

## Jakość systemów podatkowych a ich wydajność fiskalna

Adam Adamczyk\*

Sławomir Franek\*\*

**Streszczenie:** *Cel* – Celem artykułu jest odpowiedź na pytanie, czy możliwe jest zwiększenie wydajności fiskalnej systemów podatkowych bez zwiększania ich represyjności.

*Metodologia badania* – W celu uzyskania odpowiedzi na postawione pytanie badawcze wykorzystano model danych panelowych.

*Wynik* – Uzyskane wyniki pozwoliły na sformułowanie wniosku, że możliwe jest zwiększenie wydajności fiskalnej systemów podatkowych poprzez poprawę ich jakości, a w szczególności dzięki obniżce kosztów poboru oraz zwiększenie sprawiedliwości opodatkowania mierzonej za pomocą indeksu Reynoldsa-Smolensky'ego.

*Oryginalność/wartość* – W dotychczasowych badaniach czynników warunkujących wydajność fiskalną systemów podatkowych nie uwzględniano miar jakości tych systemów.

**Słowa kluczowe:** zasady podatkowe, wydajność, jakość

### Wprowadzenie

Podatki są głównym źródłem dochodów publicznych, dlatego władze powinny być zainteresowane zwiększaniem dochodów podatkowych. Powstaje zatem problem, w jaki sposób poprawiać wydajność fiskalną systemów podatkowych. Nasuwają się dwa rozwiązania – pierwsze to wzrost fiskalizmu, dzięki nałożeniu nowych danin, a także pozyskanie dodatkowych wpływów z już istniejących podatków przez zwiększenie wysokości nominalnych stawek podatkowych, rozszerzenie bazy podatkowej, wzrost opresyjności aparatu podatkowego w stosunku do podatników uchylających się od obowiązkowych obciążeń na rzecz państwa. Drugie z rozwiązań wskazuje, że zwiększenie dochodów podatkowych możliwe jest przez podjęcie działań mających na celu ograniczenie oporu podatników przed opodatkowaniem, czy wręcz zachęcenie podatników do płacenia podatków przez zwiększenie dogodności

\* dr hab. Adam Adamczyk prof. US, Uniwersytet Szczeciński, Katedra Finansów Przedsiębiorstwa i Podatków, e-mail: adam.adamczyk@wneiz.pl

\*\* dr hab. Sławomir Franek prof. US, Uniwersytet Szczeciński, Katedra Finansów, e-mail: sfranek@wneiz.pl

opodatkowania. Znalezienie odpowiedzi na pytanie, które z tych podejść może okazać się bardziej skuteczne ma zasadnicze znaczenie dla stabilności finansów publicznych.

Celem artykułu jest odpowiedź na pytanie, czy możliwe jest zwiększenie wydajności systemów podatkowych bez zwiększania represyjności opodatkowania. Odpowiedź na sformułowane pytanie badawcze jest możliwa dzięki wykorzystaniu modeli danych panelowych opisujących czynniki kształtujące wysokość wpływów podatkowych w państwach unijnych należących do Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD) w latach 2010–2013.

