

Michał Sosnowski

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

REALIZACJA FUNKCJI FISKALNEJ PODATKÓW POŚREDNICH

1. Wstęp

Podatek jest podstawową i jedną z najstarszych kategorii ekonomicznych, fiskalnych, prawnych, politycznych i społecznych, którą cechuje duży stopień złożoności. Podatek stanowi istotny element każdego programu i koncepcji społeczno-ekonomicznego rozwoju państwa i jako taki wywiera istotny wpływ na kształtowanie się rzeczywistości gospodarczej. W literaturze przedmiotu trudno jest znaleźć jednolitą definicję podatku. Najczęściej podkreśla się, że podatek to obowiązkowa danina, bez bezpośredniego, wzajemnego świadczenia, mająca na celu pokrycie obciążeń publicznych. Mówiąc dokładniej, podatek stanowi świadczenie bezzwrotne, nieodpłatne i przymusowe o charakterze zasadniczym i ogólnym, ustanawiane i pobierane przez państwo lub inne związki publicznoprawne¹. Ustawowa definicja podatku, zawarta w Ordynacji podatkowej², określa go jako publicznoprawne, nieodpłatne, przymusowe oraz bezzwrotne świadczenie pieniężne na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu albo gminy, które wynika z ustawy podatkowej.

Celem niniejszego artykułu jest zaprezentowanie roli podatków pośrednich w kontekście realizacji ich podstawowej funkcji, tj. funkcji fiskalnej. W polskim systemie podatkowym do tej kategorii podatków zalicza się: podatek od towarów i usług (VAT), podatek akcyzowy oraz podatek od gier. Taką też klasyfikacją posługuje się Ministerstwo Finansów dla określenia źródeł wpływów podatkowych do budżetu państwa.

¹ Por. M. Bouvier, *Wprowadzenie do prawa podatkowego i teorii podatku*, KiK, Warszawa 2000, s. 24; J. Głuchowski, *Polskie prawo podatkowe*, Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis, Warszawa 2002, s. 11; W. Wójtowicz, *Pojęcie i charakter podatku jako dochodu publicznego*, [w:] *Prawo podatkowe*, red. W. Wójtowicz, Oficyna Wydawnicza Branta, Bydgoszcz 2000, s. 14.

² Zob. art. 6 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (DzU nr 137, poz. 926 z późn. zm.).

2. Funkcja fiskalna podatków

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 również zmianom pod wpływem wydarzeń politycznych, gospodarczych i społecznych. W literaturze przedmiotu wymienia się zazwyczaj następujące funkcje podatków: funkcję fiskalną, funkcję redystrybucyjną, funkcję stymulacyjną oraz funkcję kontrolno-informacyjną.

Pośród wymienionych funkcji podatków funkcja fiskalna (skarbową, dochodową³) jest jedną z najstarszych i najważniejszych funkcji. Jej kluczowe znaczenie wyraża się w gromadzeniu większości dochodów budżetu państwa oraz samorządów, co potwierdza wprost sens ustanawiania podatków⁴. Funkcja fiskalna sprowadza się do przejmowania od różnych podmiotów na rzecz państwa bądź innego związku publicznoprawnego środków pieniężnych niezbędnych do wypełniania jego zadań⁵.

Właściwe spełnienie tej funkcji, tj. zoptymalizowanie wpływów budżetowych, wymaga, aby podatki były wydajne, elastyczne, wiązały się z niskimi kosztami poboru oraz zapewniały stabilność wpływów. Jest to warunek *sine qua non*, którego spełnienie stanowi trwałą podstawę dla realizacji polityki fiskalnej. Jeśli bowiem z różnych przyczyn dany podatek dostarczałby zbyt niskich wpływów, a jednocześnie jego istnienie miałoby tylko na celu realizację niniejszej funkcji, to w sytuacji braku jej pełnego wypełniania należałoby go z systemu podatkowego wyeliminować jako mało przydatny element. Ta zasadnicza rola dla budżetu państwa i samorządu terytorialnego, jaką przypisuje się właśnie podatkom, wynika z tego, że dochody z ich tytułu znacznie przeważają nad wpływami z innych tytułów (opłat, ceł itd.).

