

Paweł Felis\*

## Główne źródła dochodów budżetowych w Polsce

**Major sources of budgetary revenues in Poland:** This paper provides an empirical and theoretical overview of the budgetary income in Poland. In the first section the concepts of the public income and budgetary revenues are introduced. Next, the analysis of the tax revenues during the 9-year timeframe (2000–2008, i.e. pre- and post-EU accession period) is conducted. The author takes into consideration both economic and legal contexts of the budgeting process. The paper draws on the data and information published by the Polish Ministry of Finance.

\* Dr nauk ekonomicznych, adiunkt w Katedrze Finansów Przedsiębiorstwa SGH; e-mail: pfelis@sgh.waw.pl.

---

### Wstęp

W gospodarce publicznej konieczne jest ponoszenie określonych rodzajów wydatków. W gruncie rzeczy stanowią one istotne narzędzie realizacji polityki społeczno-gospodarczej. Omawiając istotę wydatków publicznych, S. Owsiak zwraca uwagę, że wydatkowanie zgromadzonych wcześniej środków pieniężnych związane jest z realizacją funkcji, celów i zadań władz państwowych i samorządowych<sup>1</sup>.

Władze publiczne realizując rozmaite cele, które wyrażają się w prowadzonej polityce, potrzebują środków finansowych (dochodów). Wydajność fiskalna władz publicznych jest jednym z istotnych czynników determinujących wysokość wydatków publicznych.

Przedmiotem tego artykułu jest analiza systemowa i empiryczna dochodów budżetowych. Jego celem zaś określenie znaczenia poszczególnych

---

<sup>1</sup> S. Owsiak, *Finanse publiczne – teoria i praktyka*, Wydawnictwa Naukowe PWN, Warszawa 1998, s. 173.

rodzajów dochodów budżetowych, z uwzględnieniem czynników na to wpływających. Wykorzystano dane o wysokości wpływów poszczególnych dochodów oraz ich udziału w dochodach budżetowych ogółem. Nie ulega wątpliwości, że główne źródło zasilania budżetu państwa stanowiły i nadal stanowią dochody podatkowe. Dlatego też zwrócono szczególną uwagę na wysokość dochodów z podatków bezpośrednich i pośrednich, ich strukturę oraz jej zmiany. Podjęto także próbę zbadania, czy występuje zależność pomiędzy przeprowadzanymi w aktach prawnych zmianami a poziomem dochodów budżetu państwa. Wiedza w tym zakresie była niezbędna do oceny efektywności poszczególnych rodzajów podatków.

Badaniami objęto 9-letni okres, od 2000 r. do 2008 r. (lata bezpośrednio przed akcesją Polski do Unii Europejskiej i po niej). Uzasadnieniem dla roku 2000 jako początku badanego okresu są wprowadzone krótko przed tą datą zmiany systemowe, obejmujące reformę systemu ubezpieczeń społecznych, ochrony zdrowia i reformę administracyjną. Wpłynęły one w sposób bezpośredni lub pośredni na wysokość dochodów budżetowych z tytułu podatków dochodowych. W niniejszym artykule w części empirycznej wykorzystano dane dotyczące wysokości zrealizowanych dochodów budżetu państwa<sup>2</sup>.

## Pojęcie dochodów publicznych w polskim prawie

Narzędzia gromadzenia dochodów publicznych są klasyfikowane w różny sposób. Dla przejrzystości w analizowanym obszarze wprowadzimy pewien ład pojęciowy. Otóż dochodami budżetu państwa są środki pieniężne pobierane od podmiotów zewnętrznych w stosunku do władzy publicznej (podmioty gospodarcze, gospodarstwa domowe) w celu realizacji wydatków zapewniających wypełnienie zadań państwowych. Jednak nie wszystkie środki wpływające na rachunki budżetu państwa są dochodami budżetowymi. W związku z tym konieczne jest rozróżnienie dwóch zasadniczych pojęć: środki publiczne i dochody publiczne. Zgodnie z art. 3 ustawy z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. nr 157, poz. 1240 ze zm.; dalej: u.f.p.) finanse publiczne obejmują procesy związane z gromadzeniem środków publicznych oraz ich rozdysponowaniem, w szczególności gromadzenie dochodów i przychodów publicznych.

Przez środki publiczne należy rozumieć wszystkie środki pieniężne zasilające rachunki władz publicznych, bowiem, zgodnie z treścią art. 5 u.f.p., są to:

---

<sup>2</sup> Podstawowym źródłem wszelkich danych były sprawozdania z wykonania budżetu państwa za lata 2000–2008, [www.mf.gov.pl](http://www.mf.gov.pl).

- dochody publiczne,
- środki pochodzące z budżetu Unii Europejskiej, niepodlegające zwrotowi środki z pomocy udzielanej przez państwa członkowskie Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu (EFTA) oraz inne środki pochodzące ze źródeł zagranicznych niepodlegające zwrotowi,
- przychody budżetu państwa i budżetów jednostek samorządu terytorialnego oraz innych jednostek sektora finansów publicznych pochodzące ze sprzedaży papierów wartościowych, z prywatyzacji majątku Skarbu Państwa oraz majątku jednostek samorządu terytorialnego, ze spłat pożyczek i kredytów udzielonych ze środków publicznych, z otrzymanych pożyczek i kredytów, z innych operacji finansowych,
- przychody jednostek sektora finansów publicznych pochodzące z prowadzonej przez nie działalności oraz pochodzące z innych źródeł.

Dochody publiczne są więc pojęciem węższym i obejmują:

- daniny publiczne, do których zalicza się podatki, składki, opłaty, wpłaty z zysku przedsiębiorstw państwowych i jednoosobowych spółek Skarbu Państwa, a także inne świadczenia pieniężne, których obowiązek ponoszenia na rzecz państwa, jednostek samorządu terytorialnego (dalej: JST), państwowych funduszy celowych oraz innych jednostek sektora finansów publicznych wynika z odrębnych ustaw,
- inne dochody budżetu państwa, JST oraz innych jednostek sektora finansów publicznych należne na podstawie odrębnych ustaw lub umów międzynarodowych,
- wpływy ze sprzedaży wyrobów i usług świadczonych przez jednostki sektora finansów publicznych,
- dochody z mienia jednostek sektora finansów publicznych, do których zalicza się w szczególności: wpływy z umów najmu, dzierżawy i innych umów o podobnym charakterze, odsetki od środków na rachunkach bankowych, odsetki od udzielonych pożyczek i od posiadanych papierów wartościowych, dywidendy z tytułu posiadanych praw majątkowych,
- spadki, zapisy i darowizny w postaci pieniężnej na rzecz jednostek sektora finansów publicznych,
- odszkodowania należne jednostkom sektora finansów publicznych,
- kwoty uzyskane przez jednostki sektora finansów publicznych z tytułu udzielonych poręczeń i gwarancji,
- dochody ze sprzedaży majątku, rzeczy i praw, ale niestanowiące przychodów w rozumieniu przepisów dotyczących sprzedaży papierów wartościowych oraz prywatyzacji majątku Skarbu Państwa oraz majątku JST.

Dla lepszego uzasadnienia takiego właśnie rozróżnienia przywołanych pojęć istotne są również przepisy art. 6, stanowiącego, że środki publiczne przeznacza się na wydatki publiczne oraz rozchody publiczne budżetu państwa i budżetów jednostek samorządu terytorialnego (czyli spłatę otrzymanych pożyczek i kredytów, wykup papierów wartościowych, udzielenie pożyczek i kredytów, płatności wynikające z odrębnych ustaw, których źródłem finansowania są przychody z prywatyzacji majątku Skarbu Państwa, inne operacje finansowe związane z zarządzaniem długiem publicznym i płynnością, płatności związane z udziałami Skarbu Państwa w międzynarodowych instytucjach finansowych).

