

**Tomasz Tratkiewicz**

Ministerstwo Finansów

# **PODATEK OD TOWARÓW I USŁUG JAKO NARZĘDZIE POLITYKI FISKALNEJ W LATACH 2004-2013**

## **Wprowadzenie**

Podatek od towarów i usług już od roku jego wprowadzenia (1993) stanowi istotne źródło dochodów budżetu państwa. Formułę tego podatku wzorowano na podatku od wartości dodanej obowiązującego w państwach członkowskich Unii Europejskiej, co w kontekście aspiracji Polski wyrażonych w podpisanej w grudniu 1991 r. z Unią Europejską umowie o stowarzyszeniu, związanych z przystąpieniem Polski do Unii Europejskiej, było całkowicie uzasadnione<sup>1</sup>. Rozwiązania przyjęte w 1993 r. były w następnych latach sukcesywnie zbliżane do dyrektyw unijnych, aż w 2004 r. uchwalono nową ustawę o podatku od towarów i usług, która zaczęła obowiązywać z dniem uzyskania przez Polskę członkostwa w Unii Europejskiej<sup>2</sup>. W tym roku mija 10 lat od przystąpienia Polski do Unii Europejskiej. Uzasadnione jest zatem podjęcie próby dokonania oceny obowiązującego w Polsce podatku od towarów i usług w aspekcie realizowanych przez niego założeń polityki fiskalnej, w szczególności w kontekście odnotowanych – po raz pierwszy odkąd został wprowadzony w Polsce VAT – przez dwa kolejne lata (2012 i 2013) spadków dochodów z tego podatku. W komentarzach do tego zjawiska pojawiły się głosy z jednej strony o tym, że trudno jest powiązać planowanie dochodów z VAT-u z czynnikami koniunkturalnymi, wysuwając nawet przy tym tezę, że wpływy z tego podatku stały się nieprzewidywalne, z drugiej zaś, stawiając diagnozę dotyczącą malejących wpływów z VAT-u, wskazywano na popełniane błędy legislacyjne i nieskuteczność służb skarbowych w pobieraniu podatku<sup>3</sup>.

---

<sup>1</sup> A. Komar, *Systemy podatkowe krajów Unii Europejskiej*, PWE, Warszawa 1996, s. 119-120.

<sup>2</sup> T. Famulska, *Teoretyczne i praktyczne aspekty funkcjonowania podatku od wartości dodanej*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej, Katowice 2007, s. 64.

<sup>3</sup> M. Chańczyński, *Dochody z VAT stały się nieprzewidywalne*, „Dziennik Gazeta Prawna” 21.01.2001, s. A12.

Celem niniejszego opracowania jest przedstawienie realizacji w ostatnich dziesięciu latach dochodów z VAT-u. Dokonana zostanie również ogólna (ze względu na ograniczenia wynikające z opracowania) analiza czynników kształtujących dochody z VAT-u, przy czym zostanie ona uzupełniona o wskazanie głównych czynników odpowiadających za spadki dochodów z VAT-u w dwóch ostatnich latach. Wreszcie, zostanie podjęta próba przedstawienia zarysu możliwych działań, które pozwoliłyby na bardziej skuteczną (w wymiarze budżetowym) realizację polityki fiskalnej w zakresie podatku VAT.

## 1. VAT jako instrument polityki fiskalnej

Polityka fiskalna – obok polityki monetarnej – stanowi jeden z podstawowych instrumentów pieniężnych, za pomocą którego państwo może oddziaływać na gospodarkę. Należy zgodzić się z poglądem, że polityka fiskalna nie może ograniczać się jedynie do gromadzenia dochodów publicznych z pominięciem realizacji innych celów, takich jak wydatkowanie środków publicznych, czy działania pozafiskalne<sup>4</sup>. Zasadniczym jednak celem polityki fiskalnej jest dostarczenie państwu dochodów, które pozwalają na zaspokajanie uznanych przez państwo za istotne celów gospodarczych i społecznych. Wśród dochodów państwa generalnie największą pozycję stanowią dochody podatkowe, a w dochodach podatkowych najbardziej istotną rolę pełnią z reguły podatki pośrednie. Analizy prowadzone w odniesieniu do poziomu dochodów podatkowych państw członkowskich Unii Europejskiej na przełomie obecnego i poprzedniego stulecia potwierdzają te trendy, przy czym obserwuje się wzrost znaczenia dochodów z VAT-u<sup>5</sup>. Wydaje się zatem, że podatek ten realizuje w co najmniej zadowalający sposób jedną z podstawowych zasad fiskalnych – zasadę wydajności. Oznacza ona konieczność sięgania do takiego źródła podatku, które zapewnia systematyczne i pewne dochody niezbędne do realizacji zadań władzy publicznej<sup>6</sup>. VAT ze swej istoty (powszechny charakter obejmujący swym zasięgiem każdą transakcję wykonywaną w ramach działalności gospodarczej) powinien realizować te zadania w optymalny sposób. Powstaje pytanie, czy również w Polsce od momentu przystąpienia Polski do Unii Europejskiej udało się właściwie realizować wskazaną zasadę wydajności, zwłaszcza w świetle danych budżetowych za

<sup>4</sup> S. Owsiak, *Finanse publiczne*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2005, s. 360-361.

<sup>5</sup> T. Famulska, *Teoretyczne i praktyczne...*, op. cit., s. 126-144.

<sup>6</sup> T. Famulska, *VAT jako instrument polityki fiskalnej w warunkach kryzysu gospodarczego* [w:] *Nowe zarządzanie finansami publicznymi w warunkach kryzysu*, red. S. Owsiak, PWE, Warszawa 2011, s. 81.

