabelach 3-5 najbardziej konsumpcyjny charakter ma podatek przedstawiony w tabeli 5, obliczony według metody fakturowej. Wynika to zarówno ze sposobu ustalenia podstawy opodatkowania, którą jest konsumpcja, jak i z faktu, że immanentną częścią metody fakturowej jest założenie, iż ciężar podatku ponosi konsument⁴⁴. Przerzucalność podatku na konsumenta w metodzie dodawania i metodzie odejmowania nie jest tak naturalna. Warto również podkreślić, że metoda fakturowa oparta na regule państwa przeznaczenia ułatwia obciążenie konsumenta podatkiem z tego państwa, w którym dochodzi do konsumpcji⁴⁵. Wymienione wyżej cechy są charakterystyczne dla podatku od wartości dodanej obowiązującego w Polsce i dlatego może być on uznany za konsumpcyjny.

Taka klasyfikacja podatku od wartości dodanej nie jest jednak oczywista. W literaturze można spotkać zarówno pogląd, że podatek ten powinien być klasyfikowany jako konsumpcyjny (np. Sobiech, 1997, s. 122; Famulska, 2007, s. 15), jak i przekonanie, że należy go zaliczać do przychodowych (np. Majchrzycka-Guzowska, 2002, s. 11; Owsiak, 2008, s. 210). Dokonując klasyfikacji podatku od wartości dodanej według kryterium przedmiotowego, należy skoncentrować się na przedmiocie opodatkowania, a nie na tym, na kogo podatek jest nakładany czy kogo ostatecznie obciąża⁴⁶. Przedmiotem opodatkowania w podatku od towarów i usług nie jest przychód, tylko wartość dodana

⁴⁴ Famulska (2007, s. 14) pisze, że celem podatku od wartości dodanej jest obciążenie konsumenta.

⁴⁵ Reguła państwa przeznaczenia oraz reguła państwa pochodzenia są bardziej szczegółowo omawiane w podrozdziale 2.3.

⁴⁶ W krajach o gospodarce planowej podatki obrotowe traktowano jak podatki przychodowe obciążające podmioty gospodarcze (głównie przedsiębiorstwa państwowe), co było związane z odmawianiem tym podatkom znaczenia podatków obciążających gospodarstwa domowe. Szeroko lansowana była w tych krajach, także przez ówczesną naukę finansów, teza o tzw. obumieraniu podatków od ludności, zgodnie z którą ciężar utrzymania państwa ponoszony jest dzięki działalności gospodarczej tego państwa prowadzonej w formie przedsiębiorstw państwowych (Sobiech 1997, s. 106).

w danym przedsiębiorstwie. Ustalając podstawę opodatkowania w metodzie fakturowej, wprawdzie bierze się pod uwagę wartość sprzedaży, ale odejmuje się od niej wartość zakupów, w tym tych związanych z inwestycjami czy wzrostem stanu zapasów. Wyłączenie inwestycji z podstawy opodatkowania świadczy o konsumpcyjnym charakterze tego podatku. Analizując wielkości zagregowane dla przedsiębiorstw z wszystkich faz obrotu, można stwierdzić, że opodatkowaniu podlega tylko ta część sprzedaży, która trafia do konsumentów. Wprawdzie sprzedaż dóbr kapitałowych formalnie również jest opodatkowana, ale ze względu na możliwość odliczenia tego podatku przez nabywcę podatek ten ma czysto techniczny charakter i nie tworzy dodatkowego ciężaru ani dla sprzedawcy, ani dla nabywcy, ani w dalszej kolejności dla konsumenta. Wyłączenie techniczny charakter podatku od dóbr kapitałowych wynika z braku związku podatku od tych dóbr z konsumpcją⁴⁷.

Uznanie konsumpcyjnego charakteru podatku od towarów i usług może budzić wątpliwości ze względu na to, że rzeczywista konsumpcja towaru lub usługi może być rozciągnięta w czasie i odległa od momentu sprzedaży. Przykładem dóbr, których konsumpcja jest rozłożona w czasie, są dobra trwałego użytku, takie jak instrumenty muzyczne, wózki dziecięce czy foteliki samochodowe dla dzieci⁴⁸. Przykładem dobra, dla którego może istnieć rozbieżność między momentem dokonania transakcji a momentem faktycznej konsumpcji, jest książka. W wypadku usług moment dokonania zakupu może być często utożsamiany z momentem konsumpcji, chociaż ta może nastąpić jeszcze jakiś czas po zawarciu transakcji. Na przykład wychodząc od fryzjera, możemy mieć nadzieję, że efekty usługi będą widoczne jeszcze przez pewien okres. Ustalenie faktycznego momentu i wartości konsumpcji wszystkich towarów i usług ani współcześnie, ani w przyszłości nie będzie możliwe. Dlatego ze względów technicznych dla celów podatkowych przyjmuje się, że do konsumpcji dochodzi w momencie dokonania transakcji. Przesunięcie konsumpcji w czasie nie zmienia przedmiotu opodatkowania i dlatego nie powinno wpływać na klasyfikację podatku.

Jeżeli systematyki dokonuje się według podmiotu czynnego, to obowiązujący w Polsce podatek od wartości dodanej powinien być zaliczany do podatków państwowych, gdyż po pierwsze nakładany jest przez władze państwowe, a po drugie dochody z tego tytułu zasilają budżet państwa⁴⁹. Gdy klasyfikacji

⁴⁷ Wprawdzie dla klasyfikacji podatku nie ma fundamentalnego znaczenia intencja prawodawcy, ale warto zwrócić uwagę, że w art. 1 Dyrektywy 2006/112/WE podatek od wartości dodanej został uznany za podatek konsumpcyjny.

⁴⁸ Wymienione w tym miejscu przykłady nawiązują do części empirycznej, w której badana jest incydencja podatku nakładanego na te dobra.

⁴⁹ Warto przy tym pamiętać, że 1% dochodów z tego podatku zasila budżet Unii Europejskiej.

podatków dokonuje się według podmiotu biernego, wówczas podatek od towarów i usług należy uznać za podatek od podmiotów gospodarczych, gdyż to na nie formalnie ustawodawca nakłada obowiązek podatkowy. Takie przyporządkowanie ma uzasadnienie, mimo że konstrukcja tego podatku zakłada jego przierzucalność na gospodarstwa domowe⁵⁰.

2.2. Znaczenie i mechanizm podatku od wartości dodanej

W państwach OECD⁵¹ w 2016 r. podatek od wartości dodanej był najbardziej znaczącym źródłem dochodów wśród podatków konsumpcyjnych. Wpływy z tej daniny stanowiły 6,8% PKB i 20,2% całkowitych dochodów z podatków⁵². Przeciętna podstawowa stawka tego podatku w państwach OECD w 2016 r. wynosiła 19,3% (OECD, 2018, s. 11).

W państwach OECD przeciętne znaczenie fiskalne podatku od wartości dodanej, począwszy od lat 60. XX w., systematycznie rosło (tab. 6), choć jego udziały w całości dochodów podatkowych i paropodatkowych są cały czas mniejsze niż podatków dochodowych (34% w 2016 r.) i składek na ubezpieczenie społeczne (26% w 2016 r.). Obserwowanemu wzrostowi dochodów z podatku od wartości dodanej towarzyszy spadek dochodów z selektywnych podatków konsumpcyjnych, których udział w latach 60. XX w. wynosił 24%, natomiast w 2016 r. już tylko 7,8%.

W Polsce znaczenie fiskalne podatku od wartości dodanej jest większe niż w przeciętnym państwie należącym do OECD. Udziały tego podatku w dochodach władzy publicznej w Polsce, w porównaniu ze średnią OECD, są wyższe. W 2016 r. w Polsce udział dochodów z tego podatku wynosił 21,1% wszystkich dochodów podatkowych i paropodatkowych państwa oraz jednostek samorządu terytorialnego, podczas gdy średnia dla państw OECD była równa 20,2%.

Dochody z tytułu podatku od towarów i usług w Polsce w 2016 r. wyniosły 126,6 miliarda złotych. Udział tego podatku w dochodach *stricto* podatkowych (bez składek ubezpieczenia społecznego, ale po odliczeniu udziałów dla jednostek samorządu terytorialnego) budżetu państwa wynosił 46,3%. To zdecydowanie więcej niż jakikolwiek inny podatek zasilający budżet państwa. Dochody z drugiego pod względem znaczenia podatku akcyzowego wyniosły 65,8 miliarda złotych, czyli około połowy dochodów z podatku od towarów i usług.

⁵⁰ Gdyby podziału według podmiotu biernego dokonywać na podstawie tego, kto ostatecznie ponosi ciężar podatku, jednoznaczna klasyfikacja nie byłaby możliwa.

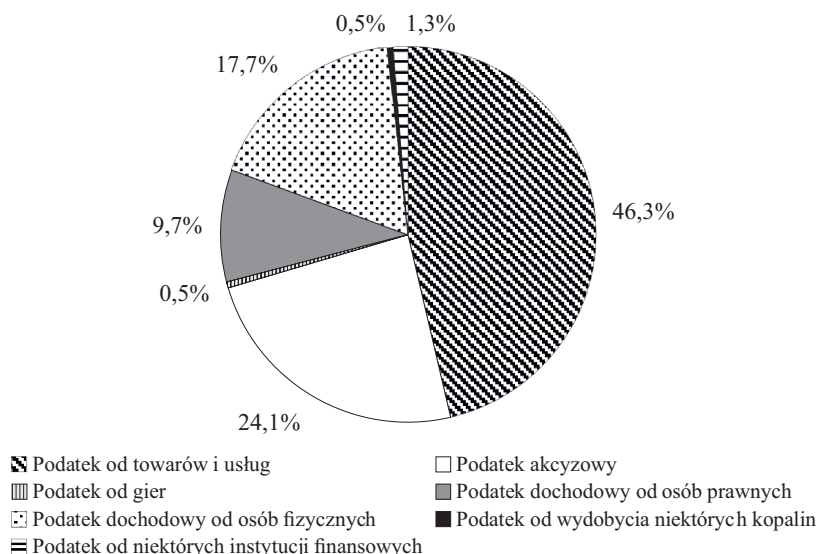
⁵¹ Z wyłączeniem Stanów Zjednoczonych.

⁵² W klasyfikacjach OECD tzw. paropodatki, w tym składki na ubezpieczenia społeczne, są ujmowane jako podatki.

Tabela 6. Podatek od wartości dodanej jako procent wszystkich dochodów podatkowych w państwach OECD

Państwo	1965	1975	1985	1995	2005	2016
Australia	0,0	0,0	0,0	0,0	13,1	12,9
Austria	0,0	19,8	21,0	18,6	18,8	18,3
Belgia	0,0	16,2	15,7	15,2	15,9	15,4
Chile				40,6	37,8	41,2
Czechy				16,6	19,1	21,7
Dania	10,3	17,5	20,7	19,5	20,2	20,4
Estonia				26,6	26,9	27,0
Finlandia	18,5	15,6	18,3	17,4	19,9	20,7
Francja	20,1	23,1	19,7	17,4	16,7	15,2
Grecja	0,0	0,0	0,0	22,0	21,5	21,2
Hiszpania	0,0	0,0	0,0	15,9	17,7	19,1
Holandia	0,0	14,4	16,2	16,2	19,2	17,6
Irlandia	0,0	14,7	20,6	21,1	24,7	20,1
Islandia	0,0	0,0	0,0	29,9	27,3	16,2
Izrael				23,2	22,4	24,1
Japonia				5,4	9,5	13,3
Kanada	0,0	0,0	0,0	8,4	9,9	13,5
Korea		0,0	21,1	17,8	17,4	15,8
Luksemburg	0,0	12,1	12,8	12,4	16,1	16,7
Łotwa				28,4	26,5	26,8
Meksyk			15,9	22,2	26,7	23,7
Niemcy	0,0	14,6	15,8	17,4	18,0	18,5
Norwegia	0,0	20,5	18,2	21,2	18,1	22,3
Nowa Zelandia	0,0	0,0	0,0	22,8	23,8	29,8
Polska				16,1	23,2	21,1
Portugalia	0,0	0,0	0,0	23,3	26,6	24,8
Słowacja				20,8	24,7	20,6
Słowenia				0,0	22,2	22,5
Stany Zjednoczone	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Szwajcaria	0,0	0,0	0,0	12,1	13,5	12,2
Szwecja	0,0	12,0	14,0	19,4	18,3	20,9
Turcja			22,3	24,3	21,8	19,8
Węgry				17,8	22,5	23,7
Wielka Brytania	0,0	8,9	15,9	19,0	18,6	20,8
Włochy	0,0	13,7	14,5	13,8	14,6	14,4
Średnia nieważona OECD	2,2	8,8	11,3	17,8	19,8	20,2

Źródło: OECD (2016, s. 46), dla 2016 r. OECD (2018, s. 41).



Wykres 3. Struktura dochodów podatkowych budżetu państwa w Polsce w 2016 r.

Źródło: na podstawie sprawozdania z wykonania budżetu państwa w 2016 r.

Znaczenie fiskalne podatku od towarów i usług zmieniało się w czasie. W 1994 r., czyli w pierwszym pełnym roku obowiązywania tego podatku, jego udział w dochodach podatkowych budżetu państwa wynosił 29%. W kolejnych latach odsetek ten wzrastał. Przyczyną tego wzrostu było eliminowanie zwolnień oraz ograniczanie zakresu stosowania obniżonych stawek (Olchowicz, Felis, Jamroży i Szlęzak-Matusewicz, 2010, s. 26). W latach 2003-2016 udział podatku od towarów i usług w dochodach podatkowych był już stabilny i wahał się od 39% do 42%⁵³. Szacuje się, że w latach 2007-2015 istotny wpływ na wartość wpływów z tego podatku miały oszustwa podatkowe, o czym mowa w kolejnym podrozdziale.

Konstrukcja podatku od wartości dodanej typu konsumpcyjnego nakładanego według metody fakturowej zakłada, że podatek jest odprowadzany do administracji skarbowej przez przedsiębiorców, ale to konsument płaci cenę brutto, której częścią jest podatek o wartości równej sumie podatków odprowadzonych przez przedsiębiorców funkcjonujących na kolejnych etapach obrotu. Analiza mechanizmu podatku od wartości dodanej ustalanego według metody fakturowej pozwala przedstawić proces nakładania podatku na różnych etapach obrotu, proces przesuwania tego podatku w kierunku konsumenta, ale również konsekwencje zróżnicowanych zasad opodatkowania na poszczególnych etapach

⁵³ Bez odliczania udziałów dla jednostek samorządu terytorialnego.

obrotu. W analizie mechanizmu podatku od wartości dodanej przedstawionym poniżej przyjmuje się upraszczające założenie, że ciężar podatku ponosi konsument. W analizie tej pominięto czynnik czasu, co oznacza w szczególności, że pominięty jest problem momentu powstania obowiązku podatkowego, problem długości okresu rozliczeniowego czy momentu zapłaty za transakcję.

Mechanizm podatku od wartości dodanej można przedstawić na przykładzie wycinka obrotu gospodarczego, w którym funkcjonują trzej przedsiębiorcy: A, B i C⁵⁴. Podmiot A nie dokonuje żadnych zakupów, a wartość dodana, która powstaje na pierwszym etapie obrotu, wynosi 100 jednostek pieniężnych. Podmiot B dokonuje zakupów wyłącznie od podmiotu A, a wartość dodana, która powstaje na drugim etapie obrotu, wynosi 100 jednostek pieniężnych. Ostatnim przedsiębiorcą w tym łańcuchu dostaw jest podmiot C. Przypisana do niego wartość dodana wynosi 50 jednostek pieniężnych. Podmiot C dokonuje zakupów wyłącznie od podmiotu B i jest dostawcą dla gospodarstwa domowego. Stawki podatku od wartości dodanej zostały ustalone na następującym poziomie: stawka podstawowa 23%, stawka obniżona 8%, a także stawka 0%. W analizie brane są pod uwagę również takie sytuacje, w których uczestnicy obrotu są zwolnieni z podatku.

Wysokość stawki podatku (lub fakt zwolnienia) na poszczególnych etapach obrotu wpływa na cenę brutto sprzedaży na kolejnych etapach obrotu, na wartość podatku, który w danej fazie musi zapłacić podatnik, a także na cenę, którą musi uiścić konsument.

W tabelach 7-12 przedstawione zostały różne warianty rozliczania podatku od wartości dodanej w zależności od stawki podatku obowiązującej na poszczególnych etapach obrotu.

Tabela 7. Mechanizm podatku od wartości dodanej, gdy obrót we wszystkich fazach opodatkowany jest według stawki podstawowej

Podmiot	Wartość netto zakupów	Podatek naliczony	Wartość dodana	Wartość netto sprzedaży	Podatek należny	Rozliczenie z administracją skarbową	Wartość brutto sprzedaży
A	0	0	100	100	23	23	123
B	100	23	100	200	46	23	246
C	200	46	50	250	57,5	11,5	307,5

Ideę podatku od wartości dodanej rozliczanego według metody fakturowej najlepiej oddaje przykład, w którym obrót we wszystkich fazach opodatkowany jest według stawki podstawowej. Przedsiębiorcy z kolejnych faz odprowadzają podatek stanowiący 23% wartości dodanej, która powstała w tych fazach, co

⁵⁴ Mechanizm podatku od wartości dodanej w podobny sposób przedstawia Litwińczuk i in. (2013, s. 484 i nast.).

oznacza, że wartość podatku wynosi odpowiednio 23; 23 oraz 11,5 j.p. Łączna kwota odprowadzonego przez przedsiębiorców podatku jest równa 57,5 j.p., czyli dokładnie tyle, ile wynosi wartość podatku w cenie brutto wynoszącej 307,5 j.p. płaconej przez konsumenta.

Podatek od wartości dodanej funkcjonujący w ten sposób ma wiele zalet. Nie występuje w nim efekt kumulacyjny – podatek naliczany jest wyłącznie od wartości dodanej z danej fazy obrotu, a nie od wartości dodanej lub podatku z poprzedniej fazy obrotu. W takim przypadku nie ma również podatkowego uzasadnienia do łączenia się przedsiębiorstw z kolejnych faz obrotu (tzw. kumulacji pionowej). Na każdym etapie obrotu istnieje możliwość ustalenia wartości podatku zawartego w cenie, co ma szczególne znaczenie, gdyby towar miał podlegać eksportowi. Dodatkową zaletą jest to, że niezależnie od administracji skarbowej podatnicy kontrolują siebie nawzajem⁵⁵.

W tabeli 8 przedstawiona została sytuacja, w której obrót w dwóch pierwszych fazach opodatkowany jest stawką podstawową, a w fazie ostatniej stawką obniżoną. W takim wypadku, w porównaniu z sytuacją z tabeli 7, zmianie ulegają tylko rozliczenia podmiotu C. Ponieważ podmiot C dokonuje zakupów objętych stawką podstawową, a sprzedaje ze stawką obniżoną, dlatego pojawia się u niego nadwyżka podatku naliczonego nad należnym i podmiot ten otrzyma zwrot tej nadwyżki w kwocie 26 j.p.

Tabela 8. Mechanizm podatku od wartości dodanej, gdy obrót w dwóch pierwszych fazach opodatkowany jest według stawki podstawowej, a w ostatniej fazie według stawki obniżonej

Podmiot	Wartość netto zakupów	Podatek naliczony	Wartość dodana	Wartość netto sprzedaży	Podatek należny	Rozliczenie z administracją skarbową	Wartość brutto sprzedaży
A	0	0	100	100	23	23	123
B	100	23	100	200	46	23	246
C	200	46	50	250	20	-26	270

Z mechanizmu podatku od wartości dodanej wynika, że opodatkowanie obrotu w ostatniej fazie obniżoną stawką powinno skutkować niższą ceną dla konsumenta wynoszącą 270 j.p., w porównaniu z 307,5 j.p., czyli ceną dla konsumenta z wariantu opisanego w tabeli 7. Ta niższa cena dla konsumenta jest efektem założenia, że ciężar podatku w całości ponosi konsument, co w rzeczywistości nie jest takie oczywiste, o czym jest mowa w dalszej części pracy⁵⁶.

⁵⁵ Dziemianowicz (2007, s. 118) zwraca uwagę na to, że dzięki mechanizmowi podatku od wartości dodanej istnieje możliwość zwiększenia bazy podatkowej nawet o część szarej strefy.

⁵⁶ Dyskusja nad uzasadnieniem i opis konsekwencji różnicowania zasad opodatkowania, w tym różnicowania stawek podatku od wartości dodanej, znajdują się w podrozdziale 2.4.

Tabela 9. Mechanizm podatku od wartości dodanej, gdy obrót w dwóch pierwszych fazach opodatkowany jest według stawki podstawowej, a w ostatniej fazie według stawki 0%

Podmiot	Wartość netto zakupów	Podatek naliczony	Wartość dodana	Wartość netto sprzedaży	Podatek należny	Rozliczenie z administracją skarbową	Wartość brutto sprzedaży
A	0	0	100	100	23	23	123
B	100	23	100	200	46	23	246
C	200	46	50	250	0	-46	250

W tabeli 9 przedstawiona została sytuacja, w której obrót w dwóch pierwszych fazach opodatkowany jest stawką podstawową, natomiast w fazie ostatniej stawką 0%⁵⁷. Stosowanie stawki 0% ma swoje mocne uzasadnienie w sytuacji, gdy towar opuszcza terytorium kraju, czyli w eksporcie⁵⁸. Dzięki zastosowaniu stawki 0% towar trafia za granicę nieobciążony podatkiem od wartości dodanej państwa eksportera, ponieważ podmiotowi, który sprzedaje towar za granicę, przysługuje prawo do zwrotu całości podatku zapłaconego we wcześniejszych fazach obrotu. W ten sposób funkcjonuje podatek od wartości dodanej oparty na tzw. zasadzie państwa przeznaczenia. W przykładzie opisanym w tabeli 9 podmiot C dostaje zwrot kwoty 46 j.p., czyli sumę podatku zapłaconego przez podmiot A i podmiot B. Dzięki temu towar może być opodatkowany wyłącznie w państwie importera. Pozwala to uniknąć podwójnego opodatkowania i dlatego eksportowany towar na rynkach zagranicznych nie będzie dyskryminowany ze względów podatkowych⁵⁹.

Tabela 10. Mechanizm podatku od wartości dodanej, gdy obrót w dwóch pierwszych fazach opodatkowany jest według stawki podstawowej, a w ostatniej fazie występuje zwolnienie

Podmiot	Wartość netto zakupów	Podatek naliczony	Wartość dodana	Wartość netto sprzedaży	Podatek należny	Rozliczenie z administracją skarbową	Wartość brutto sprzedaży
A	0	0	100	100	23	23	123
B	100	23	100	200	46	23	246
C	246	–	50	296	–	–	296

⁵⁷ W niektórych systemach podatkowych stawka 0% jest nazywana zwolnieniem z prawem do odliczenia podatku naliczonego.

⁵⁸ W tym miejscu przyjęto założenie, że pojęcie eksport obejmuje również wewnątrzwspólnotową dostawę towarów. Różnice między tymi pojęciami, mimo że mogą być istotne, nie mają znaczenia w tych rozważaniach.

⁵⁹ Stosowanie stawki 0%, która pozwala odzyskać w całości podatek z faz wcześniejszych, stanowi pokusę do nadużyć, które mogą przybierać formę tzw. karuzel podatkowych.

W tabeli 10 przedstawiono sytuację, w której obrót w dwóch pierwszych fazach opodatkowany jest według stawki podstawowej, natomiast w ostatniej fazie występuje zwolnienie. Zastosowanie zwolnienia na ostatnim etapie obrotu powoduje, że w tej fazie podatek nie będzie ani naliczany, ani odliczany. Cena dla konsumenta będzie jednak zawierała podatek wynikający z poprzednich faz obrotu. W porównaniu z sytuacją, w której wszystkie fazy obrotu opodatkowane są stawką podstawową, można się spodziewać, że cena dla konsumenta będzie niższa. Warto w tym miejscu dodatkowo podkreślić, że zwolnienie z podatku od wartości dodanej ma inne konsekwencje niż opodatkowanie według stawki 0%. W wypadku zwolnienia na ostatnim etapie obrotu cena dla konsumenta zawiera podatek z poprzednich faz, natomiast w wypadku stawki 0% podatek w ogóle nie występuje.

Zwolnienia z podatku od wartości dodanej, zarówno te podmiotowe, jak i przedmiotowe, mają swoje uzasadnienie. Ich występowanie, nawet na ostatnim etapie obrotu, nie pozostaje jednak bez wpływu na podejmowane decyzje. Przykładem konsekwencji zwolnienia jest dyskryminacja dostawców krajowych w sytuacji, gdy import towarów przez ostatecznych odbiorców jest zwolniony z podatku (Bernal, 2015).

W tabeli 11 przedstawiona została sytuacja, w której obrót w pierwszej i ostatniej fazie jest opodatkowany według stawki podstawowej, a w środkowej według stawki obniżonej. Zastosowanie obniżonej stawki wyłącznie na pośrednim etapie obrotu wywołuje zamieszanie w rozliczeniach podatników z administracją skarbową. Podmiot B wykazuje nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym, natomiast zobowiązanie podatkowe podmiotu C, w porównaniu z jego wartością dodaną, ma wyjątkowo wysoką wartość. Opodatkowanie obrotu na pośrednim etapie obniżoną stawką teoretycznie nie powinno zmienić ostatecznej ceny dla konsumenta w porównaniu z sytuacją, gdy obrót we wszystkich fazach jest opodatkowany stawką podstawową. Praktyka pokazuje jednak, że zmiana stawki na pośrednim etapie obrotu może mieć wpływ na cenę⁶⁰.

Tabela 11. Mechanizm podatku od wartości dodanej, gdy obrót w pierwszej i ostatniej fazie opodatkowany jest według stawki podstawowej, a w środkowej według stawki obniżonej

Podmiot	Wartość netto zakupów	Podatek naliczony	Wartość dodana	Wartość netto sprzedaży	Podatek należny	Rozliczenie z administracją skarbową	Wartość brutto sprzedaży
A	0	0	100	100	23	23	123
B	100	23	100	200	16	-7	216
C	200	16	50	250	57,5	41,5	307,5

⁶⁰ Od 1 maja 2004 r., gdy wzrosła stawka podatku od towarów i usług na materiały budowlane, wielu deweloperów podniosło ceny sprzedawanych przez siebie mieszkań, tłumacząc się wspomnianą podwyżką stawki podatku, na którą nie mieli wpływu.

Gdy obrót na pośrednim etapie jest objęty zwolnieniem, wówczas mechanizm podatku od wartości dodanej się załamuje, a ważne zalety tego podatku znikają. Przechodzi on bycie neutralny i ma wpływ na podejmowanie wielu decyzji⁶¹. Zwolnienie na pośrednim etapie obrotu powoduje, że przedmiotem opodatkowania przestaje być wyłącznie wartość dodana w danej fazie obrotu, dochodzi do wielokrotnego opodatkowania tej samej wartości dodanej, jest płacony podatek od podatku, a ostatni podmiot w łańcuchu dostaw nie ma możliwości wyeksportowania towaru nieobciążonego podatkiem z poprzednich faz obrotu.

Tabela 12. Mechanizm podatku od wartości dodanej, gdy obrót w pierwszej i ostatniej fazie opodatkowany jest według stawki podstawowej, a w środkowej fazie występuje zwolnienie

Podmiot	Wartość netto zakupów	Podatek naliczony	Wartość dodana	Wartość netto sprzedaży	Podatek należny	Rozliczenie z administracją skarbową	Wartość brutto sprzedaży
A	0	0	100	100	23	23	123
B	123	-	100	223	-	-	223
C	223	-	50	273	62,79	62,79	335,79

Gdy obrót na pośrednim etapie jest objęty zwolnieniem, to przy założeniu, że wartość dodana na poszczególnych etapach obrotu się nie zmieni, należy się spodziewać, że konsument zapłaci wyższą cenę niż w sytuacji, gdy obrót we wszystkich fazach byłby opodatkowany według stawki podstawowej. Ponieważ zwolnienie na pośrednim etapie obrotu nie jest korzystne dla zwolnionego, w wypadku gdy istnieje możliwość opodatkowania danej transakcji, nie powinno się nikogo zmuszać do tego, by był zwolniony⁶².

Z analizy mechanizmu podatku od wartości dodanej wynika, że tak długo, jak w obrocie nie pojawia się zwolnienie, podatek ten zasadniczo nie zmienia kształtu struktury czynników produkcji, struktury łańcucha dystrybucji i nie wpływa na wymianę międzynarodową. Inną cechą tego podatku jest również fakt, że przedsiębiorcy, zawierając transakcje między sobą, często ustalają ceny w wartościach netto, bez uwzględnienia podatku. Z perspektywy przedsiębiorcy, który nabywa towary i usługi od innego przedsiębiorcy, cena brutto może nie mieć, pomijając kwestie płynności finansowej, istotnego znaczenia, gdyż nabywca ma prawo do odliczenia w całości podatku naliczonego. Podatek

⁶¹ Brak neutralności podatku od wartości dodanej można obserwować na przykładzie zwolnionych z tego podatku usług pośrednictwa finansowego. Zwolnienie to wpływa na podejmowanie wielu decyzji, zarówno w przedsiębiorstwach zwolnionych, jak i w tych, które są ich kontrahentami (Bernal, 2012).

⁶² Powracające co jakiś czas propozycje obowiązkowego ryczałtowego opodatkowania mikroprzedsiębiorców „podatkiem od wartości dodanej” powodowałyby ich dyskryminację.

niewątpliwie ma znaczenie w sytuacji, gdy odbiorcą jest konsument, gdyż jemu nie przysługuje prawo do odliczenia.

Brak wpływu podatku od wartości dodanej na wiele podejmowanych w przedsiębiorstwach decyzji sprzyja efektywności opodatkowania⁶³.

2.3. Efektywność podatku od wartości dodanej

Aktywność państwa w gospodarce obejmuje dwie sfery działań. Pierwsza to organizacja systemu zapewniającego dopływ środków finansowych do budżetu, druga to rozdział tych środków według określonych kryteriów oraz przeznaczenie ich bądź na produkcję dóbr publicznych, bądź na redystrybucję dochodów. Istotą makroekonomicznego rachunku w ramach kompleksowej polityki fiskalnej jest kalkulacja, w której suma społecznych korzyści wywołana aktywnością państwa powinna być wyższa niż suma kosztów procesu fiskalnego. Na stronę korzyści składają się: użyteczność produkowanych przez państwo dóbr publicznych oraz pozytywny skutek efektów redystrybucyjnych. Po stronie kosztów procesu fiskalnego znajdują się obciążenia pieniężne oraz towarzyszące procesowi egzekucji fiskalnej dodatkowe koszty (Grądzki, 2006, s. 75).

Opodatkowanie może być uznane za efektywne, jeżeli nakładanie, wymierzanie i pobieranie podatków nie generuje wysokich kosztów ani po stronie administracji podatkowej, ani po stronie przedsiębiorców i gospodarstw domowych. Efektywne podatki to takie, które w ograniczony sposób zniekształcają decyzje podmiotów gospodarujących (agentów ekonomicznych) i z tego powodu nie skutkują istotnym spadkiem efektywności gospodarki. Na koszty procesu fiskalnego oprócz pieniężnych obciążeń podatkowych składają się koszty administracyjne oraz koszty dostosowania przedsiębiorców i gospodarstw domowych.

Ustalenie wartości pieniężnych obciążeń podatkowych jest stosunkowo łatwe, bo te odpowiadają dochodom władzy publicznej z tytułu podatków. Dużo trudniej ustalić, kto ponosi ciężar danego podatku lub mówiąc inaczej, na kogo przerzucany jest podatek. Wartość kosztów administracyjnych również nie jest trudna do ustalenia. Koszty te można oszacować, dodając do siebie: koszty procesu legislacyjnego, koszty utrzymania aparatu skarbowego oraz koszty funkcjonowania aparatu kontrolnego i egzekucyjnego (Grądzki, 2004, s. 145).

⁶³ Zdaniem Herbain (2015, s. 50) neutralność podatku od wartości dodanej została osiągnięta dzięki doskonałemu połączeniu różnych idei w ten sam sposób, w jaki Grand Cru powstaje dzięki doskonałemu połączeniu różnych rodzajów winogron, ich zbiorów i winnic.

Koszty administracyjne zazwyczaj nie są rozbijane na poszczególne podatki (Grądalski, 2006, s. 91-94). Rozsądne wydaje się jednak założenie, że administrowanie poszczególnymi podatkami może wywoływać efekty skali, co oznacza, że w wypadku podatku od towarów i usług, którego znaczenie fiskalne jest duże, koszty w ujęciu procentowym będą proporcjonalnie mniejsze⁶⁴. Koszty te w Polsce, na tle innych państw, są mimo to stosunkowo wysokie, dlatego w literaturze (np. Kulicki, 2014; Toro i in., 2015) proponuje się szereg zaleceń, których celem jest poprawa funkcjonowania administracji skarbowej.

Najtrudniejsze do obliczenia są koszty dostosowania (*tax compliance*), na które składają się koszty biernego dostosowania, koszty aktywnego niedostosowania oraz zbędna strata społeczna (*deadweight loss*) wynikająca ze zmiany stanu równowagi rynkowej w efekcie nałożenia podatku. Struktura dalszych rozważań dotyczących efektywności podatku od wartości dodanej nawiązuje właśnie do wymienionych kosztów.

Grądalski (2006, s. 96), szacując koszty biernego dostosowania podatników, koncentruje się wyłącznie na czasie niezbędnym do przygotowania deklaracji. Według tych szacunków łączny roczny koszt ponoszony przez podatników, związany z wywiązywaniem się z zobowiązań podatkowych, w 2002 r. w Polsce wynosił 6934 mln zł, z czego 476 mln zł można było przypisać podatkowi od towarów i usług. Jeśli weźmie się pod uwagę fakt, że dochody z podatku od towarów i usług w 2002 r. wynosiły 57 442 mln zł, wówczas udział tych kosztów w dochodach stanowiłby jedynie 0,83%, co szczególnie w porównaniu z innymi podatkami, w tym z podatkiem dochodowym od osób fizycznych, należy uznać za dobry wynik.

Z efektywnością opodatkowania nierozzerwalnie wiąże się tzw. aktywne niedostosowanie podatników, które jest ważne z wielu powodów. Po pierwsze, nawiązując do kosztów procesu fiskalnego, należy stwierdzić, że jeśli nie wszyscy uczciwie płacą podatek, a niektórzy nawet wyłudniają zwrot nienależnego im podatku naliczonego, to ci, którzy płacą, muszą płacić tyle, by pokryć braki wynikające z tych nieuczciwych praktyk. Również koszty wymiaru i poboru podatków wzrastają, bo władza publiczna, dążąc do ograniczania liczby nieuczciwych podatników, ponosi dodatkowe koszty. Koszty płacenia podatków również rosną, ponieważ próby identyfikacji nieuczciwych podatników wiążą się z dodatkowymi obowiązkami dla podatników, choćby w zakresie raportowania. Wyższe stawki dla uczciwych podatników powodują również wzrost dodatkowych strat w dobrobycie, które rosną bardziej niż proporcjonalnie do wzrostu stawki. Inne konsekwencje zjawiska uchylania się od opodatkowania mogą polegać na zakłócaniu konkurencji rynkowej, gdyż ci, którzy nie płacą uczciwie

⁶⁴ Kudła (2004, s. 31) dostrzega również możliwość obniżenia kosztów dzięki jednoczesnemu administrowaniu kilkoma podatkami jednocześnie, a nie każdym podatkiem odrębnie.

podatku, mogą z jednej strony oferować tańsze towary i usługi, a z drugiej strony mogą zatrudniać pracowników, oferując im wyższe wynagrodzenie. Dodatkowym kosztem może być wzrost ryzyka dla tych, którzy uchylają się od opodatkowania, ale również dla tych, którzy uczciwie wywiązują się z obowiązków podatkowych, ale zostaną niesłusznie oskarżeni.

Wyłudzenia podatku naliczonego związane są z fikcyjnym lub pozornym wykonywaniem czynności rodzących (jakoby) podatek naliczony lub związanych z realnie istniejącymi czynnościami tworzącymi ten podatek, przy czym zobowiązanie podatkowe z tego tytułu ciężące na dostawcy (usługodawcy) nigdy nie zostanie uregulowane (Modzelewski, 2013, s. 266). Tego typu wyłudzenia są dokonywane przy wykorzystaniu tzw. znikającego podatnika. Należą do nich między innymi tzw. przestępstwa karuzelowe⁶⁵ lub tzw. puste faktury⁶⁶. Za inne formy nielegalnych działań można uznać w szczególności brak rejestracji podmiotu, który podlega takiemu obowiązkowi, nieewidencjonowaną dostawę towarów lub świadczenie usług przez podatnika, nieuprawnione zastosowanie obniżonej stawki, uznanie prywatnych wydatków przedsiębiorcy za zakupy biznesowe itp.

Skala nadużyć w podatku od towarów i usług w Polsce jest duża. Szacunki dotyczące wielkości luki podatkowej⁶⁷ w latach 2011-2015 zostały przedstawione w tabeli 13. Rozmiary luki podatkowej zależą również od uwarunkowań makroekonomicznych i kulturowych, na które administracja skarbową nie ma wpływu (Adamczyk i Czyż, 2015). Dekompozycja tej luki nie jest prosta, ale takie próby są podejmowane (Poniatowski, Neneman i Michalik, 2016, s. 25-29).

⁶⁵ Przestępstwa karuzelowe to proceder podejmowany przez zorganizowane grupy przestępcze. W przestępstwach tych muszą brać udział co najmniej czterej podatnicy, ale czasami jest ich więcej. W procesie tym towar opuszcza terytorium kraju, ale sam proceder wyłudzenia podatku odbywa się na terytorium jednego państwa. Na terenie tego państwa muszą znajdować się trzy podmioty, które nazywane są Słup, Bufor i Broker. Inicjator to firma położona za granicą, najczęściej w innym państwie członkowskim Unii Europejskiej. Słup to podmiot kupujący od Inicjatora, najczęściej dokonujący wewnątrzwspólnotowego nabycia. Wykazuje on wysoki podatek należny, który nie zostaje jednak zapłacony, bo przed jego zapłaceniem podmiot znika. Bufor to podmiot kupujący od Słupa lub innego Bufora i sprzedający innemu Buforowi lub Brokerowi. Najczęściej jest to legalnie działający podatnik, który w proceder przestępczy mógł zostać wprowadzony nieświadomie, skuszony perspektywą łatwego, szybkiego zysku; podmiot, który ma uwiarygodnić proceder przestępczy. Broker to przestępca, którego działalność nosi znamiona legalnej, uzyskujący korzyści z zastosowania stawki 0% w związku z wywozem towarów za granicę. Żąda zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad należnym.

⁶⁶ Pusta faktura to taka, która dotyczy fikcyjnej transakcji. Na jej podstawie nabywca próbuje odliczyć podatek naliczony, do czego nie ma prawa. Puste faktury często są wystawiane przez podmioty krótko istniejące na rynku – są to tzw. znikający podatnicy.

⁶⁷ Luka podatkowa w podatku od wartości dodanej jest kalkulowana jako różnica między dochodami z podatku, które przy założeniu określonej konstrukcji podatku mogłyby zostać osiągnięte, a rzeczywistymi dochodami. Możliwe do uzyskania dochody uwzględniają obowiązujące w danym państwie obniżone stawki i zwolnienia. Te ostatnie mają wpływ na wysokość tzw. luki politycznej, o której jest mowa w dalszej części książki.

Tabela 13. Luka podatkowa w podatku od towarów i usług w Polsce w latach 2011-2015

Wyszczególnienie	2011	2012	1013	2014	2015
Luka podatkowa w mln zł	31 923	42 807	41 744	40 650	40 858 ⁶⁸
Luka podatkowa jako procent wszystkich zobowiązań z tytułu VAT	21%	27%	26%	25%	25%

Źródło: na podstawie CASE (2017, s. 44).

Na temat nadużyć w podatku od wartości dodanej i metod ograniczania tego zjawiska istnieje bogata literatura, zarówno polska (np. Duży, 2013; Gut, 2012; Hybka, 2012; Modzelewski, 2013; Pauch, 2015; Poniatowski, Neneman i Michalik, 2016; Szlęzak-Matusiewicz, 2015; Wnorowski i Ćwikowski, 2015), jak i zagraniczna (np. Fedeli i Forte, 2011; Keen i Smith 2006; Naritomi, 2015; Pfeiffer i Semerád, 2013; Pomeranz, 2015; Sinn, Gebauer i Parsche, 2004). W tym miejscu zostaną jedynie zasygnalizowane wybrane problemy.

Część wyłudzeń podatku od wartości dodanej wynikających z tzw. przebiegów karuzelowych można by ograniczyć, zmieniając zasady opodatkowania transakcji między podmiotami z różnych państw Unii Europejskiej, które obowiązywałyby na terytorium całej Wspólnoty. Istnieje kilka propozycji w tym zakresie. Jedną z nich jest wariant zasady miejsca pochodzenia, nazywany „opodatkowaniem eksportera” (*exporter rating*)⁶⁹. W tym przypadku towar opuszcza terytorium państwa eksportującego, a importer ma prawo do odliczenia podatku naliczonego w pełnej wysokości. Wadą tego systemu jest to, że państwa nakładałyby wyższe stawki podatku na towary stanowiące przedmiot eksportu. Stratna byłaby władza publiczna kraju dokonującego importu z państwa, w którym stawki podatku są wyższe. Można byłoby temu zapobiec, wprowadzając system clearingowy. Państwa eksporterów nie byłyby jednak zainteresowane ściganiem nieuczciwych eksporterów, a jedynie stosowaniem wysokich stawek (Mirrlees i in., 2011, s. 190).

Innym sposobem ograniczenia nadużyć na granicach byłoby wprowadzenie jednolitej stawki w całej Unii Europejskiej, odnoszącej się do eksportu wewnątrzunijnego. Istnieje kilka wariantów takiego rozwiązania (VIVAT, DVAT, CVAT), choć każdy z nich ma swoje wady.

W CVAT (*Compensating VAT*), który forsował Varsano (2000) i McLure (2000), w wypadku eksportu do innego kraju członkowskiego, oprócz stawki zerowej w kraju eksportera, pojawia się odrębny podatek (CVAT), nakładany według jednolitej stawki przez władze na szczeblu wspólnoty. Podatek ten dalej jest

⁶⁸ Według PWC luka podatkowa w podatku od towarów i usług w 2015 r. była jeszcze wyższa i wynosiła 49 milionów złotych (<https://www.pwc.pl/pl/media/2016/2016-11-23-luka-vat-2016.html>).

⁶⁹ Twórcą tej zasady jest Cnossen (1983).

wykorzystywany do skompensowania podatku naliczonego podatnikom z innych krajów członkowskich, dlatego dochody z tytułu CVAT są niewielkie. Wynikają one jedynie z importu wewnątrzunijnego przez podmioty, które nie są podatnikami. Zaletą tego systemu jest brak konieczności redystrybucji dochodów między państwa członkowskie (brak systemu clearingowego), natomiast wadą – konieczność utworzenia dodatkowego podatku i administrowanie nim, w istotnej mierze na podstawie danych z państw członkowskich, co mogłoby generować dodatkowe znaczące koszty (Crawford, Keen i Smith, 2010, s. 339-340).

DVAT (*Dual VAT*) (Bird i Gendron, 1998 i 2000) wynika z rozwiązań kanadyjskich, gdzie podatek od wartości dodanej obowiązuje zarówno na poziomie federalnym, jak i na poziomie prowincji (Quebec). Gdyby to rozwiązanie zostało przyjęte w Unii Europejskiej, istniałyby równolegle podatek od wartości dodanej na poziomie państwowym ze stawką zero przy eksporcie do innych państw członkowskich i dodatkowo podatek na poziomie Unii Europejskiej. Ten drugi obowiązywałby w odniesieniu do wszystkich transakcji, zarówno w granicach poszczególnych państw, jak i w transakcjach między podmiotami z różnych państw. Mógłby on z jednej strony stać się źródłem dochodów własnych Wspólnoty, a z drugiej stanowiłby sposób kontroli transakcji, na przykład w sytuacji, gdyby ktoś chciał uniknąć zapłaty podatku przy zakupach przez Internet. Gdyby stawkę podatku wspólnotowego ustalono na poziomie 2-3%⁷⁰, wystarczyłoby to do sfinansowania wszystkich rodzajów aktywności Wspólnoty, ale tak niska stawka nie zniechęcałaby zbyt mocno do wyłudzenia podatku. Zaletą tego rozwiązania jest to, że nie wymaga ono tworzenia systemu clearingowego, a jedynie zgody politycznej na ustanowienie nowego obciążenia (Crawford i in., 2010, s. 340).

Autorami koncepcji VIVAT (*Viable Integrated VAT*) są Keen i Smith (1996, 2000 i 2006). W systemie VIVAT dostawa towarów i świadczenie usług będą inaczej opodatkowane w zależności od tego, kto jest odbiorcą. W tym przypadku wyróżnia się trzy rodzaje sprzedaży:

- podatnikom w Unii Europejskiej – wówczas stawka wynosi tyle, ile jednolita stawka obowiązująca we Wspólnocie i dotyczy sprzedaży zarówno podatnikom z tego samego, jak i z innego państwa,
- niepodatnikom w Unii Europejskiej – w tym wypadku wysokość stawki jest taka jak w państwie, gdzie zlokalizowani są konsumenci,
- podmiotom spoza Unii Europejskiej (z państw trzecich) – wtedy stawka wynosi 0%.

W tym rozwiązaniu pojawia się konieczność utworzenia systemu clearingowego w odniesieniu do transakcji wewnątrz Unii Europejskiej. Celem systemu

⁷⁰ W Unii Europejskiej rolę podatku wspólnotowego mógłby również spełniać podatek wirtualny.

clearingowego jest przekazywanie podatku uzyskanego w państwie pochodzenia do państwa przeznaczenia oraz zapewnienie możliwości odliczenia podatku naliczonego podatnikom z państwa przeznaczenia.

Za inne rozwiązanie, które zastosowane w całej Unii Europejskiej może wpłynąć na poprawę ściągalności podatku od wartości dodanej, uważa się wprowadzenie procedury One Stop Shop. Przewiduje ona, że w wypadku transakcji łańcuchowych będą one opodatkowane jedynie w państwie członkowskim, do którego towary zostaną dostarczone, a za rozliczenie podatku odpowiedzialny będzie dostawca (Poniatowski, Neneman i Michalik, 2016, s. 55-56).

Powyższe rozwiązania byłyby możliwe tylko wówczas, gdyby w całej Unii Europejskiej istniała wola polityczna do ich wprowadzenia. Ponieważ taki konsensus dotychczas się nie pojawił, poszczególne państwa członkowskie na własną rękę próbują eliminować nadużycia w tym podatku.

W Polsce w ostatnim czasie podjęto wiele działań o różnym charakterze, które mają poprawić ściągalność podatku od towarów i usług. Na pozytywną ocenę zasługuje w szczególności możliwość elektronicznej weryfikacji kontrahentów w ogólnodostępnym systemie, ograniczenie rozliczeń kwartalnych dla osób rozpoczynających działalność gospodarczą, obowiązek składania deklaracji drogą elektroniczną, obowiązek składania informacji podsumowujących drogą elektroniczną, rozdzielenie płatności na rzecz przedsiębiorców na część netto i podatek (*split payment*) czy prowadzenie akcji edukacyjnych, takich jak: „Weź paragon”, „Nie daj się zrobić w słupa” oraz loterii paragonowych⁷¹. W celu przeciwdziałania oszustwom podatkowym wprowadzono również obowiązek składania jednolitych plików kontrolnych, ale efektywność tych działań może budzić wątpliwości. Generują one wysokie koszty zarówno dla administracji skarbowej, jak i dla podatników, a nie eliminują wyłudzeń podatku z wykorzystaniem „znikających podatników”. Dzięki jednolitym plikom kontrolnym władza publiczna może wprawdzie zidentyfikować nielegalne transakcje, jednak wiedza o nich często ma wyłącznie historyczny charakter.

Sposobem na przeciwdziałanie procederowi znikającego podatnika w przestępstwach karuzelowych jest także mechanizm odwrotnego obciążenia⁷² (Gut, 2012; Hybka, 2012; Szlęzak-Matusiewicz, 2015). W takim przypadku podmioty, które potencjalnie mogą być najbardziej zainteresowane oszustwami, czyli dokonujące wewnątrzspółnotowego nabycia towarów i wewnątrzspółnotowej

⁷¹ Badania przeprowadzone przez Naritomi (2015) pokazują, że udział tzw. stron trzecich, w tym konsumentów zaangażowanych w procedury kontrolne dzięki loteriom paragonowym, przynosi znaczącą poprawę ściągalności podatków, szczególnie wśród małych firm będących na ostatnim etapie obrotu. Również w Unii Europejskiej dostrzega się zalety loterii paragonowych (Fooken, Hemmelgarn i Herrmann, 2014)

⁷² W Polsce mechanizm odwrotnego obciążenia odnosi się do wybranych towarów, ale także, co może zaskakiwać, do usług budowlanych.

dostawy towarów, będą miały rozliczenia podatkowe z administracją skarbową wynoszące zero. Mechanizm odwrotnego obciążenia powoduje, że jedyną fazą obrotu, kiedy pojawia się obowiązek zapłaty podatku, jest faza ostatnia, gdy towar trafia do konsumenta. Mechanizm rozliczania podatku dla odwrotnego obciążenia przedstawiono w tabeli 14.

Tabela 14. Mechanizm podatku od wartości dodanej dla odwrotnego obciążenia, gdy obrót we wszystkich fazach opodatkowany jest według stawki podstawowej

Podmiot	Wartość netto zakupów	Podatek naliczony	Wartość dodana	Wartość netto sprzedaży	Podatek należny	Rozliczenie z administracją skarbową	Wartość brutto sprzedaży
A	0	0	100	100	0	0	100
B	100	23	100	200	23	0	200
C	200	46	50	250	46+ +57,5	57,5	307,5

Taki sposób przeciwdziałania oszustwom podatkowym jest przejawem bezradności administracji skarbowej w walce z oszustwami i sposobem ratowania sektorów gospodarki dotkniętych problemem. Mechanizm odwrotnego obciążenia powoduje jednak zmianę istoty podatku od wartości dodanej, upodabnia się on bowiem do jednofazowego podatku obrotowego od sprzedaży detalicznej. Wysoka wartość podatku należnego w ostatniej fazie obrotu może również zachęcać detalistów do uchylania się od tego podatku. Wyłączenie niektórych towarów z ogólnych zasad opodatkowania powoduje dodatkowo, że podatek od wartości dodanej staje się bardziej skomplikowany, co nie pozostaje bez wpływu na jego efektywność.

Wpływ na efektywność podatku od wartości dodanej mają również koszty wynikające z braku neutralności podatku, którego nałożenie powoduje zmianę równowagi rynkowej. Na te koszty wpływa konstrukcja podatku, w której należy w szczególności przesądzić, czy podatek będzie oparty na zasadzie państwa pochodzenia (*origin principle*) czy państwa przeznaczenia (*destination principle*). Według zasady miejsca pochodzenia dobra są opodatkowane w tym państwie, w którym są produkowane. Według zasady miejsca przeznaczenia dobra są opodatkowane w państwie konsumpcji⁷³.

Przy określonych założeniach obie zasady mogą być uznane za równoważne. Tak byłoby w szczególności w gospodarce zamkniętej, w której wartość produkcji równa się wartości konsumpcji. W gospodarce otwartej warunki ekwi-

⁷³ Ważna różnica między tymi zasadami polega na tym, że zasada państwa przeznaczenia wymaga granic i monitorowania ruchu towarów, podczas gdy reguła państwa pochodzenia tego nie wymaga. Dodatkowe koszty administracji skarbowej związane z monitorowaniem ruchu towarów mogą osłabiać efektywność podatku.

walentności są trudniejsze do spełnienia, gdyż na przykład w warunkach konkurencji doskonałej wymagają, by w danym państwie wszystkie dobra i usługi były opodatkowane według jednej stawki, a wartość wynagrodzenia⁷⁴ mogła się dostosować do stawek podatku obowiązujących w kraju i za granicą (Hindriks i Myles, 2013, s. 730-732)⁷⁵. W rzeczywistości sytuacja jest jednak bardziej skomplikowana i równoważność tych dwóch zasad może być podawana w wątpliwość.

Według zasady miejsca przeznaczenia towary importowane konkurują na równych zasadach z produktami krajowymi. Zasada miejsca przeznaczenia sprawia, że relatywne ceny producenta są takie same we wszystkich państwach. Przy założeniu działania w warunkach konkurencji równość cen producenta oznacza równość kosztów krańcowych, co z kolei wiąże się z efektywnością produkcji. W takim wypadku produkcja nie mogłaby być przenoszona z firmy do firmy w taki sposób, żeby zmniejszyć jej całkowite koszty. Natomiast według zasady miejsca pochodzenia to raczej ceny dla konsumentów, a nie ceny uzyskiwane przez producentów są zrównywane na rynkach międzynarodowych, ponieważ różnice cen tworzyłyby bodźce do nabywania w krajach o niskich cenach, a konsumowania w krajach o wysokich cenach. Konsekwencją jest efektywność wymiany. W takim wypadku równość cen oznacza równość konsumentów pod względem ich gotowości do płacenia za towary, co uniemożliwia realokację konsumpcji zbiorowej w taki sposób, żeby pozwolić się bogacić niektórym konsumentom, ale żadnym nie pozwolić zbiednieć. Zatem wybór jest możliwy między efektywnością produkcji (w wypadku zasady miejsca przeznaczenia) a efektywnością wymiany (w wypadku zasady miejsca pochodzenia). Dokonując tego wyboru, można kierować się wynikami badań uzyskanymi przez Diamonda i Mirrleesa (1971), którzy ustalili, że optymalna struktura podatkowa przy pewnych założeniach gwarantuje efektywność produkcji. Daje to podstawę do preferowania systemu opartego na zasadzie miejsca przeznaczenia (Keen, 2007, s. 259).

Należy jednak w tym miejscu zaznaczyć, że Keen i Wildasin (2004) wykazali, że efektywność produkcji w modelu Diamonda i Mirrleesa odnosi się do pojedynczego państwa, ponieważ ich model oparty jest na założeniu, że ciężar podatkowy w całości kompensują wydatki rządowe, co nie jest możliwe w relacjach międzynarodowych ze względu na brak wspólnego budżetu. W takim wypadku zapewnienie efektywności produkcji wymaga użycia dodatkowo innych instrumentów fiskalnych (Kudła, 2013, s. 220).

⁷⁴ Zamiast wynagrodzeń dostosowywać się może kurs walutowy.

⁷⁵ Bardziej rozbudowaną dyskusję dotyczącą porównania tych dwóch zasad opodatkowania, z odwołaniem między innymi do artykułów: Bovenberg, 1994; Lockwood, de Meza i Myles, 1994; Haufler i Nielsen, 1997; Lockwood, 2001; Haufler i Pflüger, 2004; Haufler, Schjelderup i Stähler, 2005; Belan i Gauthier, 2009, przedstawia Kudła (2013, s. 221 i nast.).

Mimo tych zastrzeżeń Keen i Wildasin (2004) przekonują, że zasada miejsca przeznaczenia zazwyczaj jest lepsza niż zasada miejsca pochodzenia. Tak jednak być nie musi, gdy państwa ze sobą nie współpracują (Lockwood, 1993) lub gdy gospodarka funkcjonuje w warunkach konkurencji niedoskonałej (Keen i Lahiri, 1998).

Konsekwencją stosowania zasady państwa pochodzenia⁷⁶ mogłaby być w szczególności realokacja produkcji w kierunku dóbr inwestycyjnych w krajach o wysokich podatkach oraz realokacja w kierunku dóbr konsumpcyjnych w krajach o niskich podatkach (Keen, 2007, s. 259). Stosowanie zasady kraju pochodzenia skutkuje poszukiwaniem najniższych cen przez konsumentów z różnych państw. Na skutek arbitrażu podatkowego władza publiczna w małych państwach traci kontrolę nad cenami płaconymi przez konsumentów, a ciężar opodatkowania zostaje przerzucony na czynniki produkcji zużyte do wyprodukowania danych dóbr. Państwa duże mają zachętę do podnoszenia opodatkowania dóbr eksportowanych, gdyż ciężar takiej zmiany ponoszą konsumenci za granicą (Kudła, 2013, s. 223). W wypadku stosowania reguły państwa pochodzenia do strat w dobrobycie wynikających z nieproduktywnych i kontrowersyjnych działań dochodzi strata w dobrobycie wynikająca z konkurencji podatkowej, prowadzącej do zbyt niskich podatków, szczególnie w krajach małych (Keen, 2007, s. 267). Wpływ na ograniczenie spadku stawek podatkowych mogą mieć koszty transportu, gdyż przy jego wysokich kosztach skłonność do zakupów w innym państwie będzie ograniczona. Inną wadą zasady państwa pochodzenia jest zawarta w niej zachęta dla przedsiębiorców do stosowania cen transferowych (Hauffer, 2001, s. 221). Zaletą zasady państwa pochodzenia jest to, że pozwala ona na zróżnicowanie stawek podatku zależnie od preferencji, jakie mają poszczególne kraje co do poziomu dostarczanych dóbr publicznych, a tym samym umożliwia zróżnicowanie poziomu redystrybucji (Kudła, 2013, s. 222).

Zasada miejsca przeznaczenia obowiązuje w handlu między państwami⁷⁷. W wypadku federacji lub ekonomicznie zintegrowanych regionów zasady mogą

⁷⁶ Zastosowanie zasady miejsca pochodzenia w czystej postaci oznaczałoby, że eksport do innych państw członkowskich nie byłby objęty stawką zerową, lecz odpowiednią stawką z kraju eksportera, a importer miałby prawo żądać od swojego państwa zwrotu podatku (odliczenia podatku naliczonego) według stawek obowiązujących w państwie importera. W takim przypadku towar, przynajmniej częściowo, byłby obciążony podatkiem z państwa eksportującego. W takiej sytuacji władza publiczna państwa eksportującego zyskiwałaby kosztem władzy publicznej państwa importującego (Mirrlees i in., 2011, s. 189).

⁷⁷ Zasada miejsca przeznaczenia jest zgodna z zasadami Światowej Organizacji Handlu (WTO). Zgodnie z postanowieniami porozumienia w sprawie subsydiów i środków wyrównawczych zwolnienie produktu będącego przedmiotem eksportu z cła lub podatków obciążających podobny produkt przeznaczony na rynek krajowy lub zwrot takiego cła lub podatku w wysokości nieprzekraczającej rzeczywistych obciążeń nie są traktowane jako subsydium (załączniki do po-

być inne. W Unii Europejskiej interpretacja zasady miejsca przeznaczenia zmieniła się 1 stycznia 1993 r. wraz ze zniesieniem granic i ograniczeniem barier dla przepływu towarów i usług między państwami członkowskimi. Wraz ze zniesieniem restrykcji na ruch obłożonych podatkiem towarów osobistego użytku znaczenie „konsumpcji końcowej” w powyższej zasadzie staje się raczej „nabywaniem dla celów konsumpcji końcowej”, to znaczy liczy się nie to, gdzie odbywa się korzystanie z dobra, lecz raczej miejsce jego nabycia w celu korzystania z niego. Podatek ma być uiszczany w tym kraju, w którym nabył je konsument (Keen, 2007, s. 256).

Wewnątrz Unii Europejskiej zasada państwa przeznaczenia obowiązuje, zasadniczo rzecz ujmując, w transakcjach między podatnikami. Gdy odbiorcami są konsumenci, stosuje się rozwiązania mieszane. W zależności od konkretnych uwarunkowań czasami jest to zasada państwa pochodzenia, a czasami zasada państwa przeznaczenia.

Największym problemem w podatku od wartości dodanej obowiązującym w Unii Europejskiej jest administrowanie systemem opartym na zasadzie państwa przeznaczenia w sytuacji braku kontroli na granicach (Mirrlees i in., 2011, s. 185). Zaletą tego rozwiązania są oszczędności uzyskane w wyniku zniesienia kontroli granicznych, które według Cecchini, Catinat i Jacquemin (1988) mogą wynosić 1,7% wartości handlu wewnątrz Wspólnoty. Istnieją jednak również inne konsekwencje utrzymywania zasady miejsca przeznaczenia, w tym konieczność harmonizacji podatków pośrednich⁷⁸ (Keen, 2007, s. 266).

Symulacje przeprowadzone przez Fehra, Rosenberga i Wiegarda (1993) przy użyciu obliczeniowego modelu równowagi ogólnej (CGE), dotyczące konsekwencji wprowadzenia tzw. rozwiązań przejściowych⁷⁹ po zniesieniu granic, wskazują, że zmiany dobrobytu są zdominowane przez efekty dochodowe wynikające ze wzmożonego eksportu i importu między państwami członkowskimi, natomiast efekty substytucyjne, zarówno krajowe, jak i międzynarodowe, są stosunkowo niewielkie.

Dobrze zaprojektowany podatek od wartości dodanej może być szczególnie efektywny w porównaniu z innymi podatkami. Pozytywny wpływ na efektywność produkcji wynika szczególnie z faktu, że na pośrednich etapach

rozumienia ustanawiającego Światową Organizację Handlu (WTO) sporządzonego w Marakeszu dnia 15 kwietnia 1994 r. (Dz.U. z 1995 r. Nr 98, poz. 483) zawarte w Obwieszczeniu Ministra Spraw Zagranicznych z dnia 4 grudnia 1995 r. w sprawie publikacji załączników do Porozumienia ustanawiającego Światową Organizację Handlu (WTO)).

⁷⁸ Problem zasadności harmonizacji opodatkowania dóbr, względnie koordynacji podatkowej, w sposób przystępny i kompleksowy omawia Kudła (2013, s. 235 i nast.) na podstawie: Keen, 1987, 1989; Kanbur i Keen, 1993; Keen i Lahiri, 1993; Haufler, 1996; Lockwood, 1997; Lopez-Garcia, 1996; Lucas, 2001; Kotsogiannis, Lopez-Garcia i Myles, 2005.

⁷⁹ Reguła państwa przeznaczenia po zniesieniu granic miała obowiązywać wyłącznie w okresie przejściowym, czyli w latach 1993-1997.

obrotu można mówić o neutralności obciążeń podatkowych (Ebrill, Koen, Boolin i Summers, 2001, s. 27). Ta neutralność nabiera szczególnego znaczenia w kontekście warunków efektywności produkcji Diamonda i Mirrleesa (1971), z których wynika, że transakcje między przedsiębiorcami nie powinny być opodatkowane z wyjątkiem tych, które wywołują efekty zewnętrzne.

Pozytywne skutki w zakresie efektywności podatku od wartości dodanej wynikają również z eliminacji opodatkowania dóbr inwestycyjnych. Korzyści te w ujęciu dynamicznym są niewątpliwie wyższe niż w ujęciu statycznym (Ebrill i in., 2001, s. 27).

Pomiaru efektywności podatku od wartości dodanej można dokonywać za pomocą wskaźnika VRR (*VAT revenue ratio*)⁸⁰. Wskaźnik ten jest liczony według poniższej formuły (OECD, 2016, s. 104):

$$VRR = \frac{VR}{(FCE - VR) \cdot r}, \quad (9)$$

gdzie: *VRR* – wskaźnik efektywności podatku od wartości dodanej (*VAT revenue ratio*), *VR* – rzeczywiste dochody z podatku od wartości dodanej (*actual VAT revenues*), *FCE* – wydatki konsumpcyjne (*final consumption expenditure*), *r* – stawka podstawowa podatku (*standard VAT rate*).

Wskaźnik ten jest tym niższy, im wyższe są straty dochodów podatkowych wynikające ze zwolnień, obniżonych stawek, wyłączeń, uchylania się i unikania opodatkowania. Wysokość tego wskaźnika w Polsce i w innych państwach OECD przedstawiono w tabeli 15. W Polsce, w porównaniu z innymi państwami OECD, wskaźnik ten jest na stosunkowo niskim poziomie. W 2016 r. był on równy 0,44, podczas gdy średnia dla państw OECD wynosiła 0,56. Zmiany tego wskaźnika dla Polski we wcześniejszych latach mają różne przyczyny. Jego wzrost w 2005 r. w porównaniu z 2000 r. można zinterpretować jako rozszerzanie podstawy opodatkowania i ograniczanie stosowania zwolnień oraz obniżonych stawek w związku z przystąpieniem Polski do Unii Europejskiej 1 maja 2004 r. Obserwowane w późniejszym okresie spadki wskaźnika mogą sugerować rosnące w kolejnych latach problemy z wyłudzeniem i uchylaniem się od podatku.

Z badań wynika, że efektywność podatku od wartości dodanej zależy od wielu czynników. Agha i Haughton (1996) podkreślają w szczególności, że efektywność jest wyższa, gdy stawki podatku są niższe, gdy liczba stawek podatku nie jest duża, gdy liczba ludności w danym państwie jest niewielka, gdy

⁸⁰ Wskaźnik VRR może być traktowany jako udoskonalona wersja wskaźnika efektywności poboru (*collection efficiency* – C-Efficiency).

