

Waldemar Szymański\*

 <https://orcid.org/0000-0002-6480-7116>

## BUDŻETOWE, SPOŁECZNE I GOSPODARCZE ZNACZENIE PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG W POLSCE

### Abstrakt

**Przedmiot badań:** Obowiązujący w Polsce podatek od towarów i usług został skonstruowany i wprowadzony do systemu podatkowego w latach 90-tych ubiegłego wieku, tj. w okresie transformacji gospodarczej. Ówczesne uwarunkowania gospodarcze sprzyjały wdrażaniu instrumentów przyspieszających tempo przechodzenia od gospodarki uspołecznionej do gospodarki rynkowej. W okresie obowiązywania był poddany licznym nowelizacjom celem dostosowania go do warunków gospodarki rynkowej, zasad wynikających z współczesnych teorii podatkowych czy implementowania umów międzynarodowych oraz prawa wspólnotowego. Konsekwencją licznych zmian podatkowych jest erozja prawa podatkowego, wzrost kosztów podatkowych oraz niestabilność. Z tego względu zarówno praktycy, jak i przedstawiciele świata nauki wskazują na potrzebę reformy systemu podatkowego, a zatem także podatku od towarów i usług. W tym kontekście zasadne jest podjęcie rozważań, co do określenia jego znaczenia w wymiarze budżetowym, społecznym i gospodarczym.

**Cel badawczy:** Niniejszy artykuł ma na celu określenie znaczenia podatku od towarów i usług w ujęciu budżetowym, gospodarczym i społecznym. W związku z powyższym sformułowano tezę badawczą, zgodnie z którą podatek od towarów i usług stanowi istotne źródło wpływów budżetowych, natomiast jego charakter czyni go efektywnym instrumentem interwencji państwa w życie społeczne i gospodarcze. Dyskurs prowadzony jest w powiązaniu z prezentacją funkcji podatków w gospodarce rynkowej, koncepcją państwa oraz właściwościami tego podatku. Wykorzystując dane statystyczne, określono znaczenie badanego podatku jako źródła wpływów budżetowych. Pośredni charakter podatku wykorzystano jako determinantę jego znaczenia w ujęciu społecznym, natomiast jego gospodarcze znaczenie zostało przedstawione w oparciu o stymulacyjny charakter.

**Metoda badawcza:** W opracowaniu zastosowano metodę analizy aktów prawnych, piśmiennictwa w powiązaniu z metodą dedukcji.

**Wyniki:** Podatek od towarów i usług stanowi istotne źródło dochodów budżetowych państwa oraz w ograniczonym zakresie może być wykorzystywany jako instrument interwencji państwa w procesy gospodarcze oraz społeczne.

**Słowa kluczowe:** podatki, podatek od towarów i usług, właściwości podatków pośrednich, funkcje podatkowe, baza podatkowa, koszty podatkowe.

**Klasyfikacja JEL:** G28, G38, H24, H25, H26

---

\* Dr, Wyższa Szkoła Menedżerska w Warszawie, Instytut Nauk o Zarządzaniu i Jakości; e-mail: [walszyx@wp.eu](mailto:walszyx@wp.eu)

## 1. Wstęp

Obciążenia podatkowe należy rozpatrywać w dwóch aspektach: ekonomicznym i prawnym. W ramach ujęcia ekonomicznego rozróżnia się następujące podejścia: makroekonomiczne i mikroekonomiczne.

W ujęciu makroekonomicznym opodatkowanie jest związane z władztwem podatkowym państwa i określane jako jego zdolność do przejmowania rezultatów działalności gospodarczej innych podmiotów. Zakres obciążeń podatkowych jest determinowany przez potrzeby publiczne, zależnie od przyjętej doktryny politycznej i związanej z nią ingerencji państwa w życie gospodarcze i społeczne. Ekonomicznym czynnikiem makroekonomicznym wyznaczającym granice opodatkowania jest efektywność systemu gospodarczego, to znaczy możliwość pokrywania przez gospodarkę potrzeb publicznych. Prawodawca może wykorzystywać system podatkowy do realizacji określonych celów społecznych, gospodarczych czy budżetowych. Wykorzystanie podatków jako instrumentu realizacji określonych polityk wymaga uwzględnienia sprawności gospodarczej rozumianej jako ekonomiczną zdolność do świadczenia podatkowego, zarówno w ujęciu mikro, jak i makro. W takim ujęciu podatki stanowią instrument przeciwdziałania bezrobociu, pobudzania procesów inwestycyjnych, budowania gospodarki opartej na wiedzy czy też stabilizacji gospodarczej, zapobiegania inflacji. Formułując politykę podatkową, prawodawca – regulator powinien zidentyfikować oraz określić istotność relacji zachodzących zarówno między opodatkowaniem a gospodarką, jak i między występującymi już w gospodarce podatkami i paropodatkami. Warunkiem koniecznym dla zachowania skuteczności podatkowych instrumentów stymulowania gospodarki jest zapewnienie ich zgodności z innymi (pozafiskalnymi) instrumentami stosowanymi przez państwo, np. dotacje, subwencje<sup>1</sup>.

