

PODATKI POŚREDNIE JAKO ŹRÓDŁO DOCHODÓW BUDŻETU PAŃSTWA W POLSCE W LATACH 2004-2017

Elżbieta WAŻNA

Państwowa Wyższa Szkoła Techniczno- Ekonomiczna im. ks. Bronisława Markiewicza, Instytut Ekonomii i Zarządzania, Zakład Finansów i Rachunkowości, Jarosław; elzbieta.wazna@pwste.edu.pl

Streszczenie: Podatki stanowią nieodzowny element życia każdego człowieka, przedsiębiorstwa, instytucji, jak też państwa jako organu rządzącego. W doktrynie prawa podatkowego wskazuje się, iż podatek jest zjawiskiem o dwoistej naturze – podatkowej i ekonomicznej, dlatego system podatkowy podlega modelowaniu w celu przystosowania go do struktury ekonomicznej i zmienia się zgodnie z ewolucją tej struktury dochodów budżetu państwa i jednostek samorządu terytorialnego, a problematyka podatkowa ma szczególne znaczenie dla gospodarki każdego kraju, jego obywateli i podmiotów gospodarczych funkcjonujących na rynku danego kraju. W związku z objęciem swoim zasięgiem niemal wszystkich osób fizycznych oraz osób prawnych działających na rynku, podatki są podstawowym instrumentem wpływania przez państwo na gospodarkę. Odgrywają znaczącą rolę w życiu codziennym i powinny być brane pod uwagę przez każdego przy planowaniu każdej aktywności gospodarczej. Globalny kryzys gospodarczy przyczynił się do istotnego spadku dochodów publicznych i postawił rządy wielu państw przed trudnym wyborem: zastosować rozwiązania powodujące zwiększenie bieżących dochodów podatkowych czy też wprowadzić w konstrukcjach poszczególnych podatków szereg zmian, których celem byłoby m.in. zmotywowanie podatników do aktywności, a przez to zarówno pobudzenie gospodarek, jak i w dłuższym okresie zwiększenie dochodów publicznych

Celem rozważań jest próba oceny zmian struktury podatkowych źródeł zasilania budżetu państwa ze szczególnym uwzględnieniem wpływów pochodzących z podatków pośrednich. Szczegółowo zostaną omówione podatki pośrednie, ich zalety i wady oraz miejsce w systemie podatkowym. Dokonano także analizy dochodów budżetu z tytułu podatków pośrednich na tle pozostałych podatków w latach 2004-2017. Pozwoli ona na pokazanie, że rola podatków pośrednich we wpływach podatkowych budżetu państwa jest dominująca.

Słowa kluczowe: dochody budżetu państwa, podatki bezpośrednie, podatki pośrednie.

INDIRECT TAXES AS A SOURCE OF REVENUE OF THE STATE BUDGET IN POLAND IN THE YEARS 2004-2017

Abstarct: Taxes are an indispensable part of every human life, enterprise, institution and the state as the governmental body. The tax law doctrine states that a tax is a phenomenon dual in its nature – fiscal and economic, therefore the tax system models itself in order to adjust to the economic structure and changes in accordance with evolution of that structure in relation to the state and local government units budget income, and taxation issues are of great significance for the economy of every country, its citizens and business entities functioning on the market of a given country.

Taxes are the basic instrument for the state to affect the economy due to the fact that they concern almost every natural person and every legal entity operating in the market. They play an important role in everyday life and should be taken into consideration by any person who plans to run a business activity. The global crisis resulted in significant decrease of public income and put many governments in a position where they have to choose between two options: to introduce solutions which would help to increase current tax income or to introduce a variety of changes to the construction of a given tax whose aim would be (among others) to motivate taxpayers to be more active, which in consequence would lead to the economic recovery and in the long run to the increase in public income.

The aim of these deliberations is to assess the changes to the structure of tax sources of government income paying special attention to the receipts from the indirect taxes. Indirect taxes will be discussed in a great detail, their advantages and disadvantages, and their position in the tax system. Additionally, article includes an analysis of the budget income with respect to indirect taxes as compared to other taxes in years 2004-2017. It will help to show that the role of indirect taxes in tax sources of government income is dominant. Indirect taxation as a source of budget income in Poland in years 2004-2017.

Keywords: state budget revenues, direct taxes, indirect taxes.

Wstęp

Zastosowanie i cel, jakie niosą ze sobą podatki, zmienia się wraz z rozwojem państw i funkcjonujących w ich obrębie przedsiębiorstw. Coraz szerszy krąg zagadnień wchodzi w skład prawa podatkowego. Podatki będąc głównym źródłem dochodów państwa, stanowią istotny instrument zarządzania. Pobieranie ich odbywa się na określonych zasadach. Z kolei, znajomość tych zasad wpływa na osiągnięcie sukcesu w każdej działalności prowadzonej przez podatnika.

