

Agnieszka Paluch-Dybek*

Rola podatków w zasilaniu budżetu państwa – analiza na przykładzie Polski

Słowa kluczowe: podatki, system podatkowy, budżet
Keywords: taxes, tax system, budget

Wprowadzenie

Kiedy pracujemy, prowadzimy własną działalność gospodarczą, codziennie nabywamy towary czy też usługi, powinniśmy mieć świadomość, iż płacimy podatki. Proces ten zachodzi samoczynnie, nawet wówczas, jeśli nie zdajemy sobie z tego sprawy. O powyższej nieuchronności mówił już w XVIII wieku Benjamin Franklin, kto z nas nie spotkał się ze słynnym cytatem jednego z ojców założycieli Stanów Zjednoczonych, uczonego, amerykańskiego polityka.

Celem niniejszego artykułu jest przedstawienie, na podstawie dostępnej literatury, definicji oraz roli podatków i ich wpływu na budżet państwa. Tekst ma trójdziałłą budowę, stanowiącą spójną całość.

W części pierwszej przedstawiono definicję oraz pojęcia, z którymi bezpośrednio identyfikowane są podatki. W części drugiej autorka dokonała krytycznej oceny roli podatków oraz ich wpływu na strukturę budżetu państwa. Całość rozważań zamyka próba sformułowania wniosków, mających przede wszystkim charakter poznawczy, niemniej wskazano również aspekt praktyczny.

Kategoria danin publicznych, która pojawiła się w Konstytucji RP (w art. 217: „Naładanie podatków i innych danin publicznych [...]”) nie została określona w ustawie. Daniną publiczną można by więc określić dochody publiczne o charakterze obowiązkowo-

* mgr Agnieszka Paluch-Dybek, Uniwersytet Szczeciński, Wydział Zarządzania i Ekonomiki Usług, Katedra Rachunkowości i Controllingu, e-mail: agnieszka.paluch-dybek@wzueu.pl

wym, uiszczane na rzecz jednostek sektora finansów publicznych (Chojna-Duch, 2007, s. 49).

Są nimi podatki, składki, opłaty oraz inne świadczenia pieniężne, których obowiązkiem ponoszenia na rzecz podmiotów publicznych (państwa, jednostek samorządu terytorialnego i innych podmiotów sektora finansów publicznych) wynika z odrębnych ustaw (np. są to cła lub wpłaty gmin).

Gromadzenie dochodów jest podstawą gospodarki finansowej państwa i obowiązkiem władz publicznych (Chojna-Duch, 2007, s. 52; Sadowska 2011, s. 79–82). Dlatego tak istotne jest prawidłowe zaplanowanie dochodów budżetowych jako punktu wyjścia. Wskazać również należy, iż przedmiotowy plan stanowi podstawę konstrukcji budżetu.

Podstawowymi źródłami dochodów budżetu państwa, według ustawy o finansach publicznych, są podatki i opłaty, które na mocy odrębnych ustaw nie stanowią dochodów jednostek samorządu terytorialnego, funduszy celowych oraz innych podmiotów sektora finansów publicznych (Ustawa, 2009).

Pojęcie i klasyfikacja podatków bezpośrednich i pośrednich

W pierwszej części artykułu zaprezentowane zostaną podstawy teoretyczne (omówienie ekonomicznej i formalno-prawnej istoty podatku w kontekście dochodów publicznych).

W literaturze z zakresu finansów publicznych i prawa finansowego podatek definiowany jest jako pobranie dokonane w drodze przymusu przez władzę publiczną, przy czym zasadniczym celem tego poboru jest pokrycie obciążeń publicznych i ich rozdzielanie według zdolności podatkowej obywateli (Gaudemet, Molinier, 2000, s. 407). Przedstawiona definicja, klasyczna dla obszaru finansów publicznych, ukazuje zasadnicze cechy podatku, tj. przymusowość poboru, cel pobrania – zasilenie kas publicznych, oraz miara pobrania, czyli zdolności podatkowe obywateli.

Artykuł 6 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa – zawiera ustawową definicję podatku jako publicznoprawnego, nieodpłatnego, przymusowego oraz bezzwrotnego świadczenia pieniężnego na rzecz skarbu państwa lub gminy, wynikającego z ustawy podatkowej.

