

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 346

Finanse publiczne

Redaktorzy naukowi

Jerzy Sokołowski

Michał Sosnowski



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2014

Redakcja wydawnicza: Barbara Majewska
Redakcja techniczna: Barbara Łopusiewicz
Korekta: K. Halina Kocur
Łamanie: Małgorzata Czupryńska
Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna w Internecie na stronach:
www.ibuk.pl, www.ebscohost.com,
w Dolnośląskiej Bibliotece Cyfrowej www.dbc.wroc.pl,
The Central and Eastern European Online Library www.ceeol.com,
a także w adnotowanej bibliografii zagadnień ekonomicznych BazEkon
http://kangur.uek.krakow.pl/bazy_ae/bazekon/nowy/index.php

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania znajdują się
na stronie internetowej Wydawnictwa
www.wydawnictwo.ue.wroc.pl

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie
wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2014

ISSN 1899-3192

ISBN 978-83-7695-477-6

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk i oprawa:
EXPOL, P. Rybiński, J. Dąbek, sp.j.
ul. Brzeska 4, 87-800 Włocławek

Spis treści

Wstęp	9
Agnieszka Deresz, Marian Podstawka: Tendencje zmian dochodów budżetu państwa w latach 2000-2012	11
Joanna Działo: Ewolucja ilościowych reguł fiskalnych w Unii Europejskiej w okresie kryzysu gospodarczego	25
Romana Głowicka-Wołoszyn, Feliks Wysocki: Uwarunkowania społeczno-ekonomiczne samodzielności finansowej gmin województwa wielkopolskiego	34
Mateusz Halka: Poprawa efektywności zamówień publicznych a sektor MSP	45
Tomasz Holeccki, Magdalena Syrkiewicz-Światała, Karolina Sobczyk, Katarzyna Lar, Michał Wróblewski: Współpraca samorządu terytorialnego z podmiotami ekonomii społecznej w obszarze ochrony zdrowia	53
Małgorzata M. Hybka: Transfery i finansowe instrumenty hybrydowe – komponenty agresywnej strategii podatkowej?.....	62
Agnieszka Jachowicz: Project realization in local self-government units after accession to the European Union	73
Aleksandra Jurkowska: Czynniki determinujące wycenę kontraktów CDS wystawianych na dług rządowy na świecie i w Polsce	81
Dorota Kawiorska: Kryzys zadłużenia jako stymulator reform w systemach ochrony zdrowia państw członkowskich Unii Europejskiej.....	92
Elwira Leśna-Wierszołowicz: Rozwój rynku pracowniczych programów emerytalnych w Polsce	103
Danuta Mierzwa, Magdalena Matkowska: Transmisja negatywnych zjawisk kryzysu finansowego na gospodarkę Polski.....	113
Danuta Miłaszewicz: Dążenie do stabilności fiskalnej na przykładzie polskiej gospodarki	124
Magdalena Miszczuk: Makroekonomiczne uwarunkowania sytuacji finansowej gmin.....	133
Katarzyna Owsiak: Problem efektywności wydatków jednostek samorządu terytorialnego.....	142
Monika Pasternak-Malicka: Sytuacja na rynku pracy młodych osób i jej wpływ na podejmowanie pracy nielegalnej.....	151
Paweł Piątkowski: Wybrane konsekwencje kryzysu zadłużeniowego w Unii Europejskiej w obszarze długu publicznego.....	166

Elwira Pindyk: Podatek od nieruchomości jako źródło dochodów a rozwój gminy	181
Wojciech Piontek: Opłata za gospodarowanie odpadami komunalnymi. Zagadnienia teoretyczne i prawne	192
Adriana Politaj: Wpływ pomocy publicznej na sytuację na rynku pracy w krajach Unii Europejskiej	204
Halina Rechul: Część oświatowa subwencji ogólnej jako podstawowe źródło finansowania wydatków na oświatę jednostek samorządu terytorialnego w Polsce	215
Magdalena Rękas: Tax instruments as an element of pro-family policy in France and in Poland	224
Alicja Sekuła: Analiza dochodów z udziału we wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych w gminach województwa pomorskiego	235
Przemysław Siudak: Rola specjalnych stref ekonomicznych w przyciąganiu bezpośrednich inwestycji zagranicznych na teren Polski	246
Michał Sosnowski: Sprawność fiskalna podatków pośrednich	257
Joanna Spychała: Zadłużenie publiczne i wzrost gospodarczy w unii gospodarczej i walutowej w latach 2006-2013	270
Marcin Spychała: Zmiany w strukturze pomocy publicznej udzielanej przedsiębiorstwom po wstąpieniu Polski do Unii Europejskiej	279
Edyta Sygut: Podatki i opłaty lokalne jako źródła dochodów gmin na przykładzie województwa śląskiego	289
Maciej Szczepkowski: Zasadność opodatkowania majątku	299
Tomasz Śmietanka: Budżet gmin Grójec, Koźienice, Szydłowiec w latach 2003-2012 jako instrument równoważenia rozwoju lokalnego	312
Radosław Witczak: Ocena nieprawidłowości w zastosowaniu metod szacowania podstawy opodatkowania dochodu w świetle orzeczeń NSA w 2013 r.	327
Iwona Wojciechowska-Toruńska: Fiscal discipline in a Muslim country – a case of Turkey	337
Dorota Wyszowska, Marzanna Poniatowicz: Wpływ systemu wyrównywania dochodów na możliwości inwestycyjne gmin w Polsce	347
Adam Wyszowski: Preferencje podatkowe jako funkcja obciążeń podatkowych	359
Jolanta Zawora: Sytuacja dochodowa samorządów gminnych w Polsce	368
Arkadiusz Żabiński: Znaczenie ulg podatkowych w procesie zwiększania wydatków badawczo-rozwojowych przedsiębiorstw	377

