

WACŁAWA STARZYŃSKA, BOGUSŁAWA DOBROWOLSKA

Stawki podatku VAT: jednolite czy zróżnicowane?

VAT tax rates: uniform-rate taxes or diverse taxes?

Abstrakt: W niniejszym artykule podjęto próbę przybliżenia się do odpowiedzi na pytanie na którym skupia się od dłuższego czasu większość prac badawczych dotyczących optymalnego opodatkowania sprzedaży, a mianowicie na udzieleniu odpowiedzi na pytanie, czy istnieje potrzeba różnicowania stawek podatków konsumpcyjnych? W pracy zaprezentowano przegląd najistotniejszych poglądów dotyczących optymalnego opodatkowania konsumpcji w świetle teorii optymalnego opodatkowania. Przedstawiono również wyniki badania redystrybucyjnych efektów funkcjonowania podatku VAT w Polsce.

STAWKI PODATKU VAT: JEDNOLITE CZY ZRÓŻNICOWANE?
– ANALIZA W ŚWIETLE TEORII OPTIMALNEGO OPODATKOWANIA

(VAT tax rates: uniform-rate taxes or diverse taxes?
– the analysis in the light of optimal taxation theory)

W literaturze dotyczącej optymalnych podatków konsumpcyjnych można wyróżnić dwa nurty. Pierwszy, postuluje zastąpienie zróżnicowanych podatków pośrednich podatkiem o jednolitej stopie podatkowej i możliwie szerokiej bazie. Jednolita stawka podatku ma swoje zalety administracyjne i przede wszystkim sprzyja efektywności ekonomicznej. Z drugiej strony, istnieje bogata literatura pod hasłem: optymalne opodatkowanie dóbr,

według której optymalne jest różnicowanie stawek podatku, gdyż przy danych wpływach podatkowych może ono minimalizować społeczne koszty podatków¹.

Jako pierwszy w literaturze przedmiotu analizy optymalnych podatków od sprzedaży podjął się F.P. Ramsey w klasycznym już artykule pt. „*A Contribution to the Theory of Taxation*”, opublikowanym w *Economic Journal* w 1927 roku². Wszystkie późniejsze próby poszukiwań optymalnych rozwiązań w zakresie opodatkowania konsumpcji nawiązywały bezpośrednio lub pośrednio do metodologicznego wzorca zastosowanego przez F. Ramsey’ą. Ramsey wskazał, że gdy chodzi o niewielki wzrost przychodu podatkowego, podatki powinny powodować równą i proporcjonalną redukcję konsumpcji każdego dobra. Udowodnił również, że ten skutek utrzymuje się nawet w sytuacji znacznych zapotrzebowań przychodowych, jeżeli nie występują efekty dochodowe i jeśli krzywe popytu na towary będą miały charakter liniowy. Tego rodzaju warunki najprawdopodobniej nie wystąpią w rzeczywistości, ale jak wykazano w pracy Atkinsona i Stiglitz³, zasada „równych i proporcjonalnych redukcji” może być przedstawiona w mającej ogólne zastosowanie formule matematycznej, którą powinny uwzględniać optymalne podatki. Niestety formuła ta nie wskazuje bezpośrednio, które towary powinny być najwyżej opodatkowane. Lepszy wgląd w naturę tego problemu uzyskuje się wprowadzając dodatkowe założenie, a mianowicie, że popyt na każdy towar jest niezależny od cen innych towarów. Przyjąwszy to założenie, Ramsey sformułował „regułę odwrotnej proporcjonalności stawek podatkowych względem elastyczności”. Ekonomiczny sens „zasady odwrotnej elastyczności” można sprowadzić do sformułowania, że towary, na które popyt jest najmniej elastyczny cenowo, powinny być opodatkowane najwyżej. Zasada ta ściśle dotyczy jedynie sytuacji, w której zakładamy niezależne popyty i wymaga znacznej modyfikacji, gdy bierzemy pod uwagę nierówności pod względem dochodów. Nie mniej jednak ma ona szerokie zastosowanie, a jej podstawowa logika polega na tym, że opodatkowanie towarów, na które popyt nie wykazuje elastyczności cenowej, daje największe przychody. Wynika to z tego, że popyt spada tylko w niewielkim stopniu i najprawdopodobniej stąd pochodzi wysokie opodatkowanie alkoholu, tytoniu i benzyny na całym świecie⁴. W zasadzie tej zawiera się jednak konflikt między efektywnością a sprawiedliwością, bowiem dobra pierwszej potrzeby charakteryzują się z reguły niższą elastycznością cenową popytu, wyższego rzędu zaś elastycznością wyższą. Te pierwsze – w myśl owej reguły – powinny być wyżej opodatkowane, a te drugie niżej. Reguła Ramsey’ą niezależnie od postaci, poza szczególnymi przypadkami⁵, w których

¹ J. Neneman, *Redystrybucyjne konsekwencje wprowadzenia VAT w Polsce*, rozprawa doktorska napisana w Katedrze Ekonomii pod kierunkiem prof. dr hab. Marka Belki, Łódź 1997, s. 6.