Podatek jest podstawową i jedną z najstarszych kategorii ekonomicznych, fiskalnych, prawnych, politycznych i społecznych, którą cechuje duży stopień złożoności. Pobierane na rzecz podmiotów prawa publicznego podatki pełnią bardzo istotne i ważne dla gospodarki państwa i społeczeństwa funkcje, będąc dogodnym instrumentem realizacji ustalonych przez władzę rozmaitych celów. Z upływem czasu podatki nabierały znaczenia i w konsekwencji

zyskiwały walor pewnej stałości co do ich roli w systemie podatkowym i ekonomicznym, ulegały także zmianom pod wpływem wydarzeń politycznych, gospodarczych i społecznych.

Celem rozważań prowadzonych przez autorkę jest próba oceny zmian struktury podatkowych źródeł zasilania budżetu państwa ze szczególnym uwzględnieniem wpływów pochodzących z podatków pośrednich. Szczegółowo zostaną omówione podatki pośrednie, ich zalety i wady oraz miejsce w systemie podatkowym. Dokonano także analizy dochodów budżetu z tytułu podatków pośrednich na tle pozostałych podatków w latach 2004-2017. Pokazuje ona, że rola podatków pośrednich we wpływach podatkowych budżetu państwa jest dominująca, dlatego też tym większa jest potrzeba dbania przez władzę publiczną o właściwą wewnętrzną konstrukcję tych podatków, aby mogły spełniać swe funkcje w sposób sprawny i skuteczny.

1. Podatkowe dochody budżetu państwa

Dochody podatkowe stanowią jedno ze źródeł dochodów budżetu państwa. Tworzą więc one najważniejszy fundusz publiczny, będący podstawą do gospodarowania w danym roku budżetowym. Jednym z głównych problemów polityki fiskalnej każdego państwa jest właściwe skoordynowanie dochodów budżetowych z wydatkami budżetowymi, a co za tym idzie utrzymanie równowagi budżetowej (Sosnowski, 2016).

Współczesne państwo w bardzo ograniczonym zakresie gromadzi dochody, które można umownie określić jako własne. Są to przede wszystkim dochody z majątku i praw majątkowych. W sensie ekonomicznym dochody to także wpływy z prywatyzacji majątku Skarbu Państwa. Potrzeby finansowe obecnie, inaczej niż w przeszłości, tylko w niewielkim stopniu zaspokajane dochodami własnymi, a to oznacza, że współczesne państwo ma charakter podatkowy. Podmioty realizujące zadania publiczne są uzależnione od danin publicznych (podatków). Daniny publiczne są gromadzone i rozdysponowywane w ramach różnych form organizacyjno-prawnych, czyli funduszy publicznych, takich jak budżet państwa, budżety jednostek samorządu terytorialnego, państwowe fundusze celowe (Owsiak, 2011).

Dochody budżetu państwa stanowią środki pieniężne pobierane od podmiotów gospodarczych i gospodarstw domowych przez państwo lub przez odrębny organ samorządu terytorialnego w celu realizacji wydatków zapewniających wypełnienie zadań państwowych. Głównym źródłem zasilania budżetu państwa są daniny publiczne, jako klasyczny ciężar nakładany na gospodarstwa domowe i przedsiębiorstwa. Ich główną cechą jest to, że podmiot ponoszący ciężar daniny publicznej nie otrzymuje w zamian żadnego bezpośredniego świadczenia (korzyści). Typowymi daninami publicznymi są podatki (Tab. 1) oraz cła (Kosiłowska, 2013).

W przeciwieństwie do w większości dobrowolnych transferów pieniężnych odbywających się pomiędzy jednostkami działającymi w warunkach gospodarki wolnorynkowej płaconie podatków jest przymusowe. Gdyby nie istniał obowiązek łożenia na wytwarzanie dóbr i usług publicznych, nikt nie odczuwałby bodźców do płacenia za nie (Stiglitz, 2011).

Tabela 1.

