

Paweł Felis*

Daniny publiczne jako źródło dochodów budżetowych w Polsce

Public levies as a source of budget incomes in Poland: The article aims to analyse and assess the amount, stability and importance of Poland's most important tax revenues. It also attempts to define the main factors which determine their levels. The first section presents characteristic elements of public levies in accordance with the relevant Polish regulations. Next, the determinants of tax revenues and their types that have major influence on the budget incomes, are discussed. The final, empirical part of the study presents the level of tax revenues in Poland and the changes in their structure in 2000–2016.

Słowa kluczowe: *daniny publiczne w Polsce, dochody publiczne, podatek od towarów i usług, podatek dochody od osób fizycznych, podatek dochodowy od osób prawnych*

Keywords: *public levies in Poland, public incomes, Value Added Tax, Personal Income Tax, Corporate Income Tax*

* Doktor hab. nauk ekonomicznych, adiunkt w Instytucie Finansów Szkoły Głównej Handlowej w Warszawie; e-mail: pfelis@sgh.waw.pl.

Wstęp

Daniny publiczne są pobierane w celu finansowania zadań publicznych. Płatności podmiotów należących do sektora prywatnego dokonywane na rzecz sektora finansów publicznych są więc w pewnym stopniu rekompensowane usługami świadczonymi przez władze publiczne (dobra publiczne społecznie pożądane) na rzecz sektora prywatnego. Wśród danin publicznych na szczególną uwagę zasługują podatki. W większości państw, także w Polsce, stanowią one podstawowe źródło dochodów budżetu państwa oraz budżetów jednostek samorządu terytorialnego.

Wartość realizowanych w poszczególnych państwach dochodów podatkowych zależy między innymi od ustroju państwa, modelu funkcjonowania gospodarki, funkcji wypełnianych przez władze publiczne, wreszcie cech doktryny podatkowej i realizowanej polityki podatkowej. Temat niniejszego opracowania wymaga szczególnego podejścia do problematyki funkcjonowania polskiego systemu podatkowego. Doktrynę podatkową Polski charakteryzują między innymi następujące zasady: koncentracji systemu podatkowego, zróżnicowania źródeł dochodów podatkowych, opodatkowania dochodów, progresji opodatkowania dochodów oraz harmonizacji systemu podatkowego z prawem Unii Europejskiej¹. Pierwsza zasada jest oczywista, dochody podatkowe gromadzone są za pomocą kilku (dokładnie czterech) wiodących podatków: od towarów i usług, akcyzowego, dochodowego od osób fizycznych oraz dochodowego od osób prawnych. Druga – istotna w kontekście zapewnienia bezpieczeństwa finansowego państwa pod względem wydajności i pewności wpływów budżetowych (podatki pośrednie) oraz sprzyjania sprawiedliwemu rozłożeniu ciężarów podatkowych (podatki dochodowe). Trzecia dowodzi trwałego miejsca w rozwiniętych systemach podatkowych podatków dochodowych, ze względu na bardziej widoczny związek między ponoszonym ciężarem a dobrami publicznymi, ich wykorzystania w funkcji stymulacyjnej oraz indywidualizacji ciężarów podatkowych stosownie do zasady sprawiedliwości podatkowej. Czwarta nawiązuje do poprzedniej, ale w zakresie opodatkowania dochodów osób fizycznych, zakłada wykorzystywanie progresji podatkowej do łagodzenia nadmiernego zróżnicowania dochodowego społeczeństwa. Piąta dotyczy harmonizacji podatków pośrednich, co mogło być wykorzystywane do zwiększania dochodów budżetu państwa.

Istotne wydaje się więc podjęcie próby zwrócenia uwagi na kilka najważniejszych aspektów tego zagadnienia. Stąd w pierwszej części artykułu, o charakterze porządkującym, starano się usystematyzować cechy danin publicznych w polskim systemie prawa. Zwrócono także uwagę na różne rodzaje danin publicznych. W przypadku podatków, stanowiących najbardziej reprezentatywny element danin publicznych, omówiono determinanty osiągniętych dochodów, a także scharakteryzowano te rodzaje, które decydują o wpływach do budżetu państwa. W drugiej części artykułu, empirycznej, zaprezentowano poziom oraz zmiany w zakresie struktury dochodów podatkowych w Polsce. Ograniczono się do znaczenia dochodów podatkowych dla budżetu państwa. Badaniami objęto 17-letni okres,

¹ S. Owsiak, *System podatkowy Polski w okresie transformacji – próba oceny*, „Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska, Sectio H, OECONOMIA” 2016, t. 50, nr 1.

od 2000 r. do 2016 r. Dane wykorzystane do badań pochodzą z publikacji Ministerstwa Finansów².

Za cel niniejszego artykułu postawiono więc zbadanie oraz ocenę wielkości, stabilności i zróżnicowania znaczenia najważniejszych dochodów podatkowych, a także określenie głównych czynników warunkujących ich poziom.

Daniny publiczne w polskim systemie prawa

Regulacje prawne stanowiące podstawę do zdefiniowania i przeanalizowania cech danin publicznych znajdują się w aktach prawnych różnej rangi, między innymi w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej³ oraz w ustawie o finansach publicznych⁴.

Daniny publiczne – w kategoriach konstytucyjnych – są zaliczane do ciężarów i świadczeń publicznych o charakterze pieniężnym (art. 84 i art. 217 Konstytucji)⁵. Co prawda, z treści art. 84 Konstytucji wynika, iż ustawodawca nie posłużył się pojęciem daniny publicznej. Wskazał tylko jedną z kategorii danin – podatek, klasyfikując go jako rodzaj ciężarów i świadczeń publicznych. Pojęciem podatku ustawodawca posłużył się jednak także w art. 217 Konstytucji, wskazując je jako kategorię danin publicznych. Nie budzi wątpliwości, że w obu przytoczonych przepisach pojęcie podatku pojawiło się w tym samym rozumieniu. Stąd należy przyjąć, iż daniny publiczne (w tym między innymi podatki) należą do kategorii ciężarów i świadczeń publicznych. Zgodnie z treścią art. 216 ust. 1 Konstytucji są one elementem środków finansowych gromadzonych na cele publiczne. W przepisie art. 84 Konstytucji ustawodawca posłużył się również sformułowaniem „Każdy jest obowiązany do ponoszenia...”. Wśród cech danin publicznych należy więc wymienić ich powszechność i obligatoryjność. Z kolei w przepisie art. 217 Konstytucji wskazano ponadto na różnorodność danin publicznych (zwrot „podatki, inne daniny publiczne”) i elementy ich kon-

² Sprawozdania z wykonania budżetu państwa za lata 2000–2016, Ministerstwo Finansów, www.mf.gov.pl.

³ Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2 kwietnia 1997 r., Dz.U. nr 78, poz. 483, ze zm.

⁴ Ustawa z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, t.j. Dz.U. 2016, poz. 1870, ze zm.

⁵ Szczegółowa analiza problemu m.in. w: *Leksykon budżetowy BAS*, <http://www.bas.sejm.gov.pl/leksykon.php>, autor hasła „daniny publiczne” J. Kulicki; D.M. Antonów, *Cechy danin publicznych w polskim systemie prawa*, „Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska, Sectio G, IUS” 2016, t. 63, nr 1.

strukcji prawnej (podmiot, przedmiot opodatkowania, stawki podatkowe, zasady przyznawania ulg i umorzeń, kategorie podmiotów zwolnionych od podatków). Daniny publiczne stanowią więc pewną zbiorczą kategorię, do której należą między innymi podatki. Ustalenie świadczeń mieszczących się w kategorii danin publicznych wymaga nie tylko zbadania cech materialnych danego świadczenia, ale również określenia celu, jakim kierował się ustawodawca w związku z jego ustanowieniem. Kwestią niebudzącą żadnych wątpliwości jest to, że wszelkie daniny publiczne mogą być nakładane jedynie w drodze ustawy. Władztwo podatkowe należy więc wyłącznie do parlamentu. W drodze ustawy, co oczywiste, następuje określenie wszystkich elementów decydujących o istnieniu obowiązku podatkowego. Sąd ulgi, umorzenia i zwolnienia zyskują charakter systemowy.

Pojęcie danin publicznych pojawia się również w ustawie o finansach publicznych w kontekście klasyfikacji środków publicznych. Zgodnie z art. 5 ust. 1 tej ustawy środkami publicznymi są:

- dochody publiczne,
- środki pochodzące ze źródeł zagranicznych (środki pochodzące z budżetu UE oraz niepodlegające zwrotowi środki z pomocy udzielonej przez państwa członkowskie Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu, EFTA; pozostałe środki pochodzące ze źródeł zagranicznych, niepodlegające zwrotowi),
- przychody publiczne (przychody budżetu państwa i budżetów jednostek samorządu terytorialnego oraz innych jednostek sektora finansów publicznych; przychody jednostek sektora finansów publicznych pochodzące z prowadzonej przez nie działalności oraz pochodzące z innych źródeł).

Zauważyć należy, że środki publiczne stanowią grupę obejmującą różne rodzaje środków, niepodlegające jednemu kryterium wyodrębnienia. Przychody można odnosić do wszelkich wpływów do sektora finansów publicznych, natomiast dochody do wpływów definitywnych (bezzwrotnych)⁶.

Dochody publiczne są więc pojęciem węższym niż środki publiczne, a podstawowy ich podział zawarty w art. 5 ust. 2 ustawy o finansach publicznych dotyczy danin publicznych oraz pozostałych dochodów publicznych (między innymi inne należne dochody budżetu państwa, jednostek samorządu terytorialnego oraz innych jednostek sektora finansów publicznych; wpływy ze sprzedaży wyrobów i usług świadczonych przez jednostki

⁶ *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz prawno-finansowy*, red. H. Dzwonkowski, G. Gołębiowski, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2014, s. 154.

sektora finansów publicznych; dochody z mienia jednostek sektora finansów publicznych; spadki, zapisy i darowizny w postaci pieniężnej na rzecz jednostek sektora finansów publicznych).