### **Respektowanie zasad podatkowych jako determinanta dochodów fiskalnych**

Castro i Camarillo (2014) przeprowadzili badania wpływu różnych determinant (wyróżniając wśród nich: gospodarcze, strukturalne, instytucjonalne i społeczne) na dochody podatkowe w krajach OECD. Wskazali oni, że na wysoki poziom dochodów podatkowych wpływają głównie: PKB per capita, niski udział bezpośrednich inwestycji zagranicznych w relacji do nakładów brutto na środki trwałe, silny przemysł oraz poziom wolności obywatelskich. Udowodnili jednocześnie, że wpływ tych czynników na poziom dochodów podatkowych jest większy w krajach o średnim poziomie dochodu w porównaniu z krajami najbogatszymi. Zaprezentowane przez nich wnioski są zbieżne z wynikami Gupty (2007), który analizą objął 105 krajów rozwijających się. Czynnikiem, które istotnie statystycznie i mocno wpływają na dochody fiskalne są: PKB per capita, udział rolnictwa w PKB oraz otwartość gospodarki. Wśród czynników instytucjonalnych zauważono, że poziom korupcji ma statystycznie istotny i ujemny wpływ na dochody fiskalne. W innych badaniach przedmiotem analiz jest wpływ PKB per capita (Pessino i Fenochietto, 2010), sektorowa struktura PKB (Piancastelli, 2001; Karagöz, 2013), bezpośrednie inwestycje zagraniczne i skala handlu zagranicznego (Cassou, 1997; Bird, Martínez-Vázquez, Torgler, 2008). W badaniach uwzględnia się także czynniki instytucjonalne, takie jak: efektywność władzy publicznej, prawa obywatelskie i poziom demokracji (Bird, Martínez-Vázquez, Torgler, 2008; Martin-Mayoral, Uribe, 2010), udział szarej strefy (Dioda, 2012), ale znane są analizy dotyczące wpływu czynników społecznych, takich jak poziom edukacji (Pessino, Fenochietto, 2010; Piancastelli, 2001) czy wzrost liczby ludności (Bahl, Wallace, 2005) na dochody podatkowe.

W niewielu badaniach podkreśla się jednak wpływ klasycznych zasad podatkowych na poziom fiskalizmu. Heady (1993), zwracając uwagę na poszukiwanie optymalnych systemów podatkowych opartych na wypełnianiu zasad podatkowych, podkreśla znaczenie zasady równości oraz zasady taniości. W klasycznej postaci zasady podatkowe sformułowane przez Smitha obejmują: 1) zasadę równości stanowiącą o konieczności ponoszenia obciążeń podatkowych proporcjonalnie do możliwości podatników; 2) zasadę pewności, w myśl której terminy płatności, sposoby zapłaty oraz wielkość zobowiązania podatkowego powinny być jasne i zrozumiałe dla podatnika; 3) zasadę dogodności, zgodnie z którą podatek powinien być ściągany w takim czasie i w taki sposób, by podatnikowi było go jak najdogodniej zapłacić; 4) zasadę taniości, rozumianą zarówno jako konieczność minimalizacji kosztów

administracji podatkowej, jak i ograniczanie negatywnego wpływu opodatkowania na gospodarkę (przez ograniczanie aktywności gospodarczej lub unikanie opodatkowania).

Należy przy tym zauważyć, że te klasyczne zasady stały się przedmiotem wielu sporów. W szczególności odnosi się to do zasady równości, traktowanej także jako zasada równomierności czy nawet sprawiedliwości podatkowej zależnej od zdolności płatniczej podatnika (Gajl, 1986).

Zasada pewności ma chronić podatnika przed arbitralnością aparatu podatkowego. Z drugiej strony na zasadę tę patrzeć można jako dążenie do takiej sytuacji, w której nakładanie danego podatku jest pewnym, a więc stabilnym, źródłem dochodów publicznych. Rozszerzenie klasycznych zasad podatkowych dokonane przez Wagnera, które pogrupował je na zasady: 1) fiskalne, dzięki którym możliwe jest wykorzystanie podatków jako wydajnego źródła zapewnienia dochodów publicznych w sposób elastycznie dopasowany do przebiegu cyklu koniunkturalnego; 2) ekonomiczne, utożsamiane z zapewnieniem zdolności do płacenia podatków przez niedopuszczanie do naruszenia majątku podatnika; 3) sprawiedliwości, dzięki czemu możliwe jest zapewnienie powszechności i równomierności opodatkowania; 4) techniczne, w myśl których podatek powinien charakteryzować się pewnością, dogodnością i taniością – pozwala na wskazanie wśród nich zasad o charakterze proceduralnym, odnoszących się do postulatów określających sposób wykonywania władztwa podatkowego oraz zasad o charakterze ekonomicznym, których wypełnianie jest formą realizacji polityki finansowej państwa.

