

Jerzy Sokołowski

Akademia Ekonomiczna we Wrocławiu

WYSOKOŚĆ OBCIĄŻEŃ PODATKOWYCH A PRZERZUCALNOŚĆ PODATKÓW

1. Wstęp

W artykule autor podejmuje problematykę przerzucalności podatków i wpływu tego zjawiska na wysokość obciążeń podatkowych. Celem publikacji jest przede wszystkim poszukiwanie odpowiedzi na następujące pytania:

- Które z podatków stwarzają możliwość przerzucania ich na konsumentów?
- W jakich warunkach podatki dochodowe mogą być przerzucane?
- W jakich sytuacjach nie udaje się w pełni przerzucić podatków pośrednich?
- Jakie są konsekwencje zróżnicowanej przerzucalności podatków na wysokość obciążeń podatkowych?

2. Przerzucalność podatków a wysokość obciążeń – dotychczasowe efekty badań

Wysokość obciążeń podatkowych ma istotne znaczenie dla rozwoju gospodarki każdego państwa, ale może mieć także wpływ na funkcjonowanie gospodarki światowej jako całości. Wysokość podatków w danym państwie z jednej strony wpływa na poziom dochodów budżetu centralnego i budżetów samorządowych, z drugiej oddziałuje na zachowania podmiotów gospodarczych. Ponadto wysokość podatków, zwłaszcza tych, których podstawą opodatkowania jest obrót, wpływa w istotny sposób na popyt. Niskie podatki w skali gospodarki światowej przyczyniają się do jej globalnego wzrostu, gdyż jest to z reguły silna motywacja do podejmowania inwestycji. Natomiast mocne zróżnicowanie obciążeń podatkowych w poszczególnych krajach prowadzi często do transferu dochodów i inwestycji do tych państw, gdzie podatki są niskie.

Wysokość obciążeń podatkowych była przedmiotem badań wielu ekonomistów. Jako miernik poziomu obciążeń podatkowych przyjmowano najczęściej wskaźniki będące ilorazem łącznej kwoty pobranych podatków do wysokości dochodu naro-

dowego względnie produktu krajowego brutto (por. [Genser, 1985, s. 2-4]). Wskaźniki te umożliwiają porównanie obciążeń podatkowych w różnych okresach, stwarzają też możliwość analizy porównawczej wysokości obciążeń między poszczególnymi państwami. W XIX wieku P.J. Proudhon określił górną granicę opodatkowania na 10% wytworzonego dochodu narodowego [Proudhon, 1961, s. 275]. Jednak już na początku XX wieku w wielu krajach tę granicę przekroczono. Próbowano więc określić nowy próg nieprzekraczalnych obciążeń podatkowych. Na przykład C. Clark określił ten próg na poziomie 25% dochodu narodowego, ale i ta granica została stosunkowo szybko przekroczona [Parkinson, 1980, s. 82]. Tendencje wzrostowe udziału obciążeń podatkowych w dochodzie narodowym czy produkcie krajowym brutto utrzymywały się przez wiele lat po drugiej wojnie światowej. Dopiero w ostatnim okresie można zauważyć, że ta tendencja, przynajmniej w niektórych krajach, została zahamowana.

Tabela 1. Udział obciążeń podatkowych w PKB w państwach OECD

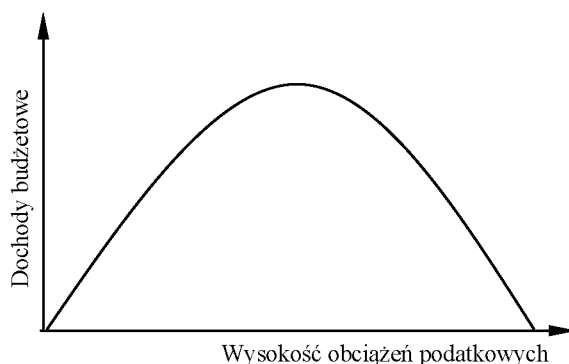
Państwo	1985	1990	1995	2000	2005
Australia	25,1	26,7	29,7	31,5	33,9
Czechy	–	–	40,1	38,9	40,7
Francja	41,2	43,1	44,0	45,2	45,8
Finlandia	44,9	45,2	45,1	47,3	47,4
Niemcy	34,8	36,6	38,2	37,8	42,1
Japonia	26,6	27,9	27,6	27,5	28,2
Irlandia	37,3	36,8	32,8	31,2	34,7
Holandia	44,2	45,4	41,9	41,1	42,5
Kanada	33,7	35,7	35,6	35,6	40,8
Korea	18,9	19,2	20,5	26,1	32,2
Polska	–	–	39,6	34,3	39,8
Portugalia	29,8	30,1	32,5	34,3	38,1
Słowacja	–	–	35,8	34,9	34,7
Hiszpania	30,2	31,9	32,8	35,2	36,6
Szwecja	49,1	48,2	48,5	54,0	55,3
Wielka Brytania	37,8	36,2	34,8	37,2	38,3
Węgry	–	–	42,4	39,0	43,8
USA	28,9	27,2	27,6	29,7	30,6