Zatem zasadne wydaje się odstąpienie od często spotykanego, aczkolwiek – jak wykazano na gruncie polskiego systemu prawnego – wątpliwego podziału narzędzi na bezzwrotne i przymusowe z jednej strony oraz na zwrotne i nieprzymusowe z drugiej strony<sup>3</sup>. Należy dodać, że orędownikiem takiego rozróżnienia jest m.in. S. Owsiak, który uznaje, iż zaliczenie pożyczek do dochodów budżetowych nie jest trafne z punktu widzenia treści ekonomicznej tego źródła<sup>4</sup>. W nauce i praktyce budżetowej wykształciły się różne podziały klasyfikacyjne dochodów budżetowych, w których wykorzystano kryteria: ekonomiczne (dochody powstające w wyniku pierwotnego oraz wtórnego podziału dochodu narodowego; dochody budżetowe rzeczywiste i rozliczeniowe), prawne (przymusowe i dobrowolne; odpłatne i nieodpłatne; bezzwrotne i zwrotne; zasadnicze i uboczne) i organizacyjne (państwowe i samorządowe; zwyczajne i nadzwyczajne)<sup>5</sup>.

Dla potrzeb tego artykułu wygodne będzie ograniczenie się do podziału (ujętego w załączniku nr 1 do ustawy budżetowej) według źródeł dochodów oraz części i działów klasyfikacji budżetowej. W zestawieniu ogólnym zawarto wielkości dochodów budżetowych w podziale na podstawowe źródła dochodów (dochody podatkowe, dochody niepodatkowe, środki z Unii Europejskiej i z innych źródeł niepodlegające zwrotowi), obrazujące ekonomiczną strukturę dochodów. Charakterystyczna jest zmieniająca się w kolejnych latach zawartość zestawienia. Jest to konsekwencją pojawiających się i znikających poszczególnych rodzajów dochodów budżetu państwa. Plan dochodów prezentowany jest również w załączniku w układzie części budżetowych i działów klasyfikacji budżetowej. Dla przykładu zaprezentowano plan części 77 – Podatki i inne wpłaty na rzecz budżetu państwa (tabela 1).

<sup>3</sup> Zob. np. *Podstawy finansów*, K. Marecki (red.), PWE, Warszawa 2008, s. 112–113.

<sup>4</sup> S. Owsiak, *Finanse publiczne*, op. cit., s. 136–137.

<sup>5</sup> Zob. np. *Finanse publiczne i prawo finansowe*, red. C. Kosikowski, E. Ruśkowski, Wolters Kluwer, Warszawa 2008.

**Tabela 1. Podatki i inne wpłaty na rzecz budżetu państwa**

Część	Dział	Treść
77		Podatki i inne wpłaty na rzecz budżetu państwa
	756	Dochody od osób prawnych, od osób fizycznych i od innych jednostek nieposiadających osobowości prawnej oraz wydatki związane z ich poborem
		Środki z Unii Europejskiej
	010	Rolnictwo i łowiectwo
	500	Handel
	750	Administracja publiczna
	758	Różne rozliczenia

Źródło: załącznik nr 1 do ustawy budżetowej na 2010 r.

Środki wpływają do budżetu najczęściej w formie przymusowych i bezwrotnych obciążeń o charakterze podatkowym i niepodatkowym, nakładanych przez państwo lub przez odrębny organ samorządu terytorialnego na podmioty gospodarcze i gospodarstwa domowe.

W art. 111 u.f.p. wymienione są podatkowe i niepodatkowe źródła dochodów budżetu państwa, zaliczono do nich:

- podatki i opłaty w części, która zgodnie z odrębnymi ustawami nie stanowi dochodów jednostek samorządu terytorialnego, przychodów państwowych funduszy celowych oraz innych jednostek sektora finansów publicznych,
- cła,
- wpłaty z zysku przedsiębiorstw państwowych oraz jednostek spółek Skarbu Państwa,
- wpłaty z tytułu dywidendy,
- wpłaty z zysku Narodowego Banku Polskiego,
- wpłaty nadwyżki środków finansowych agencji wykonawczych,
- dochody pobierane przez państwowe jednostki budżetowe, o ile odrębne ustawy nie stanowią inaczej,
- dochody z najmu i dzierżawy oraz z innych umów o podobnym charakterze, dotyczące składników majątkowych Skarbu Państwa, o ile odrębne ustawy nie stanowią inaczej,
- odsetki od środków zgromadzonych na rachunkach bankowych państwowych jednostek budżetowych lub organów władzy publicznej, o ile odrębne ustawy nie stanowią inaczej,
- odsetki od lokat terminowych ustanowionych ze środków zgromadzonych na centralnym rachunku bieżącym budżetu państwa,
- odsetki od udzielonych z budżetu państwa pożyczek krajowych i zagranicznych,

- grzywny, mandaty i inne kary pieniężne, o ile odrębne ustawy nie stanowią inaczej,
- spadki, zapisy i darowizny w postaci pieniężnej na rzecz Skarbu Państwa,
- dochody ze sprzedaży majątku, rzeczy i praw, niestanowiące przychodów w rozumieniu przepisów dotyczących sprzedaży papierów wartościowych oraz prywatyzacji majątku Skarbu Państwa oraz majątku JST, o ile odrębne ustawy nie stanowią inaczej,
- inne dochody określone w odrębnych ustawach lub umowach międzynarodowych.

Zawartość tego zestawienia odpowiada ujęciu dochodów w załączniku nr 1 do ustawy budżetowej według „ważniejszych źródeł” (zob. tabela 2).

**Tabela 2. Zestawienie ogółem dochodów budżetu państwa**

Dochody ogółem
1. Dochody podatkowe i niepodatkowe
1.1. Dochody podatkowe
1.1.1. Podatki pośrednie z tego: Podatek od towarów i usług Podatek akcyzowy Podatek od gier
1.1.2. Podatek dochodowy od osób prawnych
1.1.3. Podatek dochodowy od osób fizycznych
1.1.4. Podatek tonażowy
1.2. Dochody niepodatkowe
1.2.1. Dywidendy
1.2.2. Cło
1.2.3. Opłaty, grzywny, odsetki i inne dochody niepodatkowe
1.2.4. Wpłaty jednostek samorządu terytorialnego
2. Środki z Unii Europejskiej i z innych źródeł niepodlegające zwrotowi

Źródło: na podstawie załącznika nr 1 do ustawy budżetowej na 2010 r.

## **Ogólna charakterystyka dochodów budżetowych, ze szczególnym uwzględnieniem dochodów podatkowych**

Najważniejszą grupą dochodów sektora publicznego są podatki. Opatkowanie poszczególnych podmiotów oznacza przejęcie części dochodów, majątków powstałych w wyniku prowadzonej działalności na rynku.

Przytaczając najbardziej rozpowszechnioną definicję podatku (definicja formalnoprawna), eksponujemy w większym bądź mniejszym stopniu następujące cechy tej daniny publicznej:

- pieniężny charakter,
- przymusowość,
- bezzwrotność,
- nieekwiwalentność,
- ogólność,
- przeznaczenie – realizacja celów publicznych,
- miejsce gromadzenia – instytucje reprezentujące państwo.

Nie należy jednak zapominać, że podatek to bardzo złożona kategoria ekonomiczno-prawna. Z ekonomicznego punktu widzenia, podatek jest doskonałym narzędziem dla państwa w zakresie zawłaszczenia realnie wytworzonego produktu narodowego. Oznacza to, że dzięki podatkom władze publiczne mają możliwość „wypchnięcia” realnej konsumpcji z sektora prywatnego i w ten sposób uzyskane środki przesunąć do sektora publicznego<sup>6</sup>. Pisząc o ekonomicznej istocie podatku, uwzględniamy również następstwa przejmowania przez państwo dochodów. Otóż skutkiem nakładania podatków będzie zmiana sytuacji dochodowej i majątkowej płacących podatki. Podatek, jako przymusowe świadczenie pieniężne, zawsze wywołuje efekty dochodowe (zmniejszenie siły nabywczej opodatkowanych). W kontekście ekonomicznej istoty podatku należy dodać – za F. Grądzalskim – że oprócz efektu dochodowego podatki mogą wywołać efekty substytucyjne<sup>7</sup>. W tej sytuacji podatki zakłócają funkcjonowanie mechanizmu rynkowego, bowiem ich nałożenie spowoduje zmianę relacji cen rynkowych (tzw. podatki zniekształcające).