Należy przy tym zwrócić uwagę, że optymalność opodatkowania, do czego powinno skłaniać respektowanie zasad podatkowych, rozpatrywać można w dwojaki sposób. Z punktu widzenia państwa optymalność ta odnosi się do realizacji funkcji opodatkowania, a zwłaszcza funkcji fiskalnej. Oznacza więc, że wypełnianie zasad podatkowych powinno w sposób bezpośredni sprzyjać zwiększeniu dochodów fiskalnych. Z punktu widzenia podatnika optymalność postrzegana jest zazwyczaj przez pryzmat zasad o charakterze technicznym, zwłaszcza zasady dogodności. Nieuwzględniający potrzeb obywatela system podatkowy może być czynnikiem wpływającym negatywnie na wewnętrzną motywację do płacenia podatków, czyli moralność podatkową (Niesiołowska, 2009). Relacje podatnik–państwo nie ograniczają się jednak do perspektywy proceduralnej, ale obejmują także ocenę funkcjonowania systemu podatkowego przez pryzmat sprawiedliwości podatkowej, stąd szczególne miejsce w dyskusji nad zasadami podatkowymi poświęcić należy zasadzie równości.

Badania nad wpływem opodatkowania na wyrównywanie dochodów wskazują, że w krajach Unii Europejskiej istnieje znacząca ujemna korelacja między poziomem nierówności przed opodatkowaniem a średnią stawką podatkową. Oznacza to, że kraje, w których poziom nierówności dochodu przed opodatkowaniem jest wysoki wykazują mniejszy wpływ opodatkowania na zmniejszanie tej nierówności niż kraje o niższym stopniu nierówności dochodu przed opodatkowaniem (Verbist, Figari, 2014). Wnioski te są zgodne z wynikami Alonso i Garcimartina (2011), którzy wskazali, że jednym z czynników oddziałujących na poziom dochodów podatkowych jest poziom nierówności dochodów, przy czym wpływ ten jest ujemny.

Badania nad redystrybucyjnym efektem zmian podatkowych w Norwegii, z uwzględnieniem podziału na podatki bezpośrednie i pośrednie (Aasness, Benedictow, Hussein, 2002), wskazują, że obniżenie stawki VAT na żywność poprawiło sytuację siedmiu najmniej zamożnych decyli społeczeństwa (Norwegia). Jednocześnie wiele współczesnych badań wskazuje, że progresja w podatkach dochodowych jest czynnikiem wpływającym na wyrównywanie dochodów, gdyż zróżnicowanie dochodów po opodatkowaniu jest mniejsze niż przed opodatkowaniem (Kneiser, Ziliak, 2002; Nishiyama, Smetters, 2005).

## **Przegląd stosowanych miar wypełniania zasad podatkowych**

Publikowany od kilkunastu lat raport *Paying Taxes* można traktować jako najbardziej reprezentatywne źródło danych o stopniu skomplikowania systemów podatkowych. Ukazuje bowiem kryteria świadczące o łatwości płacenia podatków przez średniej wielkości podmioty gospodarcze w poszczególnych krajach. Kryteriami będącymi podstawą do tworzenia tego rankingu są: łączna stawka opodatkowania jako miara stopnia fiskalizmu, czas potrzebny na przygotowanie deklaracji podatkowych oraz opłacenie podatków, liczbę płatności obciążeń podatkowych jako miarę częstotliwości wypełniania obowiązków związanych z rozliczeniami podatkowymi, czas trwania audytu podatkowego wraz z czasem oczekiwania na zwrot VAT.