Źródło: opracowanie własne na podstawie: *Inwentur der Steuern*, KE Brüssel, 15,17 Ausgabe.

Ekonomiści w różny sposób postrzegali możliwość oddziaływania poprzez poziom obciążeń podatkowych na wzrost gospodarczy. U J.M. Keynesa podniesienie poziomu obciążeń podatkowych było jednym z elementów antycyklicznej polityki równoważenia koniunktury. Umożliwiało bowiem zwiększenie wydatków budżetowych, co w konsekwencji miało prowadzić do wzrostu popytu. Z kolei wzrost popytu powodował zwiększenie podaży [McKenzie, 1986, s. 332].

Z gruntu odmienne podejście reprezentują zarówno monetaryści, jak i przedstawiciele szkoły ekonomii podaży. Wskazują, że obniżenie podatków pobudza

aktywność gospodarczą i inwestycje. Natomiast wysokie podatki prowadzą do ograniczenia motywacji gospodarczej, co w dłuższym okresie może powodować nawet spadek dochodów budżetowych [Friedman, 1982]. Relacje między wysokością obciążeń podatkowych a dochodami budżetowymi przedstawiano w różny sposób. Do najbardziej znanych należy funkcja określająca te zależności sformułowana przez A. Laffera [Stroup, Gwartney, 1976, s. 275] (rys. 1). Przy wysokich podatkach ograniczana jest motywacja do rozszerzania działalności gospodarczej. Część przedsiębiorców rezygnuje z prowadzenia działalności, rozszerza się też szara strefa. W konsekwencji spadają dochody budżetowe.



Rys. 1. Krzywa Laffera

Źródło: opracowanie własne.

Przedstawione relacje między wysokością obciążeń podatkowych a dochodami budżetowymi dotyczą dłuższych okresów. W krótkim okresie obniżenie podatków może spowodować zmniejszenie dochodów budżetowych. Reakcje przedsiębiorców na obniżenie obciążeń podatkowych, a zwłaszcza efekty tych reakcji są bowiem przesunięte w czasie.

Dla funkcjonowania gospodarki, a szczególnie istnienia silnej motywacji do inwestowania, istotne znaczenie ma nie tylko poziom obciążeń podatkowych mierzony jego stosunkiem do PKB, ale także struktura podmiotowa i przedmiotowa tych obciążeń. Chodzi tu zwłaszcza o to, czy bardziej obciążani są przedsiębiorcy, czy konsumenci, i co się z tym wiąże – jak wysokie są podatki bezpośrednie i pośrednie. Istotnym zagadnieniem staje się przerzucalność podatków.

Na zjawisko przerzucalności podatków zwracał już uwagę A. Smith. Uważał on, że „z istoty swojej natury” podatki od konsumpcji przenoszone są na konsumenta (por. [Smith, 1954, s. 585]). Smith zwracał także uwagę na fakt, że w określonych warunkach także podatki od zysku, od płac czy od czynszów i renty grunтовой mogą być przerzucane.

