

ROZDZIAŁ 16

PODATKI POŚREDNIE JAKO ŹRÓDŁO DOCHODÓW BUDŻETU PAŃSTWA W LATACH 2002-2007

Wprowadzenie

Nazwa „podatki pośrednie” odnosi się do grupy podatków, których wysokość producent czy sprzedawca ma obowiązek ująć w cenie sprzedawanych towarów lub świadczonych usług. W efekcie „pośredniość” tych podatków wynika stąd, że pomimo faktu, iż podatki te naliczane są przez wytwórców czy zbywających towary i usługi w rzeczywistości obciążają one konsumentów. Albowiem nabywcy rzeczy lub usług muszą zapłacić za nie cenę, która zawiera już te podatki. Można więc tu mówić o tym, że podatki pośrednie są przerzucane na konsumentów. Stąd nazywane są też podatkami przerzucalnymi. Do podatków pośrednich powszechnie stosowanych w państwach Unii Europejskiej, ale także w wielu krajach wysoko rozwiniętych, zalicza się podatek VAT, podatek akcyzowy oraz podatek od gier. Przeciwnostwem podatków pośrednich są podatki bezpośrednie, których nie można ujmować zgodnie z prawem (jak podatki pośrednie) w cenach towarów i usług. Podatki bezpośrednie traktowane więc są jako nie przerzucalne. W praktyce występują przypadki kiedy nie zawsze w pełni udaje się przerzucić podatki pośrednie na konsumentów. Ma to miejsce wówczas gdy stawki tych podatków są wysokie, a na danym rynku występuje silna konkurencja¹. Pomimo występowania tego zjawiska podział podatków na pośrednie i bezpośrednie ma istotne znaczenie praktyczne ale i w teorii jest on powszechnie uznawany².

Podatek VAT jako źródło dochodów budżetu państwa

W Polsce VAT (od Value Added Tax) został wprowadzony pod nazwą podatku od towarów i usług z początkiem 1994 roku³. Podatek ten zastąpił stosowany wcześniej podatek obrotowy jednofazowy. Podstawowa różnica między tymi podatkami polega na tym, że podatek jednofazowy pobierany jest wyłącznie od wyrobów gotowych przy ich sprzedaży, natomiast podatek VAT jest podatkiem wielofazowym tzn. pobierany jest w każdej fazie produkcji czy dystrybucji. Podatnik sprzedając swój wyrób lub usługę w fakturze sprzedaży oblicza podatek należny, a w fakturach zakupu materiałów, surowców czy usług ma już odliczony tzw. podatek naliczony. Różnicę między podatkiem należnym, a naliczonym odprowadza do urzędu skarbowego. W ten sposób pieniądze z tego podatku trafiają do budżetu państwa. Zarówno w Polsce jak i innych państwach oprócz stawki podstawowej, którą objęta jest większość towarów i świadczonych usług stosuje się stawki obniżone⁴.

¹ zobacz : Sokołowski J., (1995), Zarządzanie przez podatki, PWN, Warszawa, s.46.

² zobacz : Smith A., (1954), Badania nad naturą i przyczynami bogactwa narodów, PWN, Warszawa, s.84 oraz Owsiak S., (2002), Finanse publiczne, PWN, Warszawa, s.158.

³ zobacz : ustawa z 08 stycznia 1993r. o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym. Dz. U. Nr 11 z 1993r. poz.50.

⁴ zobacz : Tabela 1.

Tabela 1. Stawki podstawowe i obniżone podatku VAT stosowane w krajach Unii Europejskiej w %

Wyszczególnienie	Stawki podstawowe	Stawki obniżone
Czechy	19	5
Estonia	18	5
Łotwa	18	5
Węgry	20	5
Malta	18	5
Wielka Brytania	17,5	5
Francja	19,6	5,5
Holandia	19	6
Bułgaria	20	7
Niemcy	19	7
Hiszpania	16	7
Polska	22	7
Słowenia	21	8,5
Grecja	19	9
Rumunia	19	9
Włochy	20	10
Austria	20	10
Słowacja	19	10
Irlandia	21	13,5
Dania	25	brak
Portugalia	21	5 i 12
Cypr	15	5 i 8
Litwa	18	5 i 9
Belgia	21	6 i 12
Szwecja	25	6 i 12
Finlandia	22	8 i 17