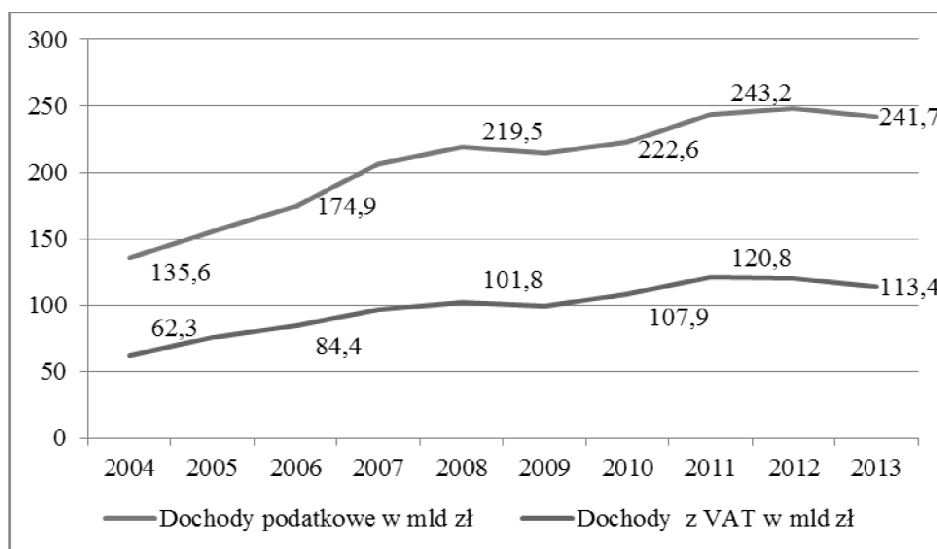
ostatnie lata. W dalszej części opracowania zostanie zatem przeprowadzona analiza mająca zweryfikować tezę, że podatek od towarów i usług stanowi również w Polsce jako członka Unii Europejskiej istotne narzędzie polityki fiskalnej.

## 2. Rola podatku VAT w kształtowaniu się dochodów podatkowych w Polsce w latach 2004-2013

Podatek od towarów i usług wprowadzony w 1993 r. w ramach przebudowy polskiego systemu podatkowego w kierunku dostosowania go do wymogów gospodarki rynkowej okazał się, wbrew obawom resortu finansów, sukcesem fiskalnym<sup>7</sup>. Obecnie VAT stanowi kluczową pozycję w dochodach podatkowych budżetu państwa (wykresy 1 i 2).

Wykres 1

Dochody z VAT-u w dochodach podatkowych budżetu państwa w latach 2004-2013



Źródło: Na podstawie danych Ministerstwa Finansów dotyczących wykonania budżetu państwa za lata 2004-2013.

Dochody z podatku od towarów i usług w ciągu 10 lat członkostwa Polski w Unii Europejskiej niemal się podwoiły. Wskazania wymaga, że pomimo ogromnych zmian<sup>8</sup>, które zaszły na skutek pełnej implementacji *acquis communautaire*, największy przyrost dochodów z VAT-u odnotowano w początkowych

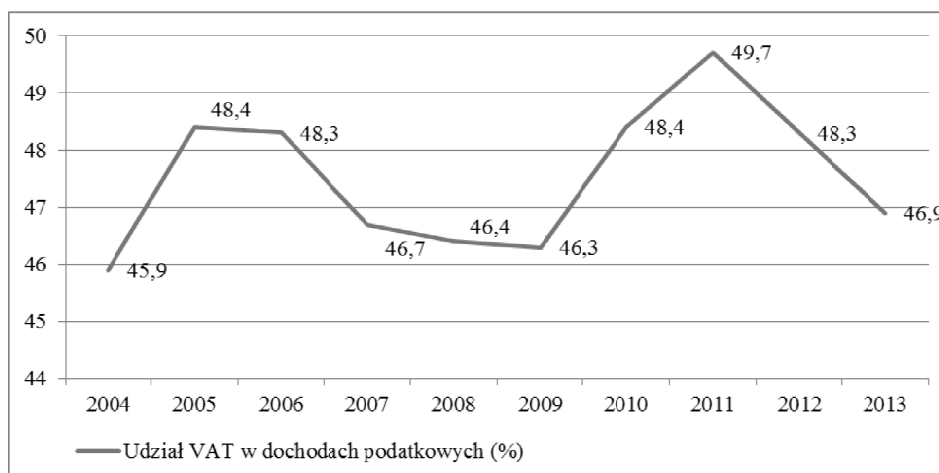
<sup>7</sup> *Dwie dekady VAT*, rozmowa z prof. Jerzym Osiatyńskim, <http://biznes.newsweek.pl>.

<sup>8</sup> Zmiany te zasadniczo były dla podatników korzystne. Zob. *Po 10 lat w UE mamy dobrą ustawę o VAT*, „Dziennik Gazeta Prawna”, 19.05.2014 r., Część Gazeta Prawna, s. 5.

latach po akcesji. W 2005 r. w stosunku do roku poprzedniego można zaobserwować wzrost na poziomie 21,03%, w 2006 r. – blisko 12%, natomiast w 2007 r. – 14,10%. W latach następnych – z wyjątkiem tylko 2011 r., gdzie dochody z VAT-u wzrosły o blisko 12% – wzrost ten był już tylko jednocyfrowy – 5,71% w 2008 r. i 8,44% w 2010 r. Ponadto w latach 2009, 2012 i 2013 odnotowano spadki dochodów z VAT-u w stosunku do roku poprzedniego – odpowiednio o 2,26%, 0,66% i 5,50%.

Wykres 2

Udział dochodów z VAT-u w dochodach podatkowych budżetu państwa w latach 2004-2013



Źródło: Ibid.

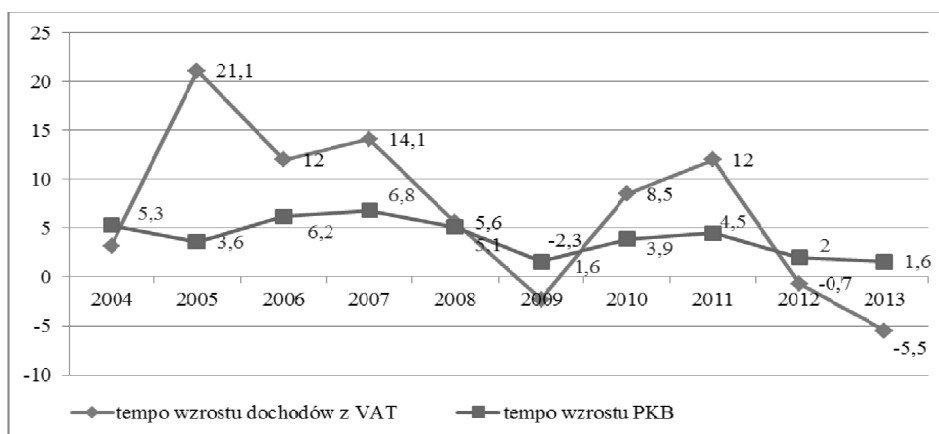
Nominalnemu wzrostowi dochodów z VAT-u towarzyszył również wzrost udziału dochodów z VAT-u w dochodach podatkowych budżetu państwa (w 2011 r. dochody z VAT-u stanowiły niemal połowę wszystkich dochodów podatkowych), choć po spadku dochodów z VAT-u w latach 2012 i 2013 wzrost ten w badanym dziesięcioleciu wyniósł jedynie 1 p.p. Należy również zwrócić uwagę, że w badanym okresie dochody z VAT-u rosły szybciej niż dochody podatkowe ogółem (mimo spadku tych pierwszych w ciągu ostatnich dwóch lat), co wpisuje się w ogólny trend rosnącego znaczenia dochodów z podatku VAT w dochodach podatkowych państwa.