Tabela 15. Wskaźnik efektywności poboru podatku od wartości dodanej (VRR) w państwach OECD

Państwo	2000	2005	2010	2016
Australia		0,56	0,50	0,50
Austria	0,61	0,59	0,58	0,60
Belgia	0,50	0,50	0,48	0,48
Chile	0,64	0,67	0,62	0,64
Czechy	0,42	0,56	0,53	0,60
Dania	0,59	0,62	0,58	0,60
Estonia	0,72	0,70	0,67	0,73
Finlandia	0,61	0,60	0,55	0,54
Francja	0,50	0,52	0,47	0,49
Grecja	0,49	0,47	0,44	0,44
Hiszpania	0,52	0,57	0,45	0,43
Holandia	0,57	0,56	0,55	0,51
Irlandia	0,61	0,66	0,48	0,50
Islandia	0,59	0,61	0,43	0,55
Izrael	0,62	0,61	0,65	0,63
Japonia	0,68	0,71	0,69	0,71
Kanada	0,49	0,49	0,50	0,47
Korea	0,59	0,64	0,67	0,70
Luksemburg	0,70	0,87	1,00	0,92
Łotwa	0,51	0,57	0,42	0,55
Meksyk	0,28	0,30	0,32	0,33
Niemcy	0,60	0,54	0,54	0,56
Norwegia	0,67	0,57	0,56	0,57
Nowa Zelandia	0,99	1,03	1,10	0,95
Polska	0,42	0,48	0,47	0,44
Portugalia	0,60	0,56	0,48	0,49
Słowacja	0,44	0,61	0,46	0,50
Słowenia	0,67	0,66	0,59	0,58
Szwajcaria	0,74	0,72	0,72	0,68
Szwecja	0,53	0,55	0,59	0,60
Turcja	0,45	0,38	0,39	0,40
Węgry	0,52	0,48	0,53	0,57
Wielka Brytania	0,44	0,44	0,43	0,44
Włochy	0,43	0,39	0,40	0,38
Średnia nieważona OECD	0,57	0,58	0,55	0,56

Źródło: OECD (2016, s. 118), dla 2016 r. OECD (2018, s. 90-91).

podatnikom da się dużo czasu na naukę i gdy wydatki na administrację są wyższe. Znaczenie liczby stawek podatku podkreśla również Cnossen (2003), który zauważa, że nakładanie więcej niż jednej stawki powoduje co najmniej podwojenie kosztów dostosowania się podatników (Crawford i in., 2010, s. 291). Z kolei Sanna i Gérard (2016) zwracają uwagę, że na efektywność mają wpływ jakość zarządzania (*governance*), poziom rozwoju danego państwa, otwartość gospodarki, a także położenie geograficzne. W państwach wschodniej Azji i Pacyfiku efektywność podatku od wartości dodanej jest zdecydowanie wyższa niż w innych rejonach świata. Aizenmana i Jinjara (2008) również dostrzegają zależność między stabilnością polityczną i otwartością gospodarki a efektywnością podatku. Dodatkowo ustalili oni, że w państwach bardziej zurbanizowanych, w których udział rolnictwa w gospodarce jest mniejszy, efektywność wzrasta. Autorzy ci zwracają także uwagę na znaczenie prawdopodobieństwa kontroli i wysokości kar za niepłacenie lub wyłudzenie podatku, podkreślając przy tym konieczność uwzględnienia opóźnień, gdyż aktualna polityka ma swoje konsekwencje dopiero w kolejnym okresie.

2.4. Uzasadnienie i konsekwencje różnicowania zasad opodatkowania podatkiem od wartości dodanej

Twórcy rozwijającej się przez dziesięciolecia teorii optymalnego opodatkowania formułowali wiele wniosków odnoszących się do podatków pośrednich, określali warunki optymalności tych podatków oraz przedstawiali postulaty dotyczące zarówno zakresu opodatkowania, jak i stawek podatków pośrednich. Potrzebę różnicowania stawek podatków konsumpcyjnych lub jej brak tłumaczyli na gruncie teoretycznym względami alokacyjnymi i redystrybucyjnymi.

W obszarze teoretycznym można wyróżnić dwa podejścia do analizy różnicowania stawek (Nygård i Revesz, 2016, s. 107). W pierwszym zakłada się, że na system podatkowy składają się wyłącznie podatki nakładane na dobra (*commodity taxes*). W tym wypadku pomija się podatki dochodowe lub zakłada, że podatki dochodowe mają charakter proporcjonalny. Na takich właśnie założeniach swoje rozważania oparł Ramsey (1927), ale również Corlett i Hague (1953), Dixit (1970), Diamond i Mirrlees (1971), Feldstein (1972), Mirrlees (1975), Diamond (1975), Sadka (1977), Deaton (1979a i 1979b), Deaton i Stern (1986), Besley i Jewitt (1995). Spośród tych autorów tylko Deaton (1979a) oraz Deaton i Stern (1986) wyciągają wniosek, że jedna stawka dla podatku od dóbr byłaby optymalna. Konkluzja ta została sformułowana przy założeniu, że istnieje proporcjonalny podatek dochodowy oraz liniowe krzywe Engla. Szczególnie

to ostatnie założenie budzi wątpliwości, gdyż nie może być uznane za zgodne z rzeczywistością.

W drugim podejściu wyróżnianym na gruncie teoretycznym zakłada się z kolei, że istotną rolę w systemie podatkowym odgrywają podatki dochodowe, które nie mają charakteru liniowego, a podatki od dóbr mogą być traktowane jako ich uzupełnienie. Wśród tych prac można w szczególności wyróżnić: Atkinson i Stiglitz (1976), Mirrlees (1976), Stiglitz (1982), Besley i Jewitt (1990), Cremer i in. (2001), Saez (2002), Laroque (2005), Kaplow (2006). Myśl, że do realizacji funkcji redystrybucyjnej lepiej nadają się podatki dochodowe i transfery niż różnicowanie stawek podatków konsumpcyjnych, jest spójna w szczególności ze stanowiskiem Atkinsona i Stiglitz (1976), Besleya i Jewitta (1990), Laroquea (2005), Kaplowa (2006).

Według Atkinsona i Stiglitz (1976) jedna stawka podatku nakładana na wszystkie dobra może być uznana za optymalną, gdy istnieje nieliniowy podatek dochodowy, a konsumpcja poszczególnych dóbr jest niezależna od czasu wolnego, czyli nie istnieje możliwość wskazania dóbr, które byłyby komplementarne lub substytucyjne wobec czasu wolnego.

Jeśli istnieje możliwość identyfikacji zależności między poszczególnymi dobrami a czasem wolnym, wówczas na dobra, które są komplementarne (lub mniej substytucyjne) względem czasu wolnego, powinny być nakładane wyższe podatki niż na inne dobra. Dzięki opodatkowaniu czasu wolnego w sposób pośredni tworzone byłyby dodatkowe zachęty do tego, by więcej czasu poświęcać na pracę (na rynku formalnym). Ten sposób realizacji funkcji alokacyjnej jest możliwy tylko przy wykorzystaniu podatków pośrednich, gdyż podatki bezpośrednie nie dają takiej możliwości.

Nawet najbardziej wyszukane konstrukcje podatków bezpośrednich nie umożliwiają dokładnego ustalenia zdolności podatników. Osoba, która została obdarzona licznymi talentami, może niewiele pracując, osiągnąć takie same efekty, jak osoba o mniejszych zdolnościach, nawet jeśli ciężko pracuje. Jeśli obie te osoby osiągają takie same dochody, zapłacą identyczny podatek dochodowy, co niekoniecznie musi być uznane za sprawiedliwe. Ograniczenia w dostępie do informacji powodują, że podatki dochodowe napotykają bariery, które przynajmniej częściowo można wyeliminować za pomocą podatków nakładanych na dobra (Mirrlees i in., 2011, s. 157).

Według Ebrilla i in. (2001, s. 71) zróżnicowanie stawek w podatkach pośrednich może mieć znaczenie w sytuacji, gdy wzorce konsumpcji zawierają informacje o zdolności podatkowej poszczególnych osób, niemożliwe do zaobserwowania w inny sposób i niemożliwe do opodatkowania za pomocą innych dostępnych instrumentów. Gdy jednak zakres dostępnych instrumentów się zwiększa, znaczenie podatków pośrednich powinno maleć.

Argumentem za różnicowaniem stawek w podatkach pośrednich jest to, że wiele czynności, które nie wymagają szczególnie wysokich kwalifikacji, może być wykonywanych samodzielnie w gospodarstwach domowych. Wykonywanie tych czynności samodzielnie przez osoby o wysokich kwalifikacjach powoduje nieefektywne wykorzystanie zasobów w gospodarce, gdyż osoby te mogłyby wykorzystać swój czas bardziej produktywnie, przeznaczając go na wykonywanie dodatkowych czynności zgodnych z ich kwalifikacjami lub spędzając czas z rodziną. Obniżając stawki podatków pośrednich na niektóre usługi, zakłada się, że ich ceny będą niższe, co może zachęcać osoby o wysokich kwalifikacjach do zakupu tych usług na rynku zamiast wykonywania ich na własną rękę (Kleven 2004).

Według Copenhagen Economics (2007) stosowanie obniżonych stawek podatków pośrednich na usługi niewymagające wysokich kwalifikacji może również wpłynąć na wzrost popytu na pracę osób o niższych kwalifikacjach, a także na poziom ich wynagrodzeń. W takim wypadku konsekwencją obniżonych stawek mógłby być spadek bezrobocia, gdyż przy wyższych wynagrodzeniach istniałaby dodatkowa zachęta do podjęcia pracy.

Skuteczność oddziaływania za pomocą podatków pośrednich na alokację zasobów może być kwestionowana ze względu na sztywność podaży pracy. Można mieć wątpliwości, czy pośrednie opodatkowanie czasu wolnego ma szansę zmienić zachowanie konsumentów na rynku pracy. Podobne zastrzeżenia mogą dotyczyć skuteczności wykorzystania podatków do wywierania wpływu na wybór między zakupami na rynku a wytwarzaniem w ramach gospodarstw domowych. Według Grądalskiego (2006, s. 154) ze względu na fakt, że nachylenie makroekonomicznej krzywej podaży pracy (jako funkcji płacy realnej) jest niemal pionowe, istnieje rozdzielnosc argumentów funkcji użyteczności konsumenta, czyli wiązki dóbr i czasu wolnego. W świetle takiej diagnozy procesów na realnym rynku pracy ze względów efektywnościowych nie ma uzasadnienia dla różnicowania stawek opodatkowania konsumpcji. Różnicowanie to nie wywoła spodziewanych efektów alokacyjnych, gdyż podaż pracy nie zareaguje na zmianę relacji cen dóbr do czasu wolnego i nie pozwoli przenieść konsumenta na wyższą izokwantę użyteczności.

Należy w tym miejscu również zauważyć, że rozważania prezentowane w literaturze w większości opierają się na założeniu, że podatki pośrednie pozostają bez wpływu na dochody czynników produkcji, gdyż przyjmuje się, że albo ceny producentów są określone, albo ich zyski, jeśli występują, są w całości opodatkowane. W rzeczywistości zróżnicowane zasady opodatkowania poszczególnych dóbr mogą odgrywać rolę w kształtowaniu dochodów czynników produkcji, chociaż trzeba podkreślić, że i w tym przypadku dostępność innych instrumentów fiskalnych ma decydujące znaczenie (Ebrill i in., 2001, s. 71).

Uzasadnieniem dla różnicowania stawek w podatkach pośrednich są również efekty zewnętrzne związane z konsumpcją określonych dóbr. Mogą one mieć pozytywne konsekwencje dla społeczeństwa w wypadku tak zwanych dóbr merytorycznych, do których można w szczególności zaliczyć usługi medyczne i lekarstwa, książki i czasopisma czy usługi kulturalne. Można wskazać jednak również takie dobra, w których ujawniają się negatywne efekty zewnętrzne. Konsumpcja tych dóbr może prowadzić do zanieczyszczenia środowiska lub innych negatywnych efektów społecznych, związanych na przykład ze spożyciem alkoholu czy wyrobów tytoniowych. Dzięki zróżnicowaniu wysokości stawek podatków pośrednich, poprzez wpływ na poziom ceny, można zachęcać do konsumpcji dóbr merytorycznych lub zniechęcać do konsumpcji dóbr o negatywnych efektach zewnętrznych.

Wspomniane uzasadnienie różnicowania stawek jest przynajmniej częściowo spójne z poglądem Grądalskiego (2006, s. 155), według którego istnieją dwie sytuacje usprawiedliwiające odejście od postulatu jednolitego opodatkowania konsumpcji. Pierwsza jest uzasadniona merytorycznie i dotyczy internalizacji efektów zewnętrznych, np. w postaci podatku Pigou. Istnieje powszechne przekonanie, że koszty degradacji środowiska muszą być w określony sposób włączone do kalkulacji społecznych kosztów wytwarzania dochodu. Koncepcja Pigou stanowi teoretyczną podstawę wypracowania konkretnej formy podatku ekologicznego. Drugi wyjątek dotyczy sytuacji, kiedy mamy do czynienia z „chorym” systemem opodatkowania dochodów, generującym dużą część szarej strefy. Może się okazać, że wyższe opodatkowanie dóbr konsumowanych przez grupy uzyskujące wysokie (w tym nielegalne) dochody jest jedynym sposobem umożliwiającym skuteczną redystrybucję dochodów.

Ważnym argumentem przeciwko opodatkowaniu wszystkich towarów i usług według jednej stawki jest efektywność rozumiana jako minimalizacja zbędnej straty w dobrobycie. Innym istotnym argumentem przy różnicowaniu stawek jest troska o redystrybucję dochodów między gospodarstwa domowe.

Podatki pośrednie co do zasady uznawane są za regresywne. Wraz ze wzrostem poziomu dochodu maleje proporcja wydatków konsumpcyjnych do dochodu. Im bogatsze jest gospodarstwo domowe, tym większa część dochodu może być przeznaczona na oszczędności. Z tego powodu uznaje się, że gospodarstwa te płacą proporcjonalnie niższy podatek w stosunku do swojego dochodu. Ponieważ gospodarstwa biedne nie mogą pozwolić sobie na oszczędności i cały swój dochód muszą przeznaczać na konsumpcję, dlatego w ich wypadku przyjmuje się, że relacja podatków pośrednich do dochodu jest większa. Sposobem na przeciwdziałanie regresji w podatkach pośrednich jest różnicowanie stawek podatkowych. To właśnie regresywność opodatkowania jest podstawowym argumentem za stosowaniem obniżonych stawek na niezbędne do życia dobra,

w tym w szczególności podstawowe artykuły spożywcze⁸¹. Uzasadnieniem obniżonej stawki podatku na wspomniane dobra jest to, że biedniejsze gospodarstwa domowe przeznaczają stosunkowo dużą część swojego dochodu na ten cel, a życie bez tych dóbr jest niemożliwe.

Stosowanie obniżonej stawki na dobra podstawowe, w tym żywność, może być jednak kwestionowane z dwóch powodów. Po pierwsze polityka podatkowa skoncentrowana na dochodach lub wydatkach z krótkiego okresu (na przykład roku) nie uwzględnia dochodów i wydatków w perspektywie całego życia, a tym samym może być błędna. Osoby młode mają najczęściej w danym momencie niskie dochody, ale te same osoby w wieku średnim mogą zarabiać znacząco więcej. Podobna sytuacja dotyczy osób starszych, które na emeryturze nie mają zbyt wysokich dochodów, natomiast w przeszłości mogły osiągać wysokie dochody. Opodatkowanie dóbr może być uznane za regresywne, jeżeli zostanie odniesione do dochodu w danym momencie, dlatego że w okresach, kiedy ktoś osiąga wysokie dochody, część z nich przeznaczana na oszczędności. Uniknięcie zapłaty podatku dotyczy danego okresu i często wiąże się z opóźnieniem terminu zapłaty podatku do momentu, kiedy oszczędności te będą wykorzystywane. Kay i Davis (1985) pokazują, że dla dóbr opodatkowanych w Wielkiej Brytanii stawką 0% ze względu na powyższy argument redystrybucyjne funkcje przypisywane obniżonym stawkom ulegają osłabieniu (Crawford i in., 2010, s. 285). Podobne wnioski można wyciągnąć na podstawie badań Poterby (1989) oraz Hassetta, Mathur i Metcalfa (2007).

Drugi powód – być może nawet bardziej przekonujący dla nieekonomistów – to ten, że jeśli osoba bogatsza przeznaczająca mniejszą część swojego bieżącego dochodu na konsumpcję takich dóbr jak jedzenie niż osoba biedniejsza, to na pewno nie wydaje mniej w wielkościach absolutnych. Jeśli zatem nie istnieją inne instrumenty transferowania zasobów do osób najbiedniejszych, to niższe stawki podatku od wartości dodanej na żywność mogą być uznane za rozsądne. W państwach rozwiniętych istnieje jednak wiele innych instrumentów. W szczególności podwyższenie stawek podatku od wartości dodanej na żywność mogłoby być przeprowadzone równoległe ze zwiększeniem kwoty wolnej od opodatkowania w podatku od dochodów osobistych (Crawford i in., 2010, s. 285). Opis konsekwencji takich zmian dla Wielkiej Brytanii można znaleźć w opracowaniach Kaya i Davisa (1985) oraz Hemminga i Kaya (1981). Te ostatnie badania wskazują, że wzrost kwoty wolnej mógłby być znaczący. Crawford i in. (2010, s. 277) na podstawie symulacji przeprowadzonych dla Wielkiej Brytanii wyciągają wniosek, że likwidacja obniżonych stawek i stawki 0% (z wyjątkiem eksportu i budownictwa mieszkaniowego) oraz równoległy wzrost zasiłków mogłyby spo-

⁸¹ Nagel i Müller (1992) pokazują na przykładzie Niemiec, że stosowanie zróżnicowanych stawek ogranicza regresywność podatku od wartości dodanej.

wodować, że sytuacja osób najbiedniejszych (30% całej populacji) poprawiłaby się, a dodatkowo zostałyby wygenerowane 11 miliardów funtów, które można by przeznaczyć na dalszą pomoc dla najuboższych lub inny cel.

Różnicując stawki podatku ze względu na redystrybucyjność, należy mieć na uwadze, że osoby, które mają ten sam dochód, ten sam majątek, ale inne preferencje w zakresie konsumpcji, będą karane lub nagradzane za strukturę tej konsumpcji.

Faktyczne korzyści ze stosowania niskich stawek podatku nie muszą w całości – tak jak przyjmuje się w założeniach – przypadać w udziale finalnym konsumentom określonych towarów i usług. Korzyści z ustawowo obniżonych stawek podatku mogą również częściowo czerpać sprzedawcy poszczególnych towarów i usług. Wszelkiego rodzaju ulgi w opodatkowaniu podstawowej konsumpcji muszą, z natury rzeczy, być adresowane do wszystkich konsumentów. Korzystają z nich więc zarówno ci o niskich, jak i ci o wysokich dochodach. Toteż podatek obrotowy nie jest dobrym narzędziem selekcji grup ludności faktycznie najbardziej potrzebujących pomocy socjalnej. Zdaniem Gotz-Kozierkiewicz (1992, s. 32-33) lepszym rozwiązaniem jest odpowiednia konstrukcja podatku dochodowego lub transfery z budżetu państwa na rzecz osób ubogich. Częściowym uzasadnieniem tego poglądu jest fakt, że wybór co do zróżnicowania stawek, na który musi ewentualnie zdecydować się twórca prawa podatkowego, rzadko odzwierciedla prawdziwe preferencje konsumentów lub władz i jest zawsze w większym lub mniejszym stopniu przypadkowy.

W ostatnim czasie w literaturze (Mirrlees i in., 2011; Arnold i in., 2011; European Commission, 2013; IMF, 2014) coraz częściej można spotkać pogląd, że stawki podatków pośrednich powinny być jednolite, a funkcja redystrybucyjna powinna być domeną podatków bezpośrednich i transferów (Nygård i Revesz, 2016, s. 107). Podejście takie zakłada jednak, że podatki dochodowe spełniają swoje funkcje.

W Polsce dyskusję dotyczącą ujednoczenia stawek w podatkach pośrednich należałoby rozpocząć od odpowiedzi na pytanie, czy podatki dochodowe spełniają swoje funkcje, w tym funkcję redystrybucyjną⁸². Stosunkowo niewielkie znaczenie fiskalne podatków dochodowych, nieprogressywna skala podatkowa w podatku dochodowym od osób fizycznych, fakt, że według podatku liniowego opodatkowani są nie tylko przedsiębiorcy oraz to, że osoby najbogatsze mają liczne możliwości unikania i uchylania się od podatków dochodowych, skłaniają do powściągliwości, jeśli chodzi o rezygnowanie z realizacji funkcji pozafiskalnych przez podatki pośrednie.

Władza publiczna, decydując się na różnicowanie stawek, musi przesądzić nie tylko o tym, które towary i usługi będą objęte obniżoną stawką. Decyzji

⁸² Ograniczone znaczenie obowiązującego w Polsce podatku dochodowego od osób fizycznych w realizacji funkcji redystrybucyjnej podkreśla między innymi Możdziej (2012).

wymaga również to, ile stawek i w jakiej wysokości ma obowiązywać. Na świecie istnieje zróżnicowane podejście do tego problemu. Do państw, które stosują wyłącznie jedną stawkę, należą Dania i Nowa Zelandia. W bardzo ograniczonym zakresie z obniżonej stawki korzysta Słowacja. Na przeciwległym biegunie znajduje się Bangladesz, gdzie do 2017 r. oprócz stawki podstawowej obowiązywało 12 stawek obniżonych, od 1,5% do 10%.

Zaletą stosowania jednej stawki może być wysoka efektywność podatku. Spośród wszystkich państw OECD to właśnie Nowa Zelandia wypada pod tym względem najlepiej (Dickson i White, 2008).

W tabeli 16 przedstawione zostały stawki podatku od wartości dodanej dla wszystkich państw Unii Europejskiej. Najniższa stawka podstawowa wynosząca 17% obowiązuje w Luksemburgu, natomiast najwyższa – 27% na Węgrzech. Polska, ze stawką podstawową na poziomie 23%, lokuje się wśród państw o najwyższych stawkach. Tylko sześć państw w Unii Europejskiej ma stawkę podstawową wyższą niż Polska. W Polsce oprócz stawki podstawowej obowiązują jeszcze dwie stawki obniżone – 5% i 8%. Warto zwrócić uwagę na to, że tylko na Malcie rozbieżność między stawkami obniżonymi jest mniejsza niż w Polsce. Tak niewielkie różnice między nimi mogą budzić wątpliwości. Konsekwencje fiskalne i pozafiskalne niewielkiego zróżnicowania stawek obniżonych są nieznaczące, a koszty tego zróżnicowania mogą być niebagatelne. Są one związane szczególnie z klasyfikowaniem towarów i usług i występują zarówno po stronie podatników, jak i administracji skarbowej.

W metodzie fakturowej istnieje możliwość obniżania stawek podatku na pośrednich etapach obrotu ze względów administracyjnych. Stosowanie obniżonych stawek, zanim towar lub usługa trafi do konsumentów, nie prowadzi do zmniejszenia wartości podatku ze wszystkich faz obrotu, gdyż o jej ostatecznej wartości decyduje stawka podatku obowiązująca na ostatnim etapie obrotu. Takich efektów nie można uzyskać, gdy podatek od wartości dodanej jest nakładany według metody dodawania lub odejmowania.

Stosowanie obniżonej stawki na ostatnim etapie obrotu oznacza, że maleją dochody podatkowe⁸³. Konieczność zrekompensowania utraconych dochodów wymaga, by stawka podstawowa była wyższa niż przy braku stawek obniżonych⁸⁴. Stosowanie większej liczby stawek powoduje również problemy

⁸³ Utracone dochody podatkowe wynikające ze stosowania obniżonych stawek podatku od wartości dodanej (jako odsetek całości dochodów z tego podatku) dla poszczególnych państw Unii Europejskiej w 2016 r. zostały przedstawione w tabeli 17. Luka ta dla Polski jest stosunkowo duża i wynosi 15,32%. Tylko trzy państwa w Unii Europejskiej mają tę lukę na wyższym poziomie. Są to Malta (17,16%), Irlandia (16,72%) i Luksemburg (15,34%). Najniższy poziom tej luki występuje w Danii (0,93%), na Słowacji (2,53%) i w Estonii (2,97%).

⁸⁴ G. Poniatowski szacuje, że w Polsce rezygnacja z obniżonych stawek podatku od towarów i usług pozwoliłaby obniżyć stawkę podstawową do poziomu 18-19%.

Tabela 16. Stawki podatku od wartości dodanej w państwach Unii Europejskiej w 2018 r.

Państwo	Stawka superobniżona	Stawka obniżona	Stawka standardowa
Austria	–	10 / 13	20
Belgia	–	6 / 12	21
Bułgaria	–	9	20
Chorwacja	–	5 / 13	25
Cypr	–	5 / 9	19
Czechy	–	10 / 15	21
Dania	–	–	25
Estonia	–	9	20
Finlandia	–	10 / 14	24
Francja	2,1	5,5 / 10	20
Grecja	–	6 / 13	24
Hiszpania	4	10	21
Holandia	–	6	21
Irlandia	4,8	9 / 13,5	23
Litwa	–	5 / 9	21
Łotwa	–	12	21
Luksemburg	3	8 / 14	17
Malta	–	5 / 7	18
Niemcy	–	7	19
Polska	–	5 / 8	23
Portugalia	–	6 / 13	23
Rumunia	–	5 / 9	19
Słowacja	–	10	20
Słowenia	–	9,5	22
Szwecja	–	6 / 12	25
Węgry	–	5 / 18	27
Wielka Brytania	–	5	20
Włochy	4	5 / 10	22

Źródło: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/eu-vat-rules-topic/vat-rates_en

wynikające z konieczności definiowania różnych kategorii dóbr i niejednokrotnie prowadzi do absurdalnych wręcz rozwiązań⁸⁵. Wraz ze wzrostem liczby stawek podatkowych rośnie także prawdopodobieństwo popełnienia błędu (rozmysłnie lub przypadkowo). Stosowanie jednolitej, powszechnie obowiązującej

⁸⁵ Przykładem absurdalnego klasyfikowania towarów jest uznanie kawy z mlekiem za wyrób mleczny.

stawki podatku jest ze wszech miar pożądane również w celu niekomplikowania systemu wymiaru i poboru podatku od strony technicznej, i to zarówno dla administracji podatkowej, jak i dla płatników podatku (Gotz-Kozierkiewicz, 1992, s. 33-35)⁸⁶. Zaletą stosowania jednej stawki jest brak uznaniowości i brak możliwości wpływu lobbystów na system podatkowy.

Analizy dotyczące konsekwencji wprowadzenia podatku od wartości dodanej w Stanach Zjednoczonych wskazują, że różnicowanie stawek prowadziłoby do wzrostu kosztów administracyjnych o 30-50% w porównaniu z sytuacją, w której obowiązywała jedna stawka. Wyższe koszty wynikałyby głównie z konieczności przeprowadzania częstszych i dłużej trwających kontroli oraz z potrzeby zatrudniania lepiej wykwalifikowanych kontrolerów (United States General Accounting Office, 1993, s. 7).

Nakładanie obniżonych stawek na wybrane towary i usługi nie wypacza podatku od wartości dodanej w tym sensie, że nie zmienia przedmiotu opodatkowania, którym cały czas pozostaje wartość dodana. Z perspektywy funkcjonowania podatku gorsze konsekwencje w metodzie fakturowej wywołują zwolnienia, szczególnie jeśli dotyczą pośrednich etapów obrotu.

W opracowaniu OECD (2016, s. 21) przedstawia się trojakiemu rodzajowi uzasadnienie dla zwolnienia z opodatkowania dostawy niektórych towarów i świadczenia wybranych usług. W wypadku usług opieki zdrowotnej, usług edukacyjnych i dobroczynności są to względy społeczne, dla usług pośrednictwa finansowego (w tym usług ubezpieczeniowych) – względy praktyczne⁸⁷, a dla dostaw nieruchomości (w tym gruntów) – względy historyczne.

W tabeli 17, obok luki politycznej wynikającej ze stosowania obniżonych stawek podatku, została przedstawiona luka polityczna wynikająca z możliwych do zlikwidowania zwolnień z podatku od wartości dodanej w państwach Unii Europejskiej w 2016 r. Należy przy tym zwrócić uwagę, że za zwolnienia niemożliwe do zlikwidowania uznaje się tzw. imputowany najem (czynsz za lokale zajmowane przez ich właścicieli), usługi pośrednictwa finansowego oraz dostawę dóbr publicznych. Najniższy udział działalności zwolnionej możliwej do zlikwidowania występuje w Bułgarii (1,00%), natomiast najwyższy w Luksemburgu (17,72%). Polska, z udziałem działalności na poziomie 10,37%, ma szósty wynik w Unii Europejskiej.

W podatku od wartości dodanej oprócz zwolnień przedmiotowych istnieją zwolnienia podmiotowe. Mogą one dotyczyć zwłaszcza tych przedsiębiorstw,

⁸⁶ Znacząca część sporów prowadzonych przed Naczelnym Sądem Administracyjnym, dotyczących podatku od towarów i usług, odnosi się właśnie do stawek podatku. W kontekście negatywnych konsekwencji różnicowania stawek szczególne wątpliwości może budzić stosowanie w Polsce dwóch stawek obniżonych na zbliżonym poziomie (5% i 8%).

⁸⁷ O przyczynach i konsekwencjach zwolnienia usług pośrednictwa finansowego pisze w szczególności Bernal (2012).

Tabela 17. Luka polityczna w podatku od wartości dodanej w państwach Unii Europejskiej w 2016 r.

Państwo	Luka wynikająca ze stosowania obniżonych stawek (%)	Luka wynikająca ze stosowania możliwych do zlikwidowania zwolnień z podatku (%)
Austria	10,82	3,35
Belgia	12,27	3,70
Bułgaria	3,66	1,00
Chorwacja	8,44	3,69
Czechy	6,12	4,85
Dania	0,93	1,76
Estonia	2,97	7,74
Finlandia	10,24	4,98
Francja	11,87	5,89
Grecja	7,32	11,36
Hiszpania	12,81	14,08
Holandia	11,15	2,34
Irlandia	16,72	1,62
Litwa	4,42	8,23
Luksemburg	15,34	17,72
Łotwa	3,07	12,27
Malta	17,16	3,85
Niemcy	7,25	6,03
Polska	15,32	10,37
Portugalia	13,94	5,67
Rumunia	9,06	4,72
Słowacja	2,53	8,29
Słowenia	11,81	7,30
Szwecja	8,07	15,38
Węgry	5,13	8,74
Wielka Brytania	8,31	9,57
Włochy	14,91	7,01

Źródło: Poniatowski i in. (2018, s. 53).

których obroty mają stosunkowo niską wartość. O prawie do zwolnienia w tym wypadku również przesądzają względy praktyczne.

Brak powszechności opodatkowania może znacząco wpływać na deformowanie idei podatku od wartości dodanej. Maurice Lauré, który był odpowiedzialny za wprowadzenie tego podatku we Francji, zwolnienie nazywał rakiem podatku od wartości dodanej (Mirrlees i in, 2011, s. 176). Podobne konsekwen-

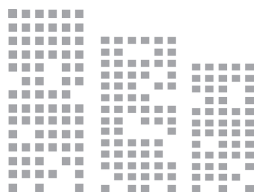
cje wywołuje również zakaz odliczania podatku naliczonego zawartego w zakupach dokonywanych na potrzeby prowadzonej działalności gospodarczej.

Zwolnienia w podatku od wartości dodanej, podobnie jak różnicowanie stawek, także powodują znaczący wzrost kosztów administracyjnych i kosztów wywiązywania się z obowiązków podatkowych, szczególnie dla tych podatników, którzy jednocześnie prowadzą działalność opodatkowaną i zwolnioną (Schenk i Oldman, 2007, s. 52).

Argumenty pojawiające się przy różnicowaniu zasad opodatkowania podatkiem od wartości dodanej są różne. Uzasadnieniem dla różnicowania stawek jest najczęściej poprawa funkcjonowania rynku lub względy redystrybucyjne. Skuteczność różnicowania zasad opodatkowania podatkiem od wartości dodanej ze względów alokacyjnych nie jest oczywista, czego przykładem są ograniczone możliwości oddziaływania za pomocą tego podatku na rynek pracy. Jeśli w celach alokacyjnych niezbędne jest różnicowanie obciążeń podatkowych, na przykład ze względu na konieczność ograniczania negatywnych efektów zewnętrznych, to lepszym rozwiązaniem niż różnicowanie stawek w podatku od wartości dodanej byłoby stosowanie podatków selektywnych.

Skuteczność różnicowania stawek w celach redystrybucyjnych także może być kwestionowana. W Polsce osiągnęliśmy już taki poziom rozwoju gospodarczego, że moglibyśmy zrezygnować ze stosowania obniżonych stawek podatku od towarów i usług, a funkcję redystrybucyjną realizować za pomocą instrumentów, które nie są dzisiaj dobrze wykorzystywane, a nadają się do tego celu zdecydowanie lepiej, czyli podatków dochodowych lub transferów.

Gdyby mimo przytoczonych w podrozdziale argumentów za jedną stawką nie zrezygnowano ze stawek obniżonych, to ze względu na koszty opodatkowania byłoby lepiej pozostawić wyłącznie stawkę 8%, niż utrzymywać dwie stawki na zbliżonym poziomie. Między planami władzy publicznej a ich realizacją mogą istnieć znaczące różnice. Skuteczność osiągnięcia zamierzonych celów za pomocą różnicowania stawek powinna podlegać weryfikacji. Wymaga ona jednak wiedzy na temat tego, jak przebiega incydencja podatkowa.



3. PRZERZUCALNOŚĆ PODATKÓW JAKO KONSEKWENCJA ISTNIENIA RYNKU

3.1. Rynek jako miejsce ustalania cen

Rozkład ciężaru podatku między uczestników obrotu gospodarczego jest zależny od uwarunkowań rynkowych. Wiedza na temat tego, jak funkcjonuje rynek, a w szczególności na jakich założeniach oparte są opisujące go modele i jakie czynniki wpływają na kształtowanie się cen, jest niezbędna, by zrozumieć zjawisko przeczucalności podatków.

W ujęciu tradycyjnym rynek był rozumiany jako wyodrębnione przestrzenie miejsce, gdzie sprzedający spotykali się z kupującymi. Rynek urzeczywistnia pewną teorię wiązania się ludzi i osiągnięcia porządku społecznego, a więc kwestii centralnych dla wszystkich nauk społecznych (Aldridge, 2006, s. 15)⁸⁸. Rynek koordynuje niezliczoną liczbę ludzkich działań, nie wymagając żadnego koordynatora (Aldridge, 2006, s. 104)⁸⁹. Przeciwnieństwem wolnego rynku jest centralne planowanie. Ekonomiści za rynek uważają zazwyczaj abstrakcyjne, pozbawione konkretnego miejsca konceptualne pole, na którym przecinają się

⁸⁸ Rynek jest głęboko demokratyczną instytucją – każdy zakup stanowi głos oddany na dany przedmiot i przeciwko wszystkim innym danego typu (Aldridge, 2006, s. 45).

⁸⁹ W wielu wypadkach rynek jest jednak zorganizowany w sensie instytucjonalnym. Oznacza to, że wprawdzie nie zmusza się nikogo do wymiany, w szczególności do zakupu lub sprzedaży po określonej cenie, ale strony tej wymiany muszą postępować według określonych reguł, co jednak daje im również ochronę prawną. Przykładem rynków, które podlegają licznym regulacjom, jest rynek finansowy czy rynek pracy.

podaż i popyt (Aldridge, 2006, s. 52)⁹⁰. Dwa podstawowe prawa w ekonomii odnoszą się właśnie do wspomnianych kategorii. Prawo popytu mówi o tym, że popyt zmienia się w kierunku przeciwnym do zmiany ceny, natomiast prawo podaży wskazuje na dodatnią zależność między zmianą ceny a zmianą wielkości podaży. Dzięki zrównaniu się popytu i podaży na określone dobro ustalona zostaje cena i ilość równowagi.

Nasiłowski (2016, s.77) przypisuje cenom cztery funkcje: równoważącą, informacyjną, redystrybucyjną i agregacyjną. Funkcja równoważąca polega na równoważeniu popytu z podażą. Jest ona szczególnie dobrze widoczna w modelu równowagi ogólnej Arrowa i Debreu (1954), którzy udowodnili, że przy spełnieniu określonych założeń istnieje system cen harmonizujący decyzje podejmowane przez producentów i nabywców dóbr. Funkcja informacyjna polega na dostarczaniu wszystkim podmiotom gospodarczym wiarygodnych informacji o faktycznie poniesionych kosztach wytwarzania, o stopniu rzadkości danego dobra oraz o stopniu opłacalności produkcji. Dzięki informacjom o cenach uczestnicy rynku mają zapewnione bodźce do działania. Funkcja redystrybucyjna polega na wpływie cen na podział dochodów⁹¹, natomiast agregacyjna na wykorzystaniu ceny do sumowania różnych wartości użytkowych dóbr i usług, których nie można wyrazić w żadnym wskaźniku naturalnym. Wymienione funkcje są ściśle ze sobą związane.

W kolejnej części tego podrozdziału opisywane są modele rynku oraz ich założenia. Następnie przedstawiony został problem czasu w rozważaniach na temat rynku. W analizie rynku ważny jest również jego wymiar przestrzenny i to jemu poświęcono kolejny fragment tekstu. W dalszej części zaprezentowane zostały podobieństwa i różnice między rynkiem dóbr a rynkiem czynników produkcji. Na końcu podrozdziału można znaleźć analizę czynników, które mają wpływ na kształtowanie się cen na rynku.

Rynek podlega modelowaniu. Modele rynku wynikają z osiągnięć tzw. neoklasycznej szkoły ekonomii, zwanej szkołą z Cambridge, która miała swój początek w latach 70. XIX w., a jej protoplastami byli S. Jevons, C. Menger i L. Walras. Modele rynku można podzielić ze względu na poziom konkurencji. W takim wypadku można wyróżnić konkurencję doskonałą, konkurencję niedoskonałą i monopol. W ramach konkurencji niedoskonałej wyróżnia się natomiast konkurencję monopolistyczną i oligopol, którego analiza zazwyczaj sprowadzana jest do uproszczonej wersji duopolu. Istota poszczególnych modeli wynika z założeń, na których są one oparte. Z perspektywy analizy przerzu-

⁹⁰ Lindblom (2002, s. 52-58) identyfikuje osiem podstawowych elementów systemu rynkowego: wolność, własność, zasada wzajemności, pieniądze, aktywna sprzedaż, pośrednicy, przedsiębiorcy, zespoły.

⁹¹ Warto przy tym zauważyć, że bycie po stronie wolnego rynku, a przeciw społecznym nierównościom jest wewnętrznie sprzeczne.

calności podatku znajomość tych modeli jest ważna, gdyż stanowią one punkt wyjścia w badaniach incydencji podatkowej.

W konkurencji doskonałej występuje duża liczba sprzedających i kupujących, a pojedyncza firma dostarcza tak niewielkiej ilości dóbr, że w konsekwencji nie ma wpływu na ich cenę. Dobra w tym modelu postrzegane są jako identyczne, a czynniki produkcji w pełni mobilne (Rekowski, 1998, s. 206)⁹².

W modelu monopolu jest tylko jeden sprzedający, który ze względu na bariery wejścia nie musi obawiać się konkurencji, i wielu kupujących, którzy nie są w stanie wpłynąć na cenę. Dobra sprzedawane przez monopolistę nie mają bliskich substytutów. Ustalając cenę i ilość sprzedaży, monopolista dąży do maksymalizacji zysku.

Autorami modelu konkurencji monopolistycznej są Chamberlin (1933) oraz Robinson (1933). W modelu tym zakłada się, że występuje wielu sprzedających i wielu kupujących, gdzie przedmiotem obrotu są dobra niemające charakteru homogenicznego, ale stanowiące swoje substytuty. Poszczególne firmy mogą ustalać politykę cenową samodzielnie (Gruszecki, 2002, s. 81), czemu sprzyja dążenie firm do podkreślania wyjątkowości swoich towarów i usług. W modelu tym zakłada się względną swobodę wejścia na rynek i wyjścia z niego.

Innym rodzajem konkurencji niedoskonałej jest oligopol. Autorami przykładowych modeli rynku oligopolistycznego są Cournot (1838) i Bertrand (1883). Model Bertranda czasami nazywany jest również modelem Edgewortha (1925), gdyż to on zmatematyzował koncepcję Bertranda. Na rynku oligopolistycznym wyniki przedsiębiorstwa zależą od reakcji konkurentów na jego decyzje. W duopolu, będącym szczególnym przypadkiem oligopolu, na rynku funkcjonuje dwóch sprzedających i wielu kupujących. Istnieją znaczące bariery wejścia na rynek. Dobra oferowane przez sprzedających są w zasadzie identyczne. W modelu Cournota sprzedający dążą do maksymalizacji swojego zysku, dostosowując wielkość podaży do cen ustalonych przez siebie i przez konkurenta. Przedsiębiorcy nie korygują swoich cen w reakcji na decyzję konkurenta. W modelu Bertranda sprzedający również dąży do maksymalizacji zysku, ale robi to, określając poziom cen oferowanych przez siebie dóbr, a nie wielkość sprzedaży. W modelu Bertranda zakłada się, że wielkość sprzedaży przedsiębiorców jest dana. Późniejsze modele rynku oligopolistycznego były rozwijane głównie na gruncie teorii gier⁹³. Nie zostaną one jednak omówione w tym miejscu, dlatego że w literaturze dotyczącej incydencji podatkowej nie ma o nich odwołań.

We wszystkich wspomnianych modelach rynku istnieje założenie, że zarówno sprzedający, jak i kupujący dysponują pełną informacją. W modelach

⁹² Zdecydowanie dłuższą listę założeń modelu konkurencji doskonałej przytacza Gorynia (1998, s. 14-15).

⁹³ Bardziej szczegółowo o teorii gier na rynkach oligopolistycznych pisze Kalinowski (2008).

oligopolu założenie to ulega wprawdzie osłabieniu, gdyż sprzedający nie mają pewności co do sposobu reakcji konkurentów na ich decyzje. Nie zmienia to jednak faktu, że założenie to jest charakterystyczne dla ekonomii neoklasycznej. Proces zbierania informacji jest czasochłonny i przez to kosztowny, jednak opisane modele rynku tego nie uwzględniają⁹⁴.

Innym założeniem charakterystycznym dla wspomnianych modeli jest to, że podejmujący decyzje działają w sposób racjonalny⁹⁵. Racjonalność odnosi się zarówno do celów, jak i metod ich osiągnięcia, co w omawianych modelach przejawia się w szczególności tym, że przedsiębiorcy dążą do maksymalizacji zysku, natomiast konsumenci do maksymalizacji użyteczności⁹⁶. Warto przy tym zwrócić uwagę na fakt, że *homo oeconomicus* – w koncepcji obowiązującej na gruncie ekonomii neoklasycznej – podejmuje racjonalne decyzje nie tylko w odniesieniu do zachowań rynkowych (Becker, 1990). Za słuszny należy uznać pogląd Gruszeckiego (2002, s. 125), że przyjęcie, iż cała aktywność człowieka skierowana jest na zaspokajanie potrzeb na rynku drogą wymiany, jest uroszczeniem sprzecznym z faktami; nie do przyjęcia zresztą dla chrześcijańskiej antropologii⁹⁷.

W ekonomii istotną rolę odgrywa czynnik czasu. Dostosowanie do zmieniających się uwarunkowań trwa. W ekonomii neoklasycznej dokonuje się rozróżnienia między krótkim a długim okresem. Pojęcia te do nauk ekonomicznych wprowadził Marshall (1925). W krótkim okresie zakłada się, że wielkość nakładu czynników produkcji (przynajmniej ich części) jest stała, natomiast w długim okresie wielkość wszystkich nakładów może się zmieniać. W ekonomii neoklasycznej pomiaru czasu nie dokonuje się za pomocą zegarka czy kalendarza, a okres traktuje się jako długi, zwłaszcza gdy możliwa jest akumulacja kapitału⁹⁸.

⁹⁴ Znaczenie kosztów transakcyjnych w teorii ekonomii podkreślał Coase (1937). Współcześnie do tych kosztów przywiązuje się jednak większą wagę na gruncie teorii firmy niż teorii rynku.

⁹⁵ Znaczenie ograniczonej racjonalności w podejmowaniu decyzji podkreślał Krzakiewicz (1993).

⁹⁶ Zdaniem Gruszeckiego (2002, s. 60) opisane powyżej modele, oparte na „heroicznych” założeniach, są tak laboratoryjnie czyste, że ich wymiar poznawczy staje się ograniczony. Modele rynku, upraszczając rzeczywistość gospodarczą, nie znajdują w niej idealnych odpowiedników. Nie istnieje w rzeczywistości segment rynku, na którym spełnione byłyby wszystkie założenia któregośkolwiek modelu. Ze względu na spełnienie tylko niektórych założeń można wskazywać co najwyżej na podobieństwa do określonego modelu.

⁹⁷ Na gruncie ekonomii neoklasycznej człowiek przedstawiany jest w sposób modelowy, często jako funkcjonujący wyłącznie w sferze gospodarczej, którego przymiotem jest racjonalność i dostęp do pełnej informacji. W antropologii chrześcijańskiej nie chodzi o człowieka „abstrakcyjnego”, ale o człowieka rzeczywistego, konkretnego i historycznego, który jest równocześnie istotą cielesną i duchową oraz podmiotem decyzji moralnych.

⁹⁸ Keynes (1971) pisał, że w długim okresie (na dłuższą metę) wszyscy będziemy martwi.

W neoklasycznych modelach rynku, w przeciwieństwie do modeli wzrostu, dominuje podejście statyczne. Jeżeli zmienia się równowaga na rynku, to proces dostosowawczy ma, zasadniczo rzecz ujmując, charakter natychmiastowy i nie sposób zaobserwować kolejnych etapów dostosowania.

W modelach neoklasycznych zmiany zachodzące na rynku są odzwierciedlane schematycznie. Jeśli na rynku pojawia się nowa technologia produkcji umożliwiająca obniżkę kosztów, to zakłada się, że krzywa podaży przesuwana się w dół. Jeśli na dane dobro popyt jest sezonowy lub zmienia się wraz ze zmieniającą się modą, to przesunięciu będzie podlegała krzywa popytu. Takie podejście pozwala wyłącznie na porównanie dwóch stanów, ale nie umożliwia obserwowania dynamiki procesu, czyli tego, jak dochodzi do ukształtowania się nowej równowagi i tego, co dzieje się w tzw. międzyczasie⁹⁹. Warto przy tym podkreślić, że w praktyce dynamika rynku często ma większe znaczenie niż jego struktura (Simon, 1996, s. 33).

Postęp techniczny w transporcie i komunikacji czyni świat mniejszym (Obstfeld i Krugman, 2008, s. 35), dlatego coraz częściej analiza rynku w ujęciu przestrzennym traci na znaczeniu. Istnieje wiele dóbr mających charakter jednorodny, takich jak na przykład surowce naturalne i płody rolne, dla których istnieje rynek globalny. Dobra takie są przedmiotem obrotu na giełdach towarowych w różnych miejscach na świecie, przy czym ceny określonych dóbr, ze względu na możliwość arbitrażu, nie mogą się istotnie różnić w poszczególnych częściach świata. Różnica w cenach takich dóbr w regionach świata wynika przede wszystkim z barier taryfowych i pozataryfowych w wymianie międzynarodowej.

Większość światowego handlu stanowią dobra przemysłowe, na które nakładane są stosunkowo niskie cła. Udział produktów rolniczych w światowym handlu jest znacznie niższy, na co wpływ mają wspomniane bariery. Średnie stawki celne na produkty rolnicze są zdecydowanie wyższe niż na dobra przemysłowe, a dodatkowo w odniesieniu do tych towarów mają zastosowanie różnego rodzaju subsydia, zarówno w Unii Europejskiej, jak i w innych krajach rozwiniętych (Obstfeld i Krugman, 2008, t. 1).

W handlu międzynarodowym wyróżnia się dobra i usługi handlowe oraz niehandlowe. Te pierwsze są przedmiotem wymiany międzynarodowej, natomiast dla tych drugich miejscem wymiany są rynki krajowe i rynki lokalne. Dobra mogą być uznane za niehandlowe ze względu na wysokie koszty transportu i opłaty celne, brak woli producentów do eksportu przy dużym popycie rynku krajowego, względy kulturowe, tradycję czy też gusty konsumentów powodujące brak zapotrzebowania na te dobra ze strony konsumentów zagranicznych.

⁹⁹ Przykładami badań, które próbują ten problem rozwiązać, są w szczególności: Bernheim (1981), Chamley (1981), Auerbach i Kotlikoff (1983).

Dobraми niehandlowymi stają się także niektóre usługi, jeśli z różnych względów są świadczone tylko na określonym obszarze, takie jak usługi fryzjerskie, pralnicze, wynajem mieszkań, transport lokalny, usługi przedsiębiorstw użyteczności publicznej (Zielińska-Głębocka i Rynarzewski, 2006, s. 19).

Cena dóbr niehandlowych nie jest w sposób bezpośredni kształtowana przez warunki rynku międzynarodowego, gdyż zależy od kosztów lokalnie dostępnej techniki i zasobów, w tym głównie pracy. Rynek międzynarodowy oddziałuje jednak na te ceny pośrednio, głównie przez mechanizm płacowy, co znajduje odzwierciedlenie w tzw. efekcie Balassy-Samuelsona. Wzrost popytu na dobra handlowe na rynku międzynarodowym może powodować wzrost cen i płac w sektorze handlowym, wywołując zwiększenie popytu na dobra niehandlowe i wzrost płac także w tym sektorze (Zielińska-Głębocka i Rynarzewski, 2006, s. 20).

W procesie globalizacji szczególną rolę odgrywają korporacje międzynarodowe, które funkcjonując w różnych lokalizacjach, konkurują z państwami o władzę ekonomiczną¹⁰⁰. Korporacje międzynarodowe odznaczają się silną pozycją w trzech kanałach globalizacji, to jest w handlu, w produkcji zagranicznej oraz transgranicznym transferze wiedzy i technologii (Kleinert, 2004, s. 181, za: Kluzek, 2012, s. 29).

Równoległe do globalizacji przebiega proces regionalizacji. Z perspektywy analizy polskiego rynku ważny jest fakt, że Polska jest państwem członkowskim Unii Europejskiej. W ramach Wspólnoty dąży się bowiem do swobody przepływu towarów, usług, kapitału i osób. Brak ceł, ograniczeń ilościowych oraz innych barier w przepływie towarów i usług między państwami członkowskimi odgrywa istotną rolę w wymianie wewnątrz Unii Europejskiej.

W teorii ekonomii występują modele zakładające zarówno gospodarkę zamkniętą, jak i otwartą. Przez gospodarkę zamkniętą rozumie się taką gospodarkę, w której nie dochodzi do wymiany dóbr ani czynników produkcji ze światem zewnętrznym. W gospodarce otwartej dochodzi natomiast zarówno do eksportu i importu towarów oraz usług, jak i do przemieszczania się czynników produkcji między państwami. Dodatkowo w modelach gospodarki otwartej wprowadza się podział na małą i dużą gospodarkę, gdzie mała gospodarka, w odróżnieniu od dużej, nie ma wpływu ani na światowe ceny dóbr, ani na ceny czynników produkcji.

¹⁰⁰ Beck (2005, s. 168) pisze, że „w «logice» organizującej perspektywę kapitału chodzi nie tylko o to, aby poprzez możliwość zmiany lokalizacji wywierać wpływ na państwa, a konkurencję na rynkach światowych osłabiać poprzez więzi kooperacyjne, ale także o tworzenie nowych źródeł legitymizacji, to zaś daje się uzyskiwać za sprawą dwóch sprzecznych co do zasady strategii. Po pierwsze, poprzez neoliberalizację państwa, a więc ekonomiczne samoprzekształcenie polityki w sensie samokolonizacji. Po drugie, poprzez odpaństwowienie prawa, a więc i odpaństwowienie autorytetu, który pozwala na tworzenie nowych źródeł reguł, a więc i samych reguł oraz prawnych instrumentów gwarantujących dotrzymanie umów oraz pozwalających regulować konflikty”.

W ujęciu tradycyjnym na gruncie ekonomii wyróżnia się trzy czynniki produkcji: pracę, kapitał i ziemię (zasoby naturalne). Formą wynagrodzenia dla tych czynników są kolejno płaca, procent i tzw. renta (gruntowa). Wysokość wynagrodzenia czynników produkcji na gruncie ekonomii neoklasycznej ustalana jest analogicznie do cen towarów i usług, czyli na podstawie prawa podaży i popytu. Między rynkiem towarów i usług a rynkiem czynników produkcji istnieją jednak pewne różnice.

Mimo że krzywa podaży pracy jest zasadniczo mało elastyczna, to da się zauważyć, że przy niskich poziomach płacy ma nachylenie dodatnie, a przy wysokich poziomach płacy – ujemne. To drugie ma związek z faktem, że przy wysokich stawkach płacy pracownik coraz bardziej ceni czas wolny.

Tradycyjna neoklasyczna teoria płac jest teorią statyczną, gdyż dotyczy krótkiego okresu, w którym działa prawo malejącej produktywności krańcowej (Nasiłowski, 2016, s. 129). W długim okresie konkurencyjny rynek pracy działa w kierunku wyrównywania za dużych różnic w płacach. Należy jednak pamiętać, że konieczność zdobycia kwalifikacji¹⁰¹ potrzebnych do wykonywania pracy w określonych dziedzinach czy zawodach może stanowić istotną barierę w szybkim przepływie pracowników między gałęziami (Nasiłowski, 2016, s. 128).

Wyrównywanie cen czynników produkcji w ujęciu przestrzennym, zarówno w kraju, jak i między krajami również ma swoje ograniczenia, które wynikają między innymi z niedoskonałej mobilności czynnika pracy. Wpływają na to bariery w dostępie do rynku pracy w poszczególnych państwach, ale również uwarunkowania instytucjonalne, takie jak minimalne wynagrodzenie, ustalony czas pracy czy okresy wypowiedzenia. Już Keynes (2003, s. 241) podkreślał, że płace nie są giętkie.

Nawet jeśli weźmie się pod uwagę fakt, że jedną z czterech deklarowanych swobód leżących u podstaw wspólnego rynku Unii Europejskiej jest swoboda przepływu osób, to rzeczywista mobilność czynnika pracy między poszczególnymi państwami Unii jest stosunkowo niewielka (Barslund, Busse i Schwarzwälder, 2015). Przyczyny i skutki międzynarodowej migracji siły roboczej są podobne do tego, co powoduje handel międzynarodowy oparty na różnicach w zasobach. Według „czystej” wersji modelu Heckschera-Ohlina handel międzynarodowy powinien prowadzić do wyrównywania się cen czynników produkcji między krajami, jednak w rzeczywistości nie obserwujemy pełnego wyrównania się tych cen z powodu dużego zróżnicowania zasobów, barier handlowych oraz międzynarodowych różnic w technologii (Obstfeld i Krugman, 2008, t. 1, s. 108).

¹⁰¹ Zdobycie odpowiednich kwalifikacji (wykształcenia) wymaga zarówno czasu, jak i nakładów finansowych, dlatego w odniesieniu do podaży pracy pojawia się w literaturze sformułowanie „kapitał ludzki”.

W krótkim okresie podaż zasobów kapitałowych i naturalnych jest doskonale sztywna i przyjmuje postać linii pionowej. Sztywność podaży oznacza, że cena czynników kapitałowych i naturalnych zależy wyłącznie od kształtowania się popytu rynkowego (Rekowski, 1998, s. 316).

W dłuższym okresie wpływ na podaż kapitału ma zarówno akumulacja wewnętrzna, jak i inwestycje zagraniczne. W 2. połowie XX w. większość państw rozwijających się ściśle kontrolowała przepływy kapitału. Odbywało się to przy użyciu różnych środków: podatków, ograniczeń administracyjnych czy całkowitych zakazów. Dopiero od lat 90. XX w. w państwach rozwijających się można dostrzec istotną zmianę w podejściu do kapitału zagranicznego. Z ekonomicznego punktu widzenia znaczenie mają jednak nie ograniczenia prawne dla mobilności kapitału, lecz przede wszystkim rzeczywiste rozmiary transferu kapitału, które często nie zależą od wspomnianych ograniczeń (Edwards, 2001).

Jeśli kapitał jest doskonale mobilny, to oszczędności i inwestycje w poszczególnych państwach nie powinny być ze sobą skorelowane. Badania przeprowadzone przez Feldsteina i Horioka (1980) pokazują, że w latach 70. XX w. w państwach rozwiniętych wspomniana korelacja występowała, co oznacza, że mobilność kapitału podlegała wówczas ograniczeniom. Bardziej aktualne badania (Behera, 2015) sugerują, że oszczędności i inwestycje cały czas pozostają ze sobą skorelowane, ale mobilność kapitału od lat 70. XX w. wzrosła.

Doskonała mobilność kapitału oznaczałaby również, że małe państwa, w których stawki podatku obciążającego kapitał byłyby wysokie, powinny być całkowicie pozbawione kapitału, czego w rzeczywistości nie obserwujemy (Fuest, Huber i Mintz, 2005).

Mimo że współcześnie kapitał może być uznany za bardziej mobilny niż praca czynnik produkcji, który względnie łatwo przenieść z jednej gałęzi gospodarki do innej czy z jednego państwa do drugiego, należy pamiętać, że cechą inwestycji bezpośrednich (rzeczowych) jest długoterminowość oraz to, że zarówno proces wejścia, jak i wyjścia jest długotrwały.

Ekonomia neoklasyczna wyjaśnia, jak kształtuje się równowaga na rynku, w tym jak ustalana jest cena będąca elementem tej równowagi. Oprócz sytuacji typowych, gdy działa prawo podaży i popytu, występują również sytuacje niezgodne z logiką ekonomii neoklasycznej, które nazywane są paradoksami. W literaturze wymienia się na przykład paradoks Giffena, Veblena, spekulacyjny i sezonowy (Bywalec i Rudnicki, 2002, s. 122-125). Paradoks Giffena polega na tym, że wraz ze wzrostem ceny popyt na dane dobro rośnie. Takie zjawisko może dotyczyć dóbr niższego rzędu, inaczej nazywanych poślednimi. Paradoks Veblena polega na tym, że chcąc zaimponować innym (wyróżnienie się, zazdrość, prestiż), część osób tym chętniej nabywa dobra, im są one droższe. Tam, gdzie występuje ciągła zmienność cen, może nastąpić paradoks spekulacyjny. Przy spadku cen część nabywców wstrzymuje się od zakupów,

oczekując, że ceny w przyszłości będą jeszcze niższe. W przypadku wzrostów może dochodzić do intensyfikacji zakupów ze względu na oczekiwania dalszego wzrostu cen. Paradoks sezonowy dotyczy natomiast sytuacji, w których w okresie bezpośrednio poprzedzającym sezon wysokiej konsumpcji danych produktów ich ceny wzrastają, a mimo to wolumen zakupów nie zmniejsza się, lecz rośnie. Taka sytuacja może dotyczyć w szczególności wybranych artykułów odzieżowych przed sezonem letnim lub zimowym.

Formy rynku oraz sposoby zachowań dostawców i nabywców wpływają na obszar swobodnych ruchów cen. Aktywne zarządzanie ceną jest możliwe jedynie na rynkach niedoskonałych. Stopień niedoskonałości nie jest określany przez siłę wyższą, lecz ulega wpływom przedsiębiorstw. Im bardziej niedoskonały jest rynek, tym większy pozostaje margines działania dla zarządzających cenami (Simon, 1996, s. 33). Z perspektywy przedsiębiorstwa wpływ na kształtowanie się ceny mają trzy fundamentalne wyznaczniki (Simon, 1996, s. 35):

- otoczenie zewnętrzne, do którego zalicza się w szczególności zachowanie potencjalnych klientów i konkurencję, ale również ingerencję państwa,
- czynniki wewnętrzne, czyli koszty i możliwości przedsiębiorstwa, takie jak zdolność wytwórcza i potencjał finansowy,
- funkcja celu przedsiębiorstwa.

Ekonomia neoklasyczna pomija wiele istotnych aspektów, które mają wpływ na kształtowanie się cen w rzeczywistości. Chcąc dogłębnie wyjaśnić relacje między ceną a zachowaniem konsumenta, należy sięgnąć do badań w dziedzinie marketingu, które w wielu sytuacjach nawiązują do psychologii. Należy przy tym pamiętać, że z perspektywy konsumenta cena nie jest jedynym kryterium podejmowania decyzji. Równie istotne są takie czynniki, jak: jakość, przydatność dobra, dotychczasowe doświadczenia związane z użytkowaniem dobra, opinie innych osób, a czasami również marka (Kieźel, 2002, s. 101).

Ceny rzadko są analizowane w izolacji. Porównywane z innymi cenami stanowią element informacyjny. Są wtedy określane mianem cen referencyjnych. Cena stanowi punkt odniesienia (dokładny lub niedokładny) do ceny referencyjnej, pozwalając konsumentowi określić dogodne miejsce i odpowiedni czas dokonania zakupu. Gdy produkt staje się tańszy, wówczas jest bardziej prawdopodobne, że zostanie nabyty. Ideę ceny referencyjnej wprowadził do marketingu Monroe (1973), zainspirowany teorią poziomu adaptacji Helsona (1964). Zgodnie z jej założeniami bodźce podlegają ocenom w stosunku do norm wewnętrznych. Stanowią one sumę przeszłych i teraźniejszych bodźców. Istnieją dwa poglądy na temat pochodzenia cen referencyjnych. Według pierwszego poglądu konsumenci przywołują swoje wspomnienia o przeszłych poniesionych kosztach. Posiadane przez nich informacje określa się mianem wewnętrznych cen referencyjnych. Według drugiego poglądu ceny referencyjne powstają podczas okazji nabywczych na podstawie obserwowanych cen. Zjawisko takie nosi

miano zewnętrznych cen referencyjnych. Często się zdarza, że w celu dokonania porównań konsumenci muszą polegać na własnej pamięci o poprzednio poniesionych kosztach. Okazuje się niestety, że pamięć cenowa bywa zawodna (East, Wright i Vanhuele, 2014, s. 244).

Wpływ na kształtowanie się ceny ma w szczególności (Simon, 1996, s. 249):

- faza cyklu życia produktu,
- efekt przeniesienia,
- poziom ceny,
- kierunek zmiany ceny.

Badania relacji między fazą cyklu życia produktu a elastycznością cenową popytu były prowadzone między innymi przez Tellisa (1988), który ustalił, że elastyczność cenowa popytu w fazie wprowadzenia i wzrostu jest niższa niż w fazie nasycenia i spadku. Uzasadnieniem dla tej obserwacji mogą być dwa fakty. Po pierwsze, ci, którzy kupują produkt w pierwszej fazie cyklu, są mniej wrażliwi na cenę niż późniejsi kupujący (Simon, 1979). Po drugie, wiedza konsumentów na temat ceny, ale również marki, dostępności czy oferowanych promocji w późniejszych fazach cyklu jest większa (Tellis i Fornell, 1988). W przypadku usług również występują cykle życia i dynamiczne oddziaływanie cen (Simon, 1996, s. 534).

Przez efekt przeniesienia (*carry-over effect*) rozumie się oddziaływanie sprzedaży w okresie t na sprzedaż w okresie $t+1$. Konsumenci w wielu sytuacjach postępują schematycznie i powielają decyzje z poprzednich okresów, co znacząco upraszcza im życie. W szczególności według Ehrenberga, Hammonda i Goodhardta (1994) wielu regularnych nabywców nie zauważa promocji i nie zmienia swojego zachowania pod ich wpływem. Na okazje cenowe reaguje mniejszość konsumentów.

Badania nad wiedzą cenową mogą sugerować, że bieżąca cena dla wielu nabywców nie jest istotna. Podejście takie mocno upraszcza jednak opisywaną kwestię. Mimo że konsumenci często określają ceny jedynie na podstawie swoich przekonań, to w innych sytuacjach mogą sprawdzić, ile zapłacą, i reagować w wypadku zbyt drogiej dostawcy (East, Wright i Vanhuele, 2014, s. 247). Przy występowaniu efektu przeniesienia skutki zabiegów cenowych nie ograniczają się tylko do okresu bieżącego, a łączny długookresowy ich wpływ na sprzedaż odbiega od oddziaływania krótkoterminowego (Simon, 1996, s. 183).

Z prowadzonych badań wynika, że konsumenci postępują inaczej w zależności od tego, na jakim poziomie jest cena danego towaru lub usługi. Somervuori i Ravaja (2013) udowodnili, że mózg człowieka wywołuje silniejsze pozytywne emocje, gdy oglądamy produkty o niskich cenach, niż gdy widzimy produkty o wysokich cenach. Konsument inaczej podejmuje decyzję, gdy kupuje towar lub usługę za 10 zł, a inaczej za 1000 zł. W szczególności promocje obniżające cenę o tę samą wartość z większym prawdopodobieństwem zmieniają zachowania

nabywców towarów tańszych niż droższych (Thaler, 1991, za: Zaleśkiewicz, 2004, s. 78). W innym badaniu Mazumdar i Papatla (2000) dowiedli, że konsumenci przy zakupie tańszych dóbr częściej korzystają z tzw. zewnętrznych cen referencyjnych, natomiast przy droższych z tzw. wewnętrznych cen referencyjnych. Można również stwierdzić, że w odniesieniu do towarów i usług, których cena jest niska, efekt przeniesienia będzie odgrywał większą rolę. Przy ustalaniu cen ważne są także tzw. progi cenowe. Ich konsekwencją są ceny poniżej zaokrąglonych liczb, jak na przykład 9,99 zł, czy sugestie, by dokonać znacznej podwyżki, jeżeli nie można już dłużej utrzymywać ceny poniżej określonego progu (Kaas i Hay, 1984).

Rozkład interesów oferenta przy zmianach cen jest asymetryczny. Chciałby on, żeby obniżki cen były dostrzegane przez odbiorców, natomiast podwyżki jako takie nie były nazywane i pozostały niezauważone (Simon, 1996, s. 547). W badaniach Atkina i Skinnera (1976)¹⁰² 80% respondentów stwierdziło, iż prawdopodobnie podniosłoby swoje ceny w przypadku wzrostu kosztów, jednak tylko połowa byłaby skłonna obniżyć kosztów, z wysokim albo średnim prawdopodobieństwem, przekazać na klientów (w postaci obniżonej ceny).

Istnienie niesymetrycznego efektu cenowego odkryli Kalyanaram i Little (1994). Efekt ten charakteryzował się silniejszymi reakcjami na wzrost ceny, a słabszymi na jej obniżenie. Uzasadnieniem dla tego efektu jest teoria perspektywy i stosowanie przez konsumentów w procesie podejmowania decyzji tzw. cen referencyjnych.

