

# PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

# RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 403

**Finanse publiczne**

Redaktorzy naukowi

Jerzy Sokołowski

Michał Sosnowski



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu  
Wrocław 2015

Redakcja wydawnicza: Agnieszka Flasińska, Barbara Majewska

Redakcja techniczna: Barbara Łopusiewicz

Korekta: Magdalena Kot

Łamanie: Beata Mazur

Projekt okładki: Beata Dębska

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania

znajdują się na stronie internetowej Wydawnictwa

[www.pracnaukowe.ue.wroc.pl](http://www.pracnaukowe.ue.wroc.pl)

[www.wydawnictwo.ue.wroc.pl](http://www.wydawnictwo.ue.wroc.pl)

Publikacja udostępniona na licencji Creative Commons

Uznanie autorstwa-Użycie niekomercyjne-Bez utworów zależnych 3.0 Polska

(CC BY-NC-ND 3.0 PL)



© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu  
Wrocław 2015

**ISSN 1899-3192**

**e-ISSN 2392-0041**

**ISBN 978-83-7695-535-3**

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Zamówienia na opublikowane prace należy składać na adres:

Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

ul. Komandorska 118/120 53-345 Wrocław

tel./fax 71 36 80 602; e-mail:[econbook@ue.wroc.pl](mailto:econbook@ue.wroc.pl)

[www.ksiegarnia.ue.wroc.pl](http://www.ksiegarnia.ue.wroc.pl)

Druk i oprawa: TOTEM

## Spis treści

<b>Wstęp</b> .....	9
<b>Arkadiusz Bernal:</b> Discrimination of domestic supplies relative to imports for the value added tax exemptions .....	11
<b>Szymon Bryndziak:</b> Family allowance in personal income tax, in the context of tax expenditures.....	21
<b>Andrzej Czyżewski, Anna Matuszczak:</b> KRUS w budżecie rolnym Polski w długim okresie.....	30
<b>Agnieszka Deresz, Marian Podstawka:</b> Mechanizmy przestępstw podatkowych na przykładzie podatku VAT .....	42
<b>Jarosław Dziuba:</b> Fiskalne skutki kształtowania stawek podatku od nieruchomości przez miasta na prawach powiatu.....	54
<b>Malgorzata M. Hybka:</b> Discretionary tax liability reliefs in Germany and Poland .....	66
<b>Agata Jakubowska:</b> Zaufanie podstawą współpracy banku i samorządu lokalnego.....	77
<b>Aneta Kargol-Wasiluk, Adam Wyszowski:</b> Rola rady fiskalnej w utrzymaniu dyscypliny finansów publicznych. Wnioski dla Polski .....	87
<b>Krystyna Kietlińska:</b> Rola 1% w zasilaniu organizacji pożytku publicznego (OPP) .....	102
<b>Krzysztof Kil, Mateusz Folwarski:</b> Czynniki wpływające na wynagrodzenia zarządów banków spółdzielczych w województwie małopolskim w okresie pokryzysowym .....	112
<b>Marta Kluzek:</b> Preferencyjne opodatkowanie dochodów z kapitałów pieniężnych – możliwość czy konieczność? .....	122
<b>Anna Leszczyłowska:</b> Obciążenia spółek kapitałowych podatkiem dochodowym w koncepcji <i>allowance for corporate equity</i> (ACE).....	132
<b>Robert Lisowski:</b> Stopy zwrotu otwartych funduszy emerytalnych po reformie.....	141
<b>Malgorzata Mazurek-Chwiejczak:</b> Kierunki ewolucji modeli opodatkowania konsumpcji w państwach OECD .....	153
<b>Ewelina Młodzik:</b> Źródła i rodzaje ryzyka w sektorze finansów publicznych .....	163
<b>Grażyna Musialik, Rafał Musialik:</b> Zarządzanie sektorem publicznym a preferencje publiczne .....	172
<b>Błażej Pilarczyk:</b> Podatkowa grupa kapitałowa w sektorze elektroenergetycznym w Polsce .....	183

<b>Elwira Pindyk:</b> Wpływ planu zagospodarowania na dochody gminy z tytułu podatku od nieruchomości od osób fizycznych .....	192
<b>Piotr Podsiadło:</b> Zagadnienie pomocy publicznej z perspektywy traktatowej przesłanki jej wpływu na konkurencję i wymianę handlową na rynku wewnętrznym .....	206
<b>Ireneusz Pszczółka:</b> Wybrane aspekty funkcjonowania państwowych funduszy majątkowych .....	217
<b>Piotr Ptak:</b> Arithmetic of sovereign debt crisis in Europe and challenges ahead .....	227
<b>Halina Rechul:</b> Cele i zarządzanie ryzykiem jako elementy kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych .....	238
<b>Magdalena Rękas:</b> Wpływ zmian konstrukcji ulgi na dzieci na dochody do dyspozycji rodzin w Polsce .....	248
<b>Mateusz Rolski:</b> Banki spółdzielcze w Polsce – własność prywatna w służbie społeczności lokalnej czy przedsiębiorstwa nastawione na zysk?.....	265
<b>Jacek Sierak:</b> Selected problems of finances of municipalities in the 25 <sup>th</sup> year of self-government in Poland.....	275
<b>Karolina Sobczyk, Joanna Woźniak-Holecka, Tomasz Holecki:</b> Organizacja i finansowanie programów z zakresu profilaktyki raka szyjki macicy skierowanych do kobiet w województwie śląskim.....	289
<b>Jerzy Sokolowski:</b> Opodatkowanie osób fizycznych w Polsce podatkiem dochodowym w latach 2009-2013 .....	298
<b>Michał Sosnowski:</b> Redistributive function of fiscal policy and the income inequalities among the society.....	308
<b>Katarzyna Stabryła-Chudzio:</b> Kierunek zmian w płatnościach bezpośrednich dla rolnictwa państw członkowskich Unii Europejskiej.....	321
<b>Edyta Sygut:</b> Wydajność fiskalna a przedmiot i podstawa opodatkowania podatku akcyzowego .....	331
<b>Tomasz Śmietanka:</b> Finansowo-administracyjne aspekty współpracy JST subregionu radomskiego z samorządem województwa (w opinii wójtów, burmistrzów i starostów) .....	341
<b>Anna Świrska:</b> Metoda kalkulacji poziomu dochodów własnych gminy na potrzeby wyliczenia kwoty podstawowej subwencji wyrównawczej .....	354
<b>Zuzanna Urbanowicz:</b> Polityka pieniężna Narodowego Banku Polskiego a decyzje Europejskiego Banku Centralnego .....	364

