

Realizacja funkcji fiskalnej w zakresie podatku od towarów i usług

Michał Sosnowski*

Streszczenie: *Cel* – podstawowym celem niniejszego artykułu jest dokonanie analizy fiskalnego znaczenia i wydajności podatku od towarów i usług (VAT) w Polsce. *Metodologia badania* – realizacja celu opracowania wymagała wykorzystania metod opisowo-statystycznych, a w szczególności analizy zmian wielkości bezwzględnych i względnych dotyczących liczby podatników VAT w Polsce oraz kształtowania się poziomu wpływów podatkowych, w tym wpływów z podatku VAT w latach 1995–2013. Ponadto, omówiona została istota funkcji fiskalnej podatku i charakterystyka funkcjonowania podatku VAT w polskim systemie podatkowym. *Wynik* – przeprowadzone badania sprowadzają się do ogólnej konstatacji, że ze względu na dominującą rolę podatku VAT we wpływach podatkowych należy poprawić zarówno jego konstrukcję, jak i usprawnić administrację skarbową w celu zwiększenia wydajności fiskalnej tego podatku i ograniczenia luki podatkowej. *Oryginalność/wartość* – zasadniczą wartością tego artykułu jest dostarczenie aktualnej, syntetycznej wiedzy na temat funkcjonowania podatku VAT w Polsce jako głównego źródła dochodów budżetu państwa, zwłaszcza poziomu realizacji jego fiskalnej funkcji oraz warunków zwiększenia efektywności tej funkcji w ramach systemu podatkowego.

Słowa kluczowe: podatek pośredni, podatek VAT, polityka fiskalna, luka podatkowa

Wprowadzenie

Władza publiczna, prowadząc politykę ekonomiczną i chcąc oddziaływać na zachowania przedsiębiorców, kształtować strukturę konsumpcji gospodarstw domowych, skłonność do oszczędzania, skalę inwestycji itp., musi dysponować adekwatnym instrumentarium oraz zasobami finansowymi. Na owe zasoby pieniężne składa się budżet centralny wraz z tak zwanymi funduszami parabudżetowymi oraz fundusze jednostek samorządu terytorialnego, co można ogólnie nazwać finansami publicznymi (Denek i in. 2005: 32). Finanse te stanowią procesy związane z gromadzeniem środków publicznych oraz ich rozdysponowaniem w ramach prowadzonej przez państwo polityki fiskalnej. M. Nasiłowski stwierdza, że polityka fiskalna obejmuje te działania władzy publicznej w sferze dochodów i wydatków budżetu, celem których jest kontrola oraz oddziaływanie na ogólny poziom efektywności gospodarczej kraju (Nasiłowski 1992: 136). Istota polityki fiskalnej sprowadza się w głównej mierze do manipulowania wielkością podatków płaconych przez społeczeństwo oraz kształtowania wysokości wydatków tego państwa. Z kolei stosowane w literaturze

* dr Michał Sosnowski, Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu, Wydział Ekonomii, Zarządzania i Turystyki w Jeleniej Górze, 58-500 Jelenia Góra, ul. Nowowiejska 3, e-mail: m.sosnowski@onet.eu.

przedmiotu pojęcie „polityka podatkowa” jest elementem polityki fiskalnej jako jej wyodrębniona część ze względu na swoistość środków jej realizacji (Pietrewicz 1993: 10).

Rzeczony środki publiczne to między innymi 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, państwowych funduszy celowych oraz innych jednostek sektora finansów publicznych wynika z odrębnych ustaw (Ustawa z 27 sierpnia 2009 r...: art. 5). Podatek stanowi istotny element każdego programu oraz koncepcji społeczno-ekonomicznego rozwoju państwa i jako taki wywiera znaczący wpływ na kształtowanie się rzeczywistości gospodarczej. Najczęściej podkreśla się, że podatek to obowiązkowa danina bez bezpośredniego, wzajemnego świadczenia, mająca na celu pokrycie obciążeń publicznych (Bouvier 2000: 24; Głuchowski 2006: 11; Wójtowicz 2002: 14).

Celem niniejszego artykułu jest dokonanie analizy fiskalnego znaczenia jednego z najważniejszych źródeł dochodów polskiego budżetu, jakim jest podatek od towarów i usług (VAT). W tym kontekście poddano także ocenie sprawność aparatu skarbowego oraz wydajność podatku VAT w okresie ostatniego 20-lecia.