Źródło: opracowanie własne na podstawie www.europa.eu

Wprowadzając w Polsce podatek VAT stawkę podstawową określono na poziomie 22%, a stawkę obniżoną w wysokości 7%. Oprócz tego eksport oraz czasowo maszyny i urządzenia rolnicze, nawozy i pestycydy objęto stawką 0%. Stawka podstawowa należała i nadal należy do najwyższych wśród państw należących do Unii Europejskiej. Jedynie Szwecja i Dania mają stawki wyższe, które wynoszą 25%. Z kolei stawkę 7% zastosowano w zakresie 76 grup towarów i usług. Dotyczyło to przede wszystkim towarów związanych z gospodarką rolną i leśną, towarów spożywczych, produktów z zakresu ochrony zdrowia, paliw i energii oraz towarów dla dzieci. Do usług objętych stawką 7% zaliczono przede wszystkim usługi związane z gospodarką rolną i leśną, niektóre usługi gastronomiczne, usługi w zakresie turystyki, a także usługi związane budową i utrzymaniem dróg i mostów. Usługami w stosunku do których zastosowano stawkę 0% były usługi związane z wyrobami ortopedycznymi oraz usługi magazynowania rezerw na potrzeby obronności i bezpieczeństwa wykonywane na zlecenie. Stawka zerowa podatku VAT w przeciwieństwie do zwolnień z podatku, stwarza możliwość zwrotu podatku pobranego we wcześniejszych fazach produkcji i dystrybucji.

W momencie wprowadzenia podatku VAT zwolniono z tego obciążenia 12 grup towarów i 24 rodzaje świadczonych usług. Przede wszystkim zwolniono z podatku nisko przetworzone artykuły żywnościowe oraz produkty rolne. Wśród usług, których świadczenie nie

podlega podatkowi VAT należy wymienić zwłaszcza usługi w zakresie rolnictwa i leśnictwa, ochrony zdrowia, oświaty, kultury i sztuki. Z tego podatku zwolniono także podatników u których wartość sprzedaży towarów i usług nie przekroczyła w roku poprzedzającym rok podatkowy kwoty 800 mln zł.⁵

W następnych latach bardzo często zmieniano konstrukcję i zasady funkcjonowania podatku VAT.⁶ Przede wszystkim ograniczono liczbę towarów i usług zwolnionych z podatku. Zmniejszono też liczbę towarów i usług objętych stawkami 7% i 0%. Rozszerzeniu uległ także zakres podmiotowy podatku. Objęto nim również osoby płacące podatek dochodowy w formie ryczałtu. Ponadto zmniejszeniu uległa graniczna kwota obrotów uzyskanych w roku poprzedzającym rok podatkowy, powodująca zwolnienie podatnika w danym roku podatkowym. W 2003 roku kwota ta wynosiła już tylko równowartość 10 tys. euro.

Od 2004 roku w związku z przystąpieniem Polski do Unii Europejskiej wprowadzono szereg istotnych zmian w podatku VAT, w ramach nowej ustawy⁷. Przede wszystkim została wprowadzona nowa stawka obniżona w wysokości 3% obok już istniejącej stawki 7%. Objęto nią towary i usługi co do których stosowano dotychczas stawkę 0%. W zakresie towarów objęto tą stawką zboża, ziemniaki oraz inne produkty roślinne rolnictwa. Ponadto stawkę 3% zastosowano w zakresie: mięs, tłuszczów, mleka, nawozów, jaj. Do usług objętych stawką 3% zaliczono usługi związane z rolnictwem, leśnictwem oraz rybołówstwem i rybactwem. Dla łatwiejszego rozliczania podatku w ramach transakcji wewnątrz unijnych wprowadzono kategorię wewnątrz wspólnotowego nabycia towarów oraz wewnątrz wspólnotowej dostawy towarów. Ważne było także wprowadzenie kategorii „małego podatnika”. Mały podatnik może się rozliczać z podatku VAT nie co miesiąc ale co kwartał o ile wartość sprzedaży w roku poprzedzającym rok podatkowy nie przekroczyła równowartości 800 tys. euro. Dzięki temu znacznie obniżono koszty związane z poborem i naliczaniem podatku. Skróceniu uległ także okres zwrotu podatku naliczonego. Warto tu jeszcze zwrócić uwagę, że zastosowanie stawki 3% na podstawowe artykuły rolne będzie możliwe do końca 2010 roku. Po tym okresie Polska będzie musiała podnieść tę stawkę do 7%. Tak więc stawka 3% ma charakter przejściowy.