## Summaries

<b>Arkadiusz Bernal:</b> Dyskryminacja dostaw krajowych w porównaniu z importem w wypadku zwolnień z podatku od wartości dodanej.....	11
<b>Szymon Bryndziak:</b> Ulga prorodzinna w podatku dochodowym od osób fizycznych w kontekście <i>tax expenditures</i> .....	21
<b>Andrzej Czyżewski, Anna Matuszczak:</b> Farmers' social security fund in Polish agricultural budget in the long term.....	30
<b>Agnieszka Deresz, Marian Podstawka:</b> Mechanisms of tax frauds based on VAT.....	42
<b>Jarosław Dziuba:</b> Fiscal implications of real estate tax rates established by cities with county rights.....	54
<b>Małgorzata M. Hybka:</b> Ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych w Niemczech i w Polsce.....	66
<b>Agata Jakubowska:</b> Trust as a fundament of cooperation between bank and local government.....	77
<b>Aneta Kargol-Wasiluk, Adam Wyszowski:</b> The role of fiscal council to maintain discipline of public finance. Some implications for Poland.....	87
<b>Krystyna Kietlińska:</b> The role of 1% of PIT and CIT in supporting charity organizations in Poland.....	102
<b>Krzysztof Kil, Mateusz Folwarski:</b> Determinants of remuneration of the cooperative banks' board members in Lesser Poland Voivodeship in the post-crisis period.....	112
<b>Marta Kluzek:</b> Preferential taxation of income from capital gains – possibility or necessity?.....	122
<b>Anna Leszczyłowska:</b> Corporate tax burden in the concept of an allowance for corporate equity (ACE).....	132
<b>Robert Lisowski:</b> Open pension funds' rates of return after the reform.....	141
<b>Małgorzata Mazurek-Chwiejczak:</b> Directions of consumption tax models evolution in OECD member states.....	153
<b>Ewelina Młodzik:</b> Sources and types of risk in the public finance sector.....	163
<b>Grażyna Musialik, Rafał Musialik:</b> Public sector management vs. public preferences.....	172
<b>Błażej Pilarczyk:</b> Tax capital group in the electricity sector in Poland.....	181
<b>Elwira Pindyk:</b> Influence of development plan on the municipality's incomes for property tax from natural persons.....	192
<b>Piotr Podsiadło:</b> A question of state aid from the perspective of the treaty premise of its effect on competition and the trade exchange on the internal market.....	206
<b>Ireneusz Pszczółka:</b> Selected aspects of the operating of sovereign wealth funds.....	217

---

<b>Piotr Ptak:</b> Arytmetyka kryzysu zadłużenia w Europie a wyzwania na przyszłość .....	227
<b>Halina Rechul:</b> Objectives and risk management as part of management control in the public finance sector.....	289
<b>Magdalena Rękas:</b> Impact of structural changes in children relief available for income for families in Poland .....	248
<b>Mateusz Rolski:</b> Co-operative banks in Poland – private property at the service of the local community or an enterprise set to the profit? .....	265
<b>Jacek Sierak:</b> Wybrane problemy finansów gmin w 25. roku samorządności terytorialnej w Polsce .....	275
<b>Karolina Sobczyk, Joanna Woźniak-Holecka, Tomasz Holecki:</b> Organisation and financing of the programmes from the scope of cervical cancer prevention targeted at women in the Silesian Voivodeship .....	289
<b>Jerzy Sokolowski:</b> Taxation of individuals in Poland with income tax in the years 2009-2013.....	298
<b>Michał Sosnowski:</b> Redystrybucyjna funkcja polityki fiskalnej a nierówności dochodów ludności .....	308
<b>Katarzyna Stabryła-Chudzio:</b> The direction of changes in direct payments for agriculture of the European Union member states.....	321
<b>Edyta Sygut:</b> Fiscal efficiency vs. the tax base of excise tax .....	331
<b>Tomasz Śmietanka:</b> Financial and administrative considerations of the cooperation of the communes and districts of Radom subregion with the self-government of the voivodeship (according to commune administrators, mayors and district administrators) .....	341
<b>Anna Świrska:</b> Calculation method for optimizing incomes from the equalized part of the subsidy transferred to municipalities.....	354
<b>Zuzanna Urbanowicz:</b> Monetary policy of the National Central Bank of Poland vs. the decisions of the European Central Bank .....	364

