

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 „Uszlachetniony 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 ujednolicenie 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 ujednoliconą 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.

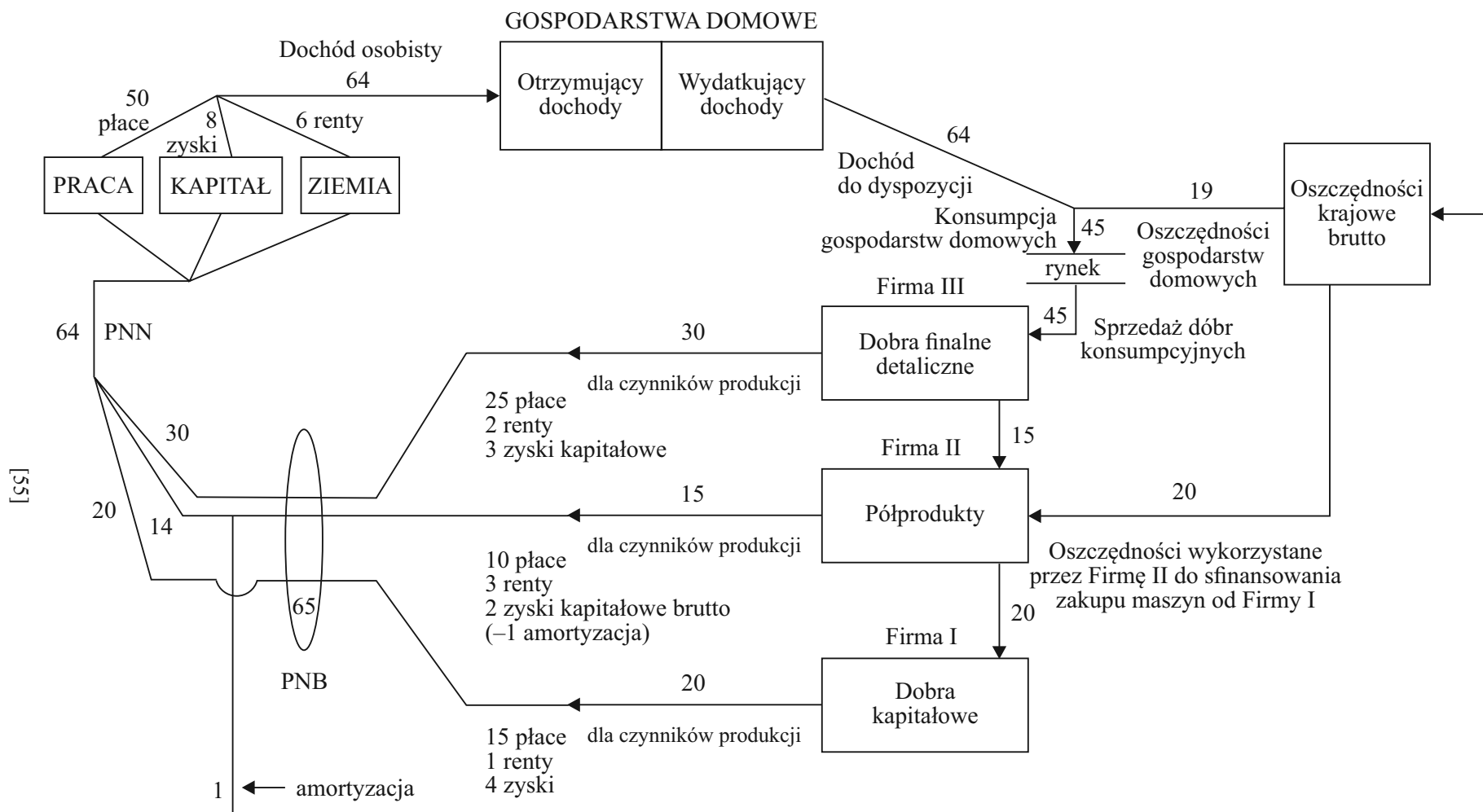
W celu ukazania różnic między sposobami definiowania przedmiotu opodatkowania na schemacie 1 przedstawiono przykład przepływów w gospodarce. Został on oparty na następujących założeniach: jest to gospodarka zamknięta bez sektora publicznego, amortyzację traktuje się jako oszczędności nienależące do czynników 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 naliczony 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).