Na podstawie analizowanego przepisu, a także treści art. 6 ust. 1 można stwierdzić, że daniny publiczne są rodzajem dochodów publicznych stanowiących jeden ze składników środków publicznych, gromadzonych w celu pokrycia wydatków publicznych oraz rozchodów publicznych. Wymienione w ustawie daniny spełniają dwie podstawowe cechy. Po pierwsze, są świadczeniami obowiązkowymi, publicznoprawnymi (są ponoszone na rzecz państwa, jednostek samorządu terytorialnego, państwowych funduszy celowych oraz innych jednostek sektora finansów publicznych). Obowiązkowy i publicznoprawny charakter danin koresponduje z cechami wszelkich ciężarów i świadczeń publicznych określonymi w Konstytucji. Po drugie, obowiązek ich ponoszenia wynika z ustawy. Ustawodawca w ustawie o finansach publicznych powielił, mającą źródło w art. 217 Konstytucji, zasadę gromadzenia danin publicznych wyłącznie na podstawie ustaw. Podsumowując, daninę publiczną – w kategoriach ustawowych – można określić jako świadczenie pieniężne, o charakterze obowiązkowym i ustawowym, które ponoszone jest na rzecz ściśle określonego podmiotu.

Systematyka danin publicznych

W ustawie zasadniczej, jak już zauważono, ustawodawca wyróżnił tylko jeden rodzaj danin publicznych – podatki. Wyróżnienie podatków spośród innych danin publicznych, na co zwraca uwagę J. Kulicki, nie jest jednak niczym uzasadnione ani od strony podmiotowej, ani od strony aktu prawnego nakładającego obowiązek poniesienia podatku, ani przeznaczenia środków pochodzących z podatków⁷. W tym zakresie przepisy ustawy o finansach publicznych wnoszą więcej niż to, co wynika z Konstytucji. Otóż, w przepisie art. 5 ust. 2 pkt 1 ustawy o finansach publicznych, mającym niewątpliwie walor informacyjny, ustawodawca wskazuje następujący katalog danin publicznych: podatki, opłaty, składki, wpłaty z zysku przedsiębiorstw państwowych i jednoosobowych spółek Skarbu Państwa, inne świadczenia pieniężne.

Podstawowym, najważniejszym źródłem dochodu są **podatki**. Każdy współcześnie występujący podatek można zaliczyć – wykorzystując kryterium przedmiotowe – do jednej z trzech grup podatków: dochodowych, od obrotu i od wydatków (konsumpcyjne) oraz majątkowych. Opodatkowanie poszczególnych podmiotów oznacza przejęcie części dochodów, mająt-

⁷ J. Kulicki, hasło „daniny publiczne” [w:] *Leksykon budżetowy BAS*, op. cit.

ków powstałych w wyniku prowadzonej działalności na rynku. Ta typowa, równocześnie najstarsza, kategoria finansowa została scharakteryzowana w dalszej części artykułu. W tym miejscu ograniczono się do stwierdzenia, że w polskim systemie podatkowym wyróżniamy podatki centralne (państwowe) i lokalne (samorządowe). Do pierwszej grupy należą między innymi: podatek dochodowy od osób fizycznych (PIT), podatek dochodowy od osób prawnych (CIT), podatek od towarów i usług (VAT), podatek akcyzowy, podatek od gier oraz podatek tonażowy. Natomiast podatki samorządowe to: podatek od nieruchomości, podatek rolny, podatek leśny, podatek od środków transportowych, podatek od czynności cywilnoprawnych, podatek od spadków i darowizn oraz karta podatkowa (jako uproszczona forma podatku dochodowego od osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą).

Oplata to kolejna forma dochodów zaliczona do danin publicznych. Ponieważ najważniejsze miejsce wśród dochodów budżetowych zajmują podatki, można definicję opłaty oprzeć na porównaniu jej z cechami podatku. Oplata jest świadczenie pieniężne o charakterze przymusowym, bezzwrotnym, odpłatnym, jednostronnie ustalane i pobierane przez władze publiczne z tytułu określonych czynności urzędowych oraz usług jednostek sektora publicznego⁸. Z przytoczonej definicji wynika, że opłata ma prawie wszystkie cechy podatku (pieniężność, przymusowość, bezzwrotność, jednostronność). Opłaty powodują również te same skutki ekonomiczne dla podmiotów ponoszących ciężar tych danin – uszczuplają bowiem ich zasoby finansowe.

Istotną różnicą występującą między tymi daninami jest cecha ekwiwalentności, którą przypisuje się opłacie. Opłata, jako rodzaj obciążenia pieniężnego, pobierana jest w zamian za konkretne świadczenie ze strony organów państwowych i samorządowych. Jednak charakter, zakres i rozmiar uzyskanych korzyści mogą być zróżnicowane. Dlatego przy rozpatrywaniu cechy odpłatności opłaty należy uwzględnić relacje, które zachodzą między wysokością opłaty a wartością wzajemnego świadczenia. Możliwe są następujące sytuacje⁹:

- pełna ekwiwalentność – świadczenie pieniężne jest równe wartości świadczenia wzajemnego; nie ma tutaj żadnych wątpliwości, że jest to klasyczna opłata,

⁸ J. Kaleta, *Gospodarka budżetowa*, PWE, Warszawa 1985, s. 121.

⁹ B. Brzeziński, *Prawo podatkowe. Zarys wykładu*, Dom Organizatora TNOIK, Toruń 1995, s. 20; A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Ars boni et aequi, Poznań 1998, s. 84–85.

- brak pełnej ekwiwalentności – wysokość opłaty jest większa od wartości świadczenia wzajemnego; w tym wypadku świadczenie pieniężne ma dwojaki charakter: w części odpowiadającej wartości świadczenia wzajemnego jest opłatą, natomiast w pozostałej części (tej, która przekracza wartość świadczenia wzajemnego) jest podatkiem (w istocie jest świadczeniem nieodpłatnym),
- całkowity brak ekwiwalentności – świadczenie wzajemne w ogóle nie występuje, mimo uiszczenia opłaty, bądź też ma znikomą wartość w stosunku do świadczenia pieniężnego; mimo przyjęcia w przepisach prawa nazwy „opłata”, mamy do czynienia z obciążeniem będącym w istocie podatkiem.

Rozważając także ekonomiczną istotę opłaty, wykorzystajmy wskazane poniżej pewne atrybuty podatku.

Po pierwsze, opłata jest instrumentem pozwalającym państwu tylko w nieznacznym stopniu na przesunięcie realnej konsumpcji z sektora prywatnego do sektora publicznego. Oczywiście uzależnione jest to od tego, jak bardzo rozbudowany jest system opłat. Jeśli założymy, że tak jest w rzeczywistości, to postrzeganie opłat będzie zupełnie inne, nawet jako próba ukrywania przez władzę publiczną nadmiernego fiskalizmu i wpływania na reakcje podmiotów sektora prywatnego.

Po drugie, opłata, podobnie jak podatek, oznacza zawłaszczenie przez państwo z pozycji dominium części dochodu wytworzonego przez konkretny czynnik wytwórczy. Dla oceny tego elementu szczególne znaczenie ma to, w jakim stopniu wnoszenie opłaty jest dobrowolne (podmioty same żądały podjęcia przez organy publiczne określonych czynności), a w jakim przymusowe (podmioty zostały prawnie zobowiązane do korzystania z określonych czynności świadczonych przez organy publiczne). Przymusowość opłat – jak pisze S. Kańduła – należy rozpatrywać w ujęciu bezpośrednim oraz pośrednim¹⁰. To pierwsze sprowadza się do przymusu administracyjnego charakterystycznego dla stosunku podatkowego¹¹. Ujęcie pośrednie oznacza konieczność korzystania przez obywateli z niektórych odpłatnych świadczeń ze strony podmiotów publicznych (np. posiadanie dowodu osobistego, wydanie zezwolenia na budowę).

¹⁰ S. Kańduła, *Opłata jako forma dochodów publicznych (zarys problematyki)* [w:] *Współczesne finanse. Stan i perspektywy rozwoju finansów publicznych*, red. J. Głuchowski, Uniwersytet Mikołaja Kopernika, Toruń 2008, s. 553.

¹¹ Jeżeli w odniesieniu do opłaty mają zastosowanie przepisy ordynacji podatkowej, to podmiot publiczny w celu jej wyegzekwowania ma prawo do użycia środków administracyjnych.

Po trzecie, przy założeniu, że opłata jest przymusowym świadczeniem pieniężnym, wywołuje ona w różnym stopniu efekty dochodowe (zawęża ograniczenie budżetowe płatnika opłaty). W przypadku tego atrybutu pojawia się kwestia wysokości opłat, a tym samym ekonomiczny problem ich ekwiwalentności. H. Sochacka-Krysiak podkreśla, że warunkiem ustalenia i pobrania opłaty za czynności i usługi świadczone przez podmioty sektora finansów publicznych powinna być mierzalność kosztów tej czynności i usługi oraz możliwość odniesienia tego kosztu do indywidualnego odbiorcy¹². Cytowana autorka zauważa jednak, że taki sposób kalkulacji, czyli ustalenie dokładnego kosztu pojedynczej czynności (usługi) administracyjnej, jest niemożliwy, wręcz iluzoryczny¹³. Można więc przyjąć, iż ustalenie relacji zachodzącej między opłatą a kosztem usługi nie jest bezproblemowe. Szczególnie istotny wydaje się jednak wniosek, że wysokość opłat publicznych może pozostawać w różnej relacji do kosztów „wytworzenia” przez państwo dóbr prywatnych, a to może oznaczać upodobnienie się tej daniny do podatku.

Opłaty można podzielić na: opłaty za czynności urzędowe organów władz publicznych (opłaty administracyjne), opłaty za usługi świadczone przez państwowe i samorządowe jednostki organizacyjne oraz osoby prawne (opłaty związane z użytkowaniem) oraz opłaty za korzystanie z dóbr objętych w interesie publicznym szczególną ochroną (opłaty ekologiczne)¹⁴. Wśród opłat można wymienić między innymi: opłatę skarbową, targową, miejscową, uzdrowską, eksploatacyjną, melioracyjną oraz opłaty związane z ochroną środowiska, drogowe, celne. Charakterystyczne dla opłat jest także rozproszenie regulacji ich konstrukcji w wielu aktach prawnych.

Składki to przykład świadczenia pieniężnego, które trudno jednoznacznie określić. Można przyjąć, że ze względu na fakt niespełnienia większości kryteriów podatku, zalicza się je do dochodów niepodatkowych. Poszczególne grupy składek wykazują jednak mniejsze lub większe podobieństwo do podatków. Składki, takie jak: składki na ubezpieczenia społeczne, zdrowotne, składki na różne fundusze publiczne (np. Fundusz Pracy, Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych), mają charakter przymusowy, co oznacza, że są rodzajem daniny publicznej. Istotny jest również, co podkreśla S. Owsiak, model organizacji i finansowania ubezpieczeń¹⁵. W sytua-

¹² H. Sochacka-Krysiak, *Systemy finansów publicznych*, Poltext, Warszawa 1992, s. 73–74.