Zdefiniowanie podatku w ordynacji podatkowej skutkuje tym, że także w literaturze dominuje duch definicji prawnej. Tym samym podatek definiowany jest jako nieodpłatne, przymusowe, bezzwrotne i pieniężne świadczenie o charakterze ogólnym, które jest nakładane jednostronnie przez związek publicznoprawny, którym jest przede wszystkim państwo (Głuchowski, Patyk, 2009, s. 9).

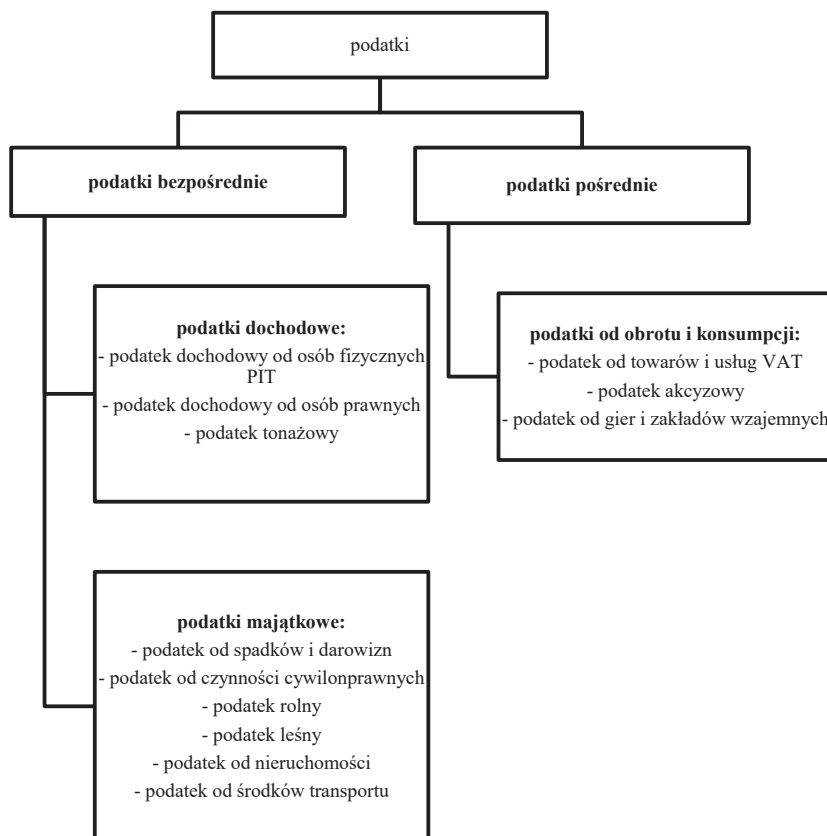
Z przedstawionych definicji wynika, że podstawowym celem podatku jest cel fiskalny, czyli zapewnienie dochodów budżetom związków publicznoprawnych. W powiązaniu z tym podatek nie powinien mieć żadnego wpływu na gospodarkę, nie powi-

nien pełnić funkcji gospodarczych i społecznych (Gaudemet, Molinier, 2000, s. 422). Cel ten wynika z zasady powszechności opodatkowania zawartej w definicji zasadniczej podatku.

Biorąc pod uwagę możliwość przeniesienia ciężaru płacenia podatku na inny podmiot opodatkowania, podatki dzielimy na:

- podatki bezpośrednie – są obliczane i pobierane od dochodu lub posiadanego majątku podatnika,
- podatki pośrednie – ciężar ich płacenia można przerzucać na inny podmiot, podatnik płaci je w chwili dokonywania zakupów, są zawarte w cenie towaru lub usługi (rys. 1).

Rysunek 1. Klasyfikacja podatków w Polsce



Źródło: opracowanie własne na podstawie Denek, Sobiech, Wolniak (2001).

Pomimo odmiennych właściwości oraz znaczenia podziału (podatki bezpośrednie i pośrednie), nie ma jednego, satysfakcjonującego kryterium ich rozróżnienia. Najczęściej wykorzystuje się trzy kryteria:

- 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 (Gaudemet, Molinier, 2000, s. 500 i n.). W technice bezpośredniej zdolność podatkowa 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.