Komisja Europejska (*Tax Reforms...*, 2015, s. 77) wskazuje natomiast kryteria efektywności i skuteczności poboru podatków. Kryteriami tymi są: 1) relacja bezspornych zobowiązań podatkowych do dochodów podatkowych; 2) udział deklaracji podatkowych wypełnianych elektronicznie; 3) skala wykorzystania wstępnego wypełniania deklaracji przez organy podatkowe; 4) obciążenie obowiązkami administracyjnymi nakładanymi przez system podatkowy na małe i średnie przedsiębiorstwa; 5) koszt poboru podatków w relacji do dochodów podatkowych.

Poszukując miar, które można wykorzystać do kwantyfikacji stopnia realizacji zasad podatkowych, można zauważyć, że w przypadku niektórych zasad w literaturze przedmiotu proponuje się kilka możliwości (a w przypadku innych – nie przedstawia się żadnych propozycji). Do drugiej z grup zaliczyć można zasadę taniaści. W jej przypadku najprościej wykorzystać dane dotyczące kosztu poboru podatków, wyrażonego jako relacja kosztów funkcjonowania administracji podatkowej do dochodów podatków w danym kraju. Źródłem danych o wartości tego wskaźnika jest publikowana przez OECD *Tax administration database*.

Problematyczną kwestią jest także określenie metod kwantyfikacji realizacji zasady dogodności. W klasycznym rozumieniu zasada ta sprowadza się do pobierania podatku w momencie, gdy podatnik ma odpowiednie środki do uiszczenia podatku. Współcześnie jako realizację tej zasady uznaje się stosowanie zaliczek na podatek dochodowy. Podchodząc literalnie to tego zagadnienia można by uznać, że miarą realizacji tej zasady byłaby liczba płatności podatku, jednak zbyt często pobierane zaliczki mogłyby stanowić również uciążliwość dla podatników. Obecnie dogodność opodatkowania wiązać można z uciążliwością roz-

liczeń podatkowych. Za miarę pozwalającą określić stopień wypełniania zasady dogodności można uznać poziom liczby godzin niezbędnych do rozliczenia podatków. Jest to jeden ze wskaźników ogłaszanych w corocznych raportach Banku Światowego i PwC Paying Taxes.

Do pomiaru respektowania zasady pewności wykorzystać można kilka miar. Przykładowo niepewność opodatkowania przekłada się na liczbę decyzji podatkowych zaskarżonych przez podatników. Do pomiaru niepewności można także wykorzystać zbierane przez Komisję Europejską dane o liczbie reform podatkowych (definiowanych jako zmiana regulacji skutkujących zmianą stawek podatkowych lub bazy podatkowej). Nie budzi bowiem wątpliwości, że unikanie częstych zmian w regulacjach podatkowych sprzyja pewności opodatkowania. Oznacza to, że trudno uznać system podatkowy za pewny, w sytuacji jego dużej labilności (Pączkowska, Walczak, 2013, s. 657).

Do oceny stopnia redystrybucji dokonywanej za pośrednictwem systemu podatkowego, będącej miarą respektowania zasady równości wykorzystuje się indeks Reynoldsa-Smolensky'ego (1977), odzwierciedlający różnicę między wartością współczynnika Giniego przed opodatkowaniem a wartością tego współczynnika po opodatkowaniu. Alternatywne metody pomiaru redystrybucji podatkowej wskazane są w pracach Lamberta, Nesbakkena i Thoresena (2015) oraz Verbista i Figariego (2014). Inna koncepcja pomiaru równości opodatkowania wiąże ją z powszechnością ciężarów fiskalnych.

