



Tom 25/2017, ss. 215–230  
ISSN 1644-888X  
e-ISSN 2449-7975  
DOI: 10.19251/ne/2017.25(14)  
www.ne.pwspzlock.pl

---

**Michał Jaszczyński**

Szkoła Główna Handlowa

## **FUNKCJE PODATKÓW W GOSPODARCE**

### THE ROLE OF TAXES IN ECONOMY

#### **Streszczenie**

Podatki stanowią podstawowe źródło dochodów budżetu państwa i jednostek samorządu terytorialnego, a problematyka podatkowa ma szczególne znaczenie dla gospodarki każdego kraju, jego obywateli i podmiotów gospodarczych funkcjonujących na rynku danego kraju. W związku z objęciem swoim zasięgiem niemal wszystkich osób fizycznych oraz osób prawnych działających na rynku, podatki są podstawowym instrumentem wpływającym przez państwo na gospodarkę. Podatki odgrywają znaczącą rolę w życiu codziennym i powinny być brane pod uwagę przez każdego przy planowaniu każdej aktywności gospodarczej. Najstarszą funkcją podatków jest funkcja fiskalna, zgodnie z którą, że podatki mają dostarczać państwu i samorządom

#### **Summary**

Taxes are a primary source of revenue for the state budget and local government units. Tax issues have significant importance to the economy of each country, its citizens and all entities operating on its market. Taxes play a significant role in everyday life and should be taken into account by everyone when planning every business activity. The oldest function of taxes is the fiscal function, according to which taxes should provide the state and local governments with adequate revenue to cover all public expenditure. Taxes account for almost 90% of all budget revenue, and the fiscal function of taxes in recent years has increased with the country's economic development.

**Keywords:** taxes, budget revenue, role, importance

lokalnym odpowiednie dochody na pokrycie wydatków publicznych. Podatki stanowią prawie 90% wszystkich dochodów budżetowych, a funkcja fiskalna podatków w ostatnich latach wzrasta wraz z rozwojem gospodarczym kraju.

**Słowa kluczowe:** podatki, funkcje, budżet państwa, znaczenie

## **Wprowadzenie**

Podatki stanowią podstawowe źródło dochodów budżetu państwa i jednostek samorządu terytorialnego, a problematyka podatkowa ma szczególne znaczenie dla gospodarki każdego kraju, jego obywateli i podmiotów gospodarczych funkcjonujących na rynku danego kraju. W związku z objęciem swoim zasięgiem niemal wszystkich osób fizycznych oraz osób prawnych działających na rynku, podatki są podstawowym instrumentem wpływającym przez państwo na gospodarkę. Podatki odgrywają znaczącą rolę w życiu codziennym i powinny być brane pod uwagę przez każdego przy planowaniu każdej aktywności gospodarczej.

### **1. Geneza podatku**

Podatki odegrały istotną rolę w historii powszechnej, mając wpływ na wiele wydarzeń decydujących o losach Polski i świata. Dla przykładu można tutaj wspomnieć o podatkowym przywileju koszyckim z 1374 roku, w związku z którym król Ludwik Węgierski zagwarantował szlachcie polskiej nienakładanie podatków bez jej zgody ponad ustalony limit. Przywilej króla Ludwika Węgierskiego rozpoczął okres Rzeczypospolitej Szlacheckiej, w którym szlachta w zamian za zgodę na nałożenie podatków ponad ustalony limit, uzyskiwała nowe prawa [Gwiazdowski, 2007]. Podatki w tym wypadku przyczyniły się do wzrostu roli szlachty polskiej, co przełożyło się na późniejsze wydarzenia historyczne i co miało bezpośredni wpływ na historię Polski.

Genezę podatku można łączyć z rozwojem struktur państwowych i powstaniem konstrukcji zcentralizowanej redystrybucji środków publicznych [Chojna – Duch i Litwińczyk, 2009]. Rozbudowa państwa oraz liczba zadań nałożona na panującego skutkowały koniecznością gromadzenia odpowiednich środków. Pierwsze podatki, w formie pieniężnej, znane były jednak

już starożytności w Cesarstwie Rzymskim i Grecji. W starożytnym Egipcie, początkowo funkcję podatków pełniły tzw. czynsze dzierżawne, które z czasem zostały zastąpione podatkami w znaczeniu sensu stricto – pojawiły się różne formy podatków, jak np. podatek od oleju jadalnego [Brzeziński, 2008]. W starożytnej Grecji, pojawił się podatek gruntowy, natomiast w roku 594 p.n.e. za sprawą pierwszego archonta – Solona, pojawiła się tzw. ejsfora – podatek jednorazowy, pobierany doraźnie np. na potrzeby prowadzonej wojny [Wyrzykowski, 2008].