Podatek, jako danina publiczna pełniąca od zawsze źródło finansowania wydatków publicznych, stanowi elastyczne narzędzie w rękach władzy służące do realizowania określonych zadań. Funkcje podatkowe definiują cele jakie władza państwowa zamierza osiągnąć stosując, modyfikując podatki – a tym samym, wywołując określone skutki społeczne i gospodarcze (Ofiarski, 2010, s. 30).

Analizując strukturę systemu podatkowego należy wskazać na proporcje między opodatkowaniem bezpośrednim a opodatkowaniem pośrednim. Swoistą cechą systemu podatkowego naszego kraju jest szeroki zakres opodatkowania pośredniego, wyrażony w stosunkowo dużym znaczeniu podatków obrotowych. Natomiast podatki pośrednie, szczególnie podatki dochodowe, również mają duży wpływ na kształt i rozmiary budżetu państwa. W ostatnich latach obserwujemy wyraźną tendencję do nadawania coraz większego znaczenia podatkom pośrednim – szczególnie dyskusyjny w Polsce problem wyboru między opodatkowaniem konsumpcji a opodatkowaniem dochodu, zarówno jego części konsumowanej, jak i oszczędnej (Denek, Sobiech, Wolniak, 2001, s. 142).

System podatkowy a budżet państwa

Polski system podatkowy został ukształtowany w procesie historycznym, podlegał ciągłemu doskonaleniu w Polsce Ludowej, a przyspieszenie ewolucyjnych przemian nastąpiło w latach osiemdziesiątych (Denek, Sobiech, Wolniak, 2001, s. 138).

Od 1989 roku system podatkowy wielokrotnie był zmieniany, po to, by jak najlepiej realizować przede wszystkim funkcje fiskalne oraz funkcje społeczne związane z redystrybucją uzyskanych dochodów podatkowych. Wskazać należy, iż polityka podatkowa ma ogromny wpływ na podział i redystrybucję dochodu narodowego, a co za tym idzie na przebieg procesów w obrębie gospodarki.

Podatki obowiązujące w danym państwie tworzą system fiskalny. Racjonalny system podatkowy, według osiemnastowiecznego klasyka finansów Adama Smitha (1954, s. 584), powinien charakteryzować się: pewnością podatku, dogodnością, równością obciążenia podatkami oraz taniością. Wiele reform prawa podatkowego zmierza do realizacji tych zasad, w praktyce jednak w większości państw nie udaje się ustawodawcom zrealizować tych zamiarów.

Polski system podatkowy regulowany jest za pomocą ustaw dotyczących poszczególnych podatków lub grup podatków oraz dla ogółu podatków – regulujących zagadnienia zobowiązań podatkowych i postępowania podatkowego oraz egzekucyjnego – we wspólnej regulacji ustawowej, określonej mianem ordynacji podatkowej (Ustawa, 1997).

Spośród różnych form dochodów publicznych na szczególną uwagę zasługują właśnie podatki. Stanowią one podstawowe źródło dochodów zarówno samego państwa, jak i organów samorządu terytorialnego. W państwowych budżetach to właśnie podatki odgrywają najważniejszą rolę (Wójtowicz, 2003, s. 65).

Kondycja finansów publicznych oraz należycie prowadzona gospodarka finansowa państwa opiera się na gospodarce budżetowej. Samo pojęcie budżetu ma długą, historyczną tradycję, sięga bowiem jeszcze starożytności – jest różnie definiowane w doktrynie (Brzeziński, Matuszewski, Morawski, Olesińska, 2012, s. 65–70; Wójtowicz, 2003, s. 65) z wyraźnym odróżnieniem ujęcia ekonomicznego i prawnego.

Budżet jest podstawowym planem finansowym państwa, jednostek samorządu terytorialnego, mającym charakter dyrektywny, uchwalony na z góry określony okres, w specjalnym trybie. Zawiera z jednej strony wielkości i tytuły bezzwrotnych, z zasady, dochodów państwa, jednostek samorządu terytorialnego, które są przewidziane na objęty planem okres budżetowy, a z drugiej – wielkości i tytuły także bezzwrotnych wydatków na cele publiczne realizowane przez państwo, czy jednostki samorządu terytorialnego (Wójtowicz, 2003, s. 65; Sadowska 2014, s. 63).