## **Badanie wpływu jakości systemu podatkowego na wydajność fiskalną**

Przedmiotem badania była zależność między wydajnością fiskalną systemów podatkowych mierzona za pomocą relacji dochodów podatkowych do PKB a zmiennymi charakteryzującymi stopień wypełniania przez system podatkowy zasad podatkowych sformułowanych przez Adama Smitha, tj. zasady taniości, pewności, równości i dogodności. Przeprowadzone analizy oparto na wykorzystaniu modeli danych panelowych. Badaniu poddano grupę 21 państw unijnych należących jednocześnie do OECD. Taki wybór próby badawczej podyktowany był dwoma przesłankami. Po pierwsze, przyjęta próba badawcza powinna być stosunkowo jednolita, aby ograniczyć wpływ na wydajność systemu podatkowego czynników leżących poza nim. Po drugie, wybór podmiotów poddanych badaniu warunkowany był dostępnością porównywalnych danych. Badanie przeprowadzono dla okresu obejmującego lata 2010–2013, co pozwoliło na maksymalizację liczby obserwacji. Wydłużenie okresu badawczego wiązałoby się z koniecznością ograniczenia liczby badanych podmiotów.

Za zmienną reprezentującą realizację **zasady taniości** przyjęto koszty poboru podatków w relacji do PKB. Oczekuje się, że zmienna ta będzie ujemnie skorelowana ze zmienną objaśnianą. Im bowiem wyższy koszt poboru podatku, tym wyższy całkowity ciężar opodatkowania, a tym samym większy opór podatników przed jego ponoszeniem.

Stopień wypełnienia **zasady pewności** opodatkowania zmierzono za pomocą liczby reform podatkowych. W tym wypadku przewidywany kierunek związku ze zmienną objaśnianą jest także ujemny. Wynika to z tego, że większa liczba zmian w opodatkowaniu

powoduje, iż podatnicy są bardziej podatni na błędy, a co za tym idzie – pojawić się mogą zaległości podatkowe.

Pewnych trudności w związku z jej złożonością nastęrczał pomiar **zasady równości**. W konsekwencji przyjęto alternatywne miary stopnia zgodności systemów podatkowych z tą zasadą. W pierwszym wariantcie przyjęto, że równość opodatkowania oznacza jego powszechność – którą można zmierzyć za pomocą miary charakteryzującej tę część gospodarki, która nie podlega opodatkowaniu, tzn. szarą strefę. Tak sformułowana miara równości opodatkowania powinna być negatywnie skorelowana z wysokością wpływów podatkowych. Wynika to z jednej strony z tego, iż szara strefa jako taka nie podlega opodatkowaniu, a jednocześnie ogranicza skłonność uczciwych podatników do rzetelnego rozliczania podatków. W drugim wariantcie założono, że realizacja zasady równości opodatkowania nierozzerwalnie związana jest z koncepcją zdolności podatkowej i może być mierzona za pomocą zmiany rozkładu dochodu w gospodarce przed i po opodatkowaniu, mierzonej za pomocą wspomnianego indeksu Reynoldsa-Smolensky'ego. W tym wypadku przewiduje się, że zmienna ta będzie dodatnio powiązana z wydajnością fiskalną systemów podatkowych. Lepsze dopasowanie ciężaru podatkowego do możliwości płatniczych podatnika sprawiać będzie, że rzadziej skłonni oni będą unikać opodatkowania. Co więcej, podatki postrzegane jako bardziej sprawiedliwe wywołują mniejszy opór przed ich płaceniem.

Jako zmienną opisującą realizację **zasady dogodności** przyjęto liczbę godzin niezbędnych do rozliczenia podatków. Przewidywany wpływ tej miary na zmienną objaśnianą jest negatywny, gdyż wydłużenie czasu rozliczeń niesie za sobą dodatkowe koszty związane z opodatkowaniem, co może zniechęcić podatników do ucieczki przed opodatkowaniem. Dłuższy czas rozliczeń może również oznaczać bardziej skomplikowany i mniej przyjazny system podatkowy.