² F. Ramsey, *A Contribution to the Theory of Taxation*, „*The Economic Journal*”, Vol. 37, 1927.

³ J.E. Stiglitz, *Lectures on Public Economics*, McGrawHill, London 1980, s. 372.

⁴ C. J. Heady, *Optymalne opodatkowanie jako wskazówka dla polityki podatkowej*, [w:] (red.) M.P. Devereux, *Efektywność polityki podatkowej*, Wyd. Sejmowe, Warszawa 2007, s. 66.

⁵ Interesujące są trzy przypadki, w których jednolite opodatkowanie jest optymalne. 1) Jeżeli występuje egzogeniczny dochód M i jeśli wpływy podatkowe T są niższe od M , to można je gromadzić za pomocą podatku ryczałtowego, bez żadnych strat społecznych. Jednak założenie o występowaniu egzogenicznego dochodu w ogóle, a w szczególności wyższego od T jest nierealne. 2) Powszechnie przyjmuje się, że z punktu widzenia efektywności najlepiej jest opodatkować dobro, na które popyt jest całkowicie nieelastyczny względem ceny, lub

trzeba przyjąć bardzo restrykcyjne założenia, wyklucza jednolite stawki podatków pośrednich.

Kolejny istotny krok w rozwoju teorii optymalnego opodatkowania towarów polegał na uwzględnieniu wpływu redystrybucji dochodów na system podatkowy. Zagadnienie to zostało podjęte w 1971 roku przez P.A. Diamonda i J.A. Mirrlessa⁶. Wykazali oni, że wprowadzenie do rozważań kwestii dystrybucyjnych w znaczący sposób zmienia redukcję konsumpcji w równej proporcji. Najistotniejszą zmianą było to, że konsumpcja towarów nabywanych w szczególnie dużych ilościach przez osoby niezamożne powinna ulec mniejszej niż średniej proporcjonalnej redukcji. Zakres zróżnicowania w proporcjonalności redukcji miał zależeć od stopnia wrażliwości na nierówności społeczne oraz od zakresu różnic we wzorach konsumpcji między bogatymi a biednymi.⁷ Dodatkowo autorzy ci wskazali, że w odniesieniu do popytu niezależnego optymalna stawka podatkowa dla danego towaru powinna zależeć nie tylko od odwrotności cenowej elastyczności popytu na ten towar, lecz także od jego elastyczności dochodowej, która wskazuje, jak zmienia się udział danego dobra w budżecie domowym w miarę wzrostu dochodów⁸. Znaczenie tej modyfikacji okazuje się istotne, kiedy zauważy się, jak wiele towarów ma niską elastyczność cenową. Popyt na towary uznawane za artykuły pierwszej potrzeby nie będzie silnie reagować na zmiany ani cen ani dochodu. Dla tego typu towarów argument wyższego opodatkowania jako sposobu podwyższenia efektywności powinien być rozpatrywany na tle argumentu dystrybucji, przemawiającego na rzecz niższego opodatkowania.

Z porównania formuły Ramsey'ego i Diamonda-Mirrleesa wynika, że skojarzenie efektywności i sprawiedliwości wymaga przeciwstawnych kierunków opodatkowania, wobec czego powstawało pytanie, czy zróżnicowane opodatkowanie jest naprawdę dobrym rozwiązaniem⁹. Na rozstrzygnięcie tego problemu skupiła się od tego momentu większość prac badawczych dotyczących optymalnego opodatkowania.

Jak wykazali Atkinson i Stiglitz¹⁰, przy optymalnym jednolitym opodatkowaniu sprzedaży, jednostki oferujące zróżnicowaną indywidualną podaż pracy wybierają

czynnik produkcji, którego podaż jest niezależna od ceny. Jeśli założyć, że krzywa podaży jest linią pionową (elastyczność względem płacy netto wynosi 0), to można opodatkować tylko pracę, co byłoby równoznaczne z opodatkowaniem czasu wolnego. Oznaczałoby to zmianę relatywnej ceny względem wszystkich pozostałych dóbr i jednocześnie nie zmienione relacje cen pomiędzy wszystkimi pozostałymi dobrami. Sytuacja taka jest równoznaczna z nieopodatkowaniem pracy i jednolitym opodatkowaniem dóbr. Założenie o sztywnej podaży pracy wynikałoby, z bardzo ostrego i nie potwierdzonego badaniami empirycznymi, założenia o rozłączności funkcji użyteczności względem pracy i konsumpcji. 3) Przyjmując wersję reguły Ramsey'ego bazującą na zwykłych krzywych popytu, czyli zakładając homotetyczność (jednokładność) funkcji użyteczności. Więcej na ten temat: J. Neneman, *Redystrybucyjne konsekwencje...*, *op.cit.*, s. 22–30.

⁶ P. A. Diamond, J. A. Mirrlees, *Optimal taxation and public production I: production efficiency, II: tax rules*, „American Economic Review” 1971, Vol. 61.

