prof. dr hab. Stanisław Owsiak
Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie

R e c e n z j a
rozprawy doktorskiej mgr Katarzyny Gołębiowskiej pt. „Akcyza jako specyficzne źródło dochodów państwa"
napisanej pod kierunkiem prof. dr. hab. Jerzego Kleera

1. Ocena formalna

Rozprawa została napisana na 332 stronach. W zasadniczej części praca zawiera siedem rozdziałów. Zostały one poprzedzone „Wstępem", a ostatni fragment pracy stanowi „Zakończenie". Oprócz literatury dołączony został wykaz aktów prawnych, co przy tego typu pracy jest ważne. Ponadto, w pracy znajdują się: wykaz źródeł internetowych, spis tabel, spis wykresów, co też jest istotne wobec ich obfitości. Praca zawiera aneksy do rozdziałów: drugiego, trzeciego, czwartego, w których znajdują się dane tabelaryczne oraz rysunki dotyczące obciążeń fiskalnych, wydatków publicznych, stawek podatku akcyzowego w krajach Unii Europejskiej. Zamieszczenie tych tabel i rysunków w aneksie ocenić należy jako trafne, gdyż w innym razie rozbijałyby one tekst zasadniczy, w którym i tak znajduje się duża ilość tabel i wykresów. Praca jest na ogół dobrze udokumentowana. Wykorzystana została dostępna literatura przedmiotu. Ze względu na przejrzystość, wolałbym, aby w bibliografii nie mieszać literatury artykułowej i książkowej z takimi źródłami jak raporty oraz inne dokumenty Ministerstwa Finansów RP czy Komisji Europejskiej. Uwaga ta zgłoszona była wobec pierwotnej wersji rozprawy, lecz nie została jednak uwzględniona w recenzowanej obecnie wersji. Sądzę nadal, że lepiej byłoby pozycje te wyodrębnić jako: „Inne źródła". Podtrzymuje więc swoje stanowisko, istotne zwłaszcza, gdyby rozprawa w zmienionej wersji miałaby być opublikowana. Praca napisana jest językiem naukowym, chociaż w wielu miejscach pracy Autorka używa języka potocznego.

2. Ocena merytoryczna

Rozprawę rozpoczyna „Wstęp", w którym Autorka sformułowała cel pracy jak następuje: „Celem pracy jest ocena charakterystyki podatku akcyzowego jako wydajnego i trwałego źródła dochodów publicznych z punktu widzenia wyróżnionych cech tego podatku oraz odpowiedź na pytanie o istnienie praktycznych granic opodatkowania akcyzą" (s. 7). Po przeczytaniu rozprawy cel ten odbieram znacznie szerzej niż Autorka napisała w tym miejscu,

gdyż w dalszych częściach rozprawy porównuje się dochody z akcyzy z różnymi kategoriami wydatków, co można traktować jako wartość dodaną osiągniętą w rozprawie. Nie rozumiem dlaczego nie zostało to we „Wstępie" należycie wyeksponowane. W dalszej części „Wstępu" sformułowana została hipoteza badawcza w sposób znacznie bardziej przejrzysty niż w pierwotnej wersji pracy. Udało się to osiągnąć poprzez sformułowanie hipotezy głównej oraz hipotezy pomocniczej oraz nadanie im nieco innej treści. Hipoteza główna pracy brzmi: „Cechy charakteryzujące podatek akcyzowy dają dużą gwarancję wpływu środków do budżetu państwa" (s. 7). Hipoteza pomocnicza z kolei sformułowana jest następująco: „Występuje zależność o charakterze natychmiastowym i opóźnionym pomiędzy zmianami stawek podatku akcyzowego a dochodami budżetu państwa" (s. 7). W recenzji pierwszej wersji rozprawy raziło mnie prowadzenie przez Autorkę we „Wstępie" dyskusji z poglądami spotykanymi w literaturze przedmiotu na temat akcyzy, przedstawianie wyników badań nad akcyzą w Polsce, celowością akcyzy, optymalnego systemu podatkowego itp. Według mnie na takie rozważania było za wcześnie. W obecnej wersji rozprawy Autorka ograniczyła się do kilku ważnych ustaleń teoretycznych oraz empirycznych, co wpłynęło korzystnie na ten ważny fragment rozprawy. Na tle wyraźnie wyodrębnionych trzech obszarów badawczych Autorka w sposób klarowny przedstawiła przesłanki i motywy podjętych badań. We „Wstępie" w sposób wystarczający opisana została metoda badawcza. W stosunku do pierwszej wersji rozprawy Autorka posłużyła się metodami opisu statystycznego badanego zbioru krajów postsocjalistycznych w wyznaczonym szeregu czasowym. Tę nowość oceniam pozytywnie ze względu na przejrzystość i poprawność wnioskowania w stosunku do badanego zjawiska, ale nie wpłynęło to w istotnym stopniu na osiągnięte rezultaty w pierwszej wersji rozprawy.