Summaries

Agnieszka Deresz, Marian Podstawka: Changes in the government budget revenues in 2000-2012	24
---	----

Joanna Działo: Evolution of numerical fiscal rules in the European Union in the period of economic crisis.....	33
Romana Głowicka-Woloszyn, Feliks Wysocki: Socio-economic background of financial self-sufficiency of Greater Poland communes	44
Mateusz Halka: Improving the efficiency of public procurement and SME sector.....	52
Tomasz Holeccki, Magdalena Syrkiewicz-Światała, Karolina Sobczyk, Katarzyna Lar, Michał Wróblewski: Cooperation of local government with social economy entities in the area of healthcare	61
Malgorzata M. Hybka: Hybrid transfers and financial instruments – aggressive tax strategy components?	72
Agnieszka Jachowicz: Realizacja projektów inwestycyjnych przez jednostki samorządu terytorialnego po akcesji do Unii Europejskiej	80
Aleksandra Jurkowska: The determinants of the sovereign CDS pricing on the global market and in Poland	91
Dorota Kawiorska: The financial crisis as a stimulator of reforms in the health systems of Member States of the European Union	102
Elwira Leśna-Wierszolicz: The development of employee pension programs market in Poland	112
Danuta Mierzwa, Magdalena Matkowska: Transmission of negative phenomena of financial crisis on the Polish economy.....	123
Danuta Miłaszewicz: Pursuing fiscal sustainability on the example of the Polish economy.....	132
Magdalena Miszczuk: Macroeconomic conditions of the financial situation of local governments.....	141
Katarzyna Owsiak: Problem of the effectiveness of expenditure of local governments.....	150
Monika Pasternak-Malicka: The impact of the labor market on young people and their willingness to take up illegal employment.....	165
Paweł Piątkowski: Selected consequences of debt crisis in the European Union in the area of public debt	180
Elwira Pindyk: Property tax as a source of income vs. municipality development	191
Wojciech Piontek: The fee for municipal waste management. Theoretical and legal issues	203
Adriana Politaj: State aid for employment vs. a situation on the labour market in the European Union	214
Halina Rechul: The educational component of the general subsidy as the main source of financial funding that local government units have for educational expenditures	223
Magdalena Rekas: Instrumenty podatkowe jako element polityki rodzinnej we Francji i Polsce.....	234

Alicja Sekuła: Analysis of revenue from shares in the personal income tax in the municipalities of Pomeranian Voivodeship.....	245
Przemysław Siudak: The role of special economic zones in attracting direct foreign investments to Poland	256
Michał Sosnowski: Fiscal efficiency of indirect taxes	269
Joanna Spychała: Public debt and economic growth in the Economic and Monetary Union in the period 2006-2013	278
Marcin Spychała: Changes in the structure of state aid after Poland's accession to the European Union	288
Edyta Sygut: Local taxes and fees as a source of revenue of communes on the example of the Silesian Voivodeship	298
Maciej Szczepkowski: Legitimacy of property taxation	311
Tomasz Śmietanka: The budget of Koźienice, Grojec, Szydłowiec communes in the years 2003-2012 as an instrument of sustainable development on the local level.....	326
Radosław Witczak: Evaluation of the incorrectness of estimating of tax base in income taxes in the verdicts of Supreme Administrative Court in 2013	336
Iwona Wojciechowska-Toruńska: Dyscyplina fiskalna w kraju muzułmańskim – przykład Turcji	346
Dorota Wyszowska, Marianna Poniatoicz: System of revenue equalization and investment possibilities of communities in Poland	358
Adam Wyszowski: Tax expenditures as a function of burdens of taxation... ..	367
Jolanta Zawora: The income situation of local governments in Poland.....	376
Arkadiusz Żabiński: The importance of tax concessions in the process of increasing the research-development expenditure-in enterprises	389

Michał Sosnowski

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

e-mail: m.sosnowski@onet.eu

SPRAWNOŚĆ FISKALNA PODATKÓW POŚREDNICH

Streszczenie: W artykule skoncentrowano uwagę na podatkach pośrednich w zakresie warunków ich skuteczności w realizowaniu funkcji fiskalnej. W tym celu omówiono znaczenie funkcji fiskalnej podatków, zasady ich konstrukcji, cechy, zalety i wady podatków pośrednich i ich miejsce w systemie podatkowym. Dokonano także analizy dochodów budżetu z tytułu podatków pośrednich na tle pozostałych podatków w latach 2004-2014. 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. W konkluzji stwierdzono, że tylko optymalna proporcja między podatkami bezpośrednimi i pośrednimi, będącymi głównym źródłem dochodów budżetowych, może stabilizować te dochody oraz ograniczyć negatywny efekt ponoszenia danin publicznych przez społeczeństwo.

Słowa kluczowe: podatek pośredni, polityka fiskalna, zasady podatkowe, budżet.

DOI: 10.15611/pn.2014.346.24

1. Wstęp

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. W literaturze wymienia się następujące funkcje podatków: funkcję fiskalną, redystrybucyjną, stymulacyjną oraz kontrolno-informacyjną.