Badając czynniki wpływające na wydajność fiskalną systemu podatkowego, należy pamiętać, że decydować mogą o niej nie tylko uwarunkowania wewnętrzne systemu podatkowego, ale również czynniki płynące z otoczenia, w którym funkcjonuje. W modelu objaśniającym czynniki determinujące wydajność fiskalną systemów podatkowych należy uwzględnić zatem nie tylko zmienne charakteryzujące ten system, ale i wielkości opisujące gospodarkę. Na podstawie badań prowadzonych przez Castro i Camarillo (2014) w modelu uwzględniono takie czynniki jak: PKB per capita, struktura tworzenia wartości dodanej czy udział importu w PKB.

W pierwszych dwóch specyfikacjach modelu uwzględniono jedynie parametry charakteryzujące zgodność systemu podatkowego z zasadami podatkowymi. Jak wynika z analizy danych dotyczących modelu pierwszego, trzy z czterech zmiennych charakteryzujących zakres realizacji zasad podatkowych są istotne statystycznie. Jedynie liczba reform podatkowych nie wpływa istotnie na poziom dochodów podatkowych. Warto podkreślić, że znaki przy istotnych statystycznie parametrach strukturalnych modelu są zgodne z oczekiwaniami. Niski poziom dopasowania modelu wskazuje jednak na to, że pominięto w nim istotne zmienne. W drugiej ze specyfikacji zastąpiono indeks Reynoldsa-Smolensky'ego alternatywną miarą wypełniania zasady równości, tzn. relacją wielkości szarej strefy do PKB. W otrzymanym modelu jedynie wielkość szarej strefy oraz koszty poboru istotnie

wpływają na wydajność fiskalną opodatkowania – mimo tego poziom dopasowania modelu jest nieznacznie wyższy.

**Tabela 1**

Specyfikacje modeli wydajności fiskalnej systemów podatkowych

Zmienna/specyfikacja	1	2	3	4	5	6
Zmienna objaśniana:	Dochody podatkowe jako procent PKB					
Koszty poboru podatków jako procent dochodów podatkowych	–,873613** (,398782)	–,7672439* (,4093556)	–,6602296* (,3759779)		–,537383 (,3718684)	–,5673394 (,371185)
Liczba reform podatkowych	,0466441 (,0451225)	,0280363 (,0461821)			36,8649*** (12,39447)	,0223381 (,0400666)
Liczba godzin niezbędnych do rozliczenia podatków	–,010359** (,0050833)	–,0051463 (,00544)				–,0063461 (,0049561)
Indeks Reynoldsa-Smolensky’ego	39,462*** (13,49807)		36,5729*** (12,62482)	38,908*** (12,41605)		36,0952*** (12,37604)
Szara strefa		–,46854*** (,1502926)		–,3752041* (,1973454)	–,3317106* (,1995784)	–,2869547 (,2074066)
PKB na mieszkańca			,000203*** (,0000546)	,0001128 (,0000733)	,0001223* (,0000731)	,0001251* (,0000733)
Udział importu w PKB			–,0656703** (,0291332)	–,0491813* (,029339)	–,0561485* (,0295871)	–,0647865** (,0306474)
Udział przemysłu w tworzeniu wartości dodanej			–,1964295* (,1124595)	–,213799* (,1111288)	–,1919167* (,1113794)	–,1883895 * (,1114676)
Stała	31,4968*** (10,13)	45,8374*** (2,575631)	31,6057*** (5,021916)	39,5832*** (6,828625)	39,2838*** (6,789398)	40,079*** (6,829432)
R2	0,08	0,1443	0,2909	0,2285	0,254	0,2571
Liczba obserwacji	84	84	84	84	84	84
Liczba grup	21	21	21	21	21	21
Rodzaj efektów	zmienne	zmienne	zmienne	zmienne	zmienne	zmienne

\*\*\* – parameter istotny statystycznie przy poziomie istotności  $\alpha = 0,01$