Dochody państwa pochodzą przede wszystkim z podatków, które stanowią około 80% całości wpływów budżetowych. Analizując strukturę dochodów podatkowych stwierdzić należy, że dominują w niej wpływy pochodzące z podatków pośrednich.

Nakładając podatki bezpośrednie, 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.

Podział na podatki bezpośrednie i pośrednie jest istotny w procesie harmonizacji podatków w Unii Europejskiej, gdyż podkreśla się bardzo wysoki stopień ich zestrojenia 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, s. 150).

Rola podatków w budżecie

Podatki należą do najważniejszych instrumentów ekonomicznych za pomocą których finanse publiczne realizują swoje funkcje w gospodarce (Denek, Sobiech, Wolniak, 2001, s. 34–37). Przez funkcje podatków należy rozumieć cele, jakie zostaną dzięki nim zrealizowane w ramach funkcji finansów publicznych (Sokołowski, 1995, s. 23). Należy więc wskazać, iż funkcje podatków zawarte są w funkcjach finansów publicznych, tym samym nie powinny być rozpatrywane w oderwaniu od nich.

We współczesnej literaturze przedmiotu podatkom przypisuje się wiele funkcji. Dzieli się je z reguły na funkcję fiskalną oraz funkcję pozafiskalną. Obok podstawowej funkcji fiskalnej, jaką jest pokrycie zapotrzebowania państwa na dochód publiczny (Głuchowski, 1996, s. 12 i n.), coraz większą rolę odgrywają funkcje pozafiskalne – gospodarcze i społeczne. Zasadnicze znaczenie ma jedna funkcja fiskalna, sprowadzająca się do tego, że za pośrednictwem podatków państwo oraz samorzady gromadzą zdecydowaną większość wszystkich dochodów budżetowych.

Do podstawowych funkcji o charakterze fiskalnym należy zaliczyć funkcję redystrybucyjną, polegającą na podziale przychodu lub dochodu opodatkowanych podmiotów w sposób pośredni lub bezpośredni i przekazaniu go na rzecz budżetu. Ważne jest, aby przyjęte w danym systemie konstrukcje podatkowe były tworzone z myślą o możliwościach długotrwałego pokrywania potrzeb budżetowych. Jednak jego konstrukcja powinna zmierzać do swego rodzaju kompromisu pomiędzy celami fiskalnymi, gospodarczymi i społecznymi opodatkowania.

Podatki powodują określone następstwa o charakterze społecznym i gospodarczym, które określa się mianem następstw nefiskalnych (Gomułowicz, Małecki, 1998, s. 151). Za pomocą podatków państwo może dążyć do ochrony i utrzymania oraz zmiany i przekształcania stanu zjawisk społeczno-gospodarczych.

Od wielu lat władze publiczne poszukują dochodów na sfinansowanie rosnących wydatków poprzez szersze wykorzystanie podatków nakładanych na swych obywateli. Akcentuje się tradycyjne zalety niskich podatków dochodowych (zalety te w sytuacji istnienia wielu innych czynników ważnych dla rozpoczęcia i rozwijania działalności gospodarczej są bardzo dyskusyjne i często nie przynoszą w praktyce zakładanych efektów).

Ograniczenie wpływów z podatków bezpośrednich jest konsekwencją realizowanych obniżek stawek podatkowych, w szczególności dotyczy to osób prawnych. Takie działania mają na celu poprawę kondycji gospodarki oraz wspieranie kolejnych inwestycji. Szersze oparcie dochodów publicznych na wpływach z podatków konsumpcyjnych sprzyja inwestowaniu, wzrostowi gospodarczemu, efektywności ekonomicznej, a tym samym prowadzi do wzrostu konkurencyjności i tworzenia nowych miejsc pracy. W po-

lityce fiskalnej rozważyć należy wszystkie zalety i wady podatków bezpośrednich. Są one szeroko omawiane w literaturze przedmiotu i koncentrują się wokół takich kwestii, jak:

- wydajność fiskalna,
- sprawiedliwość podatkowa,
- koszty aparatu skarbowego,
- reakcje podatników na opodatkowanie oraz różna wrażliwość na koniunkturę gospodarczą (Gaudemet, Molinier, 2000, s. 508; Denek, Sobiech, Wolniak, 2001, s. 130–134).