1. Istota funkcji fiskalnej podatku

W literaturze przedmiotu obok rozważań dotyczących zakresu i formy aktywności władzy publicznej na rzecz gospodarki określa się wprost podstawowe funkcje finansów państwa, którego zadaniem jest zagwarantowanie: po pierwsze, efektywności całości gospodarki przy ułomności rynkowego mechanizmu alokacji, po drugie, sprawiedliwości, równości przy nadmiernej dysproporcji dochodów, i po trzecie, stabilności gospodarki rynkowej przy jej cyklicznym funkcjonowaniu (Samuelson, Nordhaus 2008: 88). Przywołane zadania państwa wymagają wykorzystania określonych narzędzi, do których zalicza się podatek będący podstawową i jedną z najstarszych kategorii ekonomicznych, fiskalnych, prawnych, politycznych i społecznych o znacznym stopniu złożoności. Ze względu na jego historycznie ugruntowaną powszechną obecność i szeroki zakres oddziaływania na procesy społeczno-gospodarcze stanowi on bardzo ważny element każdego programu i koncepcji społeczno-ekonomicznego rozwoju państwa, a tym samym charakteryzuje się wysokim stopniem oddziaływania – w krótkim i długim horyzoncie czasowym – na kształt rzeczywistości gospodarczej, jak i społecznej.

Z upływem czasu podatki zarówno nabierały znaczenia i w konsekwencji zyskiwały walor pewnej stałości co do ich roli w systemie podatkowym i ekonomicznym, jak i ulegały zmianom pod wpływem wydarzeń politycznych, gospodarczych i społecznych. W literaturze przedmiotu wymienia się z reguły takie funkcje podatków, jak: fiskalna, redystrybucyjna, stymulacyjna oraz kontrolno-informacyjna.

Ze względu na przedmiot analizy niniejszego opracowania przybliżona tu zostanie w szczególny sposób fiskalna funkcja podatków zwana też funkcją skarbową czy dochodową

(Majchrzycka-Guzowska 1996: 77). Funkcja ta jest jedną z najstarszych i najważniejszych funkcji stanowiących *clou* polityki podatkowej państwa. Jej kluczowe znaczenie wyraża się w gromadzeniu większości dochodów budżetu państwa oraz samorządów, co potwierdza wprost sens ustanawiania podatków (Głuchowski 2006: 16; Mc Kenzie 1986: 256). Funkcja fiskalna sprowadza się do przejmowania od różnych podmiotów na rzecz państwa bądź innego związku publiczno-prawnego środków pieniężnych niezbędnych do wypełniania jego zadań (Brzeziński i in. 1997: 156). Jej skuteczność zależy od racjonalnie skonstruowanego systemu podatkowego, który łącznie winien charakteryzować się:

- a) wysokim stopniem wydajności, czyli gwarantować osiąganie dochodów publicznych w kwocie umożliwiającej pokrycie wszystkich uzasadnionych społecznie i gospodarczo wydatków publicznych – uwzględniając zarówno inne oprócz podatkowych dochody budżetowe, jak i uznany za dopuszczalny deficyt budżetowy;
- b) elastycznością, to znaczy łatwością dostosowywania się do bieżących potrzeb budżetu i sytuacji gospodarczej;
- c) stałością, pewnością i spójnością regulacji prawnych;
- d) taniością, czyli relatywnie niskim kosztem poboru w stosunku do wielkości uzyskiwanych kwot podatków;
- e) niską podatnością na możliwość dokonywania oszustw podatkowych, uchylanie się od opodatkowania i korupcję;
- f) prostotą, jednoznacznością i dogodnością dla podatników (Ostaszewski i in. 2004: 48).

W tym kontekście trzeba pamiętać o tym, że systemu podatkowego nie można traktować tylko jako zbioru podatków jednocześnie istniejących w danym kraju, a należy tu postrzegać pewną całość składającą się z licznych elementów łączących się ze sobą w logiczny (niesprzeczny) sposób. Tymi elementami są wybrane ze względu na przedmiot opodatkowania typy podatków, z jakimi związane są określone (pożądane) cele (funkcje, zadania), organizacja wymiaru, poboru, kontroli, egzekucji i represji w sferze podatków oraz prawo regulujące dwa pierwsze z wymienionych elementów (Kosikowski 2003: 13). Ponadto, jak zauważa T. Lubińska, zważywszy na „bardzo ścisłą współzależność podatków i paropodatków, tradycyjne zawężanie systemu podatkowego do logicznie ze sobą powiązanych podatków należy uznać za błąd metodyczny”. Jej zdaniem zakresem pojęcia „system podatkowy” trzeba objąć – oprócz podatków – również paropodatki związane głównie z systemem zabezpieczeń społecznych (Lubińska 2004: 58).

Na przestrzeni minionych lat, w różnych okresach historycznych, odmiennych warunkach ustrojowo-politycznych oraz różnych koncepcjach społeczno-gospodarczego rozwoju państwa funkcja fiskalna podatków była realizowana w niejednakowy sposób, a nawet podejmowano próby jej ograniczenia na rzecz innych funkcji podatku, jednak nigdy jej nie wyeliminowano (Wójtowicz 2002: 37). Dominujące znaczenie funkcji fiskalnej łączy się z tym, że z reguły podporządkowuje się jej cele społeczno-gospodarcze, co wymaga ciągłego monitoringu sfery makro- i mikroekonomicznej w gospodarce w kwestii wywołanych skutków (Kuzińska 2002: 32). Krótko mówiąc, podatki stanowiły i stanowią podstawowe

źródło dochodów publicznych, a ich pozostałe funkcje mają w odniesieniu do funkcji fiskalnej charakter komplementarny, co nie oznacza, że mniej istotny.