Tabela 2. Dochody budżetu państwa z podatku VAT w latach 2002-2007

Wyszczególnienie	2002	2003	2004	2005	2006	2007
Dochody w mln zł.	57.442,3	60.360,1	62.263,7	75.401,5	84.439,2	93.114,6
Udział podatku VAT w dochodach z podatków budżetu państwa (w%)	44,6	45,4	46,0	48,4	48,6	49,2
Udział podatku VAT w dochodach całkowitych budżetu państwa (w%)	40,0	41,2	41,3	41,9	42,7	43,3

Źródło : opracowanie własne na podstawie sprawozdań Ministerstwa Finansów z wykonania budżetu państwa za lata 2002-2007.

W tabeli nr 2 przedstawiono dochody budżetu państwa z podatku VAT w latach 2002-2007. Z prezentowanych danych wynika, że dochody budżetu państwa z podatku VAT syste-

⁵ starych złotych, odpowiada to obecnym 80 tys. zł.

⁶ w ciągu 10 lat do 2004 roku, aż 41 razy zmieniano zapisy ustawy o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym Dz. U. Nr11 z 1993 roku poz. 50 z późniejszymi zmianami

⁷ zobacz ustawa z 11 marca 2004r. o podatku od towarów i usług Dz. U. Z 2004r. nr 54 poz.535

matycznie rosły. Rósł też udział dochodów z podatku VAT w dochodach podatkowych i dochodach i dochodach całkowitych budżetu państwa. Przyczyn wzrostu tych dochodów jest szereg. Przede wszystkim rozszerzano w badanym okresie zakres przedmiotowy i podmiotowy podatku. Ponadto ograniczano liczbę towarów i usług objętych stawkami obniżonymi. Istotnym czynnikiem wzrostu dochodów był także wzrost obrotów w gospodarce na skutek notowanego wzrostu gospodarczego i przystąpienia Polski do Unii Europejskiej.

Rola Podatku akcyzowego w kształtowaniu dochodów budżetu państwa.

Podatek akcyzowy jest specyficzną formą opodatkowania obrotu. Nie ma charakteru tak powszechnego jak podatek VAT gdyż objęte są nim tylko niektóre towary. W Polsce podatek akcyzowy podobnie jak i podatek VAT został wprowadzony od 1994 roku⁸. Podatek akcyzowy jak i podatek VAT w całości zasilają budżet państwa. W podatku akcyzowym podstawę opodatkowania stanowi obrót wyrobami objętymi tym podatkiem. Podatkiem akcyzowym objęte są też niektóre towary importowane.

Generalnie w 1994 roku podatkiem tym objęto 20 grup towarów w tym m.in. paliwa i oleje silnikowe, wyroby tytoniowe, napoje alkoholowe, samochody osobowe, sól, zapałki.

Istotne zmiany w podatku akcyzowym miały miejsce w momencie przystąpienia Polski do Unii Europejskiej. Albowiem podatki akcyzowe w państwach członkowskich Unii są w znacznym stopniu ujednoczone. Stąd też są towary, które muszą być objęte podatkiem akcyzowym jak paliwa i oleje silnikowe, wyroby tytoniowe, napoje alkoholowe zarówno jeśli chodzi o sprzedaż wewnątrz kraju jak też nabycie wewnątrz wspólnotowe czy dostawa wewnątrz wspólnotowa⁹. Oprócz tego poszczególne kraje mają swobodę w zakresie opodatkowania innych towarów. Są to tzw. wyroby nie zharmonizowane (w przeciwieństwie do wyżej wymienionych towarów obowiązkowo objętych podatkiem, które określa się mianem zharmonizowanych). W przypadku gdy podstawę opodatkowania stanowi obrót stosuje się stawki procentowe. W niektórych wypadkach (dotyczy to np. napojów alkoholowych) podstawę opodatkowania stanowi liczba sprzedanych wyrobów, wówczas stawka podatku określona jest kwotowo. Generalnie w ustawie określono maksymalną wysokość stawek podatku, której nie można przekroczyć, natomiast stawki obowiązujące w danym roku określa w drodze rozporządzenia Minister Finansów.