¹³ *Ibidem*, s. 74.

¹⁴ E. Denek, J. Sobiech, J. Wolniak, *Finanse publiczne*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2001.

¹⁵ S. Owsiak, *Finanse publiczne. Teoria i praktyka*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2001, s. 154.

cji systemu zaopatrzenia emerytalno-rentowego, w którym związek między wysokością wnoszonej składki a wypłacanymi później świadczeniami jest mało przejrzysty, podmioty wnoszące składkę postrzegają ją jako obciążenie o podatkowym charakterze.

Podstawową cechą odróżniającą składki od podatków jest ekwiwalentność. Składkę płaci się przecież w celu uzyskania w przyszłości określonego świadczenia, mającego charakter dobra *quasi*-publicznego¹⁶. Na przykład, składki na ubezpieczenia społeczne wykorzystywane są na realizowanie zadań z zakresu ubezpieczeń społecznych, czyli zapewnienie wypłat świadczeń należnych osobom ubezpieczonym i ich rodzinom z tytułu ubezpieczenia emerytalnego, rentowego, chorobowego i wypadkowego. Korzystanie z określonych świadczeń, np. z emerytury, możliwe będzie dopiero po spełnieniu przyjętych w prawie warunków. Ustawodawca może nabycie tego prawa uzależnić od: regularnego opłacania składek, osiągnięcia odpowiedniego wieku i stażu pracy itp. Z kolei składki na Fundusz Pracy mają za zadanie łagodzić skutki bezrobocia oraz aktywizować zawodowo osoby poszukujące pracy. Natomiast składki na Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych służą zaspokajaniu roszczeń pracowników w sytuacji, gdy ich pracodawca jest niewypłacalny w rozumieniu ustawy. Pewnym wyróżnikiem składek jest również to, że nie trafiają one bezpośrednio do budżetu państwa, lecz do wydzielonych funduszy celowych.

Wpłaty z zysku przedsiębiorstw państwowych i jednoosobowych spółek Skarbu Państwa niewątpliwie mają charakter daniny publicznej. Są to bowiem świadczenia o charakterze przymusowym, bezzwrotnym, nieodpłatnym i pieniężnym, których obowiązek poniesienia wynika z ustawy o gospodarce finansowej przedsiębiorstw państwowych¹⁷ (rozdział 3 ustawy zatytułowany „Uprawnienia Skarbu Państwa”) oraz ustawy o wpłatach z zysku przez jednoosobowe spółki Skarbu Państwa¹⁸. Podstawę obliczenia wpłat z zysku stanowi zysk przedsiębiorstwa lub spółki pomniejszony o zapłacony podatek dochodowy. Wysokość stopy procentowej do naliczania tej daniny wynosi 15%. Organami właściwymi do jej wymiaru i poboru są naczelnicy urzędów skarbowych. Wpłaty w całości wpływają do budżetu państwa.

¹⁶ F. Grądański, *Wstęp do teorii opodatkowania*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa 2004, s. 21.

¹⁷ Ustawa z 31 stycznia 1989 r. o gospodarce finansowej przedsiębiorstw państwowych, t.j. Dz.U. 1992, nr 6, poz. 27, ze zm.

¹⁸ Ustawa z 1 grudnia 1995 r. o wpłatach z zysku przez jednoosobowe spółki Skarbu Państwa, t.j. Dz.U. 2016, poz. 286.

Ostatnią grupą środków stanowią **inne świadczenia pieniężne**. Typowym przykładem takiego świadczenia są **cla**, które mają właściwie wszystkie cechy podatku, z wyjątkiem możliwości ustawowego regulowania stawek celnych¹⁹. Podstawową cechą jest ich zastosowanie w międzynarodowym handlu towarami i usługami. Wśród funkcji cla wyróżnić należy między innymi: fiskalną, społeczno-gospodarczą (ochrona wrażliwych dla gospodarki sektorów, poprawa bilansu płatniczego). Znaczenie tego narzędzia uległo jednak istotnym zmianom, na co wpływ miały przemiany społeczno-gospodarcze (procesy integracyjne, liberalizacja rynku). Z chwilą wejścia Polski do UE przyjęte zostały zasady wspólnej polityki celnej (zniesienie ceł na rynku wewnętrznym UE, wspólna taryfa stosowana w handlu z krajami trzecimi). Obecnie na wysokość dochodów z ceł wpływają: wielkość wykonanego importu, średni kurs euro oraz efektywna stawka celna.

Ekonomiczne i prawne aspekty podatku – klasycznej daniny publicznej

Definiując podatek, czyli jedną z podstawowych kategorii pojęciowych funkcjonujących w segmencie analizy makroekonomicznej, należy wskazać na dwa aspekty: prawny i ekonomiczny. W literaturze przedmiotu pojęcie podatku przedstawiane jest na ogół z prawnego punktu widzenia²⁰, poprzez wymienienie pewnych elementów (cech podatku), które wyróżniają tę klasyczną daninę publiczną spośród pozostałych obciążeń fiskalnych.

Zgodnie z treścią art. 6 ordynacji podatkowej²¹: *podatkem jest publicznonoprawne, nieodpłatne, przymusowe oraz bezzwrotne świadczenie pieniężne na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu lub gminy, wynikające z ustawy podatkowej*. Przedstawmy zatem w skrócie najważniejsze prawne cechy podatku, które sformułowane zostały *expressis verbis* w podatkowej konstytucji.

- Podatki są świadczeniami pieniężnymi²².
- Podatki są świadczeniami przymusowymi. Przymusowy charakter przejawia się w tym, że wykonanie obowiązku jego zapłaty, wynikające z przepisów prawa lub decyzji administracyjnej organu, jest

¹⁹ *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz prawno-finansowy, op. cit.*, s. 156.

²⁰ Można w niej znaleźć wiele różnych definicji. Są one jednak bardzo zbliżone i zawierają scharakteryzowane w artykule podstawowe cechy podatku.

²¹ Ustawa z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, t.j. Dz.U. 2015, poz. 613, ze zm.

²² Świadczenia na rzecz władzy publicznej w formie naturalnej nie są podatkami.

zabezpieczone autorytetem państwa oraz ewentualnym działaniem dokonanym przez władzę publiczną²³.

- Podatki, jako środki ostatecznej redystrybucji budżetowej, są świadczeniami bezzwrotnymi. Należnie uiszczone podatki, mające z założenia charakter definitywnego przesunięcia majątkowego między podatnikami a władzą publiczną, nie podlegają jakimkolwiek zwrotowi²⁴.
- Podatki w odróżnieniu od opłaty są świadczeniami nieodpłatnymi, co oznacza, że podatki są świadczeniami nieekwiwalentnymi. Nieodpłatny charakter oznacza, że podatnik za wywiązanie się z obowiązku podatkowego nie ma prawa do otrzymania konkretnej usługi lub produktu. Podatki nie są zatem pobierane według zasady ekwiwalentności świadczeń. Naturalnie, nie budzi raczej kontrowersji stwierdzenie, że jednak istnieje pewna wzajemność świadczeń w postaci czynności i usług państwa na rzecz obywateli²⁵. W związku z tym należałoby przyjąć – jak proponuje B. Brzeziński – określenie tzw. odpłatności ogólnej podatku, polegającej na tym, że państwo wykorzystuje zgromadzone z podatków zasoby pieniężne na finansowanie usług o charakterze zbiorowym, na rzecz całego społeczeństwa²⁶.
- Podatki są świadczeniami o charakterze ogólnym. Cecha ta oznacza, że podatki, nakładane w drodze aktów normatywnych, dotyczą pewnej grupy podmiotów, nieokreślonych imiennie, spełniających warunki powodujące powstanie obowiązku podatkowego²⁷.
- Podatki jako świadczenia ponoszone na rzecz władzy publicznej, reprezentowanej przez organy podatkowe władzy państwowej albo władzy samorządu terytorialnego, przeznaczane są na cele publiczne.

²³ Jeżeli osoby obowiązane do zapłacenia podatku nie wywiążą się z tego obowiązku, to podmiot uprawniony do pobierania podatków może – w celu wyegzekwowania należnego świadczenia – stosować środki przymusu i sankcje skarbowe.

²⁴ Nie dotyczy to przypadków, gdy podatki zostały w sposób nieprawidłowy naliczone, a następnie pobrane. Nie są to bowiem należności z tytułu obowiązku podatkowego, lecz nadpłata podatku.

²⁵ Podatnik przecież korzysta z pewnych usług oferowanych przez państwo (np. obrona narodowa, bezpieczeństwo wewnętrzne, nauka i oświata), ale nie w związku z wysokością zapłaconego podatku, lecz z racji przynależności do danej społeczności.

²⁶ B. Brzeziński, *Prawo podatkowe*, *op. cit.*, s. 18.

²⁷ Na przykład podatek muszą płacić wszyscy podatnicy osiągający dochody z wymienionych w ustawie źródeł, posiadający określone w ustawie nieruchomości.

W sensie ekonomicznym, na co zwraca uwagę F. Grądalski, podatek jest²⁸:

- narzędziem pozwalającym państwu przesunąć realną konsumpcję z sektora prywatnego do sektora publicznego,
- zawłaszczeniem przez państwo z pozycji *dominium* części dochodu wytworzonego przez inne czynniki wytwórcze,
- instrumentem wywołującym zawsze efekty dochodowe, ponieważ jako przymusowe świadczenie pieniężne zawęży ograniczenie budżetowe płatnika podatku; ponadto niektóre podatki mogą również powodować efekty substytucyjne (tzw. podatki zniekształcające, gdyż zakłócają funkcjonowanie mechanizmu rynkowego).

Uwarunkowania wpływów z tytułu podatków – rozważania teoretyczne

Próbując zidentyfikować czynniki mogące oddziaływać na wysokość wpływów podatkowych z tytułu poszczególnych podatków, zwrócono uwagę na pewne obszary: gospodarczy, prawny, moralny oraz techniczny. Poniżej przedstawiono cztery czynniki²⁹, będące przykładem dla wymienionych obszarów, którym można przypisać największe znaczenie.

Po pierwsze, koniunktura gospodarcza kraju. Jej pozytywny przebieg przekłada się na zintensyfikowanie działań podmiotów, a to z kolei wyzwała popyt na rynku czynników produkcji, sprzyja wzrostowi realizowanych przez podatników obrotów i generowanych dochodów, ogranicza stopę bezrobocia.