W starożytnym Rzymie została wykształcona tzw. pretoria – odpowiednik współczesnych ceł, a także tributum - quasi-podatek, który pobierany był na potrzeby prowadzonej wojny, a zwracany był w przypadku zwycięstwa. W czasach Juliusza Cezara, pojawiły się pierwsze podatki obrotowe.

Proces rozdzielania majątku publicznego i majątku władcy, zapoczątkowany w okresie Odrodzenia, dał początek istotnym zmianom w strukturach rozdysponowywania gromadzonych środków publicznych, a podatki już nie służyły tylko pokrywaniu kosztów prowadzonych wojen i wydatków na administrację wewnętrzną. Pierwsze podatki o charakterze ogólnym miały charakter podatków majątkowych.

Duże znaczenie dla rozwoju nowożytnych państw i wyeliminowania samowolnego nakładania podatków przez panujących miała francuska Deklaracja Praw Człowieka i Obywatela z 1789 roku która zawierała zapis stanowiący że *„wszyscy obywatele mają prawo osobiście lub przez swych przedstawicieli stwierdzać konieczność nakładania podatków publicznych, w wolny sposób je akceptować, śledzić ich wykorzystywanie oraz określać ich kwotę, podstawę, pobór i czas trwania”*.

W związku z rozwojem gospodarczym zapoczątkowanym na przełomie XVIII i XIX wieku, środki pieniężne zgromadzone dzięki podatkom, zaczęto przeznaczać także na potrzeby społeczne. W 1798 roku w Anglii pojawił się pierwszy podatek dochodowy (niemniej wprowadzony został w związku z koniecznością finansowania przygotowań do wojny z Francją) [Wyrzykowski, 2004]. We Włoszech podatek dochodowy wprowadzono w 1864 roku, a w Niemczech 1891 roku. W kolejnych państwach europejskich podatek ten pojawił się z uwagi na konieczności finansowania kosztów I wojny światowej.

W Stanach Zjednoczonych oraz w Niemczech w 1920 roku pojawił się podatek dochodowy od osób prawnych (pierwsze koncepcje dotyczące tego podatku w Stanach Zjednoczonych powstały roku 1909 roku). Po II wojnie

światowej we Francji rozdzielono podatek dochodowy od osób fizycznych i od osób prawnych, natomiast w 1954 roku, wprowadzono w tym samym kraju podatek od towarów i usług – VAT (z ang. Value Added Tax), powszechnie funkcjonujący od lat 70-tych minionego wieku (autorem koncepcji podatku od wartości dodanej był w 1920 r. niemiecki uczonek Carl von Siemens).

Na podstawie powyższego widać, że pierwsze podatki miały charakter szczegółowy a dopiero z czasem aparaty urzędnicze poszczególnych krajów rozwinęły się do tego stopnia aby możliwe było konstruowanie, nakładanie i pobór podatków o charakterze ogólnym. W ciągu XX wieku, na całym świecie praktycznie z roku na roku, opodatkowaniem obejmowano coraz więcej stanów faktycznych i prawnych.

## 2. Pojęcie podatku

Podatek jest definiowany jako jednostronne, przymusowe, nieodpłatne, nieekwiwalentne i bezzwrotne świadczenie pieniężne na rzecz państwa lub określonego związku publicznoprawnego.

Jednostronność podatku przejawia się w tym, iż podmiot nim obciążony nie ma bezpośredniego wpływu na jego wysokość oraz na określenie zdarzenia, z którym wiąże się obowiązek zapłaty podatku. W konsekwencji oznacza to, iż niedopuszczalna jest np. negocjacja wysokości danego podatku, bowiem wskazana jednostronność podatku jest przejawem tzw. „władztwa podatkowego” suwerennej władzy państwowej, a sama wysokość podatku określona jest w obowiązujących przepisach prawnych.

Konsekwencją występowania państwa w roli suwerena obdarzonego wskazanym „władztwem podatkowym” jest inna cecha podatku - jego przymusowość tj. bezwzględny obowiązek jego zapłaty przez podmioty nim ociążone. Należy w tym miejscu podkreślić, że stosunek między podmiotem zobowiązanym do zapłaty podatku a podmiotem uprawnionym do jego nałożenia jest stosunkiem podporządkowania, co wynika z władczych uprawnień państwa.

Ponadto, podatek jest świadczeniem nieodpłatnym, w związku z czym jego uiszczenie, nie pociąga za sobą bezpośrednich konsekwencji zwrotnych organów władzy publicznej. Przejawem tego jest brak obowiązku jakiegokolwiek świadczenia wzajemnego na rzecz podatnika (podatnikowi nie przysługuje roszczenie o jakiegokolwiek świadczenie). Ta cecha podatku pozwala odróżnić go od opłaty. W przypadku opłaty, uiszczający ją, w zamian za świadczenie pieniężne otrzymuje określone świadczenie ze strony państwa.