Dochody budżetu państwa w Polsce w latach 2004-2016 (w mld zł) oraz ich struktura (w %)

Lp.	Rok	Dochody podatkowe	Dochody niepodatkowe	Środki z UE
1	2004	38 475,60	4 698,20	2,58
2	2005	155 859,50	21 060,00	2,45
3	2006	174 876,00	20 054,10	1,98
4	2007	206 385,20	20 385,20	7,53
5	2008	219499,40	19 308,90	14,74
6	2009	214 878,80	27 433,40	31,87
7	2010	222 552,70	24 501,60	3,25
8	2011	243 210,90	32 274,50	2,07
9	2012	277 557,20	37 143,20	2,18
10	2013	275 729,40	35 975,90	1,90
11	2014	277 782,20	27 231,90	92,5
12	2015	286 700,00	27 710,20	113,2
13	2016	273 138,40	40 131,30	81,40
14	2017	311 190,60	30919,00	1 727,00
15	04.2018	331 671,70	21 906,30	2 124, 00
Udział w dochodach budżetu państwa ogółem				
1	2004	86,75	11,60	1,65
2	2005	86,70	11,95	1,35
3	2006	88,49	10,50	1,01
4	2007	87,32	9,50	3,18
5	2008	86,57	7,62	5,81
6	2009	78,38	10,01	11,61
7	2010	88,92	9,78	1,30
7	2011	87,63	11,62	0,75
8	2012	86,30	12,91	0,76
9	2013	89,60	13,10	0,67
10	2014	89,30	10,10	0,60
11	2015	89,90	9,60	0,50
12	2016	88,00	11,40	0,60
13	2017	90,50	90,00	0,50
14	04.2018	93,20	60,20	0,6

Źródło: opracowanie własne na podstawie Sprawozdań z wykonania ustaw budżetowych za poszczególne lata oraz Projektu ustawy budżetowej na rok 2018 wraz z Uzasadnieniem.

W tabeli 1 przedstawiono wpływy dochodów podatkowych i niepodatkowych do budżetu państwa. Z prezentowanych danych wynika, że dochody podatkowe stanowiły w badanym okresie ponad 80% dochodów budżetu państwa (za wyjątkiem 2009 roku). Wkład dochodów niepodatkowych jest znacznie niższy, jednak podlega wahanom w relatywnie szerokim przedziale od blisko 9% do ponad 13%. Od 2004 roku w procesie gromadzenia dochodów przez budżet państwa nastąpiła zmiana, powstała nowa kategoria dochodów, tj. transferów z budżetu Unii Europejskiej. Zmiana ta spowodowała, że dzięki niej w 2009 roku wpłynęły do budżetu państwa dochody w wysokości 31,87 mld zł, była przyczyną bardzo małego udziału dochodów podatkowych w dochodach ogółem w 2009 roku, bo wynoszącego 78,38%.

Systemy podatkowe ukształtowane są pod wpływem bardzo wielu czynników o charakterze ekonomicznym, politycznym i historycznym. Jednocześnie charakteryzują się dużą bezwładnością, związaną z niechęcią podatników do nowych rozwiązań, przywiązaniem do znanych już obciążeń podatkowych, podleganiem iluzjom fiskalnym, oporem administracji skarbowej, oportunizmem polityków i cyklami wyborczymi. Bardzo często zwraca się uwagę na charakterystyczne cechy systemów podatkowych w krajach wysoko i słabo rozwiniętych. W tych pierwszych ze względu na wyższy poziom dochodów i majątku społeczeństwa większe znaczenie przypisuje się podatkom bezpośrednim. Z kolei w krajach słabo rozwiniętych nie jest wskazane nakładanie zbyt wysokich oraz skomplikowanych obciążeń podatkowych ze względu na niski poziom wykształcenia społeczeństwa i mało sprawny aparat skarbowy. Czynniki te jednak mają obecnie w praktyce bardzo różne znaczenie a linia podziału nie jest tak oczywista.

2. Rola podatków pośrednich i bezpośrednich w systemie podatkowym

Pomimo odmiennych właściwości oraz niewątpliwego znaczenia podziału na podatki bezpośrednie i pośrednie, nie ma wśród ekonomistów zgody co do jednego, satysfakcjonującego kryterium ich rozróżnienia. Najczęściej wykorzystuje się trzy kryteria (Guziejewska 2011):

- stosunek przedmiotu opodatkowania do źródła podatku,
- moment i związany z tym sposób opodatkowania,
- możliwość przerzucenia ciężaru opodatkowania.

Dwa pierwsze kryteria związane są z techniką nałożenia podatku, którą również uznaje się za podstawę rozróżnienia pomiędzy podatkiem bezpośrednim a pośrednim. W technice bezpośredniej zdolność podatkową podatnika określa się w powiązaniu z jego sytuacją dochodową i majątkową. Natomiast w technice podatku pośredniego zdolność podatkowa określona jest przez działania i operacje podatnika, które często mają charakter przejściowy, sporadyczny.