**Małgorzata Mazurek-Chwiejczak**

Uniwersytet Marii Curie-Skłodowskiej w Lublinie

e-mail: malgorzata.mazurek-chwiejczak@poczta.umcs.lublin.pl

---

## **KIERUNKI EWOLUCJI MODELI OPODATKOWANIA KONSUMPCJI W PAŃSTWACH OECD<sup>1</sup>**

---

### **DIRECTIONS OF CONSUMPTION TAX MODELS EVOLUTION IN OECD MEMBER STATES**

---

DOI: 10.15611/pn.2015.403.14

**Streszczenie:** Podatki konsumpcyjne stanowią współcześnie zasadniczy element systemów podatkowych państw wysoko rozwiniętych. Różnorodność form opodatkowania konsumpcji, a także rola konkretnych konstrukcji w zasilaniu finansowym budżetów publicznych jest zdeterminowana m.in. poziomem rozwoju społeczno-gospodarczego danego kraju oraz uwarunkowaniami o charakterze historycznym. W ciągu ostatnich 50 lat nastąpiły istotne zmiany w obszarze podatków konsumpcyjnych, np. ograniczono rolę danin fiskalnych obciążających obrót specyficznymi towarami i usługami na rzecz podatków od wartości dodanej. Celem artykułu jest zaprezentowanie form opodatkowania konsumpcji, funkcjonujących w systemach podatkowych państw OECD, oraz wskazanie kierunków ich ewolucji, ze szczególnym uwzględnieniem trendów w zakresie wydajności fiskalnej poszczególnych konstrukcji podatkowych. Szczegółowa analiza, uwzględniająca rys historyczny, dotyczy lat 1995-2012.

**Słowa kluczowe:** podatki konsumpcyjne, podatek od wartości dodanej, *Sales Tax*, akcyzy, funkcja fiskalna.

**Summary:** Nowadays consumption taxes create the core element of highly-developed countries tax systems. The variety of consumption taxation existing forms and the diverse role of consumption taxes in public budgets powering is determined by the level of socio-economic development as well as historical factors. The aim of the article is to present possible forms of consumption taxation with the trends in their evolution, especially in the area of fiscal efficiency. The detailed analysis is focused on the period 1995-2012, with the historic outline.

**Keywords:** consumption taxes, Value Added Tax, Sales Tax, excise duties, fiscal function.

---

<sup>1</sup> Projekt został sfinansowany ze środków Narodowego Centrum Nauki przyznanych na podstawie decyzji numer DEC-2012/05/N/HS4/00481.

## 1. Wstęp

Podatki konsumpcyjne, w tym *Value Added Tax* i akcyzy, są obecne w systemach podatkowych wszystkich krajów będących członkami Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (Organisation of Economic Cooperation and Development – OECD), a powszechność aktów kupna-sprzedaży czyni z nich efektywną formę ściągania siły nabywczej ludności. Podstawę opodatkowania tego typu danin należy uznać za najpoważniejszą z możliwych, jak słusznie bowiem zauważa A. Gomułowicz [1995, s. 2], „konsumować musi każdy, kto chce żyć”. W efekcie podatki konsumpcyjne stanowią współcześnie trzon systemów podatkowych krajów OECD.

## 2. Teoretyczne modele opodatkowania konsumpcji

W ramach podsystemu opodatkowania konsumpcji można wyodrębnić grupę danin o charakterze ogólnym (syntetycznym), obciążających powszechny obrót towarami i usługami, jak również podatki selektywne (analityczne), nakładane na konsumpcję specyficznych dóbr (zazwyczaj z pominięciem usług). Klasyfikacja tego typu jest prezentowana zarówno w literaturze przedmiotu [Gajl 1995, s. 35; Kalinowski 1996, s. 79], jak i oficjalnie stosowana przez OECD [2014b, s. 316].

Wśród podatków konsumpcyjnych typu ogólnego najprostszą formę stanowi podatek jednofazowy (będący jednocześnie podatkiem jednokrotnym), pobierany na wybranym etapie obrotu gospodarczego (produkcja – MST, dystrybucja – WST lub sprzedaż – RST) [Terra, Kajus 2004, s. 366]. Uważa się, że ekonomiczne skutki podatku jednofazowego pobieranego w fazie sprzedaży detalicznej są zbliżone do skutków podatku od wartości dodanej (mowa tu m.in. o neutralności względem procesu produkcji i wymiany) [Gotz-Kozierkiewicz 1992, s. 13], przy czym VAT ma większe walory fiskalne, umożliwiające, jak zauważa H. Kuzińska [2002, s. 13], „wielomiesięczne i permanentne kredytowanie budżetu państwa podatkami naliczonymi, które nie zostały jeszcze odliczone od podatków należnych”.

Historyczny charakter ma podatek wielofazowy kumulatywny (tzw. podatek od obrotu brutto), pobierany na więcej niż jednym etapie obrotu gospodarczego, charakteryzujący się występowaniem efektu tzw. kaskady podatkowej, polegającej na liczeniu „podatku od podatku”. Danina ta, choć wysoce wydajna fiskalnie, to jednak nie zachowuje neutralności procesów gospodarczych, wpływając zniekształcająco zarówno na zachowania konsumentów, jak i na alokację czynników produkcji. W szczególności zniechęca ona do podejmowania nowoczesnych, ale złożonych procesów produkcyjnych, jak również nie sprzyja procesom specjalizacji i kooperacji [Sokołowski 1991, s. 15].