Istotą opłaty jest zatem ekwiwalentność świadczeń tj. odpłatność w zamian za usługę świadczoną przez państwo lub jednostkę samorządu terytorialnego (wskazane podmioty pobierają opłaty za konkretne czynności).

Podatek jest także świadczeniem bezzwrotnym, a jego ewentualny zwrot może wynikać jedynie z nadpłaty podatku – czyli sytuacji gdy podatek został zapłacony nienależnie lub w kwocie wyższej od należnej. Wyżej wymienione cechy podatku mają charakter ogólny i niewyczerpujący, niemniej są one opisywane w literaturze najczęściej.

### **3. Funkcje podatków**

Funkcje podatków ulegają ewolucji wraz ze zmianą roli sektora publicznego w gospodarce. Współcześnie, podatkom przypisuje się wiele funkcji, które ogólnie można podzielić na funkcje fiskalne i pozafiskalne. Do katalogu tych ostatnich można zaliczyć natomiast m.in. funkcję redystrybucyjną, stabilizacyjną, alokacyjną, społeczną czy informacyjno-kontrolną [Cieślukowski, 2012].

Najstarszą funkcją podatków jest funkcja fiskalna, zgodnie z którą, że podatki mają dostarczać państwu i samorządom lokalnym odpowiednie dochody na pokrycie wydatków publicznych. Nie wszystkie podatki cechują się jednak jednakową wydajnością. Biorąc pod uwagę wydajność i wpływ na budżet państwa, funkcję fiskalną najlepiej spełniają w Polsce podatek od towarów i usług (VAT), podatek akcyzowy, podatek dochodowy od osób fizycznych (PIT), podatek dochodowy od osób prawnych (CIT).

Podatki stanowią prawie 90% wszystkich dochodów budżetowych, a funkcja fiskalna podatków w ostatnich latach wzrasta wraz z rozwojem gospodarczym kraju. W krajach uprzemysłowionych, w których większość osób uzyskuje dochody pieniężne z pracy bądź własności, podatek dochodowy jest podatkiem bardzo wydajnym, co wiąże się z tym, że dochody obywateli są stabilne i odpowiednio wysokie. Wysokie uprzemysłowienie kraju, wzrost gospodarczy i duża liczba transakcji gospodarczych w kraju ma także wpływ na dochody budżetowe z podatku VAT (który jest głównym źródłem dochodów budżetowych).

**Tabela 1. Znaczenie podatków dla budżetu państwa**

	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Dochody budżetu państwa (mln zł)	274 183,5	250 302,8	277 557,0	287 595,1	279 151,2	283 543,0	289 137,0
Dochody podatkowe razem (mln zł)	214 878,8	222 552,7	243 210,9	248 274,6	241 650,9	254 781,0	259 674,0
Udział dochodów podatkowych w dochodach razem (%)	78,4	88,9	87,6	86,3	86,6	89,9	89,8
Dochody z VAT (mln zł)	99 454,7	107 880,3	120 832,0	120 000,7	113 411,5	124 262,2	123 120,7
Udział dochodów z VAT w dochodach razem (%)	36,3	43,1	43,5	41,7	40,6	43,8	42,6

Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych MF

Podatki pośrednie zapewniają wysokie dochody nie tylko w okresach wzrostu gospodarczego, ale także w czasach stagnacji i recesji gospodarczej [Olchowicz, Felis, Jamroży i Szlęzak-Matusiewicz, 2015].

Wysokie potrzeby budżetu mogą jednak prowadzić do wzrostu obciążeń podatkowych i w konsekwencji do nadmiernego fiskalizmu. Ten z kolei prowadzić może do ograniczenia działalności lub ucieczki w szarą strefę. W skrajnych przypadkach nadmierne obciążenie podatkowe może wpłynąć na decyzję przedsiębiorców o likwidacji działalności czego skutkiem będzie zanik źródła podatku. W takich wypadkach nadmierny fiskalizm prowadzi w konsekwencji do ograniczenia funkcji fiskalnej podatków.

W związku z powyższym, w celu przeciwdziałania nadmiernemu fiskalizmowi, ustawodawca powinien określić wysokość podatku w ten sposób aby podatki nie przeszkadzały podatnikom a wręcz zachęcały ich do działalności gospodarczej. Naruszenie źródła podatku oznacza spadek wydajności podatków, a w konsekwencji pociąga za sobą niższe wpływy do budżetu. W związku z powyższym kluczowe wydaje się odpowiednie określenie konstrukcji podatku – między innymi górnych stawek podatkowych, których przekroczenie mogłoby być niekorzystne zarówno dla podatnika jak i dla budżetu państwa.