Brak wyraźnych tendencji w polityce fiskalnej jest wyrazem poszukiwania rozwiązań optymalnych w danym miejscu i czasie. Kraje członkowskie uwzględniają bowiem strukturę konkretnego systemu dochodów publicznych oraz ujawniające się również w tym konkretnym systemie wady i zalety opodatkowania bezpośredniego oraz pośredniego. Do wad opodatkowania bezpośredniego zalicza się: powolność i ostentacyjność poboru, niesprawiedliwość pobrania i coraz większą złożoność konstrukcji podatków dochodowych.

Cechą charakterystyczną polskiego systemu podatkowego jest bardzo małe znaczenie fiskalne podatków bezpośrednich w dochodach budżetu państwa. Częściowo wynika to z faktu, że podatek PIT i CIT stanowią obecnie kategorię podatków wspólnych i udziały w nich zasilają budżety jednostek samorządu terytorialnego.

Polska gospodarka swój system podatkowy powinna porównywać do krajów, z którymi konkuruje w pozyskiwaniu inwestycji, czyli np. Węgier, Słowacji, Czech, a nawet Ukrainy, Rumunii i Bułgarii. Kraje, które chcą zachęcić inwestorów, winne być zainteresowane tym, by stawki CIT były jak najniższe, jednakże Unia Europejska monitoruje opodatkowanie przedsiębiorstw, ponieważ ulgi podatkowe stosowane w danym kraju mogą przyciągać firmy działające w innych państwach. Dlatego też państwa członkowskie są zobowiązane do przestrzegania kodeksu postępowania w tym zakresie (Oręziak, 2007, s. 99).

Jeśli chodzi o podatki bezpośrednie (PIT, CIT) i pośrednie (VAT, akcyza) to wymagają one pewnej interwencji ze strony UE, ze względu na zasadnicze znaczenie dla właściwego funkcjonowania jednolitego rynku oraz uczciwej konkurencji w całej Wspólnocie. Zatem odpowiednie struktury unijne dbają również o niezaburzoną konkurencję podatkową.

Z przeprowadzonej analizy przedmiotu wynika, iż stawki podatkowe podatku dochodowego od osób fizycznych w ostatnich latach uległy spłaszczeniu (Przychocka, 2007, s. 15). Z trzech obowiązujących od 1992 roku stawek podatkowych, na dwie, tj. 18% i 32% i nadal pojawiają się tendencje do dalszego ich obniżania tak, by docelowo powstała jedna stawka liniowa. Obecna progresja powoduje, że większe dochody podlegają większemu podatkowi, co u osób je osiągających może powodować niechęć wobec

konieczności płacenia podatku, aż do zakończenia lub prowadzenia niezarejestrowanej działalności włącznie. Skuteczniejszym sposobem zdaje się być opodatkowanie według stawki liniowej, która jak pokazuje praktyka niektórych państw, bardziej efektywnie zwiększa wpływy do budżetu, niż obowiązujące wcześniej stawki progresywne.

Podsumowanie

Należy uznać, że funkcja fiskalna, polegająca na gromadzeniu dochodów oraz zapewnieniu odpowiednio wysokich wpływów do budżetu, umożliwiła dostarczanie im wystarczających środków niezbędnych na realizację ustawowych zadań podmiotów publicznych (Chojna-Duch, 2007, s. 11).