Ogólnie rzecz biorąc „Wstęp" w obecnym ujęciu różni się korzystnie od pierwotnej wersji rozprawy i jest wyrazem postępu w opanowaniu warsztatu badawczego i pisarskiego.

Zasadniczą część rozprawy otwiera rozdział 1. pt. „Sektor publiczny trwałym składnikiem suwerennego państwa" (s. 17-45). Rozdział ten jest napisany dobrze. Problematyka podjęta tutaj dotycząca teoretycznych poglądów na rolę i funkcje państwa, ich ewolucji jest potrzebna. Autorka, odwołując się do różnych szkół i nurtów ekonomicznych, starała się udowodnić, że państwo jest niezbędne, co implikuje podatki, czy szerzej daniny publiczne. W recenzowaniu pierwszej wersji rozprawy zwróciłem uwagę, że rozdział pierwszy rozprawy byłby o wiele bardziej wartościowy, gdyby udało się wyraźniej połączyć cel pobieranych podatków, w tym podatku akcyzowego, z wydatkami. Chodziło mi oto, że brak wyraźnie wyeksponowanego związku między dochodami a wydatkami skłania do refleksji: po

co Autorka tak dużo miejsca poświęciła dobrom publicznym. Zaznaczenie związku między wydatkami a daninami publicznymi stanowiło uzasadnienie do pogłębionych analiz, które zostały przedstawione w rozdziale trzecim. W obecnej wersji rozprawy Autorka podtrzymała swoje podejście, co oczywiście nie dyskredytuje osiągnięć w zakresie krytycznej analizy literatury przedmiotu poświęconej roli współczesnego państwa. Rozdział ten wykazał, że Autorka dobrze orientuje się w teoretycznych koncepcjach państwa, jego zmieniającej się roli, ewolucji funkcji państwa. Ważne też jest, że przedstawione tutaj rozważania potwierdzają bardzo dobre opanowanie literatury przedmiotu, przy jej obfitości i różnorodności. Doceniając ostrożność Autorki, wynikającą, zapewne z respektu wobec uznanych teorii różnych szkół ekonomicznych, należałoby jednak oczekiwać bardziej wyraźnego bezpośredniego odniesienia się do poszczególnych teorii i poglądów. Innymi słowy: Autorka powinna wyraźniej zaznaczać swoje stanowisko w rozważanych kwestiach, a przynajmniej próbować.

Jeżeli chodzi rozdział 2., to jego tytuł „Znaczenie sektora publicznego: dochody i wydatki" (s. 46 – 70), został nieco zmodyfikowany i zapowiada wyeksponowanie roli tego sektora we współczesnej gospodarce rozważanej z punktu widzenia nakładanych ciężarów podatkowych oraz ponoszonych wydatków. Treścią tego rozdziału jest systematyka dochodów i wydatków sektora publicznego. W rozdziale tym znajdują się bogate dane empiryczne o charakterze przeglądowym w obszarze dochodów (podatków) i wydatków sektora publicznego. Jest to rozdział pożyteczny. Autorka kontrastuje system podatkowy krajów starej Unii Europejskiej z systemami podatkowymi krajów, które dołączyły do UE w roku 2004 i w latach następnych. Z porównania tego wynika, że kraje starej Unii w większym stopniu wykorzystują podatki dochodowe (bezpośrednie), co – moim zdaniem – świadczy o dobrze wykształconym przez dziesięciolecia systemie podatkowym. Rozdział ten ma charakter przeglądowy, chociaż znajdują się w nim, w niewielkim stopniu, poglądy wartościujące (s. 65-66), jakkolwiek nie są one na ogół odkrywcze. W dalszej części tego rozdziału scharakteryzowana została klasyfikacja wydatków stosowana w Unii Europejskiej (COFOG). W odróżnieniu od charakterystyki dochodów sektora finansów publicznych w krajach UE, wydatki są potraktowane jeszcze dość ogólnie. Lakoniczne są omówione przyczyny wzrostu wydatków. W tym miejscu nie było powodów odwoływania się do jednego czy dwóch autorów wyjaśniających przyczyny wzrostu wydatków, gdyż oceny takie są – moim zdaniem - powierzchowne. Problem wymagałby głębszych rozważań i przytoczenia poglądów i ocen rożnych autorów. Poglądów K. Tarchalskiego nie należało przyjmować bezkrytycznie (w pierwotnej wersji s. 73). Do tej uwagi