Jak słusznie stwierdziła W. Wójtowicz, 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 podatku⁶. Dominujące znaczenie funkcji fiskalnej łączy się z tym, że z reguły jej się podporządkowuje cele społeczno-gospodarcze, co wymaga ciągłego monitoringu sfery makro- i mikroekonomicznej w gospodarce co do wywołanych skutków⁷. Krótko mówiąc, podatki

³ A. Majchrzycka-Guzowska, *Finanse i prawo finansowe*, PWN, Warszawa 1996, s. 77.

⁴ Por. J. Głuchowski, wyd. cyt., s. 16; R.B. Mc Kenzie, *Macroeconomics*, HMC, Boston 1986, s. 256 i n.

⁵ B. Brzeziński, T. Dębowska-Romanowska, M. Kalinowski, W. Wójtowicz, *Prawo finansowe*, wyd. II, C.H. Beck, Warszawa 1997, s. 156.

⁶ W. Wójtowicz, wyd. cyt., s. 37.

⁷ H. Kuzińska, *Rola podatków pośrednich w Polsce*, WSPiZ im. L. Koźmińskiego, Warszawa 2002, s. 32-33.

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.

Nie sposób pominąć tu podnoszonego w literaturze zagadnienia sprzeczności niektórych celów wyznaczanych przez poszczególne funkcje podatkowe⁸. Jest sprawą oczywistą, że równoczesne osiągnięcie wszystkich celów gospodarczych i społecznych jest często niemożliwe. *Per exemplum* sprzeczność między funkcją stymulacyjną podatków a funkcją fiskalną wynika z tego, że państwo, realizując funkcję fiskalną, jednocześnie ingeruje w życie gospodarcze i społeczne. Trudno zwłaszcza spodziewać się wzrostu popytu konsumpcyjnego oraz zwiększania skłonności do oszczędzania i inwestowania przy jednoczesnym zwiększaniu obciążeń podatkowych⁹.

Z pewnością łączy się to z próbą wkomponowania w system podatkowy wielu celów społecznych i gospodarczych, co niesie ryzyko nadmiernego jego skomplikowania¹⁰. Zbudowanie jednak dobrego systemu podatkowego wymaga zastosowania bardziej niż dawniej rozbudowanych konstrukcji podatkowych i różnych modulacji poszczególnych elementów budowy podatków, m.in. poprzez włączenie do konstrukcji podatków elementów, które z założenia będą oddziaływać na realizację funkcji nie tylko fiskalnych, ale w dużej mierze ekonomicznych i społecznych¹¹. Jest to o tyle ważne, że sprzeczności, jakie zachodzą np. między funkcją fiskalną a stymulacyjną podatku, pojawiać się mogą w sytuacji, gdy podatki są niewłaściwie skonstruowane¹².

Zdaniem J. Sokołowskiego, nie można np. przedstawiać zbyt wysokiego obciążenia podatkowego jako pełnej realizacji funkcji fiskalnej i braku realizacji funkcji stymulacyjnej, gdyż pełna realizacja funkcji fiskalnej będzie tu możliwa tylko w krótkim okresie. Nadmierne obciążenie podatkowe przedsiębiorców w dłuższym horyzoncie czasowym będzie działać antymotywacyjnie, co skłoni do ograniczenia lub likwidacji działalności gospodarczej, a w konsekwencji do redukcji wpływów podatkowych do budżetu. I na odwrót, zmniejszenie podatków wprawdzie w początkowym okresie przyczyni się do ograniczenia wpływów podatkowych, jednakże poprzez swoje stymulacyjne oddziaływanie spowoduje rozwój przedsiębiorczości i jej opłacalności, a tym samym w dłuższym okresie wywoła globalny wzrost dochodów i w konsekwencji kwot podatków¹³.

⁸ N. Andel, H. Haller, *Handbuch der Finanzwissenschaft*, J.C.B. Mohr, Tübingen 1980, s. 131 i n.

⁹ F. Neumark, *Vom Wesen der Besteuerung. Beiträge zur Finanzwissenschaft und zur Geldtheorie*, Göttingen 1953, s. 7 i n.

¹⁰ H. Kuzińska, wyd. cyt., s. 89.

¹¹ N. Gajl, *Teorie podatkowe w świecie*, PWN, Warszawa 1992, s. 139.

¹² J. Sokołowski, *Oddziaływanie podatków dochodowych i od wartości dodanej na procesy gospodarcze*, Skrypty AE we Wrocławiu, Wrocław 1991, s. 20.