⁷ H. Kaiser, *Konsumnachfrage, Arbeitsangebot und Haushaltsbesteuerung*, „Finanzwissenschaftliche Schriften” 1990, nr 42, s. 52.

⁸ P. A. Diamond, J. A. Mirrlees, *Optimal taxation and public production I: production efficiency, II: tax rules*, „American Economic Review” 1971, Vol. 61, s. 8–27, 261–278.

⁹ Por. np.: C. J. Heady, K. P. Mitra, *Distributional and revenue raising arguments for tariffs*, „Journal of Development Economics” 1987, t. 26, s. 95.

¹⁰ A. B. Atkinson, J. E. Stiglitz, *The Structure of Indirect Taxation and Economic Efficiency*, „Journal of Economics” 1972, Vol. 1, s. 97–119.

podobne koszyki dóbr konsumpcyjnych, gdyż uzyskują takie same dochody na skutek zróżnicowania stawki płac. Jednolite opodatkowanie jest szczególnie pożądane, gdy preferencje związane z przynależnością do różnych grup społecznych charakteryzują się słabą rozłącznością między dobrami i czasem wolnym, a więc gdy podaż pracy nie oddziałuje na krańcową stopę substytucji między dowolnymi dobrami, oraz gdy poszczególne grupy społeczne otrzymują świadczenia w różnej wysokości.

Model Atkinsona i Stiglitz'a pomijał jednak różnice w zakresie preferencji między gospodarstwami domowymi, które mogą wynikać z różnic demograficznych. Jest to szczególnie ważne, ponieważ argumentem na rzecz opodatkowania pewnych towarów stawkami preferencyjnymi jest to, że stanowią one pokaźną część budżetu pewnych grup demograficznych. Na przykład, obniżona stawka VAT na żywność i ubiory dla dzieci jest uzasadniona, ponieważ rodziny z dużą liczbą dzieci są szczególnie narażone na niedostatek i wydają znaczną część swych budżetów na te towary¹¹.

Deaton i N. Stern¹² rozszerzyli wyniki prac Atkinsona i Stiglitz'a, odnosząc je do gospodarki z różnymi grupami demograficznymi. Założyli oni, że preferencje są słabo rozdzielne – przy założeniu, że gospodarstwa domowe w każdej grupie demograficznej otrzymują optymalnie dobraną płatność, która jest jednolita dla całej grupy, ale zróżnicowana między podgrupami. Wykazali oni, przy przyjęciu powyższych założeń, że maksymalnie efektywna redystrybucja między grupami jest osiągnięta dzięki bezpośrednim płatnościom kierowanym do gospodarstw domowych, a kwestia efektywności jest pozostawiona stawkom podatku obrotowego. Te teoretyczne wyniki prac Dentona i Sterna potwierdzili empirycznie A. Ebrahimi i C. Heady¹³.

Duży wkład w rozwój teorii podatku wniosły prace A. Harbergera¹⁴. Autor ten uważa, że zróżnicowanie podatków może wynikać nie tyle z ich elastyczności i charakterystyki redystrybucyjnej, co z siły przetargowej konsumentów i producentów. Z tego powodu stwierdza on, że „najlepszy argument za jednolitą stawką podatkową oparty jest na idei długookresowego porozumienia między, z jednej strony, rządem a podmiotami ekonomicznymi, z drugiej”¹⁵. Jednolita stawka podatkowa jest bowiem gwarantem stabilności systemu podatkowego, nawet jeśli posiada on pewne wady. Mnogość stawek jest rezultatem ocen dokonywanych przez polityków, na których wywierana jest presja. W rezultacie system podatkowy nie jest ani stabilny i ani spójny, nie ma przy tym żadnej gwarancji, że zlikwiduje on wady podatku jednolitego. Zróżnicowanie stawek zwiększa też znacznie koszty poboru podatków. Poprzez zmniejszenie przejrzystości systemu

¹¹ C. J. Heady, *Optymalne opodatkowanie...*, *op.cit.*, s. 70.

¹² A. Deaton, N. Stern, *Optimally uniform commodity taxes, taste difference and lump-sum grants*, „Economic Letters” 1986, t. 20, s. 263–266.

¹³ A. Ebrahimi, C. Heady, *Tax design and household composition*, „Economic Journal” 1988, t. 98, nr 390, s. 83–96.

¹⁴ A. C. Harberger, *Reflection on Uniform Taxation*, [w:] *The Political Economy of International Trade*, (red.) R. W. Jones, A. O. Kruger, Basil Blackwell, London oraz A. C. Harberger, *Principle of Taxation Applied to Developing Countries: What Have We Learned?*, [w:] M. Boskin, Ch. McLure (red.), *World Tax Reform, Case Studies of Developed and Developing Countries*, International Center for Economic Growth Publication ICS Press, San Francisco, 1990.