Według Simona (1996, s. 595-97) zmiany cen są powiązane z rokiem obrotowym, sezonem, rundami taryfowymi. Dzięki temu, że większość konkurentów przestrzega takich terminów, możliwe jest ograniczanie niepewności. Studia amerykańskie wykazały, że ceny, zasadniczo rzecz ujmując, zmieniają się tylko raz w roku. Moment podwyżki ceny wybiera się w ten sposób, żeby przyczyny podwyżki wydawały się szczególnie ewidentne i wiarygodne, np. w nawiązaniu do rundy taryfowej, podwyższania podatków, wzrostu cen surowców. Do podwyżek cen nadają się także okresy, w których uwagę zainteresowanych absorbują inne sprawy. Stosunkowo rzadkie zmiany cen pozwalają również ograniczać koszty związane z procesem zmiany cen, takie jak na przykład druk nowych oznaczeń na towarach, ulotek, menu.

W literaturze można również znaleźć tzw. reguły przybliżone, którymi powinni kierować się przedsiębiorcy, szczególnie handlowcy, przy ustalaniu marży na poszczególne towary. Jest typowe, że narzuty nie są schematycznie ujednolicone, lecz różnicuje się je według rozmaitych kryteriów. Poniżej zaprezentowano kilka reguł przybliżonych dla tego rodzaju różnicowania (Simon, 1996, s. 471).

¹⁰² Cytuję za: Simon (1996, s. 594).

1. Stawka narzutu powinna być tym wyższa, im niższa jest bezwzględna cena.
2. Stawka narzutu powinna być tym niższa, im wyższe jest tempo obrotów.
3. Dla produktów, których ceny odbierane są szczególnie emocjonalnie przez konsumentów (produkty „polityczne”, takie jak chleb, mleko, masło, benzyna), stawki narzutów powinny być bardzo niskie.
4. W przypadku towarów masowych narzuty powinny być niższe niż przy „raritytasach”¹⁰³.

Wyższe stawki narzutu przy niskich cenach bezwzględnych wynikają z tego, że elastyczność cenowa wzrasta wraz z absolutną wysokością ceny. Wyższe tempo obrotów jest w zasadzie równoznaczne z częstszym dokonywaniem zakupów przez pojedynczego klienta, a to oznacza, że klienci są bardziej wrażliwi na cenę w przypadku towarów kupowanych często niż przy towarach nabywanych rzadziej. Niskie marże dla produktów politycznych można wyjaśnić ich silną postrzegalnością (Simon, 1996, s. 473).

Opisane powyżej czynniki wpływają na kształtowanie się cen na rynku. Wyjaśniania przebiegu incydencji podatków dokonuje się również z uwzględnieniem tych czynników, o czym będzie mowa w kolejnych podrozdziałach. W badaniach nad przeczalnością podatków istnieją jednak obszary wciąż wymagające eksploracji, w których brakuje odwołań do części z wymienionych powyżej czynników.

3.2. Istota przeczalności podatku i początki teorii incydencji

Przechalność podatku to jedno z ważniejszych zagadnień na gruncie finansów publicznych. Zrozumienie istoty tego zjawiska i czynników, które je determinują, jest warunkiem koniecznym skutecznej polityki podatkowej. System podatkowy konstruowany bez uwzględnienia konsekwencji przechalności podatków tylko w części ma szansę realizować przypisywane mu funkcje.

Zdaniem Zweiga (1923, s. 4) „ustawodawca podatkowy musi tedy znać prawa rządzące mechanizmem gospodarczym. Musi wiedzieć uprzednio, w jaki sposób i w którym kierunku rzucić ciężar podatkowy, by ciężar ten spadł w tem miejscu, które ustawodawca wybrał. Musi znać prawa rzutu ciężaru podatkowego, musi znać przebieg falowania, które pojawienie się nowego ciężaru wywoła na powierzchni życia gospodarczego”. Przechalność podatku jest ściśle związana z funkcjonowaniem rynku i ustalaniem cen.

¹⁰³ Jest to tylko wybór kilku spośród dużej liczby wymienianych w literaturze reguł przybliżonych (Sweeny, 1973).

Dążąc do zrozumienia istoty przerzucalności podatku, należy uprzednio wyjaśnić niektóre pojęcia. Podatnikiem w sensie prawnym jest podmiot, na który władza publiczna nakłada obowiązek podatkowy. Obowiązek podatkowy polega z jednej strony na transferze części dochodu lub majątku podatnika na rzecz władzy publicznej, ale z drugiej strony również na czynnościach o charakterze technicznym, takich jak na przykład określenie wartości podatku czy złożenie deklaracji podatkowych. Jeżeli obowiązki o charakterze technicznym – obliczenie, pobranie i odprowadzenie podatku właściwemu organowi – przypisane są innemu podmiotowi niż podatnik, to na gruncie prawnym podmiot ten nazywany jest płatnikiem. Na gruncie prawnym wyróżnia się również inkasenta, któremu przypisuje się wyłącznie obowiązek pobrania i odprowadzenia podatku właściwemu organowi. Z perspektywy dalszych rozważań znaczenie ma tylko to, kto jest podatnikiem, czyli na kim spoczywa obowiązek świadczenia pieniężnego, natomiast bez znaczenia jest fakt, na kogo nałożone zostały obowiązki o charakterze technicznym.

Przypisanie określonego podmiotowi obowiązku świadczenia pieniężnego, nawet jeśli ten podmiot z nałożonych na niego obowiązków skrupulatnie się wywiązuje, wcale nie musi oznaczać, że to właśnie on ponosi ciężar podatku. Ciężar podatku ponosi podatnik w sensie ekonomicznym. Podatnikiem w sensie prawnym i ekonomicznym może być ten sam podmiot, ale mogą to być również różne podmioty. Zróżnicowanie to wynika właśnie z przerzucalności podatku (ang. *shifting*, niem. *Überwälzung*, fr. *percussion*, wł. *percussione*).

W niemieckiej nauce skarbowości rozróżniano dwa pojęcia: *Steuerträger* oraz *Steurezzahler*. Pierwsze oznaczało właściwych podatników, drugie natomiast tych, którzy płacą podatki formalnie, ale nie ponoszą ich ciężaru w sensie ekonomicznym (Gomułowicz, 1988, s. 23).

Według Rybarskiego (1935, s. 191) w wypadku podatków bezpośrednich „ponoszący podatek (niem. *Steuerträger*) i płacący podatek (niem. *Steurezzahler*) i naturalnie także podmiot podatkowy są jedną i tą samą osobą. Natomiast pośrednie podatki to takie, które nie są pobierane bezpośrednio od tych, w których mają trafić, lecz, i to z techniczno-podatkowych, powodów od pośrednika, któremu zostawia się przerzucenie podatku na tego, kto według zamiaru ustawodawcy jest zobowiązany do jego ponoszenia”.

Rybarski (1935, s. 224) dalej pisze, że „ustawy podatkowe zajmują się tylko tym, kto i kiedy, w jakiej wysokości, ma zapłacić podatek, a nie regulują sprawy jego przerzucania. Wyjątkowo zawierają zakazy przerzucania. Na przykład ustawa Sejmu Czteroletniego z 1789 r., zarządzająca zwyczaję podymnego jako zaliczkę na przyszłe podatki, zastrzega, że „ten podatek na dwory, nie na rolników jest nałożony” i dlatego występuje się przeciw obciążaniu nim włościan. W ciekawy sposób reguluje sprawę przerzucania podatków ustawa Sejmu z 1768 r. o podatku od trunków (czopowe). Nie tylko

wyraźnie postanawia, iż podatek ten ma być ponoszony *per ultimum consumentem*, lecz równocześnie nakazuje władzom regulującym ceny: „czuwać nad tem, by ceny były podwyższone pod karą pieniężną na tych, którzyby ceny nie podnieśli”.

W gospodarce rynkowej każdy podatek (w sensie prawnym) funkcjonuje zarówno na rynku dóbr, jak i na rynku czynników produkcji, pozostając w rozmaitych relacjach z innymi uczestnikami obrotu gospodarczego. Nałożenie podatku, niezależnie od przedmiotu opodatkowania, może być bezpośrednią przyczyną zmiany sytuacji rynkowej. W ujęciu tradycyjnym przyjmuje się, że jeżeli w efekcie nałożenia podatku wzrasta cena towarów i usług sprzedawanych przez podmiot, na który podatek został nałożony, wówczas można mówić o przyczynowości w przód. Jeżeli ciężar podatku, w efekcie obniżenia cen, płac i procentu, obciąża dostawców podmiotu opodatkowanego i zaangażowane w przedsiębiorstwie czynniki produkcji, wówczas można stwierdzić, że nastąpiła przyczynowość wstecz.

W zagranicznym piśmiennictwie o przyczynowości podatku mowa jest zarówno wówczas, gdy podatek jest nakładany lub podwyższany, jak i w sytuacji odwrotnej, czyli gdy podatek jest likwidowany lub obniżany.

Zweig (1923, s. 8) pisał, że „zmiana osób obciążonych podatkiem następuje w drodze zmian w procesie wymiennym. Istotnym znamieniem przyczynowości podatkowej jest właśnie to, że zmiana osób obciążonych podatkiem następuje w drodze zmiany cen, przy tem pomiędzy zmianą cen, a podatkiem musimy istnieć ścisły, bezpośredni i wyłączny związek”.

Warunkiem przyczynowości jest swoboda kształtowania się cen na rynku (Rybarski, 1935, s. 226; Jaśkiewicz, 1964, s. 121), choć przyczynowość podatku może się objawić również w formie pogorszenia jakości towarów i świadczonych usług (Gomułowicz, 1988, s. 96). Zjawisko przyczynowości podatkowej występuje między podatkami, a nie między podatkami a państwem (władzami samorządowymi) (Owsiak, 2008, s. 211). Złożoność zjawisk gospodarczych powoduje niejednokrotnie występowanie równocześnie przyczynowości podatkowej w przód i wstecz, wywołując tym samym trudne do rozpoznania skutki (Sobiech, 1997, s. 109).

W literaturze (Biliński, 1876; Zweig, 1923; Gomułowicz, 1988; Sobiech, 1997) wyróżnia się również tzw. przyczynowość pozorną i rzeczywistą. Rybarski nazywa to przyczynowością ustawową i faktyczną (Rybarski, 1935, s. 224).

Przyczynowością rzeczywistą jest ta, jaka dokonuje się na rynku z inicjatywą podmiotu, na który został nałożony podatek. W rezultacie przyczynowości rzeczywistej następuje zmiana warunków wymiany rynkowej, wyrażająca się zmianą cen, płac, czynszów, procentu itp. Przyczynowość pozorną występuje wówczas, gdy podmiot, który nakłada podatek (władza podatkowa) z góry zakłada, że faktyczny ciężar opodatkowania poniosą inne podmioty aniżeli te, na które

ciężar ten został (np. ze względów techniczno-podatkowych) nałożony. Przerzucalność pozorną odnieść można do podatków konsumpcyjnych (od wydatków), pobieranych nie w momencie wydatkowania środków od dokonujących wydatków konsumentów, ale w zależności od przyjętych rozwiązań konstrukcyjnych – od producentów lub kupców w momencie uzyskiwania przez nich przychodów pieniężnych (Sobiech, 1997, s. 109). Dotyczy to zwłaszcza opodatkowania konsumpcji ludności. Zamiarem prawodawcy jest opodatkowanie konsumenta, ale sam pobór podatku dokonuje się u producenta lub kupca. Technicznie niewykonalne byłoby opodatkowanie każdego w chwili konsumowania dochodu. Dlatego zarówno producent, jak i kupiec wyręczają aparat skarbowy w poborze podatku (Radziszewski, 1919, s. 218, Gomułowicz, 1988, s. 24-25). Przerzucanie pozorne pozostaje pod kontrolą państwa, natomiast przerzucanie rzeczywiste wymyka się tej kontroli i dokonuje się „wbrew intencjom skarbu państwa” (Radziszewski, 1919, s. 218).

Zweig (1923), analizując przerzucanie pozorne i rzeczywiste, uświadamia różnice, które istnieją między tymi dwiema formami, ale wskazuje, że ich sens ekonomiczny jest identyczny (za: Gomułowicz, 1988, s. 25).

Zweig (1923, s. 13-14) wyróżnia „dwa zasadniczo odmienne typy przerzucenia”:

- bezpośrednie, czyli przerzucenie w ścisłym tego słowa znaczeniu,
- pośrednie, czyli przerzucenie w szerszym tego słowa znaczeniu.

Bezpośrednim nazywamy przerzucenie podatku obciążającego bezpośrednio i wprost na pewną szczególną gałąź produkcji lub pewien rodzaj aktów gospodarczych. Następuje ono bądź drogą wzrostu cen kosztów, gdy podatek został nałożony bezpośrednio na producenta – sprzedawcę, bądź drogą spadku ceny popytu, gdy podatek został nałożony bezpośrednio na konsumenta – nabywcę. Przerzucenie pośrednie natomiast to przerzucenie podatku nieobciążającego bezpośrednio pewnej szczególnej gałęzi produkcji lub pewnych szczególnych aktów gospodarczych. Następuje to nie drogą zmian w podstawach kalkulacji, a więc zmian w cenach kosztów lub popytu, lecz jedynie i wyłącznie przez umniejszenie dochodów indywidualnych.

Według niektórych klasyfikacji podatków możliwość przerzucenia podatku staje się podstawą do przyporządkowania danego podatku do kategorii podatków bezpośrednich lub pośrednich. Ze względu jednak na fakt, że przerzucalność w zasadzie wszystkie rodzaje podatków (Gomułowicz, 2001b, s. 82) lub mówiąc inaczej, nawet najbardziej osobisty podatek może zostać przerzucony na inne podmioty (Litwińczuk, Kaznowski, Tetlak, Pietrasiewicz i Karwat, 2013, s. 479), podział podatków na bezpośrednie i pośrednie według kryterium przerzucalności należy uznać za błędny.

Zweig (1923, s. 12) wyróżnia przerzucenie pierwszego, drugiego i dalszego rzędu. Przerzucenie pierwszego rzędu zachodzi wówczas, jeśli podatek przerzuca

sam podatnik; przerzucenie drugiego rzędu zachodzi wówczas, jeżeli podatek przerzucą dalej ten, na którego podatnik podatek przerzucił itd.

Analiza przeczalności podatku wszystkich rządów, włącznie z ostatnim, umożliwia określenie, jak przebiega proces osiadania podatku i kogo ostatecznie podatek obciąża. Osiadanie ciężaru podatkowego nazywane jest incydencją podatkową (ang. *incidence*, niem. *Inzidenz*, fr. *incidence*, wł. *incidenza*). Seligman (1902, s. 4) uznaje przeczalność podatku za proces, incydencję podatkową za rezultat tego procesu, a ich efektem są zmiany w dystrybucji dobrobytu.

Ponieważ badanie, w jakim zakresie określony podatek obciąża indywidualne osoby, jest w zasadzie niemożliwe, dlatego analizę incydencji podatkowej prowadzi się nie w odniesieniu do poszczególnych podmiotów, lecz określonych grup. W literaturze można dostrzec kilka podejść, które różnią się w zależności od tego, jakie grupy podmiotów zostały zidentyfikowane. W badaniach nad incydencją wyróżnia się wymienione poniżej grupy podmiotów (Atkinson i Stiglitz, 2015, s. 132-133):

- przedsiębiorcy, konsumenci i dostawcy czynników produkcji,
- praca i kapitał,
- grupy zróżnicowane ze względu na poziom dochodu,
- grupy zróżnicowane ze względu na lokalizację (ujęcie krajowe lub międzynarodowe),
- grupy zróżnicowane wiekowo (pokoleniowo).

Oprócz incydencji podatków niekiedy wyróżnia się również incydencję zrównoważonego budżetu i incydencję wydatków, które łącznie z podatkową tworzą incydencję fiskalną (Hyman, 1996, s. 388-390, za: Walasik, 2008, s. 57).

Walasik (2008, s. 58), powołując się na Alvareza (2001, s. 5-6), wyodrębnia trzy kategorie oddziaływań fiskalnych: incydencję pierwszego rzędu (*first order incidence*), incydencję drugiego rzędu (*second order incidence*) oraz incydencję trzeciego rzędu (*third order incidence*).

Badając fiskalną incydencję pierwszego rzędu, pomija się wpływy decyzji władz publicznych dotyczących konstrukcji systemu podatkowego, programów wydatkowych oraz strategii finansowania deficytu na równowagę gospodarczą. Innymi słowy, przy założeniu rynkowej neutralności decyzji władz publicznych możliwe jest wykorzystanie technik pomiaru efektów fiskalnych opartych na krzywej Lorenza, współczynnika Giniego lub innych miarach zróżnicowania dochodów.

Przyjmując założenie fiskalnej incydencji drugiego rzędu, w prowadzonych analizach uwzględnia się reakcje podmiotów prywatnych na decyzje fiskalne władzy publicznej, w szczególności podejmuje się badania oddziaływania konstrukcji systemów podatkowych oraz zakresu programów wydatkowych na równowagę rynkową.

Przyjęcie fiskalnej incydencji trzeciego rzędu wyraża się przez uwzględnienie w badaniach redystrybucyjnych konsekwencji aktywności finansowej władzy publicznej – związków wyrażających się w czasie, a w szczególności relacji międzypokoleniowych oraz sytuacji poszczególnych jednostek zróżnicowanej ze względu na wiek.

Kiedy poszukujemy odpowiedzi na pytanie, kogo i w jakim zakresie ostatecznie obciąża dany podatek lub mówiąc inaczej, jak przebiega incydencja podatkowa, pojawia się problem pomiaru ciężaru, który może być przyporządkowany danemu podmiotowi (grupie podmiotów). Na gruncie ekonomii neoklasycznej za najprostszą miarę, a jednocześnie najtrudniejszą do praktycznego ustalenia, można uznać kompensującą zmianę – CV (*compensating variation*), zgodnie z którą ciężar wynikający z nałożenia podatku to wyrażony w jednostkach pieniężnych wpływ danego podatku na poziom dobrobytu danej jednostki:

$$CV = e(q_1, u_0) - e(q_0, u_0), \quad (10)$$

gdzie $e(\cdot)$ to funkcja wydatków danego podmiotu, która zależy od wektora cen – q i początkowej użyteczności – u_0 , q_1 – wektor cen po wprowadzeniu podatku, a q_0 – wektor cen przed wprowadzeniem podatku (Kotlikoff i Summers, 1987, s. 1048).

Miarą ciężaru podatkowego ponoszonego przez podatnika może być również ekwiwalentna zmiana (*equivalent variation*), rozumiana jako zryczałtowana wartość dochodu, z którego podatnik byłby skłonny zrezygnować, żeby uniknąć zmiany w opodatkowaniu, polegającej na przykład na nałożeniu nowego podatku lub kompleksowej zmianie systemu podatkowego (Fullerton i Metcalf, 2002).

Mimo że podatek wywołuje skutki dla równowagi rynkowej zarówno w zakresie zmiany cen, jak i zmiany ilości, uwaga badaczy zjawiska przerzucalności podatków zazwyczaj koncentruje się wyłącznie na zmianie cen, i to zarówno na etapie definiowania zjawiska, jak i prowadzonych badań. W badaniach nad przerzucalnością często pomija się również zmianę poziomu użyteczności i koncentruje wyłącznie na zmianie cen.

W takim wypadku, określając zakres przerzucalności, wyróżnia się przerzucalność częściową, całkowitą i nadmierną¹⁰⁴ (Wójtowicz, 2002, s. 263). Przerzucalność częściowa zachodzi wówczas, gdy podatnik (w sensie prawnym) przerzuci na inny podmiot lub inne podmioty część ciężaru podatku, a pozostała część obciąża tego podatnika. Przerzucalność całkowita oznacza, że podatnik (w sensie prawnym) przerzucił na inny podmiot lub inne podmioty całą kwotę podatku. Przerzucalność nadmierna¹⁰⁵ (*overshifting*) wiąże się z sytuacją, gdy

¹⁰⁴ Zweig (1923, s. 8-9) również pisał o przerzuceniu częściowym, pełnym i nadmiernym.

¹⁰⁵ Przerzucalność nadmierna bywa również nazywana nadprzerzucalnością.

podatnikowi (w sensie prawnym) udało się przenieść na inny podmiot lub inne podmioty więcej, niż wynosił cały ciężar podatku.

Na gruncie ekonomii neoklasycznej dopuszcza się również możliwość wystąpienia negatywnej przeczalności, nazywanej paradoksem Edgewortha (1925). O takiej sytuacji można mówić wówczas, gdy w efekcie nałożenia podatku obniży się cena dwóch lub więcej skorelowanych ze sobą dóbr sprzedawanych przez podatnika.

Dyskusja dotycząca przeczalności podatków od zawsze wiązała się z naukami ekonomicznymi. Badania nad przeczalnością podatków, zasadniczo rzecz ujmując, zapoczątkowali fizjokraci – zwolennicy tzw. podatku jedyne-go, którzy przyjmowali, że wartość dodana powstaje wyłącznie w rolnictwie. W konsekwencji uważali, że każdy podatek, który nie odnosił się do dochodu czystego z ziemi, będzie musiał zostać przeniesiony. Według fizjokratów ciężar podatku od dochodu czystego z ziemi spadnie jednorazowo na właścicieli, gdyż odpowiednio obniży się wartość ziemi i przez to w przyszłości już nie będzie odczuwany (Rybarski, 1935, s. 197).

Incydencji podatkowej na początku rozwoju współczesnej nauki ekonomii przypisywano ogromne znaczenie, o czym świadczy choćby to, ile miejsca poświęca temu zagadnieniu Smith w *Badaniach nad naturą i przyczynami bogactwa narodów*. W części zatytułowanej *O podatkach* po omówieniu zasad podatkowych w dalszych rozważaniach analizuje, kogo obciążają poszczególne podatki. Smith rozważa w szczególności: podatki od renty gruntowej, podatki od czynszów z domów, podatki od zysku, czyli od dochodu, który pochodzi z kapitału, podatki od płacy roboczej, podłowne, podatki od towarów konsumpcyjnych. Według Smitha (2007, t. 2, s. 500) każdy podatek musi być ostatecznie zapłacony z któregoś z trzech źródeł dochodu (renty, zysku, płacy) albo ze wszystkich bez wyjątku.

Również Ricardo (1957) w opublikowanym w 1817 r. dziele *Zasady ekonomii politycznej i opodatkowania* ogromną część rozważań poświęca incydencji podatkowej. W swojej książce analizuje konsekwencje podatków od płodów rolnych, od renty, dziesięciny, podatku gruntowego, od złota, od domów, od zysków, od płac, od innych towarów niż płody rolne. Kontynuatorem tego nurtu jest także Mill (1966, t. 2, s. 551 i nast.), który ma podobne poglądy na incydencję podatkową jak jego wielcy poprzednicy. Szczególnie ciekawa w rozważaniach Milla jest analiza, jak rozkładają się ciężary podatku od płac i dokonane na jej podstawie rozróżnienie między pracą niewykwalifikowaną a wykwalifikowaną.

W rozważaniach wielkich klasyków o tym, kogo obciążą poszczególne podatki, decyduje konkurencja rynkowa. Możliwość przeniesienia podatków przez działającego we własnym interesie *homo economicus* ma być ograniczona jedynie interesem innych osób. Badania mają charakter dedukcyjny i oparte są na

logice, czasami popartej przykładami liczbowymi. Chociaż analizy nie są matematycznie sformalizowane, można w nich dostrzec podobieństwo do modeli równowagi ogólnej. W rozważaniach tych widoczna jest chęć obalenia raz na zawsze porządku feudalnego i życzenie ulżenia najbiedniejszym warstwom społeczeństwa. Z analiz klasyków wynika bowiem, że niezależnie od tego, na kogo zostanie nałożony podatek, obciąży on właścicieli ziemskich, czasami kapitalistów, nieznacznie dotykając czynnik pracy, najczęściej tylko przejściowo. Warto zwrócić uwagę na fakt, że wspomniani autorzy dostrzegają nie tylko bezpośrednie konsekwencje poszczególnych podatków dla danego rynku dóbr czy czynników produkcji, gdzie podatek został nałożony, ale również zmiany, które wywoła on w całej gospodarce, choć swoich rozważań nie przedstawiają w formie skomplikowanych wzorów matematycznych, jak bywało później.

Wiele na temat początków teorii incydencji podatkowej można dowiedzieć się z pierwszych książek, które w całości dotyczyły tego zagadnienia. W Niemczech w 1882 r. ukazały się dwie prace na ten temat: *Die Lehre von der Überwälzung der Steuern* Josefa Kaizla (1882) oraz *Kritische Rückblicke auf die Entwicklung der Lehre von der Steuerüberwälzung seit Adam Smith* Georga von Falcka (1882). Pierwszą książką po angielsku, która odnosiła się wyłącznie do problemu przerzucalności, była rozprawa autorstwa Edwina Seligmana (1902) pod tytułem *The Shifting and Incidence of Taxation*, której pierwsze wydanie ukazało się w 1899 r. W Polsce pierwsza monografia dotycząca omawianego problemu autorstwa Ferdynanda Zweiga (1923), zatytułowana *Przerzucanie podatków*, opublikowana została w 1923 r. Mimo że książki te były napisane sto lat temu lub wcześniej, wynikające z nich wnioski nie tracą aktualności. Wprawdzie nie wszystkim autorom udało się trafnie przewidzieć kierunek rozwoju teorii incydencji (Seligman, 1902, s. 173), ale ich prace cały czas są inspirujące i stanowią istotne źródło wiedzy.

3.3. Przerzucalność podatków pośrednich w modelach teoretycznych

Ustalenie kierunku i zakresu przerzucalności podatków nie jest łatwe i może wzbudzać kontrowersje. Między naukowcami czasami dochodzi do emocjonujących sporów. Przykładem może być dyskusja dotycząca tego, czy podatek dochodowy od korporacji obciąża bardziej kapitał czy pracę. Do szczególnie ciekawej polemiki w tym zakresie doszło między Harbergerem (1962), Harbergerem, Craggiem i Mieszkowskim (1967) a Krzyżaniakiem i Musgravem (1963). Inna interesująca dyskusja naukowa, między Rothbardem (2008) a Barnetem i Blockiem (2011), miała związek z tym, czy podatek od sprzedaży może

w ogóle być przerzucony na konsumentów. To właśnie dzięki dyskusji naukowej, a w szczególności takim polemikom, obserwuje się w ostatnich kilkudziesięciu latach znaczący rozwój teorii incydencji podatkowej.

Teoria incydencji istotnie ewoluowała dzięki modelom rynku, umożliwiającym precyzyjny opis konsekwencji nakładanych podatków. W statycznych modelach równowagi (zarówno cząstkowej, jak i ogólnej) jednolity (*uniform*) podatek od sprzedaży (*commodity tax*) oraz jednolity podatek od dochodów czynników produkcji (*value added tax*), a także powszechny podatek dochodowy mogą być uznane za równoważne, a wnioski wynikające z tych modeli są takie same, niezależnie od rodzaju podatku. Równoważność ta pozostaje aktualna niezależnie od zakładanej liczby sektorów i czynników produkcji w gospodarce (McLure, 1975)¹⁰⁶.

W modelach równowagi cząstkowej, w przeciwieństwie do modeli równowagi ogólnej, bada się konsekwencje nałożenia lub podwyższenia podatku wyłącznie dla określonego rynku. Przyjmuje się w tym przypadku założenie, że podatek nałożony na określone dobro lub czynnik produkcji nie wywołuje konsekwencji na innych rynkach. W modelach równowagi cząstkowej nie bierze się pod uwagę tego, na co zostały przeznaczone środki pochodzące z podatków i w jaki sposób na przerzucalność podatku mogą wpływać pośrednicy.

W modelach równowagi cząstkowej wnioski dotyczące tego, kogo i w jakim zakresie obciąża podatek, zależą w szczególności od modelu rynku (rodzaju konkurencji), od tego, czy podatek jest specyficzny czy *ad valorem*, od tego, jaki kształt ma krzywa popytu i podaży na rynku dóbr lub czynników produkcji, co może być zależne od przedmiotu opodatkowania.

W przypadku gdy analizowany rynek ma charakter doskonale konkurencyjny, incydencja podatkowa zależy od elastyczności cenowej popytu i podaży. Na rynku doskonale konkurencyjnym ani pojedynczy kupujący, ani pojedynczy sprzedający nie mogą wpłynąć na równowagę rynkową. Nałożenie przez władzę publiczną podatku wywołuje jednak skutki identyczne ze wzrostem krańcowego kosztu produkcji dla wszystkich sprzedających. Ponieważ wzrost „krańcowego kosztu produkcji” dotyczy wszystkich sprzedających, przy określonej cenie zagregowana podaż wszystkich sprzedających będzie mniejsza, co oznacza, że krzywa podaży ulegnie przesunięciu (w lewo, do góry), co zmienia równowagę rynkową (powoduje spadek ilości równowagi i wzrost ceny).

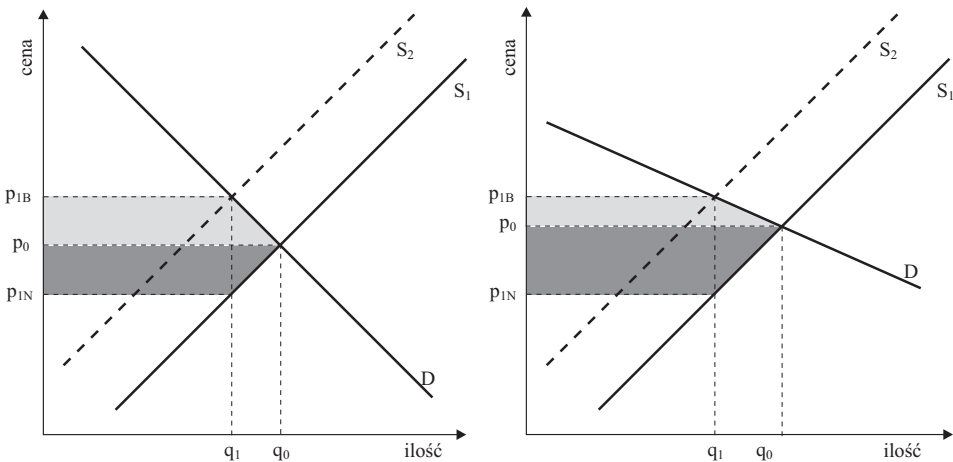
¹⁰⁶ Równość między tymi podatkami wcale nie jest taka jednoznaczna, jeżeli założymy na przykład, że konsumenci nie są identyczni. Również analiza konstrukcji poszczególnych podatków obowiązujących w rzeczywistości wskazuje, że są one dalekie od warunków ekwiwalentności. W szczególności zwolnienie z podatku od wartości dodanej niektórych usług, jak na przykład usług pośrednictwa finansowego, może uzasadniać potrzebę odrębnej analizy dla podatku od wartości dodanej (Bhatia, 1982).

Na rynku doskonale konkurencyjnym ustalenie, o ile podatek podwyższy cenę płaconą przez konsumentów (kupujących), jest możliwe na podstawie formuły:

$$\tau^C = \frac{\epsilon^S}{\epsilon^S - \epsilon^D}, \quad (11)$$

gdzie: τ^C – część wartości podatku przerzucona na konsumentów (podwyższająca cenę dla konsumentów), ϵ^S – elastyczność cenowa podaży a ϵ^D – elastyczność cenowa popytu (która co do zasady jest ujemna).

W tym przypadku nie bada się strat wynikających ze spadku ilości konsumpcji. Im wyższa elastyczność cenowa popytu w ujęciu bezwzględnym lub im niższa elastyczność cenowa podaży, tym mniejsza część podatku zostanie przerzucona na konsumentów. Prawidłowości te można przedstawić w formie graficznej.



a) przeciętna elastyczność cenowa popytu

b) wysoka elastyczność cenowa popytu

Wykres 4. Zmiana równowagi rynkowej na rynkach doskonale konkurencyjnych wynikająca z nałożenia specyficznego podatku od sprzedaży

Źródło: na podstawie Stiglitz (2004, s. 589-595).

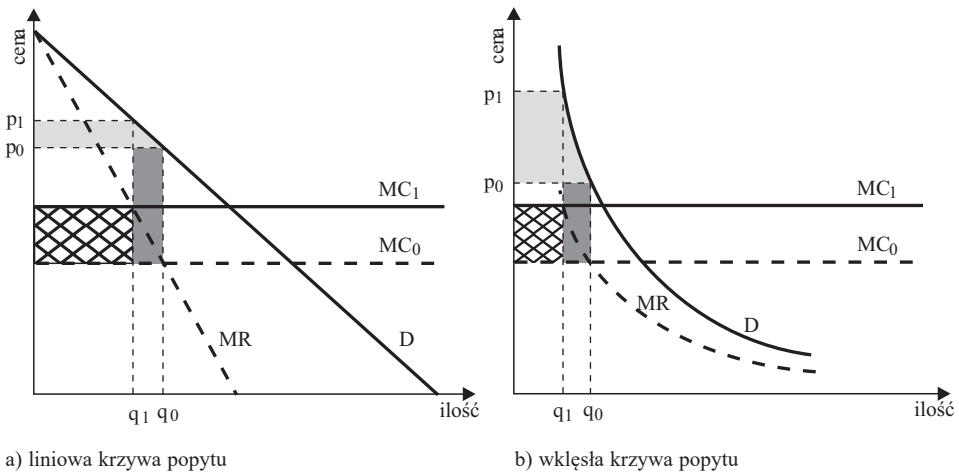
Na wykresie 4 krzywa D odzwierciedla krzywą popytu, S_1 to krzywa podaży przed wprowadzeniem podatku specyficznego, a S_2 to krzywa podaży po wprowadzeniu podatku. Jasnoszare pole symbolizuje ciężar podatku ponoszony przez konsumenta, natomiast ciemnoszare przez sprzedawcę¹⁰⁷. Wykres 4a różni się od wykresu 4b nachyleniem krzywej popytu. W wypadku wysokiej elastycz-

¹⁰⁷ Jeżeli założyć, że funkcja produkcji zależy wyłącznie od czynnika pracy, to ciemnoszare pole symbolizowałoby ciężar podatku ponoszony przez czynnik pracy.

ności cenowej popytu (wykres po prawej stronie – 4b) ciężar ponoszony przez konsumentów (pole jasnoszare) jest mniejszy niż wypadku przeciętnej elastyczności cenowej popytu (wykres po lewej stronie – 4a). W takiej sytuacji cena dla konsumentów wprawdzie wzrośnie, ale stosunkowo niewiele, co oznacza, że większa część ciężaru podatku obciążą sprzedawców¹⁰⁸.

Na powyższym wykresie prostokąt ograniczony liniami P_{IB} , P_{IN} i q_I określa wartość zapłaconego podatku. Trójkąt po prawej stronie od tego prostokąta – składający się z części jasnoszarej i ciemnoszarej – to tzw. trójkąt Harbergera, który obrazuje dodatkowe straty w dobrobycie (*excess burden*). Gdyby władza publiczna zwróciła podatnikom całość pobranego podatku, to i tak nie jest w stanie wyrównać straty zobrazowanej tym trójkątem. Ponieważ wzrost stawki podatku powoduje bardziej niż proporcjonalny wzrost dodatkowych strat w dobrobycie, więc na gruncie teorii opodatkowania wyciąga się wniosek ważny dla polityki podatkowej, że lepszym rozwiązaniem jest duża liczba małych zniekształceń niż mała liczba dużych zniekształceń, co oznacza w szczególności zachętę dla powszechności opodatkowania.

Przerzucalność podatku w przypadku monopolu wygląda inaczej niż dla konkurencji doskonałej i jest trudniejsza do przedstawienia w formie graficznej. Monopolista, ustalając cenę i ilość sprzedaży, maksymalizuje swoje



Wykres 5. Sytuacja na rynku monopolistycznym wynikająca z nałożenia specyficznego podatku od sprzedaży przy poziomej krzywej kosztu krańcowego monopolisty

Źródło: na podstawie Stiglitz (2004, s. 602).

¹⁰⁸ Wykres 4 przedstawia sytuację dla tzw. krótkiego okresu. W długim okresie można się spodziewać, że krzywa podaży będzie pozioma i w konsekwencji cały ciężar podatku zostanie przerzucony na konsumentów.

zyski. Przyjmuje się, że równowaga jest wyznaczona przez przecięcie krzywej kosztów marginalnych z krzywą przychodów marginalnych.

Nałożenie podatku specyficznego może być przedstawione jako przesunięcie krzywej kosztu marginalnego, jak na wykresie 5 z pozycji MC_0 do MC_1 (Stiglitz, 2004, s. 602). Na tym wykresie linia D obrazuje krzywą popytu, a MR krzywą przychodu marginalnego.

Przy liniowym popycie i poziomej krzywej kosztu krańcowego (wykres 5a) cena dla konsumentów rośnie dokładnie o połowę wartości podatku. Konsumenti i producenci dzielą między siebie ciężar zapłaconego podatku (prostokąt w romby), przy czym dla konsumenta, oprócz połowy wartości podatku (jasnoszary prostokąt, stanowiący połowę prostokąta w romby), pojawia się dodatkowy koszt (zobrazowany przez jasnoszary trójkąt). Monopolista natomiast będzie musiał pomniejszyć swój zysk o wartość podatku, co w połowie sobie skompensuje, podwyższając cenę dla konsumentów, ale dodatkowo jeszcze zysk monopolisty zmniejszy się ze względu na spadek ilości sprzedaży (co przedstawia ciemnoszary pionowo ustawiony prostokąt).

W warunkach monopolu ciężar podatku ponoszony przez konsumenta może znacząco przekroczyć wartość podatku, co dobrze widać w wariancie, gdy krzywa popytu jest wklęsła (wykres 5b). Jeżeli cena dla konsumenta wzrasta o kwotę większą niż kwota podatku, mówi się o nadprzerzucalności. W tym wariancie możliwa jest sytuacja, w której zysk monopolisty po nałożeniu podatku będzie wyższy niż przed nałożeniem podatku.

Ciekawym wątkiem w badaniach nad opodatkowaniem monopolu jest ten dotyczący rodzaju podatku. Uznaje się, że podatek *ad valorem* w porównaniu z podatkiem specyficznym jest lepszy, gdyż bardziej zniechęca monopolistę do ograniczania skali działalności (Salanié, 2011, s. 48-49) lub mniej zniechęca do ograniczania jego kosztochłonności.

Oprócz konkurencji doskonałej i monopolu w teorii ekonomii wyróżnia się modele konkurencji niedoskonałej. Wnioski w zakresie incydencji podatkowej z nich wynikające są mniej jednoznaczne ze względu na mnogość tych modeli, będącą efektem różnych możliwych podejść. Znaczenie praktyczne tych modeli jest jednak duże, gdyż założenia, na których są one oparte, zbliżają je bardziej do rzeczywistości. W ramach konkurencji niedoskonałej można wyróżnić konkurencję monopolistyczną i oligopol, które różnią się tym, że w tym ostatnim wypadku przedsiębiorcy przy podejmowaniu decyzji uwzględniają możliwe reakcje konkurentów.

W modelach oligopolu wnioski dotyczące przerzucalności podatku zależą w szczególności od kształtu funkcji kosztów produkcji, kształtu krzywej popytu, a także od stopnia konkurencji w sektorze (liczba firm). Na podstawie modelu Cournota możliwe jest w szczególności wyciągnięcie wniosku, że im silniejsza

konkurencja w danym sektorze, tym ciężar podatku przerzucony na konsumentów bliższy będzie wartości podatku, co Fullerton i Metcalf (2002) wyjaśniają na podstawie wzoru:

$$\frac{dp}{d\tau_s} = \frac{N}{\eta + N + k}. \quad (12)$$

Zgodnie ze wzorem 12 zmiana ceny dla konsumentów dp w efekcie zmiany podatku specyficznego $d\tau_s$ zależy między innymi od liczby przedsiębiorstw N . Jeżeli liczba przedsiębiorstw rośnie do nieskończoności, wówczas wartość powyższego wyrażenia dąży do 1, co oznacza, że całość podatku przerzucana jest na konsumentów. W sytuacji duopolu, gdy $N = 2$, istotny wpływ na zakres przerzucalności podatku będą miały dwa pozostałe parametry, czyli elastyczność odwrotnej funkcji popytu oznaczona jako η oraz relatywne nachylenie funkcji kosztu marginalnego i odwrotnej funkcji popytu oznaczone jako k .

W wypadku modeli konkurencji niedoskonałej uwaga badaczy zajmujących się incydencją podatkową koncentruje się przede wszystkim na określeniu warunków nadprzerzucalności, a także na ustaleniu różnic między opodatkowaniem podatkami specyficznymi i *ad valorem*.

Katz i Rosen (1985) przekonują, że na rynku oligopolistycznym Cournota nałożenie podatku nie musi mieć rozwiązań znajdujących się między tymi dla konkurencji doskonałej a tymi dla monopolu. Zauważają oni jednocześnie, że na rynku oligopolistycznym jest możliwa nadprzerzucalność podatku. Seade (1985), przyjmując podobne założenia, dowodzi, że nałożenie podatku powoduje spadek przychodów ze sprzedaży wszystkich firm, a do nadprzerzucalności może dojść wówczas, gdy elastyczność odwrotnej funkcji popytu jest większa niż jeden, co nastąpi zawsze, gdy elastyczność cenowa popytu będzie stała. Według Besleya (1989) wpływ na incydencję podatku na rynku oligopolistycznym mają bariery ograniczające wejście na dany rynek, a nadprzerzucalność jest bardziej prawdopodobna w sytuacji, gdy takie bariery nie występują.

Osobliwe wnioski wynikają z badań przeprowadzonych przez Salopa (1979), który analizuje rynek konkurencji monopolistycznej ze załamaną krzywą popytu. W takim wypadku, jeżeli równowaga ukształtowała się na załamaniu, wzrost podatku może spowodować obniżkę cen połączoną z ograniczeniem różnorodności dóbr oraz wzrost dobrobytu konsumentów nawet wówczas, gdy dochody z podatku zostaną pominięte.

Inna sytuacja, w której po nałożeniu jednolitego podatku od wartości może dojść do obniżki ceny, została przedstawiona w modelu, którego autorami są Cremer i Thisse (1994). Źródłem obniżki ceny dla konsumentów w warunkach oligopolu Cournota może być obniżka jakości dóbr.

Inny wątek w badaniach nad przerzucalnością podejmuje Stern (1987). Bada on wpływ opodatkowania na ceny na rynkach konkurencji niedoskonałej (zarówno oligopolistycznych, jak i konkurencji monopolistycznej) przy założeniu, że część sprzedaży przedsiębiorstw podlega przymusowemu kontraktowaniu po określonej cenie i tylko pozostała część sprzedaży trafia na rynek. Studia te dowodzą zależności, że im niższy udział zamówień publicznych, tym wyższa cena dla konsumentów.

Uwaga kilku badaczy koncentruje się na ustaleniu konsekwencji nałożenia podatku w zależności od jego rodzaju. W modelu konkurencji monopolistycznej Dixita i Stiglitz (1977), przy założeniu stałej elastyczności substytucji, gdy opodatkowane dobra nie są homogeniczne, podatek od wartości w całości jest przerzucany na konsumentów, ale w przeciwieństwie do podatków specyficznych nie można mówić o nadprzerzucalności. Podobny wniosek wyciągają Delipalla i Keen (1992) dla oligopolu. Udowadniają na podstawie modelu Cournota, że podatki *ad valorem* z mniejszym prawdopodobieństwem będą prowadziły do nadprzerzucalności w porównaniu z podatkami specyficznymi. Według Jensena i Schjelderupa (2011) wniosek ten pozostanie aktualny również wówczas, gdy będzie się odnosił do niekompletnych rynków i takich, na których ceny ustalane są na podstawie nieliniowych krzywych popytu (*nonlinear pricing scheme*). Z kolei Anderson, De Palma i Kreider (2001) stwierdzają, że na podstawie modelu oligopolu Bertranda z dobrami heterogenicznymi oba rodzaje podatków mogą być przerzucone na konsumentów o więcej niż 100%, a wzrost stawki podatku może prowadzić do wzrostu zysków przedsiębiorców.

W modelach konkurencji monopolistycznej, przy założeniu stałej elastyczności substytucji, nadprzerzucalność podatku może być uznana za zjawisko typowe. Zhelobodko, Kokovin, Parenti i Thisse (2012) przekonują jednak, że gdy odrzuci się założenie o stałej elastyczności substytucji i przyjmie się, że konsumentów cechuje zamiłowanie do różnorodności (*love for variety*), które wzrasta wraz z poziomem konsumpcji, to rynek powinien generować rozwiązania bardziej konkurencyjne.

Uogólnienie wniosków dla modeli konkurencji niedoskonałej, choćby ze względu na zróżnicowanie podejść i liczbę parametrów, jest trudne, choć – jak przekonują Weyl i Fabinger (2013) – możliwe. W jednym z takich wniosków stwierdza się, że z perspektywy incydencji podatkowej nie ma znaczenia, czy podatek zostanie nałożony na sprzedającego, czy na kupującego, bo w jednym i drugim przypadku ciężar podatku rozłoży się tak samo.

Modele równowagi cząstkowej mają istotne znaczenie dla teorii incydencji podatkowej. Należy jednak pamiętać, że każdy z tych modeli oparty jest na założeniach, które w rzeczywistości są niemożliwe do spełnienia. Inną trudnością jest dopasowanie do rzeczywistego segmentu rynku najbardziej adekwatnego modelu.

Wnioski dotyczące przerzucalności podatków wyciągane na podstawie modeli równowagi cząstkowej czasami są zbieżne z tymi formułowanymi na bazie modeli równowagi ogólnej. Zwłaszcza na podstawie modeli równowagi ogólnej, przy określonych założeniach, można stwierdzić, że ceny, w tym ceny czynników produkcji, zmieniają się zależnie od elastyczności cenowej popytu i podaży. To oznacza, że model równowagi cząstkowej dla konkurencji doskonałej może być traktowany jako szczególny przypadek modelu równowagi ogólnej (Fullerton i Metcalf, 2002, s. 15). Tak jest w szczególności w wypadku modelu jednosektorowego gospodarki, przy założeniu, że podatek *ad valorem* jest nakładany na sprzedaż dobra wytwarzanego przez ten sektor.

Analiza modeli równowagi ogólnej daje pełniejszy obraz konsekwencji nałożenia podatku, gdyż w modelach tych bada się wpływ zmiany podatku nie tylko na pojedynczy rynek, ale na całą równowagę rynkową, czyli zarówno na rynek dóbr, jak i rynek czynników produkcji. Nałożenie lub podwyższenie podatku na określone dobro spowoduje zarówno zmianę równowagi na rynku tego dobra, czyli podwyższenie ceny dla konsumentów i obniżenie ceny dla przedsiębiorców, jak również zmianę na rynku czynników produkcji. Niższa cena dla przedsiębiorców oznacza spadek dochodów pracowników i dawców kapitału, co z kolei przekłada się na niższy popyt na dobra, w tym również na to opodatkowane. Dzięki modelom równowagi ogólnej możliwe jest zbadanie przerzucalności nie tylko pierwszego rzędu, ale również drugiego i kolejnych.

Ważna różnica między modelami równowagi cząstkowej i ogólnej polega również na tym, że w tych ostatnich uwzględnia się sposób wykorzystania środków pochodzących z podatków. Ponieważ sposób przeznaczenia tych środków może znacząco wpłynąć na wnioski dotyczące incydencji, ważne jest, jakie założenia w tym zakresie zostaną przyjęte. Chcąc zneutralizować efekty sposobu wykorzystania dochodów z podatków, standardowo przyjmuje się, że władza publiczna zwraca podatki tym, którzy wcześniej ponieśli ich ciężar.

Wspomniana na początku podrozdziału ekwiwalentność podatku od sprzedaży, podatku od wartości dodanej i podatku dochodowego oznacza w szczególności, że incydencja podatku nałożonego na czynniki produkcji wykorzystywane w danym sektorze, przy określonych założeniach, wyglądała tak samo jak incydencja podatku nakładanego na dobra, które powstają w tym sektorze (Fullerton i Metcalf, 2002).

Modele równowagi ogólnej pierwotnie były wykorzystane do badania incydencji podatku dochodowego od korporacji (Harberger, 1962). Ich podstawą były założenia niemożliwe do spełnienia w rzeczywistości: konkurencja doskonała, doskonała mobilność czynników produkcji, doskonała informacja i brak niepewności. Wprawdzie późniejsza dyskusja złagodziła część z tych założeń, ale i tak trudno uznać je za odpowiadające rzeczywistości. Wśród modeli, które modyfikowały model Harbergera, można wskazać kilka przykładowych.

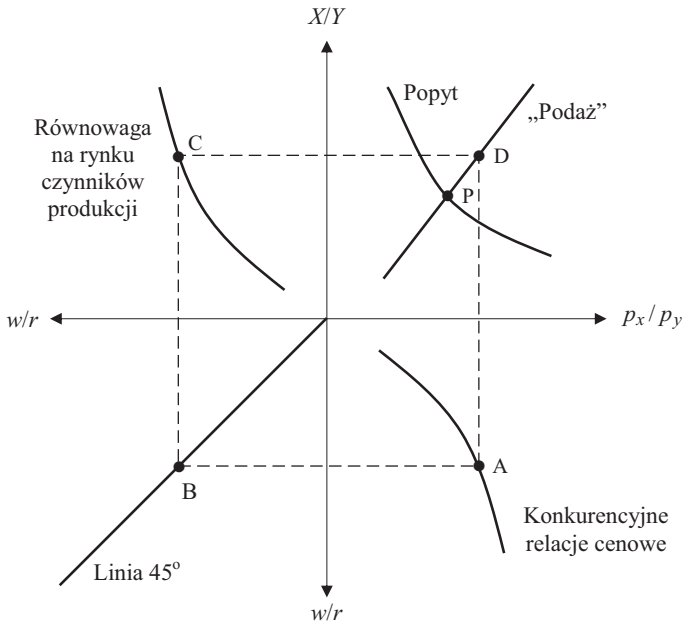
McLure (1971) zakładał, że mobilność czynników produkcji nie musi być doskonała. Shoven (1976) uwzględnił fakt, że nie wszyscy konsumenci zachowują się identycznie, a Batra (1975), Ratti i Shome (1977a i 1977b), Baron i Forsythe (1981) przyjmowali, że proces produkcyjny nie musi mieć charakteru deterministycznego i że wiąże się z nim niepewność.

Powyższe rozważania dotyczyły wprawdzie incydencji podatku dochodowego od korporacji, ale wnioski wynikające z tych modeli byłyby co do zasady takie same, gdyby przyjąć, że podatek nałożony został na dobro produkowane w tzw. sektorze korporacyjnym. Pierwszym, który zdecydował się rozwijać podejście Herbergera, odnosząc się wprost do analizy incydencji podatku od sprzedaży i podatku od wartości dodanej, był Mieszkowski (1967b). Udowadnia on w szczególności, że powszechne podatki (*general taxes*) od dochodu, od wartości dodanej i od sprzedaży nie mają wpływu na alokację zasobów i relatywne ceny dóbr dopóty, dopóki struktura wydatków władzy publicznej pokrywa się z wydatkami sektora prywatnego. Jeżeli stawki podatków nakładane na poszczególne dobra są zróżnicowane, wówczas wpływa to zarówno na równowagę na rynku dóbr, jak i równowagę na rynku czynników produkcji. Nałożenie podatku na konkretne dobro spowoduje, że podatek ten zostanie przerzucony na konsumentów w tym sensie, że nastąpi relatywny wzrost ceny tego dobra względem innych dóbr. Do wspomnianej przerzucalności jednak nie dojdzie, gdy wszyscy będą przeznaczali taką samą część dochodu na opodatkowane dobro jak przed nałożeniem podatku (Mieszkowski, 1967a, s. 260), czyli wówczas, gdy wystąpi tzw. efekt dochodowy, ale bez tzw. efektu substytucyjnego.

Mieszkowski (1967a, s. 253) wymienia trzy efekty, od których zależy incydencja podatków: efekt źródła dochodu, efekt intensywności czynników produkcji (*the output (factor-intensity) effect*) i efekt substytucji czynników produkcji. W modelu z dwoma dobrami i dwoma czynnikami produkcji, gdy podatek zostanie nałożony na oba dobra według takiej samej stawki lub według tej samej stawki na kapitał i pracę, nie wystąpi efekt substytucyjny ani na rynku dóbr, ani na rynku czynników produkcji (Atkinson i Stiglitz, 2015, s. 148).

Niektóre zależności ustalane na podstawie modelu równowagi ogólnej można przedstawić w formie graficznej. Wykres 6 odzwierciedla model równowagi ogólnej przy założeniu dwóch dóbr (X i Y) oraz dwóch czynników produkcji (praca i kapitał). Wynagrodzenie kapitału jest oznaczone jako r , natomiast wynagrodzenie czynnika pracy jako w . W górnym prawym rogu przedstawiono równowagę na rynku dóbr. Relatywny popyt na dobro X w porównaniu z dobrem Y (X/Y) zależy od relacji cen dobra X i dobra Y (p_x / p_y). Nachylenie krzywej popytu jest zależne od skompensowanych elastyczności cenowych popytu na te dobra. W lewym górnym rogu została zaprezentowana sytuacja na rynku czynników produkcji, czyli relacja między X/Y a w/r . Na podstawie nachylenia krzywej można wyciągnąć wniosek, że dobro X jest produkowane

w sektorze pracochłonnym. Na poziom nachylenia tej krzywej wpływa elastyczność substytucji czynników produkcji. W prawym dolnym rogu znajduje się krzywa, która odnosi się do relacji między cenami dobra (p_x/p_y) a cenami czynników produkcji (w/r).



Wykres 6. Przerzucalność jednolitego podatku od sprzedaży w modelu równowagi ogólnej

Źródło: na podstawie Atkinson i Stiglitz (2015, s. 141).

Nachylenie tej krzywej jest ściśle powiązane z nachyleniem krzywej w lewym górnym rogu wykresu 6, gdyż dwie miary odzwierciedlające intensywność wykorzystania kapitału w ujęciu wartościowym (prawy dolny róg) i w ujęciu ilościowym (lewy górny róg) są ze sobą skorelowane. W lewym dolnym rogu umieszczono linię nakreśloną pod kątem 45°, która ma wyłącznie techniczny charakter. „Krzywa podaży” wyznaczana jest przez powiązanie elementów ujętych w poszczególnych częściach wykresu, rozpoczynając od prawego dolnego narożnika (punkt A), przechodząc przez linię 45° (punkt B), do równowagi na rynku czynników produkcji (punkt C), na końcu oznaczając punkt D. Nachylenie tej krzywej zależy od elastyczności substytucji czynników produkcji i ich intensywności. Równowaga jest możliwa tylko w punkcie P (Atkinson i Stiglitz, 2015, s. 141).

Nałożenie jednolitego (*uniform*) podatku od sprzedaży (od wartości dodanej) nie zmienia równowagi rozumianej jako względna relacja cen, gdyż podatek nie

zmienia relacji między cenami dóbr¹⁰⁹ a cenami czynników produkcji, w związku z tym równowaga przed wprowadzeniem podatku i po jego wprowadzeniu jest taka sama. Jeżeli sytuacja dotyczy statycznej gospodarki zamkniętej, wówczas ciężar podatku rozłoży się między pracę i kapitał w takich proporcjach, w jakich czynniki te są wykorzystywane w produkcji¹¹⁰.

Fullerton i Rogers (1997) przekonują, że wnioski dotyczące jednolitego podatku konsumpcyjnego mogą się zmienić, jeżeli zostanie przeprowadzona analiza różnicowej incydencji (*differential incidence analysis*), w której zakłada się, że nowo nałożony podatek zostanie wykorzystany do likwidacji innego podatku. Jeżeli jednolity podatek od sprzedaży ma zastąpić zróżnicowany podatek od sprzedaży, wówczas zaleta jednolitego podatku, polegająca na tym, że nie zmienia on relacji między cenami dóbr, znika.

Na wykresie 7 została przedstawiona sytuacja, w której podatek od sprzedaży (podatek od wartości dodanej) nałożony jest tylko na jedno dobro (X), produkowane tylko przez jeden kapitałochłonny sektor gospodarki¹¹¹. W takiej sytuacji relacja między cenami dóbr a cenami czynników produkcji ulega zmianie – na rynku czynników produkcji (w lewym górnym rogu) krzywa przesuwana się w lewo (w/r wzrasta dla każdej relacji X/Y). Przesunięta krzywa na wykresie zaznaczona jest przerywaną linią. W konsekwencji zmniejsza się relatywny poziom wynagrodzenia kapitału (r), który jest intensywnie wykorzystywany w produkcji opodatkowanego dobra (X). Spadkowi relatywnego poziomu wynagrodzenia kapitału (r) może towarzyszyć spadek relatywnej ceny opodatkowanego dobra X , w porównaniu z ceną dobra Y (prawa dolna część wykresu). W takiej sytuacji „krzywa podaży” również przesuwana się w lewo. Konsekwencją nałożenia podatku na dobro X może być zatem spadek relatywnej ceny dobra X i wzrost konsumpcji dobra opodatkowanego względem dobra Y .

Nałożenie podatku wyłącznie na jedno dobro zmienia równowagę zarówno na rynku dóbr, jak i na rynku czynników produkcji. W nowej sytuacji ciężar podatku rozłoży się między konsumentów, pracowników i dawców kapitału, przy czym ze względu na fakt, że produkowane dobro jest kapitałochłonne, należy się liczyć z tym, że dawcy kapitału będą obciążeni bardziej niż pracownicy¹¹².

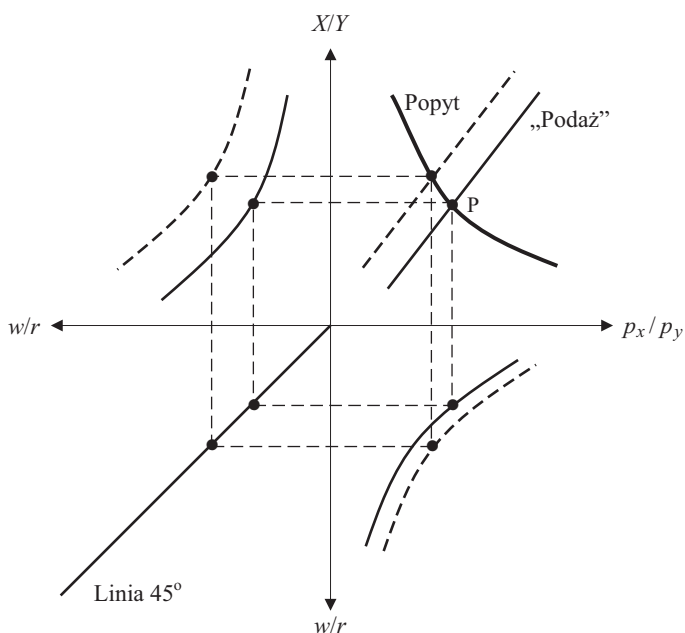
W modelach statycznej równowagi ogólnej wielkość czynników produkcji jest określona, nie następują w nich zmiany wielkości kapitału ani zmiany wiel-

¹⁰⁹ Należy w tym momencie przypomnieć, że brak zmian relacji między cenami nie jest wcale taki oczywisty. O tym, że jednolity podatek od sprzedaży może zmieniać relacje między cenami, pisał w szczególności Ramsey (1927).

¹¹⁰ Por. Kotlikoff i Summers, 1986, s. 1054.

¹¹¹ Nieopodatkowanym dobrem mógłby być czas wolny, który ze swej natury jest „praco-chłonny”.

¹¹² Por. Kotlikoff i Summers (1986, s. 1061).



Wykres 7. Przerzucalność selektywnego podatku od sprzedaży w modelu równowagi ogólnej

Źródło: na podstawie Atkinson i Stiglitz (2015, s. 141).

kości czynnika pracy. Badanie incydencji podatkowej z uwzględnieniem wspomnianych zmian może być przeprowadzone z wykorzystaniem modeli statycznej równowagi ogólnej przy założeniu gospodarki otwartej lub modeli dynamicznej równowagi ogólnej, inaczej nazywanych modelami wzrostu. W wypadku gospodarki otwartej nałożenie podatku na mobilny czynnik produkcji powoduje jego odpływ do innych państw. W konsekwencji ciężar podatku poniesiony zostanie przez niemobilne czynniki produkcji, które są zaangażowane lokalnie. Im mniejsze jest państwo nakładające podatek, tym większa część ciężaru podatku spadnie na niemobilne czynniki produkcji. Kapitał jako mobilny czynnik produkcji może zostać obciążony podatkiem tylko wówczas, jeśli gospodarka jest na tyle duża, że ma wpływ na wynagrodzenie czynników produkcji w skali globalnej.

Modele wzrostu zakładają albo określony schemat tworzenia oszczędności, albo schemat nakładania się kolejnych pokoleń (*overlapping generations*). W modelach dynamicznych możliwe jest uwzględnienie zmieniających się relacji między wielkością pracy i kapitału, a także wpływu podatków na cenę aktywów. Istotną rolę w tych modelach mogą odgrywać oczekiwania (Fullerton i Metcalf, 2002). Analiza wspomnianych modeli pozwala w szczególności ustalić, jak ciężar opodatkowania rozkłada się między kolejnymi pokoleniami

i jak przebiegają wybory międzyokresowe. Ponieważ tego typu analiza nie odnosi się bezpośrednio do opodatkowania dóbr, jej opis w tym miejscu nie jest rozwijany¹¹³.

Jedynym wątkiem wynikającym z analizy modeli dynamicznej równowagi ogólnej, który należy podkreślić, jest ten dotyczący konsekwencji wyboru długości okresu *vacatio legis*.

Auerbach, Kotlikoff i Skinner (1983) wskazują na to, że im dłuższy okres między ogłoszeniem podwyżki stawek podatków konsumpcyjnych a ich wejściem w życie, tym większe będą straty w dobrobycie wynikające z przyspieszenia konsumpcji. Warto jednak zauważyć, że z badań przeprowadzonych przez Cashina i Unayama (2016, s. 296) nie wynika, by straty w dobrobycie były znaczące.

3.4. Przerzucalność podatków pośrednich w badaniach empirycznych

Badania empiryczne dotyczące przerzucalności podatków pośrednich można podzielić ze względu na rodzaj podatku będący przedmiotem analizy. Z jednej strony można wyróżnić powszechnie podatki od towarów i usług, które są podatkami *ad valorem*, a z drugiej strony akcyzy, które co do zasady można uznać za podatki specyficzne, czyli takie, w których podstawa opodatkowania jest zależna od ilości. W przypadku podatków pośrednich uwaga badaczy koncentruje się na zakresie przerzucalności tych podatków na konsumentów.

Pierwsze badania empiryczne nad przerzucalnością podatków pośrednich na konsumentów zostały przeprowadzone w Stanach Zjednoczonych (Poterba, 1999) i dotyczyły wpływu podatku od sprzedaży na ceny ubrań w kilku miastach Stanów Zjednoczonych w latach 1925-1939 oraz 1947-1977. Badanie to było możliwe dzięki temu, że podatek od sprzedaży obowiązujący w Stanach Zjednoczonych ma charakter lokalny, a jego stawki w poszczególnych miastach mają różną wysokość. Zmienną objaśnianą jest logarytmiczna zmiana ceny detalicznej poszczególnych towarów, natomiast jako zmienne objaśniające wykorzystuje się zmiany cen tego samego towaru w tym samym czasie w całych Stanach Zjednoczonych, a także zmiany stawki podatku na dany towar. W regresji wykorzystywane są również zmienne opóźnione dla inflacji i zmian podatku

¹¹³ Czytelnik zainteresowany incydencją podatkową w modelach statycznej równowagi ogólnej przy założeniu gospodarki otwartej lub w modelach dynamicznej równowagi ogólnej może zapoznać się z tym tematem, czytając w szczególności: Kotlikoff L., Summers L. (1986). Tax Incidence. NBER Working Paper Series 1864, doi: 10.3386/w1864.

po to, by uwzględnić niezbędny czas na dostosowanie ceny towarów, na które zmieniła się stawka. Analiza okresu powojennego sugeruje, że podatek od sprzedaży był wtedy w całości przerzucany na konsumentów, podczas gdy w okresie przedwojennym tylko 2/3 podatku było przerzucane na konsumentów.

Podobną analizę kilka lat później przeprowadzili Besley i Rosen (1999). Zakres ich badań był nieco szerszy, bo obejmował 12 rodzajów towarów w 155 miastach Stanów Zjednoczonych. Analizowano dane kwartalne z lat 1982-1990. Warto podkreślić, że w tych badaniach wśród zmiennych objaśniających były też takie, które odnosiły się do kosztów produkcji, w szczególności kosztów najmu nieruchomości, wynagrodzeń i kosztów energii. Autorzy zaobserwowali, że przerzucalność podatków jest zróżnicowana w zależności od analizowanych towarów. Istnieją takie towary, w przypadku których można mówić o nadprzerzucalności (*overshifting*). Z przeprowadzonego badania wypływa również wniosek, że ceny bardzo szybko reagują na zmianę stawki podatku.

Chetty i in. (2009) na podstawie eksperymentów przeprowadzonych w Stanach Zjednoczonych, gdzie ceny są transparentne¹¹⁴, udowodnili, że umieszczenie obok artykułów spożywczych cen zawierających podatek nakładany według stawki 7,375% powoduje spadek popytu na te towary o 8%. Podobny wniosek można wyciągnąć w odniesieniu do alkoholi. Podniesienie podatku, który miał odzwierciedlenie w cenach, redukuje konsumpcję alkoholu bardziej niż podniesienie podatku doliczanego przy kasie. Badania te pozwalają w szczególności wyciągnąć konkluzję, że konsumenci nie są w pełni racjonalni i podejmują decyzje przy ograniczonej świadomości istniejących podatków.

Przerzucalność podatków pośrednich, w tym również w kontekście finansów behawioralnych, badano na podstawie danych z rynku europejskiego. W opracowaniu Copenhagen Economics (2007) przeanalizowano konsekwencje znaczącej zmiany stawki podatku od wartości dodanej dla dziewięciu przypadków z rynku europejskiego, obejmujących spadek stawki na książki w Szwecji o 19 p.p., wzrost stawki na obuwie we Włoszech o 4 p.p., wzrost stawki na czasopisma we Włoszech o 10 p.p. i późniejszy spadek stawki o 16 p.p., dwukrotny spadek stawki na napoje w Portugalii o 5 i 7 p.p., spadek stawki na usługi restauracyjne w Portugalii o 5 p.p. i spadek stawki na usługi fryzjerskie w Irlandii o 8 p.p. Na podstawie tych badań można było stwierdzić, że wzrost stawki podatku powoduje bardziej niż proporcjonalną zmianę ceny, natomiast spadek stawki podatku powoduje mniej niż proporcjonalny spadek ceny. W przypadku zmian stawki o 1-2 p.p. możliwość wyciągnięcia spójnych wniosków była ograniczona.