*Value Added Tax* (VAT) to podatek wielofazowy od obrotów netto. Konstrukcja ta polega na obciążeniu w konkretnej fazie obrotu jedynie wartości dodanej, wygenerowanej na danym etapie, nie zaś całkowitej wartości danego dobra czy usługi, przy czym wartość dodaną można zdefiniować jako wartość nowo wytworzoną



w przedsiębiorstwie [Nasiłowski 1996, s. 175]. Tym samym ma miejsce jednokrotne obciążenie całej podstawy opodatkowania, pomimo pobierania daniny na każdym etapie procesu produkcji i dystrybucji. Efekt taki jest możliwy dzięki zastosowaniu metody fakturowej, zwanej inaczej metodą odejmowania pośrednią lub metodą kredytu podatkowego (*subtractive indirect method* lub *credit invoice method*) [Litwińczuk 2013 (red.), s. 468]. Gospodarcze oddziaływanie tej daniny jest względnie neutralne [Gomułowicz 1989, s. 24] – mowa tu zarówno o neutralności wewnętrznej, jak i neutralności z punktu widzenia wymiany międzynarodowej [van der Corput 2002, s. 9]. Wśród innych zalet charakteryzujących *Value Added Tax* należy wskazać jego korzystny wpływ na inwestycje, działający wspomagająco na modernizację przedsiębiorstw, stymulowanie oszczędności<sup>2</sup> czy też wspomaganie eksportu, a w konsekwencji – przyczynianie się do wzrostu zatrudnienia oraz poprawy bilansu handlowego [Gibasiewicz 2012, s. 39-43].

Wśród podatków konsumpcyjnych o charakterze selektywnym dominują akcyzy. Za D. Mączyńskim [2004, s. 106] można zdefiniować tę grupę danin fiskalnych jako „podatki [...] pobierane od spożycia artykułów konsumpcyjnych, produkowanych przez dużą grupę wytwórców, należących do różnych sektorów gospodarczych”. Termin akcyza, a dokładnie jego angielski odpowiednik *excise* wywodzi się ze starofrancuskiego słowa *assise*, oznaczającego wymierzanie lub ustalanie, ewentualnie od łacińskiego *escisere*, rozumianego jako wycinać, wyrzynać, nawiązującego do nacięć na kawałkach drewna, za pomocą których oznaczano ilość napojów alkoholowych w celu wymierzenia zobowiązania z tytułu tej właśnie daniny [Lasiński-Sulecki 2007, s. 10].

Akcyza stanowiła początkowo opłatę, dopiero z czasem ewoluowała w kierunku podatku konsumpcyjnego [Adam 1962, s. 64]. W swoim historycznym rozwoju przeszła też etap, w którym zbliżona była do ceł [Krzyżanowski 1923, s. 272]. Współcześnie terminem „podatki akcyzowe” określa się daniny obciążające konsumpcję wybranych dóbr, pobierane zasadniczo w jednej fazie obrotu gospodarczego (najczęściej u producenta lub importera). Pojawiają się natomiast wątpliwości co do możliwości zakwalifikowania do grupy akcyz podatków od hazardu oraz wybranych podatków ekologicznych.

### 3. Historyczny rozwój podatków konsumpcyjnych w państwach OECD

Akcyzy należą do najstarszych form opodatkowania konsumpcji. Po raz pierwszy konstrukcja tego typu pojawiła się w starożytnym Egipcie, gdzie obciążano nią olej kuchenny. Na południowym wschodzie Azji podatki akcyzowe funkcjonowały już w III w. p.n.e., tj. za czasów dynastii Han, a nakładano je m.in. na herbatę, ryby i napoje alkoholowe [Thuronyi (red.) 1996, s. 246]. W czasach nowożytnych na konty-

<sup>2</sup> Oszczędności nie podlegają obciążeniu podatkami konsumpcyjnymi.

nencie europejskim akcyzy po raz pierwszy zastosowano ok. sześćset lat temu w miastach włoskich [Grapperhaus 2000, s. 24]. Samo pojęcie „akcyza” pojawiło się po raz pierwszy w XVII w. w Niderlandach w odniesieniu do podatków obciążających obrót niektórymi wyrobami przeznaczonymi do bezpośredniej konsumpcji. W Koronie podatek akcyzowy w formie zbliżonej do współczesnej pojawił się już w latach 1656-1659 [Rybarski 1938, s. 403].

Wśród podatków konsumpcyjnych o charakterze ogólnym najstarszą formę stanowi podatek jednofazowy, zastosowany po raz pierwszy w starożytnym Rzymie. W czasach nowożytnych pionierem tej formy opodatkowania okazała się Hiszpania, która wprowadziła konstrukcję tego typu w roku 1342<sup>3</sup>. Podatki konsumpcyjne nieprzypadkowo określa się mianem „dzieci rozpaczy” bądź też „podatków kryzysów, wojen i czasów powojennych” [Pomorska, Szołno-Koguc, Wójtowicz 2003, s. 9]. Implementacja podatku jednofazowego zazwyczaj przebiegała w warunkach trwających konfliktów zbrojnych. W Stanach Zjednoczonych konstrukcję tę wprowadzono w czasie wojny domowej (lata 1862-1865), z kolei w państwach europejskich – wraz z koniecznością odbudowy ze zniszczeń powstałych podczas I wojny światowej (Niemcy – 1916 rok, Włochy i Czechosłowacja – 1919, Francja – 1920, Węgry – 1921, Polska – 1923). Podatek jednofazowy do lat 60. ubiegłego wieku funkcjonował m.in. w Szwecji, Norwegii, Irlandii i Danii, a ponadto do początku lat 90. tego samego stulecia również w wielu krajach Europy Wschodniej, w tym w Polsce w odniesieniu do jednostek sektora uspołecznionego. Współcześnie konstrukcja tego typu jest obecna jedynie w amerykańskim systemie podatkowym w postaci tzw. *Retail Sales Taxes*, pobieranych przez władze stanowe 46 spośród 50 amerykańskich stanów, obciążających etap sprzedaży detalicznej [OECD 2014a, s. 11].