Po drugie, kształt systemu podatkowego oraz konstrukcja prawna poszczególnych podatków. Obowiązujący w Polsce system podatkowy został ukształtowany na przełomie lat 80. i 90. ubiegłego wieku. Obecnie nie jest on postrzegany pozytywnie. W literaturze wskazuje się następujące cechy polskiego systemu podatkowego: niespójność, niestabilność, nadmierny fiskalizm, brak powszechnej akceptacji podatków, skomplikowana konstrukcja, wysokie koszty procesu fiskalnego³⁰. W oddziaływaniu państwa na sferę społeczno-gospodarczą niebagatelne znaczenie ma właśnie system podatkowy. W związku ze zgłaszanymi postulatami poprawy jakości systemu podatkowego należy odnotować, że dla podatników ważna jest jego sta-

²⁸ F. Grądalski, *System podatkowy w świetle teorii optymalnego opodatkowania*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa 2006, s. 22.

²⁹ Na podstawie: P. Felis, *Główne źródła dochodów budżetowych w Polsce*, „Studia BAS” 2010, nr 3(23), s. 104–107 (*Polityka budżetowa*, red. G. Gołębiowski).

³⁰ J. Ickiewicz, *Obciążenia fiskalne przedsiębiorstw*, PWE, Warszawa 2009, s. 25.

bilność. Częste zmiany w konstrukcjach podatków na pewno nie wpływają pozytywnie na ich akceptację społeczną. Kolejną cechą, na którą słusznie zwraca się uwagę, są nieprecyzyjne i niejednoznacznie sformułowane przepisy podatkowe. Równocześnie należy też stwierdzić, że skomplikowane przepisy mogą wynikać nie tylko z nieprecyzyjności, niejasności przepisów podatkowych, ale również ze złożonego podatkowego stanu faktycznego. Ocena pierwszego znaczenia nie podlega dyskusji – jest ona w pełni krytyczna. Biorąc pod uwagę drugie znaczenie, sprawa wydaje się mniej oczywista. Tego rodzaju problematyka wymaga rozstrzygnięcia zasadności niektórych skomplikowanych rozwiązań podatkowych.

Po trzecie, gotowość podatników do ponoszenia ciężaru opodatkowania. Oceniając istniejącą rzeczywistość, należy niestety przyjąć fakt pejoratywnego stosunku społeczeństwa do podatków, brak poszanowania prawa podatkowego i – co jest szczególnie niepokojące – pewną akceptacją zjawiska szarej strefy. O autorytecie i prestiżu prawa podatkowego stanowią takie cechy, jak np. obiektywność, powszechność, spójność, stabilność i racjonalny fiskalizm. Nadmierny fiskalizm to spadek przedsiębiorczości, zahamowanie rozwoju gospodarczego, w konsekwencji też zmniejszenie dochodów budżetowych. Skomplikowane, z zastrzeżeniem poczynionym wyżej, prawo podatkowe, z częstymi zmianami w konstrukcjach podatków skłania podatników do prowadzenia działalności w sposób nielegalny. Uściślijmy jednak, nielegalne unikanie podatków nie jest tożsame z występowaniem zjawiska szarej strefy, niepłacenie podatków jest bowiem tylko jednym z zagadnień związanych z jej istnieniem. I to oznacza dla budżetu uszczuplenie dochodów. Kluczową rolę wśród wymienionych cech może odegrać powszechność podatkowa. Podatki powinny być powszechne, obciążając wszystkich, bez szczególnych wyjątków. Wszelkiego rodzaju odstępstwa od tej reguły powodują kurczenie się bazy podatkowej.

Po czwarte, sprawność i efektywność działania administracji podatkowej. Organy podatkowe są odpowiedzialne za sprawny przebieg procesu wymiaru i poboru podatków, zostały przy tym wyposażone w wiele uprawnień nadających im przywilej władztwa administracyjnego nad podatnikami. Istotnym problemem dla całego systemu finansów publicznych są zaległości podatkowe oraz system ich windykacji. Sprawność organów podatkowych w egzekwowaniu podatków wymaga między innymi odpowiedniego przygotowania merytorycznego pracowników, sprawności organizacyjnej aparatu skarbowego oraz wyposażenia administracji w nowoczesne systemy wspomagania informatycznego. Na ocenę pracy aparatu podatkowego składa się wiele czynników. Nie wymieniając ich szczegółowo, należy stwierdzić, że właściwą miarą powinna być efektywność ekonomiczna jego

funkcjonowania. Warto przy tym zauważyć, co czyni J. Kudła, że poprawa funkcjonowania aparatu skarbowego związana jest z usprawnieniami dokonywanymi w dwóch obszarach: lepszego dostosowania się i akceptacji podatników dla istniejącego systemu podatkowego oraz ograniczenia kosztów administracyjnych funkcjonowania aparatu skarbowego³¹.

Charakterystyka i konsekwencje podatków decydujących o wpływach do budżetu państwa

Podstawowy kształt polskiemu systemowi podatkowemu nadały reformy dokonane na przełomie lat 80. i 90. ubiegłego wieku. Wprowadzono wówczas podatek dochodowy od osób prawnych (CIT) i podatek dochodowy od osób fizycznych (PIT), podatek akcyzowy, zastąpiono także podatek obrotowy podatkiem od towarów i usług (VAT). Dla wpływów podatkowych budżetu państwa najistotniejszą rolę odgrywają podatki pośrednie, konsumpcyjne (VAT i akcyza), a następnie dochodowe (głównie PIT).

Rozważania poświęcone podatkom dochodowym oraz od konsumpcji rozpoczniemy od kwestii dotyczącej zdolności płatniczej opodatkowanego (nazywanej również zasadą równej ofiary). W literaturze przedmiotu podkreśla się, iż sprawiedliwe opodatkowanie powinno wynikać ze zdolności podatkowej każdego podatnika³². Na przykład w podatkach osobistych są to kategorie charakteryzujące indywidualną sytuację podatnika – najczęściej dochód. Pogląd taki jest wyrażany głównie przez zwolenników i kontynuatorów myśli J.M. Keynesa. Uwzględnienie osobistej sytuacji podatnika powoduje personalizację podatków. Z jednej strony usprawiedliwia się to koniecznością właściwego uchwycenia zdolności podatkowej podatnika i dostosowania do indywidualnych możliwości ciężaru podatkowego, z drugiej zaś trzeba przyznać, że komplikuje to system podatkowy i czyni go droższym. Zgodnie z poglądami zwolenników tej doktryny istotna jest nie tylko wysokość osiągniętego przez podatnika dochodu, ale także inne okoliczności różnicujące jego sytuację osobistą, np. wiek i stan zdrowia, liczba osób pozostających na jego utrzymaniu, dodatkowe obciążenia finansowe poniesione przez niego w danym roku podatkowym. W praktyce zasada ta oznacza, że im wyższy dochód podatnika po uwzględnieniu określonych wielkości ekonomicznych odnoszących się do jego sytuacji, tym większa

³¹ J. Kudła, *Ekonomiczne problemy kosztów opodatkowania i nielegalnego unikania podatków*, Wydawnictwa Uniwersytetu Warszawskiego, Warszawa 2004, s. 265.

³² *Teoretyczne podstawy reformy podatków w Polsce*, red. J. Ostaszewski, Z. Fedorowicz, T. Kierczyński, Difin, Warszawa 2004, s. 84 i n.

zdolność płatnicza, a tym samym wyższe dochody mogą być wyżej opodatkowane. Stąd uzasadnienie progresywnej skali podatkowej, służącej realizacji sprawiedliwości podatkowej na płaszczyźnie podatkowej.

Nie oznacza to jednak, że taki wybór wskaźnika zdolności podatkowej jest jedynym możliwym rozwiązaniem. Tym bardziej że – jak wykazuje A. Walasik – krańcowa użyteczność dochodu, dzięki której możliwe jest wyznaczenie właściwych proporcji rozkładu ciężarów podatkowych, w praktyce jest pochodną nie tylko poziomu dochodu. Zaliczyć do nich można również czynniki kształtujące warunki osiągnięcia tego dochodu, czyli stopnia stabilności dochodów osiąganych z różnych źródeł, ryzyko związane z uzyskiwaniem dochodów z różnych źródeł oraz nieodzwoiercedlające się w konstrukcji podstawy opodatkowania koszty związane z uzyskaniem dochodów z różnych źródeł³³. Przyjęcie dochodów osobistych jako właściwego miernika zdolności płatniczej może być również niewłaściwe, jeżeli uwypuklimy jego mankamenty, będące konsekwencją jednowymiarowego postrzegania sytuacji podatnika. Wymieńmy więc: pominięcie wolnego czasu podatnika i przyjęcie krótkookresowej (najczęściej rocznej) perspektywy dla uzyskiwanego dochodu³⁴. Tymczasem, jak słusznie ocenia przywołany autor, założenie to jest nieprawdziwe, gdyż charakterystyka sytuacji podatnika w dużym stopniu oparta jest na cechach, które nie poddają się kwantyfikacji – a skoro tak, to może powinna ona być rozpatrywana wielowymiarowo³⁵. W związku z tym ujawnia się potrzeba rozpatrzenia identyfikacji zdolności płatniczej według przeznaczenia dochodów³⁶, czyli np. finansowania wydatków konsumpcyjnych. Akceptacja „obciążenia konsumpcji bieżącej” jako wskaźnika zdolności płacenia podatków pozwala

³³ A. Walasik, *Zasada zdolności płatniczej w aspekcie paradygmatu użyteczności dochodu*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu” 2010, nr 141 (*Dylematy i wyzwania finansów publicznych*), s. 444 i n.

³⁴ Oczywiście wniosek ten nie dotyczy podmiotu czynnego, dla którego nie do zaakceptowania byłoby przyjęcie dłuższego okresu. Zauważmy jednak, że z punktu widzenia podmiotu biernego podejście oparte na dochodzie rocznym związane jest z częściowym ignorowaniem takich czynników, jak różnorodność działalności gospodarczej uzależnionej od zmieniającej się sytuacji ogólnogospodarczej, różne etapy kariery zawodowej podatników czy wiek podatnika.

³⁵ A. Walasik, *Dwie koncepcje zdolności podatkowej* [w:] *Współczesne finanse. Stan i perspektywy rozwoju finansów publicznych*, red. J. Głuchowski, Uniwersytet Mikołaja Kopernika, Toruń 2008, s. 366.