Asymetrię w reakcji na wzrost i spadek ceny zauważył także Zápál (2014), badając konsekwencje reformy podatkowej, którą przeprowadzono w Czechach

¹¹⁴ Zasadniczo rzecz ujmując, obok towaru podawane są ceny netto, a podatek doliczany jest przy kasie według stawki obowiązującej w danym stanie.

w 2004 r. Odnotował on, że w przypadku towarów, dla których stawka podatku spadła z 22% na 19%, nie nastąpił spadek ceny dla konsumentów, natomiast w przypadku towarów, dla których stawka wzrosła z 5% na 19%, przeciętny wzrost ceny wynosił 6%.

Benzarti, Carloni, Harju i Kosonen (2017) na podstawie zmian stawek w państwach Unii Europejskiej w latach 1996-2015 ustalili, że wzrost stawki podatku wywołuje silniejszą zmianę ceny opodatkowanych dóbr niż spadek stawki podatku. Według tych badaczy przerzucalność podatku następuje natychmiast po zmianie stawki, a konwergencja w kierunku symetrii reakcji nie pojawia się nawet wówczas, gdy okres analizy zostaje wydłużony do 3,5 roku po zmianie stawki.

Opisywana asymetria nie znajduje potwierdzenia w badaniach rynku artykułów spożywczych w Brazylii w latach 1994-2008, prowadzonych przez Politi i Mattos (2011). Również Benedek, De Mooij, Keen i Wingender (2015) nie potwierdzają, by istniała istotna różnica między reakcjami na wzrost i spadek stawki podatku.

Benedek i in. (2015) na podstawie danych z 17 państw strefy euro z lat 1999-2013 odkryli jednak inne zależności, które trudno wyjaśnić na gruncie ekonomii neoklasycznej. Zaobserwowali oni w szczególności, że przy zmianie podstawowej stawki podatku zasadniczo występuje pełna przerzucalność, podczas gdy dla zredukowanej stawki podatku przerzucalność podatku na konsumentów wynosi około 30%, a dla reklasyfikacji¹¹⁵ przerzucalność na konsumentów co do zasady nie występuje.

Potwierdzeniem zróżnicowanych reakcji na zmianę stawki, w zależności od jej poziomu, mogą być rozważania Davida (2016), który badał konsekwencje wzrostu stawek podatku od wartości dodanej w trzech państwach Unii Europejskiej (dwie zmiany we Francji, dwie na Cyprze i jedna w Chorwacji) w 2014 r. Zaobserwował on, że przy wzroście obniżonych stawek podatku zakres przerzucalności na konsumentów jest o 14% mniejszy niż dla stawek standardowych. Wyciągnął również wniosek, że istnieje negatywna zależność między skalą zmiany stawki a zakresem przerzucalności podatku na konsumentów.

Badania Bernala (2018a) dotyczące konsekwencji obniżki stawki podatku z 7% na 5% na podstawowe artykuły spożywcze w Polsce w 2011 r. potwierdzają rezultaty opisywane powyżej. Wynika z nich bowiem, że niewielka obniżka stawki podatku na towary, które podlegają reklasyfikacji, skutkuje brakiem korzyści dla konsumentów.

Pretekstem do analizy przerzucalności podatku od wartości dodanej na konsumentów była również zmiana podstawowej stawki podatku z 16% na 19%,

¹¹⁵ Przez reklasyfikację należy rozumieć sytuację, w której nie zmienia się wysokość ani stawek podstawowych, ani obniżonych, a zmiana stawki podatku na określone towary lub usługi wynika z przypisania ich do grupy objętej inną stawką niż dotychczas.

która nastąpiła w styczniu 2007 r. w Niemczech. Carare i Danninger (2008) ustalili, że w momencie podniesienia stawki o 3 p.p. inflacja bazowa wzrosła jedynie o 0,4 p.p. Przyczyn tak niewielkiego wzrostu cen upatrywać można w długim okresie *vacatio legis*, który trwał 13 miesięcy i w którym ceny ze względu na oczekiwany wzrost stawki podatku również wzrosły. Biorąc pod uwagę zarówno okres poprzedzający podniesienie stawki, jak i następujący bezpośrednio po zmianie stawki, ustalono, że na konsumentów zostało przerzucone średnio 73% podatku. W okresie *vacatio legis* rosły przede wszystkim ceny dóbr trwałego użytku, a także tych produkowanych w sektorach o stosunkowo niskiej konkurencyjności. Odmienna dynamika przerzucalności dla dóbr trwałego użytku niż dla pozostałych dóbr jest spójna z wynikami badań Benedek i in. (2015).

Przerzucalnością podatku na dobra trwałego użytku zajmowali się również Buettner i Madzharova (2017). Swoje studia oparli oni na danych dotyczących skanowanych cen pojedynczych modeli białej armatury (łódówki, zmywarki, pralki, kuchenki itd.) pochodzących z 22 państw Unii Europejskiej. Przeprowadzone badania sugerują, że wzrost stawki podatku o 1 p.p. powoduje wzrost liczby sprzedanych sztuk w miesiącu poprzedzającym wzrost stawki o 2,4%. W miesiącu następującym bezpośrednio po zmianie stawki podatku wielkość sprzedaży spada o 4,4% w porównaniu z miesiącem poprzednim, a w następnym miesiącu o kolejne 1,7%. Obserwując zmiany cen, można wyciągnąć wniosek, że w odniesieniu do analizowanych towarów nastąpiła pełna przerzucalność, przy czym około jednej trzeciej całego ciężaru zostało przerzucone na konsumentów w kwartale poprzedzającym wejście w życie wyższej stawki.

Cashin i Unayama (2016), którzy również prowadzili badania dla dóbr trwałego użytku oraz takich, które mogą podlegać magazynowaniu, nie zaobserwowali międzyokresowego efektu substytucyjnego. Brak wyższego poziomu konsumpcji w okresie poprzedzającym rzeczywisty wzrost stawki z 3% do 5%, który nastąpił w Japonii w 1997 r., tłumaczą oni wysoką świadomością nadchodzącej reformy wśród konsumentów.

Inspiracją do badań było także obniżenie stawki podatku od wartości dodanej w Wielkiej Brytanii z 17,5% do 15% w okresie od 1 grudnia 2008 r. do 31 grudnia 2009 r. (Chirakijja, Crossley, Lührmann i O’Dea, 2009). Studia te, w przeciwieństwie do przywoływanych powyżej, nie wykazały istotnej różnicy między przerzucalnością podatku na dobra trwałe i nietrwałe. Z analizy regresji wynika również wniosek, że około 75% podatku jest przerzucane na konsumentów, ale nie można wykluczyć pełnej przerzucalności. Badania te potwierdzają także obserwacje innych, że zmiana cen następuje zasadniczo natychmiast po zmianie stawki.

Część badań empirycznych bezpośrednio nawiązuje do modeli teoretycznych, wyjaśniając w szczególności zakres przerzucalności poziomem konkurencyjności w sektorze. Tak właśnie postępuje Carbonnier (2007), analizujący

konsekwencje znaczącej zmiany stawki podatku od wartości dodanej na samochody, wprowadzonej we Francji we wrześniu 1987 r., i zmiany stawki podatku na usługi remontowe, również we Francji we wrześniu 1999 r. W przypadku samochodów ciężar podatek przerzucany na konsumentów został oszacowany na poziomie 57%, podczas gdy w usługach remontowych, gdzie konkurencja jest silniejsza, ciężar podatku ponoszony przez konsumentów wynosił 77%. Dodatkowo Carbonnier w obu przypadkach ustalił, że podatek, zasadniczo rzecz ujmując, został przerzucony w okresie dwóch miesięcy po przeprowadzeniu reformy.

Viren (2009), podobnie jak Carbonnier (2007), zakres przerzucalności również wiąże z poziomem konkurencji – wielkością rynku i otwartością gospodarki. Dodatkowo Viren (2009) na podstawie danych dotyczących 15 państw Unii Europejskiej z lat 1970-2004 wyciąga wniosek, że podatek od wartości dodanej na artykuły spożywcze jest przerzucany na konsumentów albo w całości, albo przynajmniej w połowie. Pokazuje on również, że znaczący spadek stawek na artykuły spożywcze w Szwecji, Norwegii i Islandii wpływa na spadek ceny tych towarów średnio o 90%.

Kilka badań dotyczących przerzucalności podatku od wartości dodanej zostało przeprowadzonych na podstawie danych z Kanady, gdzie doszło do harmonizacji podatków funkcjonujących na szczeblu prowincji z podatkiem federalnym. Polegała ona na zamianie podatku od sprzedaży detalicznej na podatek od wartości dodanej. Smart i Bird (2009) analizowali konsekwencje zmian w trzech atlantyckich prowincjach (Nowa Fundlandia i Labrador, Nowa Szkocja i Nowy Brunswik) w 2007 r. Udowodnili oni, że ceny różnych grup towarów i usług zmieniły się analogicznie do zmian, które zaszły w opodatkowaniu, co może sugerować pełną przerzucalność. Podobne badania przeprowadzili Kesselman (2011) dla prowincji Kolumbia Brytyjska w Kanadzie, gdzie reformę przeprowadzono w 2010 r. Szczególnie ważny wniosek wynikający z jego badań dotyczy przerzucalności na konsumentów całości oszczędności podatkowych przedsiębiorców wynikających z możliwości odliczenia podatku naliczonego. Podobne wnioski wyciągnął Smart (2011) na podstawie danych dla prowincji Ontario, gdzie reformy nastąpiły w 2010 r.

Niektóre prace dotyczące przerzucalności podatków pośrednich wskazują na zależność zakresu przerzucalności podatku od etapu obrotu. David (2012) przekonuje, że po podwyższeniu stawki podatku od wartości dodanej w Czechach w 2008 r. ceny artykułów rolnych dla przedsiębiorców wzrastały wolniej niż ceny artykułów spożywczych dla konsumentów. W przypadku tych ostatnich można mówić o nadprzerzucalności. Kopczuk, Marion, Muehlegger i Slemrod (2016) dowodzą z kolei, że w wypadku podatku akcyzowego nakładanego na paliwa pobieranie go na wcześniejszych etapach obrotu niż u detalisty zwiększa zakres jego przerzucalności na konsumenta. Badacze ci wyjaśniają różnicowanie zakresu przerzucalności podatku zjawiskiem uchylania się od podat-

ków. Skala uchylania się jest mniejsza na etapie producenta choćby dlatego, że producentów, ze względu na ich liczbę, łatwiej kontrolować niż detalistów.

Istotną część badań w zakresie incydencji podatków pośrednich dotyczy przerzucalności w przód akcyzy. Wśród tych prac są takie, które dotyczą paliw (Chouinarda i Perloff, 2004; Doyle i Samphantharak, 2008; Alm, Sennoga i Skidmore, 2009; Marion i Muehlegger, 2011; Kopczuk i in., 2016), alkoholu (Young i Bielinska-Kwapisz, 2002; Kenkel, 2005) i tytoniu (Barnett, Keeler i Hu, 1995; Keeler, Hu, Barnett, Manning i Sung, 1996; Delipalla i O'Donnell, 2001).

Badania dotyczące akcyzy za paliwa pozwalają wyciągnąć wniosek, że – zasadniczo rzecz ujmując – akcyza na paliwa w całości jest przerzucana na konsumentów, przy czym w określonych warunkach wniosek ten podlega modyfikacjom. Warto przy tym zwrócić uwagę, że akcyza na paliwa może być uznana za podatek regresywny, zarówno gdy jest rozpatrywana w ujęciu rocznym, jak i w dłuższej perspektywie (Chernick i Reschovsky, 1997). Zróżnicowanie poziomu akcyzy na różne rodzaje paliwa powoduje nie tylko zmiany cen tego paliwa, ale również zmiany cen samochodów w zależności od rodzaju silnika (diesel lub benzynowy) (Verboven, 2002).

Interesującym przykładem badań nad przerzucalnością akcyz są te przeprowadzone przez Alma i in. (2009), którzy sprawdzali wpływ podatku akcyzowego na ceny benzyny bezołowiowej. W tym celu analizowali miesięczne ceny benzyny w 50 stacjach Stanów Zjednoczonych w latach 1984-1999. Liczba zmiennych objaśniających ceny benzyny była duża, można wśród nich wyróżnić: przeciętne wynagrodzenie pracownika stacji benzynowej, cenę hurtową benzyny, liczbę dni grzewczych, dochód *per capita*, gęstość zaludnienia, liczbę kierowców, w tym również w podziale na różne grupy wiekowe. Z badań wynika, że wzrost stawki podatku o 10% prowadzi do przeciętnego wzrostu ceny detalicznej benzyny o 9,98%. Należy jednak zauważyć, że w stacjach uprzemysłowionych zaobserwowano pełną przerzucalność, podczas gdy w stacjach rolniczych można mówić o niepełnej przerzucalności podatku na konsumentów. Ceny detaliczne bardziej reagują na wzrost cen hurtowych niż na spadek cen hurtowych. Do podobnych wniosków doszli także Borenstein, Cameron i Shepard (1997), obserwując zmiany cen detalicznych benzyny w reakcji na zmiany cen ropy naftowej.

Delipalla i O'Donnell (2001) prowadzili badania dotyczące przerzucalności akcyzy na wyroby tytoniowe na podstawie danych z okresu 1982-1997 z 12 państw Unii Europejskiej. Przedmiot analizy jest o tyle ciekawy, że obejmuje zarówno tzw. podatki specyficzne, jak i podatki *ad valorem*. Według autorów w państwach, które są homogeniczne pod względem struktury rynku¹¹⁶

¹¹⁶ Rynek jest zdominowany przez niewielką liczbę korporacji międzynarodowych i występuje na nich podobieństwo w zakresie najbardziej popularnych rodzajów papierosów.

(Belgia, Dania, Holandia, Irlandia, Niemcy), w przypadku obu rodzajów podatków można wskazywać na niepełną przerzucalność. W pozostałych państwach (Francja, Grecja, Hiszpania, Luksemburg, Portugalia, Włochy) występuje nadprzerzucalność. W obu grupach państw podatki specyficzne mają znacząco większy wpływ na cenę dla konsumenta niż podatki *ad valorem*. Nadprzerzucalność podatku na konsumentów na rynku tytoniu została zaobserwowana również w Stanach Zjednoczonych (Keeler i in., 1996), gdzie dodatkowo odnotowano, że podatek federalny w szerszym zakresie obciąża konsumentów niż podatki stanowe i lokalne (Barnett i in., 1995).

W Stanach Zjednoczonych zauważono również nadprzerzucalność akcyz na konsumentów alkoholu. Wnioski takie wynikają ze studiów przeprowadzonych przez Younga i Bielinską-Kwapisz (2002) oraz Kenkela (2005). Nie są one potwierdzone w badaniach przeprowadzonych dla Unii Europejskiej. Ardalán i Kessing (2017) na podstawie danych dotyczących rynku piwa w latach 1996-2016 stwierdzają, że choć akcyza była przerzucana prawie w całości, to nie można mówić o nadprzerzucalności. Dla tych samych towarów podatek od wartości dodanej jest przerzucany na konsumentów w 70%. Bahl, Bird i Walker (2003) również podważają nadprzerzucalność na rynku napojów. Na podstawie obniżki stawki akcyzy w Irlandii ustalili oni bowiem, że ceny napojów bezalkoholowych nie spadły o pełną kwotę odpowiadającą obniżce podatku.

W badaniach nad przerzucalnością podatków pośrednich, i to zarówno powszechnych, jak i selektywnych, przywiązuje się istotną wagę do momentu, w którym dochodzi do przerzucalności (Bernal, 2013). Z badań co do zasady wynika, że ceny zmieniają się natychmiast po zmianie stawki podatku, co szczególnie mocno podkreślają Besley i Rosen (1999), Carbonnier (2007), Chirakijja i in. (2009), Benzarti i in. (2017) czy Delipalla i O'Donnell (2001) oraz Alm i in. (2009). Dynamika przerzucalności może być inna w wypadku dóbr trwałego użytku, gdy okres *vacatio legis* jest długi. Wówczas do przerzucalności może dojść jeszcze przed wejściem w życie nowych stawek, na co zwracają uwagę Carare i Danninger (2008) oraz Buettner i Madzharova (2017). Warto w tym miejscu również zwrócić uwagę na fakt, że w Stanach Zjednoczonych ceny, co do zasady, zmieniają się częściej niż w Europie i dlatego tam może szybciej dochodzić do przerzucalności. Jeszcze większy wpływ na moment, w którym dochodzi do przerzucalności, może mieć rodzaj towarów i usług, które są przedmiotem obrotu. Bills i Klenow (2004) wskazują na zróżnicowanie częstotliwości zmian cen poszczególnych towarów i usług, umieszczając na jednym biegunie usługi przeglądu samochodu, w których ceny zmieniają się bardzo rzadko, a na przeciwległym benzynę bezołowiową.

Przyczyny opóźnienia zmian cen w reakcji na zmianę podatku mogą być różne. Baker i Brechling (1992) wskazują trzy. Po pierwsze, przedsiębiorcy dotknięci zmianami podatku mogą chcieć zakumulować wpływ podatku z innymi

zmianami i dopiero po uwzględnieniu wszystkich czynników podnieść cenę. Po drugie, brak podwyżek cen lub ich opóźnianie może być celową strategią, która ma na celu wyeliminowanie konkurencji z rynku. Po trzecie, firmy mogą błędnie oceniać zachowania swoich konkurentów, co może prowadzić do zróżnicowanego poziomu przerzucalności dokonywanej w różnych momentach.

Wpływ na tempo reakcji dostosowawczych może mieć też poziom zapasów, którymi dysponują poszczególne firmy, a także czas, w jakim będą przeprowadzane inwestycje (Carbonnier, 2006).

Badania nad przerzucalnością podatków pośrednich dotyczą przede wszystkim przerzucalności na konsumentów. Istnieje tylko kilka prac empirycznych dotyczących przerzucalności wstecz. Autorką jednej z nich jest Felix (2009), która na podstawie danych ze Stanów Zjednoczonych z lat 1977-2005 badała wpływ stanowego podatku dochodowego od korporacji na wysokość wynagrodzeń. Ponieważ wśród zmiennych objaśniających wysokość wynagrodzeń znalazła się również stawka stanowego podatku od sprzedaży, na podstawie tych studiów można wyciągnąć wniosek, że stanowy podatek od sprzedaży w nieznanym zakresie redukuje wynagrodzenia.

Kompleksowe rozważania nad przerzucalnością podatku od wartości prowadził Kosonen (2015). Dzięki dostępowi do szczegółowych danych ustalił on liczne konsekwencje obniżki stawki z 22% na 8% na usługi fryzjerskie w Finlandii w 2007 r. Analizowana obniżka na te pracochłonne usługi spowodowała obniżenie ich ceny mniej więcej o połowę tego, co można uznać za pełną przerzucalność. Mimo spadku ceny nie zaobserwowano zmiany liczby świadczonych usług ani liczby zatrudnionych w sektorze. Obniżka stawki podatku spowodowała natomiast wzrost zysków salonów fryzjerskich o 15%. Kosonen zaobserwował również znaczną różnicę zakresu przerzucalności na konsumentów między dużymi a mniejszymi firmami. Większe korzyści z obniżenia stawki odnieśli korzystający z usług dużych salonów fryzjerskich, co autor artykułu wyjaśnia na dwa sposoby. Po pierwsze, na rynkach, na których funkcjonują duże salony, konkurencja jest silniejsza. Po drugie, duże firmy są lepiej reprezentowane w kontaktach z władzą publiczną i dlatego ze względów lobbyistycznych mogą być bardziej zainteresowane obniżaniem cen. Podobną zależność między wielkością firm a redukcją cen dla konsumentów, na przykładzie zmiany stawki podatku od wartości dodanej na usługi restauracyjne w Finlandii w 2010 r. i w Szwecji w 2012 r., zaobserwowali Harju, Kosonen i Skans (2018).

Przerzucalnością podatku od wartości dodanej zarówno na konsumentów, jak i na pracowników, dawców kapitału oraz dostawców zajmowali się również Benzarti i Carloni (2017). Podstawą ich badań była przeprowadzona we Francji w lipcu 2009 r. reforma, kiedy to obniżeniu z 19,6% na 5,5% uległa stawka podatku od wartości dodanej na usługi restauracyjne. Beneficjentami tej znacznej obniżki stawki byli przede wszystkim właściciele restauracji, którzy przechwy-

cili 41% całości korzyści z obniżki stawki. Na kolejnych miejscach znaleźli się pracownicy (25%), konsumenci (18%) oraz dostawcy (16%). Obniżenie stawki, zasadniczo rzecz ujmując, nie miało wpływu ani na liczbę świadczonych usług, ani na liczbę osób zatrudnionych w subsektorze.

Bernal (2014) pokazuje, na podstawie danych dotyczących rynku książki w Polsce, że podwyżka stawki podatku na książki ma wpływ nie tylko na ceny książek, ale również na rentowność kapitału w wydawnictwach i na wysokość wynagrodzeń zatrudnionych tam pracowników. Z badań rynku książki w państwach Europy Środkowo-Wschodniej wynika natomiast, że zmiany stawki podatku nie mają wpływu na ceny książek, ale mają wpływ na rentowność właścicieli wydawnictw oraz na wynagrodzenia pracowników. Wzrost stawki podatku o 1 p.p. prowadzi do spadku rentowności kapitału własnego wydawców o 0,43-0,76 p.p. oraz do redukcji wynagrodzeń osób zatrudnionych w wydawnictwach o 0,84-0,92% (Bernal, 2018b).

Przedstawione powyżej badania wskazują na to, że zakres i moment przerzucalności podatków może zależeć od wielu czynników. Wśród nich można wymienić w szczególności charakter podatku (*ad valorem* lub specyficzny), charakter dóbr (trwałego i nietrwałego użytku), rodzaj dóbr, siłę konkurencji w sektorze, otwartość gospodarki czy etap obrotu. Na zakres i moment przerzucalności wpływają również czynniki, które łatwiej wyjaśnić na gruncie ekonomii behawioralnej niż na gruncie ekonomii neoklasycznej. Warto w tym miejscu zwrócić uwagę między innymi na zróżnicowane reakcje na wzrost i spadek stawki podatku, na małe i duże zmiany podatku, na zmiany stawek podstawowych, obniżonych i reklasyfikacje. Na przerzucalność podatku wpływa również sposób przedstawienia ceny (brutto, netto).



4. PRZERZUCALNOŚĆ PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG NA KONSUMENTÓW

4.1. Koncepcja badania – zakres przedmiotowy, źródła danych i opis metody

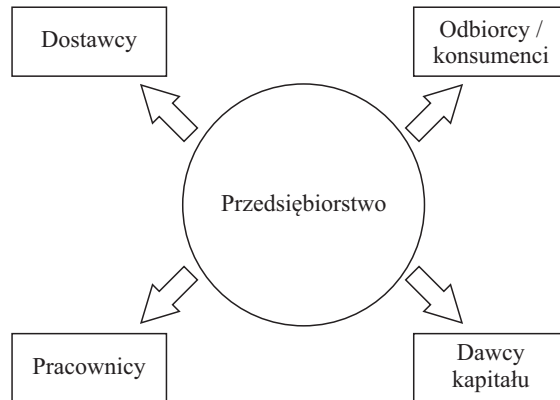
Podatek od wartości dodanej nakładany jest na tych, którzy wykonują działalność gospodarczą, czyli na przedsiębiorców. Za podatników w sensie formalnym ustawodawca nie uznaje właścicieli przedsiębiorstw. Bez względu na to, jak zostanie zdefiniowane przedsiębiorstwo – czy jako zorganizowany zespół składników niematerialnych i materialnych¹¹⁷, czy jako splot kontraktów, które zawiera organizator, aby uzyskać kontrolę nad różnymi zasobami¹¹⁸, czy jeszcze inaczej – trudno znaleźć w przedsiębiorstwie takie elementy, na których mógłby osiąść podatek. Przedsiębiorstwo samo nie ponosi ciężaru podatku, ale ze względu na powiązania z otoczeniem stanowi arenę, na której toczy się gra o to, na kogo i w jakiej wysokości ciężar podatku zostanie przerzucony.

Obowiązujący w Polsce podatek od wartości dodanej ze względu na sposób definiowania podstawy opodatkowania i metodę ustalania zobowiązania podatkowego (metoda fakturowa) ma charakter podatku konsumpcyjnego. Jego konstrukcja przewiduje przerzucenie podatku nałożonego na przedsiębiorców w dół łańcucha dostaw, tak by obciążał on odbiorców, a ostatecznie konsumentów. Za-

¹¹⁷ Porównaj art. 55¹ ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (Dz.U. 1964 nr 16, poz. 93 z późn. zm.)

¹¹⁸ Porównaj Gruszecki (2002, s. 216).

łożenia konstrukcji podatku nie oznaczają jednak, że cały ciężar podatku zostanie przerzucony na konsumentów. Odpowiedź na pytanie o to, kto i w jakim zakresie ponosi ciężar podatku, wymaga badania.



Schemat 2. Przerzucalność podatku nałożonego na przedsiębiorstwo

Przedstawiona w rozprawie analiza przerzucalności podatku od towarów i usług została podzielona ze względu na kierunek przerzucalności. W niniejszym rozdziale zostały zaprezentowane wyniki badania przerzucalności wyłącznie na konsumentów. Rezultaty studiów nad przerzucalnością podatku na pracowników i dawców kapitału przedstawiono w rozdziale piątym. W części empirycznej wątek dotyczący przerzucalności podatku na dostawców został pominięty.

Warunkiem prowadzenia badań empirycznych nad przerzucalnością podatków w Polsce jest identyfikacja przypadków zmian stawki podatku na konkretne towary lub usługi i możliwość obserwacji cen tych dóbr w okresie przed zmianą stawki i po jej wprowadzeniu. W analizie brano pod uwagę tylko znaczące zmiany stawek. Pominięcie w badaniach zmian stawek o 1 lub 2 p.p. to konsekwencja konkluzji z dotychczasowych studiów, z których wynika, że niewielkie zmiany stawek utrudniają wyciąganie wniosków. Małe zmiany mogą być przez uczestników obrotu gospodarczego niedostrzeżone lub lekceważone. Prawo Webera-Fechnera mówi, że aby zmiana została dostrzeżona, musi osiągnąć co najmniej pewną minimalną wielkość (Niesiołędzka, 2013, s. 76).

Przeprowadzone badania dotyczą tych towarów i usług, na które w latach 2000-2012 zmieniła się stawka. Sytuacja gospodarcza w Polsce w tym okresie była stosunkowo dobra. We wszystkich latach odnotowano wzrost gospodarczy, choć jego poziom wahał się w poszczególnych latach. W badaniach uwzględniono następujące reformy podatkowe, których efektem była znacząca zmiana stawki:

- od 1 stycznia 2001 r. nastąpił wzrost stawki podatku na pranie, chemiczne czyszczenie, maglowanie i farbowanie z 7% na 22%¹¹⁹. Dla tych samych usług 1 stycznia 2000 r. zwolnienie zostało zastąpione stawką 7%¹²⁰;
- od 1 maja 2004 r. wzrosła z 7% na 22% stawka podatku na wózki dziecięce, ubrania dla dzieci, instrumenty muzyczne i ich części (w tym akcesoria muzyczne). W tym samym czasie spadła z 22% na 7% stawka podatku na foteliki samochodowe dla dzieci¹²¹;
- od 1 października 2006 r. obniżeniu uległa stawka podatku z 22% na 7% na usługi w zakresie napraw obuwia i innych artykułów skórzanych, usługi w zakresie napraw odzieży i wyrobów włókienniczych użytku domowego, usługi w zakresie napraw rowerów, usługi fryzjerskie zarówno dla mężczyzn, jak i dla kobiet¹²²;
- od 1 stycznia 2011 r. nastąpił wzrost stawki na książki z 0% na 5%. Należy przy tym pamiętać, że stawka 0% dla sprzedawców detalicznych obowiązywała jeszcze w okresie przejściowym do 1 maja 2011 r.¹²³
- od 1 stycznia 2012 r. wzrosła z 8% na 23% stawka podatku na ubrania dla niemowląt¹²⁴.

Wejście w życie wspomnianych zmian było poprzedzone zazwyczaj krótkim, nieprzekraczającym dwóch miesięcy okresem *vacatio legis*. W wypadku obniżki stawki na usługi pracochłonne okres ten był najkrótszy i wynosił zaledwie cztery dni. Najdłuższy, przekraczający trzy kwartały, czas oczekiwania na wejście w życie ustawy dotyczył ubrań dla niemowląt.

Po ustaleniu zmian stawki konieczne stało się zidentyfikowanie konkretnych towarów i usług, których ceny były rejestrowane. Dysponentem największej bazy danych o cenach w Polsce jest Główny Urząd Statystyczny, który zbiera informacje na ten temat, między innymi w celu ustalenia wskaźnika inflacji. Urząd gromadzi informacje o cenach około 1400 reprezentantów dóbr znajdujących się w koszyku przeciętnego gospodarstwa domowego. Dane zbierane

¹¹⁹ Ustawa z dnia 17 listopada 2000 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. z 2000 r. nr 105, poz. 1107).

¹²⁰ Ustawa z dnia 20 listopada 1999 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. nr 95, poz. 1100).

¹²¹ Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2004 r. nr 54, poz. 535).

¹²² Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 26 września 2006 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2006 r. nr 172 poz. 1235).

¹²³ Ustawa z dnia 26 listopada 2010 r. o zmianie niektórych ustaw związanych z realizacją ustawy budżetowej (Dz.U. z 2010 r. nr 238, poz. 1578) oraz Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 22 grudnia 2010 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 246, poz. 1649).

¹²⁴ Ustawa z dnia 18 marca 2011 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy – Prawo o miarach (Dz.U. z 2011 r. nr 64, poz. 332).

są przez ankieterów w sklepach detalicznych i punktach usługowych na terenie całej Polski. Informacje o cenach konkretnych towarów i usług zasadniczo nie są publikowane, ale Główny Urząd Statystyczny udostępnia je odpłatnie.

Identyfikacja towarów i usług, na które zmieniła się stawka, wymagała prze-studiowania tzw. notatników ankietera i przyporządkowania wyszczególnionych w nich dóbr do wspomnianych reform podatkowych. Takie podejście sprawia, że badania te można uznać za oryginalne również w sensie uniwersalnym. Większość dotychczasowych studiów nad przerzucalnością podatków pośrednich na konsumentów była prowadzona na podstawie zagregowanych danych dla grup produktów. W badaniach, których wyniki znajdują się poniżej, w ramach określonej kategorii dóbr analizie podlega zazwyczaj kilka konkretnych towarów lub usług, co stwarza dodatkowe pola do interpretacji wyników. Towary i usługi, których ceny podlegają rejestracji, muszą być dość precyzyjnie zdefiniowane, tak by ankieterzy z całej Polski zbierali informacje o tych samych dobrach. Do każdej z omówionych reform przyporządkowano towary i usługi, których ceny poddano analizie.

Od 1 stycznia 2001 r. nastąpił wzrost stawki podatku z 7% na 22% na:

- oczyszczenie chemiczne garnituru męskiego, dwuczęściowego,
- upranie bielizny pościelowej z maglowaniem.

Od 1 maja 2004 r. wzrosła z 7% na 22% stawka podatku na:

- koszulkę gimnastyczną dziecięcą, bawełna 100%, rękaw krótki, na wzrost 134 cm,
- piżamę dziecięcą (6-11 lat) z dzianiny, bawełna 100% lub z udziałem innych włókien,
- rajstopy dziecięce (2-6 lat),
- skarpety dziecięce (6-11 lat), bawełna z udziałem innych włókien,
- instrument elektroniczny klawiszowy, organy (keyboard),
- gitarę akustyczną (6-strunowa),
- wózek dziecięcy spacerowy.

Od 1 maja 2004 r. spadła z 22% na 7% stawka podatku na:

- fotelik samochodowy dla dzieci.

Od 1 października 2006 r. obniżeniu uległa stawka podatku z 22% na 7% na:

- balejaż włosów krótkich głowy damskiej, pasemka od 1 do 3 kolorów, opłata łącznie z wartością zużytych materiałów,
- ufarbowanie całkowite włosów krótkich głowy damskiej (cały cykl technologiczny do uczesania włącznie), opłata łącznie z wartością zużytych materiałów,
- ondulację trwałą (na zimno) włosów krótkich głowy damskiej (cały cykl technologiczny do uczesania włącznie), opłata łącznie z wartością zużytych materiałów (płyn z importu),
- strzyżenie zwykłe włosów głowy męskiej (bez mycia włosów),

- naprawę klejonego obuwia damskiego – przyklejenie fleków, opłata za 1 parę, łącznie z wartością zużytego materiału,
- skrócenie spodni lub spódnicy,
- wszycie zamka do spodni lub spódnicy, opłata bez wartości zamka.
Od 1 maja 2011 r. dla detalistów wzrosła z 0% na 5% stawka na:
- komplet podręczników do nauki matematyki dla IV klasy szkoły podstawowej,
- komplet podręczników do nauki przyrody dla V klasy szkoły podstawowej,
- powieść kryminalną lub sensacyjną (przekład).
Od 1 stycznia 2012 r. wzrosła z 8% na 23% stawka podatku na:
- body niemowlęce z dzianiny, bawełna 100%,
- komplet niemowlęcy (bluzka i spodenki), bawełna 100% lub z udziałem innych włókien,
- śpioszki niemowlęce z dzianiny, bawełna 100% lub z udziałem innych włókien.

W Polsce cena podawana konsumentom to cena brutto, czyli cena zawierająca podatek od towarów i usług. Przyjmując, że cena brutto określonego dobra oznaczona jest jako p , a stawka podatku od wartości dodanej na określone dobro to τ , to cena netto tego dobra może być oznaczona jako $\frac{p}{1+\tau}$, natomiast wartość podatku jako $\frac{\tau p}{1+\tau}$. W takim przypadku zmiana ceny brutto (dla konsumenta) wywołana zmianą stawki podatku może być przedstawiona jako $\frac{dp}{d\tau}$, natomiast zmiana ceny netto (dla sprzedawcy) wywołana zmianą stawki podatku

jako $\frac{d\left(\frac{p}{1+\tau}\right)}{d\tau} = \frac{dp}{d\tau}(1+\tau) - p$. Jeżeli zatem zmianę wartości podatku pod wpły-

wem zmiany stawki podatku ustalimy jako $\frac{d\left(\frac{\tau p}{1+\tau}\right)}{d\tau} = \frac{\left(p + \tau \frac{dp}{d\tau}\right)(1+\tau) - \tau p}{(1+\tau)^2}$,

wówczas bez trudu można ustalić ciężar dodatkowego podatku poniesiony przez konsumenta jako udział zmiany ceny brutto (dla konsumenta) w zmianie wartości podatku pod wpływem zmiany stawki podatku, co w sposób formalny można zapisać jak w równaniu (13):

$$s = \frac{dp}{d\tau} \frac{(1+\tau)^2}{\left(p + \tau \frac{dp}{d\tau}\right)(1+\tau) - \tau p} = \frac{(1+\tau)}{p} \frac{dp}{d\tau} \frac{(1+\tau)}{1 + \tau \left(\frac{(1+\tau)}{p} \frac{dp}{d\tau}\right)}. \quad (13)$$

Parametr s można traktować jako wynik funkcji $f: x \rightarrow x \frac{1+\tau}{1+\tau x}$, gdzie $x = \frac{(1+\tau)}{p} \frac{dp}{d\tau}$. Upraszczając, można uznać, że $x = \frac{(1+\tau)}{p} \frac{dp}{d\tau}$ jest przybliżeniem udziału konsumenta w dodatkowym ciężarze podatkowym, który pojawi się w efekcie podwyższenia stawki podatku na określone dobro. Parametr x rozumiany jako zmiana stawki podatku może być oszacowany za pomocą metod ekonometrycznych.

W modelach regresji za zmienną zależną przyjmuje się zmianę ceny brutto dobra, na które zmieniła się stawka podatku $\Delta_t(p_{dep})$. Zmiany ceny brutto wspomnianego dobra, ale również inne parametry opisane w równaniu regresji jako zmiany (Δ_t), zostały ustalone na podstawie równania (14):

$$\Delta_t(X) = \frac{X_t - X_{t-1}}{X_{t-1}}. \quad (14)$$

Podstawową zmienną objaśniającą z perspektywy analizy przerzucalności podatku na konsumenta jest zmienna dotycząca zmiany stawki podatku, która w równaniu regresji oznaczona jest jako $\Delta_t(1+\tau)$. W tabelach przedstawiających wyniki estymacji zakresu przerzucalności podatku na konsumentów przy tej zmiennej dodatkowo pojawia się informacja dotycząca tego, czy nastąpił wzrost, czy spadek stawki podatku (*Wzrost*, *Spadek*). Podobna informacja jest podawana również wówczas, gdy zwolnienie z podatku zastąpione zostało opodatkowaniem według określonej stawki (*Zmiana*).

Do przerzucalności podatku na konsumentów może dojść w pierwszym miesiącu po zmianie stawki, ale również w kolejnych miesiącach. Ustalenie dokładnego momentu, kiedy nastąpiło przerzucenie podatku na konsumentów, wymaga wprowadzenia do modelu regresji zmiennych opóźnionych dotyczących zmiany stawki ($\Delta_{t+1}(1+\tau)$; $\Delta_{t+2}(1+\tau)$ itd.).

W przedstawionych poniżej badaniach przerzucalność podatku na konsumentów jest analizowana w ciągu pięciu miesięcy po zmianie stawki. Wpływ na długość tego okresu miały przede wszystkim dotychczasowe badania, które pokazują, że do przerzucalności podatków pośrednich na konsumentów dochodzi w krótkim okresie po zmianie stawki (Besley i Rosen, 1999; Kenkel, 2005; Carbonnier, 2007; Alm i in., 2009; Marion i Muehlegger, 2011; Politi i Mattos, 2011). Wybór pięciu miesięcy daje również możliwości analizy przerzucalności podatku w wypadku towarów i usług, których ceny zmieniają się sezonowo.

Dodatkowo w równaniach pojawiają się zmienne kontrolne oznaczone ogólnie jako $\Delta_t(p_i)$. Generalnie mają one odzwierciedlać zmiany w kosztach wytworzenia analizowanych towarów i usług. Zmienne kontrolne uwzględnione

we wszystkich modelach to indeks cen towarów i usług konsumpcyjnych (*CPI*), indeks cen wynajmu nieruchomości (*Wynajem*), indeks cen energii (*Energia*), indeks cen paliw płynnych (*Paliwa płynne*), a także przeciętne miesięczne wynagrodzenie w gospodarce narodowej wyrównane sezonowo (*Wynagrodzenia*). Podobny zestaw zmiennych objaśniających wykorzystali Besley i Rosen (1999) oraz Carbonnier (2007).

Część zmiennych objaśniających występuje tylko w wypadku niektórych towarów i usług. W analizie usługi prania pościeli pojawiła się dodatkowo zmienna uwzględniająca fakt, że w badanym okresie zmienił się sposób definiowania badanej usługi (*Charakterystyka zmiennej zależnej*). Do końca 2001 r. cena odnosiła się do 1 kilograma pościeli, podczas gdy od 1 stycznia 2002 r. cena usługi dotyczyła kompletu pościeli. W wypadku fotelika dziecięcego dodatkowo pojawiła się zmienna odnosząca się do momentu wejścia w życie ustawy z 20 stycznia 2005 r. o recyklingu pojazdów wycofanych z eksploatacji (*Ustawa o recyklingu*). Ustawodawca nałożył na producentów wyposażenia samochodów, do których można zaliczyć foteliki dla dzieci, obowiązek używania materiałów, które można łatwo poddać recyklingowi. Głównym składnikiem analizowanych ubrań dziecięcych i niemowlęcych jest bawełna, której rynek jest globalny. Z tego powodu dla tych towarów wykorzystana została zmienna odnosząca się do indeksu cen producenckich tkanin bawełnianych w Stanach Zjednoczonych (*Tkaniny bawełniane USA*). Uwzględnienie tej zmiennej wymagało włączenia do modeli również zmiennej dotyczącej kursu dolara amerykańskiego (*USD/PLN*). W wypadku instrumentów muzycznych, fotelików samochodowych i wózków dziecięcych, które są często importowane, dodatkowo wzięto pod uwagę kurs euro (*EUR/PLN*). W wypadku książek za zmienne objaśniające przyjęto dodatkowo indeks cen gazet i czasopism (*Gazety*), a także indeks cen innych materiałów drukowanych i materiałów do pisania (*Inne materiały drukowane*). Ta ostatnia kategoria obejmuje w szczególności zeszyty, katalogi, kalendarze, ale również papier, długopisy, ołówki, nożyczki, tusze itp.

Opisane powyżej zmienne składają się na równanie regresji o następującej postaci:

$$\Delta_t(p_{dep}) = \sum_{i=1}^5 \alpha_i \Delta_{t+1-i}(1 + \tau) + \sum_{i=1}^n \beta_i \Delta_t(p_i) + \varepsilon_t. \quad (15)$$

Szczególne znaczenie w równaniu (15) ma współczynnik α_i , bo to on (lub suma tych współczynników) może być traktowany jako przybliżenie tego, jaka część podatku jest przerzucana na konsumenta. Przedstawiona metoda po raz pierwszy była zastosowana przez Carbonniera (2007). Umożliwia ona odpowiedź na pytanie, w jakim zakresie i kiedy podatek jest przerzucany na konsu-

mentów. Do budowy regresji wykorzystane zostały dane z 72 lub 84 miesięcy wokół zmiany podatkowej. Okres ten obejmuje trzy lata przed zmianą stawki i trzy lata po. Okres analizy jest dłuższy, gdy zmiana nastąpiła w trakcie roku.

Dla każdego towaru i dla każdej usługi powstało co najmniej sześć modeli regresji. Różnią się one od siebie zastosowaną metodą lub specyfikacją zmiennych objaśniających. Jako pierwszy zawsze był sporządzany model według klasycznej metody najmniejszych kwadratów (OLS). Ponieważ model ten często charakteryzował się autokorelacją lub heteroskedastycznością składnika losowego, dodatkowo stworzono modele według uogólnionej metody najmniejszych kwadratów (GLS) oparte na podejściu Cochrane'a-Orcutta z opóźnieniami miesięcznymi i dwunastomiesięcznymi lub modele sporządzone według ważonej metody najmniejszych kwadratów (WLS). Modele różnią się również specyfikacją zmiennych. W niektórych z nich uwzględniono zmienne sezonowe. W części modeli pomijano nieistotne zmienne objaśniające.

Różnicowanie modeli daje możliwość sprawdzenia ich odporności, ale prezentacja wszystkich nie ma uzasadnienia. Z tego powodu w rozprawie dla każdego towaru lub usługi znajdują się wyniki estymacji tylko dwóch modeli wytypowanych spośród tych, które można uznać za poprawne. Zostały wybrane te modele, dla których zakres przerzucalności okazał się najmniejszy i największy. Niewielka różnica między minimalnym a maksymalnym zakresem przerzucalności podatku na konsumentów pozwala uznać je za stosunkowo odporne na zmianę metody estymacji czy specyfikację zmiennych. Dzięki temu wnioski dotyczące zakresu przerzucalności podatku mogą być traktowane jako trafne.

Zakres przerzucalności podatku na konsumenta został przedstawiony w ostatnim wierszu każdej tabeli, zatytułowanym „udział konsumenta”. W wierszu tym znajduje się suma współczynników α_i odnoszących się do przerzucalności podatku na konsumentów, które okazały się istotne statystycznie co najmniej na poziomie 10%. Suma ta oznacza udział konsumenta w całości ciężaru podatkowego. Jeśli stawka podatku wzrasta z 7% do 22%, wówczas pełna przerzucalność na konsumentów oznaczałaby wzrost ceny o 14,02% $((1,22-1,07)/1,07)$. Przy takim wzroście ceny w tabeli pojawiłby się współczynnik wynoszący 1. Jeżeli po podwyżce stawki podatku o 15 p.p. cena brutto wzrosłaby o 1%, udział konsumenta wynosiłby 7%, czyli w tabeli pojawiłby się współczynnik 0,07.

4.2. Zakres przyczulności podatku w sytuacji wzrostu i spadku stawki podatku

Z dokonanego przeglądu literatury wynika, że istnieją różnice w zakresie przyczulności podatku na konsumentów w sytuacji obniżki i podwyżki stawki podatku (Carbonnier, 2005; Copenhagen Economics, 2007; Alm i in., 2009; Benzarti i in., 2017). Pierwsza część badań dotycząca przyczulności podatku na konsumentów została przeprowadzona w taki sposób, by ustalić, czy zaobserwowana przez innych asymetria jest możliwa do uchwycenia również w wypadku analizowanych zmian cen w Polsce.

Przy porównywaniu zakresu przyczulności podatku w sytuacji spadku i wzrostu jego stawki zaproponowano dwa podejścia. Po pierwsze, przedstawiono zakres przyczulności podatku na konsumentów usług pracochłonnych. Na początku analizowano skutki obniżki stawki podatku z 22% do 7%, która nastąpiła 1 października 2006 r. Badane usługi obejmują naprawę obuwia damskiego, skrócenie spodni i wszycie zamka, ale również balejaż, farbowanie włosów, trwałą ondulację oraz strzyżenie głowy męskiej. Zakres przyczulności w powyższych przypadkach został porównany z zakresem przyczulności podatku, zaobserwowanym przy wzroście stawki na inne usługi pracochłonne, takie jak czyszczenie garnituru i pranie pościeli. W odniesieniu do tych dwóch rodzajów usług przepisy zmieniły się dwukrotnie. 1 stycznia 2000 r. zwolnienie zostało zastąpione stawką 7%, a 1 stycznia 2001 r. nastąpiła podwyżka stawki podatku z 7% na 22%. W ramach drugiego podejścia analizie podlegały konsekwencje wzrostu i spadku stawki podatku, do których doszło w tym samym czasie, czyli 1 maja 2004 r. Wówczas w odwrotnym kierunku zmieniła się stawka podatku na towary o podobnym przeznaczeniu, czyli na wózek dziecięcy (z 7% na 22%) i fotelik samochodowy dla dzieci (z 22% na 7%). Oba te towary służą zaspokajaniu podobnych potrzeb, oba ułatwiają rodzicom małych dzieci ich transport, a poziom cen dla obu towarów jest zbliżony. Podobieństwa porównywanych dóbr pozwalają przypuszczać, że popyt na nie jest podobny.

W poniższych tabelach zostały przedstawione wyniki estymacji zakresu przyczulności podatku na konsumentów dla różnych towarów i usług. Dla każdego towaru i dla każdej usługi prezentowane są dwa modele. Pierwszy z nich to ten, dla którego udział konsumenta okazał się najniższy (min.), a drugi, dla którego udział konsumenta okazał się najwyższy (maks.).

W tabeli 18 znajdują się wyniki estymacji zakresu przyczulności podatku na konsumentów usług naprawczych. Wynika z niej, że po obniżce stawki podatku z 22% na 7% ceny dla konsumentów, zasadniczo rzecz ujmując, nie spadły. Jedynie drugi model dla usług skrócenia spodni wskazuje na to, że cena tych usług w czwartym miesiącu po zmianie stawki, czyli w pierwszym

Tabela 18. Wyniki estymacji zakresu przyczalności podatku na konsumentów dla usług naprawczych

Zmienne objaśniające	Naprawa obuwia damskiego min. (1)	Naprawa obuwia damskiego maks. (2)	Skrócenie spodni min. (3)	Skrócenie spodni maks. (4)	Wszycie zamka min. (5)	Wszycie zamka maks. (6)
$\Delta t(1+\tau)$	-0,06411*** (0,02266)	-0,04233* (0,02353)	0,02945 (0,03004)	0,03012 (0,02839)	0,01499 (0,03810)	0,02027 (0,03900)
$\Delta t-1(1+\tau)$	-0,00198 (0,02418)	0,00851 (0,02446)	-0,00660 (0,03227)	-0,01026 (0,02833)	0,03645 (0,03808)	0,03018 (0,03952)
$\Delta t-2(1+\tau)$	0,00869 (0,02458)	0,01421 (0,02508)	0,00243 (0,03253)	0,01119 (0,02870)	0,00197 (0,03824)	-0,01267 (0,03950)
$\Delta t-3(1+\tau)$	0,02912 (0,02589)	0,02442 (0,02519)	0,04372 (0,03262)	0,08166*** (0,02978)	-0,01940 (0,03964)	-0,01047 (0,04002)
$\Delta t-4(1+\tau)$	0,02476 (0,02422)	0,03204 (0,02526)	-0,04685 (0,03091)	-0,02060 (0,03036)	0,00500 (0,03950)	-0,01396 (0,04028)
Δt CPI	0,17357 (0,10864)	-0,00608 (0,14513)		0,10496 (0,15109)		
Δt Wynajem	0,24111* (0,13360)	-0,16042 (0,17910)		0,50543*** (0,19049)	0,58286*** (0,15896)	
Δt Energia	0,16809*** (0,04350)	0,11859** (0,05126)	0,12573** (0,06131)	0,143749** (0,06154)	0,22577*** (0,07038)	0,17610** (0,08217)
Δt Paliwa płynne	0,01970 (0,01432)	0,01402 (0,01537)		-0,01330 (0,01744)		
Δt Wýnagrodzenia	0,10623*** (0,02960)	0,08946*** (0,03037)		0,00190 (0,04613)		
Skorygowany R^2	0,3140	0,2943	0,3156	0,2702	0,3974	0,1632
Metoda estymacji	GLS AR(1)	GLS AR(1)	GLS AR(1)	GLS AR(12)	OLS	GLS AR(1)
Zmienne sezonowe	nie	tak	tak	nie	nie	tak
Udział konsumenta	0	0	0	0,0817	0	0

W nawiasach umieszczono błędy standardowe. Gwiazdki oznaczają istotność na poziomie 1% (***), 5% (**) i 10% (*).

Źródło: na podstawie danych Głównego Urzędu Statystycznego.

Tabela 19. Wyniki estymacji zakresu przyczalności podatku na konsumentów dla usług fryzjerskich

Zmienne objaśniające	Balejaż min. (1)	Balejaż maks. (2)	Farbowanie włosów min. (3)	Farbowanie włosów maks. (4)	Strzyżenie głowy męskiej min. (5)	Strzyżenie głowy męskiej maks. (6)	Trwała ondulacja min. (7)	Trwała ondulacja maks. (8)
$\Delta t(1+\tau)$	0,01773 (0,02847)	0,02241 (0,02897)	0,00842 (0,02652)	-0,00539 (0,02365)	0,00221 (0,03287)	0,00318 (0,03078)	0,02841 (0,02775)	0,02195 (0,02850)
$\Delta t-1(1+\tau)$	0,01334 (0,02866)	0,01017 (0,03017)	-0,00095 (0,02661)	-0,01164 (0,02351)	0,05435 (0,03290)	0,06494** (0,03065)	0,01623 (0,02991)	0,01184 (0,02836)
$\Delta t-2(1+\tau)$	-0,00331 (0,02874)	-0,01698 (0,03087)	0,01994 (0,02682)	0,00812 (0,02381)	0,02471 (0,03356)	0,00508 (0,03105)	-0,00459 (0,03054)	-0,02036 (0,02874)
$\Delta t-3(1+\tau)$	-0,00898 (0,03055)	0,06492** (0,03094)	0,02946 (0,02783)	0,06866*** (0,02471)	0,05279 (0,03388)	0,06546** (0,03222)	0,06292** (0,03067)	0,11701*** (0,02982)
$\Delta t-4(1+\tau)$	0,01926 (0,03010)	-0,03089 (0,03053)	-0,00165 (0,02776)	-0,01441 (0,02536)	-0,00308 (0,03491)	0,00520 (0,03297)	0,02762 (0,02873)	0,00409 (0,03053)
Δt CPI	0,24218** (0,11830)	0,24670* (0,13891)	0,32006*** (0,11369)	0,47524*** (0,13235)	0,53207*** (0,19314)	0,35681** (0,16879)	0,26639*** (0,09701)	0,35337** (0,15680)
Δt Wynajem	0,21582 (0,14782)	0,07398 (0,19165)	0,38476*** (0,13186)	0,21223 (0,17093)	0,43688* (0,24732)	0,50428** (0,21527)	0,50780*** (0,12399)	0,32194 (0,20034)
Δt Energia	0,19006*** (0,05606)	0,19212*** (0,05741)	0,10892** (0,05015)	0,09757* (0,05326)	0,14156* (0,07100)	0,14380** (0,06812)	0,16188*** (0,04744)	0,14898** (0,06324)
Δt Paliwa płynne	-0,03735** (0,01827)	-0,02156 (0,01552)	-0,04500*** (0,01544)	-0,04195*** (0,01457)	-0,03993* (0,02060)	-0,02582 (0,01893)	-0,03589** (0,01375)	-0,02948* (0,01753)
Δt Wynagrodzenia	0,04757 (0,04466)	0,01272 (0,04485)	0,06272 (0,03951)	0,05441 (0,03884)		-0,01942 (0,05033)	-0,02759 (0,04478)	-0,03435 (0,04662)
Skorygowany R^2	0,1904	0,2741	0,5260	0,3069	0,3933	0,3380	0,2873	0,2251
Metoda estymacji	GLS AR(12)	GLS AR(1)	OLS	GLS AR(12)	GLS AR(1)	GLS AR(12)	GLS AR(1)	GLS AR(12)
Zmienne sezonowe	nie	tak	nie	nie	tak	nie	nie	nie
Udział konsumenta	0	0,0649	0	0,0687	0	0,1304	0,0629	0,1170

W nawiasach umieszczono błędy standardowe. Gwiazdki oznaczają istotność na poziomie 1% (***) , 5% (**) i 10% (*).

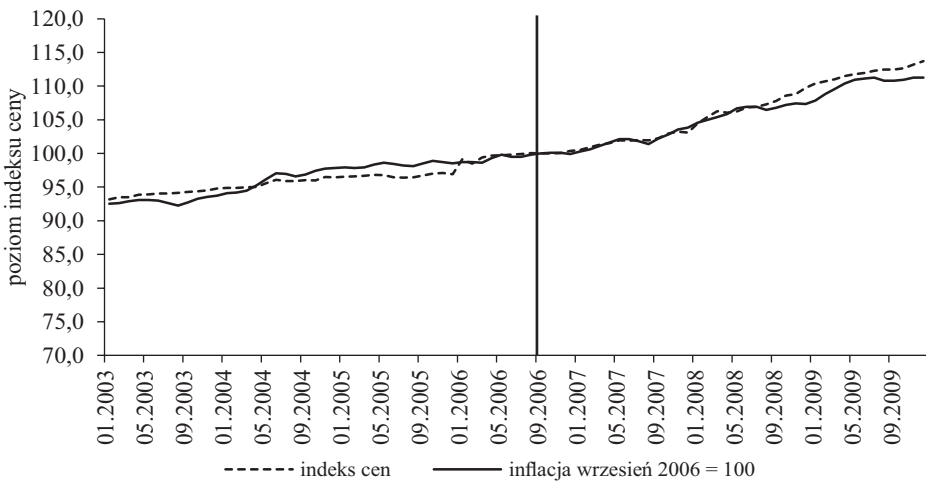
Źródło: na podstawie danych Głównego Urzędu Statystycznego.

miesiącu kolejnego roku kalendarzowego spadła o 1%, co odpowiada korzyściom konsumenta z obniżki stawki wynoszącym 8,17% tego, co wynikałoby z pełnej przerzucalności podatku.

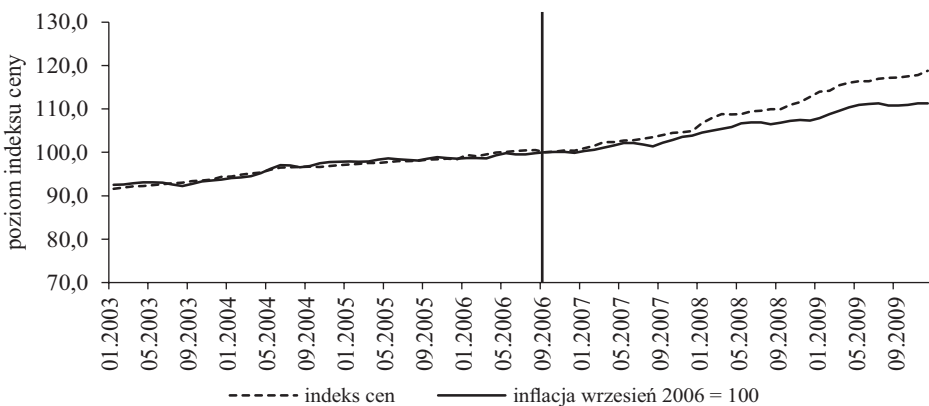
W tabeli 19 przedstawiono wyniki estymacji zakresu przerzucalności podatku na konsumentów usług fryzjerskich. Również z tej tabeli wynika, że konsumenci generalnie nie byli beneficjentami obniżki stawki podatku, a jeśli byli, to tylko w niewielkim zakresie. Największy udział konsumentów w obniżce stawki podatku wynika z drugiego modelu dla usługi strzyżenia głowy męskiej. Udział ten wynosi 13% pełnej przerzucalności, co oznacza, że obniżka stawki podatku o 15 p.p. spowodowała spadek ceny o 1,6%.

Z analizy regresji wynika, że ceny usług fryzjerskich są skorelowane z inflacją. Zmienna CPI we wszystkich modelach w tabeli 19 jest istotna statystycznie. Wykres 8 przedstawiający indeks cen usług fryzjerskich na tle indeksu cen to-

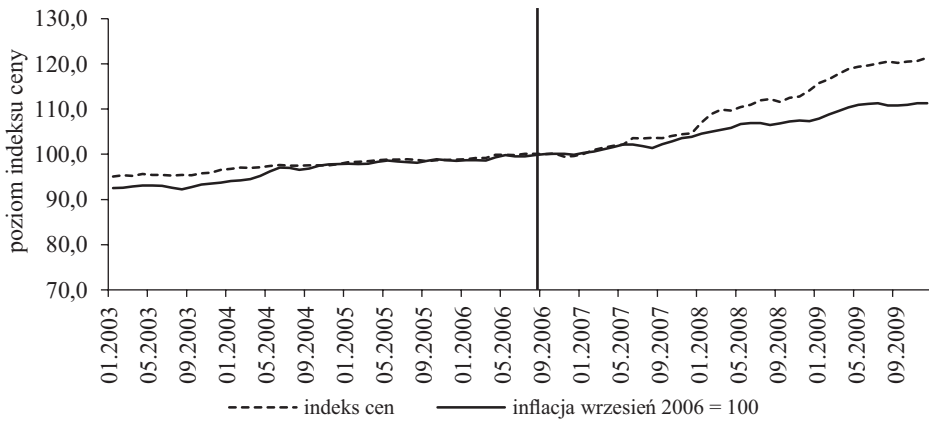
a) indeks cen białejazę



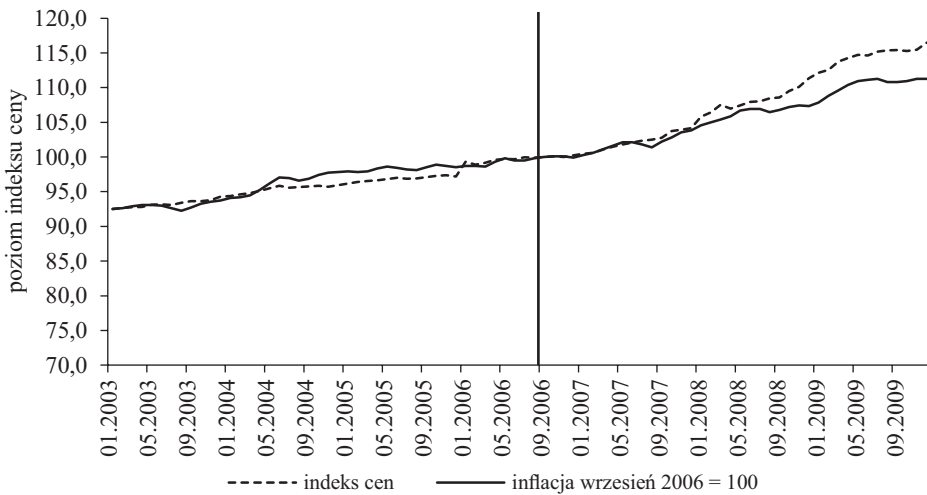
b) indeks cen farbowania włosów



c) indeks cen strzyżenia głowy męskiej



d) indeks cen trwałej ondulacji



Wykres 8. Indeks cen usług fryzjerskich na tle indeksu cen towarów i usług konsumpcyjnych wokół momentu zmiany stawki podatku

Źródło: na podstawie danych Głównego Urzędu Statystycznego.

warów i usług konsumpcyjnych ilustruje wspomnianą korelację, a jednocześnie pokazuje, że po zmianie stawki podatku indeks cen usług fryzjerskich nie spadł poniżej indeksu inflacji.

Po wynikach analizy konsekwencji obniżki stawki na usługi pracochłonne należy przedstawić skutki podwyżki stawki podatku dla konsumentów usług pracochłonnych, która nastąpiła 1 stycznia 2001 r. Badaniu podlegały ceny usług czyszczenia garnituru i prania pościeli. Rezultaty tych studiów zostały zaprezentowane w tabeli 20.

Tabela 20. Wyniki estymacji zakresu przyczynowości podatku na konsumentów dla usług prania i czyszczenia odzieży

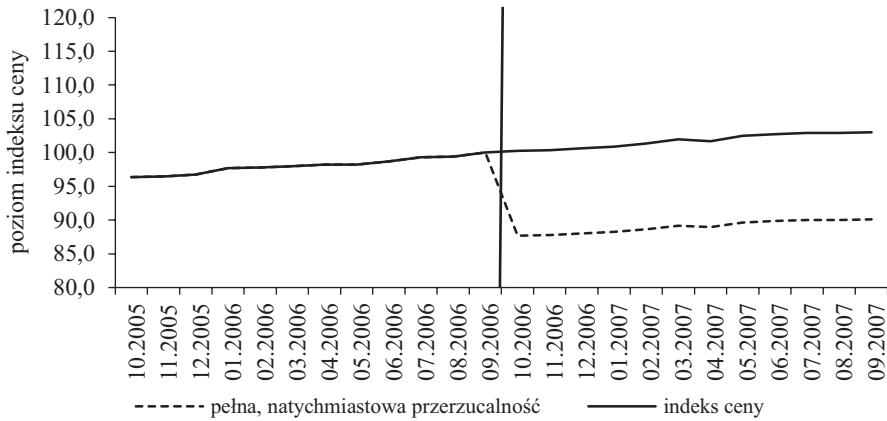
Zmienne objaśniające	Czyszczenie garnituru min. (1)	Czyszczenie garnituru maks. (2)	Pranie pościeli min. (3)	Pranie pościeli maks. (4)
$\Delta t(1+\tau)$ Zmiana zw. na 7%	0,26753*** (0,06068)	0,31674*** (0,05470)	0,28185*** (0,06678)	0,25028*** (0,07458)
$\Delta t-1(1+\tau)$ Zmiana zw. na 7%	-0,02237 (0,06501)	0,07609 (0,04930)	-0,03125 (0,06639)	-0,00712 (0,07173)
$\Delta t-2(1+\tau)$ Zmiana zw. na 7%	-0,06554 (0,06565)	-0,01037 (0,04750)	-0,04284 (0,06529)	-0,02987 (0,06747)
$\Delta t-3(1+\tau)$ Zmiana zw. na 7%	-0,05777 (0,06541)	-0,00626 (0,04830)	0,02281 (0,06507)	-0,00335 (0,06971)
$\Delta t-4(1+\tau)$ Zmiana zw. na 7%	-0,02560 (0,05697)	-0,05088 (0,04741)	-0,06802 (0,06363)	-0,01907 (0,06566)
$\Delta t(1+\tau)$ Wzrost do 22%	0,33187*** (0,02937)	0,3332*** (0,02511)	0,39267*** (0,03396)	0,37724*** (0,03504)
$\Delta t-1(1+\tau)$ Wzrost do 22%	0,04201 (0,03255)	0,0702*** (0,02358)	0,10013*** (0,03337)	0,12627*** (0,03375)
$\Delta t-2(1+\tau)$ Wzrost do 22%	0,03255 (0,03282)	0,04586* (0,02408)	0,07234** (0,03248)	0,07599** (0,03444)
$\Delta t-3(1+\tau)$ Wzrost do 22%	-0,02568 (0,03251)	-0,00989 (0,02360)	-0,02259 (0,03245)	0,00419 (0,03349)
$\Delta t-4(1+\tau)$ Wzrost do 22%	-0,02010 (0,03029)	-0,01832 (0,02469)	-0,10759*** (0,03256)	-0,06718** (0,03352)
Δt CPI	0,43041*** (0,13988)	0,39330*** (0,11330)	0,87458*** (0,11830)	0,58454*** (0,11660)
Δt Wynajem	0,17043** (0,06453)	0,03080 (0,05939)		0,22073*** (0,06841)
Δt Energia		0,08145* (0,04396)		-0,01225 (0,05374)
Δt Paliwa płynne	-0,02268 (0,02010)	0,00152 (0,01566)		0,00406 (0,02367)
Δt Wynagrodzenia		0,00036 (0,01912)		-0,02619 (0,02614)
Δt Charakterystyka zmiennej zależnej			0,04187*** (0,00464)	0,04154*** (0,00458)
Skorygowany R^2	0,8187	0,8491	0,8659	0,8384
Metoda estymacji	GLS AR(1)	GLS AR(12)	GLS AR(1)	GLS AR(1)
Zmienne sezonowe	tak	nie	tak	nie
Udział konsumenta	0,3319	0,4492	0,4575	0,5123

W nawiasach umieszczono błędy standardowe. Gwiazdki oznaczają istotność na poziomie 1% (***), 5% (**) i 10% (*).