¹⁵ A.C. Harberger *Principle of Taxation...*, *op.cit.*, s. 30.

sprzyja oszustwom podatkowym oraz zwiększa możliwości legalnego zmniejszenia lub wręcz unikania podatku.

J. Neneman¹⁶, zwraca uwagę, że choć można matematycznie udowodnić regułę Ramsey'a, to różnicowanie stawek zgodnie z tą regułą nie rozwiązuje wszystkich problemów, bowiem koncentruje ona podatki na dobrach, które ludzie cenią sobie najbardziej (sztywny popyt), nisko zaś opodatkowuje dobra, których konsumpcja jest stosunkowo mało istotna. Praktyczne możliwości różnicowania podatków w oparciu o regułę Ramsey'a są bardzo ograniczone. Generalnie, trudność polega na oszacowaniu elastyczności podaży i skompensowanych elastyczności cenowych dla poszczególnych dóbr w szerokich zakresach cenowych (przy różnych stawkach podatkowych - z reguły elastyczność zmienia się wraz z ceną). Próba uwzględnienia kwestii redystrybucyjnych powoduje dodatkowe komplikacje. Nieuchronne zmiany technologii i gustów musiałyby, zgodnie z regułą Ramsey'a, prowadzić do permanentnych zmian stawek podatkowych, co zwiększyłyby koszty społeczne. Dlatego J. Neneman opowiada się za jedną stawką podatku i realizacją celów redystrybucyjnych poprzez bardziej efektywne narzędzia jak podatki bezpośrednie, czy system pomocy społecznej.

Pogląd ten zdaje się dzielić Christopher Heady¹⁷, który na podstawie swoich badań przeprowadzonych w Wielkiej Brytanii, stwierdza, że „bezpośrednie zasiłki są bardziej efektywne dla osiągnięcia celów redystrybucyjnych niż niejednolite podatki od sprzedaży. Jedynie wtedy, kiedy zasiłków bezpośrednich nie można wprowadzić, powinny być stosowane podatki niejednolite”.

Jak zauważa jednak F. Grądalski¹⁸ realne systemy podatkowe są kompozycją różnych rodzajów podatków, w której dany rodzaj odgrywa rolę wiodącą lub uzupełniającą. W rzeczywistości podatek od konsumpcji współlistnieje z podatkiem dochodowym. Jeśli rządy nie podlegają restrykcjom w zakresie wyboru taryfy opodatkowania dochodów, czyli mogą stosować progresywne taryfy nieliniowe (taka jest najczęściej praktyka podatkowa), to w ramach opodatkowania dochodów z pracy są w dużym stopniu „zabezpieczone” cele redystrybucyjne i w dostatecznym stopniu efektywnościowe. W tej sytuacji nie ma powodów do trwałego różnicowania stawek opodatkowania konsumpcji, zatem preferowane są stawki jednolite.

Warto jednak wspomnieć o dwóch wyjątkach usprawiedliwiających odejście od postulatu jednolitego opodatkowania konsumpcji. Pierwszy uzasadniony jest 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 A. C. 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

¹⁶ J. Neneman, *Redystrybucyjne konsekwencje...*, *op.cit.*, s. 31-33.

¹⁷ C. J. Heady, *Optymalne opodatkowanie...*, *op.cit.*, s. 73.

¹⁸ F. Grądalski, *System podatkowy w świetle teorii optymalnego opodatkowania*, SGH, Warszawa 2006, s. 153.

okazać, że wyższe opodatkowanie dóbr konsumpcyjnych przez grupy uzyskujące wysokie (w tym nielegalne) dochody, będzie jedynym sposobem umożliwiającym skuteczną redystrybucję dochodów¹⁹.

BADANIE REDYSTRYBUCYJNYCH EFEKTÓW FUNKCJONOWANIA PODATKU VAT W POLSCE

The research of redistribution effects of functioning of the value added tax in Poland

2.1. CHARAKTERYSTYKA PROWADZONYCH BADAŃ

The properties of conducted research

Głównym źródłem informacji wykorzystanym w badaniach były niepublikowane dane GUS pochodzące z *Badań Budżetów Gospodarstw Domowych* w latach 1995–2006, dzięki którym możliwy był relatywnie wysoki stopień szczegółowości przeprowadzonych analiz.

Badaniem objęto gospodarstwa domowe w Polsce w podziale na decylowe grupy dochodowe. Badanie zostało podzielone na dwa etapy. Pierwszy z nich obejmował oszacowanie dla każdego typu gospodarstwa domowego kwot zapłaconego podatku VAT. W drugim etapie oszacowano wysokość obciążeń podatkiem VAT poszczególnych typów gospodarstw domowych, jako relacji wysokości zapłaconych podatków VAT do przychodu netto danego typu gospodarstwa²⁰.

W badaniu obciążeń gospodarstw domowych podatkiem VAT wyodrębniono obciążenie z tytułu podatku od towarów i usług: wg stawki podstawowej (22%), stawek preferencyjnych. Tak szczegółowa analiza wydatków gospodarstw domowych i ich obciążeń podatkiem od wartości dodanej pozwala na bardziej precyzyjną ocenę badanego zjawiska w stosunku do innych tego typu badań²¹.