Przerzucanie podatków jest możliwe dzięki temu, że między podatnikiem a podmiotem, na który przenosi on ciężar podatku, występują określone relacje eko-

onomiczne i prawne. Są one związane z umowami kupna, najmu, dzierżawy itp. W związku z występowaniem podatku zmienia się cena danego produktu, wysokość najmu czy dzierżawy. Przerzucanie danego podatku może się odbywać zgodnie z wolą ustawodawcy, który w prawie podatkowym uwzględnia to zjawisko (np. wliczanie podatków pośrednich do ceny sprzedawanych dóbr czy usług). Ustawodawca godzi się tu więc z tym, że ostatecznie podatki zapłacą konsumenci, mimo że są odprowadzane przez producentów czy sprzedawców. W praktyce mogą też wystąpić sytuacje, kiedy wbrew woli ustawodawcy podatki są przerzucane. Może to wówczas zakłócać realizację celów zakładanych przez podatki. Warto też zwrócić uwagę, że nierzadko podmiot, na który przerzucany jest podatek, stara się go dalej przerzucić. W końcu jednak łańcuch przenoszenia podatku musi się zakończyć na osobie, która nie ma możliwości jego przerzucenia.

Do połowy XX wieku przyjmowano, że podatki dochodowe i majątkowe są podatkami nieprzerzucalnymi w przeciwieństwie do podatków od obrotów, które uznawano z kolei za w pełni przerzucalne [Schmolders, 1958, s. 131]. Późniejsze badania wykazały jednak, że również podatki obciążające dochody czy koszty mogą być przerzucane. T. Roskamp oraz M. Krzyżaniak i R.S. Musgrave dowiedli, że w warunkach monopolu lub oligopolu istniejącego na danym rynku istnieją duże możliwości przerzucania zwłaszcza podatków dochodowych. Wówczas bowiem przedsiębiorcy mogą podnosić ceny i tą drogą przynajmniej w części przerzucić podatek dochodowy na konsumentów [Roskamp, 1963, s. 20; Musgrave, Krzyżaniak, 1963, s. 37].

3. Warunki i skutki przerzucalności podatków

Jeśli chodzi o podatki pośrednie, a więc podatek VAT czy podatek akcyzowy, obciążają one konsumentów, gdyż są elementem cenotwórczym, są obok kosztów i pewnego poziomu zysku producenta składnikami ceny. Podatki te są więc na ogół przerzucane na kupujących, mimo że odprowadzają je producenci czy sprzedawcy. Nie zawsze jednak udaje się w pełni przerzucić podatki pośrednie na kupujących. W warunkach silnej konkurencji na danym rynku może się okazać, że przy danej cenie równowagi i przy stosunkowo wysokich stawkach podatku VAT czy podatku akcyzowego przedsiębiorca musi zrezygnować z części zysku na danym produkcie, aby utrzymać tę cenę. W praktyce oznacza to, że przedsiębiorca przejmuje część podatku na siebie.

Zjawisko niepełnej przerzucalności podatków pośrednich widać zwłaszcza wówczas, gdy podnoszone są ich stawki w sytuacji silnej konkurencji na danym rynku. Na przykład w Niemczech podniesienie podstawowej stawki podatku VAT (Mehrwertsteuer) w 2007 r. z 16 do 19% nie spowodowało wzrostu cen artykułów objętych tą stawką. Oznacza to, że przedsiębiorcy przejęli na siebie tę podwyżkę, nie podejmując nawet próby przerzucenia jej na konsumentów poprzez podniesienie cen. Podobna sytuacja wystąpiła także w Polsce pod koniec lat 90. do 2004 r.

Podniesieniu podatku akcyzowego na wyroby alkoholowe nie towarzyszył odpowiadający temu zwiększeniu wzrost cen. W przypadku wódek takiemu stanowi rzeczy sprzyjał też nielegalny import z innych krajów.

Jeśli chodzi o podatki majątkowe pobierane od podatników prowadzących działalność gospodarczą, a więc np. podatek od nieruchomości czy podatek od środków transportu, to stanowią one koszt uzyskania przychodów zarówno w podatku dochodowym od osób prawnych, jak i podatku dochodowym od osób fizycznych. Istnieje więc możliwość ich przerzucenia na nabywców produkowanych dóbr czy świadczonych usług.