W skład polskiego systemu podatkowego wchodzi różny rodzaj podatków, których rola i znaczenie fiskalne są zróżnicowane i – jak zostanie wykazane w analizie empirycznej – zmienne w czasie. Zgodnie z tym, co pokazano w tabeli 2, dochodami budżetu państwa są wpływy z sześciu podatków. Do najważniejszych należą dwa podatki pośrednie: podatek od towarów i usług (dalej: VAT)<sup>8</sup>, podatek akcyzowy<sup>9</sup> oraz dwa podatki bezpośrednie: podatek dochodowy od osób prawnych (dalej: CIT)<sup>10</sup>, podatek dochodowy

<sup>6</sup> F. Grądzalski, *Wstęp do teorii opodatkowania*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa 2004, s. 20.

<sup>7</sup> Tenże, *System podatkowy w świetle teorii optymalnego opodatkowania*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa 2006, s. 22 oraz 106.

<sup>8</sup> Ustawa z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, Dz.U. nr 54, poz. 535 ze zm.

<sup>9</sup> Ustawa z 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym, Dz.U. z 2009 r. nr 3, poz. 11.

<sup>10</sup> Ustawa z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, Dz.U. z 2000 r. nr 54, poz. 654 ze zm.

od osób fizycznych (dalej: PIT)<sup>11</sup>. Podział na podatki pośrednie i bezpośrednie wynika z przyjętego kryterium klasyfikacji podatków, którym jest relacja przedmiotu opodatkowania do źródła opodatkowania; „przerzucalność” ciężaru podatkowego; sposób nałożenia podatku<sup>12</sup>. Mając na względzie wieloaspektowość oddziaływania podatków, istotne znaczenie należy przypisać wzajemnym powiązaniom pomiędzy opodatkowaniem pośrednim a bezpośrednim<sup>13</sup>.

W rozdziale „Analiza dochodów budżetu państwa w latach 2000–2008” przedstawiona została szczegółowa ocena kształtowania się struktury dochodów budżetu państwa, oczywiście z uwzględnieniem najważniejszych czynników wpływających na jej postać. W tym rozdziale ograniczono się do wskazania podstawowych czynników, wpływających na wysokość dochodów podatkowych. Poniżej przedstawiono kilka z nich, którym można przypisać największe znaczenie.

- Koniunktura gospodarcza kraju. Jej pozytywny przebieg przekłada się na zintensyfikowanie działań, a to z kolei wywala popyt na rynku czynników produkcji, sprzyja wzrostowi realizowanych obrotów i generowanych dochodów, ogranicza stopę bezrobocia.
- Kształt systemu podatkowego oraz konstrukcja prawna poszczególnych podatków. Krytycznie należy odnieść się do stwierdzeń, że system podatkowy to zbiór obowiązujących w danym państwie podatków. J. Głuchowski słusznie uważa, że system podatkowy występuje dopiero wówczas, gdy wszelkie podatki na gruncie konstrukcji prawnej i treści ekonomicznej tworzą wewnątrznie spójną, jednolitą logicznie całość<sup>14</sup>. Obowiązujący w Polsce system podatkowy został ukształtowany na przełomie lat osiemdziesiątych i dziewięćdziesiątych. Obecnie nie jest on postrzegany pozytywnie. W literaturze wskazuje się następujące cechy polskiego systemu podatkowego:

<sup>11</sup> Ustawa z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, Dz.U. z 2000 r. nr 14, poz. 176 ze zm.

<sup>12</sup> P. Felis. *Charakterystyka systemu podatkowego* [w:] *Podstawy finansów*, K. Marecki (red.), *op. cit.*, s. 165.

<sup>13</sup> Zob. np. J. Sobiech, *Wzajemne powiązania pomiędzy opodatkowaniem bezpośrednim a opodatkowaniem pośrednim* [w:] *Finanse, banki i ubezpieczenia w Polsce u progu XXI wieku*, t. VI, *Opodatkowanie*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Poznaniu, Poznań 2000 oraz *Teoretyczne podstawy reformy podatków w Polsce*, red. J. Ostaszewski, Z. Fedorowicz, T. Kierczyński, Difin, Warszawa 2004, s. 70–78.

<sup>14</sup> J. Głuchowski, *Uwarunkowania i regulacje prawne systemu podatkowego a problem jego reformy* [w:] *O nowy ład podatkowy w Polsce*, J. Ostaszewski (red.), Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa 2007, s. 237.



niespójność, niestabilność, nadmierny fiskalizm, brak powszechnej akceptacji podatków, skomplikowana konstrukcja, wysokie koszty procesu fiskalnego<sup>15</sup>. W oddziaływaniu państwa na sferę polityki społecznej i gospodarczej niebagatelne znaczenie ma właśnie system podatkowy. J. Komorowski stawia następujące zadania przed nowoczesnym systemem podatkowym: *stymulowanie pożądaných procesów gospodarczych, przemian strukturalnych, zachowań podatkowych; ograniczanie rozległości szarej strefy, odpowiedź na wyzwania globalizacji, działalność wielkich korporacji, międzynarodowych operacji finansowych czy rajów podatkowych*<sup>16</sup>. W związku ze zgłaszanymi postulatami poprawy jakości systemu podatkowego, należy odnotować, że dla przedsiębiorców ważna jest jego stabilność. Częste zmiany w konstrukcjach podatków na pewno nie wpłyną pozytywnie na ich akceptację społeczną. Kolejną cechą, na którą słusznie zwraca się uwagę, są nieprecyzyjne i niejednoznacznie sformułowane przepisy podatkowe. Równocześnie należy też stwierdzić, że skomplikowane przepisy mogą wynikać nie tylko z nieprecyzyjności, niejasności przepisów podatkowych, ale również ze złożonego podatkowego stanu faktycznego. Ocena pierwszego znaczenia nie podlega dyskusji – jest ona w pełni krytyczna. Biorąc pod uwagę drugie znaczenie, sprawa wydaje się mniej oczywista. Tego rodzaju problematyka wymaga rozstrzygnięcia zasadności niektórych skomplikowanych rozwiązań podatkowych. W pewnych publikacjach można zetknąć się z takimi analizami. Przykładowo, T. Famulska z powodzeniem – na przykładzie wybranych regulacji z zakresu funkcjonowania podatku od towarów i usług – potwierdza tezę, iż w rozwiązaniach podatkowych „prościej” nie zawsze oznacza prawidłowo<sup>17</sup>.

- Gotowość podatników do ponoszenia ciężaru opodatkowania. Oceniając istniejącą rzeczywistość, należy niestety przyjąć fakt pejoratywnego stosunku społeczeństwa do podatków, brak poszanowania prawa podatkowego i – co jest szczególnie niepokojące – pewną akceptację zjawiska szarej strefy. O autorytecie i prestiżu prawa podatkowego stanowią takie cechy, jak np. obiektywność, powszechność, spójność, stabilność i racjonalny fiskalizm. Nadmierny fiskalizm to spadek przedsiębiorczości, zahamowanie rozwoju gospodarczego,

<sup>15</sup> J. Ickiewicz, *Obciążenia fiskalne przedsiębiorstw*, PWE, Warszawa 2009, s. 25.

<sup>16</sup> J. Komorowski, *System podatkowy z perspektywy reformy finansów publicznych* [w:] *O nowy ład podatkowy w Polsce*, op. cit., s. 115.