2. Podatek od towarów i usług jako główne źródło dochodów podatkowych

W zależności od przyjętego kryterium klasyfikacji podatków podatek od towarów i usług można albo nazwać podatkiem od konsumpcji (kryterium przedmiotu opodatkowania), albo podatkiem państwowym (kryterium podziału dochodów podatkowych pomiędzy państwo a samorząd), albo też podatkiem pośrednim (kryterium stosunku przedmiotu opodatkowania do źródła podatku). Ostatni podział odwołuje się do zaistnienia dwóch różnych sytuacji. Pierwszej, gdy występuje wyraźna tożsamość osoby podatnika nominalnego (formalnego) i realnego (rzeczywistego) – wówczas mamy tu do czynienia z podatkami bezpośrednimi¹. I drugiej, gdy jest brak takiej tożsamości, to znaczy: formalne źródło podatku nie pokrywa się ze źródłem rzeczywistym – oznacza to opodatkowanie podatkami pośrednimi, które są wliczane w cenę dóbr i usług.

W literaturze dość często występuje inny rodzaj kryterium wykorzystywanego przy podziale podatków na bezpośrednie i pośrednie, a mianowicie jest nim występowanie zjawiska przierzucalności (incydencji) obciążeń podatkowych na inny podmiot (Harasimowicz 1988: 123; Komar 1995: 121). W takiej sytuacji formalnie podatek płacony jest przez jednego podatnika, ale jego ekonomiczny ciężar przenoszony jest na inne osoby (podmioty). Od razu trzeba tu wyraźnie podkreślić, iż to kryterium nie jest wystarczająco ostre i od dawna stanowi przedmiot merytorycznej dyskusji i badań naukowych. Warto tylko dodać, że stopień przierzucalności obciążeń podatkowych na inne osoby w podatkach bezpośrednich jest bardziej utrudniony i skomplikowany niż w przypadku podatków pośrednich, gdyż te ostatnie kwotę podatku mają zawartą w cenie dóbr i usług (Musgrave, Krzyżaniak 1963: 37; Roskamp 1963: 20; Wittmann 1975: 115). Szczególnego znaczenia nabierają tu zwłaszcza podatki pośrednie ze względu na wiążący się z nimi efekt „znieczulenia podatkowego”. Konstrukcja tych podatków i „skryty” sposób wliczania ich kwoty w cenę towarów i usług powodują, że jest to dogodne dla władzy publicznej narzędzie fiskalne, które w sposób niemal niezauważalny dla konsumenta, a co ważniejsze – nieodbierany jako przejaw fiskalizmu ze strony państwa pozwala na znaczne nakładanie dodatkowych obciążeń podatkowych. Jest to istotna przewaga podatków pośrednich nad bezpośrednimi, których ciężaru nie sposób nie zauważyć i nie odczuć, zwłaszcza przy ich zwiększaniu, co zapewne wywołałoby negatywną reakcję ze strony podatników.

Zdaniem M. Bouvier'a podatki pośrednie, które „na ślepo” obciążają dobra konsumpcyjne, abstrahując od zdolności podatkowej podatników, mogą się jawić jako nader niesprawiedliwe, szczególnie w przypadku, gdy różne rodzaje dochodów są obciążone takim samym

¹ W polskim systemie podatkowym do grupy centralnych podatków bezpośrednich należą: podatek dochodowy od osób fizycznych oraz podatek dochodowy od osób prawnych.

ciężarem podatkowym. Problem ów dotyka zwłaszcza rodziny wielodzietne o niskich dochodach, gdyż ich relatywnie większa niż innych konsumpcja dotyczy głównie artykułów pierwszej potrzeby. Z tego powodu podatkom pośrednim uznawanym za niesprawiedliwe z uwagi na ich niezindywidualizowanie tradycyjnie przeciwstawiano podatki bezpośrednie, które bardziej uwzględniają sytuację materialną podatnika (Bouvier 2000: 34). Warto też tu przytoczyć wyniki badań przeprowadzonych przez W. Easterly'ego i S. Rebelo, którzy stwierdzili, iż występuje pewna współzależność pomiędzy poziomem rozwoju a strukturą systemu podatkowego danego państwa. Mianowicie z badań tych wynika, że w krajach mniej zamożnych, o niskich dochodach *per capita* zachodzi konieczność uzyskiwania wpływów podatkowych na podstawie podatków pośrednich, natomiast w krajach rozwiniętych istotne znaczenie dla budżetu państwa mają podatki bezpośrednie, zwłaszcza podatki dochodowe (Easterly, Rebelo 1993: 15).