Funkcja fiskalna (skarbową, dochodową) [Majchrzycka-Guzowska 2011] sprowadza się do przejmowania od różnych podmiotów na rzecz państwa bądź innego związku publiczno-prawnego środków pieniężnych niezbędnych do wypełniania

jego zadań [Brzeziński i in. 1997]. Funkcja fiskalna jest jedną z najstarszych funkcji pełnionych przez podatki. Jej kluczowe znaczenie wyraża się w gromadzeniu większości dochodów budżetu państwa oraz samorządów, co potwierdza wprost sens ustanawiania podatków [Głuchowski 2006; McKenzie 1986].

Celem niniejszego artykułu jest zaprezentowanie podatków pośrednich w aspekcie warunków zapewniających sprawność realizacji ich funkcji fiskalnej.

Mimo że w różnych okresach historycznych, odmiennych warunkach ustrojowo-politycznych oraz różnych koncepcjach społeczno-gospodarczego rozwoju państwa funkcja fiskalna była realizowana w niejednakowy sposób, a nawet podejmowano próby jej ograniczenia na rzecz innych funkcji podatku, nigdy nie wyeliminowano funkcji fiskalnej podatku [Wójtowicz 2002]. Dominujące znaczenie funkcji fiskalnej wiąże się z tym, że z reguły podporządkowuje się jej cele społeczno-gospodarcze, a to z kolei wymaga ciągłego monitoringu sfery makro- i mikroekonomicznej w gospodarce ze względu na wywoływane skutki [Kuzińska 2002]. Konkludując, podatki stanowiły i stanowią podstawowe źródło dochodów publicznych, a ich pozostałe funkcje mają w odniesieniu do funkcji fiskalnej charakter komplementarny, co nie oznacza, że mniej istotny.

W polskim systemie podatkowym do kategorii podatków pośrednich zalicza się: podatek od towarów i usług (VAT), podatek akcyzowy oraz podatek od gier. Taką też klasyfikacją posługuje się Ministerstwo Finansów do określenia źródeł dochodów podatkowych do budżetu państwa.

2. Warunki skuteczności realizacji funkcji fiskalnej podatków

Każdy system, który miałby skutecznie i w sposób racjonalny regulować i wpływać na gospodarkę i społeczeństwo danego państwa, musi być oparty na określonych zasadach, aby właściwie spełniać swoje funkcje. Dotyczy to także budowy i odpowiedniego funkcjonowania systemu podatkowego, w tym konstruowania poszczególnych podatków. W literaturze przedmiotu od dawna zbiór owych niezbędnych warunków przyjęło się określać mianem zasad podatkowych. Za jednego z najbardziej znanych twórców zasad podatkowych uważa się A. Smitha, który już w XVIII w. sformułował cztery zasady: równości, pewności, dogodności oraz taniości opodatkowania [Smith 2013]. Powstały one na gruncie liberalnej myśli ekonomicznej, reprezentowanej także przez D. Ricarda, J.B. Saya i J.S. Milla, nie tracąc mimo upływu lat na swej aktualności. Zasady pewności, dogodności i taniości opodatkowania określa się w literaturze mianem zasad techniki podatkowej. Zasada równości dotycząca podatku, jako jedna z najbardziej podstawowych, oznacza według Smitha takie rozłożenie obciążeń podatkowych, aby były one powszechne i proporcjonalnie dostosowane do uzyskiwanych dochodów.

W dobie intensywnie rozwijającej się gospodarki w drugiej połowie XIX w. pojawił się w Europie nowy kierunek myśli podatkowej, reprezentowany głównie przez A. Wagnera i L. von Steina, którzy sformułowali tezy dotyczące opodatkowa-

nia w zasadniczo odmienny sposób, niż miało to miejsce w przypadku nurtu liberalnego w ekonomii [Weralski 1985]. A. Wagner zmodyfikował dotychczasowe zasady podatkowe i ujął je w cztery grupy, tj. zasady: ekonomiczne zasady nienaruszalności i ochrony źródeł podatkowych (kapitału i majątku), sprawiedliwości (równość, powszechność, zdolność do płacenia), techniczne (dogodność, pewność, taniaość) oraz fiskalne (wydajność, elastyczność, stałość).

Właśnie spełnienie zasad fiskalnych, które w swej istocie mają gwarantować odpowiednie co do wysokości wpływy z tytułu podatków do budżetu, z uwzględnieniem bieżących potrzeb państwa, stanowi warunek *sine qua non* dla zoptymalizowania dochodów budżetowych. Należy jednak mieć tu na uwadze, że z punktu widzenia skutecznego osiągnięcia zarówno celów fiskalnych, jak i pozafiskalnych polityki podatkowej imperatywem powinno być równomierne (równe) i umiarkowane obciążenie obywateli daninami publicznoprawnymi.