Biorąc pod uwagę powyższe, należy wskazać, że ciągłe podnoszenie podatków w celu zwiększenia dochodów budżetowych jest ekonomicznie nieuzasadnione. Relację pomiędzy wzrostem ciężaru podatkowego a dochodami publicznymi przedstawił amerykański ekonomista A.Laffer, który w połowie lat 70. XX wieku sformułował twierdzenie zgodne z którym wraz ze wzrostem obciążeń podatkowych dochody publiczne z podatków wzrastają, ale tylko do pewnego poziomu (tj. do określonej wysokości stopy podatkowej). Dalsze zwiększanie obciążeń podatkowych prowadzi do zmniejszania dochodów budżetowych. A.Laffer zauważył, że zbyt wysokie podatki mogą bowiem przyczynić się do zmniejszenia aktywności gospodarczej podatników, uchylania się od płacenia podatków lub uciekania w szarą strefę. A.Laffer zobrazował swoje twierdzenie za pomocą krzywej, która wskazuje właśnie na relację między wzrostem ciężaru podatkowego a dochodami publicznymi.

Krzywa Laffera pokazuje, iż po przekroczeniu pewnego poziomu stawek podatkowych dalsze ich podwyższanie może prowadzić do spadku dochodów podatkowych uzyskiwanych przez państwo. Oznacza to, iż wprowadzenie zbyt wysokiej stawki podatkowej powoduje zmniejszenie wpływów do budżetu państwa – z drugiej strony zaś obniżka stawki podatku może prowadzić do wzrostu wpływów. Kluczowe dla określenia potencjalnych skutków zmiany stawek podatkowych jest ustalenie, w którym miejscu tej krzywej aktualnie się znajduje się rynek.

Stuprocentowe obciążenie podatkowe działalności daje rezultaty zbliżone do braku podatku – skarb państwa nie osiąga żadnych wpływów. Z punktu widzenia przychodów państwa najbardziej korzystną sytuacją jest najwyższy punkt (maksimum) krzywej Laffera – wówczas państwo osiąga najwyższe wpływy. Jednakże bezrefleksyjne dążenie do tego punktu może przynieść skutki przeciwne do zamierzonych – przekroczenie tego punktu powoduje spadek wpływów niemożliwy do odrobienia przez dalsze podwyższanie podatku.

Oddziaływanie państwa za pomocą podatków na podział dochodów w gospodarce jest przejawem funkcji redystrybucyjnej podatków. Funkcja ta wyraża się we wtórnym podziale dochodów w gospodarce, które poprzez działanie mechanizmu rynkowego zostały już pierwotnie podzielone na rynku pracy, dóbr i usług. Z uwagi na to, że mechanizm rynkowy nie zapewnia jednak wszystkim podmiotom odpowiednich dochodów, państwo dokonuje ich wtórnego podziału. W praktyce redystrybucja odbywa się na dwóch etapach – najpierw państwo przy pomocy podatków odbiera część dochodów podatnikom

a następnie przekazuje uprawnionym podmiotom w formie dotacji, subwencji, zasiłków itp. W literaturze wskazuje się, że celem tej funkcji podatków jest „sprawiedliwe” opodatkowanie dochodów w społeczeństwie lub inaczej – względne wyrównanie poziomu tych dochodów [Fedorowicz, 1998]. Przejawem tej funkcji podatków jest zapewnienie osobom najuboższym minimalnych dochodów na zaspokojenie podstawowych potrzeb konsumpcyjnych.

Funkcja regulacyjna podatków polega na przesuwaniu części dochodów w postaci podatków od podatników do budżetu państwa w celu realizacji funkcji państwa.

Funkcja stymulacyjna podatków polega na takim konstruowaniu podatków, aby oddziaływały one na decyzje gospodarcze podatników np. w zakresie kierunków i rodzajów działalności gospodarczej. Funkcja ta stawia podatnikowi cel ekonomiczny, którym jest wspieranie określonego rodzaju działalności gospodarczej. Przejawem realizacji tej funkcji podatków jest stosowanie określonych ulg i zwolnień podatkowych (np. ulgi inwestycyjne w podatkach dochodowych, stosowanie obniżonej stawki podatkowej w VAT). Odpowiednie skonstruowanie systemu ulg i zwolnień podatkowych powinno w takim stopniu motywować podatników do podejmowania lub zwiększania działalności w danej dziedzinie aby w przyszłości osiągnąć większe wpływy do budżetu.

W literaturze przedmiotu wymienia się wiele innych funkcji podatków jak np. funkcja społeczna (socjalna), funkcja informacyjno-kontrolna, funkcja alokacyjna, stabilizacyjna, koordynacyjna. Zakres funkcji podatków pozostaje przedmiotem sporów pomiędzy ekonomistami reprezentującymi różne poglądy na temat roli sektora publicznego w gospodarce. Zwolennicy teorii liberalnych opowiadając się za prostymi i niskimi podatkami twierdzą, że mechanizm rynkowy w takich warunkach sam doprowadzi do wzrostu gospodarczego a funkcje podatków powinny być ograniczone. Zwolennicy teorii keynesowskich uważają z kolei, że podatki są ważnym narzędziem niezbędnej interwencji państwa w gospodarkę.