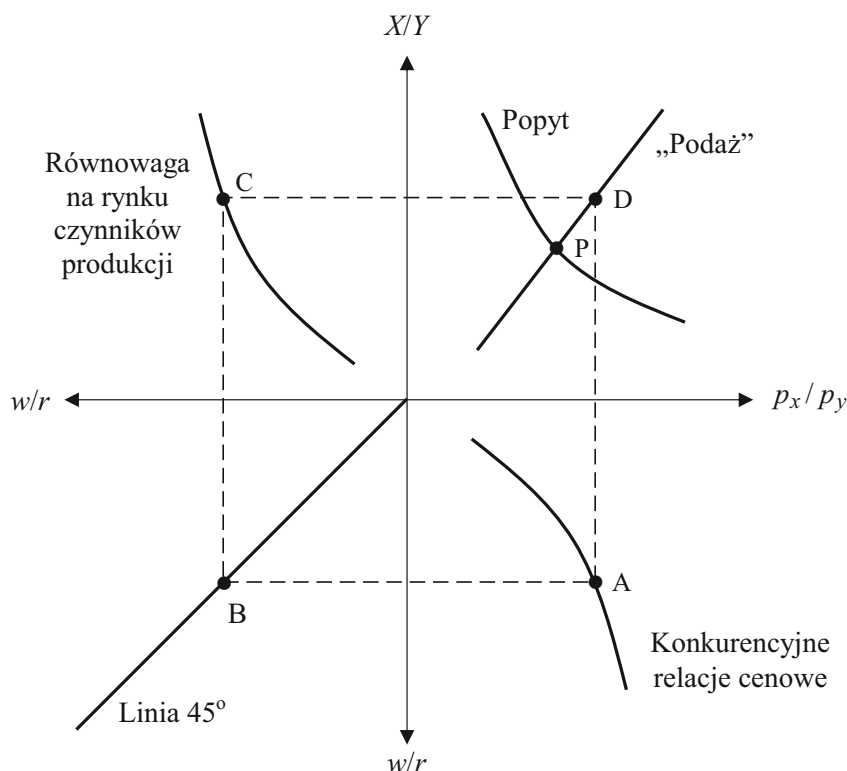
wynikających z tych dokumentów. W przykładzie podatek naliczony stanowi sumę dwóch kwot 13 800 i 2300 j.p., co wynosi 16 100 j.p. Obliczając podatek naliczony, nie uwzględnia się zakupów od zwolnionych mikroprzedsiębiorców, gdyż na dokumentach od nich podatek nie zostanie wykazany. W metodzie odliczeń 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-

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.

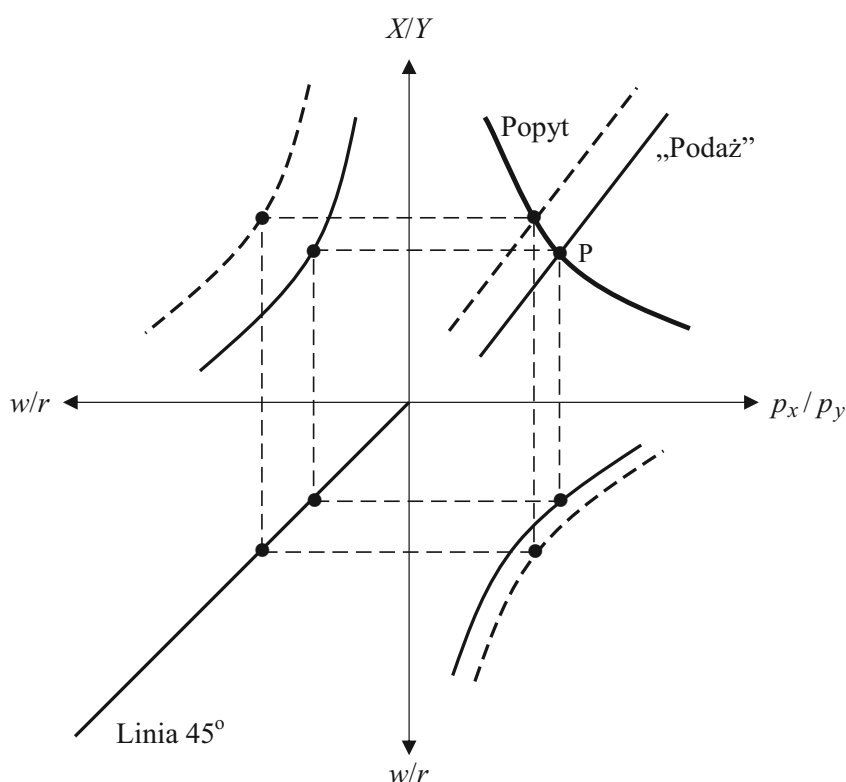
W modelach statycznej równowagi ogólnej wielkość czynników produkcji jest określona, nie następują w nich zmiany wielkości kapitału ani zmiany wiel-

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 mogłby 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 powszechne 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 obuwiu we Włoszech o 4 p.p., wzrost stawki na czasopiśmie 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 Zápal (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.