Nakładając podatki bezpośrednio, sięga się do dochodu w momencie jego uzyskiwania. Ciężar podatku ponosi bezpośrednio podmiot, na który podatek jest nakładany i który najczęściej nie ma możliwości przerzucenia jego ciężaru. Jeśli chodzi natomiast o podatki pośrednie, to skonstruowane są one w ten sposób, że sięga się do dochodów podatnika w sposób niebezpośredni, w momencie wydatkowania dochodu, a nie jego osiągnięcia. Ciężar podatków pośrednich nie jest ponoszony przez podmioty, na które podatek jest nakładany (podatnik formalnoprawny), ale przez osoby trzecie, najczęściej ostatecznego konsumenta (podatnik rzeczywisty). Podmioty, na które nakładane są podatki pośrednie, są więc w rzeczywistości jedynie ich przekazywaniem do budżetu publicznego, gdyż mają możliwość przerzucenia ich ciężaru. Podatki pośrednie stanowią dobrą przeciwwagę dla personalizowanych podatków

bezpośrednich. Dotyczy to zwłaszcza osobistych podatków dochodowych, w których jest dużo ulg oraz zwolnień, a podstawowa zasada opodatkowania dotycząca sprawiedliwości podatkowej opartej na zdolności płatniczej, oznaczającej w praktyce progresję opodatkowania, bardzo dyskusyjną. Podział na podatki bezpośrednie i pośrednie jest istotny w procesie harmonizacji podatków w Unii Europejskiej, gdyż podkreśla się bardzo wysoki stopień ich harmonizacji w przypadku podatków pośrednich i argumenty związane z barierami harmonizacji podatków bezpośrednich. Szczególnie chodzi tu o podatek PIT, uważany za istotny instrument polityki społecznej krajów członkowskich (Owsiak, 2008).

W tabeli 2 zostało przedstawiono zalety i wady podatków bezpośrednich i pośrednich, co w sposób bardziej przejrzysty odzwierciedla ich cechy i znaczenie dla polityki ekonomicznej państwa. Biorąc pod uwagę zaprezentowane zalety i wady zarówno podatków bezpośrednich, jak i podatków pośrednich, można stwierdzić, że racjonalnie prowadzona polityka gospodarcza musi, dla skutecznego osiągania zamierzonych celów, umiejętnie łączyć w systemie podatkowym wykorzystanie obu rodzajów podatków. Dla zasilania budżetu państwa i samorządów oraz regulowania dochodów podatników ważną rolę pełnią podatki dochodowe w grupie podatków bezpośrednich, jak też podatek od wartości dodanej i podatek akcyzowy w grupie podatków pośrednich.

Tabela 2.

Podatki bezpośrednie i pośrednie – zalety i wady

	Podatki bezpośrednie	Podatki pośrednie
Zalety	selektywność i znaczny stopień równomierności w nakładaniu obciążeń podatkowych w relacji do zdolności podatkowej podatnika (jawia się jako bardziej sprawiedliwe społecznie) konstrukcja podatków umożliwia realizację wyznaczonych przez władzę publiczną celów gospodarczych (zwłaszcza fiskalnych) znaczna możliwość elastycznego kształtowania stawek podatkowych zapewniają świadomą więź pomiędzy obywatelem płacącym podatki a państwem je nakładającym	duża wydajność, prostota i dość niski koszt poboru, szybkość poboru pewność i rytmiczność wpływów podatkowych, niewielka możliwość uchylania się od podatku dzięki wzajemnej kontroli opodatkowania transakcji przez samych podatników efekt „znieczulenia podatkowego” elastyczność wpływów podatkowych w okresie koniunktury gospodarczej, dobry barometr sytuacji gospodarczej ochrona skłonności do inwestowania i oszczędzania
Wady	spowolnione i nieregularne wpływy podatkowe znaczne koszty poboru oraz złożony charakter (duży stopień skomplikowania) procedur związanych z poborem, a tym samym potrzeba angażowania wyspecjalizowanych urzędników (także do celów kontrolnych) przy wysokich stawkach podatkowych antybodźcowy wpływ na proinwestycyjne i prorozwojowe zachowania przedsiębiorców i zmniejszenie skłonności do oszczędzania, co może skutkować ograniczeniem aktywności gospodarczej możliwość unikania opodatkowania w przypadku dużych obciążeń podatkowych (np. poprzez transfer dochodów za granicę)	relatywnie większy ciężar podatkowy dotyczy konsumpcji dóbr podstawowych o niskiej elastyczności popytu nieuwzględnianie zdolności podatkowej danego podatnika negatywne oddziaływanie na płynność finansową przedsiębiorstw sprzyjają wzrostowi inflacji

Zródło: opracowanie własne na podstawie: Sobiech, 2000.