Niezależnie od powyższego, wydaje się, że kluczowe jest takie ustalenie stawek podatkowych oraz takie działanie systemu podatkowego, żeby podatnicy nie napotykali bariery nieopłacalności wynikającej z obciążeń podatkowych.



#### 4. System podatkowy i systematyka podatków

System podatkowy jest rozumiany jako zestaw podatków wzajemnie ze sobą zintegrowanych, obowiązujących w danym państwie. Podatki różnią się między sobą takimi elementami jak podmiot, przedmiot opodatkowania, sposób poboru podatku. W związku z powyższym możemy wyróżnić kilka rodzajów podatków:

- Podatki przychodowe
- Podatki dochodowe
- Podatki majątkowe
- Podatki obrotowe

Podatki przychodowe opierają się na konstrukcji zakładającej stałą kwotową lub procentową stawkę podatku. Przedmiotem opodatkowania jest przychód, a zatem cały przychód bez potrącania go o koszty uzyskania przychodów (jak w podatkach dochodowych). Opodatkowanie przychodu oznacza, że może zaistnieć sytuacja w której podatnik będzie zobowiązany do zapłaty podatku pomimo osiągnięcia faktycznych strat. Przychód ustalany jest na kilka sposobów – jako przychód rzeczywisty (np. w podatku od gier), jako szacunek (np. w podatku leśnym lub rolnym) lub na podstawie znamion zewnętrznych (np. karta podatkowa). Jednym z rodzajów podatków przychodowych są uproszczone formy opodatkowania np. w podatku dochodowym od osób fizycznych.

Podatek dochodowy bazuje na czystym dochodzie, a zatem podstawę opodatkowania stanowi przychód po potrąceniu kosztów uzyskania przychodów. Podatki dochodowe stanowią wydajne źródło dochodów budżetowych. W Polsce występują dwa podatki dochodowe – podatek dochodowy od osób fizycznych (PIT) oraz podatek dochodowy od osób prawnych (CIT). Opodatkowaniu podatkiem dochodowym podlegają wszelkiego rodzaju dochody, natomiast często do dochodów stałych oraz dochodów nadzwyczajnych stosuje się odmienne skale podatkowe i nie łączy się ich ze sobą. Podatek dochodowy charakteryzuje się powszechnością podmiotową – co oznacza konieczność opodatkowania wszystkich osób (fizycznych i prawnych) osiągających dochód. Podatki dochodowe mają charakter osobisty, a więc nie mogą być są one przerzucane na inne podmioty.

Podatki majątkowe bazują na majątku jako przedmiocie i podstawie opodatkowania. Opodatkowaniu podlega zatem majątek przejawiający się w różnych postaciach. W konsekwencji podatki majątkowe są bardzo zróżnicowane.

Podatki majątkowe mogą mieć charakter realny lub nominalny. W ujęciu realnym, koszt podatku jest ponoszony bezpośrednio z majątku (obniża jego wartość, jak np. podatek od spadków i darowizn), zaś w ujęciu nominalnym opodatkowany jest dochód, który majątek przynosi (np. podatek od nieruchomości wykorzystywanej na wynajem lub prowadzenie działalności gospodarczej). Podatki majątkowe mają niewielkie znaczenie fiskalne dla budżetu państwa, stanowiąc przede wszystkim dochody budżetów jednostek samorządu terytorialnego. Podatki te głównie uszczelniają i uzupełniają system podatkowy. W polskim systemie podatkowym występują następujące podatki majątkowe: podatek od nieruchomości, podatek od środków transportowych, podatek od czynności cywilnoprawnych, podatek od spadków i darowizn.

Najważniejsze znaczenie z punktu widzenia skarbu państwa mają podatki obrotowe. W Polsce funkcjonują dwa tego typu podatki – VAT oraz podatek akcyzowy.

Przedmiotem opodatkowania podatkami obrotowymi jest wartość obrotu (wartość towarów lub usług). Ciężar ekonomiczny podatku ponosi finalny konsument. Podatek VAT (w przeciwieństwie do podatku akcyzowego) charakteryzuje się wielofazowością co oznacza, że jest on pobierany na poszczególnych fazach obrotu gospodarczego. Podstawą opodatkowania jest zatem obrót netto, czyli kwota sprzedaży bez kwoty podatku. Podatek akcyzowy jest natomiast pobierany tylko na jednym etapie obrotu gospodarczego, co do zasady przez producentów lub importerów wyrobów akcyzowych. Akcyza jest podatkiem konsumpcyjnym, o charakterze selektywnym, pobieranym od ściśle określonych towarów konsumpcyjnych do których należą przede wszystkim napoje alkoholowe, wyroby tytoniowe, paliwa, energia. Podatki pośrednie to bardzo elastyczne i wydajne narzędzie polityki fiskalnej, posiadające jednak charakter cenotwórczy.