Rozpatrując podatki w ujęciu mikroekonomicznym, należy wskazać, że nadrzędnym czynnikiem determinującym ich efektywność jest uwzględnienie zdolności płatniczej podmiotu obciążonego. Nadmierny fiskalizm prowadzi do optymalizacji opodatkowania lub uchylania się od opodatkowania. Ciężar opodatkowania powinien uwzględniać indywidualną sytuację ekonomiczno-finansową podatnika. W takim ujęciu wyznacznikiem obciążenia podatkowego powinna być siła ekonomiczna podatników gwarantująca jednakowe opodatkowanie podmiotów znajdujących się w takim samym położeniu gospodarczym

<sup>1</sup> R. Mastalski, *Prawo podatkowe a gospodarka*, *Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny* 2005/3, s. 5–10.

– realizacja zasady sprawiedliwości podatkowej. Nakładając obciążenia podatkowe, ustawodawca wpływa na motywację podatnika do powiększania przychodu, dochodu czy majątku<sup>2</sup>.

W ujęciu ekonomicznym o zakresie opodatkowania decydują takie przesłanki jak: poziom rozwoju gospodarczego, struktura podatników występujących w gospodarce narodowej, dostępność czynników produkcji, tj. pracy i kapitału<sup>3</sup>.

W sensie prawnym podatki definiowane są jako publicznoprawne, nieodpłatne, przymusowe oraz bezzwrotne świadczenie pieniężne na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu lub gminy, wynikające z ustawy podatkowej<sup>4</sup>. W oparciu o powyższą definicję należy wskazać, że podatnikowi nie przysługuje żaden tytuł prawny do żądania od państwa skonkretyzowanego świadczenia z tytułu zapłaconych podatków. Państwo dla wykonania swoich uprawnień w zakresie stanowienia podatków, ich wymiaru, poboru i egzekucji wykorzystuje środki przymusu państwowego, np. sankcje karne, sankcje podatkowe. Z tego względu podatki mają przymusowy charakter. Bezzwrotny charakter podatków pozwala odróżnić je od pozostałych wpływów budżetowych. Polega on na definitywnym przekazaniu przez podatnika środków pieniężnych na rzecz Skarbu Państwa lub innego organu władzy publicznej. Określenie pieniężnego charakteru podatku jest związane z techniką jego wymiaru i poboru oraz formą przewłaszczenia<sup>5</sup>. W ujęciu prawnym powiązanie podatków z gospodarką następuje za pośrednictwem prawa cywilnego. Wykorzystanie instytucji cywilnoprawnych prowadzi do powstania przychodu, zysku, dochodu, obrotu czy też majątku, co stanowi podstawę wymiaru zobowiązania podatkowego<sup>6</sup>.

**Celem artykułu jest określenie znaczenia podatku od towarów i usług w ujęciu budżetowym, gospodarczym i społecznym.**

Realizacja tego celu wymaga dokonania oceny podatku od towarów i usług w świetle funkcji, jakie pełni on w gospodarce rynkowej w każdym z wyżej przedstawionych ujęć. Przyjęto tezę, że podatek od towarów i usług stanowi istotne źródło wpływów budżetowych natomiast jego charakter czyni go efektywnym instrumentem interwencji państwa w życie społeczne i gospodarcze. Obowiązujący w Polsce podatek od towarów i usług został skonstruowany i wprowadzony do systemu podatkowego w latach 90-tych ubiegłego wieku, tj. w okresie transfor-

<sup>2</sup> *Ibidem*, s. 9–17.

<sup>3</sup> *Ibidem*, s. 10–17.

<sup>4</sup> Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2019 r., poz. 900 t.j.), art. 6.

<sup>5</sup> **H. Dzwonkowski**, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, C.H. Beck, Warszawa 2019, s. 28–41.

<sup>6</sup> **R. Mastalski**, *op. cit.*, s. 8–14.

macji gospodarczej. Ówczesne uwarunkowania gospodarcze sprzyjały wdrażaniu instrumentów przyspieszających tempo przechodzenia od gospodarki uspołecznionej do gospodarki rynkowej. W okresie obowiązywania był poddany licznym nowelizacjom celem dostosowania go do warunków gospodarki rynkowej, zasad wynikających z współczesnych teorii podatkowych czy implementowania umów międzynarodowych oraz prawa wspólnotowego. Konsekwencją licznych zmian podatkowych jest erozja prawa podatkowego, wzrost kosztów podatkowych oraz niestabilność. Z tego względu zarówno praktycy, jak i przedstawiciele świata nauki wskazują na potrzebę reformy systemu podatkowego, a zatem także podatku od towarów i usług. W tym kontekście zasadne jest podjęcie rozważań co do określenia jego znaczenia we wskazanym wymiarze.

Realizacja celu wymaga analizy poszczególnych funkcji podatkowych w zakresie podatku od towarów i usług i jego oceny zarówno według kryteriów właściwych dla nurtu neoklasycznego, jak i interwencyjnego.