krytycznej Autorka odniosła się pozytywnie rezygnując z tych fragmentów pracy w obecnej jej wersji.

W rozdziale 3 pt. „Struktura wydatków sektora publicznego w państwach Unii Europejskiej" (s. 71- 93) Autorka dokonała przeglądu wydatków sektora publicznego w krajach UE według podstawowych, pięciu grup (kategorii) wydatków. Przedstawione tutaj dane o charakterze przeglądowym są pożyteczne z punktu widzenia dalszych rozważań i analiz, tym bardziej, że w ramach wyodrębnionych grup wydatków przedstawione zostały detaliczne tytuły wydatków.

Ze względu na przedmiot rozprawy szczególne znaczenie ma rozdział 4 pt. „Teoria podatku akcyzowego" (s. 94-136). Autorka nieco zmodyfikowała nazwy podrozdziałów w stosunku do pierwotnej wersji, co wpłynęło korzystnie (optycznie) na kształt tego rozdziału. W jego początkowej części Autorka dokonała przeglądu literaturowego na temat podatku jako takiego, jego funkcji. Część wiedzy zawartej tutaj ma nadal charakter podręcznikowy, jakkolwiek potrzebny. Chodzi tutaj o wyeksponowanie w formie abstrakcyjnej zależności między ciężarem podatkowym a elastycznością popytu oraz elastycznością podaży (s. 110-112), co jest istotne przy polityce akcyzowej. W części odnoszącej się do samej akcyzy Autorka zwraca uwagę na selektywny charakter akcyzy, jej genezę, przesłanki teoretyczne nakładania podatku (reguła Ramseya), motywy, którymi kierują się państwa przy nakładaniu tego podatku (S. Cnossen i inni). Ciekawy jest fragment o historii podatku akcyzowego w Polsce (s. 112 -136). Dla głównej osi rozważań i celów wyznaczonych w pracy istotny fragment dotyczy stosowania podatku akcyzowego w Polsce w okresie transformacji. W tym miejscu Autorka skupiła się na prawnych warunkach kształtowania tego podatku, z uwzględnieniem zwłaszcza prawodawstwa unijnego. Przystąpienie naszego kraju do Unii Europejskiej miało tutaj bowiem zasadnicze znaczenie dla polityki podatkowej, zwłaszcza w zakresie stawek tego podatku i jego cenotwórczego charakteru. Rozdział ten ma charakter przeglądowo-opisowy, ale podejście takie było konieczne ze względu na przedmiot pracy.

W rozdziale 5. o nieco zmienionym tytule, czyli pod nazwą: „Dochody publiczne z podatku akcyzowego w krajach postsocjalistycznych" Autorka przedstawiła – zgodnie z tytułem - dane empiryczne dla 11 krajów w wybranych latach okresu 1995-2014. Zmieniony też został tytuł podrozdziału 5.2 na: „Struktura wpływów sektora instytucji rządowych i samorządowych z podatku akcyzowego według" (s. 139), a także podrozdziału 5.3. „Struktura wpływów sektora instytucji rządowych i samorządowych z podatku akcyzowego według

metodologii ESA (s. 145). Są to kolejne przykłady uwzględnienia przez Autorkę uwag zawartych w recenzji. Zmiany te mają charakter formalny, gdyż treść rozdziału nie została zmieniona, ale nadają rozprawie bardziej elegancką i przejrzystą formę. Zwraca uwagę fakt, że Autorka uwzględniła moją sugestię eliminując w tym rozdziale dywagacje o charakterze podręcznikowym. Chodzi tutaj o serię zbędnych wykresów na stronach 153-155 (pierwsza wersja), które stanowiły niepotrzebny „wtręt". Stąd rezygnacja z nich korzystnie wpływa na ostateczny kształt zarówno tego rozdziału, jak też całej pracy.