Należy podkreślić, że podatki pośrednie są szczególnie ważne ze względu na wiążący się z nimi efekt „znieczulenia podatkowego”. Prosta konstrukcja tych podatków i „skryty” sposób wliczania ich kwoty w cenę towarów i usług powodują, że jest to dogodne dla władzy publicznej narzędzie fiskalne, które w sposób niemal niezauważalny dla konsumenta, a co ważniejsze nieodbierany jako przejaw fiskalizmu ze strony państwa, pozwala na znaczne nakładanie dodatkowych obciążeń podatkowych. Jest to znaczna przewaga podatków pośrednich nad bezpośrednimi, których ciężaru nie sposób nie zauważyć i nie odczuć, zwłaszcza przy ich zwiększaniu, co zapewne wywołać musi negatywną reakcję ze strony podatników (Sosnowski 2014).

Także konsekwencje stosowania redystrybucji dochodów są inne dla obu form opodatkowania. Jak już wcześniej wspomniano, podatki pośrednie obciążają dochód wydatkowany, czyli konsumpcję. Zgodnie z prawem Engla, w miarę wzrostu dochodu gospodarstwa domowego maleje procentowy udział w tym dochodzie wydatków na cele konsumpcyjne, a niewydane dochody powiększają oszczędności. Co więcej, im większe dochody, tym udział wydatków na dobra podstawowe maleje, a zwiększa się udział konsumpcji dóbr wyższego rzędu (luksusowych). Zatem gospodarstwo domowe o niskim poziomie dochodu przeznaczają na konsumpcję relatywnie więcej niż gospodarstwo o wysokim poziomie dochodu. Wskutek tego ciężar podatkowy wynikający z podatków pośrednich jest większy i takie opodatkowanie ma charakter regresywny (Litwińczuk, 2017). Zdaniem M. Bouviera, podatki pośrednie, które „na ślepo” obciążają dobra konsumpcyjne, abstrahując od zdolności podatkowej podatników, mogą się jawić jako nader niesprawiedliwe, szczególnie w przypadku, gdy różne rodzaje dochodów są obciążone takim samym ciężarem podatkowym. Problem ów dotyczy zwłaszcza rodzin wielodzietnych o niskich dochodach, gdyż ich większa konsumpcja dotyczy zwłaszcza artykułów pierwszej potrzeby. Z tego powodu podatkom pośrednim, uznawanym za niesprawiedliwe z uwagi na ich niezindywidualizowanie, tradycyjnie przeciwstawiano podatki bezpośrednie (np. progresywne podatki dochodowe), które bardziej uwzględniają sytuację materialną podatnika (Bouvier 2000).

3. Wpływy z podatków pośrednich do budżetu państwa w latach 2004-2017

Podatkom pośrednim tradycyjnie przyznaje się szczególne miejsce w systemie podatkowym i polityce podatkowej. Rozpatrując problem miejsca i roli podatków pośrednich w regulacji procesów ekonomicznych, warto przeanalizować, jak ich funkcjonowanie przejawia się we wskaźnikach makroekonomicznych. Aspekt makroekonomiczny tego problemu w pewnym stopniu narzuca stałe dyskusje co do właściwej podatkom pośrednim roli fiskalnej (Vasylevska).

Na temat opodatkowania toczy się od lat dyskusja związana z jego zakresem i wysokością, a także z miejscem określonych podatków w systemie podatkowym oraz ich znaczeniem dla budżetu (tab. 3). Często formułowana jest teza mówiąca, że o wiele łatwiej jest obciążać podatkiem dochód wydatkowany na zakup dóbr i usług, niż opodatkowywać dochody uzyskiwane z działalności gospodarczej. Zwolennicy podatków konsumpcyjnych twierdzą, że za pomocą klasycznych podatków dochodowych między innymi oszczędności podlegają podwójnemu opodatkowaniu: po raz pierwszy jako dochód otrzymany, a po raz drugi jako dochód odsetkowy z zysku od lokowanych oszczędności. Co należy jednak zauważyć, stosowanie podatków obciążających wydatki realizowane przez danego podatnika nie bierze pod uwagę jego sytuacji osobistej, tak jak to ma miejsce w odniesieniu do podatków dochodowych (Sosnowski, 2016a).

Tabela 3.