Analizując dochody z VAT-u nie sposób pominąć ich kształtowania się na tle PKB, zwłaszcza w ujęciu dynamicznym (w odniesieniu do rosnącego PKB w badanym okresie). Stosowne dane przedstawiające te wielkości ujęto na wykresie 3. W badanym okresie we wszystkich latach odnotowano wzrost PKB, natomiast wzrost dochodów z VAT-u nastąpił tylko w siedmiu z dziesięciu badanych lat. Charakterystyczne jest, że spadek dochodów z VAT-u nastąpił w tych

latach, w których wzrost PKB nie przekraczał 2%. Wprawdzie okres 10 lat nie jest zbyt długim okresem, który pozwoliłby na wskazanie pewnych trendów w badanych wielkościach, czy choćby prawidłowości, to jednak jedna kwestia wyraźnie przebija się z tych danych, a mianowicie, że 2-procentowy wzrost PKB nie gwarantuje wzrostu dochodów z VAT-u. Dużo trudniej doszukać się korelacji dochodów z VAT-u z PKB w sytuacji, gdy obserwowano wzrost dochodów z VAT-u. Najwyższy wzrost dochodów z VAT-u (zarówno w ujęciu procentowym – ponad 21%, jak i ilościowym – ponad 13 mld zł) odnotowano w 2005 r., w którym to wzrost PKB wyniósł zaledwie 3,6% (szósty w kolejności wynik w badanym okresie). Wprawdzie w latach 2007 i 2006, w których osiągnięto dwa kolejne najwyższe przyrosty dochodów w ujęciu procentowym (odpowiednio 14,1% i 12%) odnotowano również najwyższe wzrosty PKB (odpowiednio 6,8% i 6,2%), to już w 2011 r. gdy dochody z VAT-u rosły również w wysokim tempie (12%), wzrost PKB wyniósł zaledwie 4,5% – piąty w kolejności wynik w badanym okresie).

Wykres 3

Tempo wzrostu dochodów z VAT-u w korelacji do tempa wzrostu PKB w latach 2004-2013



Źródło: Dane w zakresie PKB pochodzą z danych Eurostatu, z tym że w zakresie PKB za 2013 r. z danych z Informacji GUS z dnia 4 kwietnia 2014 r. w sprawie skorygowanego szacunku wartości produktu krajowego brutto za lata 2012 i 2013; dane w zakresie dochodów z VAT pochodzą z Ministerstwa Finansów, ze sprawozdawczości budżetowej.

Poczynione obserwacje wskazują, że wysokość dochodów z VAT-u nie jest w Polsce zasadniczo skorelowana z wysokością PKB. Jakże zatem czynniki odpowiadają za realizację określonej wysokości dochodów z VAT-u. Podatek VAT z punktu widzenia ekonomicznego jest podatkiem pobieranym od sprzedaży towarów i usług podmiotom nieprowadzącym działalności gospodarczej. Więk-

szość bazy podatku VAT stanowi zatem konsumpcja prywatna, w mniejszym stopniu zakupy oraz inwestycje sektora finansów publicznych. Prześledźmy jak w badanym okresie kształtowało się tempo wzrostu tych trzech wielkości.

Tabela 1

Tempo wzrostu podstawowych części składowych bazy podatkowej VAT w latach 2004-2013

Lata	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Spożycie indywidualne gospodarstw domowych	7,9	4,2	6,3	7,5	10,3	4,6	5,7	7,6	5,0	1,4
Zakupy netto sektora instytucji rządowych i samorządowych	12,9	16,6	16,2	10,7	13,2	-0,4	14,9	1,0	6,5	7,6
Nakłady brutto na środki trwałe sektora instytucji rządowych i samorządowych	10,5	8,0	23,7	18,3	19,5	19,7	13,6	9,6	16,3	-13,6

Źródło: Ministerstwo Finansów, Departament Polityki Finansowej, Analiz i Statystyki.

Należy zwrócić uwagę, że najważniejsza pozycja bazy podatku VAT (spożycie indywidualne gospodarstw domowych) w badanym okresie wykazywała dodatnie tempo wzrostu, choć w ostatnich dwóch latach, a szczególnie w 2013 r. tempo to wyraźnie spadło. Również tempo wzrostu w obrębie dwóch pozostałych zasadniczych pozycji bazy podatku VAT w ostatnich latach wyraźnie osłabło, choć zmiany w tych pozycjach nie wykazywały podobieństw. W zakresie zakupów netto sektora instytucji rządowych i samorządowych od 2011 r. obserwuje się zaledwie jednocyfrowe tempo wzrostu po wynikach z poprzednich lat, kiedy odnotowywano nawet kilkunastoprocentowe wzrosty (z wyjątkiem 2009 r., w którym zaobserwowano ujemne tempo wzrostu). W pozycji dotyczącej nakładów brutto na środki trwałe sektora instytucji rządowych i samorządowych po wysokim tempie wzrostu w latach 2006-2009 obserwuje się w kolejnych latach niższe wartości, a w 2013 r. gwałtowny spadek i w konsekwencji ujemne tempo wzrostu o wartości dwucyfrowej. Na negatywny trend kształtowania się bazy podatku VAT w ostatnich latach zwraca uwagę Ministerstwo Finansów, według którego „w 2013 r. ważony stawkami VAT-u indyktor bazy podatku VAT wzrósł jedynie o ok. 1%”, a „struktura wzrostu gospodarczego w latach 2012-2013 przekłada się w sposób negatywny na makroekonomiczną bazę podatku VAT”<sup>9</sup>. Co było przyczyną tak niskiego wzrostu „indykatora bazy podatku VAT”? Nie-

<sup>9</sup> Informacja o działaniach podjętych przez Polskę w celu realizacji rekomendacji Rady w ramach procedury nadmiernego deficytu, Warszawa, kwiecień 2014, s. 6, <http://www.mf.gov.pl>.

wątpliwie czynnikiem wpływającym na osłabienie efektu spożycia indywidualnego gospodarstw domowych było zwykle obserwowane w okresie spowolnienia gospodarczego przesunięcie się konsumpcji indywidualnej od dóbr luksusowych do dóbr pierwszej potrzeby. Dobra pierwszej potrzeby, takie jak żywność są z reguły opodatkowane stawkami obniżonymi VAT, w przeciwieństwie do dóbr luksusowych opodatkowanych co do zasady stawką podstawową. Obserwacje te znajdują potwierdzenie w danych zagregowanych z deklaracji podatkowych VAT (tab. 2).