W literaturze przedmiotu istnieją dwie niezależne koncepcje sprawiedliwości w rozumieniu równości. Jest to mianowicie sprawiedliwość pozioma i sprawiedliwość pionowa. Sprawiedliwość pozioma polega na równym traktowaniu równych, czyli jednostek identycznych, pod wszystkimi istotnymi względami. Z tego też powodu system podatkowy, który wprowadzałby dyskryminację ze względu na płeć, wyznanie czy kolor skóry, byłby uznany za niesprawiedliwy. Z kolei zasada sprawiedliwości pionowej polega na zróżnicowaniu opodatkowania w stosunku do tego, co jest nierówne pod względem podatkowym. Zatem skoro niektórzy są w stanie płacić wyższe podatki, to powinni to czynić. Jednak tu pojawiają się następujące problemy: po pierwsze, kto – co do zasady – winien płacić podatki według wyższych stawek, po drugie, jak sformułować zgodnie z tą zasadą adekwatne przepisy prawa, po trzecie zaś trzeba określić, czy jeżeli dana jednostka jest w stanie płacić wyższe podatki (na skutek zastosowania wyższych stawek podatkowych), to o ile więcej powinna płacić w stosunku do innych [Stiglitz 2010]. Odpowiedzią na postulat stosowania zasady sprawiedliwości poziomej jest zastosowanie w opodatkowaniu stosunkowo niskiej, proporcjonalnej stawki liniowej przy szerokiej i równoprawnej bazie podatkowej¹. Z kolei stosunkowo silna progresja oraz znacząca liczba różnych ulg i zwolnień podatkowych są wyrazem realizacji w systemie podatkowym zasady sprawiedliwości pionowej. Wprawdzie stopień tej progresji jest sprawą odrębnej dyskusji i zdania są tu podzielone, to panuje zgoda co do twierdzenia, iż stroma progresja przyczynia się

¹ W literaturze przedmiotu pojęcie bazy podatkowej albo utożsamiane jest z podstawą opodatkowania (zwłaszcza w literaturze z zakresu finansów publicznych), albo też rozumiane jest jako system źródeł, z których władza publiczna uzyskuje wpływy podatkowe. Według P. Kulawczuka baza podatkowa to wyznaczona przez władzę publiczną, ale funkcjonująca z dużym poziomem autonomii, zróżnicowana i zmieniająca się struktura źródeł dochodów podatkowych, która cechuje się możliwością przenoszenia w kierunku źródeł zapewniających mniejsze obciążenia podatkowe, reaguje na bodźce podatkowe oraz podlega różnej wielkości zmianom wraz z przebiegiem cyklu koniunkturalnego. Ponadto w obrębie bazy podatkowej funkcjonuje ograniczona liczba segmentów o podobnych właściwościach [Kulawczuk 2004].

do niszczenia źródeł podatkowych, jest sprzeczna z ideą zdolności płatniczej i wpływa negatywnie na rozwój przedsiębiorczości.

Zdaniem F. Neumarka, optymalnym budżetem w aspekcie opodatkowania jest jedynie taki budżet, który nie narusza granic (źródeł) opodatkowania, a równocześnie zabezpiecza realizację niezbędnych zadań publicznych. Według niego przydatność danego podatku należy oceniać przez pryzmat konsekwencji fiskalnych, społecznych i gospodarczych jego zastosowania [Neumark 1957]. Przy nakładaniu podatków należy bowiem obserwować, jak wydajność fiskalna określonego podatku wpływa na dochody uzyskiwane z innych źródeł podatkowych oraz siłę i wzrost gospodarki. Nadmierny wzrost obciążeń podatkowych mógłby skutkować oporem przed płaceniem podatków i redukcją wpływów z ich tytułu [Neumark 1981].

3. Miejsce podatków pośrednich w systemie podatkowym

System podatkowy to całokształt istniejących i pobieranych w danym czasie i państwie podatków. Innymi słowy, to ogół prawnych i organizacyjnych form opodatkowania, którego składowymi są poszczególne podatki o zróżnicowanej konstrukcji [Wojciechowski 1985].

Bardzo szeroki wachlarz różnorodnych podatków wchodzących w skład danego systemu podatkowego wymaga – w celu opisanego mechanizmu oddziaływania podatków na procesy społeczno-ekonomiczne – dokonania ich klasyfikacji i uporządkowania za pomocą określonych kryteriów. Najczęściej stosowanymi w nauce o podatkach kryteriami klasyfikacji podatków są:

- 1) kryterium przedmiotu opodatkowania,
- 2) kryterium stosunku przedmiotu opodatkowania do źródła podatku,
- 3) kryterium podziału dochodów podatkowych pomiędzy państwo a samorząd.

Drugie z omawianych, a zarazem ważne społecznie i ekonomicznie kryterium stosunku przedmiotu opodatkowania do źródła podatku, dzieli podatki na dwie kategorie: podatki bezpośrednie i podatki pośrednie. Podział ten odwołuje się do zaistnienia dwóch różnych sytuacji. Pierwszej, gdy występuje wyraźna tożsamość osoby podatnika nominalnego (formalnego) i realnego (rzeczywistego) – wówczas mamy do czynienia z podatkami bezpośrednimi. I drugiej, gdy jest brak takiej tożsamości, tzn. formalne źródło podatku nie pokrywa się ze źródłem rzeczywistym – oznacza to opodatkowanie podatkami pośrednimi, które są wliczane w cenę dóbr i usług. Należy stwierdzić, że ekonomicznym prazródłem podatku jest zawsze dochód lub majątek, czyli dochód otrzymany i zamieniony w majątek. W przypadku, gdy przedmiotem indywidualnie obliczanego podatku jest dochód lub wielkość zbliżona do dochodu, podatek możemy określić jako bezpośredni, tzn. w sposób bezpośredni sięgający do źródła. Jeżeli zaś przedmiot podatku nie jest zjawiskiem świadczącym o istnieniu dochodu (majątku), to mamy podatek pośredni [Elel 2000]. W literaturze dość często występuje inny rodzaj kryterium podziału podatków na bezpośrednie i pośrednie, a mianowicie jest nim występowanie zjawiska przerzucalności (incy-

dencji) obciążeń podatkowych na inny podmiot [Harasimowicz 1988; Komar 1995]. W takiej sytuacji formalnie podatek płacony jest przez jednego podatnika, ale jego ekonomiczny ciężar przenoszony jest na inne osoby (podmioty).