Istotną zmianą w stosunku do pierwotnej wersji rozprawy jest zastosowanie opisowych metod statystycznych w stosunku do badanego zbioru (s. 147- 162). W analizie tej chodziło o wykazanie stopnia różnorodności państw postsocjalistycznych z punktu widzenia dochodów z akcyzy według jej rodzajów. Zastosowane zostały proste metody statystyczne takie jak średnia arytmetyczna, odchylenie standardowe, skośność, kurtoza i klasyczny współczynnik zmienności. W dalszym postepowaniu badawczym zastosowano metodę jednoczynnikowej analizy wariancji. Postępowanie to traktuję jako uzupełniające w stosunku do wyznaczonego celu pracy, do którego nie należało – moim zdaniem - badanie stopnia jednorodności polityki akcyzowej badanego ugrupowania.

Powracając do głównego celu pracy trzeba podkreślić, że Autorka wskazała przyczyny wzrostu wpływów budżetowych w poszczególnych krajach, przy czym podstawową przyczyną jest przystąpienie omawianych krajów do UE oraz harmonizacja podatków (podwyżki stawek), zwłaszcza podatku akcyzowego. W ostatniej części tego rozdziału Autorka dokładnie scharakteryzowała strukturę wpływów z akcyzy do budżetu państwa w Polsce. W pierwszej wersji rozprawy Autorka odnosząc się do postrzegania podatku akcyzowego przez podatników zacytowała jednego autora (w pierwotnej wersji s. 166), co sprawiało wrażenie powierzchownego potraktowania tego ważnego zagadnienia. Z tego passusu Autorka słusznie zrezygnowała, także z tego fragmentu, który znajdował się na dwóch ostatnich stronach tego rozdziału, który przypominał raczej dywagacje (miejsce palenia papierosów) niż pogłębione odwołanie się psychologii ekonomicznej. Zmiana ta korzystnie wpłynęła na poziom i spójność prowadzonych rozważań.

Na korzyść tekstu w obecnej wersji wpłynęło także to, że w poprzednim rozdziale 6. pod tytułem „Przeznaczenie (wykorzystanie) dochodów publicznych z podatku akcyzowego" nie bardzo wiadomo było po co Autorka powracała do definicji podatku (s. 168 pierwotnej wersji). Pomijając ten fakt trzeba stwierdzić, że w zamierzeniu Autorki, według mnie słusznym, było pokazanie, w jakim stopniu można łączyć dochody z akcyzy z wydatkami na pewne

kategorie wydatków budżetowych. W obecnej wersji rozdział 6 został nazwany „Postrzeganie dochodów publicznych" (s. 170-202). Akceptacja ideę takiego porównania należało jednak wyselekcjonować kierunki alokacji środków pochodzących z akcyzy. W innym razie równie dobrze można byłoby poszukiwać związków między wpływami z akcyzy a wydatkami na obronę narodową, czy działalność ogólnopaństwową, gospodarkę mieszkaniową i komunalną, sprawy gospodarcze itp. Na tej zasadzie przecież można byłoby „badać" związki między wpływami z VAT, CIT, PIT, a wymienionymi funkcjami państwa, co pozbawione byłoby ma sensu, gdyż fundamentalną cechą budżetu państwa jest ogólne przeznaczenie gromadzonych w nim dochodów. Stąd też za trafne uznać należy skoncentrowanie się Autorki się na tych rodzajach wydatków, które można wiązać z negatywnymi skutkami spożycia (zużycia) towarów obłożonych akcyzą, zwłaszcza takich jak; papierosy, alkohol, paliwa silnikowe. W gruncie rzeczy chodzi przede wszystkim o wydatki na zdrowie, na infrastrukturę drogową, badania i rozwój, w mniejszym stopniu wydatki na ochronę socjalną, ochronę środowiska. W dalszej części tego rozdziału Autorka potwierdza dużą zbieżność między wielkością, dochodów z tytułu akcyzy z wielkością wydatków na zdrowie, która występuje w przypadku wielu krajów (s. 181-185). Przy porównaniach wydatków publicznych na zdrowie z wpływami z akcyzy w przekroju poszczególnych krajów, Autorka uwzględniła także wydatki prywatne na zdrowie. Jest to podejście słuszne, gdyż w zależności od stopnia prywatyzacji sektora zdrowia, obciążenia podatkowe w ogóle mogą być mniejsze lub większe, co mogłoby wypaczać wyniki porównań.