## **5. Zasady podatkowe**

Od momentu pojawienia się podatków w praktyce gospodarczej, budziły one liczne kontrowersje [Wernik, 2014]. W związku z powyższym konieczne stało się wypracowanie pewnych zasad podatkowych, aby ich pobór był jak najmniej uciążliwy dla podatników i szkodliwy dla procesów gospodarczych na rynku a jednocześnie był bardzo efektywny i przynosił budżetowi państwa jak najwyższe dochody.

Zasady podatkowe zostały zatem wypracowane w celu ustalenia racjonalnego systemu podatkowego oraz prowadzenia racjonalnej polityki podatkowej. Przez zasady podatkowe należy rozumieć kryteria, którym powinien odpowiadać każdy system podatkowy, który realizuje funkcje określone przez państwo. Należy podkreślić, że nie jest możliwe aby w konstrukcji danego podatku były uwzględnione wszystkie zasady podatkowe, niemniej stopień jego „dopasowania” do opisywanych niżej zasad podatkowych jest przejawem poprawnej jego konstrukcji.

Już w średniowieczu, Tomasz z Akwinu (1225 – 1274) twierdził, że podatki powinny być skonstruowane w ten sposób aby nie naruszać substancji majątkowej opodatkowanego [Gajl, 1992]. Niemiecki ekonomista, Johan Henrich Gottlob von Justi (1705 – 1771) wskazywał w XVIII wieku, że zbyt wysokie podatki wpływają hamująco na aktywność gospodarczą podatników oraz, w konsekwencji, na wzrost gospodarczy kraju i tym samym są niekorzystne dla kraju. Twierdził on, że podatki powinny być „uczciwe” i sprzeciwiał się samowoli podatkowej ze strony władz publicznych [Gomułkiewicz, 2002].

Jako pierwszy zasady podatkowe sformułował szkocki ekonomista A. Smith (1723 – 1790) na przełomie XVIII i XIX. Sformułował on cztery klasyczne zasady podatkowe: zasadę pewności, zasadę dogodności, zasadę taniości i zasadę równomierności (równości) opodatkowania [Smith, 1954].

Zgodnie z zasadą pewności, podatnik powinien być pewny terminu, sposobu zapłaty i wysokości podatku. Wszystkie te zmienne powinny być określone w sposób jasny i zrozumiały dla podatnika. A. Smith wskazywał w tym kontekście, że *„podatek jaki każda jednostka jest obowiązana płacić, powinien być określony, a nie dowolny. Termin płatności, sposób zapłaty, suma, jaką należy zapłacić – wszystko to powinno być jasne i zrozumiałe dla podatnika i każdej innej osoby”*.

Zgodnie z zasadą dogodności, podatki powinny być płacone w formie i w czasie najmniej uciążliwym dla podatnika. Innymi słowy podatek powinien być pobierany w taki sposób aby podatnikowi było jak najbardziej dogodnie go opłacić.

Podatek powinien być także tani w poborze. Zdaniem A. Smitha *„każdy podatek powinien być tak pomyślany, aby suma jaką zabiera się z kieszeni ludności lub do tej kieszeni nie dopuszcza, w najmniejszym jak tylko można stopniu przekraczała kwotę, jaką ten podatek wnosi do skarbu państwa”*. A. Smith niebezpieczeństwo w tym zakresie upatrywał szczególnie w odniesieniu do

rozbudowanej administracji podatkowej i w związku z tym postulował o ograniczenie liczby urzędników.

Zasada równomierności (równości) opodatkowania oznacza konieczność dostosowania wielkości opodatkowania danej jednostki do jej możliwości finansowych.

Zasady stworzone przez A. Smitha dotyczyły przede wszystkim techniki podatkowej, natomiast w późniejszych latach powstały kolejne zasady jakimi cechować powinien się sprawny i dobrze funkcjonujący system podatkowy. David Ricardo (1772 – 1823) sformułował tzw. regułę edynburską zgodnie z którą „*opodatkowania powinno pozostawiać każdego podatnika w takiej samej sytuacji w jakiej go zastało*” [Ricardo, 1957]. Zasadę przedstawioną przez Davida Ricardo można powiązać z zasadą neutralności podatkowej, zgodnie z którą podatki nie powinny wpływać na decyzje podmiotów gospodarczych oraz na przebieg procesów gospodarczych i transakcji na rynku.

Wiele kontrowersji, budzą zasady sprawiedliwości podatkowej, odnoszące się do sprawiedliwego rozłożenia ciężaru podatkowego. Jean Baptiste Say (1767 – 1832), ekonomista francuski, podkreślał rolę zasady sprawiedliwego opodatkowania, sprzeciwiając się jakimkolwiek przywilejom podatkowym wskazywał, że „*uprzywilejowanie jednostki jest zawsze niesprawiedliwością dla ogółu*” [Say, 1960]. Jego zdaniem, podatki pod względem wysokości stawek i zasad poboru powinny odpowiadać społecznemu odczuciu sprawiedliwości. J.B. Say był zdecydowanym przeciwnikiem podatku proporcjonalnego, uważając go za niesprawiedliwy.