¹⁹ F. Grądalski, *System podatkowy ...*, *op.cit.*, s. 155.

²⁰ Przychody netto są to wszystkie wartości wpływające do gospodarstwa, bez zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych płaconych przez płatnika w imieniu podatnika, jak również bez składek na ubezpieczenia społeczne. Na przychody netto składają się dochód rozporządzalny i pozycje oszczędnościowe po stronie przychodowej.

²¹ Por.: I. Bolkowiak, H. Kuzińska, M. Majewicz, C. Maliszewski, J. Neneman, *Obciążenia podatkowe przychodów gospodarstw domowych*, Instytut Finansów, Warszawa 1996; I. Bolkowiak, H. Kuzińska, M. Majewicz, *Obciążenia podatkowe przychodów gospodarstw domowych w latach 1995–1996*, Instytut Finansów, Warszawa 1998; I. Bolkowiak, H. Kuzińska, M. Majewicz, *Obciążenia podatkowe przychodów gospodarstw domowych (lata 1995–1997)*, Instytut Finansów w Wyższej Szkole Ubezpieczeń i Bankowości, Warszawa 2000; I. Bolkowiak, H. Kuzińska, M. Majewicz, *Obciążenia podatkowe przychodów gospodarstw domowych w latach 1997–1998*, „Studia Finansowe” 2001, nr 58, I. Bolkowiak, H. Kuzińska, M. Majewicz *Obciążenia podatkowe przychodów gospodarstw domowych w latach 1994–1999*, „Zeszyty Naukowe Instytutu Badań Społecznych i Międzynarodowych Fundacji im. Kazimierza Kelles-Krauza” 2003, nr 8, Warszawa. T. Nagel i J. Neneman, *Effects of a Reform of Private Consumption Taxation in Poland*, [w:] *Economic Transformation in Poland*, (red.) M. Belka, H.G. Petersen, Frankfurt, Campus Verlag 1995, s. 212.

Dla potrzeb określenia redystrybucyjnych efektów funkcjonowania podatków konsumpcyjnych wykorzystano również metody estymacji modeli panelowych²². Zastosowanie modeli dwuczynnikowych pozwoliło na jednoczesne zbadanie wpływu przynależności do określonej grupy gospodarstw, jak i czynnika czasu na wielkość obciążeń podatkiem VAT. Weryfikację przeprowadzono na podstawie próby składającej się ze 120 obserwacji (10 grup decylowych obserwowanych w ciągu 12 lat). W analizie nie uwzględniono wszystkich zależności istniejących między omawianymi zmiennymi, bowiem starano się głównie wskazać grupy gospodarstw domowych najbardziej obciążone podatkami konsumpcyjnymi. Zatem ograniczenie się do modeli jednorównaniowych, estymowanych niezależnie od siebie, wydaje się być uzasadnione celem, jak i zakresem pracy.

2.2. WYNIKI BADANIA

Results of research

W tabelicy 1 zaprezentowano wyniki estymacji parametrów liniowego modelu zapłaconych podatków VAT według stawki preferencyjnej (wVPre) jako funkcji zmiennej – przychody netto (Y_i) w kolejnych grupach decylowych (model z dekompozycją wyrazu wolnego). Zaprezentowane wyniki estymacji wskazują na istotne statystycznie, ale niewielkie różnicowanie wysokości zapłaconych podatków VAT według stawek preferencyjnych polskich gospodarstw domowych w decylowych grupach dochodowych, co potwierdzają wartości statystyki LRT oraz F. Zatem wyniki badania wskazują, że ulgi podatkowe kierowane są w podobnym stopniu do wszystkich konsumentów. A skoro tak, to z punktu widzenia redystrybucyjnej funkcji podatków pośrednich, bezcelowe wydaje się być różnicowanie stawek podatku VAT. Wprowadzenie jednej stawki podatku w obrocie wewnętrznym zapewne znacznie ułatwiłoby pobór podatku i przeciwdziałało nadużyciom wynikającym z dywersyfikacji tych stawek.

Przeprowadzone badanie pokazało również, że w całym badanym okresie występuje silna regresja obciążenia podatkami o preferencyjnej stawce VAT co oznacza, że w całym badanym okresie z decyla na decyl maleje średni udział zapłaconych podatków według stawek preferencyjnych w przychodach netto polskich gospodarstw domowych (por. tablica 2.). Wydaje się zatem, że stawki preferencyjne dokonały redystrybucji dochodów budżetowych do gospodarstw najbiedniejszych. Należy jednak zwrócić uwagę na fakt, że regresywność obciążeń stawkami preferencyjnymi występowała zarówno w latach 1995–1997, 2000–2006²³, kiedy to rosło przeciętne obciążenie tymi stawkami, jak również w latach 1998–1999²⁴, kiedy to obciążenie zmniejszyło się. Inaczej mówiąc, regresywność jest niezmienną cechą opodatkowania podatkiem VAT dóbr pierwszej

²² Termin „modele panelowe” używany jest w niniejszej pracy jako synonim modeli ekonometrycznych opartych na danych panelowych.