³⁶ Uzupełnijmy, że dochód może zostać przeznaczony na finansowanie inwestycji i na oszczędności. Zorientowanie systemu podatkowego na obciążenie inwestycji i oszczędności z oczywistych względów nie jest rozpatrywane.

na ochronę bieżących i długoterminowych oszczędności podatników oraz realizowanych inwestycji.

Państwo, aby realizować swoje cele, potrzebuje środków finansowych, których podstawowym źródłem są podatki. Dlatego też należy pamiętać również o efektywności podatkowej, czyli wydajności systemu podatkowego i jakości poszczególnych źródeł dochodów podatkowych³⁷. Jeden z fundamentów dochodów budżetowych w większości państw europejskich stanowią podatki pośrednie. O ich wydajności decydują następujące czynniki: powszechność opodatkowania, trafnie ustalona podstawa (szeroko zdefiniowany przedmiot opodatkowania), wysokość stawek³⁸. Dodajmy, że funkcja fiskalna podatków będzie dobrze realizowana, gdy ustanowione podatki są dla państwa nie tylko wydajne, ale i elastyczne. W związku z tym należy oczekiwać wzrostu wpływów w czasie koniunktury gospodarczej, ale i mniejszych obciążeń podatników w sytuacji zmniejszenia tempa rozwoju gospodarki, obrotów przedsiębiorstw i konsumpcji gospodarstw domowych.

Podatek od towarów i usług jest jedną z możliwych form opodatkowania transakcji obrotu, która obligatoryjnie obowiązuje w krajach członkowskich UE. Jest on więc niewątpliwie obrotowym podatkiem pośrednim także o charakterze konsumpcyjnym, chociaż w poszczególnych fazach obrotu przejściowo obciąża zakupy inwestycyjne³⁹. Charakterystycznymi cechami podatku są między innymi wielofazowość, jednokrotność, powszechność oraz częściowa neutralność⁴⁰. Argumentami przemawiającymi za zwiększeniem ich roli, zdaniem F. Grądalskiego, są także dobrowolność oraz anonimowość. Podatki konsumpcyjne płacone są bowiem anonimowo, dobrowolnie i w terminie zgodnym z preferencjami zakupu i możliwościami dochodowymi podatnika⁴¹.

³⁷ Temat efektywności podatkowej poruszają m.in. R. Dziemianowicz i R. Przygodzka w artykule *Baza podatkowa i jej wpływ na efektywność systemu podatkowego* [w:] *O nowy ład podatkowy w Polsce*, red. R. Bartkowiak, J. Ostaszewski, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa 2007.

³⁸ Zob. m.in. H. Kuzińska, *Rola podatków pośrednich w Polsce*, Wydawnictwo Wyższej Szkoły Przedsiębiorczości i Zarządzania im. L. Koźmińskiego, Warszawa 2002.

³⁹ *Ibidem*, s. 18.

⁴⁰ Zob. m.in. I. Olchowicz, P. Felis, M. Jamroży, J. Szlęzak-Matusiewicz, *Vat w działalności gospodarczej*, Difin, Warszawa 2015; P. Felis, *Wpływ podatku od towarów i usług na sytuację finansową małych i średnich przedsiębiorstw* [w:] *W stronę teorii i praktyki finansów*, red. J. Ostaszewski, M. Zaleska, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa 2006.

⁴¹ F. Grądalski, *Teoretyczne aspekty racjonalizacji systemu podatkowego* [w:] *Dorobek ekonomii, finansów i nauk o zarządzaniu oraz jego praktyczne wykorzystanie na przełomie XX i XXI wieku*, red. R. Bartkowiak, J. Ostaszewski, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa 2012, s. 578.

Istotą podatku od towarów i usług jest obciążenie podatkiem każdego obrotu towarami oraz wykonanie każdej usługi, przy zachowaniu jednokrotności opodatkowania obrotu (brak zjawiska kaskady podatkowej). Idea ta jest realizowana przez przyznanie podatnikowi niezbywalnego prawa do pomniejszenia podatku należnego o podatek naliczony, uiszczony przy nabyciu we wcześniejszej fazie obrotu towarowego towarów i usług. Odliczenie oraz zwrot podatku stanowią element konstrukcji VAT, zapewniający realizację opodatkowania wyłącznie wartości dodanej przez podatnika podatku na danym etapie obrotu. Podstawę realizacji prawa do odliczenia podatku naliczonego stanowi faktura dokumentująca wykonanie czynności podlegającej opodatkowaniu VAT. Faktura – w założeniu – powinna zapewniać prawidłowe funkcjonowanie VAT. W praktyce wygląda to różnie, nie można przecież pominąć pewnych „zakłóceń” w funkcjonowaniu podatku, które wynikają z jego konstrukcji i wiążą się z tzw. transakcjami karuzelowymi oraz posługiwaniem się tzw. pustymi fakturami⁴². Ponieważ VAT stanowi – jak stwierdzono – podstawowe źródło dochodów budżetu państwa, to właśnie w przypadku tego podatku podejmowane są ostatnio próby uszczelnienia systemu jego poboru. Ciekawą, ale zdecydowanie negatywną ocenę stanu wspólnotowej wersji podatku od wartości dodanej przedstawił W.S. Modzelewski, który do podstawowych patologii tego podatku zaliczył: istnienie tzw. biznesu optymalizacyjnego, akceptację lub tolerowanie przestępczych wyłudzeń zwrotów podatku oraz „prywatyzację” tworzenia prawa podatku i na szczeblu krajowym, i wspólnotowym⁴³. Przytoczmy także bardzo ciekawy pogląd S. Owsiaka, który przedstawiając propozycje zmian w polskim systemie podatkowym, podkreśla, że należałoby odwrócić niekorzystną tendencję, polegającą na nadmiernym forsowaniu podatków pośrednich jako źródła dochodów państwa. Zdaniem cytowanego ekonomisty kluczowa jest względna równowaga między podatkami bezpośrednimi a pośrednimi, dzięki której możliwe będzie przywrócenie większej roli podatkom bezpośrednim w łagodzeniu nadmiernych nierówności dochodowych w społeczeństwie⁴⁴.

Pisząc o podatkach pośrednich, nie można pominąć podatku akcyzowego. To niewątpliwie danina o dominującej funkcji fiskalnej, która, zda-

⁴² Szczegółowo problem omawia m.in. T. Nowak, *Reforma podatku od towarów i usług czy powrót do podatku obrotowego?* [w:] *Dylematy reformy systemu podatkowego w Polsce*, red. H. Dzwonkowski, J. Kulicki, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2016.

⁴³ W.S. Modzelewski, *Ślepy zaulek harmonizacji podatku od towarów i usług – droga wyjścia?*, „*Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska, Sectio H, OECONOMIA*” 2016, t. 50, nr 1.

⁴⁴ S. Owsiak, *System podatkowy Polski, op. cit.*, s. 24.

niem I. Mirka, w znacznym stopniu przesłania inne funkcje tego podatku (stymulacyjną i redystrybucyjną)⁴⁵. Podatek akcyzowy to selektywna, jednofazowa danina publiczna od obrotów brutto, obciążająca ściśle określone wyroby – tzw. wyroby akcyzowe. Podobnie jak VAT ma charakter cenotwórczy. Jego ekonomiczny ciężar ponosi ostateczny odbiorca (najczęściej konsument). Także w przypadku akcyzy obserwuje się występowanie oszustw podatkowych, przede wszystkim w obszarze paliw (nielegalny import, produkcja oraz dystrybucja). Cytowany już I. Mirek, uważa, że obecnie stosowane instrumenty prawne nie są wystarczające. Konieczne są więc korekty w podatku akcyzowym, dzięki którym możliwa byłaby poprawa ściągłości podatku, a tym samym jego dochodowość⁴⁶.

Podatki dochodowe stanowią także charakterystyczny element współczesnych systemów podatkowych, różne jest jednak ich znaczenie fiskalne w poszczególnych krajach. Zdaniem J. Szolno-Koguc wynika to przede wszystkim z braku jednoznaczności rozstrzygnięć teorii co do zakresu realizowanych funkcji, czyli czy powinna to być wyłącznie funkcja fiskalna, czy też w ramach polityki fiskalnej państwa spełniać funkcje społeczno-gospodarcze⁴⁷. Spory i dyskusje dotyczą jednak nie tylko charakteru i funkcji opodatkowania dochodów, ale także zakresu opodatkowania (jaka baza podatkowa?), sposobu opodatkowania (skala progresywna, liniowa, a może ryczałty podatkowe?) oraz wysokości obciążeń podatkowych.

Zwolennicy funkcjonowania podatków dochodowych uważają takie rozwiązanie za konieczne ze względu na zapewnienie środków na pokrycie części wydatków publicznych (cel fiskalny) oraz ich wykorzystanie w ograniczaniu nierówności dochodowych w społeczeństwie (cel redystrybucyjny). Podkreśla się także możliwości sięgnięcia za ich pomocą wprost do zdolności podatkowej podatnika i sprawiedliwego rozłożenia ciężaru podatkowego. Niezbędne są jednak i wysoka, charakterystyczna dla społeczeństw obywatelskich, świadomość podatkowa, i sprawny, niepodatny na korupcję aparat podatkowy. Podatki dochodowe, dzięki pewnym możliwościom modyfikowania ich konstrukcji (stosowane ulgi i zwolnienia), są także narzędziem służącym osiągnięciu zakładanych przez państwo celów społecznych i gospodarczych. Władza publiczna może więc, za pośrednictwem określo-

⁴⁵ I. Mirek, *Podatek akcyzowy – niezbędne i możliwe korekty* [w:] *Dylematy reformy systemu podatkowego w Polsce*, red. H. Dzwonkowski, J. Kulicki, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2016, s. 377.

⁴⁶ Szczegółowe propozycje rozwiązań w *ibidem*, s. 395–413.

⁴⁷ J. Szolno-Koguc, *Kontrowersje wokół opodatkowania dochodów indywidualnych* [w:] *Współczesne finanse. Stan i perspektywy rozwoju finansów publicznych*, red. J. Głuchowski, Uniwersytet Mikołaja Kopernika, Toruń 2008, s. 397–398.

nych narzędzi podatkowych, wpływać na wysokość obciążeń podatkowych ponoszonych przez podatników, a tym samym kształtować zakres środków pozostających do ich dyspozycji. Ocena polityki podatkowej z punktu widzenia stymulacyjnej funkcji podatków dochodowych w Polsce jest jednak niejednoznaczna. Wynika to między innymi z wielokierunkowego zakresu oddziaływania narzędzi podatkowych, a także faktu, iż skuteczność ich stosowania jest uwarunkowana wieloma czynnikami: zewnętrznymi (na które składa się określony układ relacji ekonomiczno-społecznych, w jakich mają funkcjonować narzędzia podatkowe) i wewnętrznymi (które wiążą się z określonymi cechami danego narzędzia podatkowego)⁴⁸.