<sup>17</sup> T. Famulska, *O skomplikowanych rozwiązaniach podatkowych – wybrane problemy dyskusyjne* [w:] *O nowy ład podatkowy w Polsce*, op. cit.

w konsekwencji także zmniejszenie dochodów budżetowych. Skomplikowane, z zastrzeżeniem poczynionym wyżej, prawo podatkowe, z częstymi zmianami w konstrukcjach podatków skłania podatników do prowadzenia działalności w sposób nielegalny. Uściślijmy jednak, nielegalne unikanie podatków nie jest tożsame z występowaniem zjawiska szarej strefy, niepłacenie podatków jest bowiem tylko jednym z zagadnień związanym z jej istnieniem. I to oznacza dla budżetu uszczuplenie dochodów. Kluczową rolę wśród wymienionych cech może odegrać powszechność podatkowa. Podatki powinny być powszechne, obciążając wszystkich, bez szczególnych wyjątków. Wszelkiego rodzaju odstępstwa od tej reguły powodują kurczenie się bazy podatkowej. N. Stern wskazuje, że koncepcja opodatkowania powinna uwzględniać poszerzenie bazy podatkowej, co może pozytywnie wpłynąć na wzrost dochodów budżetowych, a więc także efektywności podatkowej<sup>18</sup>.

- Sprawność i efektywność działania administracji podatkowej. Organy podatkowe są odpowiedzialne za sprawny przebieg procesu wymiaru i poboru podatków, zostały przy tym wyposażone w wiele uprawnień nadających im przywilej władztwa administracyjnego nad podatnikami. Istotnym problemem dla całego systemu finansów publicznych są zaległości podatkowe oraz system ich windykacji. Sprawność organów podatkowych w egzekwowaniu podatków wymaga m.in. odpowiedniego przygotowania merytorycznego pracowników, sprawności organizacyjnej aparatu skarbowego oraz wyposażenia administracji w nowoczesne systemy wspomagania informatycznego. Na ocenę pracy aparatu podatkowego składa się wiele czynników. Nie wymieniając ich szczegółowo, stwierdzamy, że właściwą miarą powinna być efektywność ekonomiczna jego funkcjonowania. Zdaniem J. Kudły poprawa funkcjonowania aparatu skarbowego związana jest z usprawnieniami dokonywanymi w dwóch obszarach: lepszego dostosowania się i akceptacji podatników dla istniejącego systemu podatkowego oraz ograniczeniu kosztów administracyjnych funkcjonowania aparatu skarbowego<sup>19</sup>.

<sup>18</sup> N. Stern, *Jaka reforma podatkowa jest potrzebna do szybkiego wzrostu gospodarczego?*, Fundacja Naukowa Centrum Analiz Społeczno-Ekonomicznych, „Zeszyty BRE Bank – CASE” 1999, nr 41, s. 14.

<sup>19</sup> J. Kudła, *Ekonomiczne problemy kosztów opodatkowania i nielegalnego unikania podatków*, Wydawnictwo Uniwersytetu Warszawskiego, Warszawa 2004, s. 265.

Pozostałe dochody budżetowe mają dużo mniejsze znaczenie. Na podstawie zmieniającej się treści załącznika 1 do ustawy budżetowej wyróżniamy: dochody niepodatkowe (dywidendy; cło; opłaty, grzywny, odsetki i inne dochody niepodatkowe<sup>20</sup>; wpłaty jednostek samorządu terytorialnego) oraz środki z Unii Europejskiej i z innych źródeł niepodlegające zwrotowi.

**Dywidendy** obejmują wpłaty z zysku przedsiębiorstw państwowych i jednoosobowych spółek Skarbu Państwa oraz dywidendy otrzymywane przez Skarb Państwa z tytułu posiadanych udziałów w spółkach. Wysokość wpływów z tego tytułu uzależniona jest od: koniunktury gospodarczej, sytuacji ekonomiczno-finansowej tych przedsiębiorstw, polityki właścicielskiej Skarbu Państwa (m.in. decyzje walnego zgromadzenia akcjonariuszy w sprawie podziału zysku).

**Cło** to danina publiczna, zbliżona charakterem do podatku. Podstawową cechą jest jego zastosowanie w międzynarodowym handlu towarami i usługami. Wśród funkcji cła wyróżnić należy: fiskalną, społeczno-gospodarczą (ochrona wrażliwych dla gospodarki sektorów, poprawa bilansu płatniczego). Znaczenie tego narzędzia uległo istotnym zmianom, na co wpływ miały przemiany społeczno-gospodarcze (procesy integracyjne, liberalizacja rynku). Z chwilą wejścia Polski do Unii Europejskiej przyjęte zostały przez nasz kraj zasady wspólnej polityki celnej (zniesienie ceł na rynku wewnętrznym UE, wspólna taryfa stosowana w handlu z krajami trzecimi). Możliwości wykorzystania ceł jako instrumentu polityki fiskalnej państwa zostały zatem mocno ograniczone. Obecnie na wysokość dochodów z cła wpływają: wielkość wykonanego importu, średni kurs euro oraz efektywna stawka celna.

**Opłaty** to kolejna forma dochodów zaliczona w ustawie o finansach publicznych do danin publicznych. W literaturze podkreśla się jednak, że trudno jest znaleźć czytelne kryteria, umożliwiające odróżnienie jej od pozostałych danin<sup>21</sup>. Ponieważ najważniejsze miejsce wśród dochodów budżetowych zajmują podatki, można definicję opłaty oprzeć na porównaniu jej z cechami podatku. W określeniu tych danin publicznych występuje wiele cech wspólnych (świadczenie pieniężne o charakterze przymusowym, bezzwrotnym, ogólnym, ustalane jednostronnie i pobierane przez władze publiczne)<sup>22</sup>. Istotna różnica sprowadza się do tego, że opła-

<sup>20</sup> Do 2009 r. ujmowane w trzech pozycjach: dochody jednostek budżetowych, pozostałe dochody niepodatkowe oraz dochody zagraniczne.

<sup>21</sup> B. Kolanowska-Kowalska, *Polityka fiskalna [w:] System finansowy w Polsce*, red. B. Pietrzak, Z. Polański, B. Woźniak, t. II, Wydawnictwa Naukowe PWN, Warszawa 2008, s. 326.

<sup>22</sup> Na podstawie J. Kaleta, *Gospodarka budżetowa*, PWE, Warszawa 1985, s. 121.

cie przypisuje się cechę odpłatności (ekwiwalentności)<sup>23</sup>. Opłaty można podzielić na: opłaty za czynności urzędowe organów władz publicznych (opłaty administracyjne), opłaty za usługi świadczone przez państwowe i samorządowe jednostki organizacyjne oraz osoby prawne (opłaty związane z użytkowaniem) oraz opłaty za korzystanie z dóbr objętych w interesie publicznym szczególnie ochroną (opłaty ekologiczne)<sup>24</sup>. Charakterystyczne dla opłat jest rozproszenie regulacji ich konstrukcji w wielu aktach prawnych.

**Środki z Unii Europejskiej i z innych źródeł niepodlegające zwrotowi** to nowe źródło wyodrębnione w 2004 r., w związku z członkostwem Polski w UE. W budżecie państwa znalazły się zatem środki przekazane z UE m.in. na zniwelowanie luki kasowej (tzw. rekompensata budżetowa – do 2006 r.); rozwój zadań z obszaru polityki strukturalnej UE, mające na celu wyrównywanie różnic między państwami i regionami UE (środki z funduszy strukturalnych, Funduszu Spójności); zadania z zakresu wspólnej polityki rolnej. Warto dodać, że do 2006 r. nie wszystkie środki pochodzące z budżetu UE uwzględniano w budżecie państwa. Począwszy od 2007 r. zostały one w całości włączone do dochodów budżetu państwa.

## **Analiza dochodów budżetu państwa w latach 2000–2008**

Przedstawione w tabeli 3 dane o produkcie krajowym brutto (dalej: PKB) dostarczają informacji o przebiegu koniunktury gospodarczej w naszym kraju.