Tabela 18. Wyniki estymacji zakresu przerzucalności 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)
$\Delta t(1+\tau)$ Spadek	-0,06411*** (0,02266)	-0,04233* (0,02353)	0,02945 (0,03004)	0,03012 (0,02839)	0,01499 (0,03810)	0,02027 (0,03900)
$\Delta t-1(1+\tau)$ Spadek	-0,00198 (0,02418)	0,00851 (0,02446)	-0,00660 (0,03227)	-0,01026 (0,02833)	0,03645 (0,03808)	0,03018 (0,03952)
$\Delta t-2(1+\tau)$ Spadek	0,00869 (0,02458)	0,01421 (0,02508)	0,00243 (0,03253)	0,01119 (0,02870)	0,00197 (0,03824)	-0,01267 (0,03950)
$\Delta t-3(1+\tau)$ Spadek	0,02912 (0,02589)	0,02442 (0,02519)	0,04372 (0,03262)	0,08166*** (0,02978)	-0,01940 (0,03964)	-0,01047 (0,04002)
$\Delta t-4(1+\tau)$ Spadek	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 Wynagrodzenia	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 przerzucalności 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)
$\Delta t(1+\tau)$ Spadek	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)
$\Delta t-1(1+\tau)$ Spadek	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)
$\Delta t-2(1+\tau)$ Spadek	-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)
$\Delta t-3(1+\tau)$ Spadek	-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)
$\Delta t-4(1+\tau)$ Spadek	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)	0,56428** (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% (*).

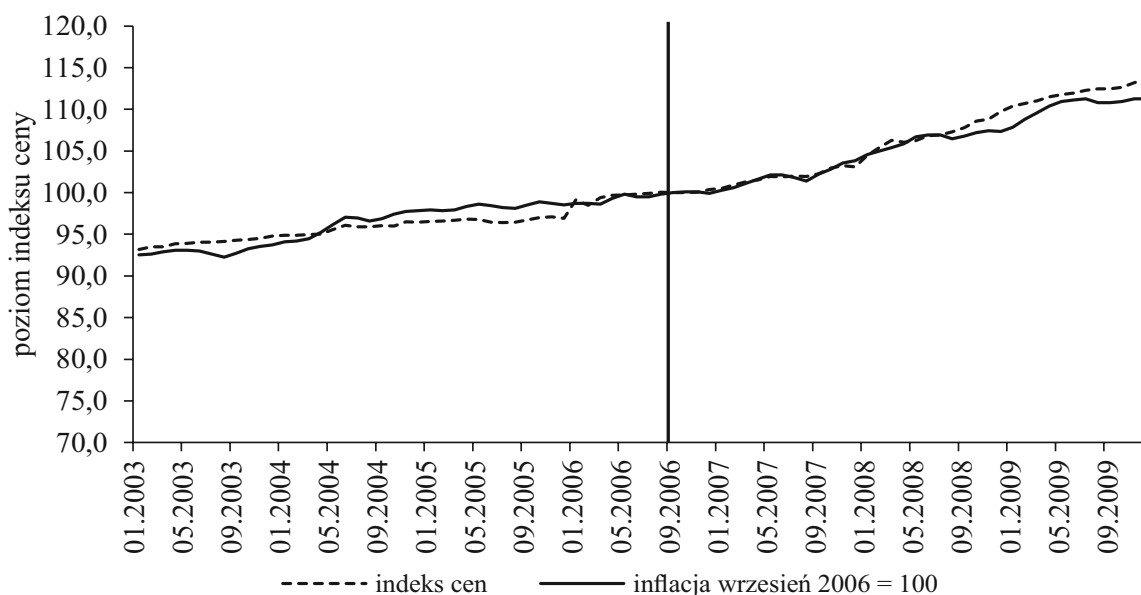
Źródło: na podstawie danych Głównego Urzędu Statystycznego.

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 baletu



b) indeks cen farbowania włosów