Tabela 2

Sprzedż towarów i usług w latach 2011-2013 z podziałem na stawki obniżone i stawkę podstawową

Lata	Sprzedż (w mln zł)	
	opodatkowana stawkami obniżonymi	opodatkowana stawką podstawową
2011	704 370	2 475 411
2012	742 568	2 509 018
2013	776 632	2 527 938

Źródło: Ministerstwo Finansów, hurtownia danych SPR/VAT, lata 2011 i 2012 – stan na 4 września 2013 r., rok 2013 – stan na 28 marca 2014 r.

Z prezentowanych danych wynika, że w latach 2012 i 2013 rosła dużo szybciej sprzedaż opodatkowana stawkami niższymi niż stawką podstawową. W 2012 r. wzrost ten kształtował się odpowiednio na poziomie 5,4% i 1,4%, podczas gdy w 2013 r. tempo wzrostu uległo głębszemu zróżnicowaniu – odpowiednio 4,6% i 0,8%. Dla potwierdzenia tezy o rosnącym udziale w spożyciu dóbr opodatkowanych niższymi stawkami w ostatnich latach należałoby jeszcze zbadać strukturę sprzedaży na ostatnim jej etapie (do konsumenta), ale wydaje się, że ewentualny wpływ zmian w łańcuchu dostaw nie wpływał istotnie na zmiany w strukturze sprzedaży dóbr.

Analizowane składowe pozycje bazy podatku VAT, nawet z uwzględnieniem zmian w zakresie wartości nabywanych towarów i usług z podziałem na poszczególne stawki podatku, nie stanowią wystarczających argumentów na wyjaśnienie odnotowanych spadków dochodów z VAT-u w ostatnich dwóch latach, a szczególnie w 2013 r.

Wśród innych czynników wpływających na wykonanie dochodów z VAT-u, w szczególności w 2012 r., należy wymienić zmianę sposobu ewidencjonowania zwrotów VAT w okresie przejściowym, wprowadzoną rozporządzeniem ministra finansów z dnia 28 grudnia 2012 r.<sup>10</sup>. Zmiana ta spowodowała zaliczenie zwrotów od 1 do 21 stycznia 2013 r. w ciężar 2013 r., a nie jak to było w poprzednich

<sup>10</sup> Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 28 grudnia 2012 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie szczegółowego sposobu wykonywania budżetu państwa. Dz. U. poz. 1546.

latach – w ciężar ubiegłego roku. Maksymalny efekt tej operacji oznaczał, że w styczniu 2013 r. dochody były niższe o ok. 3 mld zł (precyzyjne obliczenie tej wielkości jest w praktyce niemożliwe, można jednak założyć, że było bliskie tej kwoty), ale jednocześnie do grudniowego wykonania 2013 r. nie zostały zaliczone zwroty z VAT-u z pierwszych dwudziestu dni stycznia 2014 r. (ok. 3,1 mld zł), co oznaczało wzrost w dochodach (w stosunku do wcześniej stosowanej metody księgowania zwrotów) w 2013 r. o ok. 100 mln zł. Operacja ta miała neutralny charakter na dochody w 2013 r. (różnica jak już wskazano wynosiła zaledwie 100 mln zł), jednak oznaczała, że w rzeczywistości (tzn. według dotychczasowej metody) dochody z VAT-u w 2012 r. byłyby niższe o kwotę blisko 3 mld zł. Gdybyśmy wprowadzili korektę do dochodów z VAT-u za 2012 r. i obliczyli dochody według dotychczasowej metody księgowania zwrotów, to okazałoby się, że dochody w 2012 r. były niższe w stosunku do roku poprzedniego o 3,1%.

Analizując przyczyny realizacji niższych dochodów z podatku VAT w 2013 r., nie można nie zauważyć przesunięć dochodów z VAT-u na skutek działań/decyzji dokonywanych przez samych podatników. Po pierwsze, odnotowano istotne zwiększenie zainteresowania podatników osiągających obroty wyższe niż 1,2 mln euro rocznie rozliczeniem podatku w deklaracjach kwartalnych (VAT-7K i VAT-7D). Przejście tego rodzaju podatników na kwartalne rozliczenie wynika zwykle z chęci poprawy płynności finansowej. Decyzja u tych podatników o przejściu na kwartalne rozliczenia pojawia się bowiem w dużej części wypadków, gdy miesięczne zaliczki, które są zobowiązani wpłacać, okazują się mniejsze od wpłat, których musieliby dokonać jeśli rozliczaliby VAT miesięcznie<sup>11</sup>. Szacuje się, że ubytek dochodów z tego tytułu (skutek przesunięcia dochodów na kolejny rok) wyniósł w 2013 r. ok. 1,4 mld zł.

Inną z przyczyn niższych dochodów z VAT-u w 2013 r. jest również przesunięcie dochodów w czasie, w związku ze znacznym wzrostem wartości importu towarów rozliczanego w deklaracji podatkowej (zgodnie z art. 33a ustawy o VAT) kosztem importu rozliczanego na ogólnych zasadach w organach celnych. Zmiany wartości importu towarów podlegającego rozliczeniu w deklaracji podatkowej pozostają, co do zasady, bez wpływu na wysokość dochodów budżetu państwa, ze względu na to, że podatek należny od importu staje się również podatkiem naliczonym podlegającym odliczeniu. Należy jednak zwrócić uwagę, że wzrost importu towarów rozliczanego zgodnie z art. 33a ustawy o VAT, kosztem importu rozlicza-

<sup>11</sup> Ta korzyść finansowa zostaje utracona przy dokonywaniu rozliczenia kwartalnego według rzeczywistych danych dotyczących sprzedaży, ale przy rozliczeniu za ostatni kwartał np. 2013 r. istnieje możliwość zapłacenia stosunkowo niewielkich dwóch zaliczek odpowiednio do 25 listopada i grudnia, a konieczność rozliczenia całej sprzedaży według rzeczywistych wartości powstanie dopiero w styczniu roku następnego.