Na początku badanego okresu (lata 2001–2002) gospodarkę cechowała depresja, a roczne tempo wzrostu PKB w cenach stałych nie przekraczało 1,5%. W kolejnych trzech latach (2003–2005) gospodarka znalazła się w fazie ożywienia gospodarczego, a roczne tempo wzrostu PKB było bardzo zróżnicowane, od 3,6% do 5,3%. Na lata 2006–2008 przypadła faza rozkwitu, z bardzo wysokimi stopami wzrostu gospodarczego – 6,2% w 2006 r. oraz 6,8% w 2007 r. Należy zwrócić uwagę, w jaki sposób cykliczne wahania gospodarki wpływały na wysokość dochodów budżetowych i dochodów podatkowych. Dynamika PKB wykazuje tendencję wzrostową. PKB w badanych latach wzrósł z poziomu 744,4 mld zł w roku 2000 do 1272,8 mld zł.

<sup>23</sup> Pomiędzy opłatą a określoną usługą (czynnością) istnieje związek przyczynowo-skutkowy. Opłata pobierana jest w zamian za konkretne świadczenie ze strony organów państwowych i samorządowych.

<sup>24</sup> E. Denek, J. Sobiech, J. Wolniak, *Finanse publiczne*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2001.

**Tabela 3. Dochody budżetu państwa, PKB (w mld zł) oraz ich dynamika (rok poprzedni = 100)\***

Lata	PKB	Dochody ogółem	Dochody podatkowe
2000	744,4	135,7	119,7
	-	-	-
2001	779,6	140,5	119,1
	101,2	100,0	96,1
2002	808,6	143,5	128,8
	101,4	99,8	105,7
2003	843,2	152,1	135,2
	103,9	105,6	104,6
2004	924,5	156,3	135,6
	105,3	98,7	96,3
2005	983,3	179,8	155,9
	103,6	112,0	111,9
2006	1060,0	197,6	174,9
	106,2	108,3	110,5
2007	1176,7	236,4	206,4
	106,8	115,1	113,6
2008	1272,8	253,5	219,5
	104,9	104,0	103,1

\* W tabeli zaprezentowano dynamikę realną (ceny stałe). Zawarte wielkości PKB, dochodów ogółem oraz dochodów podatkowych podane są w cenach bieżących. Założenia: dynamika nominalna oraz dynamika realna PKB umożliwiły wyznaczenie wskaźnika cen dla produktu krajowego brutto. Wskaźnik ten został wykorzystany w celu wyznaczenia dynamiki realnej dla pozostałych wielkości, czyli dochodów ogółem oraz dochodów podatkowych. Autor zdaje sobie sprawę, że użycie jako deflatora wskaźnika cen dla produktu krajowego brutto może być dyskusyjne

Źródło: na podstawie sprawozdań z wykonania budżetu państwa za lata 2000–2008, [www.mf.gov.pl](http://www.mf.gov.pl) oraz *Polska – wskaźniki makroekonomiczne, roczne mierniki gospodarcze*, [www.stat.gov.pl](http://www.stat.gov.pl) [dostęp: 5 maja 2010 r.].

Dochody ogółem budżetu państwa wzrosły z poziomu 135,7 mld zł w roku 2000 do 253,5 mld zł w 2008 r. Nastąpił również wzrost dochodów podatkowych z 119,7 mld zł w 2000 r. do 219,5 mld zł w roku 2008. Z porównania danych w tabeli 3 wynika, że stopy wzrostu dochodów budżetowych i dochodów podatkowych na ogół różniły się od stóp wzrostu produktu krajowego brutto. Uogólniając, czynnik w postaci koniunktury gospodarczej nie był jedynym wpływającym na wielkość dochodów budżetu państwa oraz dochodów podatkowych. Początkowo, w okresie dekoniunktury (słabe tempo rozwoju gospodarki) dochody budżetowe ogółem oraz dochody podatkowe realnie się zmniejszyły. Wyjątek stanowi sytuacja z roku 2002, kiedy to dochody podatkowe wzrosły realnie aż o 5,7%. Przyczyn takiego niespodziewanego stanu mogło być wiele, np. poprawa funkcjonowania przedsię-

biorstw, dynamika wzrostu spożycia oraz zmiany dokonywane przez ustawodawcę w konstrukcji podatków. Począwszy od 2003 r. dochody budżetowe oraz dochody podatkowe, z wyjątkiem 2004 i 2008 r., rosły bardzo szybko, szybciej niż PKB. Było to pochodną zarówno czynników makroekonomicznych (znaczne przyspieszenie tempa wzrostu gospodarczego, szybki wzrost eksportu, zmniejszająca się stopa bezrobocia), ale i pozostałych czynników (akcesja do Unii Europejskiej; zmiany w poszczególnych podatkach, mające na celu stworzenie dogodnych warunków do pobudzenia wzrostu gospodarczego i polepszenia sytuacji ekonomiczno-finansowej przedsiębiorstw; zintensyfikowanie działań organizacyjno-dyscyplinujących aparatu skarbowego w odniesieniu do egzekucji należności podatkowych). W roku 2004, mimo korzystnych wskaźników makroekonomicznych, nastąpił realny spadek dochodów budżetowych oraz dochodów podatkowych. Przystąpienie Polski do UE oznaczało także zmianę zasad rozliczeń VAT pomiędzy Polską a pozostałymi krajami członkowskimi. To jednorazowe przesunięcie wpłat podatku od towarów i usług od wewnątrzspółnotowego nabycia towarów oraz inne czynniki<sup>25</sup> wpłynęły na spadek dochodów z VAT.

W Polsce w latach 2000–2008 relacja dochodów budżetu państwa do produktu krajowego brutto wynosiła około 19%. Wysokość udziału dochodów budżetowych w produkcie krajowym brutto jest pochodną kształtowania się dynamiki dochodów budżetu państwa i dynamiki PKB. Jeśli dynamika dochodów budżetu państwa będzie wyższa niż dynamika PKB, wówczas wzrośnie relacja dochodów budżetu państwa do PKB. Sformułowanie, jakoby w badanych latach państwo za pomocą dochodów budżetowych przejęło najwięcej (aż 20,1% PKB) w 2007 r., nie jest odpowiednie, bowiem zwiększył się nie tylko udział dochodów budżetu państwa do PKB z tytułu dochodów podatkowych, ale nastąpił znaczny wpływ środków z Unii Europejskiej.

Analiza wielkości i struktury dochodów budżetowych ogółem (zob. tabela 4) pozwala wskazać najważniejsze zmiany, jakie zachodziły w dochodach budżetu państwa w latach 2000–2008. Udział podatków w dochodach budżetowych cechował się, poza poziomem z 2001 r., nieznacznymi wahaniami (od 86,6% w 2008 r. do 89,8% w 2002 r.). Dla ścisłości należy dodać, iż bardzo mały udział dochodów podatkowych (nieprzekraczający 85%) był konsekwencją nie tylko niskiego wykonania dochodów podatkowych, ale również znacznie wyższych niż w 2000 r. dochodów niepodatkowych. Dane

<sup>25</sup> Zmiana w sposobie księgowania zwrotów VAT w okresie przejściowym. Dochody z podatku zostały zmniejszone, ponieważ zwroty dokonywane w okresie od 1 do 25 stycznia 2005 r. księgowano w ciężar rachunku budżetowego z 2004 r.

wymagają jednak komentarza, gdyż nie są w pełni porównywalne. Ten imponujący wzrost o 5,4 mld zł wynikał z prawie 121% wzrostu dochodów z tytułu wpłat z zysku Narodowego Banku Polskiego (NBP) oraz dochodów z opłat koncesyjnych Uniwersalnego Systemu Telekomunikacji Ruchomej (UMTS). Należy zaznaczyć, że w pierwszym przypadku było to efektem czynników jednorazowych, które wystąpiły właśnie w 2001 r. (zmiana metody księgowania w NBP z kasowej na memoriałową), w drugim zaś stosowaną metodą liczenia dochodów budżetowych (do 2002 r. uwzględniano dochody uzyskiwane ze sprzedaży *collaterale* oraz opłat koncesyjnych UMTS). W kolejnych latach można zaobserwować coraz mniejszą rolę niepodatkowych źródeł pozyskiwania dochodów budżetowych w zaspokajaniu potrzeb publicznych w Polsce. Od 2004 r. w procesie gromadzenia dochodów przez budżet państwa następuje zmiana, powstaje nowa kategoria dochodów – transfery z budżetu Unii Europejskiej.