Od razu trzeba wyraźnie podkreślić, iż to kryterium nie jest wystarczająco ostre i jednoznaczne i od dawna stanowi przedmiot merytorycznej dyskusji i badań naukowych. Pierwotnie bowiem zakładano, że podatki bezpośrednie, dokładniej podatki osobiste, nie są przierzucalne, natomiast podatki pośrednie – przede wszystkim podatki konsumpcyjne – są. Jednak jak dowodzą badania, ani pogląd głoszący, iż podatki bezpośrednie nie są w ogóle przierzucalne, ani ten, że podatki pośrednie są w pełni przierzucalne, nie znajduje potwierdzenia w rzeczywistości. Warto tylko dodać, że stopień przierzucalności obciążeń podatkowych na inne osoby w podatkach bezpośrednich jest bardziej utrudniony i skomplikowany aniżeli w przypadku podatków pośrednich, gdyż te ostatnie kwotę podatku mają zawartą w cenie dóbr i usług [Musgrave, Krzyżaniak 1963; Roskamp 1963; Sokołowski 1991; Wittmann 1975].

W ramach zjawiska przierzucalności można wyróżnić przierzucalność podatków w przód i wstecz oraz przierzucalność rzeczywistą i pozorną [Denek i in. 2005]. Przerzucalność podatków w przód sprowadza się do tego, że podmiot, na który nałożony został podatek, przesuwa ciężar opodatkowania na swoich odbiorców przez wliczenie go w cenę sprzedawanych przez siebie towarów i usług. Z kolei przierzucalność podatków wstecz polega na zmniejszeniu cen płaconych przez podatnika dostawcom oraz płac zatrudnionych pracowników o kwotę podatków [Domaszewicz 1995]. Przerzucalność rzeczywista występuje, gdy podatnik, na którego nałożono podatek, przenosi jego ciężar na inną osobę w wyniku swojej suwerennej decyzji. Natomiast z przierzucalnością pozorną mamy do czynienia w sytuacji, gdy podatnikiem w intencji prawodawcy jest inna osoba (podmiot) niż ta określona przepisami prawa [Jaśkiewicz 1964]. Trzeba też dodać, że podatki bezpośrednie cechuje bardziej przierzucalność rzeczywista, a pośrednie – pozorna, przy czym podatki pośrednie w ogóle łatwiej jest przerzucić.

W powszechnym przekonaniu ciężar podatków pośrednich ponoszą finalni konsumenci. Należy tu jednak zauważyć, że łatwość przenoszenia obciążeń podatkowych na inne podmioty uzależniona jest od warunków rynkowych, a dokładniej od: elastyczności popytu (E_D) na dane dobro (główny czynnik), elastyczności podaży (E_S), formy gospodarki rynkowej, mobilności kapitału oraz – w mniejszym stopniu – konstrukcji podatków². W nawiązaniu do problemu elastyczności popytu i ela-

² Szytwny popyt ułatwia zjawisko przierzucalności podatków, dlatego dotyczy ono w głównej mierze artykułów pierwszej potrzeby, co wyjaśnia szerokie zastosowanie w systemach podatkowych podatków obrotowych konsumpcyjnych. Podobnie duża skala zmonopolizowania rynku stanowi czynnik sprzyjający przesuwniu obciążeń podatkowych na inne podmioty. Wpływ mobilności kapitału na przierzucalność podatków jest wprost proporcjonalny do możliwości przeniesienia środków z jednego obszaru podatkowego do drugiego lub z jednej gałęzi gospodarki do drugiej. Ponadto – jak zauważył E.R.A. Seligman – łatwiejsze jest przerzucanie podatków selektywnych niż ogólnych (te pierwsze są

styczności podaży w aspekcie przerzucania podatków pośrednich ważna jest wzajemna zależność pomiędzy wymienionymi rodzajami elastyczności, gdyż dopiero od tego uzależnione jest, jaką część podatku poniesie konsument, a jaką sprzedawca. W przypadku, gdy rynek danego dobra (towaru, usługi) cechuje sztywny popyt ($E_D = 0$) przy określonej elastyczności cenowej podaży E_S , przy czym $E_S \in (0, \dots, +\infty)$, podatek obciążający każdą jednostkę dobra w całości zostanie poniesiony przez konsumentów. Z kolei w sytuacji, gdy rynek danego dobra cechuje sztywna podaż ($E_S = 0$) przy określonej elastyczności cenowej popytu E_D , przy czym $E_D \in (0, \dots, +\infty)$, ciężar podatkowy w całości zostanie poniesiony przez sprzedawcę.