²³ Z wyjątkiem roku 2002, kiedy odnotowano niewielki spadek.

²⁴ W 1998 rok zniesiono preferencyjną stawkę podatku na usługi telekomunikacyjne.

potrzeby. Jak pisze H. Kuzińska²⁵, gdyby w badanym okresie zastosować jedną stawkę podatku na wszystkie dobra, można osiągnąć taki sam efekt regresywności VAT, jak w sytuacji różnicowania stawek na podstawowe i preferencyjne. Wspieranie konsumpcji gospodarstw domowych o najniższych przychodach przez stosowanie stawek obniżonych nie likwiduje zjawiska niesprawiedliwości podatkowej wynikającej z regresywności opodatkowania. Utrzymywanie niższych cen na wybrane dobra i usługi pierwszej potrzeby stanowiło zatem największe wsparcie dla gospodarstw o najniższych przychodach, poprzez utrzymywanie cen tych dóbr na relatywnie niższym poziomie niż dóbr opodatkowanych stawką podstawową.

Tab. 1. Oszacowania parametrów liniowego modelu zapłaconych podatków VAT według stawki preferencyjnej (wVPre) jako funkcji zmiennej – przychody netto (Y_i) w kolejnych grupach decylowych – model z dekompozycją wyrazu wolnego
Evaluating the parameters of linear model of value added taxes paid according to the preferential rate (in VPre) as a variable function – net incomes (Y1) in successive decile groups – a model with the free-expression decomposition

Zmienna objaśniająca	Model dwuczynnikowy		
	parametr	t	p
Y_i	0,009	16,879	0,0000
stała	6,363	13,924	0,0000
R^2	0,980		
LRT	257,749		0,26607
F	67,409		0,31599

Oszacowania wyrazów wolnych w modelu dwuczynnikowym

Grupa decylowa	Parametr	Błąd standardowy	t	p
I	-.61688	1.00553	-.61349	.270502
II	-1.34722	.96300	-1.39898	.082521
III	-1.25479	.88209	-1.42253	.079057
IV	-.65368	.80863	-.80838	.210435
V	-.28030	.74899	-.37424	.354526
VII	.65091	.68608	.94873	.403799
VIII	1.16196	.73166	1.58811	.172570
IX	1.44595	.90626	1.59551	.057775
X	.72237	2.10292	.34351	.365983

²⁵ H. Kuzińska, *Rola podatków pośrednich w Polsce*, Wydawnictwo Wyższej Szkoły Przedsiębiorczości i Zarządzania im. L. Koźmińskiego, Warszawa 2002, s. 193.

LATA	Parametr	Błąd standardowy	t	p
1995	-1.48504	.98746	-1.50390	.067945
1996	2.72751	.88184	3.09298	.001298
1997	4.96929	.80748	6.15407	.000000
1998	-2.91227	.77009	-3.78173	.000135
1999	-3.03141	.76079	-3.98458	.000066
2000	-1.51799	.75945	-1.99880	.024229
2001	-.94052	.76387	-1.23126	.110617
2002	-.66703	.77041	-.86581	.194379
2003	-.12991	.78253	-.16601	.434249
2004	.42019	.80498	.52198	.301443
2005	.78923	.82416	.95763	.170327
2006	1.77795	.90840	1.95723	.026612

gdzie: Y_i - przychody netto gospodarstw domowych w złotych na osobę w gospodarstwie.

Źródło: Obliczenia własne wykonane w pakiecie *Limdep wersja 7.0* na podstawie niepublikowanych danych GUS pochodzących z *Badania Budżetów Gospodarstw Domowych w latach 1995–2006*.

Analiza wielkości obciążeń gospodarstw domowych podatkiem VAT według stawki podstawowej i preferencyjnych przeprowadzona na podstawie danych z tablicy 2. wskazuje, że w latach 1995–2006 niemal dwukrotnie wzrosło średnie obciążenie podatkiem VAT o stawce podstawowej (z 3,27% w 1995 roku do 6,35% w 2006 roku), natomiast zmalało o 22,4% przeciętne obciążenie stawkami preferencyjnymi z 2,37% w 1995 roku do 1,84% w 2006 roku. Przyczyn takiego stanu rzeczy należy doszukiwać się w stałym procesie upowszechniania stawki podstawowej (rosnącego zakresu przedmiotowego obciążenia 22% stawką VAT), konieczności dostosowania polskiego prawa podatkowego do prawa wspólnotowego, w związku z akcesją Polski do Unii Europejskiej, jak i w zmianach struktury konsumpcji gospodarstw domowych.