Z kolei podatek wielofazowy funkcjonował do roku 1967 w pięciu państwach Europejskiej Wspólnoty Gospodarczej (RFN, Włochy, Luksemburg, Austria, Hiszpania). Do czasu transformacji społeczno-gospodarczej był także obecny w systemach podatkowych krajów demokracji ludowej, w tym w Polsce w odniesieniu do przychodów sektora nieuspołecznionego. Niedoskonałość tej formy opodatkowania przyczyniła się do jej stopniowego wycofywania i zastępowania bardziej zaawansowaną konstrukcją – podatkiem od wartości dodanej.

*Value Added Tax* stanowi relatywnie młodą konstrukcję podatkową. Mimo iż teoretyczna koncepcja tej daniny została opracowana już w 1919 roku przez niemieckiego ekonomistę Carla Friedricha von Siemensa, to została ona zaimplementowana dopiero w roku 1954 we Francji. Istotny wpływ na przyspieszenie rozwoju podatku od wartości dodanej wywarł przebiegający w krajach Unii Europejskiej (początkowo: Europejskiej Wspólnoty Gospodarczej) proces harmonizacji tej daniny. Objęcie *Value Added Tax* tym procesem wynikało z dwóch przesłanek – po

<sup>3</sup> Podatek jednofazowy funkcjonował tam do roku 1819.

**Tabela 1.** Moment implementacji *Value Added Tax* w państwach OECD

Rok	Państwa dokonujące implementacji VAT
1954	Francja
1968	Niemcy, Szwecja
1969	Holandia
1970	Luksemburg, Norwegia
1971	Belgia
1972	Austria, Irlandia
1973	Włochy, Wielka Brytania
1974	Korea
1979	Dania
1980	Meksyk
1985	Turcja
1986	Nowa Zelandia, Portugalia, Hiszpania
1987	Grecja
1989	Japonia
1990	Chile, Islandia
1991	Kanada, Węgry
1993	Czechy, Finlandia, Polska
1995	Estonia, Izrael, Słowacja, Szwajcaria
1999	Słowenia
2000	Australia

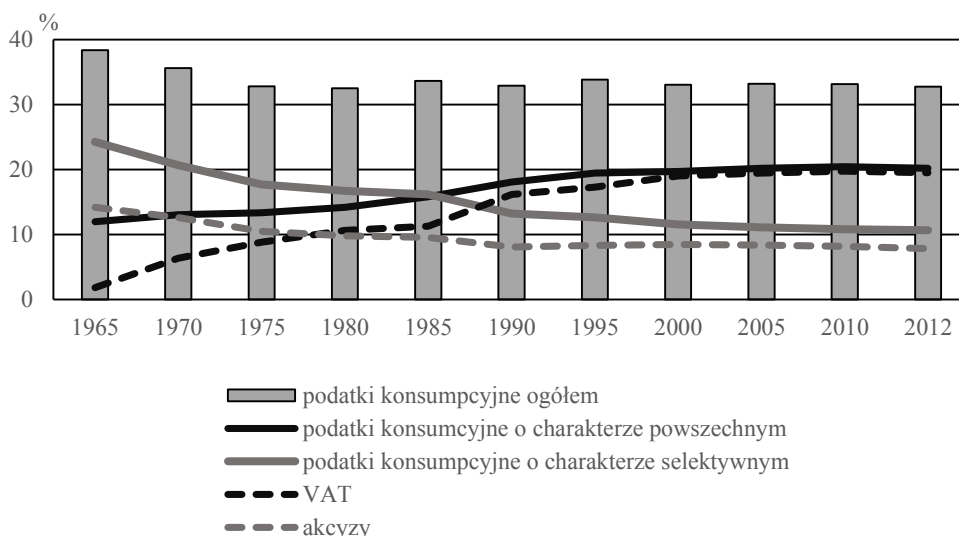
Źródło: [Gajewski 2011, s. 8-9].

pierwsze, harmonizacja podatków pośrednich odegrała kluczową rolę w ustanowieniu jednolitego rynku europejskiego, po drugie zaś od 1979 roku podatek ten stanowi istotną pozycję dochodów budżetu wspólnotowego<sup>4</sup>. Przepisy tzw. I Dyrektywy VAT z 1967 roku zobowiązywały wszystkie państwa członkowskie do zastąpienia funkcjonujących podatków wielofazowych o charakterze kumulatywnym podatkiem od wartości dodanej. W kolejnych latach na VAT decydowały się także kraje prowadzące wymianę handlową z państwami UE. Międzynarodowy Fundusz Walutowy zaleca państwom rozwijającym się implementację tej konstrukcji [OECD 2014a, s. 64]. W latach 1969-2000 podatek od wartości dodanej stał się elementem systemów podatkowych kolejnych krajów OECD z wyjątkiem Stanów Zjednoczonych (tabela 1).

<sup>4</sup> Wpływy z VAT w latach 1979-1998 stanowiły główną pozycję dochodów budżetu wspólnotowego. Wraz z wprowadzeniem w 1998 roku nowej pozycji dochodów, jaką stanowią wpłaty państw członkowskich uzależnione od poziomu dochodu narodowego brutto, udział tej pozycji w dochodach budżetu UE spadł do kilkunastu procent, w dalszym ciągu pełniąc istotną, choć już nie dominującą, funkcję fiskalną.