Zagadnieniem sprawiedliwości podatkowej zajmował się także John Stuart Mill (1806 – 1873), zgodnie z którym „*udział każdej jednostki w pokrywaniu wydatków rządu powinien być taki, aby nie odczuwała ona ani więcej, ani mniej przykrości niż każda inna jednostka doświadcza z powodu swojego udziału*” [Mill, 1966]. Powyższe twierdzenie J.S. Milla jest wyrazem zasady równości ofiar. J.S. Mill był także zdecydowanym przeciwnikiem progresji podatkowej twierdząc że „*Opodatkowanie większych dochodów wyższym odsetkiem niż małych jest nakładaniem podatku na pracowitość i oszczędność, nakładaniem kary na ludzi ciężiej pracujących i oszczędzających więcej niż ich bliźni*” [Mill, 1966].

Zupełnie odmienne od poprzedników podejście do zasady sprawiedliwości podatkowej przedstawiał Adolph Wagner (1835 – 1917), dostrzegając tutaj konieczność uwzględniania zarówno interesów podatników jak

i państwa. A. Wagner był zwolennikiem progresji podatkowej, bowiem jego zdaniem, dzięki niej można dostosować ciężar podatku do faktycznej zdolności płatniczej podatnika, zapewniając przez to równomierność opodatkowania [Kosek-Wojnar, 2012]. Zwolennikiem progresji podatkowej był także Friedrich von Wieser (1851 – 1926). Opierając się na teorii użyteczności krańcowej, twierdził on, że dotkliwość wynikająca z uszczuplenia dochodu w wyniku jego opodatkowania stawką liniową (proporcjonalną) byłaby znacznie większa dla podatników osiągających niskie dochody niż dla podatników o wysokich dochodach, a wyrównanie tych różnic może przynieść stawka progresywna.

Współcześnie koncepcje dotyczące sprawiedliwości podatkowej nawiązują przede wszystkim do zdolności płatniczej podatników [Gomułkiewicz, 2001]. Przekłada się to w praktyce na stosowanie progresji podatkowej w opodatkowaniu dochodów, które jest kwestionowane przez zwolenników podatku liniowego.

Analizując zasady podatkowe wypracowane przez ekonomistów na przestrzeni lat można wyróżnić kilka grup zasad podatkowych, jak np. zasady ekonomiczne, zasady fiskalne, zasady sprawiedliwości.

Do zasad ekonomicznych należą: zasada nienaruszalności źródeł dochodów, zasada neutralności podatkowej, zasada jednokrotności opodatkowania, zasada zewnętrznej spójności.

Zasada nienaruszalności źródeł opodatkowania, sformułowana przez A. Wagnera pod koniec XIX wieku, stanowi że opodatkowany powinien być jedynie dochód podatników, natomiast ich kapitał i majątek powinien pozostać nienaruszony (i powinien być chroniony przez państwo). Niezgodne z tą zasadą są zatem podatki majątkowe np. podatek od spadków.

Wyrazem poglądów liberalnych jest zasada neutralności podatkowej, zgodnie z którą przepisy podatkowe nie powinny wpływać na decyzje przedsiębiorców odnośnie podejmowanych działań na rynku. Zgodnie z zasadą jednokrotności opodatkowania, należy unikać podwójnego opodatkowania tych samych źródeł dochodów. Zdaniem wielu ekonomistów wielokrotne opodatkowanie tych samych źródeł hamuje rozwój aktywności gospodarczej.

System podatkowy danego kraju powinien być spójny wewnętrznie oraz spójny z systemami zewnętrznymi. Przejawem tego są procesy harmonizacyjne w Unii Europejskiej, mające prowadzić do szerokiej integracji społeczno-gospodarczej państw członkowskich objawiającej się m.in. w swobodnym przepływie czynników produkcji, jednakowych warunkach

funkcjonowania przedsiębiorstw i równomiernym rozwoju poszczególnych krajów. Na poziomie Unii Europejskiej dużym poziomem harmonizacji cieszy się podatek VAT.

Zasady fiskalne przemawiają za tym, że podatki powinny dla budżetu państwa wydajne, elastyczne, pewne i dogodne. Podatki wydajne to takie, które zapewniają pokrycie niezbędnych potrzeb publicznych. Podatki elastyczne zapewniają natomiast pokrycie potrzeb publicznych niezależnie od koniunktury gospodarczej. Podobnie, podatki pewne i dogodne, oznaczają dostarczanie odpowiednich dochodów w odpowiednich terminach bez względu na sytuację podatników i gospodarki.