## 2. Przedmiotowy i podmiotowy zakres opodatkowania

Wielofazowość podatku od towarów i usług powoduje, że podstawą opodatkowania jest wszystko, co stanowi zapłatę, którą dokonujący dostawy towarów lub usługodawca otrzymał lub ma otrzymać z tytułu sprzedaży od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z otrzymanymi dotacjami, subwencjami i innymi dopłatami o podobnym charakterze, mającymi bezpośredni wpływ na cenę towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika<sup>7</sup>. Mechanizm ten powoduje, że jest on naliczany w każdej fazie obrotu, zaś ostateczny ciężar podatkowy jest ponoszony przez konsumenta. Przedsiębiorca będący podatnikiem tego podatku oblicza wysokość, uwzględniając jego stawkę oraz cenę sprzedaży netto – podatek należny. Podatek należny może być pomniejszony o podatek naliczony, tj. powstały w związku z nabywanymi towarami i usługami na potrzeby związane z prowadzoną działalnością gospodarczą. Powyższy mechanizm umożliwia realizację opodatkowania wartości dodanej i czyni go co do zasady neutralnym dla przedsiębiorców. Z uwagi na to, że ciężar podatkowy został przerzucony na konsumenta, podatek ten jest klasyfikowany jako konsumpcyjny i jest zaliczany do podatków pośrednich, tj. takich, których pobór następuje przez konsumpcje. Podatnikami tego podatku będą zatem finalni nabywcy dóbr i usług, czyli gospodarstwa domowe (konsumenci).

<sup>7</sup> Ustawa o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2018 r., poz. 2174 t.j.), art. 29a ust. 1.

### 3. Właściwości podatku od towarów i usług

Właściwości podatku od towarów i usług:

- *Wpływy budżetowe są bezpośrednio zależne od aktualnej koniunktury gospodarczej oraz sytuacji makroekonomicznej* – cenotwórczy charakter tego podatku prowadzi do zależności między wpływami do budżetu a wolumenem dóbr konsumpcyjnych i wielkości ich sprzedaży. Zatem ożywienie gospodarcze w sposób bezpośredni będzie powodować wzrost wpływów budżetowych z tego tytułu, przy czym zwiększenie wpływów budżetowych jest niemal natychmiastowe, ponieważ podatek ten jest rozliczany w okresie miesięcznym lub kwartalnym<sup>8</sup>. Jednocześnie uwzględniając minimum egzystencji, należy wskazać, że podatek ten zapewnia także wpływy budżetowe w okresie stagnacji i recesji gospodarczej<sup>9</sup>. Z uwagi na podatność wpływów budżetowych z tytułu tego podatku na zmiany koniunkturalne oraz cenotwórczy charakter jest on najczęściej wykorzystywany jako instrument stabilizacji dochodów budżetowych, zwłaszcza w warunkach wysokiej inflacji<sup>10</sup>;
- *Regresywny charakter* – oznacza, że nie uwzględnia zdolności podatkowej podatnika, wpływając regresywnie na dochody osób niezamożnych – stopa obciążeń z jego tytułu maleje wraz ze wzrostem dochodu. Oznacza, że osoby o niższych dochodach ponoszą relatywnie wyższy ciężar podatkowy w stosunku do uzyskiwanych dochodów aniżeli osoby uzyskujące wyższe dochody. Zjawisko to dotyczy w szczególności osób przeznaczających całość swoich dochodów na konsumpcję i prowadzi do wzrostu poczucia niesprawiedliwości społecznej, wywołując niezadowolenie i frustrację<sup>11</sup>;
- *Wysoka wydajność fiskalna* – wysokość podatku zależy od wartości sprzedaży oraz stawki podatkowej, co powoduje, że pobór podatku jest tani i nieskomplikowany<sup>12</sup>. Wysoka wydajność związana jest także z momentem poboru tego podatku. Mianowicie pobór tego podatku dokonywany

<sup>8</sup> I. Mirek, *Podatek akcyzowy – niezbędne i możliwe korekty*, w: H. Dzwonkowski, J. Kulicki (red.), *Dylematy reformy systemu podatkowego*, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2016, s. 377–413.

<sup>9</sup> I. Olchowicz, P. Felis, M. Jamroży, J. Szlęzak-Matusiewicz, *VAT w działalności gospodarczej*, wyd. II, Difin Warszawa 2015, s. 10–50.

<sup>10</sup> B. Guziejewska, *Dysfunkcje systemu podatków bezpośrednich i pośrednich w Polsce*, Zeszyty Naukowe Polskie Towarzystwo Ekonomiczne 2011/10, s. 165–179.

<sup>11</sup> *Ibidem*, s. 170–179.