Przeciwnicy podatków dochodowych, nawiązując do dorobku teorii optymalnego opodatkowania, twierdzą, że podatki te w znacznie większym stopniu zniekształcają rynek pracy i kapitałowy niż podatki pośrednie⁴⁹. Zniekształcenia są tym większe, im większy jest klin podatkowy. Ich wysoki udział w dochodach budżetowych nie jest więc korzystny, możliwa jest, i wskazana, w polskim systemie podatkowym substytucja antyrozwojowych podatków dochodowych znacznie bardziej prorozwojowymi podatkami pośrednimi.

Pisząc o podatkach dochodowych, należy oddzielnie traktować podatki od dochodów z kapitału (CIT i w części PIT) i podatek od dochodów z pracy (PIT). W Polsce opodatkowanie pracy (pensje, świadczenia emerytalne, tantiemy) jest wyższe niż kapitału (zyski z działalności gospodarczej, odsetki, dywidendy, tantiemy). Otóż stawki podatkowe na dochody z pracy są progresywne i z reguły były wyższe od stawki podatkowej od dochodów z kapitału. Zmiana nastąpiła dopiero w 2009 r., kiedy zastosowano po raz pierwszy dwuprzędziałową skalę podatkową ze stawkami 18 i 32%. Natomiast stawka podatkowa na dochody z kapitału jest na ogół jednakowa dla wszystkich rodzajów dochodu z tego źródła oraz ustalona na niezbyt wysokim poziomie (CIT 19%)⁵⁰. Zdaniem ekonomistów opowiadających

⁴⁸ Na temat warunków skuteczności narzędzi podatkowych piszą m.in.: G. Matyssek, *Uwarunkowania skuteczności instrumentów podatkowych*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu” 2011, nr 173 (*Finanse – nowe wyzwania teorii i praktyki. Finanse publiczne*, red. L. Patrzałek); P. Felis, *Wybrane współczesne społeczno-ekonomiczne uwarunkowania reformy systemu podatkowego* [w:] *Dylematy reformy systemu podatkowego w Polsce*, red. H. Dzwonkowski, J. Kulicki, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2016, s. 127–129.

⁴⁹ Zob. np. F. Grądalski, *System podatkowy w świetle teorii optymalnego opodatkowania*, *op. cit.*

⁵⁰ Wyjątkiem jest m.in. 15% stawka CIT dla małych podatników i podatników rozpoczynających działalność gospodarczą.

się za bardziej prospołecznym niż sprzyjającym biznesowi nastawieniem polityki fiskalnej, należałoby rozważyć zmianę proporcji między opodatkowaniem pracy i kapitału⁵¹. Trzeba jednak pamiętać, iż wysoki poziom ciężarów z opodatkowania kapitału i zysków przedsiębiorstw jest uznawany za szkodliwy dla wzrostu gospodarczego. Zwraca na to uwagę między innymi P. Russel, który, oceniając funkcjonujący w Polsce system gromadzenia dochodów publicznych, stwierdza, że nie sprzyja on procesowi formowania się kapitału, a tym samym wzrostowi gospodarczemu kraju. Dlatego też postuluje, aby w strukturze systemu podatkowego było jak najmniej podatków szkodliwych dla procesów rozwojowych, czyli oszczędzania, inwestowania i prowadzenia działalności gospodarczej⁵². Zwolennikiem całkowitego przeniesienia ciężaru wpływów fiskalnych do budżetu z podatków bezpośrednich na podatki pośrednie jest F. Grądalski. Ekonomista ten zaproponował bowiem rozwiązanie systemu podatkowego bez podatków dochodowych (likwidacja podatku od dochodów z pracy, likwidacja podatku od dochodów z kapitału w formie opodatkowania zysku przedsiębiorstwa)⁵³. Bardziej realistyczne propozycje zmian w podatkach dochodowych zarysował J. Kulicki. Zaproponowany przez niego model, oparty na odmiennym niż obecnie ujęciu źródeł przychodów, umożliwiłby⁵⁴:

- powiązanie polityki podatkowej z przemianami społeczno-gospodarczymi, jakie nastąpiły w okresie ostatniego ćwierćwiecza w Polsce,
- prowadzenie polityki podatkowej nie tylko uwzględniającej, ale wprost wpływającej na dynamikę i zakres procesów transformacyjnych,
- zmniejszenie kosztów działalności przedsiębiorstw oraz administracji podatkowej,
- przeznaczenie uwolnionych środków na poprawę infrastruktury, rozwój nowoczesnych technologii, poprawę życia obywateli,
- obniżenie cen oferowanych towarów i usług,
- poprawę skuteczności systemu podatkowego,
- zwiększenie zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa.

⁵¹ H. Kuźnińska, *Prospołeczne proporcje polskiego systemu podatkowego*, „Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska, Sectio H, OECOLOGIA” 2016, t. 50, nr 1, s. 688.

⁵² P. Russel, *Wybrane aspekty wpływu systemu fiskalnego w Polsce na proces formowania się kapitału* [w:] *O nowy ład gospodarczy w Polsce*, red. R. Bartkowiak, J. Ostaszewski, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa 2008, s. 294.

⁵³ F. Grądalski, *Teoretyczne aspekty racjonalizacji systemu podatkowego*, *op. cit.*

⁵⁴ J. Kulicki, *Reforma opodatkowania dochodów* [w:] *Dylematy reformy systemu podatkowego w Polsce*, red. H. Dzwonkowski, J. Kulicki, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2016.

Poziom, dynamika i struktura dochodów budżetowych w Polsce w latach 2000–2016

W tabeli 1 zaprezentowano wybrane aspekty kształtowania się dochodów budżetu państwa w Polsce w latach 2000–2016. W 2016 r. dochody budżetu państwa wyniosły 314,7 mld zł. Składają się na nie głównie dochody podatkowe – 273,1 mld zł, uzyskane przede wszystkim z podatków pośrednich (193,7 mld zł). W badanym okresie dochody podatkowe budżetu państwa podlegały wahaniom, stanowiąc średnio 87% jego dochodów. Cechą charakterystyczną polskiego budżetu państwa jest jednorodność jego strony dochodowej, opartej na fundamencie tworzonym przez wpływy z tytułu podatków pośrednich. Ich średni udział w dochodach podatkowych wynosił ponad 72%. Zdecydowanie mniejszy udział podatków bezpośrednich w tych dochodach (niecałe 28%) wynikał nie tylko ze zmniejszenia ciężaru podatków bezpośrednich, ale także spowodowany był zmianami systemowymi, polegającymi na przesunięciu części wpływów podatkowych do innych segmentów sektora finansów publicznych. Znaczny udział wpływów z tytułu podatków pośrednich skutkuje tym, że wskaźniki dynamiki dochodów z tego tytułu wpływają na wysokość wskaźników dynamiki dochodów podatkowych budżetu państwa, jak również dynamiki dochodów ogółem budżetu państwa. Bardzo wysoka dynamika wpływów z tytułu podatków pośrednich wystąpiła w latach 2005–2007 oraz w roku 2011, co w istotnym stopniu przyczyniło się do dobrego stanu budżetu państwa we wskazanym okresie. Jednocześnie spadek wpływów z tytułu podatków pośrednich stanowił jedną z przyczyn trudności w realizacji budżetu po stronie dochodowej w 2013 r. Można też zauważyć, że dochody uzyskiwane z podatków pośrednich rosły w szybszym tempie niż dochody uzyskiwane z tytułu podatków bezpośrednich. Stopy wzrostu dochodów z podatków pośrednich w cenach bieżących na ogół niewiele różniły się od stóp wzrostu dochodów budżetu państwa oraz dochodów podatkowych. Wyraźnie większą fluktuację można zaobserwować w przypadku wpływów z tytułu podatków bezpośrednich (np. w 2004 r. spadek o 13,1%, a w 2007 r. wzrost o 26,4%). Podsumowując interpretacje danych zawartych w tabeli 1, łatwo zauważyć, iż struktura dochodów podatkowych budżetu państwa, mierzona relacją wpływów uzyskanych z poszczególnych źródeł (podatki pośrednie oraz podatki bezpośrednie) do dochodów podatkowych zaspokajających potrzeby finansowe władzy centralnej, była stabilna. W całym badanym okresie w strukturze tej zdecydowanie dominowały jednak podatki pośrednie.

Z danych przedstawionych w tabeli 2 wynika, że dochody podatkowe budżetu państwa gromadzone są za pomocą czterech podatków. Największy

Tabela 1. Dochody budżetu państwa z podatków pośrednich i bezpośrednich w latach 2001–2016

Wyszczególnienie	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Dochody budżetu państwa ogółem (w mld zł)	140,5	143,5	152,1	156,3	179,8	197,6	236,4	253,6	274,2	250,3	277,6	287,6	279,2	283,5	289,1	314,7
Dochody podatkowe budżetu państwa (w mld zł)	119,1	128,8	135,2	135,6	155,9	174,9	206,4	219,5	214,9	222,6	243,2	248,3	241,7	254,8	259,7	273,1
Dochody z podatków pośrednich (w mld zł)	82,4	89,6	95,4	101,0	115,7	127,4	146,5	153,7	155,0	165,2	180,3	181,9	175,4	187,1	187,3	193,7
Dochody z podatków bezpośrednich (w mld zł)	36,6	39,1	39,8	34,6	40,2	47,4	59,9	65,9	60,0	57,4	63,0	64,9	64,4	66,3	70,8	74,6
Dynamika nominalna dochodów ogółem (w %)	103,5	102,1	106,0	102,8	115,0	109,9	119,6	107,3	108,1	91,3	110,9	103,6	97,1	101,5	102,0	108,9
Dynamika nominalna dochodów podatkowych (w %)	99,6	108,1	105,0	100,3	115,0	112,2	118,0	106,3	97,9	103,6	109,3	102,1	97,3	105,4	101,9	105,2
Dynamika nominalna dochodów z podatków pośrednich (w %)	103,4	108,7	106,5	105,9	114,6	110,1	115,0	104,9	100,8	106,6	109,1	100,9	96,4	106,7	100,1	103,4
Dynamika nominalna dochodów z podatków bezpośrednich (w %)	91,5	106,8	101,8	86,9	116,2	117,9	126,4	110,0	91,0	95,7	109,8	103,0	99,2	103,0	106,8	105,4
Udział wpływów z podatków pośrednich w dochodach ogółem (w %)	58,6	62,4	62,7	64,6	64,3	64,5	62,0	60,6	56,5	66,0	64,9	63,2	62,8	66,0	64,8	61,6
Udział wpływów z podatków pośrednich w dochodach podatkowych (w %)	69,2	69,6	70,6	74,5	74,2	72,8	71,0	70,0	72,1	74,2	74,1	73,3	72,6	73,4	72,1	70,9
Udział wpływów z podatków bezpośrednich w dochodach ogółem (w %)	26,0	27,2	26,2	22,1	22,4	24,0	25,3	26,0	21,9	22,9	22,7	22,6	23,1	23,4	24,5	23,7
Udział wpływów z podatków bezpośrednich w dochodach podatkowych (w %)	30,7	30,4	29,4	25,5	25,8	27,1	29,0	30,0	27,9	25,8	25,9	26,1	26,6	26,0	27,3	27,3

Źródło: na podstawie sprawozdań z wykonania budżetu państwa za lata 2000–2016, Ministerstwo Finansów, www.mf.gov.pl.