Jak wskazują wyniki badań zaprezentowane w tablicy 2. skutki procesu upowszechniania podstawowej stawki podatku VAT, najbardziej odczuły gospodarstwa najuboższe. W 2006 r. w stosunku do 1995 pierwszych pięć grup decylowych odnotowało ponad dwukrotny wzrost wielkości obciążeń podatkiem VAT według stawki podstawowej. Począwszy od gospodarstw należących do VI grupy decylowej tempo wzrostu obciążeń było coraz niższe, by w dziesiątej grupie decylowej osiągnąć 56% wzrost w stosunku do 1995 roku.

Analiza zróżnicowania obciążeń gospodarstw domowych podatkiem VAT według stawki podstawowej i stawek preferencyjnych wskazała na wyższe zróżnicowanie obciążeń gospodarstw domowych stawkami preferencyjnymi. W 1995 roku współczynnik zmienności obliczony dla obciążeń podatkiem VAT według stawek preferencyjnych był ponad trzykrotnie wyższy od analogicznego, obliczonego dla obciążeń podatkiem VAT według stawki podstawowej.

Tab. 2. Obciążenia polskich gospodarstw domowych podstawową i preferencyjnymi stawkami podatku VAT w grupach decylowych w latach 1995–2006 (w %)
 Charging Polish households with basic and preferential VAT tax rates in decile groups in the years 1995–2006 (in %)

Stawki VAT	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	Śred- nia	2006/1995
Decyl I														
22%	3,60	3,61	3,63	4,98	5,07	5,32	5,33	5,50	6,52	7,00	7,50	7,62	5,47	211,67
preferencyjne	3,51	3,88	3,69	2,00	2,09	2,45	2,51	2,51	2,52	2,52	2,52	2,59	2,73	73,79
Decyl II														
22%	3,11	3,31	3,57	4,93	5,19	5,47	5,47	5,44	5,14	6,27	6,17	6,23	5,03	200,32
preferencyjne	2,73	3,51	3,53	1,89	1,84	1,90	1,95	2,02	2,32	2,12	2,15	2,17	2,34	79,49
Decyl III														
22%	3,08	3,28	3,32	5,22	5,77	5,84	5,81	5,82	5,81	6,28	6,35	6,63	5,27	215,26
preferencyjne	2,63	3,32	3,25	1,76	1,67	1,81	1,81	1,82	1,84	1,87	1,92	2,02	2,14	76,81
Decyl IV														
22%	3,15	3,21	3,31	5,41	5,79	5,77	5,85	5,76	5,75	6,25	6,33	6,34	5,24	201,27
preferencyjne	2,47	3,18	3,22	1,64	1,56	1,76	1,80	1,84	1,86	1,89	1,89	1,89	2,08	76,52
Decyl V														
22%	3,13	3,22	3,32	5,43	5,82	6,02	6,03	5,83	5,77	6,27	6,37	6,26	5,29	200,00
preferencyjne	2,31	3,06	3,16	1,56	1,50	1,66	1,76	1,77	1,78	1,81	1,81	1,81	2,00	78,35
Decyl VI														
22%	3,15	3,26	3,38	5,59	5,98	6,03	6,1	5,87	5,7	6,29	6,29	6,27	5,33	199,05
preferencyjne	2,31	3,01	3,08	1,5	1,43	1,59	1,65	1,67	1,69	1,76	1,77	1,78	1,94	77,06
Decyl VII														
22%	3,29	3,28	3,27	5,55	5,82	5,83	6,1	5,94	5,66	6,07	6,2	6,22	5,27	189,06

preferencyjne	2,17	2,87	2,98	1,44	1,41	1,53	1,62	1,63	1,67	1,70	1,70	1,70	1,87	78,34
Wyszczególnienie	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	Śred- nia	2006/1995
Decyl VIII														
22%	3,24	3,43	3,38	5,60	5,80	5,71	5,66	5,97	5,68	5,97	6,22	6,02	5,22	185,80
preferencyjne	2,11	2,75	2,90	1,34	1,31	1,47	1,54	1,55	1,57	1,60	1,63	1,65	1,79	78,20
Decyl IX														
22%	3,31	3,37	3,47	5,54	5,79	6,04	5,93	5,98	5,91	6,02	6,15	6,13	5,30	185,20
preferencyjne	1,95	2,52	2,61	1,29	1,24	1,39	1,42	1,45	1,47	1,51	1,53	1,54	1,66	78,97
Decyl X														
22%	3,68	3,86	3,85	5,28	5,38	5,63	5,55	5,60	5,50	5,62	5,75	5,74	5,12	155,98
preferencyjne	1,55	1,78	1,80	1,07	1,04	1,15	1,17	1,19	1,21	1,24	1,25	1,26	1,31	81,29
Ogół gospodarstw domowych														
Średnia dla stawki 22%	3,27	3,38	3,45	5,35	5,64	5,77	5,78	5,77	5,74	6,20	6,33	6,35	5,25	194,19
Odchylenie standardowe dla stawki 22%	0,20	0,19	0,17	0,23	0,29	0,23	0,26	0,18	0,33	0,33	0,42	0,48	0,11	x
Współczynnik zmienności dla stawki 22%	6,03	5,76	5,04	4,35	5,21	3,98	4,45	3,19	5,70	5,36	6,69	7,50	2,16	x
Średnia dla stawek preferencyjnych	2,37	2,99	3,02	1,55	1,51	1,67	1,72	1,75	1,79	1,80	1,82	1,84	1,99	77,64
Odchylenie standardowe dla stawek preferencyjnych	0,50	0,54	0,50	0,27	0,29	0,33	0,34	0,34	0,37	0,33	0,33	0,35	0,37	x
Współczynnik zmienności dla stawek preferencyjnych	20,94	18,24	16,54	17,41	19,02	19,88	19,53	19,25	20,36	18,26	18,05	18,76	18,44	x