<sup>12</sup> *Ibidem*, s. 167–173.

jest w momencie wydania towaru lub wykonania usługi, a więc w momencie zaistnienia określonego zdarzenia gospodarczego. Mała mobilność konsumpcji w odniesieniu do wzrastającej mobilności kapitału prowadzi do zastępowalności podatków bezpośrednich podatkami pośrednimi z uwagi na szczelność bazy podatkowej<sup>13</sup>;

- *Ograniczona możliwość realizacji funkcji pozafiskalnych* – powszechność opodatkowania na poziomie konsumpcji zmniejsza skuteczność wykorzystania tego podatku jako narzędzie realizacji przyjętych polityk społecznych czy gospodarczych. Przykładowo, w sferze społecznej mogą być one wykorzystane jako instrument oddziaływania ogólnego, np. łagodzenia nierówności społecznych przez wysokie stawki podatkowe dla wyrobów luksusowych czy niskie stawki podatkowe dla dóbr pierwszej potrzeby. Należy jednakże mieć świadomość, że stanowi on mało selektywne narzędzie. Ich ogólny charakter wyklucza możliwość selektywnego oddziaływania na określone grupy społeczne czy zachowania podmiotów gospodarczych, np. przyznanie preferencji podatkowych dla rodzin osiągających minimalne dochody, przyznanie preferencji podatkowych dla rodzin wielodzietnych, przyznanie ulg podatkowych z tytułu określonej działalności, np. badawczo-rozwojowej<sup>14</sup>. Zjawisko zastępowania podatków bezpośrednich podatkami pośrednimi stanowi przejaw osłabienia zdolności państwa do sprawowania społecznej funkcji regulacyjnej systemu podatkowego<sup>15</sup>;
- *Stopień przeczulności ciężaru podatkowego jest większy niżeli w przypadku podatków bezpośrednich* – ciężar podatkowy dotyczy finalnego nabywcy – konsumenta, ponieważ wartość podatku jest zawarta w cenie towaru lub usługi. Należy wskazać, że możliwości przeniesienia ciężaru podatkowego na inne osoby zależy od uwarunkowań rynkowych, tj. elastyczności popytu na dane dobro, elastyczności podaży formy gospodarki rynkowej czy też mobilności kapitału, konstrukcji podatku. Jeżeli elastyczność cenowa podaży jest większa niżeli elastyczność cenowa popytu, wówczas ciężar podatkowy w większym stopniu zostanie przerzucony na konsumenta. W przypadku gdy elastyczność cenowa popytu będzie więk-

<sup>13</sup> **A. Grycuk**, *Podatek CIT jako narzędzie polityki gospodarczej*, INFOS. Biuro Analiz Sejmowych 2010/4, s. 1–4.

<sup>14</sup> **P. Felis**, *Wybrane współczesne społeczno-ekonomiczne uwarunkowania reformy systemu podatkowego*, w: **H. Dzwonkowski, J. Kulicki** (red.), *Dylematy reformy systemu podatkowego*, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2016, s. 117–151.

<sup>15</sup> **H. Kuzińska**, *Wzrost roli podatków pośrednich w Polsce*, Acta Universitatis Lodzianensis. Folia Oeconomica 2008/218, s. 329–346.

sza niż elastyczność cenowa podaży wówczas ciężar podatkowy zostanie przerzucony na sprzedawcę<sup>16</sup>. Zniekształcenia konstrukcyjne prowadzą do zniekształcenia pośredniego w sferze realnej produkcji. Opodatkowane zużycie pośrednie powoduje jej zmniejszenie oraz ogranicza potencjał popytowy konsumenta. Zniekształcenia konstrukcyjne (np. ograniczenie możliwości pomniejszenia podatku należnego o naliczony) powodują spadek wynagrodzeń na skutek przerzucania ich do tyłu<sup>17</sup>;

- *Wysokie koszty podatkowe dla podmiotów prowadzących działalność gospodarczą*<sup>18</sup> – pobór podatku następuje za pośrednictwem sprzedawcy. Sprzedawca jest zatem zobowiązany do prowadzenia zróżnicowanych ewidencji podatkowych (np. rejestr sprzedaży i zakupów VAT) umożliwiających obliczenie i zapłatę podatku oraz wykonanie obowiązków sprawozdawczych (np. jednolity plik kontrolny). Tym samym ponosi on koszty poboru tego podatku, co stanowi naruszenie zasady taniaści<sup>19</sup>;
- *Tworzy efekt iluzji fiskalnej* – podatek od towarów i usług nie wpływa bezpośrednio na poziom dochodów netto, tak jak ma to miejsce w podatkach bezpośrednich, których ciężar podatkowy jest od razu odczuwalny przez podatnika. Z tego względu pobór jego jest mniej odczuwalny społecznie. Dodatkowo w odróżnieniu od podatków bezpośrednich daje on podatnikowi możliwość podejmowania decyzji o podziale dochodu między konsumpcję a oszczędności<sup>20</sup>.

#### 4. Funkcje i znaczenie podatku od towarów i usług w ujęciu budżetowym

Rozpatrując znaczenie podatku od towarów i usług w ujęciu budżetowym, należy określić jego zdolność do realizacji funkcji fiskalnej. Przykładowymi miarami pozwalającymi określić stopień realizacji tej funkcji są: wpływy z ty-

<sup>16</sup> M. Sosnowski, *Sprawność fiskalna podatków dochodowych*, Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia 2016/5, s. 43–53.