Funkcjonujący w polskim systemie podatkowym od 1993 roku podatek od towarów i usług (VAT) ma dość złożoną konstrukcję. Jego podatnikami są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, o której mowa w ustawie, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności (Ustawa z 11 marca 2004 r...). Warto podkreślić, że w latach 1993–2014 liczba podatników wzrastała dość systematycznie, co dało ponad 570-procentowy przyrost za cały ten okres, czyli 9-procentowy wzrost średnioroczny (por. tabela 1).

Tabela 1

Liczba podatników podatku od towarów i usług (VAT) w Polsce w latach 1993–2014

Rok	Liczba podatników	Zmiana liczby podatników (rok poprzedni = 100)
1	2	3
1993	209 638	–
1994	477 687	227,86
1995	632 121	132,33
1996	780 842	123,53
1997	853 945	109,36
1998	962 932	112,76
1999	1 050 835	109,13
2000	1 129 846	107,52
2001	1 259 007	111,43
2002	1 297 657	103,07
2003	1 306 212	100,66
2004	1 361 707	104,25
2005	1 373 019	100,83
2006	1 417 050	103,21
2007	1 480 782	104,50
2008	1 540 789	104,05
2009	1 588 536	103,10

1	2	3
2010	1 569 439	98,80
2011	1 603 520	102,17
2012	1 605 937	100,15
2013	1 629 500	101,47
2014	1 620 333	99,44

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych Departamentu Podatków od Towarów i Usług Ministerstwa Finansów (materiał niepublikowany).

Przedmiotem opodatkowania VAT co do zasady jest: odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju, eksport towarów, import towarów na terytorium kraju, wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów za wynagrodzeniem na terytorium kraju (WNT) oraz wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów (WDT). Podstawą opodatkowania jest obrót z zastrzeżeniami wymienionymi w ustawie, przy czym obrotem jest kwota należna z tytułu sprzedaży pomniejszona o kwotę należnego podatku. Od 2011 roku podstawowa stawka VAT to 23%, obniżone to 8 i 5%, zaś dla WDT, eksportu towarów oraz szczególnych rodzajów transakcji obowiązuje stawka 0%. Istnienie w podatku VAT oprócz stawki podstawowej stawek obniżonych powoduje szereg komplikacji, co z jednej strony wymusza na przedsiębiorcach prowadzenie złożonej ewidencji podatkowo-księgowej na potrzeby tego podatku, z drugiej natomiast od aparatu skarbowego wymaga bardziej rozbudowanego systemu kontroli i analiz.

W tym kontekście należy między innymi upatrywać pewnych trudności, z jakimi mają do czynienia przedsiębiorcy płacący VAT. Wskazują oni na problem z prawidłowym wypełnieniem deklaracji, co może być wynikiem skomplikowanej konstrukcji tego podatku, która ponadto generuje dodatkowe koszty, jakie ponoszą zarówno przedsiębiorcy, jak i aparat skarbowy².

3. Problem wydajności fiskalnej podatku od towarów i usług (VAT)

Zalety podatków pośrednich, zwłaszcza podatku VAT, przedkładają się w oczywisty sposób na ich kardynalną rolę dla wpływów podatkowych budżetu państwa. Dlatego też nie jest przypadkiem, że wpływy z tytułu podatków pośrednich od lat mają największy udział w sumie wszystkich wpływów podatkowych i parapodatkowych (zob. tabela 2).

² Potwierdzają to wyniki badań ankietowych przeprowadzonych na zlecenie Ministerstwa Finansów, w których wśród 1362 przedsiębiorstw z terenu województw mazowieckiego, śląskiego i zachodniopomorskiego 29,5% respondentów stwierdziło, iż miało kłopoty z wypełnieniem deklaracji VAT. Po podatku dochodowym od osób fizycznych był to drugi w kolejności podatek, na który wskazywali badani przedsiębiorcy w kontekście trudności z wypełnieniem deklaracji (Danecka, Zajac 2003: 41).

Tabela 2

Wpływy podatkowe z podatku VAT na tle łącznych wpływów podatkowych w latach 1995–2013

1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Wpływy z podatku VAT jako % PKB																		
6,1	6,8	7,3	7,1	7,4	6,9	6,8	7,2	7,1	7,1	7,7	8,1	8,2	8,0	7,4	7,8	8,0	7,3	7,0
Wpływy z podatków jako % PKB																		
37,1	37,2	36,5	35,4	34,9	32,6	32,2	32,7	32,2	31,5	32,8	33,8	34,8	34,3	31,8	31,8	32,3	32,5	b.d.
Wpływy z podatku VAT jako % wpływów podatkowych i parapodatkowych																		
16,8	18,6	20,2	20,1	21,5	21,3	21,0	22,0	22,2	22,8	23,5	24,1	23,9	23,4	23,4	24,5	24,9	22,5	b.d.