¹³ Tamże.

Konkludując, należy stwierdzić, że jedynym sposobem właściwego realizowania funkcji podatków jest koordynacja działań władzy publicznej z działalnością podmiotów gospodarczych, wczesne wykrywanie i korygowanie występujących nieprawidłowości, dbałość o zachowanie spójności i stabilności całego systemu oraz eliminowanie sprzeczności poprzez określenie optymalnych w danych warunkach społeczno-gospodarczych proporcji między poszczególnymi funkcjami.

3. Podatki pośrednie w systemie podatkowym

Duża liczba 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: kryterium przedmiotu opodatkowania, kryterium stosunku przedmiotu opodatkowania do źródła podatku oraz kryterium podziału dochodów podatkowych pomiędzy państwo a samorząd.

Ze względu na zakres przedmiotowy niniejszego opracowania omówione tu zostanie drugie z przywołanych kryteriów, tj. kryterium stosunku przedmiotu opodatkowania do źródła podatku, które dzieli podatki na dwie kategorie: podatki bezpośrednie i podatki pośrednie. Podział ten odwołuje się do zaistnienia dwóch różnych sytuacji. W pierwszej występuje wyraźna tożsamość osoby podatnika nominalnego (formalnego) i realnego (rzeczywistego) – wówczas mamy do czynienia z podatkami bezpośrednimi¹⁴. W 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.

Można powiedzieć, że ekonomicznym prażródłem 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, to 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 pośredni¹⁵. W literaturze dość często występuje inny rodzaj kryterium wykorzystywanego przy podziale podatków na bezpośrednie i pośrednie, a mianowicie jest nim występowanie zjawiska przerzucalności (incydencji) obciążeń podatkowych na inny podmiot¹⁶. W takiej sytuacji formalnie podatek jest płacony przez jednego podatnika, ale jego ekonomiczny ciężar przenoszony jest na inne osoby (podmioty). Od razu trzeba tu wyraźnie podkreś-

¹⁴ W polskim systemie podatkowym do grupy centralnych podatków bezpośrednich należą: podatek dochodowy od osób fizycznych oraz podatek dochodowy od osób prawnych.

¹⁵ L. Etel, *System podatkowy*, [w:] *Finanse publiczne i prawo finansowe*, t. 2, red. E. Ruśkowski, KiK, Warszawa 2000, s. 24.

¹⁶ Por. J. Harasimowicz, *Finanse i prawo finansowe*, PWE, Warszawa 1988, s. 123-124; A. Komar, *Finanse publiczne*, PWE, Warszawa 1995, s. 121.

lić, iż to kryterium nie jest wystarczająco ostre i od dawna stanowi przedmiot merytorycznej dyskusji i badań naukowych. Pierwotnie bowiem zakładano, że podatki bezpośrednie, a dokładniej podatki osobiste, nie są przerzucalne, natomiast podatki pośrednie – przede wszystkim podatki konsumpcyjne – są przerzucalne. Jednak jak dowodzą badania, zarówno pogląd głoszący, iż podatki bezpośrednie nie są w ogóle przerzucalne, jak i ten mówiący, że podatki pośrednie są w pełni przerzucalne, nie znajduje potwierdzenia w rzeczywistości. Warto tylko dodać, że stopień przerzucalności 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 usług¹⁷.

W tab. 1 przedstawiono 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 osiągania zamierzonych celów, umiejętnie łączyć w systemie podatkowym – na zasadzie pewnego stopnia komplementarności – wykorzystanie obu rodzajów podatków. Dla zasilania budżetu państwa i samorządów oraz regulowania dochodów podatników ważną funkcję pełnią podatki dochodowe w grupie podatków bezpośrednich, jak też podatek od wartości dodanej i podatek akcyzowy w grupie podatków pośrednich.