<sup>17</sup> F. Grądalski, *Teoretyczne aspekty reformowania systemu podatkowego – zarys modelu referencyjnego dla Polski*, w: J. Ostaszewski (red.), *O nowy ład podatkowy w Polsce*, Wydawnictwo SGH, Warszawa 2007, s. 57.

<sup>18</sup> B. Guziejewska, *op. cit.*, s. 166–175.

<sup>19</sup> *Zasada taniaści* została po raz pierwszy sformułowana przez A. Smith. Pomimo upływu czasu nadal zachowuje swą aktualność w doktrynie prawa podatkowego. Zgodnie z nią system podatkowy powinien cechować się prostotą w zakresie dotyczącym obliczenia, potrącenia i wpłaty podatku do budżetu. Czynności w powyższym zakresie powinny być sprowadzone do minimum zarówno po stronie podatnika, jak i organu podatkowego.

<sup>20</sup> P. Felis, *op. cit.*, s. 120–132.

tułu tego podatku do budżetu państwa na tle pozostałych obciążeń podatkowych w ramach danego systemu podatkowego, udział tego podatku w PKB na tle pozostałych obciążeń podatkowych, dynamika zmian wpływów z tytułu tego podatku na tle pozostałych podatków, określenie zmienności wpływów z tytułu tego podatku w relacji do PKB na tle pozostałych podatków, określenie kosztów podatkowych występujących po stronie aparatu skarbowego.

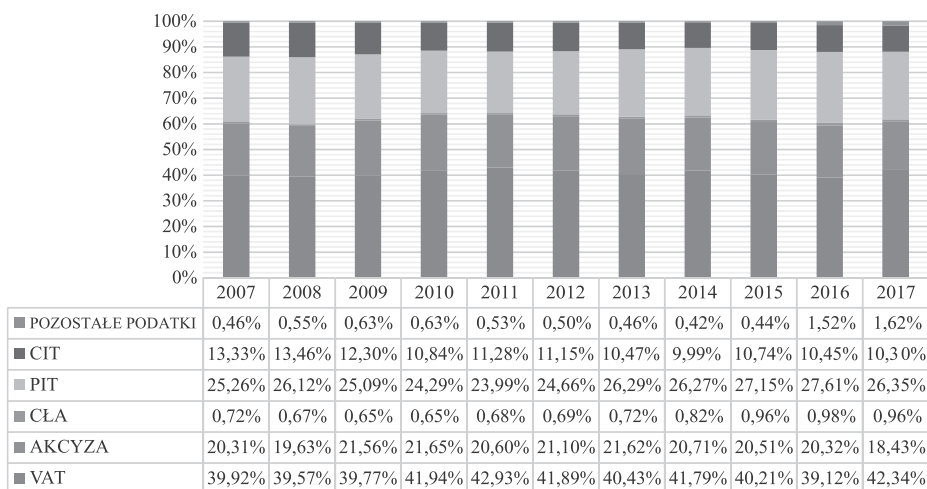
TABELA 1: *Wpływy z tytułu podatku od towarów i usług do budżetu państwa w latach 2007–2017 w mld zł bez odliczenia udziałów dla jednostek samorządu terytorialnego*

Wyszczególnienie	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Wpływy podatkowe	241,36	257,24	250,10	257,23	281,44	286,44
Wpływy z tytułu VAT	96,35	101,78	99,45	107,88	120,83	120,00
Wpływy z tytułu cła	1,75	1,73	1,63	1,66	1,92	1,97
Wpływy z tytułu akcyza	49,03	50,49	53,93	55,68	57,96	60,45
Wpływy z PIT	60,96	67,19	62,74	62,49	67,51	70,62
Wpływy z CIT	32,17	34,64	30,77	27,89	31,74	31,95
Pozostałe podatki	1,11	1,41	1,58	1,63	1,48	1,44
Wyszczególnienie	2013	2014	2015	2016	2017	
Wpływy podatkowe	280,52	297,35	306,23	323,59	370,30	
Wpływy z tytułu VAT	113,41	124,26	123,12	126,58	156,80	
Wpływy z tytułu cła	2,02	2,44	2,93	3,18	3,56	
Wpływy z tytułu akcyza	60,65	61,57	62,81	65,75	68,26	
Wpływy z PIT	73,75	78,13	83,14	89,34	97,56	
Wpływy z CIT	29,38	29,71	32,89	33,83	38,14	
Pozostałe podatki	1,30	1,24	1,34	4,91	5,98	

Źródło: wpływy budżetowe za lata 2007–2017 ([www.mf.gov.pl](http://www.mf.gov.pl)).

Udział wpływów z tytułu podatku od towarów i usług w latach 2007–2017 oscylował wokół 40%, czyniąc go istotnym źródłem wpływów podatkowych do budżetu państwa.