Tabela 2. Wielkość i struktura dochodów podatkowych budżetu państwa w latach 2000–2016

	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Wyszczególnienie	(w mld zł)																
Dochody podatkowe, w tym:	119,6	119,1	128,8	135,2	135,6	155,9	174,9	206,4	219,5	214,9	222,6	243,2	248,3	241,7	254,8	259,7	273,1
podatek od towarów i usług	51,8	52,9	57,4	60,4	62,3	75,4	84,4	96,3	101,8	99,5	107,9	120,8	120,0	113,4	124,3	123,1	126,6
podatek akcyzowy	27,3	28,9	31,5	34,4	38,0	39,5	42,1	49,0	50,5	53,9	55,7	58,0	60,4	60,7	61,6	62,8	65,7
podatek dochodowy od osób prawnych	16,9	13,2	15,0	14,1	13,1	15,8	19,3	24,5	27,2	24,2	21,8	24,9	25,1	23,1	23,3	25,8	26,4
podatek dochodowy od osób fizycznych	23,1	23,4	24,1	25,7	21,5	24,4	28,1	35,4	38,7	35,8	35,6	38,1	39,8	41,3	43,0	45,0	48,2
Udział w dochodach podatkowych budżetu państwa (w %)																	
podatku od towarów i usług	43,3	44,4	44,6	44,7	45,9	48,4	48,3	46,7	46,4	46,3	48,5	49,7	48,3	46,9	48,8	47,4	46,4
podatku akcyzowego	22,8	24,3	24,5	25,4	28,0	25,3	24,1	23,7	23,0	25,1	25,0	23,8	24,3	25,1	24,2	24,2	24,1
podatku dochodowego od osób prawnych	14,1	11,1	11,6	10,4	9,7	10,1	11,0	11,9	12,4	11,3	9,8	10,2	10,1	9,6	9,1	9,9	9,7
podatku dochodowego od osób fizycznych	19,3	19,6	18,7	19,0	15,9	15,7	16,1	17,2	17,6	16,7	16,0	15,7	16,0	17,1	16,9	17,3	17,6

Źródło: jak pod tabelą 1.

udział w strukturze dochodów podatkowych stanowią dochody z podatku od towarów i usług – średnio w badanym okresie prawie 47%. Podatek ten charakteryzuje największy zakres opodatkowania ze wszystkich podatkowych źródeł zasilających budżet państwa. Drugie pod względem udziału w dochodach podatkowych są wpływy z podatku akcyzowego – średnio w okresie 24,5%. Jedynym źródłem, z którego dochody rosły systematycznie z roku na rok, był właśnie podatek akcyzowy. Z kolei udziały podatków dochodowych w dochodach podatkowych budżetu państwa w analizowanym okresie wykazywały tendencję spadkową (spadek o 4,4 pkt proc. w przypadku CIT oraz o 1,7 pkt proc. w przypadku PIT). Pamiętajmy jednak, że znaczenie fiskalne obu podatków jest większe niż wynika to z przytoczonych danych. Wpływy z podatków dochodowych są dzielone między budżet państwa a budżety jednostek samorządu terytorialnego (ponadto udział jednostek samorządu terytorialnego w podatkach dochodowych wzrósł).

Ponadto część PIT, która do 1998 r. zasilala budżet państwa, od 1999 r. była kierowana do kas chorych, a od 1 kwietnia 2003 r. do Narodowego Funduszu Zdrowia. W rezultacie odliczenia od podatku dochodowego od osób fizycznych składki na powszechne ubezpieczenie zdrowotne obniżył się jego udział w dochodach podatkowych budżetu państwa.

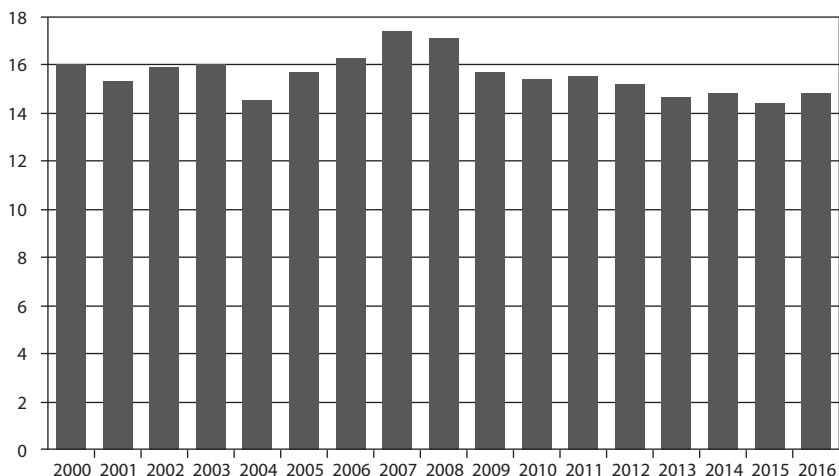
Dochody z podatku dochodowego od osób prawnych regularnie plasują się na czwartym miejscu w strukturze dochodów podatkowych.

Na wykresie 1 zaprezentowano relację dochodów podatkowych budżetu państwa do produktu krajowego brutto. Należy stwierdzić, że na przestrzeni analizowanego okresu trend nie jest jednorodny. W początkowym okresie, tj. w latach 2000–2007, rosła relacja dochodów podatkowych w PKB (z 16% do 17,4%). Później zauważalna jest tendencja do obniżania tej relacji, aż do 14,8% w 2016 r. Zaproponowany wskaźnik nie może być jednak brany pod uwagę jako makroekonomiczna miara fiskalizmu państwa⁵⁵.

Fiskalny wymiar podatków jest realizowany przez rzeczywiście osiągniętą wielkość dochodów budżetowych, która jest determinowana przez dwa podstawowe czynniki – kształtowanie się wielkości makroekonomicznych (np. realne tempo wzrostu PKB, poziom popytu krajowego, stopa bezrobocia, stopa wzrostu importu i eksportu, zmiany ogólnego poziomu cen w gospodarce) oraz zmiany systemowe w konstrukcji poszczególnych podatków.

⁵⁵ Redystrybucja budżetowa dokonuje się jedynie w wymiarze budżetu państwa. Natomiast faktyczna skala redystrybucji dochodów w gospodarce ma miejsce w ramach całego systemu finansów publicznych.

Wykres 1. Relacja dochodów podatkowych budżetu państwa do PKB w latach 2000–2016 (w %)



Źródło: jak pod tabelą 1 oraz na podstawie danych GUS.

Zmiany systemowe dotyczące opodatkowania dochodów oraz konsumpcji w latach 2004–2014 przedstawiła dość szczegółowo M. Korolewska⁵⁶. Ograniczmy się zatem do tych najważniejszych:

- w podatkach dochodowych: obniżenie stawki podatku CIT do poziomu 19%; wprowadzenie 19% stawki PIT dla osób prowadzących działalność gospodarczą; wprowadzenie skali podatkowej ze stawkami 18 i 32%; przyjęte zasady waloryzacji progów podatkowych w PIT, a także kosztów uzyskania przychodów ze stosunku pracy i pokrewnych; likwidacja większości preferencji podatkowych; zwiększanie udziału jednostek samorządu terytorialnego we wpływach z CIT i PIT; zmiany zasad amortyzacji; zmiana zasad płacenia zaliczek za ostatni miesiąc i ostatni kwartał roku podatkowego; ograniczenie 50% kosztów uzyskania przychodów z tytułu praw autorskich i pokrewnych,
- w podatkach konsumpcyjnych: wzrost stawek w podatku od towarów i usług; podwyżka stawek podatku akcyzowego; poszerzenie bazy podatkowej, dokonane przez rozszerzenie zakresu przedmioto-

⁵⁶ M. Korolewska, *Budżetowe uwarunkowania reformy systemu podatkowego* [w:] *Dylematy reformy systemu podatkowego w Polsce*, red. H. Dzwonkowski, J. Kulicki, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2016, s. 182–187.

wego i podmiotowego VAT; ograniczenie towarów i usług objętych stawkami preferencyjnymi; skrócenie terminu zwrotu VAT; podwyższenie limitu rocznego zwolnienia podmiotowego w VAT; wprowadzenie zasady odwrotnego obciążenia VAT; zmiana zasad odliczenia VAT od samochodów osobowych; rozszerzenie obowiązku stosowania kas rejestrujących; zmiana zasad księgowania zwrotów VAT.

Podsumowanie

Realizowane przez państwo funkcje oraz sprawowany przez rządzące ekipy model społeczno-gospodarczy determinują popyt na środki budżetowe, które dostarczane są przede wszystkim przez system danin publicznych. Należy je zakwalifikować do instytucji prawa publicznego, co wynika między innymi z samej nazwy. Doprecyzowanie przez ustawodawcę określeniem „publiczne” podkreśla publicznoprawny charakter danin. Stanowią one także kategorię konstytucyjną i kategorię finansowo-prawną. Daniny publiczne, zgodnie z koncepcją ustawodawcy, są publiczno-prawnymi świadczeniami przymusowymi nakładanymi wyłącznie przez państwo w drodze ustawy w celu pokrycia jego potrzeb finansowych.