**Tabela 4. Dochody budżetu państwa w Polsce oraz ich struktura**

Wyszczególnienie	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
(w mld zł)									
Dochody ogółem	135,7	140,5	143,5	152,1	156,3	179,8	197,6	236,4	253,5
Dochody podatkowe	119,7	119,1	128,8	135,2	135,6	155,9	174,9	206,4	219,5
Dochody niepodatkowe*	16	21,4	14,7	16,9	18,1	21,5	20,8	22,5	19,3
Środki z UE	-	-	-	-	2,6	2,4	1,9	7,5	14,7
Udział w dochodach budżetu państwa ogółem (w %)									
Dochody podatkowe	88,2	84,8	89,8	88,9	86,8	86,7	88,5	87,3	86,6
Dochody niepodatkowe	11,8	15,2	10,2	11,1	11,6	12,0	10,5	9,5	7,6
Środki z UE	-	-	-	-	1,6	1,3	1,0	3,2	5,8

\* W pozycji dochody niepodatkowe uwzględniono także dochody zagraniczne. Zabieg taki był niezbędny w celu porównywalności danych, bowiem w latach 2000–2006 dochody zagraniczne były ujmowane oddzielnie, poza grupą dochodów niepodatkowych, a w latach 2007–2008 jako jedne ze składników tej grupy dochodów.

Źródło: jak pod tabelą 3.

Wspomniano już, że budżet państwa zasilany jest zarówno przez podatki pośrednie, jak i bezpośrednie. Udział podatków pośrednich w dochodach budżetu państwa był wysoki i przekraczał od 2002 r. 60% (zob. tabela 5). Najwyższe dochody wpływały z tytułu podatku od towarów i usług. Ich udział w dochodach budżetu państwa wzrósł z 38,1% w 2000 r. do 42,7% w 2006 r., a następnie obniżył się do 40,1% w 2008 r. Kolejne miejsce zajmował podatek akcyzowy ze średnim udziałem wynoszącym około 21%. Dochody z podatku od gier, jak wynika z danych w tabeli 5, stanowiły marginalną część dochodów budżetu państwa.



**Tabela 5. Znaczenie podatków pośrednich w dochodach budżetu państwa**

Wyszczególnienie	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
(w mld zł)									
Dochody ogółem	135,7	140,5	143,5	152,1	156,3	179,8	197,6	236,4	253,5
Podatki pośrednie	79,7	82,4	89,6	95,5	101,0	115,7	127,4	146,5	153,7
VAT	51,7	52,9	57,4	60,4	62,3	75,4	84,4	96,4	101,8
Podatek akcyzowy	27,3	28,9	31,5	34,4	38,0	39,5	42,1	49,0	50,5
Podatek od gier	0,7	0,6	0,7	0,7	0,7	0,8	0,9	1,1	1,4
Udział w dochodach budżetu państwa (w %)									
Podatki pośrednie	58,7	58,7	62,4	62,8	64,6	64,3	64,5	62,0	60,6
VAT	38,1	37,7	40,0	39,7	39,9	41,9	42,7	40,8	40,1
Podatek akcyzowy	20,1	20,6	22,0	22,6	24,3	22,0	21,3	20,7	20,0
Podatek od gier	0,5	0,4	0,4	0,5	0,4	0,4	0,5	0,5	0,5

Źródło: jak pod tabelą 3.

Udział dochodów uzyskiwanych z tytułu podatków bezpośrednich w ogólnych dochodach budżetowych wykazywał do roku 2004 tendencję spadkową (zob. tabela 6). Od roku 2005 dochody te powoli wzrastają, by osiągnąć w 2008 r. poziom 26% udziału w dochodach budżetu państwa. Wcześniejszy spadek ich udziału w dochodach budżetu państwa wynikał przede wszystkim ze zmian systemowych, polegających na przesunięciu części wpływów podatkowych do innych segmentów sektora finansów publicznych (zasilanie jednostek samorządu terytorialnego w środki publiczne – zwiększanie udziałów tych jednostek we wpływach z podatków dochodowych; przeniesienie części kwoty PIT do dochodów NFZ). Nie można pominąć również licznych zmian w konstrukcji podatków dochodowych, które przełożyły się na wysokość wpływów do budżetu państwa (np. obniżenie stawek podatkowych, ograniczenie zakresu ulg podatkowych).

W tabeli 7 przedstawiono udział wszystkich podatków pośrednich i bezpośrednich w dochodach podatkowych budżetu państwa.

Najważniejszym źródłem dochodów podatkowych jest VAT. Jego udział rósł w badanym okresie i od 2004 r. zawiera się w przedziale między 45% a prawie 49%. Na umocnienie się dominującej pozycji tego podatku w dochodach podatkowych wpłynęło tempo rozwoju gospodarczego w kolejnych latach, co zaowocowało wzrostem zrealizowanych przez przedsiębiorstwa obrotów. Wyjaśniając przyczyny zmian w wydajności tego źródła gromadzenia dochodów budżetowych, należy pamiętać, że podatki charakteryzują się różną wrażliwością na przebieg koniunktury gospodarczej. Podatki od wydatków, w tym podatek od towarów i usług, w mniejszym stopniu niż podatki bezpośrednie reagują na wahania koniunkturalne. Efektem tego



**Tabela 6. Znaczenie podatków bezpośrednich w dochodach budżetu państwa**

Wyszczególnienie	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
(w mld zł)									
Dochody ogółem	135,7	140,5	143,5	152,1	156,3	179,8	197,6	236,4	253,5
Podatki bezpośrednie	40	36,6	39,1	39,8	34,6	40,2	47,4	59,9	65,9
CIT	16,9	13,2	15,0	14,1	13,1	15,8	19,3	24,5	27,2
PIT	23,1	23,4	24,1	25,7	21,5	24,4	28,1	35,4	38,7
Udział w dochodach budżetu państwa (w %)									
Podatki bezpośrednie	29,5	26,0	27,2	26,2	22,1	22,4	24,0	25,3	26,0
CIT	12,5	9,4	10,4	9,3	8,4	8,8	9,8	10,4	10,7
PIT	17	16,6	16,8	16,9	13,7	13,6	14,2	14,9	15,3

Źródło: jak pod tabelą 3.

**Tabela 7. Udział poszczególnych podatków w dochodach budżetu państwa z podatków**

(w %)

Wyszczególnienie	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Dochody podatkowe	100	100	100	100	100	100	100	100	100
VAT	43,2	44,4	44,6	44,7	45,9	48,4	48,3	46,7	46,4
Podatek akcyzowy	22,8	24,3	24,5	25,4	28,0	25,3	24,1	23,7	23,0
Podatek od gier	0,6	0,5	0,5	0,5	0,5	0,5	0,5	0,5	0,6
PIT	19,3	19,7	18,7	19,0	15,9	15,7	16,1	17,2	17,6
CIT	14,1	11,1	11,7	10,4	9,7	10,1	11,0	11,9	12,4

Źródło: jak pod tabelą 3.

były wysokie dochody z tego podatku również w okresie mniej korzystnej koniunktury gospodarczej. Najwyższe udziały VAT w dochodach podatkowych odnotowano w kolejnych latach po akcesji Polski do UE. Zniesienie granic celnych między Polską a pozostałymi krajami Unii, ale i wprowadzenie lepszej kontroli celnej na granicy, szybki wzrost eksportu do Unii Europejskiej, wykorzystanie środków unijnych w realizowanych inwestycjach nie pozostawały bez wpływu na sytuację gospodarczą w drugiej połowie analizowanego okresu. Nie bez znaczenia dla wysokości dochodów z podatku były zmiany przeprowadzane przez ustawodawcę. Do najistotniejszych można zaliczyć poszerzenie bazy podatkowej dokonane przez rozszerzenie zakresu przedmiotowego i podmiotowego podatku, ograniczenie towarów i usług objętych stawkami preferencyjnymi. Warto przypomnieć, że przyjęta stawka podstawowa należała od początku i nadal należy do najwyższych wśród systemów podatkowych krajów należących do Unii. Trzeba liczyć się z tym, że dalsze utrzymywanie bardzo wysokiej stawki podatkowej tego podatku może tworzyć bariery popytu i niekorzystnie wpływać – co ważne

dla fiskusa – na wydajność fiskalną podatku VAT. Wielu ekonomistów od dawna już postulowało zmianę stawek w podatku od towarów i usług ze względu na konkurencyjność polskiej gospodarki<sup>26</sup>.