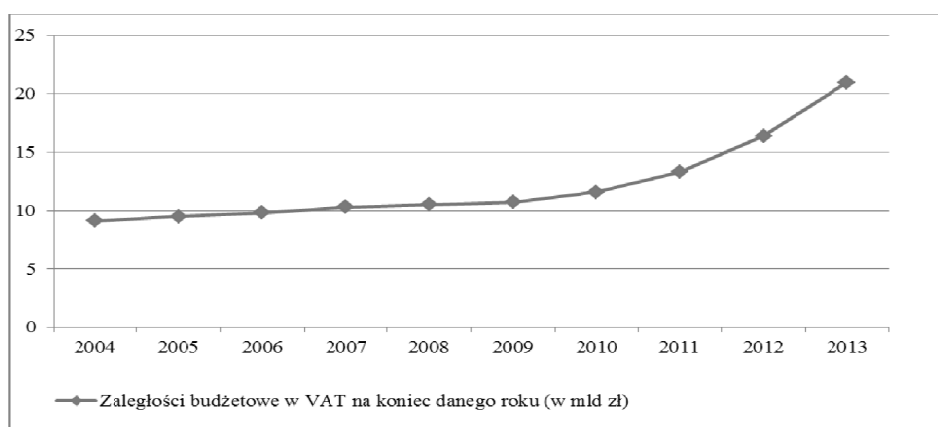
nego na zasadach ogólnych, powoduje przesunięcie dochodów budżetu w czasie, a w efekcie ubytek dochodów z podatku VAT w danym roku budżetowym. Szacuje się, że ubytek dochodów z tego tytułu wyniósł w 2013 r. ok. 1 mld zł.

Niewystąpienie opisanych zjawisk oraz brak zmiany w zakresie ewidencjonowania zwrotów podatku oznaczałoby, że w 2013 r. dochody z VAT byłyby niższe o nieco ponad 1% niż w 2012 r.

Na wykonanie dochodów z VAT w ostatnich latach miały również wpływ niewątpliwie rosnące zaległości w tym podatku (wykres 4).

Wykres 4

Zaległości budżetowe w podatku VAT w latach 2004-2013



Źródło: Informacja o kształtowaniu się zaległości budżetowych na podstawie danych łącznych uzyskanych z izb celnych i izb skarbowych w podziale na lata, Ministerstwo Finansów, <http://www.finanse.mf.gov.pl>.

O ile w ciągu pierwszych sześciu lat członkostwa Polski w UE kwota zaległości z VAT wzrosła o ok. 27%, o tyle w 2011 r. w stosunku do 2010 r. przyrost ten wyniósł już blisko 15%, a wartości dla lat 2012 i 2013 wyniosły odpowiednio 23% i 28% rocznie, osiągając w 2013 r. nominalny przyrost 4,6 mld zł. Słabnąca egzekucja zobowiązań podatkowych w VAT wiązała się m.in. z nasilającymi się nadużyciami w tym podatku, które są wprowadzane w coraz wyższych kwotach wykrywane przez organy kontroli skarbowej oraz organy podatkowe, jednak ich odzyskiwanie jest coraz słabsze<sup>12</sup>. W okresie spowolnienia gospo-

<sup>12</sup> Zwalczenie oszustw w podatku od towarów i usług, Informacja o wynikach kontroli, Najwyższa Izba Kontroli, Warszawa, 31.03.2014 r., <http://www.nik.gov.pl>. Z informacji wynika, że wzrosły kwoty uszczupień w VAT stwierdzonych w toku kontroli przeprowadzonych przez urzędy kontroli skarbowej oraz urzędy skarbowe. W 2012 r. wyniosły one 4 025,5 mln zł, podczas gdy w 2011 r. 2 565,6 mln zł. W I półroczu 2013 r. wyniosły 3 167,5 mln zł. Częstotliwość stwier-

darczego nie jest niczym nadzwyczajnym wzrost szarej strefy oraz ucieczka podmiotów od niepłacenia należnych podatków. Jeżeli jednak temu zjawisku towarzyszy wyraźny wzrost skłonności podmiotów do uczestniczenia w procedurze wyłudzenia podatku w sposób pośredni lub bezpośredni, to tego rodzaju zjawiska muszą się spotkać ze stanowczą reakcją organów podatkowych oraz kontroli skarbowej. Prowadzone w resorcie finansów badania nad luką podatkową w VAT (obejmującą swoim zakresem zarówno szarą strefę, jak i wyłudzenia podatku), potwierdzone ustaleniami dokonanymi w badaniach zleconych przez Komisję Europejską w odrębnym projekcie<sup>13</sup> nie wskazują, aby luka w Polsce była zjawiskiem szczególnie niepokojącym (kształtuje się raczej na poziomie średniej unijnej), choć brak ostatecznych danych za 2012 r. (nie mówiąc o 2013 r.) utrudnia analizę nad rozwojem tego zjawiska w Polsce w ostatnich latach. Nie wydaje się jednak, aby rozmiar oszustw podatkowych w Polsce odpowiadał istotnie za występowanie luki podatkowej w podatku VAT, a tym samym znacząco wpływał na dochody z VAT-u – tego rodzaju opinie są w mojej ocenie zbyt uproszczone<sup>14</sup>. Warto jednak byłoby przeprowadzić bardziej pogłębione badanie tej kwestii, co przede wszystkim powinno być przedmiotem szczególnego zainteresowania resortu finansów.

W kontekście powyższych rozważań wyłania się obraz VAT-u jako wydajnego źródła dochodów budżetowych, choć równocześnie źródła, z którego trudno precyzyjnie zaplanować wielkość dochodów. Potwierdza to analiza zestawienia dotyczącego wykonania założeń budżetowych w zakresie dochodów z VAT-u oraz dochodów podatkowych w ogóle (tab. 3).