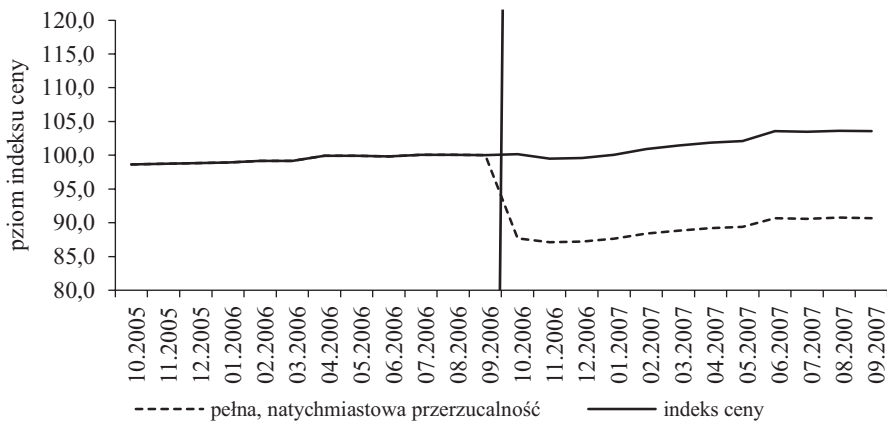
Źródło: na podstawie danych Głównego Urzędu Statystycznego.

Szacunki dotyczące zakresu przyczynowości podatku na konsumentów w wypadku wzrostu stawki podatku na usługi pracochłonne pokazują, że konsumenci ponieśli znaczącą część ciężaru podatku. W wypadku usług czyszczenia garniturów było to 33-45% pełnej przyczynowości podatku, a dla prania pościeli 46-51%. Wzrost cen tych usług nastąpił nawet wówczas, gdy przestały być zwolnione i wprowadzono na nie stawkę podatku wynoszącą 7%. W tym wypadku ceny niekoniecznie musiały wzrosnąć, gdyż bycie podatnikiem oznacza, że przedsiębiorcy mają prawo do odliczenia podatku naliczonego. Nawet przy nierealistycznym założeniu, że świadczący wspomniane usługi nie mieli jakiegokolwiek podatku naliczonego, udział konsumentów wynosił 27-32% dla

a) spadek stawki podatku na naprawę obuwia damskiego



b) spadek stawki podatku na strzyżenie głowy męskiej



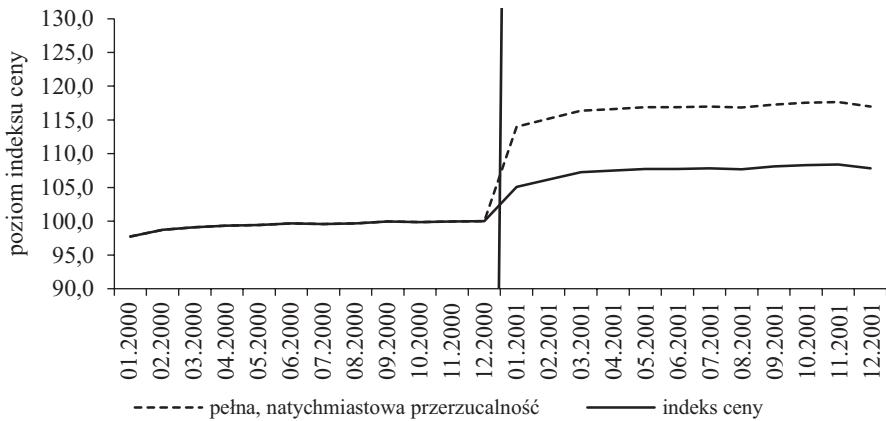
Wykres 9. Przyczynowość podatku na konsumentów w sytuacji spadku jego stawki na usługi pracochłonne

Źródło: na podstawie danych Głównego Urzędu Statystycznego.

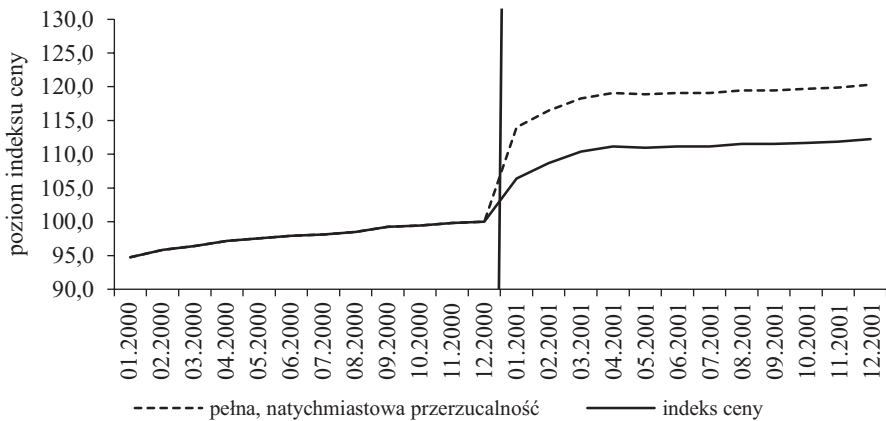
czyszczenia garniturów i 25-28% dla prania pościeli, co jest wyższym udziałem niż w którymkolwiek przykładzie dla obniżki stawki.

Ilustracją odmiennych konsekwencji spadku i wzrostu stawki podatku może być porównanie wykresów 9 i 10. Wykresy te przedstawiają zmiany cen detalicznych wybranych usług w okresie dwóch lat wokół momentu zmiany stawki podatku – linia ciągła odnosi się do obserwowanych cen, a linia przerywana do hipotetycznej sytuacji, w której zmiana stawki byłaby w pełni i natychmiast odzwierciedlona w cenach. Indeks cen w miesiącu poprzedzającym zmianę stawki wynosi 100. Na wykresie 9 dotyczącym usług, na które stawka podatku została obniżona, widoczny jest brak jakiegokolwiek reakcji na spadek stawki podatku na usługi pracochłonne. Na wykresie 10 ilustrującym konsekwencje podwyżki

a) wzrost stawki podatku z 7% na 22% na usługi czyszczenia garnituru



b) wzrost stawki podatku z 7% na 22% na usługi prania pościeli



Wykres 10. Przerzucalność podatku na konsumentów w sytuacji wzrostu jego stawki na usługi pracochłonne

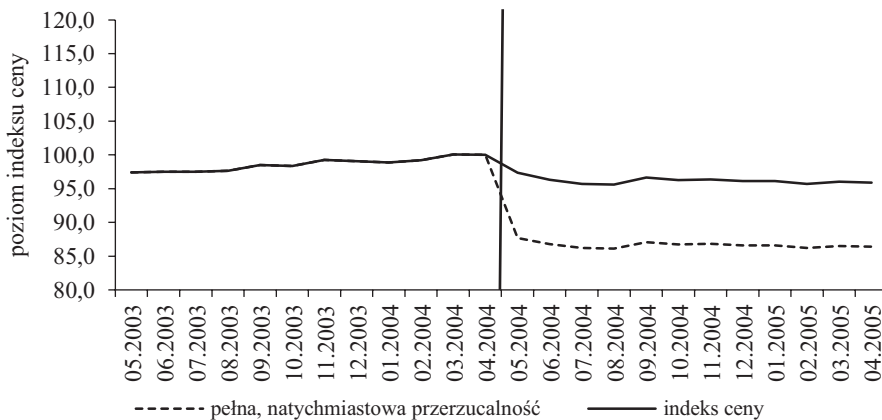
Źródło: na podstawie danych Głównego Urzędu Statystycznego.

stawki podatku jest zauważalna zmiana kształtu krzywej ilustrującej indeks cen usług pracochłonnych bezpośrednio po zmianie stawki. Wprawdzie krzywa ta nie pokrywa się z krzywą obrazującą pełną, natychmiastową przyczynowość, ale po zmianie stawki obie zmieniają się w tym samym kierunku.

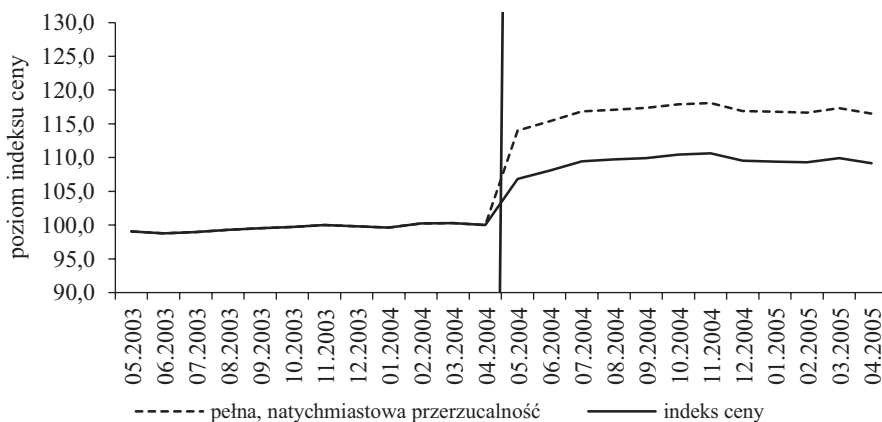
W kolejnym etapie przedstawiono wyniki estymacji zakresu przyczynowości podatku na konsumentów dwóch towarów, na które 1 maja 2004 r. stawka zmieniła się w przeciwnych kierunkach. Wyniki te znajdują się w tabeli 21.

Reakcja na wzrost stawki podatku na wózek dziecięcy różniła się znacząco od reakcji na spadek stawki podatku na fotelik samochodowy dla dzieci. W wypadku

a) spadek stawki podatku na fotelik samochodowy dla dzieci



b) wzrost stawki podatku na wózek dziecięcy



Wykres 11. Przechodliwość podatku na konsumentów w sytuacji spadku jego stawki na fotelik samochodowy i wzrostu stawki podatku na wózek dziecięcy

Źródło: na podstawie danych Głównego Urzędu Statystycznego.

wzrostu stawki, więcej niż połowa (53-62%) całego ciężaru podatku została przerzucona na konsumentów, natomiast w sytuacji spadku stawki podatku było to jedynie 19-26%. Ilustracją tych zmian jest wykres 11, który został skonstruowany na identycznej zasadzie jak dwa poprzednie. W części wykresu dotyczącej

Tabela 21. Wyniki estymacji zakresu przerzucalności podatku na konsumentów dla fotelika samochodowego i wózka dziecięcego

Zmienne objaśniające	Fotelik samochodowy dla dzieci min. (1)	Fotelik samochodowy dla dzieci maks. (2)	Wózek dziecięcy min. (3)	Wózek dziecięcy maks. (4)
$\Delta t(1+\tau)$ Zmiana	0,16940*** (0,04390)	0,20872*** (0,03639)	0,47220*** (0,01489)	0,47222*** (0,03153)
$\Delta t-1(1+\tau)$ Zmiana	0,10227** (0,04927)	0,11509*** (0,03857)	0,06017*** (0,01912)	0,06568** (0,03148)
$\Delta t-2(1+\tau)$ Zmiana	0,06340 (0,04368)	0,03730 (0,03478)	0,07041 (0,11494)	0,07963** (0,03159)
$\Delta t-3(1+\tau)$ Zmiana	-0,00962 (0,04330)	0,02983 (0,03319)	-0,00213 (0,03154)	0,00393 (0,03152)
$\Delta t-4(1+\tau)$ Zmiana	-0,08187* (0,04159)	-0,06596* (0,03350)	-0,0272 (0,03937)	0,00214 (0,03149)
Δt CPI	0,38251 (0,29473)	0,42370* (0,23498)	-0,20572* (0,11931)	
Δt Wynajem	0,18618 (0,27916)	0,15900 (0,262700)	0,38764*** (0,06419)	0,35242*** (0,06485)
Δt Energia	-0,05838 (0,11675)	0,15723 (0,12086)	-0,06342 (0,06310)	
Δt Paliwa płynne	-0,03431 (0,04038)	0,00386 (0,03679)	0,02921* (0,01547)	
Δt Wynagrodzenia	0,01937 (0,06316)	0,03822 (0,05091)	-0,09265** (0,03633)	
Δt EUR/PLN	0,04603 (0,02975)	0,05903** (0,02650)	-0,02108 (0,01923)	
$\Delta t-1$ EUR/PLN	0,00875 (0,02956)			
Δt Ustawa o recyklingu	0,04108*** (0,00603)	0,03582*** (0,00455)		
Skorygowany R^2	0,6100	0,6429	0,9530	0,7768
Metoda estymacji	OLS	GLS AR(12)	WLS	OLS
Zmienne sezonowe	tak	nie	tak	tak
Udział konsumenta	0,1898	0,2579	0,5324	0,6175

W nawiasach umieszczono błędy standardowe. Gwiazdki oznaczają istotność na poziomie 1% (***), 5% (**) i 10% (*).

Źródło: na podstawie danych Głównego Urzędu Statystycznego.

fotelika samochodowego dla dzieci widać spadek ceny po zmianie stawki podatku, ale jest on mniejszy niż wzrost zaobserwowany w wypadku wózka dziecięcego, na który stawka podatku wzrosła. Istnieje widoczna różnica między odległościami ciągłych i przerywanych linii w obu częściach tego wykresu.

Zakres przeczualności podatku od towarów i usług różni się znacząco dla spadków i wzrostów stawki podatku. Tabela 22 podsumowuje wyniki analizy regresji przedstawione powyżej.

Tabela 22. Porównanie zakresu przeczualności podatku na konsumentów w wypadku spadku i wzrostu stawki podatku

Nazwa towaru lub usługi	Cena przed zmianą stawki (PLN)	Zmiana stawki	Udział konsumenta	
			min.	maks.
Naprawa obuwia damskiego	11,31	Spadek stawki z 22% na 7%	0	0
Skrócenie spodni	10,83	Spadek stawki z 22% na 7%	0	0,0817
Wszycie zamka	9,15	Spadek stawki z 22% na 7%	0	0
Balejaż	76,68	Spadek stawki z 22% na 7%	0	0,0649
Farbowanie włosów	54,66	Spadek stawki z 22% na 7%	0	0,0687
Strzyżenie głowy męskiej	11,82	Spadek stawki z 22% na 7%	0	0,1304
Trwała ondulacja	53,31	Spadek stawki z 22% na 7%	0,0629	0,1170
Czyszczenie garnituru	22,85	Zmiana ze zwolnienia na 7%	0,2675	0,3167
Pranie pościeli	5,30	Zmiana ze zwolnienia na 7%	0,2503	0,2819
Czyszczenie garnituru	22,85	Wzrost stawki z 7% na 22%	0,3319	0,4492
Pranie pościeli	5,30	Wzrost stawki z 7% na 22%	0,4575	0,5108
Fotelik samochodowy dla dzieci	214,68	Spadek stawki z 22% na 7%	0,1898	0,2579
Wózek dziecięcy	283,39	Wzrost stawki z 7% na 22%	0,5324	0,6175

Źródło: na podstawie danych Głównego Urzędu Statystycznego.

Z powyższej tabeli wynika, że spadek stawki podatku na usługi pracochłonne nie wywołał żadnych znaczących spadków cen. W zdecydowanej większości wypadków ceny w ogóle nie spadły, a jeśli z któregoś z modeli wynika obniżka cen, to udział konsumentów nie przekracza 13% pełnej przeczualności podatku. To oznacza, że konsumenci nie odnieśli korzyści z obniżki stawki podatku, a jeśli odnieśli, to skala tych korzyści była minimalna. W wypadku wzrostu stawki podatku z 7% na 22% na czyszczenie garnituru i pranie pościeli reakcja jest zgoła inna. Nie dochodzi tu wprawdzie do pełnej przeczualności podatku na konsumentów, ale najniższy ustalony jej zakres wynosi 33% całości dodatkowego podatku. Podobne dysproporcje wynikają z porównania udziału konsumentów, gdy analizowane są konsekwencje zmiany stawki na towary nabywane przez rodziców małych dzieci.

Asymetria w reakcji na wzrost i spadek stawki podatku może być wyjaśniona na gruncie teorii perspektywy Kahnemana i Tversky'ego (1979). Możliwe są dwa punkty widzenia: konsumentów i przedsiębiorców.

W procesie decyzyjnym konsumenta istotną rolę odgrywają ceny referencyjne – standard stanowiący punkt odniesienia przy porównywaniu cen. W wypadku podwyżek ceny referencyjne są niższe i dlatego konsumenci są przekonani, że ponoszą straty. Obniżki są z kolei postrzegane przez konsumentów jako zyski. Reakcje na zyski i na straty nie są symetryczne. Z tego powodu można oczekiwać, że negatywne reakcje konsumentów na wzrost cen będą silniejsze niż pozytywne reakcje na spadki cen (Kalyanaram i Little, 1994). Zmiany cen w reakcji na zmiany stawek nie są symetryczne również z tego powodu, że konsumenci częściej traktują podwyżki cen, w porównaniu z brakiem uzasadnionych obniżek, jako niesprawiedliwe (Kahneman, Knetsch i Thaler, 1986 i 1991). Bezpodstawny wzrost cen może natomiast skutkować utratą reputacji przedsiębiorcy (Campbell, 1999). Istnieje wiele badań, które potwierdzają, że konsumenci silniej reagują na wzrost cen niż na ich spadek (Hardie, Johnson i Fader, 1993; Kalyanaram i Winer, 1995; Krishnamurthi, Mazumdar i Raj, 1992; Mayhew i Winer, 1992; Putler, 1992).

Niesymetryczna reakcja na zmiany stawek podatku może być wyjaśniona także z punktu widzenia przedsiębiorców. Brak jakiegokolwiek reakcji detalisty na wzrost stawki podatku oznacza, że cały ciężar podatku poniesie właściciel przedsiębiorstwa. Jeżeli w reakcji na wzrost stawki podatku sprzedawca nie podniesie cen dla konsumentów, to (przy założeniu *ceteris paribus*) zyski przedsiębiorstwa spadną lub będzie ono ponosiło straty. W takiej sytuacji zgodnie z teorią perspektywy sprzedawcy będą chętnie podejmowali ryzyko. Nie wiedzą oni wprawdzie, jak podwyżka wpłynie na ilość sprzedawanych dóbr i ostateczne wyniki, ale ich awersja do ryzyka jest niewielka, gdyż podniesienie cen jest sposobem na uniknięcie strat. Odwrotna sytuacja dotyczy obniżki stawki podatku. Redukcja stawki poprawia sytuację przedsiębiorców, szczególnie jeśli nie zmieniając cen brutto, oczekują, że uda im się utrzymać niezmienną ilość sprzedaży. W obszarze zysków podmioty wykazują większą awersję do ryzyka. Przedsiębiorcy, nie wiedząc, jak obniżka ceny może wpłynąć na ilość, będą w większości skłaniać się do utrzymania *status quo* w oczekiwaniu na zyski.

Odmienna reakcja sprzedawców na wzrost i spadek stawki podatku może być również konsekwencją postrzegania ryzyka związanego z decyzją o wzroście lub spadku ceny. W wypadku wzrostu stawki podatku sprzedawcy nie mogą mieć pewności, że klienci zaakceptują wyższe ceny. W wypadku spadku stawki podatku sprzedawcy wiedzą, że ich klienci akceptowali ceny, które obowiązywały, zanim została obniżona stawka podatku i dlatego ich motywacja, by obniżyć ceny, jest ograniczona. Dla zachowań konsumentów charakterystyczny jest tzw. efekt przeniesienia, który oznacza, że zakupy w okresie t w istotnym

stopniu determinują zakupy w okresie $t+1$. Świadomość sprzedawców dotycząca tej prawidłowości również ogranicza skłonność do obniżek cen.

Uchwycona w modelach silniejsza reakcja na wzrost niż na spadek stawki podatku jest zbieżna z wynikami osiągniętymi przez innych badaczy (Carbonnier, 2005; Copenhagen Economics, 2007; Alm i in., 2009; Zápal, 2014). Istotę tej prawidłowości, jak i jej znaczenie dla władzy publicznej dobrze oddaje pierwsza część tytułu artykułu Benzartiego i in. (2017), który wskazuje, że wzrost cen jest bardziej naturalny niż ich spadek (*what goes up may not come down*).

Zaobserwowana asymetria jest ważna z perspektywy prowadzonej przez władzę publiczną polityki podatkowej. Na jej podstawie można wyciągnąć wniosek, że nałożenie podatku na określony towar lub usługę według obniżonej stawki oznacza co innego niż zmiana stawki z podstawowej na zredukowaną. Możliwości doprowadzenia przez władzę publiczną do spadku cen i poprawy dostępności określonych dóbr za pomocą obniżek stawek podatku od wartości dodanej są ograniczone. Jeżeli obniżanie stawek nie przynosi oczekiwanych rezultatów, rozsądnie byłoby nie podejmować takich działań, a zaoszczędzone w budżecie środki wykorzystać w bardziej efektywny sposób.

Ponieważ reakcje na wzrost i spadek stawek są niesymetryczne, władza publiczna powinna być ostrożna w podejmowaniu decyzji dotyczących podniesienia stawki podatku. Wzrost stawki podatku powinien nastąpić wyłącznie wówczas, gdy zakłada się jego permanentny charakter. Ponieważ odwrócenie konsekwencji wzrostu stawek, przynajmniej w krótkim okresie, jest trudne lub wręcz niemożliwe, dlatego w wypadku przejściowych braków dochodów władza publiczna powinna korzystać z innych instrumentów fiskalnych.

4.3. Zakres przeczalności podatku a poziom ceny

W podrozdziale 3.1 opisane zostały różne czynniki wpływające na kształtowanie się cen na rynkach, które nie są doskonale konkurencyjne. Jednym z takich czynników, o czym pisali w szczególności Thaler (1991), Simon (1996, s. 249) oraz Mazumdar i Papatla (2000), jest poziom ceny. Odmienne reguły dotyczące kształtowania cen w zależności od ich poziomu skłaniają do postawienia pytania, czy zakres przeczalności podatku na konsumentów również jest zależny od wartości towarów i usług.

Warunkiem prowadzenia badań w tym obszarze jest dostęp do danych o stonkowo homogenicznych grupach dóbr, w skład których wchodzi towary różniące się między sobą poziomem ceny. W analizie wyróżnione zostały trzy grupy.

Pierwsza z nich obejmuje ubrania dziecięce (koszulki gimnastyczne, piżamy, rajstopy i skarpety), na które 1 maja 2004 r. zmieniła się stawka podatku z 7% na 22%. Druga grupa zawiera różne ubrania niemowlęce (body, komplet: bluzeczka i spodenki oraz śpioszki), na które zmiana stawki z 8% na 23% nastąpiła 1 stycznia 2012 r. Do trzeciej grupy zaliczone zostały dwa instrumenty muzyczne (gitara akustyczna i keyboard), na które 1 maja 2004 r. stawka wzrosła z 7% na 22%. W tej części rozprawy analizie podlegają konsekwencje tylko wzrostów stawek.

Odębne traktowanie ubrań dla dzieci i ubrań dla niemowlaków ma swoje uzasadnienie. Po pierwsze, zmiana stawki na te towary nastąpiła w innym momencie. Po drugie, rodzice niemowlaków są mniej doświadczeni w nabywaniu rzeczy dla dzieci i ich wiedza na temat rynku ubrań jest mniejsza¹²⁵. W okresie podlegającym badaniu rodzice nowo narodzonych dzieci otrzymywali wsparcie od władzy publicznej w formie tzw. becikowego. Poza tym w ramach każdej grupy popyt na poszczególne towary wydaje się podobny. Wszystkie analizowane ubrania można uznać za niezbędne. We wszystkich przedstawionych modelach dla ubrań dziecięcych i niemowlęcych uwzględnione zostały zmienne sezonowe (miesięczne), gdyż są one istotne statystycznie i znacząco wpływają na jakość modeli.

W tabelach 23a i 23b zostały przedstawione wyniki estymacji zakresu przerzucalności podatku na konsumentów dla ubrań dziecięcych. W miesiącu poprzedzającym zmianę stawki najtańsze wśród analizowanych towarów były skarpety dziecięce (3,74 PLN). Ceny koszulek gimnastycznych (9,84 PLN) i rajstop (11,08 PLN) kształtowały się na podobnym poziomie, choć zwraca uwagę fakt, że cena koszulek nie była wyższa niż 10 PLN, a cena rajstop przekraczała tę psychologiczną granicę. Spośród analizowanych ubrań dziecięcych najdroższa była piżama, która kosztowała 28,52 PLN.

Zakres przerzucalności podatku na konsumentów w przypadku ubrań dziecięcych jest dla poszczególnych towarów stosunkowo stabilny. Różnice między zakresem minimalnym i maksymalnym dla trzech towarów nie przekraczają 2 p.p. Jedynie dla koszulki gimnastycznej są wyższe i wynoszą blisko 7,5 p.p. Porównanie cen i udziału konsumentów dla kolejnych dóbr pozwala dostrzec odwrotną zależność między tymi parametrami. Im wyższa jest cena, tym mniejszy zakres przerzucalności podatku na konsumentów.

Kolejną część badań poświęconych relacji między poziomem ceny a udziałem konsumenta przeprowadzono na przykładzie ubrań niemowlęcych. W tabeli 24 znajdują się wyniki estymacji zakresu przerzucalności na konsumentów właśnie dla tych dóbr. Spośród towarów podlegających badaniu najdroższe

¹²⁵ Ten fakt może mieć znaczenie choćby w kontekście opisywanych w podrozdziale 3.1 badań Tellisa (1988) oraz Tellisa i Fornella (1988), którzy elastyczność cenową popytu i wiedzę konsumentów na temat cen wiążą z fazami życia produktu.

Tabela 23a. Wyniki estymacji zakresu przyczynowości podatku na konsumentów dla ubrań dziecięcych – część 1

Zmienne objaśniające	Koszulka gimnastyczna min. (1)	Koszulka gimnastyczna maks. (2)	Pізama dziecięca min. (3)	Pізama dziecięca maks. (4)
$\Delta t(1+\tau)$ Wzrost	0,36692*** (0,03919)	0,36752*** (0,03947)	0,28326*** (0,01929)	0,29141*** (0,02134)
$\Delta t-1(1+\tau)$ Wzrost	0,07344 (0,04405)	0,07474* (0,04449)	0,04563** (0,02012)	0,05280** (0,02377)
$\Delta t-2(1+\tau)$ Wzrost	0,10389*** (0,03805)	0,10272** (0,03861)	0,03345 (0,02046)	0,03417 (0,02171)
$\Delta t-3(1+\tau)$ Wzrost	0,03255 (0,03625)	0,03147 (0,03668)	0,00278 (0,01976)	0,00280 (0,02093)
$\Delta t-4(1+\tau)$ Wzrost	0,13410*** (0,03536)	0,13382*** (0,03564)	0,04047** (0,01816)	0,03827* (0,01929)
Δt CPI	0,11580 (0,28090)	0,10081 (0,28457)		-0,15634 (0,12845)
Δt Wynajem	0,21862 (0,25423)	0,18911 (0,28340)	0,17684* (0,10510)	0,24669** (0,12234)
Δt Energia	-0,09386 (0,10392)	-0,11976 (0,12185)	0,11507** (0,05413)	0,12582** (0,05428)
Δt Paliwa płynne	0,01604 (0,03901)	0,01954 (0,04100)		0,01204 (0,01747)
Δt Wynagrodzenia	0,06184 (0,06090)	0,06664 (0,06176)		0,01128 (0,03609)
Δt Tkaniny bawełniane USA	-0,03454 (0,06285)	-0,03362 (0,06336)	0,05947* (0,03268)	0,06099* (0,03523)
$\Delta t-1$ Tkaniny bawełniane USA	0,10689 (0,06567)	0,10373 (0,06634)	-0,04963 (0,03375)	-0,04925 (0,03602)
Δt USD/PLN	0,02990 (0,02420)	0,03137 (0,02468)		-0,01370 (0,01231)
$\Delta t-1$ USD/PLN	0,03652 (0,02485)	0,03640 (0,02507)	0,03364*** (0,01173)	0,03831*** (0,01252)
Skorygowany R^2	0,7001	0,6990	0,8148	0,8089
Metoda estymacji	OLS	GLS AR(1)	GLS AR(1)	GLS AR(1)
Zmienne sezonowe	tak	tak	tak	tak
Udział konsumenta	0,6049	0,6788	0,3694	0,3835

W nawiasach umieszczono błędy standardowe. Gwiazdki oznaczają istotność na poziomie 1% (***), 5% (**) i 10% (*).

Źródło: na podstawie danych Głównego Urzędu Statystycznego.

Tabela 23b. Wyniki estymacji zakresu przerzucalności podatku na konsumentów dla ubrań dziecięcych – część 2

Zmienne objaśniające	Rajstopy dziecięce min. (1)	Rajstopy dziecięce maks. (2)	Skarpety dziecięce min. (3)	Skarpety dziecięce maks. (4)
$\Delta t(1+\tau)$ Wzrost	0,36594*** (0,03694)	0,35968*** (0,03459)	0,36420*** (0,02059)	0,37006*** (0,02481)
$\Delta t-1(1+\tau)$ Wzrost	0,06710* (0,03915)	0,09877** (0,04212)	0,12802*** (0,02033)	0,13192*** (0,02789)
$\Delta t-2(1+\tau)$ Wzrost	-0,02741 (0,03395)	-0,00923 (0,03445)	0,06209*** (0,02159)	0,06983*** (0,02409)
$\Delta t-3(1+\tau)$ Wzrost	-0,00350 (0,03357)	-0,00679 (0,03380)	0,07895*** (0,02089)	0,08421*** (0,02295)
$\Delta t-4(1+\tau)$ Wzrost	0,08144** (0,03248)	0,07598** (0,03280)	0,07648*** (0,01978)	0,06425*** (0,02239)
Δt CPI	-0,57287** (0,24239)	-0,54953** (0,26964)		-0,04240 (0,17784)
Δt Wynajem	0,27517 (0,24365)	0,23635 (0,25590)	-0,10157 (0,12334)	0,04500 (0,16096)
Δt Energia	0,16006 (0,11633)		-0,07059 (0,06295)	0,16096 (0,06579)
Δt Paliwa płynne	0,04302 (0,03902)	0,04476 (0,03960)	0,02131 (0,01939)	0,01161 (0,02470)
Δt Wynagrodzenia	0,00848 (0,05849)			0,00114 (0,03856)
Δt Tkaniny bawełniane USA	-0,03104 (0,06040)			0,00519 (0,03979)
$\Delta t-1$ Tkaniny bawełniane USA	0,06607 (0,06297)	0,073624 (0,05810)		0,00287 (0,04157)
Δt USD/PLN	-0,05739** (0,02331)	-0,03216 (0,02234)		0,00390 (0,01532)
$\Delta t-1$ USD/PLN	-0,02145 (0,02353)		0,01313 (0,01331)	0,01319 (0,01573)
Skorygowany R^2	0,5789	0,6320	0,8540	0,8218
Metoda estymacji	GLS AR(12)	GLS AR(1)	GLS AR(1)	OLS
Zmienne sezonowe	nie	tak	tak	tak
Udział konsumenta	0,5145	0,5344	0,7097	0,7203

W nawiasach umieszczono błędy standardowe. Gwiazdki oznaczają istotność na poziomie 1% (***), 5% (**) i 10% (*).

Źródło: na podstawie danych Głównego Urzędu Statystycznego.

są komplety niemowlęce. Ich cena w miesiącu poprzedzającym wzrost stawki wynosiła 47,00 PLN. Dla nich udział konsumenta był najniższy.

Znacząco tańsze od kompletów niemowlęcych były body niemowlęce i śpioszki niemowlęce. Ich cena kształtowała się na podobnym poziomie i wynosiła odpowiednio 16,80 PLN i 17,51 PLN. Udział konsumenta w całkowitym ciężarze podatkowym dla tych dwóch towarów był widocznie wyższy niż dla kompletów niemowlęcych.

W następnym etapie oszacowany został zakres przerzucalności podatku na konsumentów dla instrumentów muzycznych, czyli dla tańszej gitary (435,54 PLN) i droższego keyboardu (1050,54 PLN). Wyniki estymacji przedstawiono w tabeli 25. Również w tym wypadku udział konsumenta w wypadku towaru tańszego był większy niż dla towaru droższego.

W przedstawionej poniżej tabeli 25 znajduje się podsumowanie wyników opisanych w tabelach 23-25. Zawiera ona porównanie zakresu przerzuconego na konsumentów podatku dla towarów o różnych poziomach cen. W ostatniej kolumnie zostały przedstawione udziały konsumentów wynikające z modeli, w których udziały te były najwyższe. Liczby ujęte w przedostatniej kolumnie odnoszą się do modeli, z których wynika najmniejszy zakres przerzuconego na konsumentów podatku.

W ramach pierwszej grupy, czyli ubrań dziecięcych, najniższe ceny w momencie zmiany stawki miały skarpetki (3,74 PLN). W tym wypadku zakres przerzucalności podatku na konsumentów jest największy i wynosi 71-72% pełnej przerzucalności. W ramach pierwszej grupy najwyższa cena dotyczy piżam (28,52 PLN), dla których w momencie zmiany stawki na konsumentów zostało przerzucone 37-39% dodatkowego ciężaru podatku.

Podobnie sytuacja wygląda z ubraniami dla niemowląt. Najtańsze są body i śpioszki, dla których udział konsumenta w całym ciężarze podatku wynosi odpowiednio 60-68% i 67-77%. Najdroższe w tej kategorii są dwuczęściowe komplety składające się z bluzeczek i spodenek, dla których oszacowany zakres przerzucalności na konsumenta waha się od 31% do 55%, w zależności od modelu.

Cena keyboardu (1050,54 PLN) jest znacząco wyższa niż cena gitary akustycznej (435,54 PLN) i zakres przerzucalności podatku na konsumentów dla keyboardu jest niższy.

Porównanie udziałów konsumentów w ramach wszystkich trzech grup towarów pozwala wyciągnąć wnioski, że im wyższa cena, tym niższy zakres przerzucalności podatku. Jedyny wyjątek dotyczy śpioszków niemowlęcych, których cena w ostatnim miesiącu przed zmianą stawki była minimalnie niższa niż cena body, a zakres przerzucalności podatku na konsumentów w wypadku body był niższy.

Tabela 24. Wyniki estymacji zakresu przyczynowości podatku na konsumentów dla ubrań niemowlęcych

Zmienne objaśniające	Body niemowlęce min. (1)	Body niemowlęce maks. (2)	Komplet niemowlęcy (bluzeczka i spodenki) min. (3)	Komplet niemowlęcy (bluzeczka i spodenki) maks. (4)	Śpioszki niemowlęce min. (5)	Śpioszki niemowlęce maks. (6)
$\Delta t(1+\tau)$ Wzrost	0,30674*** (0,04341)	0,33125*** (0,06191)	0,14617* (0,08315)	0,22896*** (0,07926)	0,35768*** (0,08284)	0,34681*** (0,06463)
$\Delta t-1(1+\tau)$ Wzrost	0,14951*** (0,04634)	0,20636*** (0,06771)	0,13039 (0,09094)	0,17002* (0,09697)	0,30853*** (0,10091)	0,27349*** (0,06475)
$\Delta t-2(1+\tau)$ Wzrost	0,14931*** (0,04228)	0,14010** (0,05469)	0,16844** (0,07345)	0,1548** (0,07616)	0,13284 (0,07977)	0,14718** (0,05899)
$\Delta t-3(1+\tau)$ Wzrost	0,07125 (0,04273)	0,07461 (0,05157)	-0,10095 (0,06928)	-0,07383 (0,07037)	0,04275 (0,07345)	0,02677 (0,06239)
$\Delta t-4(1+\tau)$ Wzrost	-0,00008 (0,04203)	-0,00819 (0,04187)	0,00247 (0,05623)	-0,00025 (0,05979)	-0,06628 (0,06198)	-0,07423 (0,05909)
Δt CPI	0,54497* (0,29753)	0,49099 (0,39700)	0,02257 (0,53355)	-0,31792 (0,51860)	0,37364 (0,53463)	
Δt Wynajem		-0,64846 (0,75691)	0,74088 (1,01717)	0,28154 (0,85270)	-0,46433 (0,90042)	
Δt Energia		-0,12374 (0,24378)	0,56183* (0,32745)	0,39647 (0,29257)	0,13317 (0,29796)	0,34281* (0,20277)
Δt Paliwa płynne	0,05896* (0,03096)	0,04061 (0,03768)	0,03158 (0,05062)	0,09115* (0,04902)	0,07210 (0,05099)	0,09874** (0,03806)
Δt Wynagrodzenia		0,06624 (0,12137)	0,10573 (0,16303)	0,08057 (0,16944)	0,08135 (0,17897)	
Δt Tkaniny bawełniane USA		0,01793 (0,09359)	-0,20505 (0,12569)	-0,05241 (0,11396)	0,07920 (0,11649)	

Δt -1 Tkaniny bawełniane USA	0,12666** (0,12666)	0,17851** (0,07300)	0,01588 (0,09806)	-0,04815 (0,09207)	0,12489 (0,09480)	0,12197 (0,07901)
Δt USD/PLN		0,03042 (0,03205)	0,05413 (0,04306)	0,03532 (0,03981)	0,04264 (0,04096)	0,04740 (0,03268)
Δt -1 USD/PLN		0,01708 (0,03126)	-0,11241** (0,04199)	-0,09643** (0,04079)	0,01651 (0,04174)	
Skorygowany R^2	0,6861	0,5750	0,5864	0,6762	0,6655	0,6882
Metoda estymacji	OLS	GLS AR(12)	GLS AR(12)	GLS AR(1)	GLS AR(1)	OLS
Zmienne sezonowe	tak	nie	nie	tak	tak	tak
Udział konsumenta	0,6056	0,6777	0,3146	0,5538	0,6662	0,7675

W nawiasach umieszczono błędy standardowe. Gwiazdki oznaczają istotność na poziomie 1% (***) , 5% (**) i 10% (*).
Źródło: na podstawie danych Głównego Urzędu Statystycznego.

Tabela 25. Wyniki estymacji zakresu przerzucalności podatku na konsumentów dla instrumentów muzycznych

Zmienna objaśniająca	Gitara akustyczna min. (1)	Gitara akustyczna maks. (2)	Keyboard min. (3)	Keyboard maks. (4)
$\Delta t(1+\tau)$ Wzrost	0,31094*** (0,05434)	0,32810*** (0,05596)	0,24930*** (0,07554)	0,28006*** (0,06237)
$\Delta t-1(1+\tau)$ Wzrost	0,03915 (0,06129)	0,05329 (0,06288)	0,00001 (0,08483)	0,02399 (0,06243)
$\Delta t-2(1+\tau)$ Wzrost	-0,01772 (0,05453)	-0,02377 (0,05461)	-0,00865 (0,07527)	0,00434 (0,06101)
$\Delta t-3(1+\tau)$ Wzrost	0,04651 (0,05388)	0,03551 (0,05335)	0,01513 (0,07445)	0,02998 (0,06315)
$\Delta t-4(1+\tau)$ Wzrost	0,02433 (0,05160)	0,02502 (0,05340)	-0,00352 (0,07159)	0,01494 (0,05979)
Δt CPI	1,16261*** (0,41913)	0,96513** (0,41557)	0,74605 (0,57872)	0,47232 (0,33779)
Δt Wynajem	0,52991 (0,40814)	0,88431** (0,34647)	-0,92144* (0,50963)	-0,42375 (0,27313)
Δt Energia	0,06503 (0,18066)		0,37919* (0,21347)	0,42680*** (0,15322)
Δt Paliwa płynne	-0,14976** (0,05907)	-0,15605*** (0,05676)	0,04176 (0,07893)	0,01457 (0,06643)
Δt Wynagrodzenia	-0,14163 (0,09041)	-0,11916 (0,08721)	-0,26761** (0,12390)	-0,22911** (0,11013)
Δt EUR/PLN	0,10347** (0,04235)	0,10120** (0,03946)	-0,05653 (0,05745)	-0,03410 (0,05729)
$\Delta t-1$ EUR/PLN	0,03327 (0,04193)		0,09943* (0,05795)	0,08499 (0,05711)
Skorygowany R^2	0,4648	0,4596	0,1977	0,3412
Metoda estymacji	GLS AR(1)	OLS	OLS	GLS AR(12)
Zmienne sezonowe	tak	tak	tak	nie
Udział konsumenta	0,3109	0,3281	0,2493	0,2801

W nawiasach umieszczono błędy standardowe. Gwiazdki oznaczają istotność na poziomie 1% (***), 5% (**) i 10% (*).

Źródło: na podstawie danych Głównego Urzędu Statystycznego.

Opisana powyżej zależność znajduje również potwierdzenie w modelach przedstawionych w poprzednim podrozdziale. Usługi prania pościeli są tańsze (5,30 PLN) niż usługi czyszczenia garnituru (22,85 PLN). Zakres przerzucalności podatku na konsumentów w wypadku wzrostu stawki podatku z 7% na 22%

Tabela 26. Porównanie zakresu przeczalności podatku na konsumentów dla towarów o zróżnicowanym poziomie cen

Nazwa towaru	Cena przed zmianą stawki (PLN)	Zmiana stawki	Udział konsumenta	
			min.	maks.
Skarpety dziecięce	3,74	Wzrost stawki z 7% na 22%	0,7097	0,7203
Koszulka gimnastyczna	9,84		0,6049	0,6788
Rajstopy dziecięce	11,08		0,5145	0,5344
Piżama dziecięca	28,52		0,3694	0,3835
Body niemowlęce	16,80	Wzrost stawki z 8% na 23%	0,6056	0,6777
Śpioszki dziecięce	17,51		0,6662	0,7675
Komplet niemowlęcy	47,00		0,3146	0,5538
Gitara akustyczna	435,54	Wzrost stawki z 7% na 22%	0,3109	0,3281
Keyboard	1050,54		0,2493	0,2801

Źródło: na podstawie danych Głównego Urzędu Statystycznego.

na te pierwsze jest równy 47-51%, a na te drugie 33-45%, co również potwierdza powyższe konkluzje.

Zaobserwowana zależność między zakresem przeczalności na konsumentów a poziomem ceny nie ma wprawdzie potwierdzenia w literaturze dotyczącej incydencji podatkowej, ale może być wyjaśniona na gruncie ekonomii behawioralnej¹²⁶. Według Kahnemana (2012) znacząca część informacji nas otaczających nie jest warta naszej uwagi, pozostajemy wobec nich pasywni. Większość podejmowanych przez nas decyzji oparta jest na tzw. szybkim myśleniu, które ma charakter automatyczny i dostarcza natychmiastowych odpowiedzi, choć nie zawsze są one idealne. Myślenie wolne wymaga wysiłku i zużywa dużo energii, dlatego ten sposób myślenia uruchamiamy rzadziej, mniej chętnie i tylko w wyjątkowo ważnych sytuacjach.

Pamięć ludzka zawiera ograniczoną ilość informacji o cenach, dlatego ich porównywanie jest trudne. Konsumenti, kupując towary i usługi, zazwyczaj replikują wybory z poprzednich okresów. Proste reguły decyzyjne ułatwiają życie, a powtarzanie pewnych schematów zwiększa poczucie bezpieczeństwa. W przypadku konsumentów, którzy w danym sklepie kupują towary określonych marek, zmiana ich nawyków jest tym trudniejsza, im tańsze są te towary. W odniesieniu do towarów, których cena jednostkowa jest niska, a ich znaczenie w budżecie konsumenta niewielkie, szczególnie ważną rolę odgrywa efekt przeniesienia. Reguła ta nie dotyczy jednak podstawowych dóbr, takich jak chleb, mleko lub

¹²⁶ W literaturze marketingowej podkreśla się, że kształtowanie ceny zależy od jej poziomu (Simon, 1996, s. 249), na co zwrócono uwagę w podrozdziale 3.1.

masło, ponieważ do cen tych produktów, mimo że są one stosunkowo niskie, konsumenci przywiązują dużą wagę (Simon, 1996, s. 471).

Konsumenci postrzegają ceny na różne sposoby w zależności od tego, jaki jest ich poziom. Ceny referencyjne mogą pochodzić z pamięci konsumenta o cenach z przeszłości (wewnętrzne ceny referencyjne) lub mogą być ustalane na przykład w trakcie zakupów na podstawie cen obserwowanych na półkach (zewnętrzne ceny referencyjne). Mazumdar i Papatla (2000) uważają, że konsumenci, kupując droższe towary lub usługi, częściej korzystają z wewnętrznych cen referencyjnych.

Niezależnie od przedstawionych powyżej wyjaśnień zaobserwowaną zależność można również tłumaczyć kosztami ponoszonymi zarówno przez kupujących, jak i sprzedawców. Nabywcy porównujący ceny w różnych miejscach ponoszą koszty. Wynikają one z tego, że komparacja jest czasochłonna i niekiedy wymaga poświęcenia czasu na odwiedzenie kilku sklepów. Porównywanie cen jest łatwiejsze dzięki Internetowi, ale nawet sprawdzanie cen w Internecie zabiera czas, który jest cenny. Rezygnacja z kontrolowania cen tanich towarów lub usług może być opłacalna. Jeśli jednak określone dobra w budżecie nabywcy mają znaczący udział, wówczas kompleksowa analiza ma uzasadnienie.

Koszty ponoszone przez sprzedawcę w związku ze zmianami cen również mogą być uzasadnieniem zaobserwowanej zależności. W Europie informacje o cenach podawane są konsumentom łącznie z podatkiem od wartości dodanej. Podwyżka stawki podatku powodująca wzrost cen generuje koszty. Pojawiają się one nawet wówczas, jeśli metkowanie pojedynczych towarów uznamy za przestarzałe. Koszty te są ponoszone nie tylko dlatego, że ceny na półkach muszą zostać zmodyfikowane, ale również dlatego, że niezbędna jest zmiana katalogów, ulotek, menu itp. Dla sprzedawców oferujących szeroki asortyment częste aktualizacje cen tanich towarów, dla których skala obrotów jest niewielka, generowałyby koszty dostosowywania cen niewspółmiernie wysokie w porównaniu z korzyściami wynikającymi ze zmian. Dla towarów i usług, których ceny są niskie, rozsądnie byłoby modyfikować ceny rzadziej, nawet jeśli ich jednorazowa zmiana miałaby mieć większą wartość.

Na podstawie przedstawionych dotychczas wyników badań można wyciągnąć wniosek, że zakres przerzucalności podatku na konsumentów waha się między 0% a 77%. Wniosek, że zakres przerzucalności podatku dla droższych towarów i usług jest mniejszy niż dla tańszych towarów i usług, może przynajmniej częściowo podważać zasadność wykorzystywania podatku od wartości dodanej do celów redystrybucyjnych. Popyt na drogie dobra, które ze względów redystrybucyjnych mogłyby być opodatkowane wyżej, jest stosunkowo elastyczny. Cechy takich towarów i usług sprawiają, że przerzucenie podatku od wartości dodanej na ich nabywców jest trudne. W takim wypadku stosowanie wyższych niż standardowe stawek podatku na drogie dobra nie może być traktowane jako

dobry pomysł na realizację funkcji redystrybucyjnej. Stosowanie wyższych niż standardowe stawek na drogie dobra doprowadziłoby przede wszystkim do obciążenia pracowników i dawców kapitału zaangażowanych w produkcję i handel tymi dobrami.

Dobra pierwszej potrzeby to zazwyczaj takie, których ceny są stosunkowo niskie, a popyt na nie jest względnie sztywny. Ponieważ udział konsumenta tych dóbr w całości ciężaru podatku jest relatywnie wysoki, nakładanie obniżonych stawek na dobra podstawowe ze względów redystrybucyjnych ma uzasadnienie. Nakładanie zredukowanych stawek nie powinno być jednak utożsamiane z obniżaniem stawek, o czym była mowa w poprzednim podrozdziale. Przykładem działań, które nie doprowadziły do spadku cen dóbr pierwszej potrzeby, była redukcja stawki podatku na podstawowe artykuły spożywcze, która nastąpiła w Polsce w styczniu 2011 r. (Bernal, 2018a).

W badaniach nad redystrybucyjną funkcją podatków zakłada się *implicite*, że ciężar podatków pośrednich ponoszą konsumenci. Gdyby w takich badaniach uwzględnić incydencję podatkową i fakt, że zakres przerzucalności podatku na konsumentów droższych dóbr jest mniejszy niż dla tańszych, wówczas regresywność podatków pośrednich byłaby bardziej widoczna.

4.4. Moment przerzucalności podatku

Z przeprowadzonych na świecie studiów empirycznych wynika, że do przerzucalności podatków pośrednich na konsumentów dochodzi w krótkim okresie po zmianie stawki. Nie oznacza to jednak, że w każdym wypadku przerzucalność następuje natychmiast po wejściu w życie nowych przepisów. Dzięki temu, że reformy w Polsce były wprowadzane w różnym czasie, można postawić pytanie o wpływ momentu zmiany stawki na moment przerzucalności podatku.

Z przedstawionych we wcześniejszych podrozdziałach modeli regresji wynika konkluzja, że przerzucenie ciężaru podatku na konsumentów następuje co do zasady w pierwszym miesiącu po wejściu w życie zmienionej stawki. Dla większości modeli zakres przerzucalności w pierwszym miesiącu jest największy. W niektórych wypadkach przerzucalność podatku jest rozłożona na kolejne miesiące, co może być interpretowane jako dostosowanie mniejszości przedsiębiorców do zmodyfikowanych stawek, ale również jako opóźnienie momentu przerzucenia podatku.

W niektórych spośród zaprezentowanych modeli występują zmienne miesięczne. Jeśli ceny dostosowują się sezonowo, zmienne miesięczne są istotne statystycznie i poprawiają współczynniki determinacji. Taka sytuacja była widoczna szczególnie w wypadku ubrań dla dzieci i dla niemowlaków. Do zmiany

Tabela 27. Wyniki estymacji zakresu przerzucalności podatku na czytelników książek

Zmienne objaśniające	Podręcznik do matematyki IV klasa SP min. (1)	Podręcznik do matematyki IV klasa SP maks. (2)	Podręcznik do przyrody V klasa SP min. (3)	Podręcznik do przyrody V klasa SP maks. (4)	Powieść kryminalna lub sensacyjna min. (5)	Powieść kryminalna lub sensacyjna maks. (6)
$\Delta t(1+\tau)$ Wzrost	0,14148 (0,10421)	0,21068* (0,11715)	0,35628** (0,13431)	0,52769*** (0,19049)	0,16165 (0,13068)	0,17829 (0,11271)
$\Delta t-1(1+\tau)$ Wzrost	-0,00238 (0,10419)	-0,03931 (0,11655)	0,01803 (0,13201)	-0,12603 (0,18945)	0,12020 (0,12912)	0,13228 (0,11210)
$\Delta t-2(1+\tau)$ Wzrost	0,03987 (0,10081)	0,04895 (0,11660)	0,35754*** (0,12873)	0,71051*** (0,18904)	0,16360 (0,12604)	0,16713 (0,11186)
$\Delta t-3(1+\tau)$ Wzrost	-0,15666 (0,09880)	-0,06170 (0,11390)	-0,02981 (0,12734)	0,18566 (0,18495)	0,01390 (0,12525)	0,06529 (0,10944)
$\Delta t-4(1+\tau)$ Wzrost	0,20821** (0,09920)	0,25463** (0,11436)	0,08636 (0,12538)	0,16347 (0,18622)	-0,07049 (0,12398)	-0,07084 (0,11019)
Δt CPI	-0,27137 (0,35131)	-1,0341*** (0,28768)	-0,94145** (0,46198)	-2,2744*** (0,46400)	0,63213 (0,43243)	0,48061* (0,27456)
Δt Wynajem	0,18916 (0,40741)	0,70593* (0,37295)	0,19850 (0,47332)	0,98255 (0,59465)	-0,59780 (0,45500)	-0,41972 (0,35187)
Δt Energia	0,09870 (0,13413)	0,18098* (0,10571)	0,27449** (0,13284)	0,28451* (0,16284)	0,16023 (0,12165)	0,10739 (0,09636)
Δt Paliwa płynne	0,00815 (0,02770)	0,01440 (0,02749)	0,01105 (0,03221)	0,04375 (0,04476)	-0,05465* (0,03084)	-0,04881* (0,02648)
Δt Wynagrodzenia	0,07407 (0,06698)	0,06965 (0,07119)	0,07665 (0,07264)	0,13115 (0,11132)	0,00954 (0,07386)	0,01325 (0,06587)
Δt Gazety i czasopisma	0,01082 (0,03276)	0,00942 (0,03265)	-0,04027 (0,03590)	0,05877 (0,05244)	0,02720 (0,03678)	0,03778 (0,03103)

Zmienne objaśniające	Podręcznik do matematyki IV klasa SP min. (1)	Podręcznik do matematyki IV klasa SP maks. (2)	Podręcznik do przyrody V klasa SP min. (3)	Podręcznik do przyrody V klasa SP maks. (4)	Powieść kryminalna lub sensacyjna min. (5)	Powieść kryminalna lub sensacyjna maks. (6)
Δt Inne materiały drukowane	0,71618* (0,35735)	1,08538*** (0,30500)	0,02119 (0,50427)	1,75883*** (0,50168)	0,32359 (0,48565)	0,53562* (0,29685)
Skorygowany R^2	0,1337	0,0630	0,7384	0,4954	0,0015	0,2548
Metoda estymacji	GLS AR(12)	GLS AR(1)	GLS AR(1)	OLS	OLS	OLS
Zmienne sezonowe	nie	nie	tak	nie	tak	nie
Udział konsumenta	0,2082	0,4653	0,7138	1,2382	0	0

W nawiasach umieszczono błędy standardowe. Gwiazdki oznaczają istotność na poziomie 1% (***), 5% (**) i 10% (*).
 Źródło: na podstawie danych Głównego Urzędu Statystycznego.

stawki podatku na ubrania dla dzieci doszło w maju, ale przerzucalność podatku obserwowana jest również we wrześniu – w piątym miesiącu po zmianie stawki. Prawdopodobnym wyjaśnieniem tej prawidłowości może być to, że we wrześniu w sklepach odzieżowych rozpoczyna się nowy sezon, co stwarza dobrą okazję do podniesienia ceny. Podobna sytuacja odnosi się do ubrań dla niemowląt. W tym wypadku zmiana stawki nastąpiła w styczniu, ale podatek częściowo został przerzucony na konsumentów w marcu, czyli w trzecim miesiącu po zmianie stawki, kiedy również rozpoczyna się nowy sezon i do sklepów trafia kolekcja wiosenna.

Podobnie jak w wypadku ubrań, również sprzedaż niektórych książek cechuje sezonowość. Jest ona charakterystyczna dla podręczników, które znajdują nabywców wyłącznie w okresie wakacyjnym i na początku roku szkolnego.

W tabeli 27 zaprezentowane zostały wyniki estymacji zakresu przerzucalności podatku na czytelników książek. Kolejnych sześć modeli dotyczy trzech książek. Pierwsze dwa z nich to podręczniki: do matematyki dla klasy IV szkoły podstawowej i do przyrody dla klasy V szkoły podstawowej. Model piąty i szósty dotyczy powieści kryminalnej lub sensacyjnej. Różnice między przedstawionymi modelami dla każdej z książek wynikają z uwzględnienia zmiennych sezonowych (modele nieparzyste) lub ich pominięcia (modele parzyste). Dla podręczników zmienne sezonowe są istotne statystycznie, a modele je zawierające mają wyższe współczynniki determinacji. Dla książki, która nie jest podręcznikiem, zmienne sezonowe nie są istotne, a ich włączenie do modelu obniża współczynnik determinacji.

Dla podręczników, podobnie jak dla ubrań dziecięcych i niemowlęcych, moment przerzucalności podatku nie pokrywa się wyłącznie z momentem zmiany stawki podatku. Przedstawione modele sugerują, że w wypadku podręczników do przerzucalności dochodzi natychmiast po zmianie stawki, ale również później – w trakcie sezonu. W przypadku podręczników do matematyki dla czwartej klasy szkoły podstawowej był to piąty miesiąc po zmianie stawki, czyli wrzesień, natomiast w wypadku podręcznika do przyrody dla piątej klasy szkoły podstawowej był to trzeci miesiąc po zmianie stawki, czyli lipiec. Przy okazji warto zauważyć, że w wypadku podręcznika do przyrody nie da się wykluczyć, że druga fala przerzucalności podatku, związana z sezonem na podręczniki, mogła doprowadzić do nadprzerzucalności podatku na konsumentów¹²⁷.

Przerzucalność podatku dla pozostałych książek wygląda inaczej niż dla podręczników. Sprzedaż pozostałych książek nie cechuje się sezonowością. Przyjęta w badaniach metoda nakazuje wyciągnąć wniosek, że w wypadku powieści kryminalnej lub sensacyjnej podatek nie został przerzucony na konsu-

¹²⁷ Ujemny znak współczynnika przy zmiennej *CPI* można wyjaśnić w szczególności tym, że w okresie letnim, kiedy jest sezon na podręczniki i ich ceny rosną, występuje deflacja lub relatywnie niska inflacja. Wpływ na to mają głównie spadające latem ceny żywności.

mentów ani bezpośrednio po zmianie stawki, ani w kolejnych miesiącach. Wyjaśnieniem zaobserwowanych różnic może być odmienna charakterystyka rynku podręczników i rynku pozostałych książek.

Przypadek usług pracochłonnych jest inny niż te wcześniej opisane. Stawka podatku od wartości dodanej na usługi pracochłonne spadła w październiku. Mimo że w wypadku tych usług zmienne sezonowe nie są zasadniczo istotne statystycznie, zmiana cen nie była obserwowana natychmiast po zmianie stawki. Jeśli z niektórych modeli wynika, że obniżka stawki skutkowałą obniżką cen, to drgnęły one dopiero w czwartym miesiącu po obniżce stawki, czyli na początku nowego roku kalendarzowego. Opóźnienie to może być wyjaśnione bardzo krótkim okresem *vacatio legis*. Rozporządzenie obniżające stawkę podatku zostało podpisane 26 września 2006 r., a zaczęło obowiązywać już cztery dni później. Początek nowego roku mógł zostać potraktowany przez część przedsiębiorców jako okazja do niewielkich obniżek cen.

W ekonomii neoklasycznej znaczenie czynnika czasu nie jest eksponowane. Z powyższych badań wynika natomiast, że termin ogłoszenia zmiany stawki i data jej wejścia w życie może mieć istotny wpływ zarówno na zakres przerzucalności podatku, jak i na moment, kiedy podatek został przerzucony na konsumentów. Dla dóbr, dla których istotne statystycznie są zmienne sezonowe, przerzucalność podatku jest częściowo odroczone do momentu, gdy rozpoczyna się nowy sezon.

W literaturze dotyczącej incydencji podatkowej powiązanie zmiany ceny z sezonem zasadniczo nie występuje. Jedynie Baker i Brechling (1992, s. 54) zwracają uwagę na to, że przedsiębiorcy mogą być zainteresowani kumulowaniem wpływu zmiany stawki podatku z innymi zmianami po to, by wahnięcia cen miały charakter jednorazowy. To kumulowanie ma szczególne znaczenie w wypadku towarów i usług, których ceny nie zmieniają się często. Postulowane w literaturze niepodatkowej (Simon, 1996, s. 595-597) podnoszenie cen na początku sezonu pozwala złagodzić przedsiębiorcom konsekwencje podwyżek. Jeżeli, zgodnie z paradoksem sezonowym, wzrost ceny nie powoduje spadku wolumenu zakupów, lecz jego wzrost, to trudno o lepszy moment na podwyżki cen niż początek nowego sezonu.

Zaobserwowane częściowe odroczenie przerzucalności podatku do momentu rozpoczęcia kolejnego sezonu może mieć znaczenie dla władzy publicznej, gdyż podwyżka stawek podatku na koniec sezonu może ograniczać jednorazowy wzrost cen. Brak natychmiastowych, znaczących podwyżek jest ważny z politycznego punktu widzenia, gdyż kolejnych fal przerzucalności konsumenci nie muszą już kojarzyć ze wzrostem stawki podatku.



5. PRZERZUCALNOŚĆ PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG NA CZYNNIKI PRODUKCJI

5.1. Koncepcja badania – zakres przedmiotowy, źródła danych i opis metody

Z rozdziału czwartego wynika, że zakres przeczalności podatku na konsumentów jest różny dla poszczególnych towarów i usług. W niektórych wypadkach (np. usługi fryzjerskie) zmiana cen dla konsumentów w efekcie zmiany stawki podatku jest równa zero lub zbliżona do zera. W wypadku podręczników możliwy jest wniosek o nadprzechalności podatku na konsumentów. Dla większości badanych towarów i usług dochodzi jednak do częściowej przeczalności podatku na konsumentów. Jeżeli częściowa przeczalność jest typowa, to pojawia się pytanie, kogo jeszcze obciąża podatek od wartości dodanej.

Ze schematu 2 (s. 136) dotyczącego przeczalności podatku nałożonego na przedsiębiorstwo wynika, że kierunek rozchodzenia się ciężaru może być różny. Wśród podmiotów, na które podatek może być przeczony, poza konsumentami wymienieni są pracownicy zatrudnieni w danym przedsiębiorstwie oraz dawcy kapitału, do których przede wszystkim należą właściciele. Dalsza analiza przeczalności podatku od towarów i usług koncentruje się właśnie na tych dwóch grupach podmiotów. W badaniach przedstawionych poniżej pominięta została analiza przeczalności podatku na dostawców. Ograniczenie to wynika przede wszystkim z braku dostępu do odpowiednich danych, ale również z przyjętych założeń. Badanie przeczalności podatku na dostawców wymagałoby wiedzy o tym, jaka jest struktura zakupów badanych przedsiębiorstw w podziale na

dostawców o określonym PKD, a takie dane nie są dostępne. Zgodnie z założeniami analizie ma podlegać wyłącznie pierwsza fala przerzucalności, natomiast konsekwentne studiowanie przerzucalności podatku na dostawców wymagałoby ciągłego podążania w górę łańcucha dostaw, co znacząco komplikowałoby empiryczną analizę, czyniąc ją *de facto* niemożliwą.

Zaproponowane podejście różni się od tego, które jest charakterystyczne dla badań teoretycznych. W badaniach teoretycznych wnioski dotyczące incydencji wynikają z porównania pierwotnego stanu równowagi ze stanem ostatecznym, który wystąpi po przejściu wszystkich fal przerzucalności podatku. Dodatkowo należy zwrócić uwagę na to, że na podstawie modeli równowagi ogólnej ustala się zakres incydencji podatku na pracę i kapitał, zdefiniowane w sposób abstrakcyjny i występujące w całej gospodarce, a nie na czynniki produkcji zaangażowane wyłącznie w danym przedsiębiorstwie.

Badania dotyczące przerzucalności podatku na konsumentów opisane w rozdziale czwartym dotyczą ostatniej fazy obrotu – fazy detalicznej. Badania dotyczące przerzucalności podatku na czynniki produkcji determinowane są ograniczonym dostępem do danych, dlatego nie zawsze dotyczą przedsiębiorców sprzedających bezpośrednio konsumentom. Warunkiem analizy przerzucalności podatku na czynniki produkcji jest to, by zmiana stawki dotyczyła nie tylko pojedynczych towarów lub usług, ale całego asortymentu oferowanego przez określonych przedsiębiorców. Zmiana stawki musi odnosić się zatem do grupy przedsiębiorstw, którym można przypisać jednolity kod klasyfikacyjny (PKD lub NACE)¹²⁸ i które prowadzą działalność według takiej formy lub na taką skalę, jaka zmusza je do raportowania swoich wyników do Krajowego Rejestru Sądowego lub Głównego Urzędu Statystycznego.

W latach 2000-2012 zmieniła się stawka podatku na usługi fryzjerskie. Przedsiębiorcom specjalizującym się w świadczeniu tych usług przypisany jest kod PKD 96.02. Dzięki takiej klasyfikacji możliwe było badanie przerzucalności podatku na pracowników i dawców kapitału przedsiębiorstw, które świadczyły usługi bezpośrednio konsumentom. Przed przystąpieniem do badania należało rozwiązać jedną wątpliwość. Pod numerem PKD 96.02 ujęte są przedsiębiorstwa, dla których podstawowym zakresem działalności jest fryzjerstwo i pozostałe zabiegi kosmetyczne. Ponieważ na pozostałe zabiegi kosmetyczne stawka podatku się nie zmieniła, dlatego uwzględnienie ich w badaniu mogłoby wpłynąć na wyniki. Szczegółowa analiza danych dotyczących relacji podatku należnego do przychodów ze sprzedaży przed zmianą stawki i po jej wprowadzeniu, a także charakterystyka profilu działalności poszczególnych przedsiębiorców podlegających badaniu pozwala stwierdzić, że działalność badanych salonów fryzjer-

¹²⁸ Skrót PKD oznacza Polską Klasyfikację Działalności, która jest ujednolicona z klasyfikacjami obowiązującymi na świecie, w tym z klasyfikacją NACE (fr. *Nomenclature Générale des Activités Économiques dans les Communautés Européennes*).

skich koncentrowała się na usługach fryzjerskich, na które zmieniała się stawka. Warto przy tym zwrócić uwagę, że badanie nie dotyczyło małych salonów fryzjerskich, których udział w rynku jest największy, lecz sieci salonów, które często prowadzą działalność na terenie całej Polski.

Inne przykłady zmian stawek, które dotyczyły całych subsektorów, nie odnoszą się już do przedsiębiorstw występujących na ostatnim etapie obrotu. W latach 2000-2012 nastąpiła zmiana stawki na instrumenty muzyczne. Ponieważ ani sklepom detalicznym, ani hurtowniom specjalizującym się w handlu instrumentami muzycznymi nie jest przypisany odrębny kod PKD, dlatego analiza przerzucalności podatku na czynniki produkcji na tych etapach obrotu nie jest możliwa. Odrębny kod PKD mają jednak producenci instrumentów muzycznych (32.20) i dlatego dane dotyczące tych przedsiębiorstw zostały wykorzystane w analizie. Analiza relacji podatku należnego do przychodów ze sprzedaży krajowej przed zmianą stawki podatku i po jej wprowadzeniu potwierdza, że wybór tych przedsiębiorstw do badania można uznać za właściwy.