W praktyce życia gospodarczego niezwykle rzadko można spotkać tak skrajne przypadki. W zależności od tego, która elastyczność jest większa, nałożony podatek w większym stopniu będą ponosić albo konsumenci, albo sprzedawcy. Względne obciążenie podatkiem ponoszone przez sprzedawcę można obliczyć za pomocą formuły (1.1), natomiast ponoszone przez konsumenta według formuły (1.2).

$$t_s = E_D / (E_D + E_S), \quad (1.1)$$

$$t_d = E_S / (E_D + E_S), \quad (1.2)$$

gdzie: t_s – stopa obciążenia podatkiem sprzedawcy, t_d – stopa obciążenia podatkiem konsumenta, E_D – elastyczność cenowa popytu, E_S – elastyczność cenowa podaży.

Z formuł tych wynika, że w przypadku, gdy elastyczność cenowa podaży jest większa niż elastyczność cenowa popytu, wówczas większa część nałożonego podatku zostanie przerzucona na konsumenta, kiedy natomiast bardziej elastyczny będzie popyt, to ciężar podatkowy w większym stopniu obciąży sprzedawcę.

Problematyka przerzucania obciążeń podatkowych na inne podmioty była poruszana zarówno przez A. Smitha, N.F. Canarda, D. Ricarda, jak też – w latach trzydziestych XX w. – przez E.R.A. Seligmana. Canard twierdził nawet, iż prawdopodobnie żaden podatek nie jest ponoszony przez tego, na kogo został nałożony [Gomułowicz 2001]. Według niego proces przemieszczania ciężaru opodatkowania trwa dopóki, dopóty nie zostanie osiągnięty ostateczny stan, w którym podatki nie rozłożą się proporcjonalnie do zdolności podatkowej podatników.

W tabeli 1 zostało przedstawione zestawienie zalet i wad 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 osiągnięcia zamierzonych celów, umiejętnie łączyć w systemie podatkowym – na zasadzie

bezpośrednio wliczane w cenę dóbr), przerzucanie podatku progresywnego jest trudniejsze w porównaniu z proporcjonalnym, a skłonność do przerzucenia podatku jest tym silniejsza, im podatek jest wyższy [Szciodrowski 2012].

pewnego stopnia komplementarności – 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 1. Podatki bezpośrednie i pośrednie – zalety i wady

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

Źródło: opracowanie własne na podstawie: [Sobiech 2000].

Szczególnego znaczenia tu nabierają zwłaszcza podatki pośrednie 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 dogodnie dla władzy publicznej narzędzie fiskalne, które w sposób niemal niezauważalny dla konsumenta, a co ważniejsze – nieodbierany jako przejaw fiska-

lizmu 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.

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 przeznacza 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 2008]. 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 dotyka zwłaszcza rodzin wielodzietnych o niskich dochodach, gdyż ich większa konsumpcja dotyczy zwłaszcza artykułów pierwszej potrzeby. Z tego powodu podatkowi 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].

Warto też przytoczyć wyniki badań przeprowadzonych przez W. Easterly'ego i S. Rebelę, którzy stwierdzili, iż występuje pewna współzależność pomiędzy poziomem rozwoju a strukturą systemu podatkowego danego państwa. W krajach mniej zamożnych, o niskich dochodach *per capita*, zachodzi konieczność uzyskiwania wpływów podatkowych w oparciu o podatki pośrednie, natomiast w krajach rozwiniętych istotne znaczenie dla budżetu państwa mają podatki bezpośrednie, a zwłaszcza podatki dochodowe [Easterly, Rebelo 1993]. Nie bez znaczenia jest również świadomość podatkowa samych podatników, bowiem stosowanie podatków bezpośrednich w systemie podatkowym wymaga od nich większego przygotowania w zakresie obliczania należnych państwu ciężarów fiskalnych.

4. Znaczenie fiskalne podatków pośrednich dla budżetu państwa

Przedstawione zalety podatków pośrednich przekładają się w oczywisty sposób na ich kardynalną rolę dla wpływów podatkowych budżetu państwa. Dlatego też nie jest przypadkiem, że wpływy z tytułu podatków pośrednich od lat mają największy udział w relacji do ogółu dochodów podatkowych budżetu państwa. Przede wszystkim należy tu dostrzec dominującą i stale rosnącą pozycję podatku od towarów

Tabela 2. Dochody podatkowe budżetu państwa w latach 2004-2014

	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014*
Źródło	Dochody podatkowe budżetu państwa (w mln zł)										
1. Podatki pośrednie	101 270	115 672	127 412	146 482	153 678	154 958	165 190	180 273	181 892	175 369	179 030
a) podatek od towarów i usług	62 536	75 401	84 440	96 350	101 783	99 455	107 880	120 832	120 000	113 466	115 700
b) podatek akcyzowy	37 967	39 479	42 078	49 026	50 490	53 927	55 684	57 964	60 450	60 653	62 080
c) podatek od gier	766	792	895	1 107	1 405	1 576	1 625	1 477	1 442	1 250	1 250
2. Podatek dochodowy od osób prawnych	18 030	20 789	25 343	32 166	27 160	24 156	21 770	24 862	25 146	23 075	23 250
3. Podatek dochodowy od osób fizycznych	36 667	42 186	48 691	60 959	38 658	35 764	35 593	38 075	39 809	41 291	43 700
Dochody podatkowe ogółem	155 967	178 647	201 445	239 607	219 499	214 879	222 553	243 211	248 274	241 651	247 980
	Struktura dochodów podatkowych budżetu państwa (w %)										
1. Podatki pośrednie	64,93	64,75	63,25	61,13	70,01	72,11	74,23	74,12	73,26	72,57	72,20
a) podatek od towarów i usług	40,10	42,21	41,92	40,21	46,37	46,28	48,47	49,68	48,33	46,95	46,66
b) podatek akcyzowy	24,34	22,10	20,89	20,46	23,00	25,10	25,02	23,83	24,35	25,10	25,03
c) podatek od gier	0,49	0,44	0,44	0,46	0,64	0,73	0,73	0,61	0,58	0,52	0,50
2. Podatek dochodowy od osób prawnych	11,56	11,64	12,58	13,42	12,37	11,24	9,78	10,22	10,13	9,55	9,38
3. Podatek dochodowy od osób fizycznych	23,51	23,61	24,17	25,44	17,61	16,64	15,99	15,66	16,03	17,09	17,62
Dochody podatkowe ogółem	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100

* Według ustawy budżetowej na 2014 r.