Drugim pod względem wysokości źródłem dochodów podatkowych budżetu państwa jest podatek akcyzowy. Z roku na rok w coraz większym stopniu pełnił on funkcję ważnego narzędzia zasilania budżetu państwa. Udział podatku akcyzowego w dochodach podatkowych systematycznie wzrastał do roku 2004 (28%), natomiast w kolejnych latach zmniejsza się. W Unii Europejskiej stawki podatku akcyzowego na niektóre produkty są zharmonizowane (wyroby alkoholowe, tytoniowe, produkty energetyczne). W tej sytuacji przyczyny zmniejszania się udziału podatku akcyzowego należy upatrywać w mniejszym popycie na niektóre wyroby akcyzowe.

Dochody podatkowe z tytułu PIT znajdowały się w przedziale dosyć zróżnicowanym – od 15,7% do 19,7%. Dane te trudno jest jednoznacznie zinterpretować, bowiem podobnie jak w przypadku pozostałych podatków, na ich wielkość wpływa koniunktura gospodarcza oraz trwałość i istotność przeprowadzanych zmian. Trzeba przyznać, że zmian zachodzących w konstrukcji podatku dochodowego od osób fizycznych było bardzo wiele. Dla wydajności fiskalnej tego podatku ważne było: wprowadzenie 19% stawki PIT dla osób prowadzących działalność gospodarczą, przyjęte zasady waloryzacji progów podatkowych, kosztów uzyskania przychodów ze stosunku pracy i pokrewnych, zasady stosowania odliczeń (od dochodu lub od podatku), zakres stosowanych ulg podatkowych. Jeśli chodzi o dane odzwierciedlające znaczenie PIT, to istotne pozostaje, iż łączna kwota jego wpływów jest dużo większa niż wynika to z jej udziału w dochodach budżetu państwa (udziały jednostek samorządu terytorialnego we wpływach z tego podatku, składka na powszechne ubezpieczenia zdrowotne).

Udział dochodów uzyskiwanych z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych w dochodach podatkowych wykazywał do 2004 r. tendencję spadkową. Od 2005 r. znaczenie CIT powoli wzrasta. Przyczyn tego należy upatrywać we, wspomnianym już, korzystnym rozwoju koniunktury gospodarczej, a także zmianach w konstrukcji tego podatku. Warto wymienić chociażby obniżenie stawki podatkowej z 27% do 19%, przepisy usprawniające proces rozliczania się podatnika z fiskusem (różne systemy zaliczkowe).

Dochody niepodatkowe, jak wykazano, mają w porównaniu z podatkowymi niewielkie znaczenie dla budżetu państwa. W tabeli 8 przedstawiono strukturę dochodów niepodatkowych.

<sup>26</sup> Zob. *Teoretyczne podstawy reformy podatków w Polsce*, op. cit., s. 143.

**Tabela 8. Dochody niepodatkowe budżetu państwa i ich struktura**

Wyszczególnienie	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
(w mln zł)									
Dochody niepodatkowe	16020	21426	14777	16883	18122	21465	20779	22448	19309
Dywidenda	930	889	637	958	1810	3161	4045	3622	3320
Wpłaty z zysku NBP	2206	4869	2582	4681	4057	4168	1158	2478	-
Cło	5080	4061	3806	3751	2281	1271	1386	1748	1728
Dochody jednostek budżetowych	6523	6435	6645	6616	8197	10844	11176	11795	11092
Pozostałe dochody niepodatkowe	1018	3817	362	473	393	409	601	605	705
Wpłaty jednostek samorządu terytorialnego	129	183	247	271	1200	1207	1688	1866	2165
Dochody zagraniczne	134	1172	498	133	184	405	725	334	299
Udział w dochodach niepodatkowych budżetu państwa (w %)									
Dywidenda	5,8	4,1	4,3	5,7	10,0	14,7	19,5	16,1	17,2
Wpłaty z zysku NBP	13,8	22,7	17,5	27,7	22,4	19,4	5,6	11,0	-
Cło	31,7	19,0	25,7	22,2	12,6	5,9	6,7	7,8	8,9
Dochody jednostek budżetowych	40,7	30,0	45,0	39,2	45,2	50,5	53,8	52,5	57,4
Pozostałe dochody niepodatkowe	6,4	17,8	2,4	2,8	2,2	1,9	2,9	2,7	3,7
Wpłaty jednostek samorządu terytorialnego	0,8	0,9	1,7	1,6	6,6	5,7	8,1	8,3	11,2
Dochody zagraniczne	0,8	5,5	3,4	0,8	1,0	1,9	3,4	1,6	1,6

Źródło: jak pod tabelą 3.

Głównym źródłem dochodów w tej grupie (przekraczającym 50%) są dochody jednostek budżetowych (opłaty i koszty sądowe, grzywny, mandaty i kary, opłaty za koncesje i licencje). Pewną stabilność wykazują od 2006 r. dochody z tytułu wpłat JST. Znikome znaczenie tego źródła w przeszłości wynikało z faktu objęcia obowiązkiem dokonywania wpłat na część równoważącą subwencji ogólnej tylko gmin. Od 2004 r. zgodnie z treścią ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (Dz.U. z 2004 r. nr 203, poz. 1966 ze zm.) obowiązek dokonywania takich wpłat nałożono również na powiaty i województwa (wpłaty z przeznaczeniem na część regionalną subwencji ogólnej). Wpływy z ceł odgrywały poważną rolę jeszcze do końca 2003 r. Od roku 2004 charakterystyczny jest wyraźny spadek wpływów z tego tytułu. Jak wspomniano, był to skutek obowiązujących w UE zasad polityki celnej. Na uwagę zasługują wpływy z dywidendy, których udział od 2004 r. jest już tylko dwucyfrowy. Należy to tłumaczyć sprzyjającą koniunkturą gospodarczą, która przełożyła się na korzystne wyniki finansowe spółek oraz mniejszym tempem prywatyzacji, co oznaczało utrzymanie liczby podmiotów zobowiązanych do dokonywania tych wpłat. Wysokość wpłat z zysku

NBP uzależniona jest od wyniku finansowego banku centralnego. W 2007 r. wynik finansowy NBP był ujemny, co było równoznaczne z brakiem wpływów do budżetu państwa z tego źródła w 2008 r.

## Podsumowanie

Finanse sektora publicznego są na tyle złożone, że trudno jednoznacznie ocenić zachodzące w nich zmiany. Tym bardziej, co często jest podkreślane w literaturze, że prezentowane dane empiryczne są bardzo ogólne, a to ogranicza możliwości przeprowadzenia rzetelnej analizy. Wiedza w zakresie szczegółowej struktury dochodów budżetu państwa ma jednak istotne znaczenie dla kształtowania w przyszłości systemu danin publicznych i pozostałych.