W badanym okresie tylko w dwóch latach (2006 i 2007) prognoza dochodów z VAT-u była „bliższa” ich wykonaniu niż prognoza dotycząca dochodów podatkowych w ogóle (nie uwzględniając wartości skorygowanych w nowelizowanych budżetach). Trudniej zatem było, trafnie zaplanować dochody z VAT-u niż z innych podatków. Należy również zwrócić uwagę, że niedopasowanie dochodów z VAT-u do prognozy było z reguły wyższe niż odpowiednie wartości dotyczące dochodów podatkowych w ogóle, choć trzeba odnotować, że najtrafniejsza prognoza dotyczyła dochodów z VAT-u, gdzie różnica między zaplanowanymi a wykonanymi dochodami wyniosła zaledwie 0,1 p.p. (2006 r.).

---

dzanych w toku kontroli nieprawidłowości była niższa w 2012 r. niż w 2011 r., natomiast wzrosła w I półroczu 2013 r.

<sup>13</sup> „Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU-27 Member States”, raport zlecony przez Komisję Europejską, TAXUD/2012/DE/316, Warszawa lipiec 2013 r.

<sup>14</sup> Luka podatkowa w VAT – jak to zwalczać? Raport PwC, Warszawa 14 stycznia 2014 r., <http://www.pwc.pl> także: Hallo. Gdzie ten VAT? „Gazeta Wyborcza” 25.03.2014 r., s. 20.

Tabela 3

Wykonanie planowanych dochodów podatkowych oraz dochodów z VAT-u w latach 2004-2013

Lata	2004	2005	2006	2007	2008	2009 (1)	2010	2011	2012	2013 (2)
Dochody podatkowe	100,2	100,4	100,2	107,4	96,2	104,4	99,7	100,2	93,8	101,0
VAT	91,5	102,4	99,9	104,3	91,1	105,8	101,6	101,3	90,8	100,4

(1) – wykonanie do ustawy budżetowej po nowelizacji (do ustawy budżetowej odpowiednio 85,5% i 83,9%),  
 (2) – wykonanie do ustawy budżetowej po nowelizacji (do ustawy budżetowej odpowiednio 90,5% i 89,7%).

Źródło: Ministerstwo Finansów, dane dotyczące wykonania budżetu państwa za lata 2004-2013.

Analizując badany okres, można oczywiście wskazywać na niedoskonałości w prognozowaniu przez analityków resortu finansów dochodów z VAT-u, należy jednak podkreślić, że prognozy te na kolejny rok dokonuje się we wrześniu, gdy nie ma jeszcze danych makroekonomicznych za trzeci kwartał, nie mówiąc o wykonaniu dochodów za dany rok stanowiących następnie odniesienie do planowanych dochodów w kolejnym roku. Pojawiają się jednak również głosy, że rozbieżności w planowaniu i wykonywaniu dochodów z VAT-u mogą wynikać z celowych działań w pracach nad projektowaniem budżetu<sup>15</sup>. Niezależnie od tego, czy w procesie planowania dochodów mamy do czynienia również z czynnikami pozamerytorycznymi, to trudno nie zgodzić się z poglądem, że prognozowanie dochodów z VAT-u należy do najtrudniejszych przedsięwzięć o charakterze ekonomiczno-społecznym<sup>16</sup>. W prognozowaniu zawsze mogą wystąpić błędy, ale mając na uwadze jak wiele czynników wpływa na realizację dochodów z VAT-u, trudno sformułować szczególnie krytyczne uwagi wobec analityków przygotowujących tego rodzaju prognozy, zwłaszcza jeśli mamy na uwadze uwarunkowania przygotowywania założeń do tych prognoz. Nie oznacza to, że nie można poprawić modelu takiej prognozy, w szczególności, gdy badając wykonanie dochodów z VAT-u, odkrywamy coraz to nowe czynniki wpływające na ich wysokość. Odrębną kwestią pozostaje również projektowanie polityki podatkowej, które powinno zmierzać zasadniczo w kierunku lepszej wydajności instrumentu, jakim jest podatek VAT.

<sup>15</sup> Wpływy z VAT jeszcze nigdy nie były tak niskie. Rząd się mylił, <http://www.money.pl>.

<sup>16</sup> S. Owsiak, *Jakość planowania budżetowego w Polsce – próba oceny*, s. 1, <http://www.nik.gov.pl>.

### 3. Kierunki proponowanych działań modernizacji VAT-u jako narzędzia polityki fiskalnej państwa

Nie ma prostej odpowiedzi na pytanie o najbardziej pożądanym modelu systemu VAT (w ramach ograniczeń narzuconych prawem Unii Europejskiej) z punktu widzenia prowadzonej polityki fiskalnej, zapewniający w sposób optymalny realizację zasady wydajności tego podatku. Należy zwrócić uwagę, że w Polsce, podobnie jak i większości państw członkowskich Unii Europejskiej, istnieje rozbudowany system preferencji w podatku VAT. Preferencje podatkowe funkcjonujące w podatku VAT wyniosły w 2012 r. 42,5 mld zł, stanowiąc 35,4% dochodów budżetu państwa z VAT-u. Z analizy danych wynika, że pięć preferencji o najwyższej wartości (tj. obniżone stawki na roboty budowlane, produkty lecznicze, mięso, rośliny i usługi związane z żywnością) stanowi prawie 53% ogólnej wartości preferencji występujących w podatku VAT<sup>17</sup>. Rozbudowany katalog preferencji podatkowych zakłóca przejrzystość systemu podatkowego, zwiększając niewątpliwie koszty związane z przestrzeganiem obowiązków podatkowych zarówno po stronie podatników, jak i organów podatkowych, osłabiając w ten sposób wydajność fiskalną podatku od towarów i usług. Preferencje w podatku VAT dotyczą w znakomitej większości stosowania stawek obniżonych. Nie wydaje się jednak racjonalna (niezależnie od politycznych możliwości realizacji takiego przedsięwzięcia) prosta likwidacja istniejących preferencji i „wzbogacenie” z tego tytułu budżetu państwa dość istotną kwotą. Bardziej efektywnym działaniem byłaby likwidacja wszystkich preferencji wynikających ze stawek obniżonych i wprowadzenie odpowiednio niższej skalkulowanej jednolitej stawki VAT-u<sup>18</sup>, ewentualnie wyeliminowanie większości preferencji podatkowych wynikających z obniżonych stawek, tak aby istniał tylko bardzo ograniczony zakres stosowania jednej stawki obniżonej. Jednolita stawka VAT-u lub ewentualnie znaczące ograniczenie zakresu i liczby stosowanych stawek obniżonych, musiałyby być jednak elementem szerszej reformy podatkowej, tak aby zapewnić system rekompensat osobom o najniższych dochodach, których „dosięga” regresywny charakter tego podatku. Wprowadzenie rekompensaty pozwoliłoby ograniczyć dostrzegane w literaturze przedmiotu negatywne efekty jednolitej stawki<sup>19</sup>, przy jednoczesnym osiągnięciu korzyści wynikających z wprowadzenia

<sup>17</sup> Preferencje podatkowe w Polsce, Ministerstwo Finansów, Warszawa 2014 r. s. 3, <http://www.finanse.mf.gov.pl>.