\*\* – parametr istotny statystycznie przy poziomie istotności  $\alpha = 0,05$

\* – parametr istotny statystycznie przy poziomie istotności  $\alpha = 0,1$

W nawiasach przedstawiono błąd standardowy szacowania parametrów modelu

Rodzaj efektów ustalono na podstawie testu Hausmana

Dopiero po uwzględnieniu zmiennych leżących poza systemem podatkowym dopasowanie modelu wzrasta. Najlepszym dopasowaniem charakteryzuje się trzecia specyfikacja modelu. W tym wariancie aż pięć zmiennych można uznać za istotne statystycznie – należą do nich: koszty poboru, indeks Reynoldsa-Smolensky’ego, PKB per capita, udział importu w PKB, udział przemysłu w tworzeniu wartości dodanej. Z analizy przedstawionych spe-

cyfikacji modelu wynika zatem, że po uwzględnieniu czynników leżących poza systemem podatkowym jedynie dwie zmienne opisujące stopień realizacji zasad podatkowych mają istotny wpływ na wysokość dochodów podatkowych państwa. Spośród czterech zasad podatkowych jedynie stopień realizacji zasady równości oraz zasady taniości istotnie przekłada się na wydajność fiskalną systemów podatkowych. Jednocześnie jedynie indeks Reynoldsa-Smolensky'ego jest istotny statystycznie we wszystkich analizowanych specyfikacjach modelu.

## **Uwagi końcowe**

Przeprowadzone badania skłaniają do wniosku, że na wydajność fiskalną podatków wpływają zarówno czynniki leżące poza systemem podatkowym, do których zaliczyć można stopień rozwoju gospodarczego, strukturę tworzenia wartości dodanej czy udział importu w PKB, jak i czynniki kształtujące jakość systemu podatkowego, rozumianą jako jego zgodność z zasadami podatkowymi. Należy jednak podkreślić że udało się dowieść istotnego wpływu na wydajność fiskalną jedynie dwóch zasad, tj. zasady taniości oraz zasady równości. Związek zasady taniości z wydajnością fiskalną najprawdopodobniej wynika z tego, że podatnicy postrzegają ciężar podatkowy jako sumę zobowiązania podatkowego i kosztów rozliczenia podatków. W takim wypadku wyższy poziom kosztów opodatkowania może prowadzić do efektu opisywanego przez krzywą Laffera. Wzrost równości opodatkowania może z kolei ograniczać opór podatników przed wywiązywaniem się ze swoich zobowiązań. W przypadku dwóch pozostałych zasad, tj. zasady dogodności oraz zasady pewności, nie dostrzeżono ich oddziaływania na wydajność fiskalną systemów podatkowych, co może wynikać z braku faktycznego związku lub niewłaściwego doboru miar kwantyfikujących te zasady.

Uzyskane rezultaty pozwalają zatem sformułować wniosek, że nim państwa zainteresowane wzrostem wpływów podatkowych zaczną wprowadzać nowe obciążenia podatkowe oraz zaostrzać politykę w stosunku do podatników, w pierwszej kolejności powinny wdrożyć działania poprawiające jakość systemu podatkowego. W szczególności ważne jest ograniczenie kosztów poboru podatków oraz dążenie do poprawy równości opodatkowania.

## **Literatura**

- Aasness, J., Benedictow, A., Hussein, M.F. (2002). *Distributional Efficiency of Direct and Indirect Taxes*. Oslo.
- Alonso, J.A., Garcimartín, C. (2011). Does Aid Hinder Tax Efforts? More Evidence. *CREDIT Research Paper*, 11 (4).
- Bahl, R., Wallace, S. (2005). Public financing in developing and transition countries. *Public Budgeting & Finance*, 25 (4), 83–98.
- Bird R.M., Martínez-Vázquez, J., Torgler, B.(2008). Tax effort in developing countries and high income countries: the impact of corruption voice and accountability. *Economic Analysis and Policy*, 38 (1), 55–71.
- Cassou, S.P. (1997). The link between tax rates and foreign direct investment. *Applied Economics*, 29 (10), 1295–1301.