Szczególnego znaczenia nabierają tu 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, nie odbierany jako przejaw fiskalizmu ze strony państwa, pozwala na znaczne nakładanie dodatkowych obciążeń podatkowych. Jest to znaczna przewaga podatków pośrednich nad bezpośrednimi, których ciężaru nie sposób nie zauważyć i nie odczuć, zwłaszcza przy ich zwiększaniu, co zapewne musi wywołać 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 Engla¹⁸ 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 bardziej maleje udział wydatków na dobra podstawowe, a zwiększa się udział konsumpcji dóbr wyższego rzędu (luksusowych). Tak

¹⁷ Por. R. Musgrave, M. Krzyżaniak, *The shifting of the corporation income tax*, Baltimore 1963, s. 37; T. Roskamp, *The distribution of tax burden in a rapidly growing economy*, „National Tax Journal” 1963, no. 16, s. 20; J. Sokołowski, wyd. cyt., s. 10 i 94; W. Wittmann, *Einführung in die Finanzwissenschaft*, Stuttgart 1975, s. 115.

¹⁸ Ernest Engel (1821-1896) statystyk niemiecki, dyrektor Urzędu Statystycznego Prus, znany głównie jako autor prawa Engla opublikowanego w 1857 r.

Tabela 1. Podatki bezpośrednie i pośrednie – zalety i wady

	Podatki bezpośrednie	Podatki pośrednie
Zalety	<ul style="list-style-type: none"> • selektywność i znaczny stopień równomierności w nakładaniu obciążeń podatkowych w relacji do zdolności podatkowej podatnika (jawią się być bardziej sprawiedliwe społecznie), • konstrukcja podatków umożliwia realizację wyznaczonych przez władzę publiczną celów gospodarczych (zwłaszcza fiskalnych) • znaczna możliwość elastycznego kształtowania stawek podatkowych • zapewniają świadomą więź pomiędzy obywatelem płacącym podatki a państwem je nakładającym 	<ul style="list-style-type: none"> • duża wydajność, • prostota i dość niski koszt poboru, • szybkość poboru, • pewność i rytmiczność wpływów podatkowych, • niewielka możliwość uchylania się od podatku dzięki wzajemnej kontroli opodatkowania transakcji przez samych podatników, • efekt „znieczulenia podatkowego”, • elastyczność wpływów podatkowych w okresie koniunktury gospodarczej, • dobry barometr sytuacji gospodarczej, • ochrona skłonności do inwestowania i oszczędzania
Wady	<ul style="list-style-type: none"> • spowolnione i nieregularne wpływy podatkowe, • znaczne koszty poboru oraz złożony charakter (duży stopień skomplikowania) procedur związanych z poborem, a tym samym potrzeba angażowania wyspecjalizowanych urzędników (także dla celów kontrolnych), • przy wysokich stawkach podatkowych antybodźcowy wpływ na proinwestycyjne i prorozwojowe zachowania przedsiębiorców i zmniejszenie skłonności do oszczędzania, co może skutkować ograniczeniem aktywności gospodarczej, • możliwość unikania opodatkowania i w przypadku dużych obciążeń podatkowych (np. poprzez transfer dochodów za granicę) 	<ul style="list-style-type: none"> • relatywnie większy ciężar podatkowy dotyczy konsumpcji dóbr podstawowych o niskiej elastyczności popytu, • nieuwzględnianie zdolności podatkowej danego podatnika, • negatywne oddziaływanie na płynność finansową przedsiębiorstw, • sprzyjają wzrostowi inflacji

Źródło: opracowanie własne na podstawie: J. Sobiech, *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 i in., Akademia Ekonomiczna w Poznaniu, Poznań 2000, s. 163-166; H. Kuzińska, wyd. cyt., s. 32 i n.; H. Litwińczuk, *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, wyd. 3, KiK, Warszawa 2001, s. 25-26.

więc gospodarstwo domowe o niskim poziomie dochodu przeznaczają na konsumpcję relatywnie więcej niż gospodarstwo o wysokim poziomie dochodu. Wskutek tego ciężar podatkowy wynikający z podatków pośrednich jest większy i takie opodat-

kowanie ma charakter regresywny¹⁹. 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 rodziny wielodzietne o niskich dochodach, gdyż ich większa niż innych konsumpcja dotyczy zwłaszcza artykułów pierwszej potrzeby. Z tego powodu podatkom pośrednim, uznawanym za niesprawiedliwe z uwagi na ich niezindywidualizowanie, tradycyjnie przeciwstawiano podatki bezpośrednie, które bardziej uwzględniają sytuację materialną podatnika²⁰.