Ostatnia zmiana stawki podatku, która nastąpiła w latach 2000-2012 i dotknęła wszystkie przedsiębiorstwa o określonym kodzie PKD, to zmiana stawki na książki. Kanałów dystrybucji książek jest wiele, a ci, którzy nimi handlują, sprzedają często również inne towary. To właśnie z tego powodu badanie przerzucalności podatku na czynniki produkcji na etapie detalicznym jest niemożliwe. Wyłącznie na książkach koncentruje się jednak działalność ich wydawców. Przedsiębiorcom, których podstawowa działalność polega na wydawaniu książek, broszur, ulotek i podobnych publikacji, włączając słowniki i encyklopedie, przypisuje się kod 58.11. Najwięksi wydawcy książek, których dane zostały wykorzystane w badaniach, co do zasady nie zajmują się wydawaniem broszur i ulotek (Gołębiewski i Waszczyk, 2014), których sprzedaż niezmiennie objęta jest stawką podstawową.

Zmiana stawki podatku, która obejmowała cały asortyment oferowany przez przedsiębiorstwa należące do określonego subsektora gospodarki, nie była warunkiem wystarczającym do tego, by mogło nastąpić badanie przerzucalności podatku na pracowników i dawców kapitału. W trakcie analizowanego okresu zmianie na przykład uległa stawka podatku na usługi krawieckie, czyli usługi oferowane przez przedsiębiorstwa zajmujące się naprawą i przeróbką odzieży, sklasyfikowane pod numerem PKD 95.29. Ze względu jednak na fakt, że firmy te generalnie nie mają osobowości prawnej i nie prowadzą działalności na dużą skalę, która zmuszałaby je do raportowania swoich wyników, przeprowadzenie badań dla tej grupy okazało się niemożliwe.

W badaniach zostały wykorzystane dane pochodzące z dwóch źródeł. Pierwszym z nich był Główny Urząd Statystyczny. Przedsiębiorstwa zatrudniające 9 osób lub więcej, niezależnie od posiadanej osobowości prawnej, mają obowiązek przekazywania informacji o swojej działalności przynajmniej raz na rok. Dane pochodzące z tego źródła mają charakter zagregowany i dotyczą wszystkich

przedsiębiorstw o określonym PKD, które w danym roku raportowały swoje wyniki. Dane te wprawdzie nie dają możliwości identyfikacji pojedynczych przedsiębiorstw, ale ich zaletą jest stosunkowo szczegółowy zakres informacji, które obejmują między innymi wartość podatku należnego, wartość sprzedaży na eksport, liczbę pracowników czy liczbę pracowników w przeliczeniu na pełne etaty. Analizę przeznaczalności podatku na czynniki produkcji na podstawie zagregowanych danych, uniemożliwiających identyfikację pojedynczych przedsiębiorców, prowadziło wcześniej wielu badaczy, w tym między innymi: Krzyżaniak i Musgrave (1963), Desai, Foley i Hines (2007) czy Hasset i Mathur (2015).

Drugim źródłem informacji była baza danych Amadeus, która należy do Bureau van Dijk Editions Electroniques, zawierająca informacje głównie o wynikach finansowych przedsiębiorstw. Zaletą tej bazy jest możliwość identyfikacji pojedynczych przedsiębiorców funkcjonujących w ramach określonych subsektorów gospodarki, a jej wadami ograniczony zakres informacji o tych przedsiębiorstwach i mniejsza ich liczba w porównaniu z bazą Głównego Urzędu Statystycznego.

W badaniu przeznaczalności podatku na pracowników i dawców kapitału wykorzystana została analiza regresji liniowej. Dane pochodzące z Głównego Urzędu Statystycznego mają strukturę szeregów czasowych, a regresje stworzone na ich podstawie zostały, co do zasady, przygotowane według poniższego wzoru:

$$Y_t = \alpha + \beta_1 \text{podatek}_t + \sum_{i=2}^n \beta_i X_i + \varepsilon_t. \quad (16)$$

W równaniu tym Y_t oznacza poziom wynagrodzenia czynników produkcji (pracy, kapitału) zaangażowanych w firmach należących do subsektorów dotkniętych zmianą stawki. Zmienna *podatek* to zmienna binarna, która osiąga wartość zero dla okresu przed zmianą stawki i wartość jeden dla okresu po zmianie stawki podatku. Dzięki tej zmiennej możliwe jest ustalenie wpływu podatku na poziom wynagrodzenia pracowników i dawców kapitału. Zmienne X_i mają charakter zmiennych kontrolnych.

Badanie przeznaczalności podatku na czynniki produkcji przebiegało nieco inaczej, gdy do analizy wykorzystane zostały dane z bazy Amadeus, mające charakter danych panelowych. Wówczas równania regresji były tworzone według poniższego wzoru:

$$\begin{aligned} Y_{it} = & \alpha_i + \beta_1(\text{okres_po_zmianie_stawki})_t + \beta_2 \\ & (\text{badana_grupa}_i * \text{okres_po_zmianie_stawki}_t) + \\ & + \sum_{i=3}^n \beta_i X_{it} + \varepsilon_{it}. \end{aligned} \quad (17)$$

Zmienna zależna Y_{it} w tym wypadku również oznacza poziom wynagrodzenia czynników produkcji. Zmienna objaśniająca *okres_po_zmianie_stawki*, zarówno dla przedsiębiorstw z subsektora dotkniętego zmianą stawki, jak i dla grupy kontrolnej, w okresie przed zmianą stawki ma wartość zero, natomiast po zmianie stawki przybiera wartość jeden.

W analizie uwzględniana jest jeszcze zmienna *badana_grupa*. W całym analizowanym okresie dla przedsiębiorstw sprzedających dobra, na które zmieniła się stawka, osiąga ona wartość jeden, natomiast dla przedsiębiorstw z grupy kontrolnej – wartość zero. Zmienna ta w równaniach regresji nie pojawia się wprawdzie samodzielnie, ale wykorzystywana jest przy ustalaniu wartości zmiennej *DD* (*difference in differences*), która jest podstawowa z perspektywy analizy przerzucalności podatku na pracę i kapitał. Zmienna *DD* liczona jest jako iloczyn zmiennej *badana_grupa* i zmiennej *okres_po_zmianie_stawki*. Jeżeli po podwyższeniu stawki podatkowego ciężar został przerzucony na pracę lub kapitał, to współczynnik przy zmiennej *DD* powinien być ujemny. Opisaną powyżej metodą analizy danych panelowych jest analogiczna do tej, którą stosował Kosonen (2015) w badaniu przerzucalności podatku na rynku usług fryzjerskich w Finlandii.

Badania prowadzone na podstawie bazy Amadeus z wykorzystaniem metody różnicy w różnicach (*DD*) wymagały ustalenia grupy kontrolnej. W wypadku badań dotyczących usług fryzjerskich jako grupę kontrolną przyjęto przedsiębiorstwa, które świadczą inne usługi pracochłonne. Są to firmy, których działalność polega na praniu i czyszczeniu wyrobów włókienniczych i futrzarskich, sklasyfikowane pod numerem PKD 96.01. Wybór grupy kontrolnej w istotnej mierze był w tym wypadku ograniczony dostępem do danych.

W badaniach przerzucalności podatku przez wydawców książek w Polsce za grupę kontrolną przyjęto przedsiębiorstwa wydające książki na Węgrzech. Wybór wydawców z Węgier można uzasadnić trzema argumentami. Po pierwsze, jest to stosunkowo duże państwo o podobnej kulturze i na porównywalnym z Polską poziomie rozwoju. Po drugie, na Węgrzech ostatnia zmiana stawki podatku od wartości dodanej na książki nastąpiła 1 września 2006 r., czyli długo przed okresem, którego dotyczy badanie. Po trzecie, na wybór Węgier wpłynęła liczba i jakość danych dostępnych dla wydawców z tego państwa.

Uchwycenie konsekwencji zmiany stawki podatku wymagało wykorzystania danych z okresów poprzedzających zmianę stawki oraz okresów następujących po zmianie stawki. Ze względu na to, że sprawozdania finansowe są sporządzane w cyklu rocznym, podlegające analizie dane, niezależnie od ich źródła, dotyczyły okresów rocznych. Tworzenie regresji na podstawie szeregów czasowych wymagało uwzględnienia stosunkowo długiego okresu. Dane Głównego Urzędu Statystycznego dotyczące producentów instrumentów muzycznych pochodzą z lat 1997-2010, natomiast dla salonów fryzjerskich z lat 2000-2013¹²⁹.

¹²⁹ Zmiana stawki na instrumenty muzyczne nastąpiła wcześniej niż zmiana stawki na usługi fryzjerskie.

W tej części badań, która została przeprowadzona na podstawie danych z bazy Amadeus, brano pod uwagę dane z dwóch lat poprzedzających zmianę stawki i dwóch lat następujących po zmianie stawki podatku. Dzięki strukturze danych panelowych zawężenie okresu analizy do czterech lat było możliwe, a nawet wskazane. Po pierwsze, wydłużanie tego okresu powodowałoby spadek liczby badanych przedsiębiorstw. Po drugie, analiza dotycząca czterech lat umożliwiała koncentrację na krótkookresowych efektach zmiany stawki.

W wypadku analizy przeczalności podatku na pracę zmienną objaśnianą jest logarytm przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia pracownika zatrudnionego w firmie sprzedającej dobra, na które zmieniała się stawka podatku. Przeciętne wynagrodzenie jest liczone jako suma kosztów wynagrodzeń przedsiębiorców należących do danego subsektora, podzielona przez liczbę zatrudnionych w tym subsektorze w przeliczeniu na pełne etaty. Analogicznie zmienną zależną definiowali w szczególności Felix (2007), Arulampalam, Devereux i Maffini (2012), Liu i Altshuler (2013) oraz Benzarti i Carloni (2017).

Podczas badania przeczalności podatku na pracowników na podstawie danych z bazy Amadeus jako zmienną zależną przyjęto logarytm kosztów wynagrodzeń w danym przedsiębiorstwie. W tym wypadku nie ma możliwości ustalenia wartości przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia, gdyż dla większości przedsiębiorstw informacja o liczbie zatrudnionych pracowników nie jest dostępna.

Do pomiaru poziomu wynagrodzenia dawców kapitału mogą być wykorzystywane różne mierniki. W prowadzonych badaniach wykorzystane zostały dwa: rentowność sprzedaży (ROS) i rentowność aktywów ogółem (ROA).

Wskaźnik rentowności sprzedaży został ustalony jako zysk operacyjny podzielony przez przychody ze sprzedaży, natomiast wskaźnik rentowności aktywów to zysk operacyjny podzielony przez aktywa ogółem. W obu wskaźnikach w liczniku pojawia się zysk operacyjny, czyli zysk, który, zasadniczo rzecz ujmując, pozostaje do podziału między dawców kapitału. Dodatkowo w podziale tego zysku partycypuje władza publiczna, która pobiera podatek dochodowy. Uwzględnienie przy liczeniu wskaźników rentowności zysku operacyjnego zamiast zysku netto pozwala po pierwsze abstrahować od problemu struktury kapitału, a po drugie od wpływu podatku dochodowego na osiągnięte wyniki.

Spośród wskaźników rentowności to wskaźnik rentowności sprzedaży wiąże się bezpośrednio z podatkiem od wartości dodanej. W mianowniku tego wskaźnika uwzględnione są przychody ze sprzedaży, które mają ścisły związek z podstawą opodatkowania w podatku od wartości dodanej. Jeżeli na dawców kapitału zostanie przerwany ciężar podatku, to w tym wskaźniku powinno być to dostrzegalne w pierwszej kolejności. Jeżeli koszty danego przedsiębiorstwa zostałyby podzielone na stałe i zmienne, to przy założeniu *ceteris paribus* relacja między wskaźnikiem rentowności sprzedaży a przychodami ze sprzedaży zale-

żałyby od stopnia dźwigni operacyjnej. W typowej sytuacji wraz ze wzrostem przychodów ze sprzedaży zysk operacyjny rośnie szybciej, dlatego co do zasady można oczekiwać, że zależność między zyskiem operacyjnym a przychodami ze sprzedaży będzie dodatnia.

Wykorzystanie w obliczeniach wskaźnika rentowności aktywów też ma swoje zalety. Zgodnie z tym, o czym była mowa wcześniej, zysk operacyjny to zysk do podziału między dawców kapitału, natomiast wartość aktywów może być traktowana jako przybliżenie wartości kapitałów zaangażowanych w przedsiębiorstwie. W takim wypadku wskaźnik rentowności aktywów może aproksymować stopy zwrotu realizowane przez dawców kapitału.

Między wskaźnikami ROS i ROA ustalonymi dla danego przedsiębiorstwa istnieje ścisła zależność. Wskaźnik ROA może być obliczony jako iloczyn wskaźnika rentowności sprzedaży i wskaźnika rotacji aktywów, co przedstawia wzór 18.

$$ROA = ROS \cdot \text{Wskaźnik rotacji aktywów} \quad (18)$$

Zależność tę można zapisać również jako:

$$\frac{EBIT}{\text{Aktywa ogółem}} = \frac{EBIT}{\text{Przychody ze sprzedaży}} \cdot \frac{\text{Przychody ze sprzedaży}}{\text{Aktywa ogółem}}. \quad (19)$$

Jeżeli wzrost przychodów ze sprzedaży powoduje wzrost wskaźnika rentowności sprzedaży (ROS), to poziom wskaźnika ROA może się obniżyć tylko wówczas, jeżeli wartość aktywów ogółem będzie zwiększała się szybciej niż wartość przychodów ze sprzedaży. Ten ostatni warunek dla pojedynczego przedsiębiorstwa można uznać za nietypowy, stąd wniosek, że zależność między wskaźnikami ROS i ROA a przychodami ze sprzedaży zasadniczo powinna mieć ten sam kierunek.

W badaniach został pominięty wskaźnik rentowności kapitałów własnych. Nieuwzględnienie tego wskaźnika wynika z dwóch powodów. Po pierwsze, wiarygodność danych dotyczących wartości kapitału własnego w analizowanych przedsiębiorstwach jest mniejsza niż aktywów ogółem. Po drugie, poziom wskaźnika rentowności kapitału własnego jest zależny od struktury kapitału, co dodatkowo komplikowałoby analizę.

W wypadku badań prowadzonych na podstawie bazy Amadeus za zmienną zależną opisującą wynagrodzenie dawców kapitału przyjęto rentowność aktywów ogółem.

Wskaźniki rentowności były wykorzystywane do pomiaru poziomu wynagrodzenia kapitału również w innych badaniach dotyczących przerzucalności

podatku na kapitał (m.in. Krzyżaniak i Musgrave, 1963; Desai, Foley i Hines, 2007).

Przeprowadzona w rozdziale piątym analiza umożliwiła odpowiedź na pytanie, czy pracownicy i dawcy kapitału ponoszą ciężar podatku od wartości dodanej. Przedstawione w tej części rozprawy modele regresji pozwalają stwierdzić również, jak zmienił się poziom wynagrodzeń pracowników i dawców kapitału w efekcie zmiany stawki podatku. Badania te nie dają jednak odpowiedzi na pytanie, jaka część całego ciężaru podatku została przerzucona na pracę i na kapitał. Ustalenie udziału pracy i kapitału w całości ciężaru podatkowego nie zostało dokonane z kilku powodów. Po pierwsze, chcąc ustalić udział pracowników i dawców kapitału, należałoby w pierwszej kolejności określić udział konsumentów. Z rozdziału czwartego wynika wprawdzie, jaki jest zakres przeczualności podatku na konsumentów w wypadku reprezentatywnych towarów lub usług, ale nie mając informacji o wszystkich towarach i usługach ani o strukturze sprzedaży badanych przedsiębiorców, nie można precyzyjnie ustalić, jaka część podatku nałożonego na towary lub usługi oferowane przez przedsiębiorstwa danego subsektora obciąża konsumentów. Jako przykład ilustrujący opisane wyżej trudności można wskazać fakt, że wśród instrumentów muzycznych, dla których szacowano przeczualność podatku na konsumentów, znajdują się gitara i keyboard, natomiast wśród badanych przedsiębiorców nie muszą występować producenci gitar czy keyboardów.

Po drugie, warunkiem określenia udziału podatku przerzuconego na pracowników i dawców kapitału w całości ciężaru byłoby również ustalenie, jaka część podatku została przerzucona na dostawców. Brak analizy przeczualności w tym kierunku stanowi kolejną trudność w określeniu udziałów pracy i kapitału.

Po trzecie, możliwość ustalenia w wypadku określonych towarów i usług zakresu przeczualności podatku na konsumentów wynika ze ścisłego powiązania ceny płaconej przez konsumenta z podstawą opodatkowania. Określenie udziału pracowników i dawców kapitału w całości ciężaru wymagałoby ustalenia relacji między wartością podstawy opodatkowania a miarami przeczualności na pracę i kapitał, co szczególnie w tym drugim przypadku byłoby trudne.

Wymienione powyżej argumenty powodują, że zakres przeczualności podatku na pracę i kapitał nie jest określony jako udział w całości ciężaru, tylko jako wpływ zmiany stawki na poziom wynagrodzenia czynników produkcji.

5.2. Stabilizacyjne znaczenie eksportu dla poziomu wynagrodzeń czynników produkcji

Stabilizacyjne znaczenie eksportu dla poziomu wynagrodzenia czynnika pracy i kapitału po wzroście stawek podatku od wartości dodanej zostanie przedstawione na przykładzie firm będących producentami instrumentów muzycznych (PKD 32.20). Zmiana stawki z 7% na 22% na instrumenty muzyczne, ich części i akcesoria nastąpiła 1 maja 2004 r. Wynikała ona z konieczności dostosowania przepisów obowiązujących w Polsce do regulacji Unii Europejskiej, która umożliwia stosowanie obniżonych stawek podatku tylko w szczególnych sytuacjach. Badania zostały przeprowadzone na podstawie zagregowanych danych Głównego Urzędu Statystycznego, dotyczących producentów instrumentów muzycznych dla lat 1997-2010. Dane te uniemożliwiają zidentyfikowanie konkretnych firm.

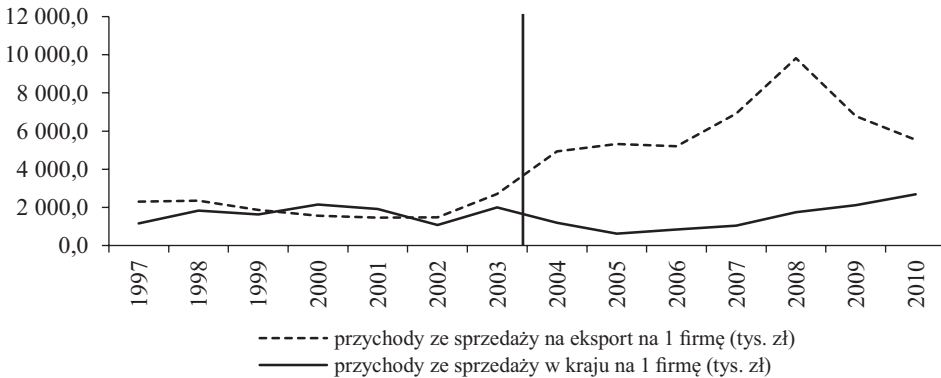
Dla dalszych rozważań istotne znaczenie ma fakt, że zmiana stawki nastąpiła w tym samym momencie, w którym Polska przystąpiła do Unii Europejskiej. W przypadku producentów instrumentów muzycznych efekt przystąpienia Polski do Unii Europejskiej może być o tyle istotny, że znacząca część ich sprzedaży trafia do innych państw¹³⁰.

Inna trudność w badaniu przerzucalności na pracę i kapitał w tym subsektorze polega na tym, że wytwórcy instrumentów muzycznych nie stanowią jednorodnej grupy. Wśród nich mogą być tacy, którzy produkują instrumenty duże i drogie, takie jak fortepian, ale również mniejsze i tańsze, jak flet prosty. Instrumenty mogą być wytwarzane z metalu, z drewna, plastiku lub z innych materiałów. Duże i drogie instrumenty muzyczne są dobrami trwałego użytku. Tego typu zakupów nie dokonuje się codziennie, a kupione raz służą przez wiele lat. Przewidując wzrost stawki podatku, część kupujących mogła podjąć decyzję o przyspieszeniu planowanego zakupu.

Na wykresie 12 przedstawiono przychody ze sprzedaży producentów instrumentów muzycznych w podziale na sprzedaż krajową i eksport. Pionowa linia wskazuje moment zmiany stawki podatku. Z wykresu tego wynika, że do końca 2003 r. w przeciętnym przedsiębiorstwie sprzedaż krajowa i sprzedaż na eksport były na podobnym poziomie. Bezpośrednio po 2003 r. widoczny jest spadek przychodów ze sprzedaży krajowej i wzrost przychodów ze sprzedaży na eksport. Po 2005 r. przychody ze sprzedaży krajowej wzrastają.

Na podstawie literatury (Smyczek i Kieźel, 2011; Zalega, 2017) można wyciągnąć wniosek, że zakupy instrumentów muzycznych, które nie są dobrami

¹³⁰ W dalszej części, gdy mowa o sprzedaży odbiorcom zagranicznym, pojawia się sformułowanie eksport, bez rozróżniania między wewnątrzspółnotową dostawą towarów, eksportem *sensu stricto* a sprzedażą wysyłkową.



Wykres 12. Przychody ze sprzedaży producentów instrumentów muzycznych

Źródło: na podstawie danych Głównego Urzędu Statystycznego.

pierwszej potrzeby, powinny być wrażliwe na zmiany koniunktury gospodarczej. W rzeczywistości pewną zależność można dostrzec, choć nie jest ona bardzo wyraźna. Okresy słabszej koniunktury (lata 2001-2002) mają swoje odzwierciedlenie zarówno w spadku przychodów ze sprzedaży w przeliczeniu na jedną firmę, jak i w spadku liczby firm zaliczanych do subsektora. Kolejny okres słabszej koniunktury, który rozpoczął się w latach 2007-2008, miał odzwierciedlenie w spadku przychodów ze sprzedaży pojedynczej firmy, ale z opóźnieniem, czyli w latach 2009 i 2010.

Udział eksportu w przychodach ze sprzedaży producentów instrumentów muzycznych jest znaczący. W latach 1997-2010 wahał się w przedziale od 42% (w 2000 r.), 43% (w 2001 r.) do 87% (w 2007 r.) i 89% (w 2005 r.). Wspomniana struktura sprzedaży, jak i zmiana stawki podatku miały odzwierciedlenie w wartości podatku należnego. W latach 2000-2003 relacja podatku należnego do przychodów ze sprzedaży pomniejszych o przychody ze sprzedaży dokonywanej na eksport była znacząco niższa od 22% i utrzymywała się w przedziale od 12,7% do 13,8%. Po 2004 r. relacja ta diametralnie się zmieniła i znacząco przekroczyła 22%, co z jednej strony odzwierciedlało wzrost stawki podatku, a z drugiej strony mogło sugerować, że część sprzedaży, którą Główny Urząd Statystyczny uznawał za eksport, na gruncie podatku od towarów i usług mogła być klasyfikowana jako sprzedaż wysyłkowa z terytorium kraju, dla której miejscem dostawy jest Polska.

Wraz ze zmianą stawki zmieniała się również struktura przychodów ze sprzedaży. W latach 1997-2003 udział przychodów ze sprzedaży towarów i materiałów w całości przychodów ze sprzedaży wynosił przeciętnie 26%, podczas gdy w latach 2005-2010 spadł do poziomu 0,6%. Zmiana ta wynikała prawdopodobnie z faktu, że przed 2004 r. część przychodów klasyfikowano jako sprzedaż towarów i materiałów, gdyż ułatwiało to zastosowanie obniżonej stawki, która

obejmowała również akcesoria do instrumentów muzycznych. Przed 2004 r. przy naprawie instrumentów muzycznych istniały powody, by żądać zapłaty wyłącznie za materiały, bez wyodrębniania usługi. Po wzroście stawki dokumentowanie wyłącznie sprzedaży towarów i materiałów bez usług straciło uzasadnienie. Obserwacja ta dobrze opisuje praktyki przedsiębiorców, którzy mając prawo do stosowania stawek obniżonych, próbują rozszerzać ich zakres.

Najniższe przychody z krajowej sprzedaży w przeliczeniu na jedną firmę uzyskano w 2005 r., czyli w pierwszym pełnym roku obowiązywania stawki podstawowej na instrumenty muzyczne. W każdym kolejnym roku przychody ze sprzedaży w kraju zarówno ogółem, jak i w przeliczeniu na firmę systematycznie rosły.

Jeżeli podzielimy przychody ze sprzedaży w przeliczeniu na firmę na te wynikające ze sprzedaży krajowej i z eksportu, możemy stwierdzić, że do końca 2003 r. przychody w obu kategoriach kształtowały się na podobnym poziomie. W tym okresie przychody ze sprzedaży na eksport w przeliczeniu na firmę były skorelowane z kursem euro. Po 2003 r. przychody ze sprzedaży krajowej i z eksportu w przeliczeniu na firmę zaczynają się znacząco różnić. Sprzedaż krajowa maleje, co można interpretować jako konsekwencję wzrostu stawki podatku na instrumenty muzyczne, a sprzedaż na eksport rośnie, co można przynajmniej w części traktować jako konsekwencję przystąpienia Polski do Unii Europejskiej.

Bezpośrednio po zmianie stawki sprzedaż krajowa i sprzedaż na eksport zmieniały się w przeciwnych kierunkach. Z upływem lat wartość sprzedaży krajowej zaczyna wzrastać, zbliżając się do wartości sprzedaży na eksport. Obserwacja ta ilustruje jedną z ważnych zalet podatku od wartości dodanej. Stosowanie stawki 0% w eksporcie, wynikające z konstrukcji podatku, zapewnia przedsiębiorcom dostęp do innych rynków zbytu, dzięki czemu mogą się oni względnie stabilnie rozwijać, w sytuacji gdy na rynku krajowym nastąpi nagłe pogorszenie koniunktury¹³¹. Stabilny rozwój producentom instrumentów muzycznych ułatwił dodatkowo fakt, że podwyżka stawki podatku nastąpiła w momencie przystąpienia Polski do Unii Europejskiej, dzięki czemu dostęp do nowych rynków zbytu stał się łatwiejszy.

Sprzedaż krajowa przeciętnego producenta instrumentów muzycznych spadła w 2005 r. w porównaniu z 2003 r. aż o 69%. Gdyby zmiana stawki nie była w żadnym stopniu odzwierciedlona w cenie dla konsumentów i w konsekwencji nie zmieniłyby się liczba sprzedanych towarów, przychody ze sprzedaży producentów instrumentów muzycznych powinny spaść jedynie o 12,3%

¹³¹ Jeżeli podatek od wartości dodanej oparty jest na regule państwa przeznaczenia, to stawka 0% nie powinna być traktowana jako preferencja dla eksportu. Jeżeli jednak stawka podatku w dostawach krajowych rośnie, a stawki za granicą się nie zmieniają, to można stwierdzić, że następuje względna poprawa atrakcyjności sprzedaży na eksport w porównaniu ze sprzedażą krajową.

(1,07/1,22-1). Rzeczywisty spadek sprzedaży krajowej był prawdopodobnie efektem spadku zarówno liczby, jak i ceny netto, co pozwala wyciągnąć dwa wnioski. Po pierwsze, producenci instrumentów muzycznych przynajmniej częściowo odzwierciedlili podwyżkę stawki w cenie dla konsumenta. Po drugie, w wypadku instrumentów muzycznych występuje wysoka elastyczność cenowa popytu.

Spadek przychodów ze sprzedaży krajowej, gdyby nie był kompensowany eksportem, musiałyby się odbić na wynagrodzeniach pracowników lub dawców kapitału. Taki wniosek jest możliwy bez tworzenia modeli ekonometrycznych. Problemem pozostaje tylko odpowiedź na pytanie, czy ciężar podatku jest przerzucany tylko na jeden z czynników produkcji, czy na oba. Ustalenie tego wymaga zbadania zależności między poziomem wynagrodzenia czynników produkcji a przychodami ze sprzedaży.

Poszukując odpowiedzi na pytanie, czy zmiana stawki podatku ma wpływ na wysokość płac osób zatrudnionych w przedsiębiorstwach produkujących instrumenty muzyczne, należy skonstruować odpowiedni model. Zmienną objaśnianą w tym modelu, zgodnie z równaniem 16 opisanym w podrozdziale 5.1, jest logarytm przeciętnego wynagrodzenia pracownika zatrudnionego u producenta instrumentów muzycznych. Przeciętne wynagrodzenie liczone jest jako suma wynagrodzeń u wszystkich producentów instrumentów muzycznych podzielona przez łączną liczbę zatrudnionych w przeliczeniu na pełne etaty. Z dostępnych danych wynika, że na wynagrodzenia składały się w zasadzie wyłącznie wynagrodzenia ze stosunku pracy.

Za zmienną objaśniającą przyjęto w pierwszej kolejności logarytm przeciętnego wynagrodzenia w gospodarce ($l_mies_wynagrodz_gospodarka$). Oczekuje się, że wzrost wynagrodzenia w gospodarce będzie wpływał na wzrost wynagrodzenia osób zatrudnionych u producentów instrumentów muzycznych.

Kolejna zmienna objaśniająca dotyczy wysokości stawki podatku na książki ($podatek$). Wartość tej zmiennej dla okresu przed 2003 r. wynosi 0, a od 2004 r. wynosi 1. Zmienna ta byłaby traktowana jako najistotniejsza z perspektywy analizy przerzucalności podatku na pracowników, gdyby nie to, że moment zmiany stawki pokrywa się z innym ważnym wydarzeniem, czyli przystąpieniem Polski do Unii Europejskiej. Gdyby zmienna ta odzwierciedlała wyłącznie wpływ zmiany stawki podatku, należałoby oczekiwać ujemnego współczynnika przy tej zmiennej, co sugerowałoby, że pracownicy ponieśli ciężar wyższego podatku.

W rzeczywistości niemożliwe jest wyodrębnienie efektu zmiany stawki od efektu przystąpienia do Unii Europejskiej, dlatego z perspektywy analizy przerzucalności podatku ważniejszą zmienną objaśniającą jest zmienna $l_przychody_na_etat$, czyli logarytm przychodów ze sprzedaży podzielony przez liczbę zatrudnionych w przeliczeniu na pełne etaty. Dzięki włączeniu tej zmiennej do

modelu wnioski dotyczące przerzucalności podatku na pracowników mogą zostać wyciągnięte w sposób pośredni. Oczekuje się, że współczynnik przy tej zmiennej będzie dodatni, co oznaczałoby, że malejące przychody ze sprzedaży krajowej, widoczne bezpośrednio zwłaszcza po zmianie stawki, powodują spadek wynagrodzeń pracowników.

W modelach pojawiają się jeszcze inne zmienne objaśniające. Zmienna *liczba_etatów_w_1_firmie* liczona jest jako liczba pracowników w przeliczeniu na pełne etaty podzielona przez liczbę firm podlegających badaniu. Można przypuszczać, że im większe przedsiębiorstwo, mierzone liczbą pracowników, tym wyższe są wynagrodzenia. Jeżeli zatem pracownicy odnoszą korzyści ze skali działalności przedsiębiorstw, w których są zatrudnieni, to współczynnik przy tej zmiennej powinien być dodatni.

Ponieważ w trakcie badanego okresu zmieniała się liczba firm podlegających badaniu, a poszczególne przedsiębiorstwa mogły mieć nieco inną charakterystykę, dlatego do analizy włączono zmienną kontrolną o nazwie *liczba_firm*. Współczynnik przy tej zmiennej powinien być dodatni, gdyż wzrastająca liczba firm oznacza większą konkurencję o pracowników, co w konsekwencji powinno skutkować wzrostem ich wynagrodzeń.

Wyniki estymacji modeli regresji liniowej dla zmiennej objaśniającej logarytm miesięcznych kosztów wynagrodzeń zostały przedstawione w tabeli 28. Uwzględniono w niej cztery modele ekonometryczne, różniące się między sobą specyfikacją zmiennych objaśniających. Zostały one opracowane według uogól-

Tabela 28. Wyniki estymacji modeli regresji liniowej dla zmiennej zależnej logarytm przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia pracowników zatrudnionych u producentów instrumentów muzycznych

Zmienne objaśniające	GLS (1)	GLS (2)	GLS (3)	GLS (4)
L_przychody_na_etat	0,2281** (0,0840)	0,2052** (0,0898)	0,2032* (0,1027)	0,1957* (0,0947)
L_mies_wynagrodz_gospodarka	1,5914*** (0,2898)	1,5157*** (0,3123)	1,5211*** (0,3377)	1,5257*** (0,3272)
Podatek		0,0797 (0,0928)	0,0826 (0,1008)	0,0863 (0,0991)
Liczba_etatów_w_1_firmie			-0,0003 (0,0025)	
Liczba_firm				0,0140 (0,0312)
Skorygowany R ²	0,9651	0,9640	0,9595	0,9605

W nawiasach umieszczono błędy standardowe. Gwiazdki oznaczają istotność na poziomie 1% (***), 5% (**) i 10% (*).

Źródło: na podstawie danych Głównego Urzędu Statystycznego.

nionej metody najmniejszych kwadratów (GLS), co wynika z występowania autokorelacji składnika losowego, gdy modele były sporządzane według klasycznej metody najmniejszych kwadratów.

We wszystkich modelach występuje zmienna objaśniająca *l_mies_wynagrodz_gospodarka*, która jest silnie skorelowana ze zmienną zależną. W analizowanym okresie wynagrodzenia pracowników zatrudnionych u producentów instrumentów muzycznych rosły szybciej niż w całej gospodarce. Współczynnik przy zmiennej w każdym modelu przekracza 1,5, co oznacza, że wzrost wynagrodzeń w gospodarce o 1% powoduje przeciętnie wzrost płac pracowników zatrudnionych w analizowanej branży o ponad 1,5%.

Zmienna *podatek*, kumulująca w sobie efekty zarówno zmiany stawki, jak i efekt przystąpienia Polski do Unii Europejskiej, zgodnie z przypuszczeniami nie wyjaśnia zbyt wiele. Współczynnik przy tej zmiennej jest wprawdzie dodatni, ale nie jest on istotny statystycznie. Również zmienne *liczba_etatow_w_1_firmie* oraz *liczba_firm* nie są istotne statystycznie.

Główna z perspektywy analizy przeczualności podatku zmienna *l_przychody_na_etat* jest statystycznie istotna na poziomie 5% lub 10% w zależności od modelu, a współczynnik przy tej zmiennej wynosi między 0,1957 a 0,2281. Zależność ta została ustalona na podstawie danych dla lat 1997-2010. W tym okresie przeciętne przychody ze sprzedaży producentów instrumentów muzycznych wzrosły, choć nie zwiększały się systematycznie przez cały badany okres. Współczynnik przy zmiennej objaśniającej *l_przychody_na_etat* jest dodatni. To oznacza, że wzrost (spadek) miesięcznych przychodów ze sprzedaży na jeden etat o 10% powoduje przeciętny wzrost (spadek) miesięcznych wynagrodzeń o 1,957-2,281%. Przy założeniu, że istnieje symetria w relacji między przychodami ze sprzedaży a poziomem wynagrodzeń pracowników dla wzrostów i spadków przychodów ze sprzedaży, możliwy jest wniosek dotyczący konsekwencji spadku przychodów ze sprzedaży krajowej po wzroście stawki podatku na instrumenty muzyczne. Jeżeli zatem w 2004 r. i 2005 r. przychody ze sprzedaży krajowej w przeliczeniu na etat spadły, to konsekwencją tych spadków, statystycznie rzecz ujmując, powinien być spadek wynagrodzeń. Gdyby analizę ograniczyć do sprzedaży krajowej, można by wywnioskować, że wzrost stawki podatku na instrumenty muzyczne byłby odczuwalny przez pracowników, gdyż spadające przychody ze sprzedaży skutkowałyby spadkiem ich wynagrodzeń.

W rzeczywistości spadek sprzedaży krajowej będący konsekwencją wzrostu stawki podatku był kompensowany, i to nawet z nadwyżką, wzrostem przychodów ze sprzedaży na eksport, gdzie stawka podatku nie uległa zmianie. Pozwala to wyciągnąć wniosek, że podatek od wartości dodanej, którego elementem jest stawka 0% stosowana w odniesieniu do eksportu, stabilizuje sytuację przedsiębiorstw i ich pracowników. Dzięki konstrukcji podatku i przystąpieniu Polski do

Unii Europejskiej pracownicy zatrudnieni w przedsiębiorstwach produkujących instrumenty muzyczne nie doświadczyli spadku wynagrodzeń.

W poszukiwaniu odpowiedzi na pytanie, czy zmiana stawki podatku ma wpływ na poziom stopy zwrotu z kapitału zaangażowanego w przedsiębiorstwach produkujących instrumenty muzyczne, wykorzystane zostały dwie miary: rentowność przychodów ze sprzedaży (ROS) i rentowność aktywów ogółem (ROA). Badając zależność między tymi miarami a zmianą stawki podatku, należy pamiętać o tym, że zmiana stawki nastąpiła w momencie przystąpienia Polski do Unii Europejskiej. Z tego powodu zależność między wskaźnikami ROS i ROA a zmianą stawki podatku jest ustalana w sposób pośredni, podobnie jak w wypadku analizy przerzucalności podatku na pracę, czyli z uwzględnieniem przychodów ze sprzedaży.

W pierwszej kolejności została przeprowadzona analiza regresji, gdy zmienną zależną jest wskaźnik rentowności sprzedaży producentów instrumentów muzycznych liczony jako zysk operacyjny dzielony przez przychody ze sprzedaży.

Z perspektywy analizy przerzucalności podatku najważniejszą zmienną objaśniającą jest logarytm przychodów ze sprzedaży podzielonych przez liczbę firm podlegających badaniu ($l_przychody_na_l_firmę$). Oczekuje się, że współczynnik przy tej zmiennej będzie dodatni, co potwierdzałoby, że wzrost stawki podatku skutkujący spadkiem przychodów ze sprzedaży był odczuwalny przez dawców kapitału.

Wśród zmiennych objaśniających znajduje się również zmienna dotycząca rentowności sprzedaży wszystkich przedsiębiorstw przemysłowych raportujących do Głównego Urzędu Statystycznego ($ROS_przemysł$). Można przypuszczać, że współczynnik przy tej zmiennej będzie dodatni.

Podobnie jak w analizie przerzucalności podatku na pracowników, również w poniższych modelach pojawia się zmienna kontrolna $liczba_firm$. Jeżeli uznać, że podlegające badaniu firmy ściśle konkurują ze sobą, co w wypadku producentów różnych instrumentów muzycznych wcale nie jest oczywiste, to współczynnik przy tej zmiennej powinien być ujemny.

Jako ostatnia w modelach pojawiła się zmienna odzwierciedlająca poziom inwestycji ($l_inwestycje_na_l_firmę$). Jest ona liczona jako logarytm wartości inwestycji podzielonych przez liczbę firm podlegających badaniu. Oczekuje się, że współczynnik przy tej zmiennej powinien być ujemny, gdyż inwestycje w krótkim okresie generują koszty, które obniżają rentowność.

W tabeli 29 zaprezentowano wyniki estymacji modeli regresji liniowej, gdy zmienną zależną jest wskaźnik rentowności sprzedaży producentów instrumentów muzycznych. W kolejnych kolumnach znajdują się wyniki dla czterech modeli, które różnią się od siebie specyfikacją zmiennych objaśniających. Wszystkie modele opracowano według uogólnionej metody najmniejszych kwadratów (GLS), co wynika z występowania autokorelacji składnika losowego,

Tabela 29. Wyniki estymacji modeli regresji liniowej dla zmiennej zależnej rentowność sprzedaży producentów instrumentów muzycznych

Zmienne objaśniające	GLS (1)	GLS (2)	GLS (3)	GLS (4)
L_przychody_na_1_firmę	0,1243** (0,0423)	0,1063** (0,0468)	0,1133** (0,0490)	0,1491*** (0,0423)
ROS_przemysł		1,4580 (0,8074)	1,4040 (0,8257)	2,6445** (0,8444)
Liczba_firm			0,0118 (0,0145)	0,0395* (0,0176)
L_inwestycje_na_1_firmę				-0,0434** (0,0187)
Skorygowany R ²	0,5412	0,6398	0,6190	0,7570

W nawiasach umieszczono błędy standardowe. Gwiazdki oznaczają istotność na poziomie 1% (***), 5% (**) i 10% (*).

Źródło: na podstawie danych Głównego Urzędu Statystycznego.

gdy modele sporządzane były według klasycznej metody najmniejszych kwadratów.

Powyższe modele potwierdzają wcześniejsze wnioski, że na rentowność sprzedaży wpływa poziom przychodów ze sprzedaży. We wszystkich modelach współczynniki przy zmiennej *l_przychody_na_1_firmę* są dodatnie i istotne statystycznie. To oznacza, że w firmach produkujących instrumenty muzyczne, w których obroty są wyższe, można się spodziewać wyższej rentowności sprzedaży. Współczynniki przy zmiennej *l_przychody_na_1_firmę* wahają się w przedziale od 0,1063 do 0,1491. To oznacza, że po wzroście przychodów ze sprzedaży o 1% można się spodziewać wzrostu rentowności sprzedaży od 0,1063% do 0,1491%. Przy analizie tej zależności mogłaby się pojawić wątpliwość, czy wzrastająca wraz ze wzrostem przychodów ze sprzedaży rentowność nie jest wyłącznie efektem otwarcia rynku Unii Europejskiej dla polskich producentów. Gdyby w rzeczywistości jedyną przyczyną rosnącej rentowności był wzrost eksportu umożliwiający osiąganie wyższej marży za granicą niż na rynku krajowym, to wnioski dotyczące wpływu zmiany stawki na rentowność sprzedaży mogłyby być kwestionowane. Wspomniana teza budzi jednak wątpliwości z co najmniej trzech powodów. Po pierwsze, w okresie 1997-2003, czyli jeszcze przed przystąpieniem Polski do Unii Europejskiej, istniała silna dodatnia korelacja między rentownością sprzedaży a poziomem przychodów ze sprzedaży. Po drugie, jeżeli marże przedsiębiorstw po przystąpieniu do Unii Europejskiej znacząco by wzrosły, to tego typu prawidłowość powinna zostać „przechwycona” przez zmienną dotyczącą rentowności sprzedaży wszystkich przedsiębiorstw przemysłowych. Po trzecie, nie istnieje statystycznie istotna

zależność między udziałem eksportu w całości sprzedaży producentów instrumentów muzycznych a ich rentownością¹³².

Ostatecznie, po uwzględnieniu powyższych uwag, można sformułować wniosek, że podwyżka stawki podatku na instrumenty muzyczne, która spowodowała spadek przychodów ze sprzedaży krajowej, wpłynęła na spadek rentowności sprzedaży krajowej.

W kolejnej części analizy zaprezentowano wyniki estymacji modeli regresji liniowej, gdy zmienną zależną jest wskaźnik rentowności aktywów ogółem producentów instrumentów muzycznych liczony jako zysk operacyjny podzielony przez aktywa ogółem. Dodatnia zależność między rentownością aktywów a przychodami ze sprzedaży może być uznana za typową, o czym była mowa w podrozdziale 5.1, ale badania empiryczne zostały przeprowadzone w celu potwierdzenia tej zależności.

Zmienne objaśniające w poniższych modelach są co do zasady takie same jak w modelach, w których zmienną zależną jest rentowność sprzedaży. Istnieje tylko jedna różnica: wskaźnik rentowności sprzedaży przedsiębiorstw przemysłowych zastąpiono wskaźnikiem rentowności aktywów tych przedsiębiorstw.

Tabela 30. Wyniki estymacji modeli regresji liniowej dla zmiennej zależnej rentowność aktywów producentów instrumentów muzycznych

Zmienne objaśniające	GLS (1)	GLS (2)	GLS (3)	GLS (4)
l_przychody_na_1_firmę	0,1880** (0,0779)	0,1170 (0,0761)	0,1322 (0,0850)	0,1923** (0,0706)
ROA_przemysł		1,9368* (0,8809)	1,9239* (0,9171)	3,1209*** (0,8276)
liczba_firm			0,0114 (0,0243)	0,0733** (0,0313)
l_inwestycje_na_1_firmę				-0,0839** (0,0305)
Skorygowany R ²	0,5025	0,6412	0,61246	0,7797

W nawiasach umieszczono błędy standardowe. Gwiazdki oznaczają istotność na poziomie 1% (***), 5% (**) i 10% (*).

Źródło: na podstawie danych Głównego Urzędu Statystycznego.

W tabeli 30 zaprezentowano wyniki estymacji dla czterech modeli regresji liniowej, które zostały sporządzone według uogólnionej metody najmniejszych kwadratów (GLS).

¹³² W trakcie badań powstały modele regresji analogiczne do przedstawionych w tabeli 29, które dodatkowo uwzględniały zmienną *udział_eksportu*. Zmienna ta w każdym wypadku okazała się nieistotna statystycznie, co sugeruje, że przedsiębiorcy sprzedając za granicę, nie osiągnęli wyższej marży w porównaniu do sprzedaży krajowej.

We wszystkich modelach współczynniki przy zmiennej *l_przychody_na_l_firmę* są dodatnie, choć tylko w modelu pierwszym i czwartym są one istotne statystycznie. Spośród zaprezentowanych modeli najwyższą jakością, ze względu na poziom współczynnika determinacji, cechuje się model czwarty. Na jego podstawie można wyciągnąć wniosek, że wzrost (spadek) przychodów ze sprzedaży o 1% spowoduje wzrost (spadek) rentowności aktywów o 0,1953%. Jeżeli zatem w efekcie wzrostu stawki podatku spada wielkość sprzedaży krajowej, to w konsekwencji zmniejszy się wynagrodzenie dawców kapitału.

Przedstawione wyżej rozważania pozwalają wnioskować, że wzrost stawki podatku na instrumenty muzyczne byłby dotkliwy dla dawców kapitału przedsiębiorstw produkujących instrumenty muzyczne wyłącznie na rynek krajowy.

Zmiana stawki podatku może być odczuwana jako rodzaj szoku, do którego rynek musi się dostosować. W takiej sytuacji stawka podatku wynosząca 0% przy sprzedaży podmiotom z innych państw wzmacnia poczucie stabilności przedsiębiorców. Zmiana stawki na określone towary lub usługi w danym państwie nie wpływa na zasady ich opodatkowania, gdy są one eksportowane. Dzięki temu przedsiębiorcy zyskują więcej czasu, by dostosować się do nowych warunków obowiązujących na rynku krajowym.

5.3. Pracownicy i dawcy kapitału jako beneficjenci obniżki stawki podatku

Motywacją do obniżania stawek podatku od wartości dodanej może być tworzenie nowych miejsc pracy i wspieranie wzrostu gospodarczego. Tak właśnie został zdefiniowany cel Dyrektywy 2006/18/WE z 14 lutego 2006 r. umożliwiającej państwom członkowskim obniżenie stawek na usługi pracochłonne świadczone lokalnie. Konsekwencją uchwalenia tej dyrektywy był w Polsce spadek stawki podatku od towarów i usług na usługi pracochłonne, w tym również na usługi fryzjerskie, od 1 października 2006 r. Aktem prawnym obniżającym stawkę z 22% do 7% było Rozporządzenie Ministra Finansów z 26 września 2006 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług (Dz.U. 2006, nr 172, poz. 1235).

Charakter rynku usług fryzjerskich dawał nadzieję, że wyznaczone cele zostaną osiągnięte. W Polsce liczbę salonów fryzjerskich szacuje się na 47 tysięcy. Bardzo niewielka ich część to duże sieci fryzjerskie, mające kilkanaście lub kilkadziesiąt zakładów. Część z tych sieci funkcjonuje na zasadzie franczyzy. Bariery wejścia na rynek usług fryzjerskich są stosunkowo niewielkie. Po pierwsze, chcąc świadczyć usługi fryzjerskie, nie trzeba mieć formalnego wykształcenia w tym zakresie. Po drugie, otwarcie i prowadzenie własnego

salonu wymaga stosunkowo niewielkiego kapitału. Dodatkowo konkurencję wzmacnia fakt, że zakres oferowanych usług przez poszczególne zakłady fryzjerskie jest stosunkowo jednorodny. Zanika istniejący niegdyś podział salonów na świadczące usługi dla kobiet i dziewcząt oraz na świadczące usługi dla mężczyzn i chłopców. Usługi te zazwyczaj wykonywane są lokalnie. Część usług fryzjerskich świadczona jest w szarej strefie. W 2009 r. około 8% gospodarstw domowych deklарowało, że korzysta z usług fryzjerskich wykonywanych „na czarno” (GUS, 2010).

Mimo silnej konkurencji w tym subsektorze gospodarki z analizy przerzucalności podatku na konsumentów, przedstawionej w rozdziale 4, wynika, że konsumenci generalnie nie byli beneficjentami obniżki stawki podatku na usługi fryzjerskie. Jeśli jednak redukcja stawki nie przyniosła korzyści konsumentom, to w kolejnym kroku należy ustalić jej konsekwencje dla czynników produkcji.

Poszukując odpowiedzi na pytanie, czy pracownicy zatrudnieni w firmach fryzjerskich byli beneficjentami obniżki stawki na usługi fryzjerskie, wykorzystano dwa źródła informacji. Pierwsza część badania została przeprowadzona na podstawie zagregowanych danych dotyczących zakładów fryzjerskich z lat 2000-2013 pochodzących z Głównego Urzędu Statystycznego. Za zmienną zależną przyjęto tutaj logarytm przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia pracowników zatrudnionych w zakładach fryzjerskich, a za zmienne objaśniające – logarytm przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia w całej gospodarce (*l_mies_wynagrodz_gospodarka*), średnią liczbę etatów w jednej firmie (*liczba_etatów_w_1_firmie*) oraz liczbę firm podlegających badaniu (*liczba_firm*).

Podstawową zmienną w analizie przerzucalności podatku była zmienna *podatek*, która w latach 2000-2006 wynosiła zero, a w latach 2007-2013 miała wartość jeden. Włączenie do analizy tej zmiennej umożliwiło ustalenie zależności między obniżką stawki podatku na usługi fryzjerskie a poziomem płac osób zatrudnionych w zakładach fryzjerskich.

W tabeli 31 zaprezentowano wyniki estymacji modeli regresji liniowej, gdy zmienną zależną jest logarytm przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia pracowników zatrudnionych w zakładach fryzjerskich. Dwa pierwsze modele zostały sporządzone według ważonej metody najmniejszych kwadratów (WLS). Przyczyną tego była zaobserwowana heteroskedastyczność, gdy modele te były sporządzane według klasycznej metody najmniejszych kwadratów.

Z powyższych modeli można wywnioskować, że istnieje silna zależność między wysokością wynagrodzeń w całej gospodarce a wynagrodzeniami fryzjerów. Wzrost wynagrodzeń w gospodarce o 10% oznacza wzrost wynagrodzeń fryzjerów średnio o 8,6-9%. Istotny wpływ na poziom wynagrodzeń ma również liczba firm fryzjerskich, które raportują dane do GUS. Dodatni współczynnik przy tej zmiennej sugeruje, że przedsiębiorstwa te konkurują między

Tabela 31. Wyniki estymacji modeli regresji liniowej dla zmiennej zależnej logarytm przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia fryzjerów

Zmienne objaśniające	WLS (1)	WLS (2)	OLS (3)	OLS (4)
Podatek	0,2932** (0,1024)	0,1959*** (0,0643)	0,1677** (0,0577)	0,1683*** (0,0550)
L_mies_wynagrodz_gospodarka	0,8622*** (0,1521)	0,8769*** (0,0913)	0,8967*** (0,0782)	0,8899*** (0,0747)
Liczba_etatów_w_1_firmie		-0,0151*** (0,0030)		-0,0064 (0,0042)
Liczba_firm			0,0328*** (0,0054)	0,0222** (0,0088)
Skorygowany R ²	0,9104	0,9678	0,9752	0,9775

W nawiasach umieszczono błędy standardowe. Gwiazdki oznaczają istotność na poziomie 1% (***), 5% (**) i 10% (*).

Źródło: na podstawie danych Głównego Urzędu Statystycznego.

sobą o pracowników, a to wpływa na wzrost ich wynagrodzeń. Podstawowa z perspektywy przeprowadzanej analizy zmienna *podatek* jest również istotna. Współczynnik przy tej zmiennej waha się w przedziale od 0,17 do 0,29, co oznacza, że spadek stawki podatku skutkuje przeciętną podwyżką wynagrodzeń w latach następujących po zmianie stawki o 17-29%.

W kolejnym kroku została przeprowadzona analiza mająca na celu ustalenie, kiedy pracownicy odnieśli korzyści z obniżenia stawki podatku na usługi fryzjerskie. W tym podejściu stworzone zostały regresje oparte na różnicach. W tych modelach zmienną objaśnianą jest zmiana logarytmu przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia w firmach fryzjerskich, a zmiennymi objaśniającymi zmiana logarytmu przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia w całej gospodarce (*ld_mies_wynagr_gospodarka*), a także zmienne binarne odzwierciedlające wpływ zmiany stawki podatku w kolejnych latach po zmianie stawki podatku. Zmienna *dt2007* ma wartość jeden dla 2007 r. i wartość zero dla pozostałych lat. Analogicznie skonstruowano zmienne dla lat 2008-2010.

Z modeli zaprezentowanych w tabeli 32 wynika, że zmiana przeciętnego poziomu wynagrodzeń w gospodarce o 10% skutkowałą zmianą wynagrodzeń fryzjerów o 8-9,2%. Najważniejszym wnioskiem z tej analizy jest jednak to, że pracownicy nie odnosili korzyści z obniżonej stawki podatku na usługi fryzjerskie bezpośrednio po zmianie stawki, czyli w 2007 r.

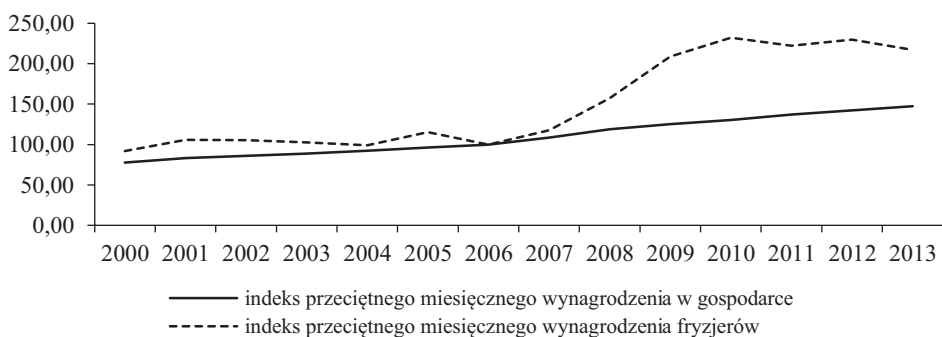
Wynagrodzenia pracowników rosły dopiero w drugim i trzecim roku po zmianie stawki podatku. Z modeli wynika, że zmiana stawki podatku skutkowałą wzrostem wynagrodzeń o 21,6-28,4% w 2008 r. i dodatkowo o 25,2-29,2% w 2009 r.

Tabela 32. Wyniki estymacji modeli regresji liniowej dla zmiennej zależnej logarytm zmian przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia fryzjerów

Zmienne objaśniające	OLS (1)	OLS (2)	GLS (3)	GLS (4)
Ld_mies_wynagr_gospodarka	0,8386* (0,4198)	0,8041* (0,3831)	0,8957*** (0,1692)	0,9201*** (0,1688)
Dt2007	0,0797 (0,1237)	0,0943 (0,1130)	0,0290 (0,0701)	0,0223 (0,0698)
Dt2008		0,2158* (0,1131)	0,2545*** (0,0753)	0,2835*** (0,0795)
Dt2009			0,2915*** (0,0706)	0,2515** (0,0796)
Dt2010				0,0743 (0,0703)
Skorygowany R ²	0,1409	0,2860	0,7300	0,7323

W nawiasach umieszczono błędy standardowe. Gwiazdki oznaczają istotność na poziomie 1% (***), 5% (**) i 10% (*).

Źródło: na podstawie danych Głównego Urzędu Statystycznego.



Wykres 13. Indeks przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia pracowników zatrudnionych w zakładach fryzjerskich na tle indeksu przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia w całej gospodarce

Źródło: na podstawie danych Głównego Urzędu Statystycznego.

Przedstawione powyżej badania dotyczące przerzucalności podatku od wartości dodanej na pracę były oparte na zagregowanych danych pochodzących z Głównego Urzędu Statystycznego. W dalszej części zaprezentowano dodatkowo wyniki badań przeprowadzonych na podstawie danych o poszczególnych zakładach fryzjerskich pochodzących z bazy danych Amadeus. Analiza dotyczyła lat 2005-2008. Za grupę kontrolną przyjęto firmy prowadzące działalność usługową polegającą na praniu i czyszczeniu wyrobów włókienniczych i futrzarskich (PKD 96.01). Zmienną zależną w tych badaniach był logarytm

kosztów wynagrodzeń. Główna z perspektywy analizy przierzucalności podatku zmienna objaśniająca *DD* osiąga wartość jeden tylko dla zakładów fryzjerskich w latach 2007 i 2008. We wszystkich pozostałych wypadkach ma wartość zero. Zmienna *okres_po_zmian_stawki* również ma charakter binarny. Dla wszystkich firm włączonych do badania przyjmuje ona wartość zero dla okresu przed zmianą stawki (2005 i 2006) oraz wartość jeden dla okresu po zmianie stawki (2007 i 2008). Dodatkowo za zmienne objaśniające przyjęto logarytm przychodów operacyjnych (*l_przychody_operacyjne*) i logarytm aktywów ogółem (*l_aktywa_ogółem*). Można się spodziewać, że współczynnik przy pierwszej z tych zmiennych będzie dodatni. Oczekiwania dotyczące współczynnika przy drugiej zmiennej nie są już tak jednoznaczne.

Tabela 33. Wyniki estymacji modeli regresji liniowej dla zmiennej zależnej logarytm kosztów wynagrodzeń salonów fryzjerskich

Zmienne objaśniające	RE (1)	FE (2)	RE (3)	FE (4)	RE (5)	FE (6)
DD (badana grupa x okres_po_zmian_stawki)	0,2438* (0,1356)	0,2581* (1,5700)	0,2420* (0,1357)	0,2593* (0,1459)	0,2431* (0,1317)	0,2978** (0,1464)
Okres_po_zmian_stawki	0,0424 (0,0784)	0,0247 (0,0843)	-0,0993 (0,1502)	-0,1037 (0,1584)	-0,0984 (0,1456)	-0,1168 (0,1567)
L_przychody_operacyjne	1,0533*** (0,0932)	1,1654*** (0,1889)	1,0426*** (0,0924)	1,1323*** (0,1922)	1,2591*** (0,1344)	1,2059*** (0,1961)
L_aktywa_ogółem					-0,2496** (0,1140)	-0,3514 (0,2330)
Zmienna czasowa	nie	nie	tak	tak	tak	tak

W nawiasach umieszczono błędy standardowe. Gwiazdki oznaczają istotność na poziomie 1% (***), 5% (**) i 10% (*).

Źródło: na podstawie bazy danych Amadeus.

W tabeli 33 przedstawione zostały wyniki estymacji dla sześciu modeli. Na przemian pojawiają się w niej modele z efektami losowymi (RE) i efektami stałymi (FE), przy czym z testu Hausmana wynika, że modele o losowych efektach są bardziej efektywne niż te o stałych efektach. W dwóch pierwszych modelach nie pojawia się zmienna czasowa, w kolejnych czterech modelach zmienna ta została już włączona. Model 5 i 6 dodatkowo uwzględniają zmienną logarytm z aktywów ogółem.

Na podstawie regresji przedstawionych w tabeli 33 można wyciągnąć wniosek, że obniżka stawki podatku z 22% do 7% na usługi fryzjerskie spowodowała wzrost wynagrodzeń o 24,2-29,8%. Współczynnik przy zmiennej *DD* w większości modeli jest istotny statystycznie na stosunkowo niskim poziomie, wynoszącym 10%. Może to wynikać z faktu, że badane są wyłącznie lata 2005-2008,

a z poprzedniej analizy wynika, że wzrost wynagrodzeń jest obserwowany dopiero od 2008 r. Badania te jednak potwierdzają, że po zmianie stawki podatku wynagrodzenia pracowników wzrastają.

Kolejna część badań dotyczy przerzucalności podatku na dawców kapitału. Studia w tym zakresie rozpoczęto od przeprowadzenia badań na podstawie danych z Głównego Urzędu Statystycznego. Na początku analizie podlegał wpływ zmiany stawki podatku na rentowność sprzedaży. W tym celu opracowano modele regresji, w których za zmienną zależną przyjęto rentowność sprzedaży salonów fryzjerskich. Zmiennymi objaśniającymi były natomiast rentowność sprzedaży wszystkich przedsiębiorstw w gospodarce polskiej (*ROS_gospodarka*) oraz kilka zmiennych odnoszących się do firm fryzjerskich: liczba firm (*liczba_firm*), logarytm przychodów ze sprzedaży podzielonych przez liczbę firm (*l_przychody_na_1_firmę*), logarytm wartości inwestycji podzielonych przez liczbę firm (*l_inwestycje_na_1_firmę*). Podstawową zmienną z perspektywy prowadzonej analizy jest zmienna binarna *podatek*, która przyjmuje wartość zero dla okresu do końca 2006 r., a dla okresu od 2007 r. ma wartość jeden.

Tabela 34. Wyniki estymacji modeli regresji liniowej dla zmiennej zależnej rentowność sprzedaży salonów fryzjerskich – szeregi czasowe

Zmienne objaśniające	OLS (1)	OLS (2)	OLS (3)	OLS (4)
ROS_gospodarka	0,6399 (0,4423)	1,7023** (0,5851)	1,0472* (0,5446)	0,5777 (0,4129)
Podatek	0,0755*** (0,0179)	0,0871** (0,0324)	0,0600** (0,0227)	0,0870*** (0,0181)
Liczba_firm	-0,0072*** (0,0021)			-0,0065*** (0,0020)
L_przychody_na_1_firmę		-0,0675* (0,0364)		
L_inwestycje_na_1_firmę			-0,0104 (0,0060)	-0,0071 (0,0044)
Skorygowany R ²	0,7596	0,6041	0,5895	0,7924

W nawiasach umieszczono błędy standardowe. Gwiazdki oznaczają istotność na poziomie 1% (***), 5% (**) i 10% (*).

Źródło: na podstawie danych Głównego Urzędu Statystycznego.

Na podstawie modeli przedstawionych w tabeli 34 można wywnioskować, że rentowność sprzedaży firm fryzjerskich rośnie wraz ze wzrostem rentowności wszystkich firm w gospodarce, natomiast spada wraz ze wzrostem liczby firm fryzjerskich i ze wzrostem wartości przychodów ze sprzedaży przeciętnej firmy. Rosnąca liczba firm fryzjerskich oraz wzrastające przychody tych firm

oznaczają silniejszą konkurencję między tymi podmiotami, co skutkuje spadkiem rentowności¹³³.

W każdym modelu zmienna *podatek* jest istotna co najmniej na poziomie 5%. Współczynniki przy tej zmiennej w zależności od modelu wynoszą od 0,060 do 0,087, co oznacza, że po obniżce stawki podatku rentowność sprzedaży salonów fryzjerskich wzrosła o 6-8,7 p.p. Wzrost ten dotyczył nie tylko pierwszego roku po zmianie stawki, ale wszystkich analizowanych lat od momentu zmiany stawki (2007-2013).

Gdyby w badanych zakładach fryzjerskich ceny dla konsumentów i dostawców oraz wynagrodzenia dla pracowników po obniżce stawki podatku nie uległy zmianie, wówczas można by się spodziewać wzrostu marży o 14,02%. W takim wypadku współczynnik przy zmiennej *podatek* wynosiłby około 0,14. Jeżeli powyższe założenia byłyby spełnione, to współczynniki przy zmiennej *podatek* ujęte w tabeli 34 pozwalałyby wyciągnąć wniosek, że dawcy kapitału przechwytyją 43-62% korzyści z obniżenia stawki podatku.

W poszukiwaniu odpowiedzi na pytanie, jak zmieniła się rentowność kapitału po obniżce stawki podatku, stworzono kolejne regresje, w których zmienną zależną była rentowność aktywów w firmach fryzjerskich. Ta część analizy również została przeprowadzona na podstawie danych Głównego Urzędu Statystycznego. Jej wyniki zaprezentowano w tabeli 35.

Tabela 35. Wyniki estymacji modeli regresji liniowej dla zmiennej zależnej rentowność aktywów salonów fryzjerskich – szeregi czasowe

Zmienne objaśniające	OLS (1)	OLS (2)	OLS (3)	OLS (4)
ROS_gospodarka	2,3666 (1,8050)	6,5057** (2,1568)	4,0600 (2,2703)	2,2605 (1,8736)
Podatek	0,2612*** (0,0732)	0,3335** (0,1194)	0,1771* (0,0947)	0,2807*** (0,0823)
Liczba_firm	-0,0260** (0,0084)			-0,0248** (0,0089)
L_przychody_na_1_firmę		-0,2860* (0,1343)		
L_inwestycje_na_1_firmę			-0,0247 (0,0252)	-0,0121 (0,0200)
Skorygowany R ²	0,6975	0,5934	0,4610	0,6770

W nawiasach umieszczono błędy standardowe. Gwiazdki oznaczają istotność na poziomie 1% (***), 5% (**) i 10% (*).

Źródło: na podstawie danych Głównego Urzędu Statystycznego.

¹³³ Ze względu na współliniowość nie można do jednego modelu włączyć zmiennej odnoszącej się do liczby firm i przychodów ze sprzedaży.

Na podstawie powyższej tabeli można wyciągnąć wniosek, że zmiana stawki podatku miała istotny wpływ na rentowność aktywów. Po obniżce stawki podatku z 22% na 7% rentowność aktywów wzrosła o 17,7-33,4 p.p. Tak znaczący wzrost rentowności aktywów wynika z faktu, że usługi fryzjerskie nie mają charakteru kapitałochłonnego.

W kolejnej części została przeprowadzona analiza przerzucalności podatku na dawców kapitału z wykorzystaniem danych dotyczących poszczególnych zakładów fryzjerskich, pochodzących z bazy Amadeus. W tym wypadku modele regresji były tworzone według wzoru 17 (s. 173). Zmienna zależna w tych modelach to rentowność aktywów ogółem. Zmienne objaśniające natomiast są identyczne z tymi, które pojawiły się w modelach dotyczących przerzucalności podatku na pracę. Wyniki tej analizy zostały zaprezentowane w tabeli 36.