Najważniejszym, jak sądzę, rozdziałem rozprawy jest rozdział 7. pt. „Czy istnieją teoretyczne i praktyczne granice opodatkowania podatkiem akcyzowym?" (s. 203-240). Na początku tego rozdziału Autorka trafnie sformułowała dylematy przed jakimi stoi państwo przy posługiwaniu się podatkami w ogóle, w tym podatkiem akcyzowym. Następnie przedstawione zostały dane empiryczne o dochodach budżetu państwa w Polsce w latach 2003-2015 w przekroju akcyzy na: a) paliwa silnikowe, b) wyroby tytoniowe, c) alkohol etylowy. Scharakteryzowana została także polityka stawek w tym podatku, przy czym Autorka starała się uchwycić związki między zmianami stawek a wpływami z danego rodzaju akcyzy (s. 204-217). Są to wartościowe analizy i na ogół trafnie intepretowane są zjawiska w konwencji przyczynowo-skutkowej.

W dalszej części tego rozdziału pojawiła się próba uchwycenia związków między zmianami stawek według koncepcji określanej w literaturze przedmiotu jako krzywa Laffera. Inspiracją do takiego podejścia była metoda zaproponowana przez H. Wnorowskiego. Autorka

oszacowała krzywą Laffera dla różnych okresów, w zależności od dostępnych szeregów czasowych dla alkoholu etylowego, benzyny silnikowej, oleju napędowego (s. 217-223). Porównanie hipotetycznych stawek z rzeczywistymi przyniosło różne wyniki, do których Autorka podchodzi z należytym dystansem, co przemawia na korzyść Autorki (s. 222-223).

Ważnym uzupełnieniem tej analizy ilościowej jest analiza jakościowa dotycząca szarej strefy w Polsce w ogóle, a następnie szarej strefy w obszarze towarów obłożonych akcyzą. Poszukując odpowiedzi na intrygujące pytanie, czy podatek akcyzowy i polityka państwa w zakresie stawek w tym podatku zwiększa, czy zmniejsza szarą strefę, Autorka przytoczyła wyniki badań i szacunki wykonane przez różne instytucje i różnych autorów. Autorka starała się udowodnić to, co nawet intuicyjnie wydaje się prawdziwe, a mianowicie, że nie jest możliwe wyznaczenie optymalnych granic opodatkowania akcyzą ze względu na ograniczone walory poznawcze krzywej Laffera. Wyznaczenie optymalnych stawek napotyka trudności tym większe, jeżeli analizuje się czynniki (warunki) kształtujące zakres i strukturę szarej strefy. Jednakowoż, trudności takie nie mogą zniechęcać badaczy do poszukiwań mających na celu identyfikacji racjonalnych przesłanek polityki akcyzowej państwa. Recenzowana rozprawa doktorska jest pozytywnym przykładem takich poszukiwań.