<sup>18</sup> Szacunki wskazują, że jednolita stawka podatku, która miałaby zasadniczo neutralny wpływ na dochody z podatku VAT mogłaby być skalkulowana w wysokości 17% (szacunki resortu finansów).

<sup>19</sup> J. Żyrzyński, *Budżet i polityka podatkowa*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2009, s. 189-192.

takiego rozwiązania. Kwestią dyskusyjną pozostaje, czy likwidować pozostałe preferencje w podatku VAT (np. tzw. zwolnienie podmiotowe, fakultatywne opodatkowanie stawką 0% niektórych towarów i usług, ułatwienia w rozliczaniu podatku stanowiące wyłom od zasad ogólnych itp.). Przy ewentualnej pozytywnej decyzji co do działań w kierunku ujednoczenia stawki nie ma tutaj jednoznacznej odpowiedzi, jednak utrzymywanie zwolnienia podmiotowego przy jednej stawce VAT-u może być nieuzasadnione (koszty wypełniania obowiązków podatkowych są wówczas znacznie niższe dla podatników, a kontrole służb skarbowych prostsze, czyli są przekonywujące argumenty za likwidacją tego zwolnienia). Preferencje polegające na korzyściach, np. w uzyskiwaniu lepszej płynności finansowej, nie powinny być z kolei likwidowane, zwłaszcza w obliczu konieczności zapewnienia porównywalnych warunków do konkurowania polskich podatników z podatnikami z innych państw członkowskich UE.

Analizując kwestię wydajności podatku od towarów i usług, nie sposób nie odnieść się do obserwowanego w ostatnich latach wzrostu nadużyć w podatku VAT, a także zauważalną słabnącą efektywność służb skarbowych w egzekwowaniu zaległości w tym podatku. Te negatywne zjawiska, zresztą dość mocno powiązane ze sobą, wymagają podjęcia zdecydowanych działań zarówno wzmacniających skuteczność kontroli podatkowych i skarbowych, jak i poprawę ściągальności podatku. Podkreślenia wymaga, że potrzebę zdecydowanych działań w tym zakresie dostrzegł już resort finansów<sup>20</sup>.

Zdecydowanie na uznanie zasługują te działania resortu finansów, które są skierowane na wzmocnienie dobrowolnego wypełniania obowiązków podatkowych, co powinno mieć pozytywny wpływ na dochody podatkowe. Warta wspomnienia jest tutaj inicjatywa (może nie systemowa, ale stanowiąca pozytywne efekty szukania rozwiązań dotyczących promowania dobrowolnego wypełniania obowiązków podatkowych) wprowadzenia tzw. loterii paragonowej, która powinna przyczynić się do wzrostu ewidencjonowanego obrotu z działalności gospodarczej<sup>21</sup>.

Pełną aprobatę zyskują również zamierzenia resortu finansów<sup>22</sup>, których potrzebę sygnalizowano już w literaturze przedmiotu<sup>23</sup>, a dotyczące usprawniania systemu interpretacji podatkowych (tych formalnych – pisemnych, ale też mniej formalnych udzielanych telefonicznie, czy mejlowo) oraz rozwinięcia działalno-

<sup>20</sup> Działania zwiększające stopień przestrzegania przepisów podatkowych i poprawiające efektywność administracji podatkowej w latach 2014-2017, Ministerstwo Finansów, kwiecień 2014 r, <http://www.mf.gov.pl>.

<sup>21</sup> Ibid., s. 43-44.

<sup>22</sup> Ibid., s. 44-48.

<sup>23</sup> T. Tratkiewicz, B. Rogowska-Rajda, *Podatek od towarów i usług w indywidualnych interpretacjach podatkowych – wybrane problemy* [w:] *Interpretacje podatkowe a finanse przedsiębiorstw*, red. T. Famulska, Difin, Warszawa 2013, s. 137-138.

ści informacyjno-edukacyjnej z wykorzystaniem nowoczesnych narzędzi informatycznych oraz pomysłem adresowania kampanii edukacyjnych również do uczniów.

Analizując kierunki rozwoju podatku VAT w kontekście jego znaczenia jako narzędzia polityki fiskalnej, nie można nie zauważyć wyrażanego w literaturze przedmiotu poglądu, że istotne może mieć w tym zakresie znaczenie istniejącego w Polsce niedostosowania z prawem unijnym i być może konieczność podjęcia odpowiednich działań dostosowujących. Potrzeba doprowadzenia polskiej konstrukcji podatku od towarów i usług do pełnej zgodności z wymaganiami prawa Unii Europejskiej oznaczałoby według niektórych komentatorów spadek wpływów z tego podatku o mniej więcej 30%<sup>24</sup>. Jak się wydaje, szacunki te opierają w dużej części na tezie o kumulatywnym charakterze podatku od towarów i usług, w szczególności w zakresie niedostosowań leżących w odliczeniu podatku naliczonego<sup>25</sup>. Abstrahując jednak od wysokości tego szacunku (ich autor nie podaje niestety nawet zarysów jego metodologii), należy zwrócić uwagę, że jeśli mówimy o niedostosowaniach podatku od towarów i usług z prawem unijnym, to są to raczej niedostosowania powodujące dodatnie, a nie ujemne skutki budżetowe<sup>26</sup>. Nie można zatem wyrażonego poglądu traktować jako zasługującego na aprobatę, a tym samym uwzględniać go w analizie ryzyka po stronie dochodowej budżetu państwa.