Źródło: opracowanie własne na podstawie *Taxation Trends...*; <http://ec.europa.eu/eurostat>.

Jednak trzeba tu pamiętać, że podatki pośrednie, w tym podatek VAT, są bardziej skorelowane z bieżącą koniunkturą gospodarczą niż podatki bezpośrednie. W sytuacji dekoniunktury (kryzysu) budżet państwa może być narażony na znaczące uszczuplenie wpływów (Kuzińska 2002: 123). Można zatem stwierdzić, że o ile w okresie wzrostu gospodarczego elastyczność podatku VAT jest zaletą, przyczyniając się do wzrostu wpływów budżetowych, o tyle w czasie kryzysu gospodarczego przyczyni się do spadku wpływów podatkowych, co właśnie nastąpiło w 2009 roku, a uwidoczniło się w zmniejszeniu udziału wpływów z podatku VAT w PKB.

Należy jednak zaznaczyć, iż przytoczone wcześniej zalety podatków pośrednich dotyczą przypadku, gdy został on skonstruowany właściwie, przy dopełnieniu zasady rzetelności w stanowieniu prawa. Niestety, w Polsce bywa z tym różnie, zatem jakość przepisów prawnych pozostawia wiele do życzenia, czyniąc często okazję do nadużyć gospodarczych, szczególnie przy wykorzystaniu mechanizmu podatku VAT, które to nadużycia w odczuciu społecznym przypisują temu podatkowi znamiona kryminogenności. Nie wynika to z samej idei podatku VAT, lecz kultury prawnej władzy ustawodawczej wypaczającej mechanizm VAT poprzez komplikowanie go dodatkowymi systemami zwolnień czy mnożeniem stawek i reguł ich stosowania. *Notabene*, prawidłowość ta dotyczy wszystkich podatków w polskim systemie podatkowym.

Analizy danych międzynarodowych pokazują, że poziom poboru podatku (wyrażony jako procent PKB), jak i skuteczność poboru podatku VAT w Polsce (mierzona wskaźnikiem C-wydajność³) jest niższa niż w krajach sąsiednich, co oznacza, że Polska pobiera mniej potencjalnego VAT niż inne kraje w Europie. Jak wspomniano, wydajność w zakresie poboru podatku VAT (Ebrill i in. 2001) wyraźnie pogorszyła się podczas ostatniego kryzy-

³ Indykator „C-wydajność” (*C-efficiency*) jest definiowany jako stosunek wpływów z VAT do zagregowanej konsumpcji podzielonych przez podstawową stawkę VAT. Wskaźnik C-wydajność jako miarę wydajności poboru VAT w różnych krajach uważa się za bardziej niezawodne narzędzie diagnostyczne niż wskaźnik udziału wpływów z podatku VAT w PKB.

su finansowego, to jest po 2009 roku. Jednak w przeciwieństwie do krajów, które również odnotowały spadek wpływów z tego podatku, po kryzysie sytuacja się nie poprawiła, mimo że w 2011 roku nastąpił wzrost stawek VAT. W 2013 roku wpływy te były o 1,2 punktu procentowego PKB niższe niż w 2007 roku. Ponadto, pogorszeniu uległo jednocześnie wypełnianie obowiązków podatkowych. Według danych unikanie płacenia podatku VAT w Polsce wzrosło o 7 punktów procentowych z 18% potencjalnego poboru VAT w 2010 roku do 25% w 2012 roku (co oznacza blisko 40-procentową zmianę względną). Niestety, również skuteczność poboru podatku VAT w Polsce jest niższa niż w krajach sąsiednich, które przystąpiły do Unii Europejskiej w tym samym okresie (Toro i in. 2015).

Na obserwowaną C-wydajność mają wpływ nie tylko straty wynikające z niewypełniania obowiązków podatkowych przez podatników, ale również udział stawek obniżonych i stawki zerowej oraz zwolnień, co określa się mianem „luki w polityce” (*policy gap*) (Keen 2013). W przypadku Polski luka w polityce jest względnie wysoka, co jest częściowo przyczyną stosunkowo niskiej C-wydajności, natomiast wyższa luka w polityce ma wpływ na zarządzanie wypełnianiem obowiązków podatkowych przez podatników (Toro i in. 2015). Również badania dotyczące unikania płacenia podatku VAT w państwach członkowskich, zlecone przez Komisję Europejską (*2012 Update Report... 2014: 41*), wykazały w Polsce silny wzrost luki podatkowej w podatku VAT (*tax gap*)⁴. Na występowanie oraz rozmiary luki podatkowej ma wpływ szereg czynników, między innymi:

- a) działalność gospodarcza podatników, która zostaje ukryta przed aparatem skarbowym (*tax evasion*), obejmująca zarówno tak zwaną szarą strefę (*shadow economy*) rozumianą jako działalność pozostającą w zgodzie z przepisami prawa, od której jednak nie jest odprowadzana należna kwota podatku, jak i oszustwa podatkowe rozumiane jako działalność skierowana w szczególności na uzyskanie korzyści majątkowych poprzez nieodprowadzenie należnej kwoty podatku;
- b) działalność skierowana wyłącznie na obniżenie wysokości zobowiązania za pomocą legalnych środków prawnych, lecz w sposób niezgodny z zamysłem ustawodawcy, poprzez optymalizację podatkową (*tax avoidance*);
- c) brak wydajności aparatu skarbowego w kontroli i poborze należnych podatków, które zostały ujawnione aparatowi skarbowemu;
- d) błędy w samowymiarze podatku niewychwycone przez aparat skarbowy;
- e) podatek nieodprowadzony w wyniku upadłości podatników VAT (*Straty... 2013*).

Zgodnie z wynikami badań zleconych przez Komisję Europejską luka w podatku VAT w Polsce wzrosła z poziomu 9% potencjalnych zobowiązań w 2005 roku do 24% w 2012 roku. Wyniki te są spójne zarówno z raportem PricewaterhouseCoopers (PwC) wykonanym na zlecenie Fundacji Naukowej Instytutu Badań Strukturalnych (*Straty... 2013*), jak

⁴ Luka podatkowa stanowi różnicę pomiędzy podatkiem rzeczywiście zapłaconym i podatkiem, który powinien być zapłacony, jeśli wszystkie osoby fizyczne i prawne zadeklarowały swoje czynności i transakcje we właściwy sposób, w zgodzie z literą prawa i intencją prawodawcy. Luka podatkowa jest kalkulowana po uwzględnieniu kosztów kontroli podatkowej przez administrację podatkową (Novysedlák, Palkovičová 2012: 7).

i spadkiem wpływów z podatku VAT. W raporcie PwC stwierdzono wzrost przedziału luki w zakresie wypełniania obowiązków podatkowych przez podatników VAT w Polsce szacowanego w 2007 roku na 7,1–23,7 mld zł (0,6–2% PKB) do 36,4–58,5 mld zł (2,3–3,7% PKB) w 2012 roku. Ponadto, w niniejszym raporcie zawarta została konstatacja, że nadużycia związane z podatkiem VAT w Polsce były zasadniczym elementem wzrostu luki podatkowej VAT. Nadużycia te wiązały się w głównej mierze z oszustwami w zakresie wyłudzenia podatku VAT poprzez wykorzystywanie przepisów Unii Europejskiej dotyczących wewnątrzspółnotowego obrotu towarów (tak zwane karuzele podatkowe), które szczególnie występują w branżach związanych z obrotem złodem metalowym, stalą konstrukcyjną, paliwami, produktami elektronicznymi (telefony komórkowe, części komputerowe), produktami rolnymi (oleje, cukier) czy też w przemyśle drzewnym.

Dodać należy, że zmniejszenie wpływów netto z podatku VAT wynika tak ze wzrostu zwrotów podatku, jak i ze spadku wpłat do budżetu spowodowanych wzrostem zaległości podatkowych. Wielkość sumy zwrotów podatku VAT zwiększyła się w ostatnich latach bardziej niż wpłaty VAT brutto. Mianowicie, w latach 2011–2013 poziom zwrotów wzrósł o 37%, zaś płatności brutto w tym podatku jedynie o 16%. W efekcie powstała strata w dochodach budżetowych szacowana na 12 mld zł, co stanowi równowartość około 11% pobieranego podatku VAT netto w 2010 roku.

Natomiast odnosząc się do zaległości podatkowych w podatku VAT, badania oparte na danych Ministerstwa Finansów za lata 2011–2013 pokazują ich silny wzrost wyrażony jako procent poboru podatków (z 14,04 do 22,35%), zwłaszcza w porównaniu do podatków dochodowych (dla podatku dochodowego od osób fizycznych z 6,67 do 8,09%, a dla podatku dochodowego od osób prawnych z 3,79 do 6,39%). Warto też zauważyć, że wzrost zaległości w podatku akcyzowym (za który odpowiada Służba Celna) jest stosunkowo niski (z 9,32 do 10,13%).