#### 4. Wydajność fiskalna podatków konsumpcyjnych w państwach OECD

Postulat wydajności fiskalnej należy do najważniejszych cech charakteryzujących optymalny system podatkowy. Wydajność fiskalna jest definiowana jako możliwość uzyskania maksymalnych dochodów, niepowodujących uszczerbku na źródle ich poboru, przy czym należy ją oceniać pod kątem zdolności systemu podatkowego do pokrycia wydatków publicznych (tj. sfinansowania zadań państwa) [Szołno-Koguc 2012, s. 364]. W opracowaniu jako miernik wydajności fiskalnej przyjęto udział wpływów z danej daniny w dochodach podatkowych.



**Rys. 1.** Udział dochodów z podatków konsumpcyjnych w strukturze wpływów podatkowych w państwach OECD w latach 1965-2012 (wartość średnia w skali całego ugrupowania)

Źródło: obliczenia własne na podstawie: OECD Tax Statistics/Revenue Statistics/Comparative Tables, [<http://www.oecd-ilibrary.org> (22 maja 2015)].

Na przestrzeni lat 1965-2012 struktura wpływów uzyskiwanych w ramach pod-systemu opodatkowania konsumpcji uległa istotnej zmianie. Do roku 2010 następował stały wzrost roli fiskalnej podatków konsumpcyjnych o charakterze powszechnym przy jednoczesnym zmniejszaniu się dochodów z tytułu danin obciążających obrót specyficznymi dobrami. Po roku 2010 można zaś mówić o stabilizacji wskaźników fiskalizmu odnoszących się do tych konstrukcji. Wśród przyczyn opisanych wyżej zjawisk należy wskazać, po pierwsze, działania podejmowane na forum międzynarodowym, zmierzające do liberalizacji handlu zagranicznego (w tym przede wszystkim przyjęcie układu GATT), skutkujące obniżką ceł i innych form nietyrfo-

**Tabela 2.** Udział wpływów z *Value Added Tax* i podatków akcyzowych w strukturze dochodów podatkowych państw OECD

Państwa	1995 r.		2000 r.		2005 r.		2010 r.		2012 r.	
	VAT	akcyzy	VAT	akcyzy	VAT	akcyzy	VAT	akcyzy	VAT	akcyzy
Australia	0,0	9,4	11,1	9,2	13,1	7,6	13,4	7,4	12,1	6,4
Austria	18,6	6,0	18,8	6,0	18,8	6,3	18,9	5,7	18,6	5,6
Belgia	15,2	5,2	16,1	5,0	15,8	5,3	16,2	4,9	15,7	4,5
Kanada	8,4	5,6	9,2	4,7	9,9	4,9	12,2	4,7	13,7	4,3
Chile	40,6	7,9	41,8	10,3	37,8	7,8	38,7	7,2	37,7	6,8
Czechy	16,6	9,8	18,3	9,3	19,1	9,8	20,5	10,8	20,9	11,1
Dania	19,3	10,5	19,3	10,4	19,7	9,7	20,6	8,6	20,6	8,5
Estonia	26,5	7,5	27,3	9,6	28,3	12,0	25,7	12,7	26,6	14,0
Finlandia	17,4	9,9	17,4	9,0	19,9	8,6	20,4	8,2	21,1	8,8
Francja	17,4	6,7	16,7	6,2	16,7	5,7	16,3	5,5	15,5	5,3
Niemcy	17,4	7,1	18,4	7,5	18,0	8,4	20,0	7,0	19,4	6,5
Grecja	22,0	14,4	20,8	8,9	21,5	8,2	23,2	10,4	21,2	10,7
Węgry	17,8	10,0	22,4	10,4	22,6	9,7	23,0	9,2	23,7	9,3
Islandia	29,9	8,9	28,5	9,3	27,3	9,2	22,7	8,6	22,8	8,6
Irlandia	21,1	15,0	23,0	13,2	24,8	10,8	22,8	11,0	21,7	10,1
Izrael	23,5	3,5	21,3	3,5	22,5	4,5	24,7	5,8	24,7	5,6
Włochy	13,8	7,9	15,4	6,3	14,6	5,6	14,6	4,9	13,8	5,4
Japonia	5,4	7,4	9,1	7,2	9,5	6,9	9,6	6,5	9,2	6,2
Korea	17,8	13,5	17,0	13,3	17,4	12,0	17,6	10,7	17,2	8,3
Luksemburg	14,0	11,7	14,3	12,0	16,4	11,8	16,8	9,4	18,2	9,1
Meksyk	16,9	8,3	18,7	8,5	19,1	3,3	20,5	3,5	19,0	3,2
Holandia	15,6	7,4	17,5	8,3	19,6	8,5	18,7	8,0	17,9	7,3
Nowa Zelandia	22,8	5,8	24,9	5,4	23,8	3,9	30,7	2,9	30,0	2,7
Norwegia	21,2	12,5	19,7	8,7	18,1	7,4	18,5	7,0	18,2	6,3
Polska	17,0	10,0	21,2	11,1	22,9	12,7	24,0	13,3	22,1	12,4
Portugalia	23,6	14,9	24,8	11,5	27,1	12,1	25,0	10,5	26,4	9,0
Słowacja	20,8	8,7	20,4	9,1	25,0	11,6	22,4	10,4	21,3	9,7
Słowenia	0,0	0,0	23,3	8,4	22,2	9,0	22,0	11,7	22,0	12,4
Hiszpania	15,9	7,7	17,6	7,5	17,8	6,4	16,8	6,6	16,6	6,3
Szwecja	19,4	7,2	16,9	6,0	18,3	6,1	21,3	6,0	21,1	5,8
Szwajcaria	8,6	5,6	13,1	5,5	13,5	5,4	12,8	5,1	13,0	4,9
Turcja	24,3	1,0	24,2	11,7	21,8	21,2	21,7	19,9	20,8	18,3
W. Brytania	19,0	11,3	18,1	10,5	18,6	8,8	18,8	8,9	20,8	8,6
Stany Zjednoczone	0,0	4,6	0,0	3,7	0,0	3,9	0,0	4,1	0,0	3,9
<b>Średnia OECD</b>	<b>17,3</b>	<b>8,3</b>	<b>19,0</b>	<b>8,4</b>	<b>19,5</b>	<b>8,4</b>	<b>19,7</b>	<b>8,1</b>	<b>19,5</b>	<b>7,8</b>