Warto też tu przytoczyć wyniki badań przeprowadzonych przez W. Easterly'ego i S. Rebelę, którzy stwierdzili, iż występuje pewna współzależność między poziomem rozwoju a strukturą systemu podatkowego danego państwa. Mianowicie z badań tych wynika, że 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 dochodowe²¹. Nie bez znaczenia jest również świadomość podatkowa samych podatników, stosowanie bowiem podatków bezpośrednich w systemie podatkowym wymaga od nich większego przygotowania w zakresie obliczania należnych państwu ciężarów fiskalnych.

Podział podatków na bezpośrednie i pośrednie ma istotne znaczenie w zakresie kształtowania polityki społeczno-gospodarczej, a racjonalne wykorzystywanie tych podatków, tzn. ustalanie optymalnej proporcji pomiędzy nimi w nakładaniu obciążeń podatkowych, może w znacznym stopniu sprzyjać stabilnemu rozwojowi gospodarki danego państwa.

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 we wszystkich wpływach podatkowych. Przede wszystkim należy tu dostrzec dominującą pozycję podatku VAT (zob. tab. 2).

¹⁹ H. Litwińczuk, wyd. cyt., s. 26.

²⁰ Stosując np. w podatkach dochodowych zasady progresji podatkowej, gdzie osoby o większych dochodach są relatywnie bardziej obciążone podatkiem aniżeli podatnicy o dochodach niższych. Por. M. Bouvier, *Wprowadzenie do prawa podatkowego i teorii podatku*, KiK, Warszawa 2000, s. 34.

²¹ Zob. W. Easterly, S. Rebelo, *Fiscal policy and economic growth. An empirical investigation*, NBER, Working Paper 4499, Cambridge, October 1993, s. 15 i n.

Tabela 2. Wpływy podatkowe budżetu państwa w latach 2003-2007

	2003		2004		2005		2006		2007	
	mln zł	%	mln zł	%	mln zł	%	mln zł	%	mln zł	%
1. Podatki pośrednie	96 210	65,61	101 270	64,93	115 672	64,75	127 412	63,25	146 482	61,13
a) podatek od towarów i usług	61 063	41,64	62 536	40,10	75 401	42,21	84 440	41,92	96 350	40,21
b) podatek akcyzowy	34 445	23,49	37 967	24,34	39 479	22,10	42 078	20,89	49 026	20,46
c) podatek od gier	702	0,48	766	0,49	792	0,44	895	0,44	1107	0,46
2. Podatki bezpośrednie	50 421	34,39	54 698	35,07	62 975	35,25	74 033	36,75	93 125	38,87
a) podatek od osób prawnych	14 982	10,22	18 030	11,56	20 789	11,64	25 343	12,58	32 166	13,42
b) podatek od osób fizycznych	35 439	24,17	36 667	23,51	42 186	23,61	48 691	24,17	60 959	25,44
Wpływy podatkowe ogółem	146 631	100	155 967	100	178 647	100	201 445	100	239 607	100

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych Ministerstwa Finansów (www.mofnet.gov.pl).

Trzeba jednak pamiętać, że podatki pośrednie są bardziej skorelowane z bieżącą koniunkturą gospodarczą niż podatki bezpośrednie. W sytuacji dekonunktury budżet państwa może być narażony na znaczne uszczuplenie wpływów. *Per exemplum* wskaźnik korelacji wpływów z podatku dochodowego od osób prawnych (CIT) i wielkości PKB oraz wpływów z tytułu tego podatku i popytu konsumpcyjnego w latach 1995-2000 był niższy aniżeli w przypadku VAT i wyniósł odpowiednio 0,988 i 0,989 dla CIT oraz 0,994 i 0,995 dla VAT²². Można zatem stwierdzić, że o ile w okresie wzrostu gospodarczego elastyczność podatku VAT jest zaletą, przyczyniając się do wzrostu wpływów budżetowych, o tyle w czasie dekonunktury gospodarczej przyczynia się do spadku wpływów podatkowych.

Nie sposób jednak nie 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, jakość przepisów prawnych zatem pozostawia wiele do życzenia, czyniąc często okazję do nadużyć gospodarczych, szczególnie przy wykorzystaniu mechanizmu podatku VAT, które to nadużycia w odczuciu społecznym przypisują temu podatkowi znamiona kryminogenności. Pamiętać tu należy, że nie wynika to z istoty samej

²² H. Kuzińska, wyd. cyt., s. 123.

idei VAT, lecz z kultury prawnej władzy ustawodawczej, wypaczającej mechanizm VAT poprzez komplikowanie go dodatkowymi systemami zwolnień czy mnożeniem stawek i reguł ich stosowania. *Notabene* prawidłowość ta dotyczy wszystkich podatków w polskim systemie podatkowym.