Tabela 36. Wyniki estymacji modeli regresji liniowej dla zmiennej zależnej rentowność aktywów salonów fryzjerskich – dane panelowe

Zmienne objaśniające	RE (1)	FE (2)	RE (3)	FE (4)	RE (5)	FE (6)
DD (badana_grupa x okres_po_zmian_stawki)	0,1952*** (0,0731)	0,2035** (0,0851)	0,1951*** (0,0736)	0,2036** (0,0859)	0,1885** (0,0743)	0,2071** (0,0881)
Okres_po_zmian_stawki	0,0129 (0,0442)	0,0096 (0,0492)	0,0102 (0,0867)	0,0076 (0,0933)	0,0125 (0,0869)	0,0064 (0,0943)
L_przychody_operacyjne	0,0855*** (0,0261)	0,0909*** (0,1103)	0,0855*** (0,0263)	0,0904 (0,1132)	0,1158** (0,0469)	0,0972 (0,1179)
L_aktywa_ogółem					-0,0295 (0,0377)	-0,0323 (0,1401)
Zmienna czasowa	NIE	NIE	TAK	TAK	TAK	TAK

W nawiasach umieszczono błędy standardowe. Gwiazdki oznaczają istotność na poziomie 1% (***), 5% (**) i 10% (*).

Źródło: na podstawie bazy danych Amadeus.

W tabeli 36 przedstawione zostały wyniki estymacji dla sześciu modeli, które są analogicznie skonstruowane do tych zawartych w tabeli 33, gdy analizie podlegała przerzucalność podatku na pracowników. Również i w tym wypadku z testu Hausmana wynika, że modele o losowych efektach są bardziej efektywne. We wszystkich tych modelach współczynnik przy zmiennej *DD* jest dodatni i istotny statystycznie co najmniej na poziomie 5%. To pozwala wyciągnąć wniosek, że spadek stawki podatku na usługi fryzjerskie z 22% na 7% spowodował wzrost rentowności kapitału o 18,8-20,7 p.p. W tym podejściu skala korzyści uzyskiwanych przez kapitał w efekcie obniżki stawki na usługi fryzjerskie jest bardziej stabilna niż w badaniach przeprowadzonych na podstawie danych zagregowanych. Niezależnie jednak od zastosowanej metody można wyciągnąć

wniosek, że dawcy kapitału byli beneficjentami obniżki stawki podatku na usługi fryzjerskie.

Motywacją do obniżki stawek podatku na usługi pracochłonne było w szczególności tworzenie nowych miejsc pracy. Redukcja stawki podatku miała w pierwszej kolejności spowodować obniżkę cen tych usług dla konsumentów. Oczekiwano, że niższe ceny przyczynią się do zastępowania przez gospodarstwa domowe części swojej nierynkowej aktywności zakupami usług świadczonych na rynku. Wzrost popytu na usługi pracochłonne mógłby z kolei przyczynić się do wzrostu zatrudnienia i w konsekwencji do spadku bezrobocia.

Rzeczywistość wyglądała zgoła inaczej. Obniżenie stawki podatku na usługi fryzjerskie z 22% do 7%, do którego doszło w Polsce 1 października 2006 r., nie spowodowało zasadniczo obniżki ceny dla konsumentów, w związku z czym można wyciągnąć wniosek, że konsumenci nie odnieśli korzyści z tej obniżki. Jeśli nawet z pojedynczych modeli dotyczących usług fryzjerskich przedstawionych w rozdziale czwartym wynika, że po spadku stawki podatku ceny dla konsumentów uległy obniżce, to była ona minimalna. W konsekwencji można stwierdzić, że korzyści z obniżenia stawki podatku na usługi fryzjerskie odnoszą mniej więcej po połowie dawcy kapitału i pracownicy. Z przeprowadzonych badań wynika, że beneficjentami obniżenia stawki podatku byli dawcy kapitału (łącznie z władzą publiczną), którzy przechwycili od 43% do 62% wszystkich korzyści. Pozostałą część można przypisać pracownikom. Z modeli wynika, że w zależności od źródła danych i przyjętej metody spadek stawki podatku spowodował wzrost rentowności kapitału o 17,7-33,4 p.p oraz wzrost wynagrodzeń o 17-29%. Warto przy tym zwrócić uwagę, że korzyści z obniżonej stawki podatku dla pracy i kapitału nie były stabilne w czasie. W pierwszym roku po zmianie stawki wyłącznymi beneficjentami byli dawcy kapitału. Wynagrodzenia pracowników wzrosły dopiero w drugim i trzecim roku po zmianie stawki.

Fakt, że pracownicy skorzystali na obniżeniu stawki, nie oznacza, że zwiększyła się liczba osób zatrudnionych w tym subsektorze gospodarki. Jeżeli ceny usług fryzjerskich nie uległy zmianie, to można przyjąć, że nie zmieniła się również równowaga na rynku usług fryzjerskich. Nawet w Finlandii, gdzie obniżka stawki podatku była na porównywalnym z Polską poziomie (spadek z 22% na 8%) i ceny dla konsumentów spadły o połowę tego, co wynikałoby z pełnej przezręczalności, liczba świadczonych usług i tak się nie zmieniła (Kosonen, 2015)¹³⁴. W konsekwencji ani w Polsce, ani w Finlandii nie było podstaw do wzrostu liczby osób zatrudnionych w zakładach fryzjerskich. Skutkiem obniżki stawki podatku w Polsce mogła być co najwyżej zmiana struktury czynników produkcji. Bezpośrednio po zmianie prawa podatkowego część fry-

¹³⁴ Znaczący spadek stawki na usługi restauracyjne we Francji również nie wpłynął na zmianę liczby świadczonych usług ani na liczbę osób zatrudnionych w subsektorze (Benzarti i Carloni, 2017).

zjerów zatrudnionych na etacie, widząc, że prowadzenie własnego zakładu daje możliwość osiągania stosunkowo wysokich zysków, mogła dążyć do usamodzielnienia się. To z kolei mogło wywierać presję na wzrost płac, które zaczęto podwyższać, ale dopiero po upływie roku od obniżenia stawki.

Wpływ na kierunek, zakres i moment przerzucalności podatku na rynku usług fryzjerskich mógł mieć sposób przeprowadzenia reformy, a w szczególności moment ogłoszenia zmiany stawki podatku. Wniosek ten można sformułować, porównując długości okresu *vacatio legis* w Polsce i w Finlandii. Obniżka stawki w formie rozporządzenia na cztery dni przed wejściem w życie przepisów mogła zaskoczyć zarówno konsumentów, jak i fryzjerów, którzy nie mieli czasu, by dostosować się do nowych przepisów.

Próba realizacji funkcji pozafiskalnych za pomocą podatku od wartości dodanej w tym wypadku okazała się nieskuteczna. Zarówno w Polsce, jak i w Finlandii rynek zareagował inaczej, niż spodziewała się władza publiczna. Mimo spadku dochodów budżetowych cel w postaci wzrostu zatrudnienia nie został osiągnięty, co z kolei pozwala wyciągnąć wniosek o spadku dobrobytu. Teoria neoklasyczna podkreśla znaczenie efektywności w konstruowaniu systemów podatkowych. Należy w związku z tym zauważyć, że nieoczekiwana obniżka stawki, niepowodująca spadku cen dla konsumentów, nie będzie skutkowałą również ograniczeniem dodatkowych strat w dobrobycie (*excess burden*), a tym samym nie spowoduje wzrostu efektywności systemu podatkowego.

5.4. Wpływ struktury asortymentowej na przerzucalność podatku na pracę i kapitał

W tej części pracy przedstawiona zostanie analiza przerzucalności podatku na pracę i kapitał na przykładzie wydawców książek. Zmiana stawki podatku od towarów i usług na książki z 0% na 5% nastąpiła 1 stycznia 2011 r. Podwyżka w tym terminie dotyczyła tylko nowo wydawanych książek. Książki, które zostały dostarczone do księgarni jeszcze przed 2011 r., do końca kwietnia 2011 r. mogły być sprzedawane konsumentom ze stawką 0%. Wydłużony okres stosowania stawki 0% dotyczył tylko księgarzy, a nie wydawców książek. Zmiana stawki podatku z 0% do 5% odnosiła się wyłącznie do książek drukowanych. Stawka podatku na książki elektroniczne przez cały okres analizy pozostawała na poziomie stawki podstawowej. Warto w tym miejscu dodać, że książki elektroniczne w Polsce, w okresie zmiany stawki, nie cieszyły się wielką popularnością. W 2013 r. wartość rynku e-booków szacowano na zaledwie 2% wartości całego rynku książki (Gołębiewski i Waszczyk, 2014, s. 94). W 2013 r. największy udział w strukturze sprzedawanych książek miały książki naukowe

i fachowe (36,5%) oraz podręczniki szkole (31,5%) (Gołębiewski i Waszczyk, 2014, s. 132). Popyt na dwa wspomniane typy książek może być uznany za stosunkowo sztywny. Z perspektywy dalszych badań istotne znaczenie ma fakt, że rynek książek w znaczącej mierze ma charakter krajowy – polscy wydawcy niewielką część swojej sprzedaży eksportują.

Badanie przeczalności podatku na pracę i kapitał zostało przeprowadzone na podstawie danych dotyczących indywidualnych wydawców książek działających w Polsce. W 2013 r. w Polsce było zarejestrowanych blisko 39 000 wydawnictw, z czego zdecydowana większość nie prowadzi aktywnej działalności wydawniczej. Według szacunków Biblioteki Analiz w 2013 r. około 270 firm osiągnęło obrót przekraczający 1 mln zł, zaś grupa 120-130 ponad 2 mln zł (Gołębiewski i Waszczyk, 2014, s. 114).

Przedmiotem badania są przedsiębiorstwa zaklasyfikowane jako prowadzące działalność w zakresie wydawania książek (PKD 58.11). Podklasa ta obejmuje wydawanie książek, broszur, ulotek i podobnych publikacji, włączając słowniki i encyklopedie, w formie drukowanej, elektronicznej i dźwiękowej lub w Internecie, a także atlasów, map i wykresów w formie drukowanej i elektronicznej. Analizując konsekwencje wzrostu stawki podatku na książki w Polsce, za grupę kontrolną przyjęto przedsiębiorstwa wydające książki na Węgrzech.

Dane dotyczące wydawców książek z Polski i Węgier pochodzą z bazy Amadeus i dotyczą danych z lat 2009-2012, czyli dwóch lat poprzedzających zmianę stawki i dwóch lat następujących po niej. Z badania zostali wykluczeni wydawcy książek, których roczne obroty w którymkolwiek z analizowanych lat były niższe niż 1 milion złotych (co odpowiada kwocie 70 milionów forintów). Z badania wyeliminowano te przedsiębiorstwa, których działalność ma charakter okazjonalny. Wyniki finansowe takich firm wahają się ekstremalnie w zależności od tego, czy uda im się wydać książkę, czy nie.

Analiza danych panelowych, której wyniki zostały przedstawione poniżej, została przeprowadzona według wzoru 17 (s. 173). Wśród zmiennych objaśniających znajduje się logarytm przychodów operacyjnych ($l_przychody_operacyjne$) oraz logarytm aktywów ogółem (l_aktywa_ogolem). Oczekuje się, że współczynnik przy pierwszej z tych zmiennych będzie dodatni, podczas gdy znak współczynnika przy drugiej z tych zmiennych nie jest już tak jednoznaczny. Pozostałe dwie zmienne są zero-jedynkowe. Zmienna $okres_po_zmian_stawki$ ma wartość zero w okresie przed zmianą stawki, natomiast po 1 stycznia 2011 r., dla wszystkich przedsiębiorstw, zarówno polskich, jak i węgierskich, przybiera wartość jeden. Zmienna DD , która jest podstawowa z perspektywy analizy przeczalności podatku na pracę i kapitał, osiąga wartość jeden dla polskich wydawców po 1 stycznia 2011 r., a w pozostałych wypadkach osiąga wartość zero. Jeżeli po zmianie stawki daniny na książki ciężar podatku został przeczalony na pracę lub kapitał, to współczynnik przy zmiennej DD powinien być ujemny.

We wszystkich poniższych tabelach uwzględniono sześć modeli. Trzy z nich to modele z efektami stałymi – FE (*fixed effects*), a pozostałe trzy to modele z efektami losowymi – RE (*random effects*). W żadnej tabeli w dwóch pierwszych modelach nie została uwzględniona zmienna czasowa. W dwóch ostatnich modelach występuje dodatkowa zmienna objaśniająca – *l_aktywa_ogółem*. Z testu Hausmana wynika, że dla wszystkich przedstawionych poniżej wariantów występują efekty stałe.

Na początku przedmiotem badania są wydawcy wszystkich typów książek, niezależnie od tego, czy publikują literaturę piękną czy naukową i fachową. Dla tak zdefiniowanych wydawców w pierwszej kolejności została przeprowadzona analiza przerzucalności podatku na pracowników. Zmienną zależną w tym wypadku jest logarytm kosztów wynagrodzeń wydawców.

Z modeli przedstawionych w tabeli 37 wynika, że ważnym czynnikiem wpływającym na poziom wynagrodzeń pracowników zatrudnionych w wydawnictwach jest poziom przychodów operacyjnych. Współczynnik przy zmiennej *l_przychody_operacyjne* jest dodatni i istotny statystycznie, co oznacza, że im wyższe przychody, tym wyższa wartość wynagrodzeń pracowników. Taka zależność wydaje się naturalna i nie powinna dziwić.

Warto również zauważyć, że wpływ na wysokość wynagrodzeń ma również zmienna czasowa. W dwóch pierwszych modelach, w których zmienna czasowa nie została uwzględniona, współczynnik przy zmiennej *okres_po_zmian_stawki* jest dodatni i istotny statystycznie. Można to zinterpretować w ten sposób, że wynagrodzenia pracowników zatrudnionych w wydawnictwach rosną w czasie, dostosowując się do wzrastającego poziomu wynagrodzeń w gospodarce.

Tabela 37. Wyniki estymacji modeli regresji liniowej dla zmiennej zależnej logarytm kosztów wynagrodzeń wydawców książek

Zmienne objaśniające	FE (1)	RE (2)	FE (3)	RE (4)	FE (5)	RE (6)
DD (badana_grupa x okres_po_zmian_stawki)	-0,0390 (0,0421)	-0,0253 (0,0401)	-0,0389 (0,0421)	-0,0252 (0,0401)	-0,0433 (0,0419)	-0,0306 (0,0400)
Okres_po_zmian_stawki	0,0486* (0,0265)	0,0500** (0,0253)	0,0111 (0,0488)	0,0061 (0,0466)	0,0082 (0,0485)	0,0028 (0,0465)
L_przychody_operacyjne	0,5863*** (0,0577)	0,70432*** (0,0466)	0,5903*** (0,0579)	0,7079*** (0,0466)	0,5393*** (0,0635)	0,6253*** (0,0561)
L_aktywa_ogółem					0,1456* (0,0759)	0,1709*** (0,0621)
Zmienna czasowa	nie	nie	tak	tak	tak	tak

W nawiasach umieszczono błędy standardowe. Gwiazdki oznaczają istotność na poziomie 1% (***), 5% (**) i 10% (*).

Źródło: na podstawie bazy danych Amadeus.

Z perspektywy analizy przeczucalności podatku najistotniejszy jest jednak fakt, że współczynniki przy zmiennej *DD* są ujemne i nieistotne statystycznie, a więc nie ma podstaw do wyciągnięcia wniosku, że podwyżka stawki podatku miała wpływ na obniżkę wynagrodzeń pracowników zatrudnionych w wydawnictwach.

Tabela 38. Wyniki estymacji modeli regresji liniowej dla zmiennej zależnej rentowność aktywów wydawców książek

Zmienne objaśniające	FE (1)	RE (2)	FE (3)	RE (4)	FE (5)	RE (6)
DD (badana_grupa x okres_po_zmian_stawki)	-0,0297* (0,0162)	-0,0378** (0,0147)	-0,0297* (0,0162)	-0,0378** (0,0147)	-0,0319** (0,0162)	-0,0391*** (0,0147)
Okres_po_zmian_stawki	-0,0210* (0,0114)	-0,0246** (0,0104)	-0,0054 (0,0197)	-0,0042 (0,0182)	-0,0034 (0,0197)	-0,0017 (0,0181)
L_przychody_operacyjne	0,1686*** (0,0243)	0,0636*** (0,0138)	0,1670*** (0,0244)	0,0623*** (0,0138)	0,1903*** (0,0266)	0,1147*** (0,0190)
L_aktywa_ogółem					-0,0586** (0,0269)	-0,0816*** (0,0186)
Zmienna czasowa	nie	nie	tak	tak	tak	tak

W nawiasach umieszczono błędy standardowe. Gwiazdki oznaczają istotność na poziomie 1% (***), 5% (**) i 10% (*).

Źródło: na podstawie bazy danych Amadeus.

Działalność wydawnicza oficyn publikujących wszystkie typy książek została przeanalizowana również pod względem przeczucalności podatku na dawców kapitału. W tym wypadku zmienną zależną była rentowność aktywów ogółem, która może być traktowana jako przybliżenie stopy zwrotu realizowanej przez dawców kapitału. Wyniki analizy regresji zostały zaprezentowane w tabeli 38.

Z przedstawionych powyżej modeli wynika, że dla rentowności aktywów istotne znaczenie ma poziom przychodów operacyjnych. Im wyższe są przychody, tym wyższa stopa zwrotu dla dawców kapitału. Ta prawidłowość sugeruje, że w działalności wydawniczej możliwe jest osiągnięcie korzyści wynikających ze skali działalności.

Ujemny, istotny statystycznie współczynnik przy zmiennej *okres_po_zmian_stawki*, widoczny w dwóch pierwszych modelach, oznacza z kolei, że w analizowanym okresie wyniki wydawców były coraz słabsze. Prawdopodobną przyczyną tego zjawiska może być zmniejszające się zainteresowanie książkami wynikające ze spadku czytelnictwa.

Z perspektywy analizy przeczucalności podatku na dawców kapitału najważniejsze znaczenie ma współczynnik przy zmiennej *DD*, który we wszystkich

modelach jest ujemny i istotny statystycznie. Współczynnik ten kształtuje się na poziomie od $-0,0391$ do $-0,0297$, co sugeruje, że wzrost stawki podatku na książki obniżył rentowność aktywów wydawców książek o 3-4 p.p. Oznacza to, że dodatkowy ciężar podatku został przynajmniej w części przerzucony na dawców kapitału.

Rynek książki nie jest homogeniczny. Można go podzielić na różne segmenty. Jednym z kryteriów podziału może być typ wydawanej książki. Dzielać rynek ze względu na typy literatury, można w szczególności wyróżnić literaturę piękną, literaturę dziecięcą, lektury szkolne, podręczniki, literaturę naukową i fachową, książki ilustrowane czy literaturę religijną.

Pośród wyżej wymienionych segmentów za szczególnie osobliwy można uznać rynek podręczników. Oficyny edukacyjne cechuje największa konkurencyjność, a jednocześnie edytorzy z tego sektora mają najsilniejszą pozycję negocjacyjną we współpracy z kontrahentami handlowymi, *de facto* dyktując im warunki i zapewniając sobie optymalne środowisko funkcjonowania (Gołębiowski i Waszczyk, 2014, s. 131). Szczególne warunki działalności wydawnictw edukacyjnych wynikają między innymi z faktu, że użytkownikom podręczników konkretne pozycje są narzucane, co ogranicza ich swobodę wyboru, a dodatkowo ceny przy zakupie odgrywają drugorzędną rolę. Z perspektywy prowadzonych badań znaczenie ma również fakt, że pierwsze oficjalne zapowiedzi ingerencji rządu na rynku podręczników nastąpiły w grudniu 2013 r., czyli po okresie, którego dotyczy analiza. Bezpłatne podręczniki dla uczniów szkół podstawowych i gimnazjów zaczęto udostępniać dopiero od 2014 r.

Osobliwości rynku podręczników skłaniają do postawienia pytania, czy konsekwencje podwyżki stawki podatku są takie same dla wydawców podręczników, jak dla pozostałych wydawców. Aby odpowiedzieć na to pytanie, w dalszej części zostanie przeprowadzona analiza przerzucalności podatku na pracę i kapitał, osobno dla oficyn edukacyjnych i dla pozostałych wydawnictw.

W tabeli 39 zaprezentowano wyniki analizy regresji liniowej sporządzonej na podstawie danych dotyczących wyłącznie wydawców podręczników. Ponieważ w pierwszej kolejności badaniu podlega przerzucalność podatku na pracowników, dlatego zmienną zależną w tej analizie jest logarytm kosztów wynagrodzeń.

Wszystkie przedstawione w tabeli 39 współczynniki przy zmiennej *DD*, w przeciwieństwie do współczynników przedstawionych w tabeli 37, są dodatnie, co mogłoby sugerować, że w efekcie podwyżki stawki podatku wynagrodzenia pracowników wzrosły. Niestety, ze względu na fakt, że nie są to współczynniki istotne statystycznie, możliwość wyciągnięcia wniosku, że podwyżka stawki podatku miała szczególne konsekwencje dla pracowników zatrudnionych u wydawców podręczników, jest ograniczona.

Tabela 39. Wyniki estymacji modeli regresji liniowej dla zmiennej zależnej logarytm kosztów wynagrodzeń wydawców podręczników

Zmienne objaśniające	FE (1)	RE (2)	FE (3)	RE (4)	FE (5)	RE (6)
DD (badana grupa x okres_po_zmian_stawki)	0,1064 (0,0767)	0,0903 (0,0731)	0,1044 (0,0767)	0,0879 (0,0730)	0,1011 (0,0771)	0,0813 (0,0730)
Okres_po_zmian_stawki	0,0389* (0,0224)	0,0447** (0,0214)	-0,0079 (0,0479)	-0,0132 (0,0457)	-0,0083 (0,0480)	-0,0138 (0,0456)
L_przychody_operacyjne	0,3987*** (0,0673)	0,5276*** (0,0571)	0,4089*** (0,0679)	0,5387*** (0,0574)	0,3948*** (0,0728)	0,4929*** (0,0652)
L_aktywa_ogółem					0,0408 (0,0751)	0,1040 (0,0661)
Zmienna czasowa	nie	nie	tak	tak	tak	tak

W nawiasach umieszczono błędy standardowe. Gwiazdki oznaczają istotność na poziomie 1% (***), 5% (**) i 10% (*).

Źródło: na podstawie bazy danych Amadeus.

Analiza analogiczna do tej dla czynnika pracy została przeprowadzona dla czynnika kapitału. Poniżej znajdują się wyniki analizy regresji liniowej wyłącznie dla wydawców podręczników, gdy zmienną zależną jest rentowność aktywów ogółem.

Z tabeli 40 wynika, że w wypadku wydawców podręczników, gdy jest badana przyczynalność podatku na kapitał, współczynniki przy zmiennej *DD* oscylują wokół zera. Ponieważ współczynniki te nie są istotne statystycznie, więc

Tabela 40. Wyniki estymacji modeli regresji liniowej dla zmiennej zależnej rentowność aktywów wydawców podręczników

Zmienne objaśniające	FE (1)	RE (2)	FE (3)	RE (4)	FE (5)	RE (6)
DD (badana grupa x okres_po_zmian_stawki)	-0,0012 (0,0356)	0,0011 (0,0327)	-0,0003 (0,0353)	0,0022 (0,0324)	0,0012 (0,0352)	0,0017 (0,0323)
Okres_po_zmian_stawki	-0,0194* (0,0102)	-0,0242** (0,0094)	0,0257 (0,0217)	0,0296 (0,0201)	0,0254 (0,0217)	0,0293 (0,0200)
L_przychody_operacyjne	0,1998*** (0,0317)	0,0926*** (0,0202)	0,1899*** (0,0317)	0,0846*** (0,0198)	0,1710*** (0,0345)	0,0966*** (0,0266)
L_aktywa_ogółem					0,0452 (0,0327)	-0,0054 (0,0254)
Zmienna czasowa	nie	nie	tak	tak	tak	tak

W nawiasach umieszczono błędy standardowe. Gwiazdki oznaczają istotność na poziomie 1% (***), 5% (**) i 10% (*).

Źródło: na podstawie bazy danych Amadeus.

nie można sformułować wniosku o wpływie wzrostu stawki podatku na stopę zwrotu dawców kapitału. Na podstawie tabel 39 i 40 można wyciągnąć wniosek, że w wypadku wydawców podręczników nie ma podstaw, by stwierdzić, że pracownicy lub dawcy kapitału ponieśli ciężar podatku.

Wyodrębnienie w trakcie analizy wydawców podręczników wymaga również przyjrzenia się konsekwencjom podwyżki stawki podatku dla pozostałych wydawców. Następnie zostaną więc przedstawione wyniki badania przerzucalności podatku na pracowników zatrudnionych w wydawnictwach, które nie wydają podręczników.

Poniżej zaprezentowano modele, w których zmienna zależna to logarytm kosztów wynagrodzeń w oficynach nieedukacyjnych. We wszystkich modelach przedstawionych w tabeli 41 współczynniki przy zmiennej *DD* są ujemne, co odróżnia je od modeli sporządzonych dla wydawców podręczników, w których analogiczne współczynniki były dodatnie. Brak istotności statystycznej tych współczynników nie pozwala jednak jednoznacznie stwierdzić, że w efekcie wzrostu stawki podatku wynagrodzenia pracowników spadły.

Porównanie współczynników przy zmiennej *DD* dla przedsiębiorstw wydających podręczniki i dla oficyn nieedukacyjnych prowadzi do konkluzji, że konsekwencje podwyżki stawki podatku dla pracowników prawdopodobnie różniły się w zależności od tego, jaki rodzaj książek publikuje dane wydawnictwo.

Tabela 41. Wyniki estymacji modeli regresji liniowej dla zmiennej zależnej logarytm kosztów wynagrodzeń wydawców niepodręczników

Zmienne objaśniające	FE (1)	RE (2)	FE (3)	RE (4)	FE (5)	RE (6)
DD (badana_grupa x okres_po_zmian_stawki)	-0,0585 (0,0450)	-0,0404 (0,0429)	-0,0583 (0,0450)	-0,0403 (0,0429)	-0,0615 (0,0448)	-0,0447 (0,0428)
Okres_po_zmian_stawki	0,0475* (0,0269)	0,0488* (0,0257)	0,0231 (0,0506)	0,0173 (0,0485)	0,0200 (0,0503)	0,0141 (0,0483)
L_przychody_operacyjne	0,5654*** (0,0612)	0,6752*** (0,0508)	0,5686*** (0,0615)	0,6785*** (0,0510)	0,5183*** (0,0667)	0,6020*** (0,0594)
L_aktywa_ogółem					0,1525* (0,0804)	0,1690** (0,0658)
Zmienna czasowa	nie	nie	tak	tak	tak	tak

W nawiasach umieszczono błędy standardowe. Gwiazdki oznaczają istotność na poziomie 1% (***), 5% (**) i 10% (*).

Źródło: na podstawie bazy danych Amadeus.

Ostatnia część badań dotyczy przerzucalności podatku na dawców kapitału w przedsiębiorstwach zajmujących się wydawaniem książek nieedukacyjnych. W tabeli 42 zaprezentowane zostały modele, w których zmienną zależną jest rentowność aktywów ogółem.

Tabela 42. Wyniki estymacji modeli regresji liniowej dla zmiennej zależnej rentowność aktywów wydawców niepodręczników

Zmienne objaśniające	FE (1)	RE (2)	FE (3)	RE (4)	FE (5)	RE (6)
DD (badana grupa x okres po zmian stawki)	-0,0339** (0,0165)	-0,0426*** (0,0149)	-0,0340** (0,0165)	-0,0426*** (0,0149)	-0,0368** (0,0165)	-0,0435*** (0,0148)
Okres po zmian stawki	-0,0219* (0,0113)	-0,0255** (0,0104)	-0,0099 (0,0199)	-0,0086 (0,0183)	-0,0074 (0,0198)	-0,0063 (0,0183)
L_przychody_operacyjne	0,1509*** (0,0250)	0,0524*** (0,0137)	0,1495*** (0,0250)	0,0514*** (0,0136)	0,1769*** (0,0269)	0,1038*** (0,0185)
L_aktywa_ogółem					-0,0729*** (0,0274)	-0,0805*** (0,0179)
Zmienna czasowa	nie	nie	tak	tak	tak	tak

W nawiasach umieszczono błędy standardowe. Gwiazdki oznaczają istotność na poziomie 1% (***), 5% (**) i 10% (*).

Źródło: na podstawie bazy danych Amadeus.

We wszystkich modelach przedstawionych powyżej współczynniki przy zmiennej *DD* są ujemne i istotne statystycznie co najmniej na poziomie 5%. Pozwala to wyciągnąć wniosek, że w wypadku oficyn nieedukacyjnych podatek nałożony na książki przynajmniej w części został przerzucony na dawców kapitału. Współczynniki przy zmiennej *DD* sugerują, że wzrost stawki podatku na książki z 0% na 5% spowodował obniżkę rentowności kapitałów o około 3,4–4,4 p.p. Porównanie wniosków dotyczących wydawców podręczników i oficyn nieedukacyjnych pozwala stwierdzić, że przyczynalność podatku na dawców kapitału różni się w zależności od tego, jaki rodzaj książek ukazuje się nakładem danego wydawnictwa.

Skutkiem heterogeniczności rynku książek są zróżnicowane reakcje na zmianę stawki podatku zależne od segmentu rynku dotkniętego podwyżką stawki. Dla czynników produkcji zaangażowanych w oficynach edukacyjnych podwyżka stawki podatku była mniej dotkliwa niż w wypadku pozostałych wydawnictw. Wniosek ten jest spójny z wynikami przedstawionymi w części dotyczącej przyczynalności podatku na konsumentów, gdzie odnotowano znaczącą przyczynalność podatku na nabywców podręczników i brak przyczynalności na pozostałych czytelników. Brak przyczynalności podatku na konsumentów oznacza, że ktoś inny musiał ponieść ciężar podatku. W wypadku niepodręczników byli to niewątpliwie dawcy kapitału.

Władza publiczna, ustanawiając inne niż standardowe stawki podatku od wartości dodanej, szczegółowo definiuje zakres ich stosowania. Grupy towarów i usług objęte obniżonymi stawkami mogą być zdefiniowane szerzej lub wężiej. Przeprowadzone badania pokazują, że nawet jeżeli określona grupa towarów

lub usług jest zdefiniowana stosunkowo wąsko, to i tak zakres przerzucalności podatku na konsumentów nie musi być jednolity dla poszczególnych dóbr. Wyniki badań odnoszące się do wydawców książek pokazują dodatkowo, że różnice dotyczą również przerzucalności podatku na czynniki produkcji.

Książki traktowane są jako tzw. dobra merytoryczne, czyli dobra, których konsumpcja wywołuje pozytywne efekty zewnętrzne. Obniżone stawki podatku na książki mają na celu wsparcie czytelnictwa. Przeprowadzona analiza pokazuje jednak, że wysokość stawki ma niewielki wpływ na ceny książek, których zakupy nie wynikają z zewnętrznego przymusu (podręczniki). Z badania można też wywnioskować, że obniżone stawki podatku na książki stanowią wsparcie dla wydawców. Dzięki nim łatwiej utrzymać się na rynku oficynom niszowym, a to powoduje, że oferta wydawnicza może być szersza.

Obserwacje poczynione na podstawie analizy przerzucalności podatku na rynku książek mogą stanowić cenną wskazówkę przy kształtowaniu systemu podatkowego. Władza publiczna, różnicując stawki podatku od wartości dodanej, dąży do realizacji określonych celów. Gdyby stopień realizacji tych celów dla poszczególnych dóbr oraz czynników produkcji miał być podobny, wówczas zaistniałaby konieczność indywidualizowania stawek nawet w ramach wąsko zdefiniowanej grupy towarów lub usług. Miałoby to sens tylko wówczas, gdyby władza publiczna dysponowała pełną informacją i potrafiła doskonale przewidzieć konsekwencje zmiany stawek zarówno na rynku dóbr, jak i czynników produkcji. Spełnienie tych warunków doprowadziłoby do znaczącego zróżnicowania stawek, co z kolei skutkowałoby wieloma absurdami przy klasyfikacji poszczególnych towarów i usług oraz wzrostem kosztów administracyjnych i kosztów dostosowania, eliminując korzyści wynikające z tego zróżnicowania. Ograniczone możliwości osiągnięcia celów za pomocą obniżonych stawek skłaniają do postawienia pytania o potencjał innych narzędzi. W niektórych sytuacjach zamiast stosowania obniżonych stawek podatku od towarów i usług skuteczniejsze mogą być transfery lub odpowiednia konstrukcja podatku dochodowego.

ZAKOŃCZENIE

Transakcyjne podatki konsumpcyjne są ważnym elementem systemów podatkowych na całym świecie. W wielu państwach, w tym również w Polsce, stanowią one podstawowe i stabilne źródło dochodów władzy publicznej. Systematyczność wpływów i krótkie okresy rozliczeniowe sprawiają, że doskonale nadają się one do realizacji funkcji fiskalnej. Ci, którzy ponoszą ciężar tych podatków, nie zawsze mają tego świadomość, co ogranicza ich skłonność do unikania i uchylania się od tych podatków oraz wpływa na wydajność poboru tych danin. Wysokie wpływy z tych podatków i stosunkowo niewielka liczba podatników (na przykład w porównaniu z podatkami od dochodów osobistych) powodują, że zarówno koszty administracyjne, jak i koszty dostosowania są relatywnie niskie.

Przyjęcie za przedmiot opodatkowania konsumpcji oznacza, że promowane są oszczędności i akumulacja kapitału, a to może mieć pozytywny wpływ na wzrost gospodarczy. Wzrostowi gospodarczemu sprzyja brak ujęcia inwestycji w podstawie opodatkowania. Zaletą podatków konsumpcyjnych jest to, że w porównaniu z podatkami dochodowymi w mniejszym stopniu ograniczają one skłonność do podejmowania ryzyka. Transakcyjne podatki konsumpcyjne, zasadniczo rzecz ujmując, nie obciążają eksportowanych dóbr, co również można ocenić pozytywnie w kontekście wzrostu gospodarczego. Podatki te mogą być wykorzystywane także do ograniczania tzw. negatywnych efektów zewnętrznych, przy czym do realizacji takich celów bardziej odpowiednie niż podatki powszechne są podatki selektywne. Wymienione powyżej zalety podatków konsumpcyjnych wskazują na to, że mogą one być wykorzystywane do realizacji funkcji alokacyjnej.

Ocena poszczególnych podatków powinna być dokonywana przez pryzmat całego systemu podatkowego. Nie należy przypisywać danemu podatkowi funkcji, które mogą być znacznie lepiej realizowane przez inne instrumenty fiskalne.

Transakcyjne podatki konsumpcyjne, w przeciwieństwie na przykład do podatków dochodowych czy transferów, nie nadają się do realizacji funkcji redystrybucyjnej. Podatki te nie są również dobrymi automatycznymi stabilizatorami koniunktury, dlatego w ograniczonym stopniu pozwalają realizować funkcję stabilizacyjną. Obarczanie ich tymi dwoma funkcjami oznaczałoby pogorszenie efektywności całego systemu.

Podatek od wartości dodanej w zależności od szczegółów jego konstrukcji może być zaklasyfikowany jako podatek produkcyjny, dochodowy lub konsumpcyjny. Przyporządkowanie podatku do jednej z tych trzech grup zależy od ujęcia w podstawie opodatkowania amortyzacji, zmiany stanu zapasów i inwestycji. W państwach, w których obowiązuje ten podatek, w tym również w Polsce, podstawa opodatkowania jest kształtowana generalnie tak, że podatek ten można uznać za konsumpcyjny.

Podatek od wartości dodanej ustalany według metody fakturowej na tle innych form opodatkowania konsumpcji, takich jak podatek kaskadowy, podatek od sprzedaży czy bezpośrednie podatki transakcyjne, ma wiele zalet.

Przyjmuje się, że konstrukcja podatku od wartości dodanej zapewnia efektywność produkcji. Po pierwsze, podatek ten co do zasady nie wpływa na decyzje, co wytwarzać i jak wytwarzać. Po drugie, nawet w porównaniu z podatkiem od sprzedaży lepiej zapewnia on brak opodatkowania dóbr inwestycyjnych. Po trzecie, umożliwia najpełniejsze stosowanie reguły państwa przeznaczenia. Wprawdzie dla podatku od wartości dodanej, ze względu na rozbitcie przedmiotu opodatkowania na kolejne fazy obrotu, można się spodziewać wyższych kosztów administracyjnych i kosztów dostosowania, ale z drugiej strony rozbitcie to może powodować niższą skłonność do unikania i uchylania się od opodatkowania. Konstrukcja tego podatku zachęca też do tego, by podatnicy kontrolowali się nawzajem. Największą wadą podatku od wartości dodanej jest możliwość wyłudzenia zwrotów nienależnego podatku naliczonego przez zorganizowane grupy przestępcze na przykład w formie przestępstw karuzelowych czy poprzez wystawianie tzw. pustych faktur.

Podatek od wartości dodanej funkcjonuje najlepiej i może być uznany za efektywny, gdy jest powszechny podmiotowo i przedmiotowo, gdy liczba wyjątków od podstawowych reguł jest minimalna. Dotyczy to w szczególności mechanizmu odwrotnego obciążenia czy stosowania stawek obniżonych. Z literatury wynika wniosek, że wykorzystywanie więcej niż jednej stawki oznacza podwojenie kosztów dostosowania. Wyeliminowanie obniżonych stawek podatku w całej Unii Europejskiej ułatwiłoby wprowadzenie zasad rozliczeń podatku, które znacząco zmniejszyłyby atrakcyjność jego wyłudzenia w transakcjach dokonywanych przez podmioty z różnych państw członkowskich. Brak stawek zredukowanych umożliwiłby stosowanie w transakcjach między podatnikami z dwóch różnych państw członkowskich najniższej stawki

podstawowej obowiązującej w Unii Europejskiej, co ograniczyłoby korzyści przestępców z wyłączeń tego podatku i w konsekwencji straty wszystkich państw. Dodatkową zaletą stosowania jednolitej stawki byłoby zmniejszenie liczby podmiotów wykazujących nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym, co umożliwiłoby administracji skarbowej koncentrację na tych, którzy wyłudniają ten podatek.

Podatek od wartości dodanej jest wydajny i efektywny, jednak nie nadaje się do realizacji funkcji redystrybucyjnej ani stabilizacyjnej. Przypisywanie wszystkich funkcji każdemu instrumentowi nie ma sensu. Dopóki podatek od wartości dodanej jest jednym z wielu elementów systemu podatkowego, powinien być wykorzystywany do tego, do czego nadaje się najlepiej. Do realizacji funkcji redystrybucyjnej i stabilizacyjnej powinny służyć bardziej odpowiednie instrumenty fiskalne.

Na ocenę podatku od wartości dodanej wpływa jego przerzucalność. Analiza przerzucalności podatku ma bardzo długą historię i jest ważnym zagadnieniem w ramach finansów publicznych. Do badania tego zjawiska wykorzystywane są różne metody: analiza równowagi cząstkowej, analiza równowagi ogólnej, ale również zyskujące na popularności w ostatnim czasie badania empiryczne.

Z przedstawionych w rozprawie rezultatów badań empirycznych wynika, że w Polsce ciężar podatku od wartości dodanej nie jest w całości ponoszony przez konsumentów. Zakres podatku przerzuconego na konsumentów, zasadniczo rzecz ujmując, występuje w przedziale od 0% do 77%. Jedynie na podstawie jednego przedstawionego w rozprawie modelu dla podręcznika do przyrody można wyciągnąć wniosek, że najbardziej prawdopodobna jest nadprzerzucalność. Udział konsumentów w całości ciężaru podatku nie jest jednolity nawet w ramach relatywnie homogenicznych grup towarów i usług.

Na zakres przerzucalności podatków pośrednich na konsumentów ma wpływ nie tylko elastyczność cenowa popytu czy model rynku, ale również wiele innych czynników. Na podstawie studiów literaturowych ustalono, że zakres przerzucalności podatków pośrednich zależy w szczególności od charakteru podatku (*ad valorem* lub specyficzny), charakteru dóbr (trwałego i nietrwałego użytku), rodzaju dóbr, siły konkurencji w sektorze, otwartości gospodarki czy etapu obrotu, ale także od tego, czy ceny są transparentne, czy zachodzi mała czy duża zmiana stawki podatku, czy zmianie podlega stawka podstawowa, obniżona, czy nastąpiła reklasyfikacja – przesunięcie towarów i usług do kategorii objętej inną stawką.

Z opisanych w rozprawie autorskich badań empirycznych wynika, że udział konsumentów w całości ciężaru podatkowego zależy również od kierunku zmiany stawki (podwyżka, obniżka) i poziomu ceny dóbr. Wpływ wspomnianych czynników został wyjaśniony głównie na podstawie dorobku ekonomii

behawioralnej, a konkretnie teorii perspektywy i różnic między tzw. myśleniem szybkim a wolnym.

Zarówno konsumenci, jak i przedsiębiorcy postrzegają podwyżkę stawek jako zmianę, która pogarsza ich sytuację, natomiast obniżkę jako zmianę, która poprawia ich sytuację. W obszarze strat obie strony reagują silniej niż w obszarze zysków. Ponieważ negatywne reakcje konsumentów na wzrost cen są silniejsze niż pozytywne reakcje na spadek cen, więc obniżanie cen w reakcji na spadek stawki ma mniejsze uzasadnienie niż podnoszenie cen w reakcji na wzrost stawki. Dla sprzedawców podwyżka cen w reakcji na zwyżkę stawki może być jedynym sposobem na uniknięcie strat. Narażeni na stratę sprzedawcy są gotowi ryzykować, nawet jeśli mają wątpliwości, czy ich klienci zaakceptują wyższe ceny.

Różnice w zakresie przeczulności podatku na konsumentów wynikające z poziomu ceny można wyjaśnić tym, że w większości sytuacji podejmujemy decyzje szybko, bez wysiłku i głębokiej refleksji, powielając schematy zachowań z poprzednich okresów. Myślenie wolne – analityczne – uruchamiamy wyjątkowo, tylko wówczas, gdy problem jest szczególnej wagi. Im wyższa cena kupowanego dobra, tym konsument ma większą skłonność do przemyślnych decyzji.

Przeprowadzona analiza dotyczyła nie tylko zakresu przeczulności podatku na konsumentów, ale również momentu, kiedy do tego dochodzi. Z badań wynika, że w wypadku dóbr, na które popyt ma charakter sezonowy, okres przeczulności podatku pokrywa się z czasem zwiększonego zapotrzebowania na te dobra.

W rozprawie pozytywnie zweryfikowano hipotezę, że ciężar podatku od wartości dodanej ponoszą częściowo pracownicy i dawcy kapitału. Przy podwyżce stawki podatku skutki jego przeczulności na pracę i kapitał zaangażowane w danym subsektorze gospodarki mogą być łagodzone ze względu na zastosowanie stawki 0% w eksporcie. Dzięki konstrukcji podatku od wartości dodanej sprzedającym towary za granicę łatwiej przetrwać okresy załamania popytu krajowego wynikającego z podwyżki stawki podatku, gdy warunki sprzedaży za granicą się nie zmieniają. Ten ostatni wniosek wynika z analizy poziomu wynagrodzeń czynników produkcji u producentów instrumentów muzycznych.

Zakres przeczulności podatku na pracowników i dawców kapitału zależy od struktury asortymentowej sprzedaży. Wniosek ten wynika w szczególności z analizy sytuacji wydawców książek. Rozkład ciężaru dla wydawców podręczników i wydawców niepodręczników przebiega inaczej. W wypadku niepodręczników po podwyżce stawki podatku można jednoznacznie stwierdzić, że ciężar spadł na dawców kapitału, ale nie można wykluczyć, że część ciężaru ponieśli także pracownicy. W wypadku wydawców podręczników nie ma podstaw, by twierdzić, że podatek obciążył dawców kapitału lub pracowników. Wniosek

ten jest spójny z analizą przeczalności podatku na konsumentów, z której wynika, że podatek w znaczącym stopniu obciążył nabywców podręczników, ale nie został przezucony na czytelników pozostałych książek.

Z przeprowadzonych badań nad przeczalnością podatku na rynku usług pracochłonnych wynika, że możliwości wpływania za pomocą podatku od wartości dodanej na ceny i zatrudnienie w sektorze są ograniczone. Obniżka stawki podatku na usługi fryzjerskie nie doprowadziła ani do spadku ich cen, ani do wzrostu liczby osób zatrudnionych w subsektorze. Beneficjentami obniżenia stawki podatku na początku byli wyłącznie dawcy kapitału, natomiast po pewnym czasie wzrosły także wynagrodzenia pracowników.

Przeprowadzone studia nad przeczalnością podatku od wartości dodanej pozwalają zweryfikować zalety i wady tego podatku oraz określić wnioski dla konstruktora systemu podatkowego.

Podatek od towarów i usług jest podatkiem konsumpcyjnym w tym sensie, że jego przedmiot nawiązuje do konsumpcji. Im wyższa jest wartość konsumpcji, tym wyższe powinny być dochody z tego podatku. Podatek od wartości dodanej nie jest jednak podatkiem konsumpcyjnym w tym sensie, że nie obciąża on wyłącznie konsumentów. Część ciężaru tego podatku jest ponoszona przez pracowników i dawców kapitału.

Zjawisko przeczalności podatku nie wpływa bezpośrednio na realizację funkcji fiskalnej przez podatek od wartości dodanej. Z perspektywy realizacji tej funkcji ważna jest wartość podatku związana z daną transakcją, a nie to, kto ponosi ciężar podatku. W tym kontekście na przykład wzrost znaczenia podatku od wartości dodanej w strukturze systemu podatkowego nie musi być traktowany jak rezygnacja z obciążeń pracy i kapitału. Podatek od wartości dodanej wpływa na poziom wynagrodzeń czynników produkcji i jako podatek implikowany (*implicit tax*) jest łatwiejszy do zaakceptowania dla pracowników i dawców kapitału niż podatki bezpośrednie.

Fakt, że podatek od wartości dodanej obciąża pracę i kapitał na pośrednich etapach obrotu wpływa na ocenę jego efektywności. Według Diamonda i Mirrleesa warunkiem efektywności produkcji jest brak opodatkowania na pośrednich etapach obrotu. Z przeprowadzonych analiz przeczalności podatku na rynku instrumentów muzycznych i na rynku książek wynika, że warunek ten nie jest spełniony.

Podatek od wartości dodanej nie jest podatkiem idealnym. Z analizy jego przeczalności wynika brak możliwości zapewnienia jego pełnej efektywności. Nie podważa to jednak faktu, że jest on wydajnym źródłem dochodów władzy publicznej i nadaje się do realizacji funkcji fiskalnej.

Przedstawione w rozprawie wyniki badań nad przeczalnością podatku od towarów i usług, z których wynika, że dla droższych dóbr ciężar ponoszony przez konsumentów jest mniejszy, pozwalają wywnioskować, iż możliwości

wykorzystania tego podatku do realizacji funkcji redystrybucyjnej są ograniczone. Za wadę podatków konsumpcyjnych uznaje się to, że są one regresywne. Stosowane do pomiaru stopnia redystrybucji dochodów miary (takie jak współczynnik Giniego czy krzywa Lorenza) zakładają, że ciężar podatków konsumpcyjnych jest ponoszony wyłącznie przez konsumentów. Gdyby do tych obliczeń przyjąć faktyczne udziały konsumentów w ciężarze podatkowym, można by przypuszczać, że podatek od wartości dodanej okazałby się jeszcze bardziej regresywny.

Realizacja funkcji pozafiskalnych przez podatek od wartości dodanej może się okazać trudna, a czasami kompletnie nieskuteczna. Najlepszym przykładem takich działań było obniżenie stawki podatku na usługi pracochłonne, w oczekiwaniu na spadek cen i wzrost zatrudnienia. Kształtowanie się cen na rynku usług fryzjerskich wyraźnie pokazuje, że intencje władzy publicznej mogą być ignorowane przez rynek.

Tworząc system podatkowy, należy przywiązywać wagę nie tylko do struktury tego systemu, ale również do dynamiki zmian. Na podstawie zaobserwowanej asymetrii w reakcji na wzrost i spadek stawek można w szczególności wyciągnąć wniosek, że wprowadzanie tymczasowych podwyżek stawek podatku nie powinno nastąpić, gdyż w momencie obniżki stawki nie ma możliwości odwrócenia konsekwencji wcześniejszych podwyżek.

Różnicowanie stawek jest w wielu wypadkach uzasadnione wyłącznie politycznie, a nie ekonomicznie. Obniżenie stawki podatku można by uznać za umotywowane ekonomicznie, gdyby istniały przekonujące argumenty za tym, że wraz ze spadkiem stawki spadnie również cena. Przedstawione badania pokazują, że taka zależność nie jest oczywista.

Jeżeli w procesie legislacyjnym jest proponowane nałożenie nowego podatku lub zmiana stawek już istniejącego, to propozycja ta powinna być poparta opisem przewidywanego rozkładu ciężaru podatku. Analiza incydencji podatku w ujęciu *ex ante* powinna stanowić integralną część procesu legislacyjnego. Rozważania takie byłyby ważne dla władzy publicznej nie tylko ze względu na potrzebę określenia konsekwencji dla wszystkich uczestników obrotu gospodarczego, ale również z powodu możliwości dokonywania trafnych prognoz w zakresie przyszłych dochodów podatkowych. Jeżeli z analizy wynikałoby, że nowo nałożony podatek zostanie przerzucony na dawców kapitału, to władza musi się liczyć ze spadkiem wpływów budżetowych z podatków dochodowych.

Zweig (1923) przewidywał, że przez długi czas od momentu opublikowania jego książki badania empiryczne dotyczące przerzucalności podatków będą niemożliwe. To, że niniejsza rozprawa pojawia się dopiero niemal sto lat po wyrażeniu tej opinii, potwierdza trafność tej diagnozy. Badania, których wyniki zostały przedstawione w książce, nie wyczerpują problematyki przerzucalności podatku od towarów i usług. Ich zakres był istotnie determinowany dostępno-

ścią danych. Można mieć nadzieję, że w przyszłości łatwość pozyskania bardziej szczegółowych danych pozwoli prowadzić wnikliwsze analizy incydencji podatku. Być może uda się również ustalić metodę badań empirycznych, która nie będzie ograniczała rozważań wyłącznie do przypadków, gdy zmienia się stawka. Ważnym uzupełnieniem badań przedstawionych w niniejszej rozprawie byłaby również analiza przeczulności podatku w dłuższym okresie.

Przeprowadzona w książce analiza przeczulności podatku od towarów i usług odnosi się wyłącznie do zmian cen. Jest to wprawdzie podejście typowe dla współcześnie prowadzonych badań, ale nie może być ono uznane za kompletne. Badania byłyby pełniejsze, gdyby analizie podlegały również zmiany w zakresie ilości sprzedawanych dóbr, liczby zatrudnionych pracowników czy wartości zaangażowanego kapitału.

Można również oczekiwać, że w przyszłości uda się także stwierdzić, jak rozkłada się ciężar podatku w ujęciu przestrzennym (np. w podziale na województwa, na gminy wiejskie i miejskie), w ujęciu demograficznym (np. osoby starsze i młodsze, z dziećmi i bez dzieci) czy w ujęciu dochodowym (np. osoby biedniejsze i bogatsze). Dostęp do bardziej szczegółowych danych o przedsiębiorstwach pozwoliłby także odpowiadać na pytania, czy zmiany cen są większe w firmach małych czy dużych, nowych czy starych, polskich czy z kapitałem zagranicznym, należących do sieci czy funkcjonujących niezależnie. Interesujące wydaje się również włączanie do analizy incydencji podatków wątków z ekonomii behawioralnej. Interesujące mogłyby być na przykład badania dotyczące relacji między przeczulnością podatków a cyklem życia produktu, reklamą, zaokrągleniem cen lub sposobem przedstawienia cen konsumentom (brutto albo netto).

Prowadzenie bardziej szczegółowych badań wymaga jednak większego otwarcia się na współpracę z przedstawicielami nauki ze strony dysponentów danych, takich jak Główny Urząd Statystyczny, Zakład Ubezpieczeń Społecznych, administracja skarbową, jednostki samorządu terytorialnego. Korzyści z tej współpracy możemy odnieść wszyscy.

Teoria optymalnego opodatkowania oparta na modelach i założeniach dotyczących racjonalności wszystkich agentów ekonomicznych ma swoje ograniczenia. Świat nie funkcjonuje w sposób idealny, opisany w abstrakcyjnych modelach. Przy tworzeniu systemu podatkowego powinniśmy brać pod uwagę to, że nie zawsze zachowujemy się racjonalnie. Ta świadomość stawia nowe wyzwania zarówno przed władzą publiczną, jak i przed badaczami. Wydaje się, że przyszłość rozwoju teorii opodatkowania będzie zależała od tych, którzy będą poszukiwali możliwości łączenia wątków neoklasycznych i behawioralnych.

BIBLIOGRAFIA

- Acosta-Ormaechea, S. i Yoo, J. (2012). *Tax composition and growth: a broad cross-country perspective*. (IMF Working Paper No. 12/257). Pobrane z <https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2012/wp12257.pdf>
- Adam, S., Philips, D., Smith, S., Bettendorf, L., Boeters, S., Kox, H., ... Stuut, K. (2011). *A retrospective evaluation of elements of the EU VAT system – final report*. TAXUD/2010/DE/328,IFS/CPB/European Commission (DG TAXUD), 1-616.
- Adamczyk, A. i Czyż, M. (2015). Determinanty luki podatkowej w VAT w krajach Unii Europejskiej. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 76, t. 1, Opodatkowanie przedsiębiorstw, 125-134.
- Agha, A. i Haughton, J. (1996). Designing VAT systems: some efficiency considerations. *The Review of Economics and Statistics*, 78(2), 303-308.
- Ahsan, S. M. (1990). Risk-taking, savings, and taxation: A re-examination of theory and policy. *Canadian Journal of Economics* 23(2), 408-433.
- Aizenmana, J. i Jinjarak, Y. (2008). The collection efficiency of the value added tax: Theory and international evidence. *The Journal of International Trade & Economic Development*, 17(3), 391-410.
- Aldridge, A. (2006). *Rynek*. Warszawa: Key Concepts.
- Alm, J., Sennoga, E. i Skidmore, M. (2009). Perfect competition, urbanization, and tax incidence in the retail gasoline market. *Economic Inquiry*, 47(1), 118-134.
- Alvarez, P. B. (2001). *The politics of income inequality in the OECD: The role of second order effect*. (Luxembourg Income Study Working Paper Series No. 284). Pobrane z <http://www.lisdatacenter.org/wps/liswps/284.pdf>
- Anderson, S. P., De Palma, A. i Kreider, B. (2001). Tax incidence in differentiated product oligopoly. *Journal of Public Economics*, 81(2), 173-192.
- Ando, A. i Modigliani, F. (1963). The “life cycle” hypothesis of saving: Aggregate implications and tests. *The American Economic Review*, 53(1), 55-84.
- Arnold, J. (2008). *Do tax structures affect aggregate economic growth? empirical evidence from a panel of OECD countries*. (OECD Economics Department Working Papers No. 643). Pobrane z <http://dx.doi.org/10.1787/236001777843>

- Arnold, J. M., Brys, B., Heady, C., Johansson, A., Schweltnus, C. i Vartia, L. (2011). Tax policy for economic recovery and growth. *The Economic Journal*, 121(550), 59-80.
- Arrow, K. J. i Debreu, G. (1954). Existence of an equilibrium for a competitive economy. *Econometrica*, 22(3), 265-290.
- Arulampalam, W., Devereux, M. P. i Maffini, G. (2012). The direct incidence of corporate income tax on wages. *European Economic Review*, 56(6), 1038-1054.
- Ashan, S. M. (1989). Choice of tax base under uncertainty. Consumption or income? *Journal of Public Economics*, 40(1), 99-133.
- Atkin, B. i Skinner, R. (1977). *How British industry prices*. Old Woking: The Gresham Press.
- Atkinson, A. B. i Stiglitz, J. E. (1976). The design of tax structure: Direct versus indirect taxation. *Journal of Public Economics*, 6(1-2), 55-75.
- Atkinson, A. B. i Stiglitz, J. E. (2015). *Lectures on public economics*. Princeton and Oxford: Princeton University Press.
- Auerbach, A. J. (2006). *The choice between income and consumption taxes: A primer*. (NBER Working Paper No. 12307). Pobrane z <http://www.nber.org/papers/w12307>
- Auerbach, A. J. i Kotlikoff, L. J. (1983). National savings, economic welfare, and the structure of taxation. W: M. Feldstein (Ed.), *Behavioral simulations methods in tax policy analysis* (s. 459-493). Chicago: University of Chicago Press.
- Auerbach, A. J. i Kotlikoff, L. J. (1987). Evaluating fiscal policy with a dynamic simulation model. *AEA Papers and Proceedings*, 77(2), 49-55.
- Auerbach, A. J., Kotlikoff, L. J. i Skinner, J. (1983). The efficiency gains from dynamic tax reform. *International Economic Review*, 24(1), 81-100.
- Bahl, R., Bird, R. i Walker, M. B. (2003). The uneasy case against discriminatory excise taxation: soft drink taxes in Ireland. *Public Finance Review*, 31(5), 510-33.
- Baker, P. i Brechling, V. (1992). The impact of excise duty changes on retail prices in the UK. *Fiscal Studies*, 13(2), 48-65.
- Barnet, W. i Block, W. E. (2011). On Rothbard on the shifting and incidence of a general sales tax: A critique. *The Journal of Private Enterprise*, 26(2), 117-126.
- Barnett, P. G., Keeler, T. E. i Hu, T. W. (1995). Oligopoly structure and the incidence of cigarette excise taxes. *Journal of Public Economics*, 57(3), 457-470.
- Baron, D. P. i Forsythe, R. (1981). Uncertainty and the theory of tax incidence in a stock market economy. *International Economic Review*, 22(3), 567-576.
- Barro, R. J. (1991). Economic growth in a cross section of countries. *The Quarterly Journal of Economics*, 106(2), 407-443.
- Barslund, M., Busse, M. i Schwarzwälder, J. (2015). *Labour mobility in Europe: An untapped resource?* (CEPS Policy Briefs No. 327). Pobrane z <https://ssrn.com/abstract=2577744>
- Batra, R. N. (1975). A general equilibrium model of the incidence of corporation income tax under uncertainty. *Journal of Public Economics*, 4(4), 343-360.
- Beck, U. (2005). *Władza i przeciwwładza w epoce globalnej. Nowa ekonomia polityki światowej*. Warszawa: Wydawnictwo Naukowe Scholar.
- Becker, G. S. (1990). *Ekonomiczna teoria zachowań ludzkich*. Warszawa: Państwowe Wydawnictwo Naukowe.

- Behera, S. R. (2015). International capital mobility and saving-investment relationship in the newly industrialized countries. *International Review of Applied Economics*, 29(3), 287-308.
- Belan, P. i Gauthier, S. (2009). Commodity tax competition with constrained taxes. *Journal of Public Economic Theory*, 11(4), 653-665.
- Belinga, V., Benedek, D., De Mooij, R. A. i Norregaard, J. (2014). *Tax buoyancy in OECD countries*. (IMF Working Papers No. 14/110). Pobrane z <https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2014/wp14110.pdf>
- Benedek, D., De Mooij, R., Keen, M. i Wingender, P. (2015). *Estimating VAT pass through*. (IMF Working Papers No. 15/214). Pobrane z <https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2015/wp15214.pdf>
- Benzarti, Y. i Carloni, D. (2017). *Who really benefits from consumption tax cuts? Evidence from a large VAT reform in France*. (NBER Working Paper No. 23848). Pobrane z <http://www.nber.org/papers/w23848>
- Benzarti, Y., Carloni, D., Harju, J. i Kosonen, T. (2017). *What goes up may not come down: Asymmetric incidence of value-added taxes*. (NBER Working Paper No. 23849). Pobrane z <http://www.nber.org/papers/w23849>
- Berbeka, J. i Niemczyk, A. (2017). Znaczenie i rozwój usług a zachowania współczesnego konsumenta. W: M. Bartosik-Purgat (red.), *Zachowania konsumentów. Globalizacja, nowe technologie, aktualne trendy, otoczenie społeczno-kulturowe* (s. 197-223). Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN.
- Bernal, A. (2008). *Zjawisko uchylania się od podatków dochodowych i metody jego ograniczania*. Warszawa: Centrum Doradztwa i Informacji Difin.
- Bernal, A. (2013). Przerzucalność w przód podatku od towarów i usług na rynku obuwia dziecięcego. W: A. Kopiński i P. Kowalik (red.), *Zarządzanie finansami firm – teoria i praktyka, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, nr 321* (s. 11-25). Wrocław: Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu.
- Bernal, A. (2014). Przerzucalność podatku od towarów i usług na rynku książek. *Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny*, 76(4), 283-301.
- Bernal, A. (2015). Discrimination of domestic supplies relative to imports for the value added tax exemptions. *Research Papers of the Wrocław University of Economics/ Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, 403, 11-20.
- Bernal, A. (2018a). Do small value added tax rate decreases on groceries imply lower prices for consumers? *Eastern European Economics*, 56(1), 81-98.
- Bernal, A. (2018b). The value added tax incidence – the case of the book market in CEE Countries. *Finance a Úvěr. The Czech Journal of Economics and Finance*, 68(2), 144-164.
- Bernheim, B. D. (1981). A note on dynamic tax incidence. *Quarterly Journal of Economics*, 96(4), 705-723.
- Bertrand, J. (1883). Review of “Théorie mathématique de la richesse sociale” and “Recherches sur les principes mathématiques de la théorie des richesses”, *Journal de Savants*, 67, 499-508.
- Besley, T. (1989). Commodity taxation and imperfect competition: A note on the effects of entry. *Journal of Public Economics*, 40(3), 359-367.