Prawidłowe funkcjonowanie każdego organizmu państwowego zależy od wielu czynników, tak politycznych, jak i gospodarczych, wewnętrznych i zewnętrznych, materialnych i pozamaterialnych. Wśród tych czynników istotną rolę odgrywa możliwość dysponowania przez państwo odpowiednimi środkami finansowymi (pieniężnymi), z których można pokrywać wydatki publiczne. Środki te muszą wzrastać w miarę zwiększania zakresu zadań finansowanych przez państwo lub samorząd terytorialny, a niepozostających w gestii podmiotów prywatnych. Dlatego też istotnego znaczenia wśród czynników decydujących o prawidłowym funkcjonowaniu państwa nabiera zapewnienie stałych i wydajnych źródeł dochodów. Dochody uzyskiwane przez państwo i jednostki samorządu terytorialnego – czyli dochody publiczne, są podstawą funkcjonowania tych podmiotów. Służą także realizacji celów im przypisanych w podstawowych aktach prawnych i zaspokajaniu – przynajmniej w niezbędnym zakresie – potrzeb publicznych.

Literatura

- Brzeziński, B., Matuszewski, W., Morawski, W., Olesińska, A. (2012). *Prawo finansów publicznych*. Toruń: Dom Organizatora TNOiK.
- Chojna-Duch, E. (2007). *Polskie prawo finansowe. Finanse publiczne*. Warszawa: Wydawnictwo LN Stare.
- Denek, E., Sobiech J., Wolniak, J. (2001). *Finanse publiczne*. Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN.
- Gaudemet, M., Molinier, J. (2000). *Finanse publiczne*. Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN.
- Głuchowski, J., Patyk, J. (2009). *Zarys polskiego prawa podatkowego*. Warszawa: Wydawnictwo LexisNexis.
- Kulicki, J., Sokół, P. (1996). *Podatki i prawo podatkowe*. Warszawa: Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne.

- Ofiarski, Z. (2010). *Ogólne prawo podatkowe. Zagadnienia materialnoprawne i proceduralne*. Warszawa: Wydawnictwo Prawnicze Lexis Nexis.
- Oręziak, L. (2007). *Konkurencja podatkowa i harmonizacja podatków w ramach Unii Europejskiej. Implikacje dla Polski*. Warszawa: Wydawnictwo Wyższej Szkoły Handlu i Prawa.
- Owsiak, S. (2008). Harmonizacja podatków bezpośrednich warunkiem integracji gospodarczej Unii Europejskiej. W: U. Płowiec (red.), *Polityka gospodarcza a rozwój kraju*. (s. 130–160). Warszawa: PTE.
- Przychocka, I. (2007). *Opodatkowanie małych i średnich przedsiębiorstw prowadzonych przez osoby fizyczne*. Warszawa: Wydawnictwo Agencja TNOIK.
- Sadowska, B. (2014). Znaczenie i warunki stosowania zintegrowanych systemów informatycznych w sferze budżetowej. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 132 (76), 61–73.
- Sadowska, B. (2011). Struktura dochodów gmin i możliwości jej kształtowania. W: M. Stefański, H. Stępień (red.), *Gospodarka i finanse gmin w Polsce. Wybrane zagadnienia* (s. 79–82). Włocławek: Wyższa Szkoła Humanistyczno-Ekonomiczna.
- Smith, A. (1954). *Badania nad naturą i przyczyną bogactwa narodów*. T. II. Warszawa: PWN.
- Sokołowski, J. (1995). *Zarządzanie przez podatki*. Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN.
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa. Tj. Dz.U. 2018, poz. 800.
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, art. 5. Dz.U. 2016, poz. 1454, art. 5.
- Wójtowicz, W. (red.) (2003). *Zarys finansów publicznych i prawa finansowego*. Warszawa: Dom Wydawniczy ABC.

Abstrakt

Szczególne znaczenie dla gospodarki każdego kraju mają podatki. Stanowią one podstawowy instrument finansów publicznych.

Należy stwierdzić, iż główną rolą podatków jest zasilanie budżetu państwa. Każda osoba fizyczna jest zobowiązana do płacenia podatków, są one pobierane bezzwrotnie, nieodpłatnie, wynikają z ustaw i nieodpłatnych świadczeń pieniężnych.

Tax Impact on the State Budget – the example of Poland analysis

Taxes are the essential part of state budget. State budget is the main tool of fiscal policy in every country. It is the most important part of the government, whose primary function is to finance public goods. Every natural person is obliged to pay taxes, they are collected non-refundable, free of charge, as a result of laws and free cash benefits.