5. Podsumowanie

Kluczowe cechy zarówno podatków pośrednich, jak i bezpośrednich dowodzą niezbicie, że w systemie podatkowym muszą występować wielorakie formy opodatkowania, ponieważ sprawia to, że dany system jest elastyczny i bardziej akceptowany społecznie²³, 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: 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; relatywne (wyrażone w procencie wpływów) koszty poboru podatku; odporność na uchylanie się od opodatkowania i oszustwa podatkowe, szybkość i łatwość realizacji dochodów publicznych z podatku oraz 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, co jest zgodne z powszechną praktyką w rozwiniętych krajach na świecie. Dlatego też tym większa jest potrzeba zadbania przez władzę publiczną o właściwą wewnętrzną konstrukcję tych podatków, aby mogły swe funkcje spełniać w sposób skuteczny.

Literatura

- Andel N., Haller H., *Handbuch der Finanzwissenschaft*, J.C.B. Mohr, Tübingen 1980.
- Bouvier M., *Wprowadzenie do prawa podatkowego i teorii podatku*, KiK, Warszawa 2000.
- Brzeziński B., Dębowska-Romanowska T., Kalinowski M., Wójtowicz W., *Prawo finansowe*, wyd. II, C.H. Beck, Warszawa 1997.
- Easterly W., Rebelo S., *Fiscal policy and economic growth. An empirical investigation*, NBER, Working Paper 4499, Cambridge, October 1993.
- Etel L., *System podatkowy*, [w:] *Finanse publiczne i prawo finansowe*, t. 2, red. E. Ruśkowski, KiK, Warszawa 2000.
- Gajl N., *Teorie podatkowe w świecie*, PWN, Warszawa 1992.
- Głuchowski J., *Polskie prawo podatkowe*, Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis, Warszawa 2002.

²³ H. Litwińczuk, wyd. cyt., s. 26.

- Harasimowicz J., *Finanse i prawo finansowe*, PWE, Warszawa 1988.
- Komar A., *Finanse publiczne*, PWE, Warszawa 1995.
- Kuzińska H., *Rola podatków pośrednich w Polsce*, WSPiZ im. L. Koźmińskiego, Warszawa 2002.
- Litwińczuk H., *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, wyd. 3, KiK, Warszawa 2001.
- Mc Kenzie R.B., *Macroeconomics*, HMC, Boston 1986.
- Musgrave R., Krzyżaniak M., *The shifting of the corporation income tax*, Baltimore 1963.
- Neumark F., *Vom Wesen der Besteuerung. Beiträge zur Finanzwissenschaft und zur Geldtheorie*, Göttingen 1953.
- Roskamp T., *The distribution of tax burdens in a rapidly growing economy*, „National Tax Journal” 1963, no. 16.
- Sobiech J., *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 i in., Akademia Ekonomiczna w Poznaniu, Poznań 2000.
- Sokołowski J., *Oddziaływanie podatków dochodowych i od wartości dodanej na procesy gospodarcze*, Skrypty AE we Wrocławiu, Wrocław 1991.
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (DzU nr 137, poz. 926 z późn. zm.).
- Wittmann W., *Einführung in die Finanzwissenschaft*, Stuttgart 1975.
- Wójtowicz W., *Pojęcie i charakter podatku jako dochodu publicznego*, [w:] *Prawo podatkowe*, red. W. Wójtowicz, Oficyna Wydawnicza Branta, Bydgoszcz 2000.

THE IMPLEMENTATION OF FISCAL FUNCTION OF INDIRECT TAXES

Summary

In this article, the author focuses on indirect taxes in terms of the implementation of fiscal function. For this purpose there were discussed the importance of fiscal functions, features, advantages and disadvantages of indirect taxes. Moreover, there were put forward the realized tax revenue to the central budget for the period 2003-2007. In conclusion, it was found that the optimal proportion between direct and indirect taxes to impose the tax burden can further promote the stable development of economy of the country.