- Castro, G., Camarillo, D. B. (2014). Determinants of tax revenue in OECD countries over the period 2001–2011. *Contaduría y Administración*, 59 (3), 35–59.
- Dioda, L. (2012). *Structural determinants of tax revenue in Latin America and the Caribbean, 1990–2009*. Mexico: ECLAC.
- Gajl, N. (1986). *Finanse i prawo finansowe*. Warszawa: PWN.
- Gupta, A.S. (2007). Determinants of tax revenue efforts in developing countries. Working Paper No. 07/184, International Monetary Fund.
- Heady, Ch. (1993). Optimal Taxation as a Guide to Tax Policy: A Survey. *Fiscal Studies*, 14 (1), 15–41.
- Karagöz, K. (2013). Determinants of tax revenue: does sectorial composition matter? *Journal of Finance, Accounting and Management*, 4 (2), 50–63.
- Kneiser, Th.J., Ziliak, J.P. (2002). Tax Reform and Automatic Stabilization. *The American Economic Review*, 92 (36), 590–612.
- Lambert, P.J., Nesbakken, R., Thoresen, T.O. (2015). A common base answer to “Which country is most redistributive”? *Discussion Papers*, 811, Statistics Norway.
- Martín-Mayoral, F., Uribe, C.A. (2010). Determinantes económicos e institucionales del esfuerzo fiscal en América Latina. *Investigación Económica*, LXIX (273), 85–113.
- Nishiyama, S., Smetters, K. (2005). Consumption Taxes and Economic Efficiency with Idiosyncratic Wage Shocks. *Journal of Political Economy*, 113 (5), 1088–1150.
- Niesiobędzka, M. (2009). Relacje państwo–podatnik jako predyktory moralności podatkowej. *Psychologia Społeczna*, 43 (11), 123–132.
- Pączkowska, A., Walczak, M. (2015). Polski system podatkowy w kontekście zasad podatkowych A. Smitha. W: J. Ostaszewski (red.), *O nowy ład finansowy w Polsce. Rekomendacje dla animatorów życia gospodarczego*, Warszawa: SGH.
- Pessino, C., Fenochietto, R. (2010). Determining countries’ tax effort. *Revista de Economía Pública*, 195 (4), 65–87.
- Piancastelli, M. (2001). Measuring tax effort of developed and developing countries: cross country panel data analysis 1985–1995. Working Paper No. 818, Institute of Applied Economic Research.
- Reynolds, M., Smolensky, E. (1977). *Public Expenditures, Taxes, and the Distribution of Income: The United States, 1950, 1961, 1970*. New York: Academic Press.
- Tax Reforms in EU Member States 2015: Tax policy challenges for economic growth and fiscal sustainability (2015). Luxembourg: Publications Office of the European Union.
- Verbist, G., Figari, F. (2014). The Redistributive Effect and Progressivity of Taxes Revisited: An International Comparison across the European Union. *FinanzArchiv: Public Finance Analysis*, 70 (3), 405–420.

## THE QUALITY OF TAX SYSTEMS AND THEIR PERFORMANCE

**Abstract:** *Purpose* – The purpose of the article is to answer the question of whether it is possible to increase fiscal performance of tax systems without increasing their repression.

*Design/methodology/approach* – A panel data model will be used to answer this research question.

*Findings* – The results obtained have led us to conclude that fiscal efficiency of taxation systems can be improved by improving their quality, and in particular by reducing the cost of collection and increasing tax justice as measured by the Reynolds-Smolensky index.

*Originality/value* – In previous studies of factors determining the fiscal performance of tax systems, the quality measures of these systems were not taken into account.

**Keywords:** tax rules, efficiency, quality

## Cytowanie

Adamczyk, A., Franek, S. (2017). Jakość systemów podatkowych a ich wydajność fiskalna. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 3 (87/2), 7–15. DOI: 10.18276/frfu.2017.87/2-01.