W celu poprawy wydajności i skuteczności administracji podatkowej Ministerstwo Finansów zainicjowało kilka projektów mających na celu dokonanie reformy polegającej między innymi na wzmocnieniu bezpośredniej podległości lokalnych urzędów skarbowych w stosunku do izb skarbowych (na poziomie wojewódzkim), konsolidacji wsparcia administracyjnego dla izb skarbowych, zwiększeniu ukierunkowania na obsługę podatnika, rozwijaniu kompetencji w wyspecjalizowanych ośrodkach, wzmocnieniu ram zarządzania i odpowiedzialności oraz reorganizacji systemów technologii informatycznych (IT). W zakresie zarządzania wypełnianiem obowiązków podatkowych zmiany mają na celu wzmocnienie podejścia opartego na ryzyku, usprawnieniu planowania i monitoringu, standaryzacji podstawowych operacji oraz rozwijaniu narzędzi wsparcia IT. Ponadto, uwzględniając aktualną skalę ryzyka w zakresie wypełniania obowiązków podatkowych w odniesieniu do podatku VAT, istnieje potrzeba zainicjowania procesu miesięcznej analizy ryzyka dla VAT obejmującego analityków i ekspertów operacyjnych w celu analizowania prawdopodobnych postępów w zakresie luki VAT w czasie rzeczywistym i szczegółowej weryfikacji

deklaracji podatkowych oraz danych płatniczych dla określonych segmentów podatników (Toro i in. 2015).

Uwagi końcowe

Przywołane dane wskazują, że udział podatku VAT w dochodach budżetu państwa jest dominujący, dlatego też tym większa jest potrzeba zadbania przez władzę publiczną o właściwą wewnętrzną konstrukcję tego podatku, aby mógł spełniać swe funkcje w sposób skuteczny. Kluczowe cechy podatków pośrednich dowodzą niezbicie, że ta konstrukcja musi gwarantować jego większą elastyczność i społeczną akceptowalność, a tym samym wyższą efektywność w realizacji funkcji fiskalnej. Oprócz wydajności podatku istotne są tu takie cechy, jak: niskie relatywne (wyrażone w procencie wpływów) koszty poboru podatku, odporność na uchylanie się od opodatkowania i oszustwa podatkowe oraz szybkość i łatwość realizacji dochodów publicznych.

Warto mieć również na uwadze prostotę konstrukcji podatku VAT. Co prawda w ostatnim czasie czynione są starania w kierunku wyeliminowania niejednoznaczności w przepisach prawa podatkowego bądź ujednoczenia orzecznictwa w zakresie podatku VAT, w czym swą istotną rolę oprócz polskiego ustawodawstwa i sądownictwa administracyjnego pełni także Europejski Trybunał Sprawiedliwości, jednakże działania te ciągle jeszcze nie są wystarczające. Również dla przedsiębiorstw podejmujących decyzje co do przedmiotu, rozmiarów i struktury asortymentowej ich działalności fakt zróżnicowania stawek ze względu na rodzaj towarów i usług oraz związane z tym zasady rozliczania tak skonstruowanego podatku nie pozostają bez znaczenia (Sobiech 2000: 379). Poza tym prowadzenie celowej polityki podatkowej państwa przy zastosowaniu w podatku VAT stawek obniżonych i stawki podstawowej w stosunku do określonych towarów i usług jest utrudnione i mniej przewidywalne wskutek zjawiska incydencji podatkowej. Zjawisko to w sposób szczególnie łączy się z podatkiem VAT, który jako podatek pośredni jest łatwiej przierzucalny niż podatki bezpośrednie. Z tego względu w dyskursie publicznym obecna jest propozycja zastąpienia wielu stawek jedną wynoszącą około 17%, co z jednej strony uprościłoby konstrukcję podatku VAT, z drugiej zaś zapewniłoby zbliżone (ale nie niższe) wpływy do budżetu w krótkiej perspektywie, a następnie – ze względu na wzrost bazy podatkowej – wyższe wpływy w długim horyzoncie czasowym.

Literatura

- Bouvier M. (2000), *Wprowadzenie do prawa podatkowego i teorii podatku*, KiK, Warszawa.
- Brzeziński B., Dębowska-Romanowska T., Kalinowski M., Wójtowicz W. (1997), *Prawo finansowe*, C.H. Beck, Warszawa.
- Danecka B., Zajac W. (2003), *Raport: urzędy skarbowe w opinii małych i średnich przedsiębiorstw*, Zakład Badań Naukowych Polskiego Towarzystwa Socjologicznego, Warszawa.