Znaczenie podatków pośrednich w dochodach budżetu w latach 2000-2016 (w mln zł)

Lp.	Rok	Podatki pośrednie	VAT	Podatek akcyzowy	Podatek od gier
1	2004	101 270	65 536	37 967	766
2	2005	115 672	75 401	39 479	792
3	2006	127 412	84 440	42 078	895
4	2007	146 482	96 350	49 026	1107
5	2008	153 678	101 783	50 490	1405
6	2009	154 958	99 455	53 927	1576
7	2010	165 190	107 880	55 684	1625
8	2011	180273	120 832	57 964	1477
9	2012	181892	120 000	60 450	1442
10	2013	175 369	113 466	60 653	1250
11	2014	179 030	115 700	62 080	1250
12	2015	185 503	121 301	62 952	1250
13	2016	194 149	128 683	64 083	1383
14	2017	226 702	153 500	68 020	1709
15	04.2018	88 514	166 000	70 000	1914

Źródło: opracowanie własne na podstawie Sprawozdań z wykonania ustaw budżetowych za poszczególne lata oraz Projektu ustawy budżetowej na rok 2018 wraz z Uzasadnieniem.

Dane zaprezentowane tab. 3 i 4 wskazują na dominujący i stale rosnący udział podatków pośrednich w zasilaniu dochodów budżetu państwa. Liderem okazuje się podatek VAT którego wpływy do budżetu państwa w latach 2004-2017 utrzymywały się na poziomie 40%-45% a w niektórych latach blisko 50%. Zmiany w podatku VAT wprowadzone od 2011 roku, polegające m.in. na podwyższeniu podstawowej stawki VAT z 22% do 23%, jak również podwyższeniu stawki obniżonej VAT z 7% do 8%, miały przynieść dodatkowe wpływy do budżetu państwa. Skutek był jednak chwilowy, dochody z tytułu podatku od towarów i usług zwiększyły się w 2011 roku, aby w 2012 obniżyć się w stosunku do roku poprzedniego (Deresz, and Podstawka 2014) a potem zauważalna jest stagnacja dochodów z tytułu VAT, mimo występującego w kolejnych latach dodatniego PKB w Polsce. Może to wskazywać na rozwój „szarej strefy” w zakresie wyludzeń podatku (np. w obszarze handlu, elektroniką, złomem, paliwami) i powstawaniem luki w podatku VAT, która stanowi zagrożenie dla stabilności budżetu państwa, ze względu na duży uszczerbek po stronie wpływów budżetowych. Udział

podatku akcyzowego w dochodach podatkowych systematycznie wzrastał z 20,46% w 2013 roku do 25,10% w 2015-2016 zmniejszał się do 20,4%. Natomiast dochody z podatku od gier, jak wynika z danych przedstawionych stanowią marginalną część dochodów budżetu państwa.

Tabela 4.

Udział podatków pośrednich w dochodach budżetu państwa w latach 2004-2016 (w %)

Lp.	Rok	Podatki pośrednie	VAT	Podatek akcyzowy	Podatek od gier
1	2004	64,93	40,10	24,34	0,49
2	2005	64,75	42,21	22,10	0,44
3	2006	63,25	41,92	20,89	0,44
4	2007	61,13	40,21	20,46	0,46
5	2008	70,01	46,37	23,00	0,64
6	2009	72,11	46,28	25,10	0,73
7	2010	74,23	48,47	25,02	0,73
8	2011	74,12	49,68	23,83	0,61
9	2012	73,26	48,33	24,35	0,58
10	2013	72,57	46,95	25,10	0,52
11	2014	64,4	41,7	22,3	0,4
12	2015	64,7	42,3	22,0	0,4
13	2016	61,9	41,0	20,4	0,4
14	2017	64,90	44,60	19,80	0,5
15	04.2018	66,90	46,70	19,70	0,5

Zródło: opracowanie własne na podstawie Sprawozdań z wykonania ustaw budżetowych za poszczególne lata oraz Projektu ustawy budżetowej na rok 2018 wraz z Uzasadnieniem.

Należy pamiętać, że podatki pośrednie są bardziej skorelowane z bieżącą koniunkturą gospodarczą niż podatki bezpośrednie. W sytuacji dekoniunktury budżet państwa może być narażony na znaczące uszczuplenie wpływów. Można zatem stwierdzić, że o ile w okresie wzrostu gospodarczego elastyczność podatku od towarów i usług jest zaletą, przyczyniając się do wzrostu wpływów budżetowych, o tyle w czasie dekoniunktury gospodarczej przyczyni się do spadku wpływów podatkowych.