Jak wynika z przytoczonych przykładów, w określonych sytuacjach podatki bezpośrednie mogą być przerzucane, a z drugiej strony w warunkach silnej konkurencji nie zawsze udaje się w pełni przerzucić podatki pośrednie. Generalnie jednak w skali gospodarki danego kraju opartej na mechanizmach wolnorynkowych zakres przerzucalności podatków pośrednich jest z reguły duży, a przerzucalność podatków bezpośrednich stosunkowo niewielka. Wynika to z faktu, że w gospodarce otwartej, w której na ogół rynek wpływa na zachowania producentów i konsumentów, pozycja monopolistyczna przedsiębiorstwa nie występuje zbyt często, a przede wszystkim jest niwelowana w czasie.

Zjawisko przerzucalności podatków może istotnie wpływać na rzeczywistą wysokość obciążeń poszczególnych podatników oraz ich grup przy często niewielkim wpływie na relacje między globalną wysokością obciążeń podatkowych a poziomem PKB. W wielu państwach można zaobserwować tendencję do obniżania podatków od dochodu oraz podwyższania lub rozszerzania zakresu podmiotowego i przedmiotowego podatków pośrednich. Stąd też zakres przerzucalności podatków staje się większy przy z reguły łatwiejszym przenoszeniu podatków VAT i podatku akcyzowego na konsumentów. W przypadku osób prowadzących działalność gospodarczą sprzyja to na ogół zmniejszeniu obciążeń podatkowych. Natomiast w przypadku konsumentów sytuacja jest odwrotna. Występuje tu także zróżnicowanie obciążeń wewnątrz grup konsumentów ze względu na istnienie w podatku VAT stawek obniżonych. Tak więc struktura zakupów ma też wpływ na wysokość obciążeń podatkowych. Stąd też przerzucalność podatków poprzez wpływ na rzeczywiste obciążenia podatników powoduje określone skutki ekonomiczne, ale także i społeczne. Warto też zwrócić uwagę, że zbyt wysokie obciążenia podatkami pośrednimi wpływają niekorzystnie na wyniki ekonomiczne przedsiębiorstw, spada bowiem wówczas sprzedaż towarów i usług.

4. Wnioski

Analiza dotychczasowych badań oraz przeprowadzone studium przypadków pozwalają na sformułowanie następujących wniosków:

- w określonych warunkach gospodarczych zarówno podatki bezpośrednie, jak i pośrednie mogą być przerzucalne,

- w sytuacji monopolu lub oligopolu występującego na danym rynku podatki dochodowe, przynajmniej w części, mogą być przerzucane na konsumentów,
- w warunkach silnej konkurencji nie zawsze udaje się w pełni przerzucić podatki pośrednie,
- zjawisko przerzucalności podatków istotnie wpływa na rzeczywistą wysokość obciążeń podatników.

Literatura

- Friedman M., *Capitalism and Freedom*, University of Chicago Press 1982.
- Genser B., *Steuerlastindizens. Theorie und Empirische Evidenz*, Springer Verlag, Berlin-Heidelberg 1985.
- McKenzie R.B., *Macroeconomics*, Houghton Mifflin Co., Boston 1986.
- Musgrave R.S., Krzyżaniak M., *The Shifting of the Corporation Income Tax*, John Hopkins, Baltimore 1963.
- Parkinson C.N., *Alles von unserem Geld*, Econ-Verlag, Düsseldorf-Wien 1980.
- Proudhon P.J., *Theorie de l'impôt*, Guillaumin, Paris 1961.
- Roskamp T., *The Distribution of Tax Burden In a Rapidly Browning Economy*, West Germany, 1950, „National Tax Journal” 1963 nr 16.
- Schmolders G., *Allgemeine Steuerlehre*, Duckner und Himblott, Berlin 1958.
- Smith A., *Badania nad naturą i przyczynami bogactwa narodów*, PWN, Warszawa 1954.
- Stroup R., Gwartney J.D., *Private and Public Choice*, Academic Press, London 1976.

THE LEVEL OF TAXATION AND TAX INCIDENCE

Summary

The relation between tax incidence and the level of taxation is relatively rare subject in the economic literature. The author presents the level of taxation and its trends in different countries. Then the possibilities for tax incidence of direct and indirect taxes on consumers or other producers are analyzed. In the last part of the article, the different possibilities of tax incidence and how they influence the level of taxation – especially with respect to enterprises – are researched.