Źródło: obliczenia własne na podstawie: OECD Tax Statistics/Revenue Statistics/Comparative Tables, [<http://www.oecd-ilibrary.org> (22 maja 2015)].

wej ochrony przed konkurencją zagraniczną, po drugie zaś – rozwój nowej formy opodatkowania, jaką stanowi podatek od wartości dodanej.

Neutralność VAT z punktu widzenia wymiany międzynarodowej przyczyniła się do szczególnego rozpowszechnienia tej konstrukcji w warunkach globalizacji gospodarki światowej. Z czasem danina ta zaczęła wypierać podatek wielofazowy o charakterze kaskadowym oraz podatek jednofazowy. Podczas gdy w roku 1965 wpływy z tzw. *Retail Sales Taxes* (RST) zasilają budżety publiczne 16<sup>5</sup> spośród 34 państw OECD, w 2012 roku danina ta funkcjonowała jedynie w Australii, Grecji, Norwegii, Izraelu i Stanach Zjednoczonych, przy czym tylko w dwóch ostatnich przypadkach udział dochodów z niej uzyskiwanych w strukturze wpływów podatkowych przekraczał 1%. Jednocześnie Stany Zjednoczone pozostają jedynym państwem Organizacji, w którym RST stanowi główną formę opodatkowania powszechnego obrotu towarami i usługami.

Znaczenie fiskalne podatku od wartości dodanej charakteryzuje się znacznym poziomem dywersyfikacji. Tradycyjnie większą rolę danina ta odgrywa w budżetach publicznych państw członkowskich UE, gdzie konstytuuje ona od 24 do 44% dochodów podatkowych. Szczególnie wysokie wartości tego wskaźnika notowane są w przypadku tzw. gospodarek wschodzących oraz państw położonych na południu Europy (Grecja, Portugalia), nieco mniejsze – w krajach skandynawskich oraz położonych w centrum kontynentu państwach „starej” Unii, dla których źródłem zasilania finansowego pozostaje podatek od dochodów osobistych (*Personal Income Tax*). Zdecydowanie skromniej kształtują się dochody z tytułu VAT w państwach realizujących tzw. model anglosaski, tj. w Australii, Kanadzie czy Stanach Zjednoczonych<sup>6</sup>, w żadnym z tych państw nie przekraczają 15% wpływów podatkowych. Z kolei największą rolę fiskalną przypisuje się tej daninie w Chile. Mimo wskazanych różnic, podatek od wartości dodanej stanowi obecnie główną formę opodatkowania konsumpcji we wszystkich krajach OECD<sup>7</sup>, a wpływy uzyskiwane z tej daniny stanowią przeciętnie w skali Organizacji ok. 2/3 dochodów z podatków konsumpcyjnych.

Podatki konsumpcyjne o charakterze selektywnym w dalszym ciągu odgrywają istotną rolę jako źródło zasilania finansowego budżetów publicznych państw OECD, jednak wielkość wpływów z nich uzyskiwanych jedynie w Meksyku i Turcji jest porównywalna do dochodów osiągniętych z tytułu VAT.

## 5. Zakończenie

Podatki konsumpcyjne stanowią trzon systemów podatkowych państw OECD, konstytuując w ujęciu przeciętnym ok. 1/3 ogółu wpływów podatkowych. Na przestrzeni lat 1965-2012 podsystem opodatkowania konsumpcji został poddany ewolucyj-

---

<sup>5</sup> Mowa tu o Australii, Francji, Grecji, Irlandii, Islandii, Izraelu, Kanadzie, Korei, Niemczech, Norwegii, Nowej Zelandii, Polsce, Portugalii, Słowenii, Stanach Zjednoczonych i Szwajcarii.

<sup>6</sup> W przypadku Stanów Zjednoczonych mowa tu o *Retail Sales Taxes*.