Najszerszą kategorią obejmującą dochody państwa są dochody potencjalne, których rozmiary są efektem tak zwanej luki podatkowej. Wielkość luki podatkowej, obliczanej jako różnica pomiędzy teoretycznymi a rzeczywistymi wpływami z podatku VAT, stanowi ważną informację o fiskalnej efektywności systemu wymiaru i poboru. Istnienie luki podatkowej wskazuje na konieczność penetracji obszarów dochodów, których funkcjonowanie powinno być zgodnie z przepisami prawa podatkowego. Luka podatkowa jest immanentną cechą podatku od towarów i usług, co oznacza, że zarówno działania ustawodawcy, jak i administracji skarbowej oraz celnej, dążą jedynie do jak największego ograniczenia jej występowania, a nie całkowitej likwidacji (Budzyński 2016).

Uszczuplenie wpływów podatkowych, jako skutek występowania luki podatkowej może być następstwem oszustw podatkowych, działalności w „szarej strefie”, czy też nieuczciwej optymalizacji podatkowej. Zdarza się, że przyczyny występowania luki nie są do końca zależne od intencjonalnego działania podatnika, np. jego upadłość, czy sama niewydajność systemu poboru podatku. Luka w zakresie podatku VAT stała się niebezpieczeństwem, które obejmuje zarówno jej wielkość (mld zł), jak i tendencje związane z jej powiększeniem się, szczególnie

w okresie kryzysu i turbulencji gospodarczych oraz walki z istotnym poziomem zadłużenia publicznego.

Analizując dochody z podatku od towarów i usług należy wziąć pod uwagę ich kształtowanie się na tle Produktu Krajowego Brutto (PKB), gdyż wartość dodana w gospodarce bezpośrednio ma wpływ na jego wielkość. W latach 2004-2017 odnotowano cykliczne wahania wielkości podatku od towarów i usług w PKB. Wydaje się jednocześnie, podatek VAT, ze względu na swoją specyfikę, powinien być silnie skorelowany z bieżącą koniunkturą gospodarczą.

Tabela 5.

Udział podatków bezpośrednich w dochodach budżetu państwa w latach 2004-2016 (w %)

Lp.	Rok	PIT	CIT
1	2004	21,51	13,07
2	2005	24,42	15,76
3	2006	28,13	19,34
4	2007	35,36	24,54
5	2008	38,66	27,16
6	2009	35,76	24,16
7	2010	35,59	21,77
8	2011	38,07	24,86
9	2012	39,81	25,15
10	2013	13,80	41,7
11	2014	15,70	8,40
12	2015	15,70	8,90
13	2016	14,90	8,30
14	2017	15,30	8,70
15	2018	15,60	9,10

Źródło: opracowanie własne na podstawie Sprawozdań z wykonania ustaw budżetowych za poszczególne lata oraz Projektu ustawy budżetowej na rok 2018 wraz z Uzasadnieniem.

Jak wynika z tabeli 5 udział dochodów uzyskiwanych z tytułu podatków bezpośrednich w ogólnych dochodach budżetowych wykazywał się niższy niż podatków pośrednich. Wynikało to między innymi ze zmian systemowych zasilania jednostek samorządu terytorialnego, polegających na przeniesieniu części dochodów budżetu państwa na poziom samorządów województw i powiatów oraz na zwiększeniu udziału gmin w podatku chodowego od osób fizycznych od 1999 roku zostały ograniczone w wyniku reformy finansowania ochrony zdrowia. Efekt ten pogłębiał się od 2004 roku, kiedy to nastąpił wzrost udziału jednostek samorządu terytorialnego we wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych. Od roku 2005 dochody te powoli wzrastały do 40% udziału w dochodach ogółem, by w 2008 roku osiągnąć poziom 65,82%. Kolejne lata, 2009-2017, charakteryzują się tendencją spadkową udziału dochodów bezpośrednich w ogólnych dochodach budżetu państwa. Przyczyną takiego stanu rzeczy są liczne zmiany w konstrukcji podatków dochodowych, które przełożyły się na wysokość wpływów do budżetu państwa.

Przeprowadzona analiza pokazuje także, że obecnie istniejący system podatkowy jest jeszcze daleki od doskonałości i wymaga wielu zmian ułatwiających działanie podmiotom gospodarczym. Przykładem mogą być podatki pośrednie (VAT, akcyza). Trzeba tu wspomnieć,

że Polska należy do państw europejskich o jednym z najwyższych poziomów opodatkowania obrotu. Bez wątplenia dla większości przedsiębiorców, którzy podlegają w głównej mierze podstawowej stawce VAT, pozytywnym bodźcem ekonomicznym byłoby ujednoczenie stawek tego podatku wraz z obniżką stawki podstawowej z 22% do poziomu np. 19%. W tym wypadku ujednoczenie oznaczałoby likwidację stawek obniżonych, co dla niektórych podatników korzystających z tej preferencji wiązałooby się ze wzrostem obciążeń fiskalnych, co mogłoby też dotknąć w sposób negatywny pewne grupy konsumentów. Podobna kwestia dotyczy podatku akcyzowego, gdzie np. brak jednolitych stawek w stosunku do bardzo podobnych pod względem parametrów chemicznych wyrobów ropopochodnych sprzyja poważnym nadużyciom i rozwojowi szarej strefy w gospodarce (Sosnowski 2016 b).