Tabela 3. Dochody budżetu państwa z podatku akcyzowego w latach 2002-2007

Wyszczególnienie	2002	2003	2004	2005	2006	2007
Dochody w mln zł.	31.490,2	34.388,1	37.964,8	39.479,4	42.078,0	45.322,6
Udział podatku akcyzowego w dochodach z podatków budżetu państwa (w%)	24,5	25,5	28,0	25,1	24,7	26,1
Udział podatku akcyzowego w dochodach całkowitych budżetu państwa (w%)	21,9	22,6	24,3	22,0	21,3	22,9

Źródło : opracowanie własne na podstawie sprawozdań Ministerstwa Finansów z wykonania budżetu państwa za lata 2002-2007

⁸ zobacz : ustawa z 08 stycznia 1993r. o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym (DZ.U. nr11, poz.50)

⁹ zobacz : ustawa z 23 stycznia 2004r. o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr29, poz.252 z późniejszymi zmianami)

W tabeli nr 3 przedstawiono dochody budżetu państwa z podatku akcyzowego w latach 2002-2007. Dochody budżetu państwa z podatku akcyzowego rosły w badanym okresie. Jednak ich udział w dochodach budżetu państwa z podatków oraz dochodach całkowitych zmienił się nie wykazując tendencji. Przyczyną tego stanu rzeczy były wahania innych źródeł dochodów budżetu państwa. Chodzi tu zwłaszcza o dochody z podatków dochodowych, dochody z prywatyzacji oraz wpłaty do budżetu Narodowego Banku Polskiego. Wzrost dochodów z podatku akcyzowego był wynikiem wzrostu zamożności społeczeństwa, a co za tym idzie wyższymi wydatkami na zakup towarów objętych podatkiem akcyzowym. Nie bez znaczenia był tu także wzrost stawek podatku akcyzowego na wyroby tytoniowe, alkohole oraz samochody. Ponadto w ostatnich latach dość skutecznie ograniczono przemysł wyrobów objętych akcyzą.

Podatek od gier jako źródło dochodów budżetowych.

Do podatków pośrednich zasilających budżet państwa zalicza się także podatek od gier. Podatek ten został wprowadzony w Polsce w 1993 roku na mocy ustawy o grach losowych i zakładach wzajemnych¹⁰. Do gier losowych objętych podatkiem zaliczono zwłaszcza: loterie pieniężne, gry liczbowe, gry w kości, gry bingo, gry w karty, loterie fantowe, loterie promocyjne, wideo loterie oraz loterie promocyjne. Podatkiem od gier objęte są także wygrane pieniężne na automatach. Obowiązek podatkowy powstaje tu z chwilą rozpoczęcia działalności i kończy z chwilą jej zaprzestania. Zakresem podmiotowym podatku objęte są wszystkie osoby fizyczne, prawne i jednostki organizacyjne nie posiadające osobowości prawnej, które organizują loterie oraz prowadzi działalność w zakresie gier i zakładów wzajemnych. W podatku od gier stosowane są stawki procentowe o zróżnicowanej wysokości. Stawka podatku od loterii fantowych, gier bingo oraz zakładów wzajemnych wynosi 10%. Stawkę w wysokości 15% stosuje się dla loterii pieniężnych i gry telebingo. W przypadku gier liczbowych stawka wynosi 20%, a gier na automatach 45% podstawy opodatkowania. Najczęściej podstawą opodatkowania jest suma wpływów uzyskanych ze sprzedaży losów lub innych dowodów udziału w grze. W przypadku gier liczbowych i zakładów wzajemnych jest to suma wpłaconych składek, a w zakresie gier w kasynach, suma wpływów kasyna z danej gry.

Tabela 4. Dochody budżetu państwa z podatku od gier w latach 2002-2007.