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych Departamentu Budżetu Państwa Ministerstwa Finansów.

i usług (zob. tab. 2). W latach 2004-2014 udział tego podatku we wszystkich dochodach podatkowych wzrósł o 6,6 p.p. (czyli o 16,4%), podczas gdy w tym samym czasie udział podatków pośrednich wzrósł o 7,3 p.p., tj. o 11%. Na tym tle zmiany udziału pozostałych podatków pośrednich w dochodach podatkowych (podatek akcyzowy, podatek od gier) wydają się symboliczne, zwłaszcza w przypadku podatku od gier, choć aktualne znaczenie fiskalne (udział w dochodach budżetu) podatku akcyzowego jest bardzo istotne i porównywalne do dochodów z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych (różnica ok. 5 p.p. na korzyść podatku dochodowego).

Trudno nie dostrzec, że wzrost znaczenia fiskalnego podatku od towarów i usług, który cechuje m.in. nieuwzględnianie zdolności podatkowej danego podatnika, dzieje się „kosztem” podatków dochodowych, zwłaszcza podatku dochodowego od osób fizycznych (tu spadek udziału w dochodach podatkowych wyniósł niemal 6 p.p., tj. ok. 25%).

Należy pamiętać, że podatki pośrednie są bardziej skorelowane z bieżącą koniunkturą gospodarczą niż podatki bezpośrednie. W sytuacji dekonunktury 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 dekonunktury gospodarczej przyczyni się do spadku wpływów podatkowych.

Warto zaznaczyć, iż przytoczone wcześniej zalety podatków pośrednich dotyczą przypadku, gdy został on skonstruowany właściwie przy dopełnieniu zasady rzetelności w stanowieniu prawa. Niestety, w Polsce bywa z tym różnie, zatem jakość przepisów prawnych pozostawia wiele do życzenia, czyniąc często okazję do nadużyć gospodarczych, szczególnie przy wykorzystaniu mechanizmu podatku od towarów i usług, które to nadużycia w odczuciu społecznym przypisują temu podatkowi znamiona kryminogenności. Nie wynika to z istoty podatku od wartości dodanej (VAT), ale poziomu legislacji. To właśnie w trakcie stanowienia prawa dochodzi do wypaczania mechanizmu tego podatku poprzez komplikowanie go dodatkowymi systemami zwolnień czy mnożeniem stawek i reguł ich stosowania. *Nota bene* prawidłowość ta dotyczy wszystkich podatków w polskim systemie podatkowym.

5. Zakończenie

Kluczowe cechy zarówno podatków pośrednich, jak i bezpośrednich dowodzą niezbicie, że w systemie podatkowym muszą występować wielorakie formy opodatkowania, ponieważ warunkuje to, że dany system jest elastyczny i bardziej akceptowany społecznie [Litwińczuk 2008], a tym samym można efektywnie realizować przypisane podatkom funkcje, w tym funkcję fiskalną. Dokonując wyboru określonej docelowej postaci systemu podatkowego, władza publiczna musi uwzględniać pewne cechy podatków zaliczanych do obu tych grup. Ze względu na realizację funkcji fiskalnej istotne są tu:

a) wydajność fiskalna podatków, tj. możliwość uzyskania za ich pomocą dochodów publicznych, wynikających z uznanej za niezbędną w określonych warunkach wielkości wydatków i oczekiwanego udziału w ich pokryciu rodzaju podatku,

b) niskie relatywne koszty poboru podatku (wyrażone w procencie wpływów); odporność na uchylanie się od opodatkowania i oszustwa podatkowe,

c) szybkość i łatwość realizacji dochodów publicznych z podatku,

d) zdolność do samoregulacji, czyli automatycznego dostosowania się do sytuacji ekonomicznej kraju.

Przywołane dane wskazują, 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.

Bez wątpienia nadmierny fiskalizm zniechęca podatników do płacenia podatków (ucieczka w szarą strefę bądź celowe zaniżanie podstawy opodatkowania) w danym kraju oraz zwiększa zjawisko delokalizacji działalności gospodarczej. Wpływa to ujemnie na produktywność czynników wytwórczych i całość procesów gospodarczych, na czym traci państwo, ponieważ zmniejszają się wpływy podatkowe do budżetu, zanika aktywność przedsiębiorstw oraz maleje konsumpcja. Stanowi to klasyczny przykład niszczenia źródeł podatkowych. Jest to szczególnie ważne w dobie nasilającej się w świecie konkurencji podatkowej i globalizacji procesów gospodarczych, umożliwiających przemieszczanie podmiotów gospodarczych, kapitału, a wreszcie i ludzi – zwłaszcza wysoko wykwalifikowanych – do państw o łagodniejszym reżimie podatkowym. 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.