Konkludując prowadzone rozważania, autor wyraża pogląd, że wydajność fiskalna danin publicznych stanowi wypadkową wskazanych w tekście czynników. Można je sklasyfikować następująco: czynniki makroekonomiczne (np. stopa wzrostu PKB, stopa wzrostu eksportu i importu, wskaźnik wzrostu cen towarów i usług, stopa bezrobocia), w zróżnicowany sposób wpływające na wysokość dochodów z poszczególnych danin publicznych oraz rozwiązania systemowe przyjęte przez konstruktorów systemów danin publicznych (zmiany w konstrukcjach poszczególnych podatków, zamierzone bądź nie zależności zachodzące między poszczególnymi daninami).

Na podstawie przeprowadzonej analizy można stwierdzić, że:

- dochody podatkowe stanowią najważniejsze źródło zasilania budżetu państwa,
- w strukturze dochodów podatkowych dominują podatki pośrednie,
- wpływ czynników na kształtowanie się struktury danin publicznych jest zróżnicowany,
- w najważniejszych fiskalnie podatkach występuje zależność pomiędzy przeprowadzanymi przez ustawodawcę zmianami w ich konstrukcji a poziomem wpływów do budżetu państwa.

Omawiając politykę podatkową, należy uznać za konieczne jej powiązanie z polityką budżetową (fiskalną) państwa<sup>27</sup>. O tym, jakie zadania stawiane są przed polityką budżetową, decydują głównie: zakres realizowanych przez państwo funkcji zewnętrznych i wewnętrznych oraz przyjęty model społeczno-gospodarczy. W polityce budżetowej, obejmującej

<sup>27</sup> W literaturze przedmiotu polityka fiskalna traktowana jest na ogół jako synonim polityki budżetowej.

ustalanie celów i instrumentów ich realizacji w obszarze dochodów oraz wydatków publicznych<sup>28</sup>, od lat wyróżnia się dwa podstawowe, zróżnicowane podejścia do roli państwa w rozwiązywaniu podstawowych problemów społeczno-gospodarczych danego kraju, tj. teorię liberalną i teorię interwencjonizmu państwowego. Wydaje się jednak, iż przegląd teorii finansów publicznych uprawnia do stwierdzenia, że trudno jest jednoznacznie określić uniwersalne standardy polityki fiskalnej. S. Owsiak podkreśla, iż wskazane jest kierowanie się zasadą relatywizmu, czyli doboru narzędzi fiskalnych do panujących warunków gospodarczych, społecznych, politycznych, historycznych, religijnych itp.<sup>29</sup>.

W ostatnich latach w doktrynie fiskalnej w zakresie oceny polityki fiskalnej zwraca się uwagę głównie na kryterium utrzymania dyscypliny fiskalnej (m.in. równowaga fiskalna w rozumieniu Traktatu z Maastricht). Przyjmując argumenty przemawiające za działaniami służącymi przywróceniu równowagi budżetowej, należy także w polityce budżetowej doszukiwać się możliwości pobudzania koniunktury gospodarczej. Oczywiście rolą państwa nie jest zastępowanie mechanizmów rynkowych, ale ich wspieranie, po to, aby uzyskać dodatkowe efekty rozwojowe, zwłaszcza w dziedzinach, w których mechanizmy rynkowe nie są do tego zdolne. Przykładowo, cytowany już S. Owsiak, słusznie uważa, iż w ramach polityki podatkowej istnieje możliwość promowania wzrostu gospodarczego za pomocą systemowych ulg podatkowych<sup>30</sup>. W toczącej się dyskusji pojawiają się również dylematy dotyczące: modelu opodatkowania bezpośredniego (liniowe czy progresywne?), zakresu łagodzenia obciążeń fiskalnych i ich ewentualnego wpływu na rozwój przedsiębiorczości, a także udziału oraz wzajemnych relacji pomiędzy podatkami pośrednimi i bezpośrednimi w systemie podatkowym. Ponadto trzeba pamiętać, że oprócz polityki fiskalnej jest również polityka monetarna. Obie powinny służyć realizacji polityki gospodarczej państwa, a to oznacza ich ściśle skoordynowanie.

Jednocześnie autor artykułu wyraża nadzieję, że przedstawiciele nauki, praktyki oraz politycy w bardziej odpowiedzialny sposób podejść do finansów sektora publicznego. Ocenic można jako charakterystyczne zachodzące, także w sektorze publicznym, zmiany. W zakresie omawia-

<sup>28</sup> Z Fedorowicz, *Polityka gospodarcza, polityka fiskalna, polityka pieniężna* [w:] *Finanse, bankowość i ubezpieczenia*, t. I, red. K. Jajuga, M. Łyszczak, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej im. O. Langego we Wrocławiu, Wrocław 2001.

<sup>29</sup> S. Owsiak, *Teoretyczne podstawy doktryny fiskalnej Polski* [w:] *Wybrane zagadnienia teorii oraz praktyki finansów*, red. J. Nowakowski, J. Ostaszewski, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa 2005.

<sup>30</sup> *Ibidem*.

nych dochodów budżetowych mogą dotyczyć bardzo prawdopodobnej sytuacji niewystarczających ich wielkości. Wszyscy są zgodni co do konieczności reformy finansów publicznych i jej elementów, np. systemu podatkowego. Problemem pozostaje wybór drogi. Należy mieć jednak świadomość, że w dużej mierze wynika ona z aktualnej sytuacji w sferze finansów publicznych i przyszłych wyzwań charakterystycznych dla otwartej gospodarki.

## Bibliografia

- E. Denek, J. Sobiech, J. Wolniak, *Finanse publiczne*, Wydawnictwa Naukowe PWN, Warszawa 2001.
- Finanse, banki i ubezpieczenia w Polsce u progu XXI wieku*, t. VI, *Opodatkowanie*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Poznaniu, Poznań 2000.
- Finanse, bankowość i ubezpieczenia*, t. I, red. K. Jajuga, M. Łyszczak, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej im. O. Langego, Wrocław 2001.
- Finanse publiczne i prawo finansowe*, red. C. Kosikowski, E. Ruśkowski, Wolters Kluwer, Warszawa 2008.
- F. Grądalski, *System podatkowy w świetle teorii optymalnego opodatkowania*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa 2006.
- F. Grądalski, *Wstęp do teorii opodatkowania*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa 2004.
- J. Ickiewicz, *Obciążenia fiskalne przedsiębiorstw*, PWE, Warszawa 2009.
- J. Kaleta, *Gospodarka budżetowa*, PWE, Warszawa 1985.
- J. Kudła, *Ekonomiczne problemy kosztów opodatkowania i nielegalnego unikania podatków*, Uniwersytet Warszawski, Warszawa 2004.
- O nowy ład podatkowy w Polsce*, J. Ostaszewski (red.), Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa 2007.
- S. Owsiak, *Finanse publiczne – teoria i praktyka*, Wydawnictwa Naukowe PWN, Warszawa 1998.
- Podstawy finansów*, K. Marecki (red.), PWE, Warszawa 2008.
- N. Stern, *Jaka reforma podatkowa jest potrzebna do szybkiego wzrostu gospodarczego?*, Fundacja Naukowa Centrum Analiz Społeczno-Ekonomicznych, „Zeszyty BRE Bank – CASE” 1999.
- System finansowy w Polsce*, red. B. Pietrzak, Z. Polański, B. Woźniak, t. II, Wydawnictwa Naukowe PWN, Warszawa 2008.
- Teoretyczne podstawy reformy podatków w Polsce*, red. J. Ostaszewski, Z. Fedorowicz, T. Kierczyński, Difin, Warszawa 2004.
- Wybrane zagadnienia teorii oraz praktyki finansów*, red. J. Nowakowski, J. Ostaszewski, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa 2005.

Sprawozdania z wykonania budżetu państwa za lata 2000–2008.

Ustawa z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, Dz.U. z 2000 r. nr 14, poz. 176 ze zm.

Ustawa z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, Dz.U. z 2000 r. nr 54, po. 654 ze zm.

Ustawa z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, Dz.U. nr 54, poz. 535 ze zm.

Ustawa z 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym, Dz.U. z 2009 r. nr 3, poz. 11.

Ustawa z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, Dz.U. nr 157, poz. 1240 ze zm.