Rozprawę zamyka „Zakończenie". Zostało ono wyraźnie rozbudowane w stosunku do pierwotnej wersji pracy (s. 241-249), co jest o tyle istotne, że poprzednio znaczną jego część stanowiły zbędne powtórzenia i opisy treści poszczególnych rozdziałów. W obecnej wersji Autorka, na podstawie przeprowadzonych analiz, potwierdziła wszystkie istotne cechy akcyzy, czyli ograniczony charakter obciążenia, łatwość wprowadzenia zmian w stawkach , trwałość akcyzy w systemach podatkowych, słabe postrzeganie ciężaru podatku przez społeczeństwo. Potwierdzenie tych cech podatku zostało rozwinięte w „Zakończeniu", co należy traktować jako szersze odniesienie się do postawionej w rozprawie hipotezy. Z wniosków Autorki przedstawionych najciekawsze i najważniejsze są te, które dotyczą zależności dochodów budżetu państwa od zmiany stawek podatku akcyzowym, zwłaszcza chodzi tutaj o natychmiastową i opóźnioną reakcję podatników na zmiany stawek. W sposób syntetyczny Autorka oceniła tutaj także kształtowanie się wpływów z akcyzy w Polsce w latach 2016-2017, co jest ważne, gdyż pierwotną wersję rozprawy zamyka 2015 rok. Autorka wskazała na przyczyny kształtowania się wpływów z tytułu akcyzy przy niezmienionych stawkach, w przekroju towarów. Stanowiło to kolejny argument wskazujący na trudności z wyznaczeniem granic opodatkowania podatkiem tego typu.

* * *

Odnosząc się do całości rozważań trzeba stwierdzić, że recenzowana rozprawa pomimo pewnych słabszych stron jest pracą wartościową, także dlatego, że temat akcyzy w ogóle jest rzadko podejmowany w teorii opodatkowania i w badaniach empirycznych. W rozprawie podjęta została też udana próba scharakteryzowania doktryny podatkowej krajów postsocjalistycznych, zwłaszcza w odniesieniu do podatków pośrednich, które - moim zdaniem - są nadużywane w niektórych krajach, w tym w Polsce. Świadczy to niestety o nadmiernej fascynacji podatkami pośrednimi, co charakterystyczne jest dla neoliberalnej myśli ekonomicznej z taką determinacją wdrażaną w krajach transformujących gospodarkę. Na tym tle powstaje pytanie, na które Autorka starała się odpowiedzieć i udokumentować danymi empirycznymi, dlaczego kraje starej Unii Europejskiej w znacznie większym stopniu wykorzystują podatki bezpośrednie (dochodowe). Wyższy udział dochodów z podatków bezpośrednich jest nie tylko charakterystyczny dla ich doktryny podatkowej, ale jest także wyrazem dojrzałości prowadzonej przez dziesięciolecia polityki podatkowej. Ze swej strony dodam, że w Polsce np. z systemu podatkowego (podatków dochodowych) zupełnie błędnie wyrugowane zostały ulgi podatkowe, a tymczasem są one ważnym narzędziem polityki społecznej i gospodarczej prowadzonej przez kraje o wykształconych systemach podatkowych. Jest to jednak sprawa uboczna w stosunku do głównego nurtu rozważań podjętych w rozprawie.

K o n k l u z j a

Recenzowana rozprawa doktorska **mgr Katarzyny Gołębiowskiej** jest pracą wartościową. Autorka potrafiła sformułować problem naukowy i podjęła próbę jego rozwiązania. Autorka wykazała się ogólną wiedzą teoretyczną z zakresu podatków, systemów podatkowych, wydatków publicznych. Rozważania są mocno osadzone w realnych (rzeczywistych) danych dotyczących dochodów podatkowych i wydatków publicznych. Osiągnięte w rozprawie doktorskiej rezultaty oceniam jako wartościowe, poszerzające znacznie wiedzę nie tylko o funkcjonowaniu podatku akcyzowego w państwach postsocjalistycznych, lecz także o szarej strefie (głównie związanej z akcyzą), o związkach między polityką stawek akcyzowych a szkodliwymi skutkami konsumpcji towarów obłożonych akcyzą. Rozprawa stanowi

oryginalne rozwiązanie problemu naukowego, a uzyskane wyniki powinny stanowić ważne przesłanki do kształtowania polityki podatkowej w Polsce w ogóle.

Stwierdzam, że rozprawa doktorska mgr Katarzyny Gołębiowskiej spełnia merytoryczne kryteria do uzyskania stopnia naukowego doktora, określone w ustawie z dnia 14 marca 2003 r. o stopniach naukowych i tytule naukowym oraz o stopniach i tytule w zakresie sztuki (Dz. U. 2016, poz. 882 z późniejszymi zmianami).

Stawiam wniosek o dopuszczenie mgr Katarzynę Gołębiowską do publicznej obrony rozprawy doktorskiej.

Stanisław Owsiak

Kraków, 27 maja 2018 r.