Najwięcej kontrowersji budzą zasady sprawiedliwości podatkowej odnoszące się do sprawiedliwego rozłożenia ciężaru podatkowego. Obecnie przyjmuje się, że podatek sprawiedliwy to podatek zróżnicowany i zindywidualizowany, czyli dostosowany do indywidualnej sytuacji podatnika.

Powszechność opodatkowania oznacza, że każdy podmiot do którego adresowany jest podatek powinna ponieść jego ciężar. Dodatkowo opodatkowaniu powinny podlegać wszystkie rodzaje dochodów, niezależnie od źródła ich pochodzenia.

Równomierność opodatkowania zakłada uzależnienie ciężaru podatkowego od sytuacji materialnej podatnika, którą uwzględnia się przez zastosowanie zasady zdolności płatniczej. Przejawem tej zasady i obciążenia każdego zgodnie z jego możliwościami jest kwota wolna od opodatkowania w podatku dochodowym.

## **Podsumowanie**

Podatki, w różnych formach, zostały wprowadzone w celu finansowania wydatków publicznych a wraz z rozwojem gospodarczym, funkcja fiskalna podatków nabierała coraz większego znaczenia. Dzisiaj podatki stanowią prawie 90% wszystkich dochodów budżetowych. Biorąc pod uwagę wydajność i wpływ na budżet państwa, funkcję fiskalną najpełniej spełniają w Polsce podatek VAT, akcyza, podatek dochodowy od osób fizycznych oraz podatek dochodowy od osób prawnych. Z problematyką podatkową, bezpośrednio lub pośrednio, mają do czynienia wszyscy, a rosnące potrzeby budżetowe sprawiają, że podatki mogą być w przyszłości jeszcze bardziej odczuwalne. Podsumowując, warto przytoczyć zdanie wypowiedziane przez jednego z ojców

założycieli Stanów Zjednoczonych Benjamina Franklina, zgodnie z którym „w życiu pewne są tylko śmierć i podatki”.

## Literatura

Gwiazdowski Robert, 2007. *Podatek progresywny i proporcjonalny*. Warszawa. Wyd. UW.

Chojna – Duch Elżbieta, Litwińczuk Hanna, 2009. *Prawo finansowe*. Warszawa. Wyd. Oficyna prawa polskiego.

Brzeziński Bogumił, 2008. *Wprowadzenie do prawa podatkowego*. Toruń. Wyd. Dom Organizatora.

Wyrzykowski Wojciech, 2008. *Podatki w Polsce, zarys wykładu*. Gdańsk. Wyd. Book Market.

Wyrzykowski Wojciech, 2004. *Polski system podatków i opłat w zarysie*. Gdańsk. Wyd. Scientific Publishing Group.

Cieślukowski Maciej, Kańduła Sławomira, Kijek Ilona, 2012. *Polski System Podatkowy*. Poznań. Wyd. UE w Poznaniu.

Wernik Andrzej, 2014. *Finanse publiczne, Cele, Struktury, Uwarunkowania*. Warszawa. Wyd. PWE.

Gajl Natalia, 1992. *Teorie podatkowe na świecie*. Warszawa. Wyd. PWN.

Gomułkiewicz Andrzej, Marecki Jerzy, 2002. *Podatki i prawo podatkowe*. Warszawa. Wyd. LexisNexis.

Smith Adam, 1954. *Badania nad naturą i przyczynami bogactw narodów*. Warszawa. Wyd. PWN.

Say Jean-Baptiste, 1960. *Traktat o ekonomii politycznej*. Warszawa. Wyd. PWN.

Mill John Stuart, 1966. *Zasady ekonomii politycznej*. Tom II. Warszawa. Wyd. PWN.

Kosek-Wojnar Maria, 2012. *Zasady podatkowe w teorii i praktyce*. Warszawa. Wyd. PWE.

Gomułkiewicz Andrzej, 2001. *Zasada sprawiedliwości podatkowej*. Warszawa. Wyd. Dom Wydawniczy ABC.

Bartosiewicz Adam, Kubacki Ryszard, 2010. *VAT, Komentarz, 4 wydanie*. Warszawa. Wyd. Wolters Kluwer Polska S.A.

Sasin Wiesław, 2010. *Podatek od towarów i usług VAT w 2010 roku w obrocie krajowym*. Skierniewice. Wyd. Sigma.

Zasiewska Katarzyna, 2013. *VAT – Podstawowe zasady i ujęcie w rachunkowości*, Wyd. 2. Warszawa. Wyd. Wolters Kluwer Polska S.A.

Etel Leonard, 2006. *Prawo podatkowe. Podręcznik w pytaniach i odpowiedziach*. Warszawa. Wyd. LexisNexis.

Olchowicz Irena, Felis Paweł, Jamroży Marcin, Szlęzak-Matusewicz Joanna, 2015. *VAT w działalności gospodarczej*. Wyd. II. Warszawa. Wyd. Difin.