Wnioski

Podsumowując dotychczasowe rozważania można stwierdzić, że rola podatków pośrednich we wpływach podatkowych budżetu państwa jest ciągle istotna, dlatego też tym większa jest potrzeba dbania przez władzę publiczną o właściwą wewnętrzną konstrukcję tych podatków, aby mogły spełniać swe funkcje w sposób sprawny i skuteczny. Tworząc sprawny system podatkowy, należy przestrzegać konstytucyjnej zasady zaufania do państwa i stanowionego prawa oraz eliminować czynniki destrukcyjnie oddziałujące na sytuację prawną i ekonomiczną podatnika. Jest rzeczą oczywistą, że nadmierny fiskalizm zniechęca podatników do płacenia podatków w danym kraju oraz zwiększa zjawisko delokalizacji działalności gospodarczej (Sosnowski, 2016a).

Dochody podatkowe stanowią najważniejsze źródło zasilania budżetu państwa. W strukturze dochodów podatkowych dominują podatki pośrednie. Wśród podatków pośrednich najważniejszą rolę odgrywają dochody z podatku VAT, natomiast udział podatku od gier w dochodach budżetu państwa kształtuje się na marginalnym poziomie. Wpływ czynników na kształtowanie się struktury dochodów budżetu państwa jest zróżnicowany. W najważniejszych fiskalnie podatkach występują zależności między zmianami w ich konstrukcji a poziomem wpływów do budżetu państwa.

Ponieważ żaden system nie może sprawnie funkcjonować bez sprawnej, wydajnej i rozwijającej się gospodarki, należy rozważyć stopniowe i przemyślane wprowadzenie zmian i uproszczeń w taki sposób, aby jednocześnie zapewnić stabilność wpływów budżetowych. Wydaje się że w chwili obecnej nie ma realnej alternatywy dla obowiązującego systemu podatkowego wraz z jego głównym filarem (Owsiak, s. 651), jakim jest podatek od towarów i usług.

Bibliografia

1. Bouvier, M. (2000). *Wprowadzenie do prawa podatkowego i teorii podatku*. Warszawa: Wydawnictwo KiK, 205.
2. Budzyński, T. (2016). *Fiskalne aspekty podatku od towarów i usług w Polsce*. Lublin: Uniwersytet Marii Curii-Skłodowskiej, Wydział Ekonomiczny, 611-619.
3. Guziejewska, B. (2011). Dysfunkcje systemu podatków bezpośrednich i pośrednich w Polsce. *Zeszyty Naukowe Polskiego Towarzystwa Ekonomicznego*, 10, 166.
4. Kosidłowska, A. (2013). Tendencje zmian w podatkach dochodowych budżetu państwa w wybranych krajach Europy Środkowo-Wschodniej. *Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska Lublin-Polonia*, XLVII, 3, 328.
5. Litwińczuk, H., Karwat, P., Pietrasiewicz, W., Tetlak, K. (2017). *Prawo podatkowe przedsiębiorców*. Warszawa: Oficyna Wolters Kluwer, 31-48.
6. Owsiak, S. (2008). *Harmonizacja podatków bezpośrednich warunkiem integracji gospodarczej Unii Europejskiej*, 150.
7. Owsiak, S. (2011). Stabilność systemu zasilania finansowego a nowatorskie zarządzanie podmiotami publicznymi w warunkach kryzysu. W *Nowe zarządzanie finansami publicznymi w warunkach kryzysu*. Warszawa: PWE, 27.
8. Sosnowski, M. (2014a). Sprawność fiskalna podatków pośrednich. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, 346, 263.
9. Sosnowski, M. (2016b). Sprawność fiskalna podatków dochodowych. *Finanse i Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 5(83). Wrocław, 43-53.
10. Stiglitz, J.E. (2011). *Ekonomia sektora publicznego*. Warszawa: Wydawnictwo Naukowe, 545.
11. Ustawa budżetowa na rok 2015 z dnia 15 stycznia 2015 r. (DzU z 2015 r., poz. 153).
12. Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j.: DzU z 2005 r., nr 8, poz. 60 ze zm.).