WYKRES 1: *Struktura wpływów podatkowych w latach 2007–2017*

Źródło: opracowane własne na podstawie wpływów budżetowych za lata 2007–2017 ([www.mf.gov.pl](http://www.mf.gov.pl)).

Miernikiem określającym znaczenie danego podatku w ujęciu budżetowym jest jego udział w PKB. Jego zastosowanie pozwala określić nie tylko istotność danego podatku, ale także jego zależność od wahań koniunkturalnych, co ma znaczenie przy planowaniu budżetu.

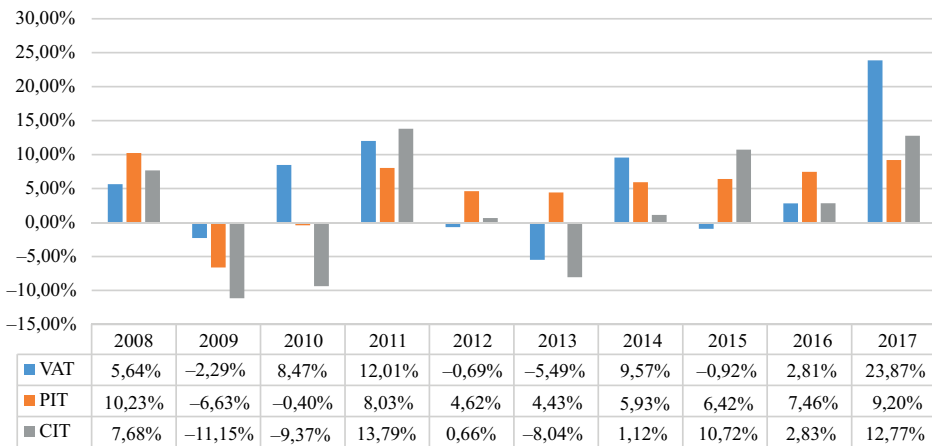
TABELA 2: *Udział wpływów budżetowych poszczególnych podatków w PKB wg cen bieżących*

Wyszczególnienie	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Udział podatku VAT w PKB	8,11%	7,91%	7,25%	7,46%	7,71%	7,36%	6,84%	7,22%	6,84%	6,80%	7,88%
Udział podatku PIT w PKB	5,13%	5,22%	4,57%	4,32%	4,31%	4,33%	4,45%	4,54%	4,62%	4,80%	4,91%
Udział CIT w PKB	2,71%	2,69%	2,24%	1,93%	2,03%	1,96%	1,77%	1,73%	1,83%	1,82%	1,92%

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych GUS oraz MF.

Mając na uwadze stały charakter wydatków budżetowych, istotnym kryterium oceny danego podatku w ujęciu budżetowym jest stałość wpływów z jego tytułu. Należy wskazać, że im mniejsze wahania wpływów z tytułu danego podatku, tym lepszy stopień wykorzystania go jako podstawy planowania wydatkowania. Uwzględniając powyższe kryterium, miarą oceny danego podatku może być dynamika zmiany wpływów budżetowych z tytułu tego podatku.

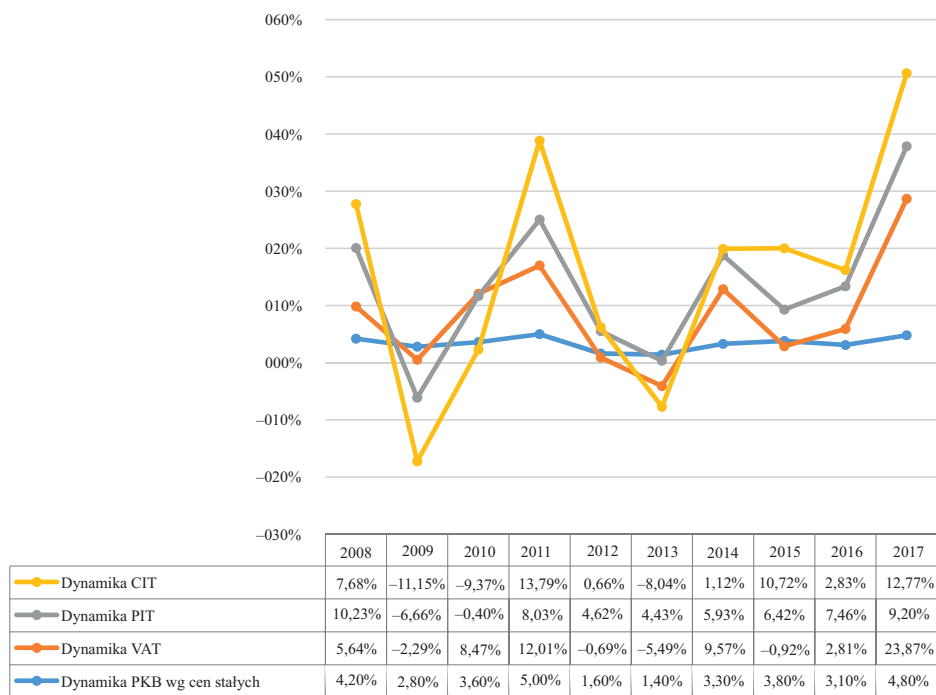
WYKRES 2: Dynamika zmian wpływów budżetowych z tytułu VAT, PIT i CIT w latach 2008–2017



Źródło: opracowanie własne na podstawie na podstawie wpływów budżetowych za lata 2007–2017 ([www.mf.gov.pl](http://www.mf.gov.pl)).