Przez obciążenie podatkami należy rozumieć udział zapłaconego podatku w relacji do przychodu netto.

Źródło: Obliczenia własne na podstawie niepublikowanych danych GUS pochodzących z *Badania Budżetów Gospodarstw Domowych w latach 1995–2006*.

WNIOSKI

Final remarks

W świetle teorii optymalnego opodatkowania kwestia różnicowania stawek podatków konsumpcyjnych nie jest jednoznacznie rozstrzygnięta. Choć już A. Denton, w latach osiemdziesiątych weryfikując empirycznie reguły optymalnego opodatkowania konsumpcji doszedł do wniosku, że „w świetle tych reguł trudno znaleźć dostatecznie mocne przesłanki na rzecz polityki trwałego różnicowania stawek podatkowych”. Stwierdził on, że zróżnicowanie to może mieć jedynie charakter incydentalny i jest uzależnione od ściśle określonych uwarunkowań. Współcześnie dominuje pogląd, że różnicowanie podatku od sprzedaży dla celów redystrybucyjnych lub związanych z efektywnością ma niewielkie lub nie ma żadnego uzasadnienia. Co więcej, opodatkowanie konsumpcji jest mniej newralgiczne niż opodatkowanie dochodów, gdyż trudniej jest uniknąć płacenia podatków nałożonych na dobra i mniejsze jest prawdopodobieństwo powstawania oszustw podatkowych. Poza tym podatki pośrednie są mniej odczuwalne, a przez to politycznie bardziej poprawne. Pamiętać trzeba jednak, że ta „iluzja podatkowa” może budzić poważne zastrzeżenia z etycznego punktu widzenia.

Dyskusja dotycząca roli i znaczenia podatków konsumpcyjnych, ich sprowadzenia do realizacji tylko funkcji fiskalnej czy też wykorzystywania także do osiągania różnych celów pozafiskalnych, powinna być prowadzona ze szczególnym uwzględnieniem aktualnego stanu gospodarki państwa, poziomu zaspokojenia elementarnych potrzeb społecznych, świadomości prawnej w społeczeństwie, wielkości nagromadzonego kapitału przez przedsiębiorców oraz oszczędności gospodarstw domowych. Dopiero wtedy można rozważać, czy system podatkowy powinien być neutralny wobec zjawisk społecznych i ekonomicznych, czy wręcz odwrotnie – powinien stymulować zbyt słabe oddziaływanie praw ekonomicznych²⁶. Należy zatem tworzyć takie konstrukcje podatkowe, które umożliwiłyby realizację celów fiskalnych i pozafiskalnych, natomiast wzajemne proporcje między takimi celami powinny stanowić element założeń strategii rozwoju danego państwa, jego polityki gospodarczej i społecznej oraz metod realizacji zadań uznanych za priorytetowe. Skuteczne prowadzenie polityki podatkowej jest możliwe jedynie wtedy, gdy projektujący tę politykę rozpoznali kierunek i siłę oddziaływania podatków na procesy gospodarcze zachodzące w danym systemie gospodarczym.

²⁶ Z. Ofiarski, *Ewolucja funkcji pozafiskalnej podatków w Polsce po roku 1990*, [w:] (red.) A. Pomorska, *Kierunki reformy polskiego systemu podatkowego*, Wyd. UMCS, Lublin 2003, s. 101.

SUMMARY

In the present article the attempt has been made to answer the question which has been asked for a long time in many research projects concerning optimal taxation of sales – is it necessary to differentiate the rates of consumer taxes?

The results of the conducted analysis indicate that differentiating sale tax for redistribution purposes or tax connected with the effectiveness has little or no justification. The research of redistributive effects of the functioning of value added tax in Poland in the years 1995 – 2006 has proved that supporting the consumption of households with the lowest incomes through using the lowered rates does not eliminate the phenomenon of tax unfairness resulting from the regressiveness of taxation. Thus, regressiveness is a permanent feature of VAT taxation of necessities. If in the examined period one rate of tax on all goods was used, it would be possible to reach the same effect of the VAT regressiveness as in the situation of differentiating the rates into basic and preferential ones.

prof. dr hab. Wacława Starzyńska, dr Bogusława Dobrowolska, Katedra Statystyki Ekonomicznej i Społecznej UL