- Besley, T. i Jewitt, I. (1990). Optimal uniform taxation and the structure of consumer preferences. W: G. D. Myles (Ed.), *Measurement and Modelling in Economics* (s. 131-156). Amsterdam: Elsevier.
- Besley, T. i Jewitt, I. (1995). Uniform taxation and consumer preferences. *Journal of Public Economics*, 58(1), 73-84.
- Besley, T. J. i Rosen, H. S. (1999). Sales taxes and prices: An empirical analysis. *National Tax Journal*, 52(2), 157-178.
- Bhatia, K. B. (1982) Value-added tax and the theory of tax incidence. *Journal of Public Economics*, 19(2), 203-223.
- Biliński, L. (1876). *System nauki skarbowej a w szczególności nauki o podatkach*. Łwów: Nakładem autora, z drukarni Kornela Pillera.
- Bils, M. i Klenow, P. J. (2004). Some evidence on the importance of sticky prices. *Journal of Political Economy*, 112(5), 947-985.
- Bird, R. M. i Gendron, P. P. (1998). Dual VATs and cross-border trade. Two problems, one solution?. *International Tax and Public Finance*, 5(3), 429-42.
- Bird, R. M. i Gendron, P. P. (2000). CVAT, VIVAT and dual VAT; Vertical sharing and interstate trade. *International Tax and Public Finance*, 7(6), 753-61.
- Borenstein, S., Cameron, C. i Shepard, R. (1997). Do gasoline prices respond asymmetrically to crude oil price changes? *Quarterly Journal of Economics*, 112(1), 305-339.
- Bovenberg, L. (1994). Destination- and origin-based taxation under international capital mobility. *International Tax and Public Finance*, 1(3), 247-273.
- Bradford, D. F. (1986). *Untangling the income tax*. Cambridge: Harvard University Press.
- Browning, E. K. (1978). Tax burden of taxation. *Journal of Political Economy*, 86(4), 650-665.
- Browning, M., Deaton, A. i Irish, M. (1985). A profitable approach to labor supply and commodity demands over the life-cycle. *Econometrica*, 53(3), 503-543.
- Buchanan, J. M. (1997). *Finanse publiczne w warunkach demokracji*. Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN.
- Buchanan, J. M. i Musgrave, R. A. (2005). *Finanse publiczne a wybór publiczny. Dwie odmienne wizje państwa*. Warszawa: Wydawnictwo Sejmowe.
- Buettner, T. i Madzharova, B. (2017). *Sales and price effects of pre-announced consumption tax reforms: Micro-level evidence from European VAT* (SSRN Working Paper). Pobrane z <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3016386>
- Bywalec, C. (2012). *Ekonomika i finanse gospodarstw domowych*. Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN.
- Bywalec, C. i Rudnicki, L. (2002). *Konsumpcja*. Warszawa: Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne.
- Campbell, M. C. (1999). Perceptions of price unfairness: antecedents and consequences. *Journal of Marketing Research*, 36(2), 187-199.
- Carare, A. i Danninger, S. (2008). *Inflation smoothing and the modest effect of VAT in Germany*. (IMF Working Paper No. 08/175). Pobrano z <https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2008/wp08175.pdf>
- Carbonnier, C. (2005). *Is tax shifting asymmetric? Evidence from French VAT reforms 1995-2000*. (PSE Working Papers n°2005-34). Pobrano z <https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00590719/document>

- Carbonnier, C. (2006). *Who pays commodity taxes? Evidence from French reforms, 1987-1999*. (PSE Working Papers n. 2006-13). Pobrano z <https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00590515/document>
- Carbonnier, C. (2007). Who pays sales taxes? Evidence from French VAT reforms, 1987-1999. *Journal of Public Economics*, 91(5-6), 1219-1229.
- CASE (2017). *Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2017 Final Report*. TAXUD/2015/CC/131.
- Cashin, D. i Unayama, T. (2016). Measuring intertemporal substitution in consumption: Evidence from a VAT Increase in Japan. *The Review of Economics and Statistics*, 98(2), 285-297.
- Cecchini, P., Catinat, M. i Jacquemin, A. (1988). *The European challenge, 1992: The Benefits of a single market*. Brookfield: Gower.
- Chaloupka, F. J., Grossman, M. i Saffer, H. (2002). The effects of price on alcohol consumption and alcohol-related problems. *Alcohol Research & Health*, 26(1), 22-34.
- Chamberlin, E. H. (1933). *The theory of monopolistic competition*. Cambridge: Harvard University Press.
- Chamley, C. (1981). The welfare cost of capital income taxation in a growing economy. *Journal of Political Economy*, 89(3), 468-496.
- Chernick, H. i Reimers, C. (2017). Consumption taxes, income taxes, and revenue sensitivity: States and the great recession. *Public Finance Review*. doi: 10.1177/1091142117741669.
- Chernick, H. i Reschovsky, A. (1997). Who pays the gasoline tax? *National Tax Journal*, 50(2), 157-178.
- Chetty, R., Looney, A. i Kroft, K. (2009). Salience and taxation: Theory and evidence. *American Economic Review*, 99(4), 1145-1177.
- Chirakijja, J., Crossley, T. F., Lührmann, M. i O'Dea, C. (2009). *The stimulus effect of the 2008 UK temporary Vat cut* (NTA Proceedings of the Annual Conference on Taxation. 2009, 15-21). Pobrane z <http://www.ntanet.org/images/stories/pdf/proceedings/09/003.pdf>
- Chouinard, H. i Perloff, J. M. (2004). Incidence of federal and state gasoline taxes. *Economics Letters*, 83(1), 55-60.
- Cnossen, S. (1983). Harmonization of indirect taxes in the EEC. W: C. E. McLure, Jr. (red.), *Tax assignment in federal countries* (s. 150-68). Canberra: ANU Press.
- Cnossen, S. (1998). VATs in CEE Countries: A survey and analysis. *De Economist*, 146(2), 227-255.
- Cnossen, S. (2003). Is the VAT's Sixth Directive becoming an anachronism? *Bulletin for International Fiscal Documentation*, 43(12), 434-442.
- Cnossen, S. (2009). A primer on VAT as perceived by lawyers, economists and accountants. W: M. Lang, P. Melz i E. Kristoffersson (red.), *Value added tax and direct taxation. Similarities and differences* (s. 125-150). Amsterdam: IBFD.
- Coase, R. (1937). The nature of the firm. *Economica*, 4(16), 386-405.
- Copenhagen Economics (2007). *Study on reduced VAT applied to goods and services in the Member States of the European Union. Final report*. 6503 DG TAXUD, 1-103. Pobrane z http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_papers/taxation_paper_13_en.pdf

- Corlett, W. C. i Hague, D. C. (1953). Complementarity and the excess burden of taxation. *Review of Economic Studies*, 21(1), 21-30.
- Correia, I. (2010). Consumption taxes and redistribution. *American Economic Review*, 100(4), 1673-1694.
- Cournot, A. A. (1838). *Recherches sur les principes mathématiques de la théorie des richesses*.
- Cragg, J. G., Harberger, A. C. i Mieszkowski, P. (1967). Empirical evidence on the incidence of the corporation income tax. *Journal of Political Economy*, 75(6), 811-821.
- Crawford, I., Keen, M. i Smith, S. (2010). Value added tax and excises. W: J. Mirrlees, S. Adam, T. Besley, R. Blundell, S. Bond, R. Chote, M. ... Poterba (Eds.) *Dimensions of tax design: The Mirrlees review* (s. 275-422). Oxford: University Press for Institute for Fiscal Studies.
- Cremer, H. i Thisse, J. F. (1994). Commodity taxation in a differentiated oligopoly. *International Economic Review*, 35(3), 613-633.
- Cremer, H., Pestieau, P. i Rochet, J. C. (2001). Direct versus indirect taxation: the design of the tax structure revisited. *International Economic Review*, 42(3), 781-800.
- David, P. (2012). Distribution of the increased tax burden for agricultural products and food in the Czech Republic. *Agricultural Economics*, 58(5), 239-248. Pobrane z <http://www.agriculturejournals.cz/publicFiles/65312.pdf>
- David, P. (2016). The effects of increased VAT rates applied in the EU Member States in 2014. *Society and Economy*, 38(3), 331-340. doi:10.1556/204.2016.38.3.3
- Deaton, A. (1979a). Optimally uniform commodity taxes. *Economic Letters*, 2(4), 357-361.
- Deaton, A. (1979b). The distance function in consumer behaviour with application to index numbers and optimal taxation. *Review of Economic Studies*, 46(3), 391-405.
- Deaton, A. (1992). *Understanding consumption*. Oxford: Clarendon Press.
- Deaton, A. i Stern, N. (1986). Optimally uniform commodity taxes, taste differences and lump-sum grants. *Economic Letters*, 20(3), 263-266.
- Delipalla, S. i Keen, M. (1992). The comparison between ad valorem and specific taxation under imperfect competition. *Journal of Public Economics*, 49(3), 351-67.
- Delipalla, S. i O'Donnell, O. (2001). Estimating tax incidence, market power and market conduct: the European cigarette industry. *International Journal of Industrial Organization*, 19(6), 885-908.
- Desai, M. A., Foley, C. F. i Hines, J. R. (2007). *Labor and capital shares of the corporate tax burden: International evidence*. (Working Paper). Pobrane z <http://www.people.hbs.edu/ffoley/labcapshr.pdf>
- Devereux, M. B. i Love, D. R. (1994). The effects of factor taxation in a two-sector model of endogenous growth. *Canadian Journal of Economics*, 27(3), 509-536.
- Devereux, M. P. (red.). (2007). *Efektywność polityki podatkowej*. Warszawa: Wydawnictwo Sejmowe.
- Diamond, P. A. (1975). A many-person Ramsey tax rule. *Journal of Public Economics*, 4(4), 335-342.
- Diamond, P. A. i Mirrlees, J. A. (1971). Optimal taxation and public production I-II. *American Economic Review*, 61(1), 8-27; 61(3), 261-278.

- Diamond, P. A. i Saez, E. (2011). The case for a progressive tax: from basic research to policy recommendations. *Journal of Economic Perspectives*, 25(4), 165-190.
- Dickson, I. i White D. (2008). *Tax design insights from the New Zealand goods and services tax (GST) model* (Working Paper). Pobrane z <http://ssrn.com/abstract=2046352>
- Dixit, A. (1970). On the optimum structure of commodity taxes. *American Economic Review*, 60(3), 295-301.
- Dixit, K. i Stiglitz, J. E. (1977). Monopolistic competition and optimum product diversity. *American Economic Review*, 67(3), 297-308.
- Dobrowolska, B. (2015). Klasyczne metody estymacji w ocenie redystrybucyjnych konsekwencji funkcjonowania podatków konsumpcyjnych w Polsce. *Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska, sectio H-Oeconomia*, 47(3), 119.
- Dobrowolska, B. i Rogalski, J. W. (2013). Redystrybucyjne konsekwencje opodatkowania konsumpcji polskich gospodarstw domowych podatkiem VAT według grup społeczno-ekonomicznych w latach 1995-2009. *Studia Ekonomiczne*, 129, 135-144.
- Doyle, J. J. i Samphantharak, K. (2008). \$2.00 gas! Studying the effects of a gas tax moratorium. *Journal of Public Economics*, 92(3-4), 869-884.
- Duesenberry, J. S. (1949). *Income, saving and the theory of consumer behavior*. Cambridge: Harvard University Press.
- Duży, J. (2013). *Zorganizowana przestępczość podatkowa w Polsce. Zwalczenie przestępnego nadużycia mechanizmów podatków VAT i akcyzowego*. Warszawa: Wolters Kluwer Polska.
- Dye, R. i McGuire, T. (1991). Growth and variability of state individual income and general sales taxes. *National Tax Journal*, 44(1), 55-66.
- Dziemianowicz, R. I. (2007). *Efektywność systemu opodatkowania rolnictwa*. Białystok: Wydawnictwo Uniwersytetu w Białymstoku.
- Dziemianowicz, R. I. (2010). Tax expenditures jako instrument polityki fiskalnej. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu. Finanse Publiczne*, 112, 131-140.
- Dziobek-Romański, J. i Barczewska-Dziobek, A. (2003). Podatek od wartości dodanej w Unii Europejskiej. Zagadnienia wybrane. *Roczniki Nauk Prawnych*, 13(1), 177-198.
- East, R., Wright, M. i Vanhuele, M. (2014). *Zachowania konsumentów*. Warszawa: Oficyna Wolters Kluwer Business.
- Ebrill, L., Keen, M., Bodin, J. P. i Summers, V. (2001). *The modern VAT*. Washington D. C.: International Monetary Fund.
- Edgeworth, F. Y. (1925). *Papers relating to political economy*. London: Macmillan.
- Edwards, S. (2001). Capital mobility and economic performance: Are emerging economies different? (NBER Working Paper Series No. 8076). Pobrane z <http://www.nber.org/papers/w8076>
- Ehrenberg, A. S. C., Hammond, K. A. i Goodhardt, G. J. (1994). The after-effects of price-related consumer promotions. *Journal of Advertising Research*, 34(4), 11-21.
- European Commission. (2013). Tax reforms in EU Member States 2013. Tax policy challenges for economic growth and fiscal sustainability (Working Paper no. 38, 2013). Pobrane z http://ec.europa.eu/economy_finance/publications/european_economy/2013/ee5_en.htm

- Falck, G. (1882). *Kritische Rückblicke auf die Entwicklung der Lehre von der Steuerüberwälzung seit Adam Smith*. Schnakenburg.
- Famulska, T. (1988). Podatek od wartości dodanej, doskonalszy instrument. *Życie Gospodarcze*, 27, 1988.
- Famulska, T. (2001). Podatkowe uwarunkowania rynkowych zachowań konsumentów. *Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny*, 63(3), 147-158.
- Famulska, T. (2007). *Teoretyczne i praktyczne aspekty funkcjonowania podatku od wartości dodanej*. Katowice: Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Katowicach.
- Fedeli, S. i Forte, F. (2011). EU VAT frauds. *European Journal of Law and Economics*, 31, 143-166.
- Fehr, H., Rosenberg, C. i Wiegard, W. (1993). Value-added taxation in the EC after 1992: Some applied general equilibrium calculations. *European Economic Review*, 37(8), 1483-1506.
- Feldstein, M. (1972). Distributional equity and the optimal structure of public prices. *American Economic Review*, 62(1), 32-36.
- Feldstein, M. i Horioka, C. (1980). Domestic saving and international capital flows. *Economic Journal*, 90, 314-329.
- Feldstein, M. i Krugman, P. (1990). International trade effects of value-added taxation. W: A. Razin i J. Slemrod (Eds.), *Taxation in the global economy* (s. 263-278). Chicago: University of Chicago Press.
- Felix, R. A. (2007). *Passing the burden: Corporate tax incidence in open economies*. (LIS Working Paper Series No. 468). Pobrano z <http://www.lisdatacenter.org/wps/liswps/468.pdf>
- Felix, R. A. (2009). Do state corporate income taxes reduce wages? Federal Reserve Bank of Kansas City. *Economic Review*, 94(2), 77-102.
- Fisher, I. i Fisher, H. W. (1942). *Constructive income taxation. A proposal for a reform*. New York and London: Harper & Brothers Publishers.
- Fooken, J., Hemmelgarn, T. i Herrmann, B. (2014). *Improving VAT compliance – random awards for tax compliance* (European Commission Taxation Papers – Working Paper No. 51/2014). Pobrane z https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_papers/taxation_paper_51.pdf
- Friedman, M. (1957). The permanent income hypothesis. W: M. Friedman (Ed.), *A theory of the consumption function* (s. 20-37). Princeton: Princeton University Press.
- Fuest, C., Huber, B. i Mintz, J. (2005). Capital mobility and tax competition. *Foundations and trends® in microeconomics*, 1(1), 1-62.
- Fullerton, D. i Metcalf, G. E. (2002). Tax incidence. W: A. J. Auerbach i M. Feldstein (red.), *Handbook of Public Economics. Volume 4* (s. 1787-1872). North Holland: Elsevier.
- Fullerton, D. i Rogers, D. L. (1997). Neglected effects on the uses side: Even a uniform tax would change relative goods prices. *American Economic Review*, 87, 120-125.
- Gaudemet, P. M. (1990). *Finanse publiczne*. Warszawa: Państwowe Wydawnictwo Ekonomiczne.
- Głuchowski, J. (2002). *Podatki ekologiczne*. Warszawa: Dom Wydawniczy ABC.

- Głuchowski, J. (2003). Zagadnienia ogólne podatków. W: C. Kosikowski i E. Ruśkowski (red.), *Finanse publiczne i prawo finansowe* (s. 470-483). Warszawa: Dom Wydawniczy ABC.
- Głuchowski, J. i Patyk, J. (2014). *Zarys polskiego prawa podatkowego*. Warszawa: Lexis Nexis.
- Gołębiowski, Ł. i Waszczyk, P. (2014). *Rynek książki w Polsce 2014*. Wydawnictwa. Warszawa: Biblioteka Analiz.
- Gomułowicz, A. (1988). *Przerzucalność podatku obrotowego w PRL*. Poznań: Wydawnictwo Naukowe UAM.
- Gomułowicz, A. (2001a). *Zasada sprawiedliwości podatkowej*. Warszawa: Dom Wydawniczy ABC Grupa Wolters Kluwer.
- Gomułowicz, A. (2001b). *Zasady podatkowe wczoraj i dziś*. Warszawa: Dom Wydawniczy ABC Grupa Wolters Kluwer.
- Gorynia, M. (1998). *Zachowania przedsiębiorstw w okresie transformacji. Mikroekonomia przejścia*. Poznań: Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Poznaniu.
- Gotz-Kozierkiewicz, D. (1972). Podatek od wartości dodanej w EWG. *Studia Finansowe*, 12.
- Gotz-Kozierkiewicz, D. (1975). *Podatki w Europejskiej Wspólnocie Gospodarczej*. Warszawa: Państwowe Wydawnictwo Ekonomiczne.
- Gotz-Kozierkiewicz, D. (1986). Podatki od wydatkowania dochodu (podatki pośrednie). W: M. Kucharski (red.), *Finanse w gospodarce kapitalistycznej*. Warszawa: Państwowe Wydawnictwo Naukowe.
- Gotz-Kozierkiewicz, D. (1987). Ocena funkcjonowania podatku od wartości dodanej z punktu widzenia możliwości jego wprowadzenia w Polsce. *Studia Ekonomiczne*, 37.
- Gotz-Kozierkiewicz, D. (1992). *VAT: Podatek od towarów i usług*. Warszawa: Edytor.
- Grabowski, M. i Smith, S. (1995). Opodatkowanie zysku przedsiębiorcy w transformowanej gospodarce. *Transformacja Gospodarki*, 64, 5-36.
- Grądalski, F. (2004). *Wstęp do teorii opodatkowania*. Warszawa: Oficyna Wydawnicza Szkoły Głównej Handlowej w Warszawie.
- Grądalski, F. (2006). *System podatkowy w świetle teorii optymalnego opodatkowania*. Warszawa: Oficyna Wydawnicza Szkoły Głównej Handlowej w Warszawie.
- Greenwald, B. C. i Stiglitz, J. E. (1986). Externalities in economies with imperfect information and incomplete markets. *The Quarterly Journal of Economics*, 101(2), 229-264.
- Gruszecki, T. (2002). *Współczesne teorie przedsiębiorstwa*. Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN.
- Gut, P. (2012). Wybrane regulacje europejskie i krajowe mające przeciwdziałać nadużyciom w podatku VAT. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, 247, 90-99.
- Hall, R. E. i Rabushka, A. (1998). *Podatek liniowy*. Warszawa: Dom Wydawniczy ABC.
- Harberger, A. C. (1962). The incidence of the corporation income tax. *The Journal of Political Economy*, 70(3), 215-240.
- Hardie, B. G., Johnson, S. J. i Fader, P. S. (1993). Modeling loss aversion and reference dependence effects on brand choice. *Marketing Science*, 12(4), 378-394.

- Harju, J., Kosonen, T. i Skans, O. N. (2018). Firm types, price-setting strategies, and consumption-tax incidence. *Journal of Public Economics*, 165(1), 48-72.
- Hassett, K. A. i Mathur, A. (2015). A spatial model of corporate tax incidence. *Applied Economics*, 47(13), 1350-1365.
- Hassett, K., Mathur, A. i Metcalf, G. (2007). *The incidence of a U.S. carbon tax: A lifetime and regional analysis*. (NBER Working Paper No. 13554). Pobrane z <http://www.nber.org/papers/w13554>
- Haufler, A. (1996). Tax coordination with different preferences for public goods: Conflict or harmony of interest? *International Tax and Public Finance*, 3(1), 5-28.
- Haufler, A. (2001). *Taxation in a global economy*. Nowy Jork: Cambridge University Press.
- Haufler, A. i Nielsen, S. (1997). Dynamic effects of an anticipated switch from destination- to origin-based commodity taxation. *Journal of Economics*, 66(1), 43-69.
- Haufler, A. i Pflüger, M. (2004). International commodity taxation under monopolistic competition. *Journal of Public Economic Theory*, 6(3), 445-470.
- Haufler, A., Schjelderup, G. i Stähler, F. (2005). Barriers to trade and imperfect competition: The choice of commodity tax base. *International Tax and Public Finance*, 12(3), 281-300.
- Helson, H. (1964). *Adaptation level theory*. New York: Harper&Row.
- Hemming, R. i Kay, J. A. (1981). The United Kingdom. W: H. J. Aaron (Ed.), *The value-added tax: Lessons from Europe* (s. 75-89). Washington, DC: Brookings Institution.
- Herbain, C. A. (2015). *VAT neutrality*. Windhof: Promoculture-Larcier.
- Hindriks, J. i Myles, G. D. (2013). *Intermediate public economics*. Cambridge: The MIT Press.
- Hobbes, T. (2005). *Lewiatan, czyli materia, forma i władza państwa kościelnego i świeckiego*. Warszawa: Wydawnictwo Aletheia.
- Holmes, S. i Sustain, C. R. (2003). *Koszt praw. Dlaczego wolność zależy od podatków*. Warszawa: Wydawnictwo Sejmowe.
- Hybka, M. M. (2012). System odwrotnego poboru VAT w Unii Europejskiej – motywy zastosowania i podstawy funkcjonowania. W: T. Famulska i A. Walasik (red.), *Finanse publiczne. Finanse w niestabilnym otoczeniu – dylematy i wyzwania* (s. 322-330). Katowice: Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach.
- Hyman, D. N. (1996). *Public finance. A contemporary application of theory to policy*. Fort Worth: Dryden Press.
- Ickiewicz, J. (1991). VAT – warunki wprowadzania. *Przegląd Podatkowy*, 5, 3-4.
- IMF (2014). *Fiscal policy and income inequality* (IMF Policy Paper No. 23). Pobrane z <https://www.imf.org/external/np/pp/eng/2014/012314.pdf>
- Immervoll, H. i Richardson, L. (2011). *Redistribution policy and inequality reduction in OECD countries: What has changed in two decades?* (OECD Social, Employment and Migration Working Papers No. 122). Pobrane z <http://dx.doi.org/10.1787/5kg5dlkhjq0x-en>
- Iturbe-Ormaetxe, I. (2015). Saliency of social security contributions and employment. *International Tax and Public Finance*, 22(5), 741-759.

- James, K. (2015). *The rise of the value-added tax*. Cambridge: Cambridge Tax Law Series.
- James, S. i Nobes, C. (2012). *The economics of taxation: Principles, policy and practice*. Birmingham: Fiscal Publications.
- Jaśkiewicz, Z. (1964). Przerzucalność podatków w polskim systemie podatkowym. W: Z. Jaśkiewicz (red.), *Studia podatkowe i budżetowe* (s. 103-164). Toruń: Wydawnictwo Uniwersytetu Mikołaja Kopernika.
- Jensen, S. i Schjelderup, G. (2011). Indirect taxation and tax incidence under nonlinear pricing. *International Tax and Public Finance*, 18(5), 519-532.
- Jones, L. E., Manuelli, R. E. i Rossi, P. E. (1993). Optimal taxation in models of endogenous growth. *Journal of Political Economy*, 101(3), 485-517.
- Kaas, K. P. i Hay, C. (1984). Preisschwellen bei Konsumgütern – Eine theoretische und empirische Analyse. *Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung*, 36(5), 333-346.
- Kahneman, D. (2012). *Pułapki myślenia. O myśleniu szybkim i wolnym*. Poznań: Media Rodzina.
- Kahneman, D. i Tversky, A. (1979). A prospect theory: An analysis of decision under risk. *Econometrica*, 47(2), 263-291.
- Kahneman, D., Knetsch, J. L. i Thaler, R. H. (1986). Fairness as a constraint on profit seeking; entitlements in the market. *The American Economic Review*, 76(4), 728-741.
- Kahneman, D., Knetsch, J. L. i Thaler, R. H. (1991). Anomalies: the endowment effect, loss aversion, and status quo bias. *Journal of Economic Perspectives*, 5(1), 193-206.
- Kaizl, J. (1882). Die Lehre von der Überwälzung der Steuern.
- Kaldor, N. (1955). *An expenditure tax*. Londyn: Allen & Unwin.
- Kalinowski, S. (2008). *Konkurencja lub kooperacja: studia eksperymentalne nad funkcjonowaniem rynków*. Poznań: Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Poznaniu.
- Kalyanaram, G. i Little, J. D. C. (1994). An empirical analysis of latitude of price acceptance in consumer package goods. *Journal of Consumer Research*, 21(3), 408-419.
- Kalyanaram, G. i Winer, R. S. (1995). Empirical generalizations from reference price research. *Marketing Science*, 14(3), G161-G170.
- Kałdoński M. (2007). *Wpływ podatku dochodowego na decyzje leasingowe przedsiębiorstwa*. Poznań: Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Poznaniu.
- Kałdoński, M. (2006). Granice stymulacyjnej roli amortyzacji przyspieszonej. W: P. Karpuś (red.), *Finanse przedsiębiorstwa. Zjazd Katedr Finansowych: instytucje, instrumenty i strategie finansowe w dobie integracji gospodarczej. Lublin 13-15 IX 2006* (s. 297-303). Lublin: Wydawnictwo Uniwersytetu im. Marii Curie-Skłodowskiej.
- Kanbur, R. i Keen, M. J. (1993). Jeux sans frontières: Tax competition and tax coordination when countries differ in size. *American Economic Review*, 83(4), 877-892.
- Kaplow, L. (2006). On the undesirability of commodity taxation even when income taxation is not optimal. *Journal of Public Economics*, 90(6-7), 1235-1250.
- Katona, G. (1963). *Psychological analysis of economic behaviour*. Nowy Jork: McGraw-Hill. Pobrane z <https://hdl.handle.net/2027/mdp.39015002575010>
- Katz, M. L. i Rosen, H. S. (1985). Tax analysis in an oligopoly model. *Public Finance Quarterly*, 13(1), 3-19.

- Kay, J. A. i Davis, E. (1985). Extending the VAT base. *Fiscal Studies*, 6(1), 1-16.
- Keeler, T. E., Hu, T. W., Barnett, P. G., Manning, W. G. i Sung, H. Y. (1996). Do cigarette producers price-discriminate by state? An empirical analysis of local cigarette pricing and taxation. *Journal of Health Economics*, 15(4), 499-512.
- Keen, M. (1996). The future of value-added tax in the European Union. *Economic Policy*, 23, 375-411.
- Keen, M. (2007). Ekonomia dobrobytu a koordynacja podatków w Unii Europejskiej W: M. P. Devereux (red.), *Efektywność polityki podatkowej* (s. 251-284). Warszawa: Wydawnictwo Sejmowe.
- Keen, M. i Lahiri, S. (1998). The comparison between destination and origin principles under imperfect competition. *Journal of International Economics*, 45(2), 323-350.
- Keen, M. i Smith, S. (2000). Viva VIVAT. *International Tax and Public Finance*, 7(6), 741-51.
- Keen, M. i Smith, S. (2006). VAT fraud and evasion: What do we know and what can be done? *National Tax Journal*, 59(4), 861-887.
- Keen, M. J. (1987). Welfare effects of commodity tax harmonization. *Journal of Public Economics*, 33(1), 107-114.
- Keen, M. J. (1989). Pareto-improving indirect tax harmonization. *European Economic Review*, 33(1), 1-12.
- Keen, M. J. i Lahiri, S. (1993). Domestic tax reform and international oligopoly. *Journal of Public Economics*, 51(1), 55-74.
- Keen, M. i Wildasin, D. (2004). Pareto-efficient international taxation. *American Economic Review*, 94(1), 259-275.
- Kenkel, D. S. (2005). Alcohol taxation and control. *American Economic Association Papers and Proceedings*, 95(2), 273-277.
- Kesselman, J. R. (2011). Impacts of BC's harmonized sales tax: Tax grab or pass-through? *Canadian Public Policy / Analyse de Politiques*, 37(2), 139-162.
- Keynes, J. M. (1971). A tract on monetary reform. W: *The collected writings of John Maynard Keynes*, t. 4, London: Palgrave Macmillan.
- Keynes, J. M. (2003). *Ogólna teoria zatrudnienia procentu i pieniądza*. Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN.
- Kieźel, E. (2002). Racjonalność w procesie decyzyjnym konsumentów (w świetle teorii i badań empirycznych). W: Z. Kędzior i E. Kieźel (red.), *Konsumpcja i rynek w warunkach zmian systemowych* (s. 93-103). Warszawa: Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne.
- Kleinert, J. (2004). *The role of multinational enterprises in globalization*. Berlin-Heidelberg-New York: Springer.
- Kleven, H. J. (2004). Optimum taxation and the allocation of time. *Journal of Public Economics*, 88(3-4), 545-557.
- Klun, M. (2004). Taxation compliance costs for companies in Slovenia. *Economic and Business Review for Central and South – Eastern Europe*, 6(4), 325-336.
- Kluzek, M. (2012). *Znaczenie konkurencji podatkowej dla rozmieszczenia bezpośrednich inwestycji zagranicznych w Unii Europejskiej*. Poznań: Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu.

- Komar, A. (1982). Problemy harmonizacji systemów podatkowych krajów członkowskich europejskich wspólnot. *Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny*, 44(3), 293-303.
- Komar, A. (1996). *Systemy podatkowe krajów Unii Europejskiej*. Warszawa: Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne.
- Konopczyński, M. (2015). *Optymalna polityka fiskalna w gospodarce otwartej w świetle teorii endogenicznego wzrostu gospodarczego*. Poznań: Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu.
- Kopczuk, W., Marion, J., Muehlegger, E. i Slemrod, J. (2016). Does tax-collection invariance hold? Evasion and the pass-through of state diesel taxes. *American Economic Journal: Economic Policy*, 8(2), 251-286.
- Kosonen, T. (2015). More and cheaper haircuts after VAT cut? On the efficiency and incidence of service sector consumption taxes. *Journal of Public Economics*, 131, 87-100.
- Kotler, P. i Keller, K. L. (2012). *Marketing*. Warszawa: Dom Wydawniczy Rebis.
- Kotlikoff, L. J. i Summers, L. H. (1987). Tax incidence W: A. J. Auerbach i M. Feldstein (Eds.), *Handbook of Public Economics. Volume 2* (s. 1043-1092). North Holland: Elsevier.
- Kotsogiannis, C., Lopez-Garcia, M. A. i Myles, G. D. (2005). The origin principle, tax harmonization and public goods. *Economics Letters*, 87(2), 211-219.
- Krajewski, P. (2013). *Oddziaływania polityki fiskalnej na wahania koniunktury w Polsce*. Łódź: Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego.
- Krishnamurthi, L., Mazumdar, T. i Raj, S. P. (1992). Asymmetric response in consumer choice and purchase quantity decisions. *Journal of Consumer Research*, 19(3), 387-400.
- Kropiwnicki, J. (1976). *Teoria automatycznych stabilizatorów koniunktury*. Warszawa: PWN.
- Krzakiewicz, K. (1993). *Podjęmowanie decyzji kierowniczych*. Poznań: Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Poznaniu.
- Krzyżaniak, M. i Musgrave R. A. (1963). *The shifting of the corporation income tax: An empirical study of its short-run effect upon the rate of return*. Baltimore: The Johns Hopkins Press.
- Kudła, J. (2004). *Ekonomiczne problemy kosztów opodatkowania i nielegalnego unikania podatków*. Warszawa: Wydawnictwo Uniwersytetu Warszawskiego, Wydział Nauk Ekonomicznych.
- Kudła, J. (2013). *Ekonomia opodatkowania międzynarodowego*. Warszawa: Difin.
- Kulicki, J. (2014). *Administracja danin publicznych w Polsce*. Warszawa: Wydawnictwo Sejmowe.
- Kuzińska, H. (2002). *Rola podatków pośrednich w Polsce*. Warszawa: Wydawnictwo Wyższej Szkoły Przedsiębiorczości i Zarządzania im. Leona Koźmińskiego.
- Lambkin, M., Foxall, G., van Raaij, F. i Heilbrunn, B. (2001). *Zachowanie konsumenta. Koncepcje i badania europejskie*. Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN.
- Laroque, G. (2005). Indirect taxation is superfluous under separability and taste homogeneity: a simple proof. *Economic Letters*, 87(1), 141-144.

- Leszczyłowska, A. (2014). *Współczesne koncepcje podatku dochodowego*. Warszawa: Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne.
- Lindblom, C. E. (2002). *The market system: what it is, how it works, and what to make of it*. New Haven, London: Yale University Press.
- Linkiewicz, A. i Bartosik-Purgat, M. (2017). Konsument oraz proces decyzyjny w warunkach globalizacji. W: M. Bartosik-Purgat (red.), *Zachowania konsumentów. Globalizacja, nowe technologie, aktualne trendy, otoczenie społeczno-kulturowe* (s. 13-27). Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN.
- Little, I. M. (1951). Direct versus indirect taxes. *The Economic Journal*, 61(243), 577-584.
- Litwińczuk, H., Karwat, P. i Pietrasiewicz, W. (2006). *Prawo podatkowe przedsiębiorców*. Warszawa: Dom Wydawniczy ABC.
- Litwińczuk, H., Kaznowski, A., Tetlak, K., Pietrasiewicz, W. i Karwat P. (2013). *Prawo podatkowe przedsiębiorców*. Warszawa: Wolters Kluwer.
- Liu, L. i Altshuler, R. (2013). Measuring the burden of the corporate income tax under imperfect competition. *National Tax Journal*, 66(1), 215-238.
- Lockwood, B. (1993). Commodity tax competition under destination and origin principles. *Journal of Public Economics*, 52(2), 141-162.
- Lockwood, B. (1997). Can international commodity tax harmonisation be Pareto-improving when governments supply public goods? *Journal of International Economics*, 43(3), 387-408.
- Lockwood, B. (2001). Tax competition and tax coordination under destination and origin principles: A synthesis. *Journal of Public Economics*, 81(2), 279-320.
- Lockwood, B., de Meza, D. i Myles, G. (1994). The equivalence between destination and non-reciprocal restricted origin tax regimes. *Scandinavian Journal of Economics*, 96(3), 311-28.
- Lodin, S. O. (1978). *Progressive expenditure tax-an alternative? A report of the 1972 Government Commission on Taxation*. Sztokholm: LiberFörlag.
- Lopez-Garcia, M. A. (1996). The origin principle and the welfare gains from indirect tax harmonization. *International Tax and Public Finance*, 3(1), 83-93.
- Lucas, V. (2001). Tax harmonisation and the origin principle. *Economic Letters*, 71(1), 111-115.
- Majchrzycka-Guzowska, A. (2002). *Finanse i prawo finansowe*. Warszawa: Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis.
- Małyśa-Kaleta, A. (2002). Konsumpcja w kształtowaniu jakości życia Polaków. W: Z. Kędzior i E. Kieźel (red.), *Konsumpcja i rynek w warunkach zmian systemowych* (s. 21-35). Warszawa: Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne.
- Marion, J. i Muehlegger, E. (2011). Fuel tax incidence and supply conditions. *Journal of Public Economics*, 95(9-10), 1202-1212.
- Marshall, A. (1925). *Zasady ekonomiki*. Warszawa: Wydawnictwo M. Arcta.
- Maruchin, W. (1998). *VAT – harmonizacja polskiego prawa podatkowego z prawem Unii Europejskiej*. Warszawa: Wydawnictwo.
- Maslow, A. H. (1943). A theory of human motivation. *Psychological Review*, 50(4), 370-396.

- Mayhew, G. E. i Winer, R. S. (1992). An empirical analysis of internal and external reference prices using scanner data. *Journal of Consumer Research*, 19(1), 62-70.
- Mathé, M., Nicodème, G. i Ruà, S. (2015). Tax shifts (European Commission Working Paper no. 59/2015). Pobrane z https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_papers/taxation_paper_59.pdf
- Mayshar, J. (1991). Taxation with costly administration. *The Scandinavian Journal of Economics*, 93(1), 75-88.
- Mazumdar, T. i Papatla, P. (2000). An investigation of reference price segments. *Journal of Marketing Research*, 37(2), 246-258.
- McLure, C. E. (1971). The theory of tax incidence with imperfect factor mobility. *FinanzArchiv / Public Finance Analysis, New Series*, 30(1), 27-48.
- McLure, C. E. (1975). General equilibrium incidence analysis: The Harberger model after ten years. *Journal of Public Economics*, 4(2), 125-161.
- McLure, C. E. (2000). Implementing subnational value added taxes on internal trade: The compensating VAT (CVAT). *International Tax and Public Finance*, 7, 723-40.
- Mieszkowski, P. M. (1967a). On the theory of tax incidence. *Journal of Political Economy*, 75(3), 250-62.
- Mieszkowski, P. M. (1967b). Tax incidence theory: The effects of taxes on the distributive of income. *Journal of Economic Literature*, 7(4), 1103-1124.
- Milesi-Ferretti, G. M. i Roubini, N. (1998). Growth effects of income and consumption taxes. *Journal of Money, Credit and Banking*, 30(4), 721-744.
- Mill, J. S. (1966). *Zasady ekonomii politycznej i niektóre jej zastosowania do filozofii społecznej*. Warszawa: Państwowe Wydawnictwo Naukowe, oryginał wydany w 1848.
- Mirrlees, J. A. (1975). Optimal commodity taxation in a two-class economy. *Journal of Public Economics*, 4(1), 27-33.
- Mirrlees, J. A. (1976). Optimal tax theory – a synthesis. *Journal of Public Economics*, 6(4), 327-358.
- Mirrlees, J., Adam, A., Besley, T., Blundell, R., Bond, S., Chote, R., ... Poterba, J. (2011). *Tax by design, the Mirrlees review*. New York: Oxford University Press.
- Mitschke, J. (1976). *Über die Eignung von Einkommen, Konsum und Vermögen als Bemessungsgrundlagen der direkten Besteuerung*. Berlin: Duncker und Humblot.
- Modigliani, F. i Brumberg, R. (1954). Utility analysis and the consumption function: An interpretation of cross-section data. W: *The collected papers of Franco Modigliani*, 6(3-46).
- Modzelewski, W. (2013). *Podatek naliczony. Studium teoretyczno-prawne z zakresu podatku od towarów i usług*. Warszawa: Instytut Studiów Podatkowych Modzelewski i Wspólnicy.
- Monroe, K. B. (1973). Buyer's subjective perceptions of price. *Journal of Marketing Research*, 10(1), 70-80.
- Moździerz, A. (2012). Błędna polityka podatkowa przyczyną wzrastających nierówności. *Studia Ekonomiczne Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach. Finanse w niestabilnym otoczeniu – dylematy i wyzwania. Finanse Publiczne*, 108, 331-340.

- Mruk, H. i Jankowiak-Kaczmarek, A. (2017). Wiedza o konsumentach z perspektywy ekonomii behawioralnej. W: M. Bartosik-Purgat (red.), *Zachowania konsumentów. Globalizacja, nowe technologie, aktualne trendy, otoczenie społeczno-kulturowe* (s. 79-97). Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN.
- Musgrave, R. A. (1959). *The theory of public finance*. New York: McGraw-Hill.
- Musgrave, R. A. (1990). On choosing the “correct” tax base – a historical perspective. W: M. Rose (Ed.), *Heidelberg congress on taxing consumption* (s. 29-42). Berlin i Heidelberg: Springer.
- Myles, G. D. (2009). *Economic growth and the role of taxation – theory*. (OECD Economics Department Working Papers No. 713). Pobrane z https://www.oecd-ilibrary.org/economics/economic-growth-and-the-role-of-taxation-theory_222800633678
- Nagel, T. i Müller, K. (1992). Verteilungseffekte einer allgemeinen Verbrauchsteuer am Beispiel der Umsatzsteuer. W: H. G., Petersen, M., Hüther i K., Müller (Eds.), *Wirkungs-analyse alternativer Steuer- und Transfersysteme. Das Beispiel der Bundesrepublik Deutschland* (s. 75-105). Frankfurt/Main: Campus.
- Naritomi, J. (2015). *Consumers as tax auditors* (Working Paper). Pobrane z http://www.iipf.net/papers/Naritomi-Consumers_as_tax_auditors-151.pdf
- Nash, J. F. (1950). The bargaining problem. *Econometrica*, 18(2), 155-162.
- Nasiłowski, M. (2016). *System rynkowy, Podstawy mikro- i makroekonomii*. Warszawa: Wydawnictwo Key Text.
- Neneman, J. (1997). *Redystrybucyjne konsekwencje wprowadzenia VAT w Polsce* (niepublikowana rozprawa doktorska). Łódź: Uniwersytet Łódzki.
- Ng, Y. K. (1975). Bentham or Bergson? Finite sensibility, utility functions and social welfare function. *Review of Economic Studies*, 42(132), 545-569.
- Niesiobędzka, M. (2013). *Dlaczego nie płacimy podatków? Psychologiczna analiza uchylania się od opodatkowania*. Warszawa: Wydawnictwo Naukowe Scholar.
- Nozick, R. (2010). *Anarchia, państwo, utopia*. Warszawa: Aletheia.
- Nygård, O. E. i Revesz, J. T. (2016). A literature review on optimal indirect taxation and the uniformity debate, Hacienda Pública Española. *Review of Public Economics*, 218(3), 107-138.
- Obstfeld, M. i Krugman, P. R. (2008). *Ekonomia międzynarodowa*. Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN.
- OECD (2016). *Consumption tax trends 2016: VAT/GST and excise rates, trends and policy issues*. Paris: OECD Publishing. Pobrane z <http://dx.doi.org/10.1787/ctt-2016-en>
- OECD (2018). *Consumption tax trends 2018: VAT/GST and excise rates, trends and policy issues*. Paris: OECD Publishing. Pobrane z <https://doi.org/10.1787/ctt-2018-en>
- Olchowicz, I., Felis, P., Jamroży, M. i Szlęzak-Matusewicz, J. (2010). *VAT w działalności gospodarczej*. Warszawa: Difin.
- Owsiak, S. (2008). *Finanse publiczne*. Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN.
- Pauch, D. (2015). Problem oszustw podatkowych na przykładzie podatku VAT, *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 848, Ekonomiczne Problemy Usług, Uwarunkowania rynkowe rozwoju mikro, małych i średnich przedsiębiorstw. Mikrofirma 2015*, (116), 633-641.
- Pasternak-Malicka, M. (2016). Funkcja fiskalna podatku od towarów i usług a znieczulenie podatkowe. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, 451, 301-313.

- Pecorino, P. (1993). Tax structure and growth in a model with human capital. *Journal of Public Economics*, 52(2), 251-271.
- Petersen, H. G. (2004). Redistribution and the efficiency-justice trade-off. *Universität Potsdam, Wirtschafts- und Sozialwissenschaftliche Fakultät. Finanzwissenschaftliche Diskussionsbeiträge*, 42, 1-34.
- Petersen, H. G. (2011). Income taxation and the choice of the tax rate schedule: Sacrifice principles and "just" tax rates. *Universität Potsdam, Wirtschafts- und Sozialwissenschaftliche Fakultät Finanzwissenschaftliche Diskussionsbeiträge*, 62, 1-27.
- Pfeiffer, S. i Semerád, P. (2013). *Missing trader fraud in European VAT*. (MENDELU Working Papers in Business and Economics No. 41/2013). Pobrane z http://ftp.mendelu.cz/RePEc/men/wpaper/41_2013.pdf
- Piketty, T., Saez, E. i Stantcheva, S. (2014). Optimal taxation of top labor incomes: A tale of three elasticities. *American Economic Journal: Economic Policy*, 6(1), 230-271.
- Pinson C. i Jolibert, A. (2001). Zachowanie konsumenta – przegląd aktualnych koncepcji i zagadnień. W: M. Lambkin, G. Foxall, F. van Raaij i B. Heilbrunn (red.), *Zachowanie konsumenta. Koncepcje i badania europejskie* (s. 79-83). Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN.
- Politi, R. B. i Mattos, E. (2011). Ad-valorem tax incidence and after-tax price adjustments: Evidence from Brazilian basic basket food. *Canadian Journal of Economics*, 44(4), 1438-70.
- Pomorska, A., Szołno-Koguc, J. i Wójtowicz, K. (2003). *Proces dostosowywania polskich podatków pośrednich do standardów Unii Europejskiej*. Lublin: Wydawnictwo Uniwersytetu Marii Curie-Skłodowskiej.
- Pomeranz, D. (2015). No taxation without information: Deterrence and self-enforcement in the value added tax. *American Economic Review*, 105(8), 2539-2569.
- Poniatowski, G., Neneman, J. i Michalik, T. (2016). VAT non-compliance in Poland under scrutiny (mBank – CASE Seminar Proceedings No. 142/2016). Pobrane z http://www.case-research.eu/sites/default/files/publications/Zeszyt_mBank-CASE_nr_142.pdf
- Poniatowski, G., Bonch-Osmolovskiy, M., Duran-Cabré, J. M., Esteller-Moré, A. i Śmietanka, A. (2018). Study and reports on the VAT gap in the EU-28 member states: 2018 final report.
- Poterba, J. M. (1989). Lifetime incidence and the distributional burden of excise taxes. *American Economic Review*, 79(2), 325-330.
- Poterba, J. M. (1996). Retail price reactions to changes in state and local sales taxes. *National Tax Journal*, 49(2), 165-76.
- Przybylska-Kapuścińska, W. (1984). Automatyczne i dyskrecjonalne stabilizatory koniunktury gospodarczej w systemie fiskalnym. *Zeszyty Naukowe Akademii Ekonomicznej w Poznaniu, Interwencjonizm państwowy. Zagadnienia wybrane*, 118, 110-127.
- Putler, D. (1992). Incorporating reference price effects into a theory of consumer choice. *Marketing Science*, 11(3), 287-309.
- Radziszewski, H. (1919). *Nauka skarbowości. Wykład skarbowości państwowej i gminnej*. Warszawa: Wydawnictwo M. Arcta.

- Ramsey, F. P. (1927). A contribution to the theory of taxation. *The Economic Journal*, 37(145), 47-61.
- Ratti, R. A. i Shome, P. (1977a). The general equilibrium theory of tax incidence under uncertainty. *Journal of Economic Theory*, 14(1), 68-83.
- Ratti, R. A. i Shome, P. (1977b). On a general equilibrium model of the incidence of the corporation tax under uncertainty. *Journal of Public Economics*, 8(2), 233-238.
- Rawls, J. (1994). *Teoria sprawiedliwości*. Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN.
- Rekowski, M. (1998). *Wprowadzenie do mikroekonomii*. Poznań: Wydawnictwo Akademia, Marek Rekowski.
- Ricardo, D. (1957). *Zasady ekonomii politycznej i opodatkowania*. Warszawa: Państwowe Wydawnictwo Naukowe, oryginał wydany w 1817.
- Robinson, J. (1933). *The economics of imperfect competition*. London: Macmillan.
- Romer, P. M. (1986). Increasing returns and long-run growth. *Journal of Political Economy*, 94(5), 1002-1037.
- Rose, M. (2005). Economic aspects of taxation of income from capital. W: P. Essers i A. Rijkers (Eds.), *The notion of income from capital. EATLP international tax series* (Vol. 1). Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation.
- Rothbard, M. N. (2008). *Ekonomia wolnego rynku*. Warszawa: Ludwig von Mises Institute.
- Rybarski, R. (1935). *Nauka skarbowości*. Warszawa: Zakłady Drukarskie F. Wyszynski i S-ka.
- Rzońca, A. (2005). Finanse publiczne a wzrost gospodarki w długim okresie. Analiza przy wykorzystaniu zmodyfikowanego modelu nabywania wiedzy przez praktykę. *Materiały i studia NBP*, 198, 1-39.
- Sadka, E. (1977). A theorem on uniform taxation. *Journal of Public Economics*, 7(3), 387-391.
- Saez, E. (2002). The desirability of commodity taxation under non-linear income taxation and heterogeneous tastes. *Journal of Public Economics*, 83(2), 217-230.
- Salanié, B. (2011). *The economics of taxation*. Cambridge: The MIT Press.
- Salop, S. C. (1979). Monopolistic competition with outside goods. *The Bell Journal of Economics*, 10(1), 141-156.
- Sanna, A. i Gérard, M. (2016). *The efficiency of VAT and the quality of governance* (Louvain School of Management Research Institute Working Paper Series No. 2016/13). Pobrane z <https://dial.uclouvain.be/pr/boreal/object/boreal:166658>
- Sapiei, N. S., Abdullah, M. i Sulaiman, N. A. (2014). Regressivity of the corporate taxpayers' compliance costs. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 164, 26-31.
- Schenk, A. i Oldman, O. (2007). *Value Added Tax: A Comparative Approach*. Cambridge: Cambridge University Press.
- Schneider, F. (1997). The shadow economies of Western Europe. *Economic Affairs*, 17(3), 42-48.
- Schumpeter, J. A. (1995). *Kapitalizm, socjalizm, demokracja*. Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN.
- Seade, J. (1985). *Profitable cost increases and the shifting of taxation: equilibrium response of markets in Oligopoly*. (Warwick Economic Research Papers No. 260).

- Seligman, E. R. A. (1902). *The shifting and incidence of taxation*. New York: The Columbia University Press.
- Shinohara, M. (2014). Tax structure and economic growth: A survey of empirical analysis. *Institute of Economic Research Chuo University Discussion Paper*, 217.
- Shoup, C. S. (1969). *Public finance*. Chicago: Aldine.
- Shoup, C. S. (1987). *The tax mission to Japan, 1949-1950*. Pobrane z http://pdf.usaid.gov/pdf_docs/PNABP721.pdf
- Shoven J. B. (1976). The incidence and efficiency effects of taxes on income from capital. *Journal of Political Economy*, 84(6), 1261-1283.
- Simon, H. (1979). Dynamics of price elasticity and brand life cycles: An empirical study. *Journal of Marketing Research*, 16(4), 439-52.
- Simon, H. (1996). *Zarządzanie cenami*. Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN.
- Sinn, H. W., Gebauer, A. i Parsche, R. (2004). The IFO Institute's model for reducing VAT fraud: Payment first, refund later. *CESifo Forum*, 5(2), 30-34.
- Slemrod, J. (1990). Optimal taxation and optimal tax systems. *Journal of Economic Perspectives*, 4(1), 157-178.
- Slemrod, J. (2008). Does it matter who writes the check to the government? The economics of tax remittance. *National Tax Journal*, 251-275.
- Slemrod, J. (2011). Does a VAT promote exports? *Tax Analysts*, 186-191.
- Smart, M. (2011). The impact of sales tax reform on Ontario consumers: A first look at the evidence. *The School of Public Policy Research Papers. University of Calgary*, 4(3), 1-21.
- Smart, M. i Bird, R. M. (2009). The economic incidence of replacing a retail sales tax with a value-added tax: Evidence from Canadian experience. *Canadian Public Policy / Analyse de Politiques*, 35(1), 85-97.
- Smith, A. (2007). *Badania nad naturą i przyczynami bogactwa narodów*. Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN, oryginał wydany w 1776.
- Smoleń, P. (1996). Podatek od wartości dodanej jako forma opodatkowania obrotu. *Roczniki Nauk Prawnych KUL*, tom VI.
- Smyczek, S. i Kieźel, E. (2011). *Zachowania polskich konsumentów w warunkach kryzysu gospodarczego*. Warszawa: Placet.
- Sobel, R. S. i Holcombe, R. G. (1996). Measuring the growth and variability of tax bases over the business cycle. *National Tax Journal*, 49(4), 535-552.
- Sobiech, J. (1997). Podatki i opłaty publiczne. W: *Finanse publiczne* (s. 97-117). Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN.
- Sobiech, J. (2003). Kontrowersyjne problemy opodatkowania dochodów w Polsce. W: A. Pomorska (red.), *Kierunki reformy polskiego systemu podatkowego* (s. 195-200). Lublin: Wydawnictwo Uniwersytetu Marii Curie-Skłodowskiej.
- Sokołowski, J. (1992). Warunki i skutki wprowadzenia podatku VAT. *Przegląd Podatkowy*, 1, 7-8.
- Solow, R. M. (1956). A contribution to the theory of economic growth. *The Quarterly Journal of Economics*, 70(1), 65-94.
- Somervuori, O. i Ravaja, N. (2013). Purchase behavior and psychophysiological responses to different price levels. *Psychology and Marketing*, 30(6), 479-489.

- Sosnowski, M. (2015). Realizacja funkcji fiskalnej w zakresie podatku od towarów i usług. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, (864), Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia, 76(1)*, 113-124.
- Stern, N. (1987). The effects of taxation, price control and government contracts in oligopoly and monopolistic competition. *Journal of Public Economics, 32(2)*, 133-158.
- Stiglitz, J. E. (1982). Self-selection and Pareto efficient taxation. *Journal of Public Economics, 17(2)*, 213-240.
- Stiglitz, J. E. (2004). *Ekonomia sektora publicznego*. Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN.
- Sweeny, D. J. (1973). Improving the profitability of retail merchandising decisions. *Journal of Marketing, 37(1)*, 60-68.
- Szczepański, J. (1981). *Konsumpcja a rozwój człowieka: wstęp do antropologicznej teorii konsumpcji*. Warszawa: Państwowe Wydawnictwo Ekonomiczne.
- Szczodrowski, G. (2007). *Polski system podatkowy*. Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN.
- Szłęczak-Matuszewicz, J. (2015). Odwrotne obciążenie VAT jako mechanizm przeciwdziałający oszustwom podatkowym. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego (864), Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia, 76(1)*, 265-275.
- Szołno-Koguc, J. (2003). Istota i miejsce podatków pośrednich w systemie podatkowym. W: A. Pomorska, J. Szolno-Koguc i K. Wójtowicz (red.). *Proces dostosowywania polskich podatków pośrednich do standardów Unii Europejskiej* (s. 9-29). Lublin: Wydawnictwo Uniwersytetu Marii Curie-Skłodowskiej.
- Tait, A. (1988). *Value added tax. International practice and problems*. Washington D.C.: IMF.
- Talvi, E. i Végh, C. A. (2005). Tax base variability and procyclical fiscal policy in developing countries. *Journal of Development Economics, 78(1)*, 156-190.
- Tellis, G. J. (1988). The price elasticity of selective demand: A meta-analysis of econometric models of sales. *Journal of Marketing Research, 25(4)*, 331-341.
- Tellis, G. J. i Fornell, C. (1988). The relationship between advertising and quality over the product life cycle: A contingency theory. *Journal of Marketing Research, 15(1)*, 64-71.
- Thaler, R. H. (1991). *Quasi-Rational Economics*. New York: Russell Sage Foundation.
- Toro, J., Jensen, A., Thackray, M., Kidd, M. i Russell, B. (2015). *Polska. Administracja podatkowa – wyzwania modernizacyjne i priorytety strategiczne*. (Raport Międzynarodowego Funduszu Walutowego). Pobrane z www.mf.gov.pl/documents/764034/3224234/20150505_Raport_MFW_PL.pdf.
- Tratkiewicz, T. (2016). Luka w VAT – sposoby przeciwdziałania w Polsce i Unii Europejskiej. *Studia Ekonomiczne, 294*, 185-196.
- Turnovsky, S. J. (1996a). Fiscal policy, growth, and macroeconomic performance in a small open economy. *Journal of International Economics, 40(1-2)*, 41-66.
- Turnovsky, S. J. (1996b). Optimal tax, debt, and expenditure policies in a growing economy. *Journal of Public Economics, 60(1)*, 21-44.
- United States General Accounting Office. (1993). *Value-added tax: Administrative costs vary with complexity and number of businesses* (Report to the Joint Committee on Taxation, U.S. Congress). Pobrane z <https://www.gao.gov/assets/160/153268.pdf>
- Varian, H. R. (2013). *Mikroekonomia. Kurs średni – ujęcie nowoczesne*. Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN.

- Varsano, R. (2000). Sub-national taxation and treatment of interstate trade in Brazil: Problems and a proposed solution, W: S. Burki, F. Eid, M. Freire, V. Vergara i G. Perry (red.), *Decentralization and accountability of the public sector. Proceedings of the Annual World Bank Conference on Development in Latin America and the Caribbean – 1999* (s. 339-355). Washington DC: World Bank.
- Verboven, F. (2002). Quality-based price discrimination and tax incidence: evidence from gasoline and diesel cars. *RAND Journal of Economics*, 33(2), 275-297.
- Viren, M. (2009). Does the value-added tax shift to consumption prices? *AUCO Czech Economic Review*, 3(2), 123-142.
- von Siemens, C. F. (1921). *Veredelte Umsatzsteuer*. Selbstverlag.
- Walasik, A. (2008). *Redystrybucyjna funkcja finansów publicznych w ujęciu teoretycznym*. Katowice: Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Katowicach.
- Weyl, E. G. i Fabinger, M. (2013). Pass-through as an economic tool: Principles of incidence under imperfect competition. *Journal of Political Economy*, 121(3), 528-583.
- Wnorowski, H. i Ćwikowski, D. (2015). Podatkowa przestępczość transgraniczna w Polsce i próba szacowania jej skali. *Optimum: studia ekonomiczne*, 3(75), 107-121. DOI: 10.15290/ose.2015.03.75.08
- Wójtowicz, W. (2002). Podatki pośrednie a zjawisko przerzucalności podatku. W: *Regulacje prawno-podatkowe i rozwiązania finansowe pro publico bono. Księga jubileuszowa profesora Jana Gluchowskiego* (s. 257-264). Toruń: TNOiK Dom Organizatora.
- Yitzhaki, S. i Vakneen, Y. (1989). On the shadow price of a tax inspector. *Public Finance*, 44(3), 492-505.
- Young, D. J. i Bielinska-Kwapisz, A. (2002). Alcohol taxes and beverage prices. *National Tax Journal*, 55(1), 57-73.
- Young, H. P. (2003). *Sprawiedliwy podział*. Warszawa: Wydawnictwo Naukowe Scholar.
- Zajda, J. (1966). *Zysk, oprocentowanie, podatek obrotowy*. Poznań: Wydawnictwo Polskiego Oddziału Polskiego Towarzystwa Ekonomicznego.
- Zalega, T. (2017). Zachowania konsumentów w obliczu kryzysu. W: M. Bartosik-Purgat (red.), *Zachowania konsumentów. Globalizacja, nowe technologie, aktualne trendy, otoczenie społeczno-kulturowe* (s. 147-169). Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN.
- Zaleśkiewicz, T. (2004). Percepcja działań ekonomicznych. W: T. Tyszka (red.), *Psychologia ekonomiczna* (s. 76-101). Gdańsk: Gdańskie Wydawnictwo Psychologiczne.
- Zápal, J. (2014). Consumption tax incidence: Evidence from natural experiment in the Czech Republic. *Acta VSFS*, 8(2), 149-166.
- Zhelobodko, E., Kokovin, S., Parenti, M. i Thisse, J. F. (2012). Monopolistic competition: Beyond the constant elasticity of substitution. *Econometrica*, 80(6), 2765-2784.
- Zielińska-Głębocka, A. i Rynarzewski, T. (2006). *Międzynarodowe stosunki gospodarcze. Teoria wymiany i polityki handlu międzynarodowego*. Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN.
- Zodrow, G. R. (1995). Taxation, uncertainty and the choice of a consumption tax base. *Journal of Public Economics*, 58(2), 257-265.
- Zweig, F. (1923). *Przerzucenie podatków*. Kraków: Krakowska Spółka Wydawnicza.
- Żyżyński, J. (2002). Podatki pośrednie i bezpośrednio-problemy i fakty. *Ekonomista*, 5, 719-750.

SPIS TABEL

1. Ustalanie zobowiązania podatkowego według metod transakcyjnych.....	58
2. Ustalanie zobowiązania podatkowego według metod rachunkowych.....	59
3. Ustalanie podatku od wartości dodanej według różnych metod dla podatku typu produkcyjnego	60
4. Ustalanie podatku od wartości dodanej według różnych metod dla podatku typu dochodowego.....	61
5. Ustalanie podatku od wartości dodanej według różnych metod dla podatku typu konsumpcyjnego.....	62
6. Podatek od wartości dodanej jako procent wszystkich dochodów podatkowych w państwach OECD	66
7. Mechanizm podatku od wartości dodanej, gdy obrót we wszystkich fazach opodatkowany jest według stawki podstawowej	68
8. Mechanizm podatku od wartości dodanej, gdy obrót w dwóch pierwszych fazach opodatkowany jest według stawki podstawowej, a w ostatniej fazie według stawki obniżonej.....	69
9. Mechanizm podatku od wartości dodanej, gdy obrót w dwóch pierwszych fazach opodatkowany jest według stawki podstawowej, a w ostatniej fazie według stawki 0%	70
10. Mechanizm podatku od wartości dodanej, gdy obrót w dwóch pierwszych fazach opodatkowany jest według stawki podstawowej, a w ostatniej fazie występuje zwolnienie	70
11. Mechanizm podatku od wartości dodanej, gdy obrót w pierwszej i ostatniej fazie opodatkowany jest według stawki podstawowej, a w środkowej według stawki obniżonej	71
12. Mechanizm podatku od wartości dodanej, gdy obrót w pierwszej i ostatniej fazie opodatkowany jest według stawki podstawowej, a w środkowej fazie występuje zwolnienie	72
13. Luka podatkowa w podatku od towarów i usług w Polsce w latach 2011-2015	76
14. Mechanizm podatku od wartości dodanej dla odwrotnego obciążenia, gdy obrót we wszystkich fazach opodatkowany jest według stawki podstawowej	79

15. Wskaźnik efektywności poboru podatku od wartości dodanej (VRR) w państwach OECD	84
16. Stawki podatku od wartości dodanej w państwach Unii Europejskiej w 2018 r.	92
17. Luka polityczna w podatku od wartości dodanej w państwach Unii Europejskiej w 2016 r.	94
18. Wyniki estymacji zakresu przeczualności podatku na konsumentów dla usług naprawczych	144
19. Wyniki estymacji zakresu przeczualności podatku na konsumentów dla usług fryzjerskich	145
20. Wyniki estymacji zakresu przeczualności podatku na konsumentów dla usług prania i czyszczenia odzieży	148
21. Wyniki estymacji zakresu przeczualności podatku na konsumentów dla fotelika samochodowego i wózka dziecięcego	152
22. Porównanie zakresu przeczualności podatku na konsumentów w wypadku spadku i wzrostu stawki podatku	153
23a. Wyniki estymacji zakresu przeczualności podatku na konsumentów dla ubrań dziecięcych – część 1	157
23b. Wyniki estymacji zakresu przeczualności podatku na konsumentów dla ubrań dziecięcych – część 2	158
24. Wyniki estymacji zakresu przeczualności podatku na konsumentów dla ubrań niemowlęcych	160
25. Wyniki estymacji zakresu przeczualności podatku na konsumentów dla instrumentów muzycznych	162
26. Porównanie zakresu przeczualności podatku na konsumentów dla towarów o zróżnicowanym poziomie cen	163
27. Wyniki estymacji zakresu przeczualności podatku na czytelników książek.....	166
28. Wyniki estymacji modeli regresji liniowej dla zmiennej zależnej logarytm przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia pracowników zatrudnionych u producentów instrumentów muzycznych	182
29. Wyniki estymacji modeli regresji liniowej dla zmiennej zależnej rentowność sprzedaży producentów instrumentów muzycznych	185
30. Wyniki estymacji modeli regresji liniowej dla zmiennej zależnej rentowność aktywów producentów instrumentów muzycznych	186
31. Wyniki estymacji modeli regresji liniowej dla zmiennej zależnej logarytm przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia fryzjerów	189
32. Wyniki estymacji modeli regresji liniowej dla zmiennej zależnej logarytm zmian przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia fryzjerów	190
33. Wyniki estymacji modeli regresji liniowej dla zmiennej zależnej logarytm kosztów wynagrodzeń salonów fryzjerskich	191
34. Wyniki estymacji modeli regresji liniowej dla zmiennej zależnej rentowność sprzedaży salonów fryzjerskich – szeregi czasowe	192
35. Wyniki estymacji modeli regresji liniowej dla zmiennej zależnej rentowność aktywów salonów fryzjerskich – szeregi czasowe	193

36. Wyniki estymacji modeli regresji liniowej dla zmiennej zależnej rentowność aktywów salonów fryzjerskich – dane panelowe	194
37. Wyniki estymacji modeli regresji liniowej dla zmiennej zależnej logarytm kosztów wynagrodzeń wydawców książek.....	198
38. Wyniki estymacji modeli regresji liniowej dla zmiennej zależnej rentowność aktywów wydawców książek	199
39. Wyniki estymacji modeli regresji liniowej dla zmiennej zależnej logarytm kosztów wynagrodzeń wydawców podręczników	201
40. Wyniki estymacji modeli regresji liniowej dla zmiennej zależnej rentowność aktywów wydawców podręczników	201
41. Wyniki estymacji modeli regresji liniowej dla zmiennej zależnej logarytm kosztów wynagrodzeń wydawców niepodręczników	202
42. Wyniki estymacji modeli regresji liniowej dla zmiennej zależnej rentowność aktywów wydawców niepodręczników.....	203

SPIS WYKRESÓW

1. Społeczne krzywe obojętności a nowoczesna teoria państwa	18
2. Wpływ na poziom dobrobytu zastąpienia podatku od dochodów z kapitału podatkiem konsumpcyjnym lub podatkiem od dochodów z wynagrodzeń.....	28
3. Struktura dochodów podatkowych budżetu państwa w Polsce w 2016 r.....	67
4. Zmiana równowagi rynkowej na rynkach doskonale konkurencyjnych wynikająca z nałożenia specyficznego podatku od sprzedaży	116
5. Sytuacja na rynku monopolistycznym wynikająca z nałożenia specyficznego podatku od sprzedaży przy poziomej krzywej kosztu krańcowego monopolisty.....	117
6. Przerzucalność jednolitego podatku od sprzedaży w modelu równowagi ogólnej	123
7. Przerzucalność selektywnego podatku od sprzedaży w modelu równowagi ogólnej	125
8. Indeks cen usług fryzjerskich na tle indeksu cen towarów i usług konsumpcyjnych wokół momentu zmiany stawki podatku.....	147
9. Przerzucalność podatku na konsumentów w sytuacji spadku jego stawki na usługi pracochłonne	149
10. Przerzucalność podatku na konsumentów w sytuacji wzrostu jego stawki na usługi pracochłonne	150
11. Przerzucalność podatku na konsumentów w sytuacji spadku jego stawki na fotelik samochodowy i wzrostu stawki podatku na wózek dziecięcy	151
12. Przychody ze sprzedaży producentów instrumentów muzycznych.....	179
13. Indeks przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia pracowników zatrudnionych w zakładach fryzjerskich na tle indeksu przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia w całej gospodarce.....	190

SPIS SCHEMATÓW

1. Przepływy w gospodarce a przedmiot opodatkowania w podatku od wartości dodanej.....	55
2. Przerzucalność podatku nałożonego na przedsiębiorstwo	136

THE VALUE-ADDED TAX—A STUDY OF THE TAX SHIFTING TO CONSUMERS, EMPLOYEES AND CAPITAL PROVIDERS

Summary

The objective of the dissertation is to evaluate the suitability of the value added tax, as a form of consumption taxation, to accomplish fiscal and non-fiscal functions, and to determine how the pass-through of the tax affects these functions. The objective of the empirical part is to answer the question to whom, to what extent and when the value added tax burden is shifted. In the dissertation the following tax-shifting directions are analyzed: to consumers, employees and capital providers.

The empirical research shows that in Poland the value added tax burden is not entirely borne by consumers. The extent of the tax shifted to consumers ranges, in general, between 0 and 77%. The consumers' share of the total tax burden is not uniform even within relatively homogeneous groups of goods and services. The extent of the indirect tax shifting to consumers is affected not only by the price elasticity of demand or the model of a market, but also by many other factors, among which the level of the price of goods is broadly deliberated. The analysis also shows different reactions to the tax rate increases and decreases. The studies relate not only to the extent of tax shifting to consumers, but also to its moment. The research shows that in case of goods for which demand is seasonal, the moment of tax shifting coincides with the time of increased demand for these goods.

The book contains evidence that the value added tax burden is borne partly by employees and capital providers. The extent of tax shifting to factors of production depends on the structure of sales. The effects of tax shifting to employees and capital providers can be mitigated due to the 0% tax rate applied to exports. The research on the

tax shifting in the labour-intensive services market shows that the possibilities to influence prices and unemployment by the value added tax are limited.

Keywords: consumption, prices, public economics, taxation, value added tax, tax incidence, behavioral economics.

Opracowanie stanowi niezwykle interesującą rozprawę naukową, poświęconą jednej z najważniejszych konstrukcji współczesnych systemów podatkowych – podatkowi od wartości dodanej. W szczególności badaniu poddane zostały cechy wymienionego podatku jako ogólnej formy opodatkowania konsumpcyjnego oraz problem przeznaczalności na konsumentów, pracowników i dawców kapitału [...] Jak słusznie zauważa Autor, problem przeznaczalności jest bardzo złożony, łączy bowiem w sobie wątki teorii produkcji, wymiany, podziału i konsumpcji. Wymaga zatem dużej wiedzy i znajomości nie tylko istoty podatków, ale także procesów makro- i mikroekonomicznych; dla wyjaśnienia przyczyn i skutków badanego zjawiska niezbędna jest także perspektywa socjologiczna oraz behawioralna. Autor znakomicie porusza się w tych trudnych, międzydiscyplinarnych obszarach, w imponujący sposób łącząc dywagacje teoretyczne ze studiami empirycznymi, dokonując tym samym udanej próby uzupełnienia wskazanej luki badawczej, ale też inspirując do kolejnych wyzwań badawczych.

Z recenzji wydawniczej dr hab. Jolanty Szotno-Koguc

ISBN 978-83-66199-09-5



9 788366 1199095