Określając znaczenie budżetowe danego podatku, należy uwzględnić stabilność wpływów podatkowych z jego tytułu. Miernikiem określającym stabilność wpływów z danego podatku jest relacja dynamiki wpływów z jego tytułu w zależności od produktu krajowego brutto jako miernika koniunktury gospodarczej.

Przyjmując powyższe kryterium, należy wskazać, że podatek VAT, podobnie jak i pozostałe podatki pośrednie, wykazuje wyższą stabilność wpływów podatkowych. Właściwość ta wynika z tego, że podstawą opodatkowania jest konsumpcja, a nie jak ma to miejsce w przypadku podatków bezpośrednich zysk lub dochód. Zmiany cyklu koniunkturalnego w większym stopniu wpływają na zyski przedsiębiorstw oraz dochód gospodarstw domowych aniżeli na konsumpcję, która podlega mniejszym wahanom dzięki wykorzystaniu w okresie recesji oszczędności. Ta właściwość powoduje, że podatek od towarów i usług zapewnia budżetowi państwa bardziej stabilne wpływy podatkowe, co ułatwia proces planowania budżetu (budżetowania).

WYKRES 3: *Dynamika wpływów budżetowych w relacji do PKB w latach 2008–2017*

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych GUS i [www.mf.gov.pl](http://www.mf.gov.pl)

Zmienną, jaką należy uwzględnić, określając efektywność fiskalną, są koszty podatkowe związane z poborem danego podatku. Koszty podatkowe w obrębie danego podatku należy rozpatrywać w dwóch aspektach: jako koszty występujące po stronie podatnika oraz koszty związane z poborem danego podatku, ponoszone przez administrację skarbową. Ich ekonomicznym skutkiem jest zmniejszenie stopnia realizacji funkcji fiskalnej danego podatku (skutki budżetowe) oraz naruszenie zasady taniaści opodatkowania (skutki gospodarcze). W ujęciu budżetowym należy wskazać, iż skutkiem wzrostu kosztów poboru podatku jest wzrost poziomu obciążeń podatkowych w celu zachowania stopnia realizacji funkcji fiskalnej. W ujęciu budżetowym koszty podatkowe obejmują: koszty kontroli podatkowych, koszty weryfikacji poprawności dokonywanych rozliczeń podatkowych, koszty egzekucji podatkowej, koszty wynagrodzeń pracowników administracji skarbowej, koszty ponoszone w związku ze zmianami przepisów podatkowych oraz stopniem ich złożoności, liczbą obowiąz-

ków sprawozdawczych w obrębie danego podatku, liczby i zakresu wsparcia podatnika przez aparat skarbowy, stopień informatyzacji aparatu skarbowego. Określając efektywność fiskalną, należy wskazać jej wieloczynnikowy charakter. Wysokość wpływów podatkowych zależy nie tylko od samej konstrukcji rozpatrywanego podatku (zakresu podmiotowego i przedmiotowego, techniki jego obliczania, liczby preferencji podatkowych) czy jakości prawa podatkowego (zmienności i przejrzystości prawa podatkowego), ale także od kondycji ekonomicznej państwa, np. poziom bezrobocia, poziom dochodu narodowego, poziom konsumpcji, rozkład dochodów w społeczeństwie. Poza czynnikami ekonomicznymi kształtującymi efektywność fiskalną podatku należy wskazać pozostałe czynniki, np. demograficzne, kulturowe<sup>21</sup>. Jako przykładowe miary pozwalające przybliżyć koszty poboru danego podatku po stronie administracji skarbowej wskazano: liczbę interpretacji ogólnych i indywidualnych w obrębie danego podatku, liczbę udzielonych przez organy administracji skarbowej fachowych odpowiedzi, liczbę rozmów w ramach usługi wsparcia merytorycznego dla klienta wewnętrznego<sup>22</sup>.

TABELA 3: Liczba wydanych ogólnych interpretacji prawa podatkowego według podatków w latach 2014–2016

Wyszczególnienie	2014	2015	2016
VAT	16	9	14
PIT	13	4	5
CIT	7	5	1
Pozostałe podatki	10	2	2
<b>Razem</b>	<b>46</b>	<b>20</b>	<b>22</b>

Źródło: informacja o działalności Krajowej Izby Skarbowej w latach 2014–2016<sup>23</sup>.

<sup>21</sup> A. Adamczyk, M. Czyż, *Wydajność fiskalna podatku dochodowego od osób fizycznych w Polsce*, Zeszyty Naukowe Wyższej Szkoły Bankowej w Poznaniu 2015/62/5, s. 149–158.