Literatura

- Bouvier M., 2000, *Wprowadzenie do prawa podatkowego i teorii podatku*, Wydawnictwo KiK, Warszawa.
- Brzeziński B., Dębowska-Romanowska T., Kalinowski M., Wójtowicz W., 1997, *Prawo finansowe*, wyd. II, C.H. Beck, Warszawa.
- Denek E., Sobiech J., Wolniak J., 2005, *Finanse publiczne*, PWN, Warszawa.
- Domaszewicz R., 1995, *Finanse w gospodarce rynkowej*, Akademia Ekonomiczna w Krakowie, Kraków.
- Easterly W., Rebelo S., 1993, *Fiscal Policy and Economic Growth. An Empirical Investigation*, NBER, Working Paper 4499, Cambridge.
- Ellel L., 2000, *System podatkowy*, [w:] *Finanse publiczne i prawo finansowe*, red. E. Ruśkowski, t. 2, Wydawnictwo KiK, Warszawa.
- Głuchowski J., 2006, *Polskie prawo podatkowe*, Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis, Warszawa.
- Gomułowicz A., 2001, *Zasady podatkowe wczoraj i dziś*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa.

- Goronowski W., 1998, *Systemy podatkowe (kryteria klasyfikacji)*, [w:] *Księga jubileuszowa prof. Leona Kurowskiego*, Warszawa.
- Harasimowicz J., 1988, *Finanse i prawo finansowe*, PWE, Warszawa.
- Jaśkiewicz Z., 1964, *Przerzucalność podatków w polskim systemie podatkowym*, [w:] *Studia podatkowe i budżetowe*, Toruń.
- Komar A., 1995, *Finanse publiczne*, PWE, Warszawa.
- Kulawczuk P., 2004, *Efektywność podatkowa małych i średnich przedsiębiorstw*, Wydawnictwo UG, Gdańsk.
- Kuzińska H., 2002, *Rola podatków pośrednich w Polsce*, Wydawnictwo WSPiZ im. L. Koźmińskiego, Warszawa.
- Litwińczuk H. (red.), 2008, *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, t. 1, wyd. 6, Oficyna Wolters Kluwer, Warszawa.
- Majchrzycka-Guzowska A., 2011, *Finanse i prawo finansowe*, wyd. 9, Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis, Warszawa.
- McKenzie R.B., 1986, *Macroeconomics*, HMC, Boston.
- Musgrave R., Krzyżaniak M., 1963, *The Shifting of the Corporation Income Tax*, Baltimore.
- Neumark F., 1957, *Interventionistische und dirigistische Steuerpolitik*, [w:] *Wirtschaftsfragen der freien Welt*. Frankfurt/M.
- Neumark F., 1981, *Grundsätzliche Betrachtungen über die Grenzen der Besteuerung*, „Info-Schuldienst”, nr 16-17.
- Roskamp T., 1963, *The Distribution of Tax Burden in a Rapidly Growing Economy*, „National Tax Journal”, no. 16.
- Smith A., 2013, *Badania nad naturą i przyczynami bogactwa narodów*, t. 2, PWN, Warszawa.
- Sobiech J., 2000, *Wzajemne powiązania pomiędzy opodatkowaniem bezpośrednim a opodatkowaniem pośrednim*, [w:] *Finanse, banki i ubezpieczenia w Polsce u progu XXI wieku*, t. VI: *Opodatkowanie*, red. E. Czerwińska, Akademia Ekonomiczna w Poznaniu, Poznań
- Sokołowski J., 1991, *Oddziaływanie podatków dochodowych i od wartości dodanej na procesy gospodarcze*, Skrypty AE we Wrocławiu, Wrocław.
- Stiglitz J.E., 2010, *Ekonomia sektora publicznego*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Szczodrowski G., 2012, *Polski system podatkowy*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Weralski M., 1985, *Pojęcie podatku*, [w:] *System instytucji prawno-finansowych PRL*, red. M. Weralski, t. 3, *Instytucje budżetowe*, Ossolineum, Wrocław.
- Wittmann W., 1975, *Einführung in die Finanzwissenschaft*, Stuttgart.
- Wojciechowski E., 1985, *Systemy podatkowe*, [w:] *System instytucji prawno-finansowych PRL*, red. M. Weralski, t. 3, *Instytucje budżetowe*, cz. 2, Ossolineum, Wrocław.
- Wójtowicz W., 2002, *Pojęcie i charakter podatku jako dochodu publicznego*, [w:] *Prawo podatkowe*, red. W. Wójtowicz, Oficyna Wydawnicza Branta, Bydgoszcz.

FISCAL EFFICIENCY OF INDIRECT TAXES

Summary: In this article the author focuses his attention on the indirect taxes in terms of their effectiveness in the implementation of fiscal function. For this purpose there were discussed the importance of the fiscal functions of taxes, features, advantages and disadvantages of indirect taxes and their place in the tax system. There were also analyzed budget revenues from indirect taxes on the background of other taxes in the years 2004 to 2014. The analysis shows that the role of indirect taxes in the tax revenue is dominant, so the government should take care of the proper internal structure of indirect taxes in order to fulfill their functions efficiently and effectively. The conclusion is that only the optimal ratio between direct and indirect taxes, which are the main source of budget revenues, can stabilize and reduce the negative effect of public taxes incurred by society.

Keywords: indirect tax, fiscal policy, tax rules, budget.