- Denek E., Sobiech J., Wolniak J. (2005), *Finanse publiczne*, PWN, Warszawa.
- 2012 Update Report to the Study to Quantify and Analyze the VAT Gap in the EU-27 Member States (2014), Center for Social and Economic Research (CASE), TAXUD/2013/DE/321 FWC No. TAXUD/2010/CC/104, Warsaw.
- Easterly W., Rebelo S. (1993), *Fiscal Policy and Economic Growth. An Empirical Investigation*, NBER, Working Paper 4499, Cambridge.
- Ebrill L., Keen M., Bodin J.-P., Summers V. (2001), *The Modern VAT*, International Monetary Fund, Washington.
- Głuchowski J. (2006), *Polskie prawo podatkowe*, LexisNexis, Warszawa.
- Harasimowicz J. (1988), *Finanse i prawo finansowe*, PWE, Warszawa.
- Keen M. (2013), *The Anatomy of the VAT*, IMF Working Paper WP/13/111.
- Komar A. (1995), *Finanse publiczne*, PWE, Warszawa.
- Kosikowski C. (2003), *Potrzeba – zakres – warunki – metody reformy polskiego systemu podatkowego*, w: *Kierunki reformy polskiego systemu podatkowego*, red. A. Pomorska, Wydawnictwo Uniwersytetu Marii Curie-Skłodowskiej, Lublin.
- Kuzińska H. (2002), *Rola podatków pośrednich w Polsce*, Wydawnictwo Wyższej Szkoły Przedsiębiorczości i Zarządzania im. L. Koźmińskiego, Warszawa.
- Lubińska T. (2004), *Reforma podatkowa czy reforma systemu dochodów fiskalnych – kwestie terminologiczne jako punkt wyjścia do rozważań i propozycji zmian*, w: *Polski system podatkowy. Założenia a praktyka*, red. A. Pomorska, Wydawnictwo Uniwersytetu Marii Curie-Skłodowskiej, Lublin.
- Majchrzycka-Guzowska A. (1996), *Finanse i prawo finansowe*, PWN, Warszawa.
- Mc Kenzie R.B. (1986), *Macroeconomics*, HMC, Boston.
- Musgrave R., Krzyżaniak M. (1963), *The Shifting of the Corporation Income Tax*, The Johns Hopkins Press, Baltimore.
- Nasiłowski M. (1992), *System rynkowy. Podstawy mikro- i makroekonomii*, KeyTex, Warszawa.
- Novyzedlák V., Palkovičová J. (2012), *The Estimate of the Value Added Tax Revenue Loss*, Institute for Financial Policy, Economic Analysis 25, The Ministry of Finance of the Slovak republic, www.finance.gov.sk/ifp (27.03.2015).
- Ostaszewski J., Fedorowicz Z., Kierczyński T. (red.) (2004), *Teoretyczne podstawy reformy podatków w Polsce*, Difin, Warszawa.
- Pietrewicz M. (1993), *Podstawy teorii finansów*, Poltext, Warszawa.
- Roskamp T. (1963), *The Distribution of Tax Burden in a Rapidly Growing Economy*, „National Tax Journal” no. 16.
- Samuelson P.A., Nordhaus W.D. (2008), *Ekonomia*, t. I, PWN, Warszawa.
- Straty Skarbu Państwa w VAT – luka podatkowa, oszustwa, wyludzenia oraz problematyka podatku od towarów i usług w Polsce* (2013), PricewaterhouseCoopers, www.pwc.pl (12.03.2015).
- Taxation Trends in the European Union*, The Directorate-General for Taxation and Customs Union (DG TAXUD), <http://ec.europa.eu/taxtrends> (2.04.2015).
- Toro J., Jensen A., Thackray M., Kidd M., Russell B. (2015), *Administracja podatkowa – wyzwania modernizacyjne i priorytety strategiczne*, Międzynarodowy Fundusz Walutowy Departament ds. Podatkowych, www.finance.mf.gov.pl/documents (10.03.2015).
- Ustawa z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (DzU nr 54, poz. 535).
- Ustawa z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (DzU nr 157, poz. 1240).
- Wittmann W. (1975), *Einführung in die Finanzwissenschaft*, Fischer, Stuttgart.
- Wójtowicz W. (2002), *Pojęcie i charakter podatku jako dochodu publicznego*, w: *Prawo podatkowe*, red. W. Wójtowicz, Branta, Bydgoszcz.

THE IMPLEMENTATION OF THE FISCAL FUNCTION OF THE VALUE ADDED TAX

Abstract: *Purpose* – The primary purpose of this paper is to analyze the fiscal importance and efficiency of the Value Added Tax in Poland. Moreover there were discussed the essence of the tax fiscal function and the characteristics of the functioning of VAT in the Polish tax system. *Design/methodology/approach* – It was used the methods of descriptive statistics, in particular the analysis of changes in the absolute and relative terms for the number of VAT payers in Poland and the evolution of the level of tax revenues, including revenues from VAT during 1995–2013. *Findings* – The study aimed to the general conclusion that changes due to the dominant role of VAT in tax receipts should improve both its structure and streamline the tax administration to increase tax efficiency and reduce the tax gap. *Originality/value* – The essential value of this article

is to provide timely and synthetic knowledge about the functioning of VAT in Poland as the main source of state budget revenues, especially, the level of implementation of the fiscal function and the requirements for increasing the effectiveness of this function within the tax system.

Keywords: indirect tax, VAT, fiscal policy, tax gap

Cytowanie

Sosnowski M. (2015), *Realizacja funkcji fiskalnej w zakresie podatku od towarów i usług*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 864, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” nr 76, t. 1, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin, s. 113–124; www.wneiz.pl/frfu.