<sup>7</sup> Z wyjątkiem Stanów Zjednoczonych, gdzie VAT nie funkcjonuje.

nym zmianom. Po pierwsze, ograniczono rolę danin fiskalnych nakładanych na obrót specyficznymi towarami i usługami na rzecz podatków obciążających ogół konsumpcji. Po drugie, w ramach podatków konsumpcyjnych o charakterze powszechnym daniny, takie jak wielofazowy czy jednofazowy podatek obrotowy, zostały zastąpione przez *Value Added Tax*. Historyczny rozwój podatku od wartości dodanej należy uznać za najważniejsze wydarzenie w dziedzinie podatków, jakie miało miejsce w ostatnim półwieczu. Konstrukcja ta w 1970 roku funkcjonowała jedynie w kilku państwach, współcześnie zaś jest ona obecna w systemach podatkowych ponad 160 krajów na świecie. Jednocześnie jej szczególne walory fiskalne, wykorzystywane zwłaszcza w warunkach nierównowagi budżetowej, zaistniałej w budżetach wielu państw w rezultacie dekonunktury gospodarczej lat 2008-2009, pozwoliły na zachowanie *status quo* wysokości dochodów z podatków konsumpcyjnych, pomimo uszczuplenia wpływów uzyskiwanych z selektywnych form opodatkowania konsumpcji. Wydaje się, że w kolejnych latach należy spodziewać się dalszego przesuwania ciężaru podatkowego w kierunku opodatkowania konsumpcji, w szczególności w krajach UE, m.in. ze względu na fakt, iż Komisja Europejska rekomenduje tego typu manewr, traktując go w kategoriach reformy skierowanej na stymulowanie wzrostu gospodarczego [European Union 2012, s. 60].

## Literatura

- I Dyrektywa Rady 67/227/EEC z 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej – ujednoliczona podstawa wymiaru podatku, Dz.Urz. UE seria L 1967 r. nr 71, s. 1301.
- Adam L., 1962, *Podatki i opłaty w kapitalizmie*, Warszawa.
- European Union, 2012, *Tax reforms in EU Member States. Tax policy challenges for economic growth and fiscal sustainability. 2012 Report*, Taxation Papers, Working Paper, no. 34.
- Gajewski D., 2011, *Value Added Tax. A Compendium*, C.H. Beck, Warszawa.
- Gajl N., 1995, *Modele podatkowe. Podatki obrotowe i inne formy obciążeń pośrednich*, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa.
- Gibasiewicz D., 2012, *Zasada neutralności w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej*, LEX a Wolters Kluwer business, Warszawa.
- Gomułowicz A., 1989, *Założenia podatku od wartości dodanej*, Przegląd Organizacji, nr 5.
- Gomułowicz A., 1995, *Granice fiskalizmu*, Głosa, nr 1.
- Gotz-Kozierkiewicz D., 1992, *VAT. Podatek od towarów i usług*, Edytor, Warszawa.
- Grapperhaus F.H.M., 2000, *Opowieści podatkowe Drugiego Millennium. Opodatkowanie w Europie (1000-2000), Stanach Zjednoczonych Ameryki (1765-1801) i Indiach (1526-1709)*, TNOiK Dom Organizatora, IBFD, Toruń-Amsterdam.
- [http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/data/revenue-statistics/comparative-tables\\_data-00262-en?i-sPartOf=/content/datacollection/ctpa-rev-data-en](http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/data/revenue-statistics/comparative-tables_data-00262-en?i-sPartOf=/content/datacollection/ctpa-rev-data-en) (25.05.2015).
- Kalinowski M., 1996, *Współczesne systemy podatkowe: zarys wykładu*, TNOiK Dom Organizatora, Toruń.
- Krzyżanowski A., 1923, *Nauka skarbowości*, Fiszer i Majewski, Poznań.
- Kuzińska H., 2002, *Rola podatków pośrednich w Polsce*, Wydawnictwo Wyższej Szkoły Przedsiębiorczości i Zarządzania im. L. Koźmińskiego, Warszawa.

- Lasiński-Sulecki K., 2007, *Prawna regulacja akcyzy w europejskim prawie wspólnotowym na tle teorii opodatkowania konsumpcji*, Wydawnictwo Adam Marszałek, Toruń.
- Litwiczuk H. (red.), 2013, *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, LEX a Wolters Kluwer business, Warszawa.
- Mączyński D., 2004, *Podatek akcyzowy w prawie polskim i europejskim. Komentarz*, C.H. Beck, Warszawa.
- Nasiłowski M., 1996, *System rynkowy. Podstawy mikro- i makroekonomii*, Wydawnictwo Key Text, Warszawa.
- OECD, 2014a, *Consumption Tax Trends 2014. VAT/GST and excise rates, trends and administration issues*, OECD Publishing.
- OECD, 2014b, *Revenue Statistics 2014, Annex A, The OECD classification of taxes and Interpretative Guide*, OECD Publishing.
- Pomorska A., Szolno-Koguc J., Wójtowicz K., 2003, *Proces dostosowywania polskich podatków pośrednich do standardów Unii Europejskiej*, Wydawnictwo UMCS, Lublin.
- Rybarski R., 1938, *Podatek akcyzowy za czasów Jana Kazimierza i Michała Korybuta*, [w:] *Studia historyczne ku czci Stanisława Kutrzeby*, Nakładem Komitetu, Kraków.
- Sokołowski J., 1991, *Oddziaływanie podatków dochodowych i od wartości dodanej na procesy gospodarcze*, Skrypty Akademii Ekonomicznej im. O. Langego we Wrocławiu, Wrocław.
- Szolno-Koguc J., 2012, *Istota i czynniki determinujące wydajność fiskalną podatków i systemu podatkowego*, [w:] *Finanse w niestabilnym otoczeniu – dylematy i wyzwania. Finanse publiczne*, red. T. Famulska, A. Walasik, Zeszyty Naukowe Wydziałowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach, Katowice.
- Terra B.J.M., Kajus J., 2004, *A Guide to the European VAT Directives*, vol. 1, *Introduction to European VAT and other indirect taxes*, IBFD.
- Thuronyi V. (red.), 1996, *Tax law design and drafting*, International Monetary Fund, vol. 1.
- Van der Corput W., 2002, *Importation of goods in the Netherlands*, VAT Monitor, vol. 13, no. 1.