Redystrybucja dochodów między sektorem prywatnym a publicznym dokonywana jest przy zastosowaniu różnych form danin publicznych, tj. podatków, opłat, składek, ceł. Wybór określonego rozwiązania zdeterminowany jest nie tylko jego zakładaną wydajnością fiskalną, ale także celami pozafiskalnymi, które mogą być dodatkowo osiągnięte. Klasyczną, najczęściej wykorzystywaną daniną publiczną, są podatki. Władza publiczna, konstruując system podatkowy, stoi jednak w obliczu konieczności rozwiązania wielu problemów. Należy uwzględnić, że przyjęte podatki oddziałują nie tylko na stan finansów publicznych, ale również na poziom rozwoju społeczno-gospodarczego. Dlatego też podatki muszą zapewniać wydajne źródło finansowania potrzeb publicznych, ale i umożliwiać stabilny rozwój sfery realnej. Podkreślmy przy tym, że dyskusja nad kierunkami jakichkolwiek zmian systemu podatkowego i paropodatkowego wymaga w pierwszej kolejności sformułowania roli państwa i niezbędnych do tego celu środków.

Podstawowy dylemat każdej władzy publicznej dotyczy wyboru: efektywności lub sprawiedliwości podatkowej. Pobór podatków bowiem korygując rynkowy podział oraz alokację zasobów, rodzi konflikt pomiędzy ekonomiczną efektywnością podmiotów gospodarujących a oczekiwaniem sprawiedliwości społecznej. Dlatego tak ważna jest struktura systemu podatkowego i możliwości substytucji podstawowych źródeł dochodów. Daje to władzy publicznej pole manewru, możliwość wyboru obciążenia po-

datkami czynnika pracy, konsumpcji i kapitału. Jeśli istnieją warunki ich wzajemnego zastępowania, należy – co podkreśla B. Samojlik – tę substytucyjność wykorzystywać, dzięki czemu zmniejsza się znaczenie podatków wypaczających podstawy racjonalnego wyboru i przenosi obciążenia z tych czynników, na których tanioci lub podaży najbardziej władzy publicznej w danym okresie zależy⁵⁷.

Z przeprowadzonych analiz dochodów budżetu państwa w Polsce wynika, że dochody podatkowe stanowią najważniejsze źródło jego zasilania (bardzo wysoki poziom uzależnienia budżetu państwa od dochodów podatkowych). W strukturze dochodów podatkowych dominują podatki pośrednie. Jak wykazano w artykule, różnie jest to oceniane przez polskich ekonomistów. Pomijając jednak dyskusje naukowe na ten temat, należy obiektywnie przyznać, iż brak dywersyfikacji dochodów budżetu państwa może prowadzić do załamania się ich realizacji w sytuacji trudności gospodarczych. Dlatego ważne są zmiany legislacyjne i sprawna administracja danin publicznych w kontekście poprawy ściągalności zaległości podatkowych oraz redukcji luki podatkowej.

Bibliografia

- Antonów D.M., *Cechy danin publicznych w polskim systemie prawa*, „Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska, Sectio G, IUS” 2016, t. 63, nr 1.
- Brzeziński B., *Prawo podatkowe. Zarys wykładu*, Dom Organizatora TNOIK, Toruń 1995.
- Denek E., Sobiech J., Wolniak J., *Finanse publiczne*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2001.
- Dziemianowicz R., Przygodzka R., *Baza podatkowa i jej wpływ na efektywność systemu podatkowego* [w:] *O nowy ład podatkowy w Polsce*, red. R. Bartkowiak, J. Ostaszewski, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa 2007.
- Felis P., *Główne źródła dochodów budżetowych w Polsce*, „Studia BAS” 2010, nr 3(23), (*Polityka budżetowa*, red. G. Gołębiowski).
- Felis P., *Wpływ podatku od towarów i usług na sytuację finansową małych i średnich przedsiębiorstw* [w:] *W stronę teorii i praktyki finansów*, red. J. Ostaszewski, M. Zaleska, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa 2006.
- Felis P., *Wybrane współczesne społeczno-ekonomiczne uwarunkowania reformy systemu podatkowego* [w:] *Dylematy reformy systemu podatkowego w Polsce*, red. H. Dzwonkowski, J. Kulicki, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2016.

⁵⁷ B. Samojlik, *System podatkowy – kierunki ewolucji* [w:] *Finanse publiczne*, red. A. Pomorska, Wydawnictwo Uniwersytetu Marii Curie-Skłodowskiej, Lublin 2006, s. 201.

- Gomułowicz A., Małecki J., *Podatki i prawo podatkowe*, Ars boni et aequi, Poznań 1998.
- Grądalski F., *System podatkowy w świetle teorii optymalnego opodatkowania*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa 2006.
- Grądalski F., *Teoretyczne aspekty racjonalizacji systemu podatkowego* [w:] *Dorobek ekonomii, finansów i nauk o zarządzaniu oraz jego praktyczne wykorzystanie na przełomie XX i XXI wieku*, red. R. Bartkowiak, J. Ostaszewski, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa 2012.
- Grądalski F., *Wstęp do teorii opodatkowania*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa 2004.
- Ickiewicz J., *Obciążenia fiskalne przedsiębiorstw*, PWE, Warszawa 2009.
- Kańduła S., *Oplata jako forma dochodów publicznych (zarys problematyki)* [w:] *Współczesne finanse. Stan i perspektywy rozwoju finansów publicznych*, red. J. Głuchowski, Uniwersytet Mikołaja Kopernika, Toruń 2008.
- Kaleta J., *Gospodarka budżetowa*, PWE, Warszawa 1985.
- Korołewska M., *Budżetowe uwarunkowania reformy systemu podatkowego* [w:] *Dylematy reformy systemu podatkowego w Polsce*, red. H. Dzwonkowski, J. Kulicki, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2016.
- Kudła J., *Ekonomiczne problemy kosztów opodatkowania i nielegalnego unikania podatków*, Wydawnictwa Uniwersytetu Warszawskiego, Warszawa 2004.
- Kulicki J., *Reforma opodatkowania dochodów* [w:] *Dylematy reformy systemu podatkowego w Polsce*, red. H. Dzwonkowski, J. Kulicki, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2016.
- Kuzińska H., *Prospoleczne proporcje polskiego systemu podatkowego*, „Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska, Sectio H, OECONOMIA” 2016, t. 50, nr 1.
- Kuzińska H., *Rola podatków pośrednich w Polsce*, Wydawnictwo Wyższej Szkoły Przedsiębiorczości i Zarządzania im. L. Koźmińskiego, Warszawa 2002.
- Leksykon budżetowy BAS*, <http://www.bas.sejm.gov.pl/leksykon.php>.
- Matysek G., *Uwarunkowania skuteczności instrumentów podatkowych*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu” 2011, nr 173 (*Finanse – nowe wyzwania teorii i praktyki. Finanse publiczne*, red. L. Patrzalek).
- Mirek I., *Podatek akcyzowy – niezbędne i możliwe korekty* [w:] *Dylematy reformy systemu podatkowego w Polsce*, red. H. Dzwonkowski, J. Kulicki, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2016.
- Modzelewski W.S., *Ślepy zaulek harmonizacji podatku od towarów i usług – droga wyjścia?*, „Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska, Sectio H, OECONOMIA” 2016, t. 50, nr 1.
- Nowak T., *Reforma podatku od towarów i usług czy powrót do podatku obrotowego?* [w:] *Dylematy reformy systemu podatkowego w Polsce*, red. H. Dzwonkowski, J. Kulicki, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2016.

- Olchowicz I., Felis P., Jamroży M., Szlęzak-Matusewicz J., *Vat w działalności gospodarczej*, Difin, Warszawa 2015.
- Owsiak S., *Finanse publiczne. Teoria i praktyka*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2001.
- Owsiak S., *System podatkowy Polski w okresie transformacji – próba oceny*, „Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska, Sectio H, OECONOMIA” 2016, t. 50, nr 1.
- Russel P., *Wybrane aspekty wpływu systemu fiskalnego w Polsce na proces formowania się kapitału* [w:] *O nowy ład gospodarczy w Polsce*, red. R. Bartkowiak, J. Ostaszewski, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa 2008.
- Samojlik B., *System podatkowy – kierunki ewolucji* [w:] *Finanse publiczne*, red. A. Pomorska, Wydawnictwo Uniwersytetu Marii Curie-Skłodowskiej, Lublin 2006.
- Sochacka-Krysiak H., *Systemy finansów publicznych*, Poltext, Warszawa 1992.
- Szołno-Koguc J., *Kontrowersje wokół opodatkowania dochodów indywidualnych* [w:] *Współczesne finanse. Stan i perspektywy rozwoju finansów publicznych*, red. J. Głuchowski, Uniwersytet Mikołaja Kopernika, Toruń 2008.
- Sprawozdania z wykonania budżetu państwa za lata 2000–2016, Ministerstwo Finansów, www.mf.gov.pl.
- Teoretyczne podstawy reformy podatków w Polsce*, red. J. Ostaszewski, Z. Fedorowicz, T. Kierczyński, Difin, Warszawa 2004.
- Ustawa o finansach publicznych. Komentarz prawno-finansowy*, red. H. Dzwonkowski, G. Gołębiowski, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2014.
- Walasik A., *Dwie koncepcje zdolności podatkowej* [w:] *Współczesne finanse. Stan i perspektywy rozwoju finansów publicznych*, red. J. Głuchowski, Uniwersytet Mikołaja Kopernika, Toruń 2008.
- Walasik A., *Zasada zdolności płatniczej w aspekcie paradygmatu użyteczności dochodu*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu” 2010, nr 141 (*Dylematy i wyzwania finansów publicznych*).

Akty prawne

- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2 kwietnia 1997 r., Dz.U. nr 78, poz. 483, ze zm.
- Ustawa z 31 stycznia 1989 r. o gospodarce finansowej przedsiębiorstw państwowych, t.j. Dz.U. 1992, nr 6, poz. 27 ze zm.
- Ustawa z 1 grudnia 1995 r. o wpłatach z zysku przez jednoosobowe spółki Skarbu Państwa, t.j. Dz.U. 2016, poz. 286.
- Ustawa z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, t.j. Dz.U. 2015, poz. 613, ze zm.
- Ustawa z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, t.j. Dz.U. 2016, poz. 1870, ze zm.