## Podsumowanie

Podatek VAT jest podstawowym źródłem dochodów podatkowych w Polsce, którego znaczenie fiskalne w okresie 10 lat członkostwa w Unii Europejskiej trudno przecenić. Blisko dwukrotny wzrost dochodów z VAT-u w Polsce w tym okresie jest tym bardziej godny odnotowania, że w okresie tym doświadczone spowolnienia gospodarczego wywołanego ogólnoswiatowym kryzysem. O skuteczności tego narzędzia polityki fiskalnej świadczy fakt, że wśród 25 państw członkowskich tzw. starej Unii Europejskiej oraz państw, które do niej przystąpiły w 2014 r. Polska odnotowała czwarty w kolejności wzrost rocznych

<sup>24</sup> C. Kosikowski, *Naprawa finansów publicznych w Polsce*, Temida 2, Białystok 2011, s. 325.

<sup>25</sup> *Ibid.*, s. 324.

<sup>26</sup> Należy zwrócić uwagę przede wszystkim na zidentyfikowane i zaskarżone do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej przez Komisję Europejską niedostosowania w zakresie stosowania obniżonej (zamiast podstawowej) stawki VAT-u do niektórych wyrobów medycznych oraz towarów ochrony przeciwpożarowej (vide: sprawa C-678/13).

dochodów z VAT-u<sup>27</sup>. Polskę wyprzedziły tylko kraje nadbałtyckie i Luksemburg, czyli kraje o stosunkowo małych gospodarkach. Świadczy to o dużym sukcesie fiskalnym tego podatku w badanym okresie. Pewnym niepokojem mogą jednak napawać dane o rosnących oszustwach i nie do końca skutecznej odpowiedzi na te wyzwania ze strony służb skarbowych. Przyjęty w kwietniu 2014 r. program działań, mający zwiększyć stopień przestrzegania przepisów podatkowych i poprawić efektywność administracji podatkowej w latach 2014-2017, pozwala jednak przypuszczać, że z tym zjawiskiem służby resortu finansów sobie poradzą. Pozostaje otwarte pytanie o kształt polityki finansowej w najbliższych latach w zakresie stawek podatkowych, wprawdzie do końca 2015 r. nie należy spodziewać się w tym względzie istotnych zmian, istnieje jednak potrzeba pogłębionej analizy i podjęcia decyzji co do kształtu stawek w podatku VAT, również w kontekście modelu w innych obciążeniach fiskalnych. Decyzja w tej sprawie mogłaby znacząco nie tylko zwiększyć rolę fiskalną tego podatku, ale też polepszyć sytuację konkurencyjną polskich przedsiębiorstw w Unii Europejskiej.

## Literatura

„Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU-27 Member States” , raport zlecony przez Komisję Europejską, TAXUD/2012/DE/316, Warszawa lipiec 2013 r.

Chądzyński M., *Dochody z VAT stały się nieprzewidywalne*, „Dziennik Gazeta Prawna” 21.01.2001.

Działania zwiększające stopień przestrzegania przepisów podatkowych i poprawiające efektywność administracji podatkowej w latach 2014-2017, Ministerstwo Finansów, kwiecień 2014 r., <http://www.mf.gov.pl>.

*Dwie dekady VAT*, rozmowa z prof. Jerzym Osiatyńskim, <http://biznes.newsweek.pl>.

Famulska T., *Teoretyczne i Praktyczne aspekty funkcjonowania podatku od wartości dodanej*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej, Katowice 2007.

Famulska T., *VAT jako instrument polityki fiskalnej w warunkach kryzysu gospodarczego* [w:] *Nowe zarządzanie finansami publicznymi w warunkach kryzysu*, red. S. Owsiak, PWE, Warszawa 2011.

*Hallo. Gdzie ten VAT?* „Gazeta Wyborcza” 25.03.2014 r.

Informacja o działaniach podjętych przez Polskę w celu realizacji rekomendacji Rady w ramach procedury nadmiernego deficytu. Warszawa kwiecień 2014 r. <http://www.mf.gov.pl>.

<sup>27</sup> W porównaniu dochodów za 2012 r. (ostatnie dostępne dane) do dochodów za 2004 r. (na podstawie danych Eurostat, stan na 14.03.2014 r.).

- Komar A., *Systemy podatkowe krajów Unii Europejskiej*, PWE, Warszawa 1996.
- Kosikowski C., *Naprawa finansów publicznych w Polsce*, Temida 2, Białystok 2011.
- Luka podatkowa w VAT – jak to zwalczać?* Raport PwC Warszawa 14 stycznia 2014 r.
- Owsiak S., *Finanse publiczne*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2005.
- Owsiak S., *Jakość planowania budżetowego w Polsce – próba oceny*, <http://www.nik.gov.pl>.
- Po 10 lat w UE mamy dobrą ustawę o VAT*, „Dziennik Gazeta Prawna”, 19.05.2014 r., Część Gazeta Prawna.
- Preferencje podatkowe w Polsce, Ministerstwo Finansów, Warszawa 2014 r. s. 3, <http://www.finanse.mf.gov.pl>.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 28 grudnia 2012 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie szczegółowego sposobu wykonywania budżetu państwa. Dz. U. poz. 1546.
- Tratkiewicz T. Rogowska-Rajda B., *Podatek od towarów i usług w indywidualnych interpretacjach podatkowych – wybrane problemy [w:] Interpretacje podatkowe a finanse przedsiębiorstw*, red. T. Famulska, Difin, Warszawa 2013.
- Wpływy z VAT jeszcze nigdy nie były tak niskie. Rząd się mylił, <http://www.money.pl>.
- Zwalczanie oszustw w podatku od towarów i usług, Informacja o wynikach kontroli, Najwyższa Izba Kontroli, Warszawa, 31.03.2014 r., <http://www.nik.gov.pl>.
- Żyrzyński J., *Budżet i polityka podatkowa*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2009.

## TAX ON GOODS AND SERVICES AS A FISCAL POLICY INSTRUMENT WITHIN YEARS 2004-2013

### Summary

The aim of the article is to present the VAT revenues in Poland within recent ten years. General (due to the study's limitations) analysis of the factors influencing VAT revenues is also carried out in the article. The analysis is accompanied by elaborating the factors responsible for the VAT revenues drop within recent two years. Finally, the attempt to present the outline of possible actions is presented, esp. those which could be taken to improve (from the budgetary perspective) the implementation of the fiscal policy in the scope of VAT.