Wyszczególnienie	2002	2003	2004	2005	2006	2007
Dochody w mln zł.	712,3	731,4	806,8	837,1	914,5	992,4
Udział podatku od gier w dochodach z podatków budżetu państwa (w%)	0,5	0,5	0,6	0,5	0,5	0,6
Udział podatku od gier w dochodach całkowitych budżetu państwa (w%)	0,3	0,3	0,4	0,2	0,2	0,3

Źródło : opracowanie własne na podstawie sprawozdań Ministerstwa Finansów z wykonania budżetu państwa za lata 2002-2007.

W tabeli nr 4 przedstawiono dochody budżetu państwa z podatku od gier. Generalnie

¹⁰ zobacz : ustawa z 29 lipca 1992r. o grach losowych i zakładach wzajemnych (Dz. U. Nr68, poz.341)

dochody budżetu państwa z podatku od gier rosły w latach 2002-2007. Jednak ich udział w dochodach całkowitych budżetu państwa istotnie się nie zmieniał. Wynika to z faktu, że w tym okresie rosły także dochody zarówno z podatków VAT i podatku akcyzowego ale także z podatków dochodowych. Nie bez znaczenia dla wzrostu dochodów z podatku od gier (w ujęciu nominalnym) był też wzrost dochodów społeczeństwa oraz rozwój różnego rodzaju form gier losowych i wzajemnych w Polsce.

Udział podatków pośrednich w dochodach podatkowych budżetu państwa.

Tabela 5. Udział podatków pośrednich i bezpośrednich w dochodach podatkowych budżetu państwa (w%).

Wyszczególnienie	2002	2003	2004	2005	2006	2007
Ogółem dochody podatkowe	100	100	100	100	100	100
Dochody z podatków pośrednich	68,5	70,2	74,0	74,3	73,1	72,9
Dochody z podatków bezpośrednich	31,5	29,8	26,0	25,7	26,9	27,1

Źródło : opracowanie własne na podstawie sprawozdań Ministerstwa Finansów z wykonania budżetu państwa za lata 2002-2007

W tabeli nr 5 przedstawiono udział podatków pośrednich i bezpośrednich w dochodach podatkowych budżetu państwa. Z prezentowanych danych wynika, że dochody z podatków pośrednich stanowiły w badanym okresie ponad 70% dochodów podatkowych budżetu państwa (za wyjątkiem 2002 roku). Warto tu jednak pamiętać, że budżet państwa zasilany jest tylko przez część dochodów z podatków bezpośrednich. Wynika to z faktu, że część dochodów z podatków bezpośrednich w tym podatku dochodowego od osób fizycznych, podatku dochodowego od osób prawnych i ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych zasila także budżety gmin, powiatów oraz województw. Od roku 2004 zwiększono udziały gmin w dochodach z podatków dochodowych wprowadzających jednocześnie udziały w podatkach dochodowych dla budżetów powiatów i województw.

Wnioski

- Najważniejszym źródłem dochodów budżetu państwa są podatki pośrednie
- Udział podatku VAT i podatku akcyzowego w dochodach całkowitych budżetu państwa przekroczył w badanym okresie 60%.
- Wśród podatków pośrednich najważniejszą rolę odgrywały dochody z podatku VAT. Dochody te systematycznie rosły.
- Rósł także udział podatku VAT w dochodach całkowitych budżetu państwa osiągając w 2007 roku 43,3%.
- Udział podatku akcyzowego w dochodach budżetu państwa kształtował się w badanym okresie na zbliżonym poziomie przekraczając zawsze 20%, ale dochody z tego podatku w ujęciu nominalnym stale rosły.
- Dochody budżetu państwa z podatku od gier były w porównaniu z innymi podatkami pośrednimi stosunkowo nieduże, a ich udział w dochodach całkowitych budżetu nie przekraczał 0,3%.
- Na kształtowanie się dochodów z podatków pośrednich wpływało wiele czynników jak :

zmiany prawa podatkowego, rosnące dochody społeczeństwa, zwiększający się popyt wewnętrzny czy rosnące obroty w handlu zagranicznym.

BIBLIOGRAFIA:

1. Owsiak S., (2002), *Finanse publiczne*, PWN, Warszawa, s.158.
2. Smith A., (1954), *Badania nad naturą i przyczynami bogactwa narodów*, PWN, Warszawa, s.84.
3. Sokołowski J., (1995), *Zarządzanie przez podatki*, PWN, Warszawa, s.46.