<sup>22</sup> Klient wewnętrzny – Krajowa Izba Skarbowa udziela wsparcia merytorycznego pracownikom sal obsługi podatników w urzędach skarbowych. W ramach tejże usługi w każdym urzędzie skarbowym wyznaczona została osoba, która ze wskazanego numeru telefonu może zwrócić się do KIS z prośbą o udzielenie informacji.

<sup>23</sup> W związku ze zmianą w 2017 r. kryteriów klasyfikacji danych dotyczących działalności KIS interpretacje ogólne zostały zakwalifikowane do kategorii „Liczba wydanych rozstrzygnięć” bez podziału na rodzaj podatku, którego dotyczą.

Jako pośrednią miarę kosztów podatkowych zaproponowano liczbę wydanych interpretacji ogólnych prawa podatkowego. Jej zastosowanie pozwala na przybliżenie liczby roboczogodzin związanych z opracowaniem i wydaniem interpretacji prawa podatkowego. W tym aspekcie podatek od towarów i usług należy wskazać jako najbardziej kosztowny. Udział interpretacji ogólnych w zakresie VAT we wszystkich interpretacjach ogólnych wyniósł odpowiednio: w 2014 r. – 35%, w 2015 r. – 45%, w 2016 r. – 64%. Analogiczny wskaźnik dla podatku dochodowego od osób fizycznych wyniósł: w 2014 r. – 28%, w 2015 r. – 20%, w 2016 r. – 23%, natomiast dla podatku dochodowego od osób prawnych: w 2014 r. – 15%, w 2015 r. – 25%, w 2016 r. – 5%. Minister Finansów, uwzględniając orzecznictwo polskich sądów administracyjnych, Trybunału Konstytucyjnego oraz Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, dąży do ujednoczenia stosowania przepisów podatkowych, które są różnie stosowane i interpretowane przez organy skarbowe<sup>24</sup>. Tym samym podatek od towarów i usług wskazać jako ten, którego stosowanie rodzi najwięcej wątpliwości interpretacyjnych.

TABELA 4: Liczba wydanych indywidualnych interpretacji prawa podatkowego wg podatków w latach 2017–2018

Wyszczególnienie	2017	2018
VAT	13 806	13 316
PIT	6 772	5 791
CIT	3 896	3 361
Pozostałe podatki	1 244	1 061

Źródło: informacja o działalności Krajowej Izby Skarbowej w latach 2017–2018<sup>25</sup>.

Miernikiem kosztów podatkowych występujących po stronie aparatu skarbowego jest liczba roboczogodzin pracowników aparatu skarbowego (Krajowej Informacji Skarbowej) przeznaczona na przygotowanie i wydanie interpretacji indywidualnej prawa podatkowego. Podatnik ma prawo do skierowania do Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej wniosku o wydanie w jego indywidualnej sprawie interpretacji przepisów prawa podatkowego<sup>26</sup>. W związku

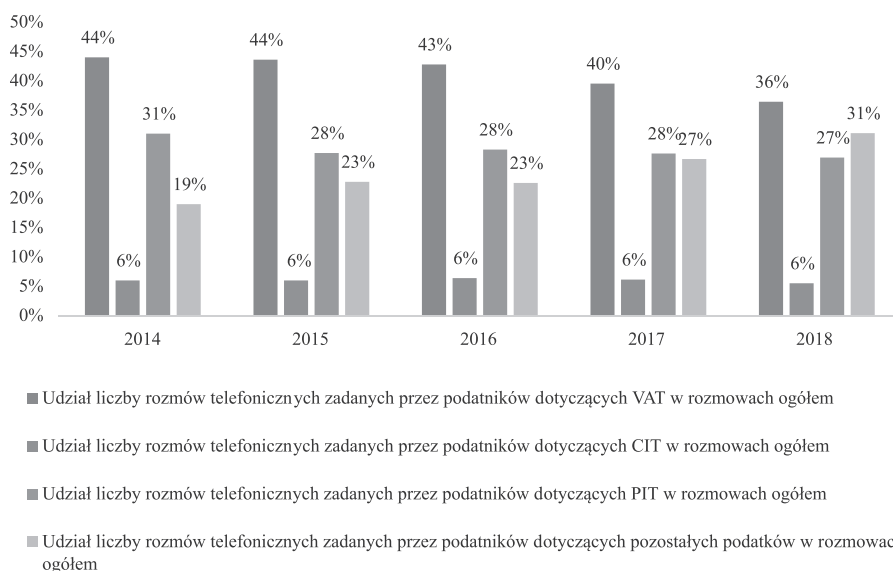
<sup>24</sup> Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, art. 14a § 1.

<sup>25</sup> Brak danych za lata poprzedzające 2017 r.

<sup>26</sup> Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, art. 14b § 1.

z powyższym należy wskazać, że udział indywidualnych interpretacji przepisów podatkowych w zakresie podatku od towarów i usług w interpretacjach indywidualnych ogółem wyniósł: w 2017 r. – 54%, natomiast w 2018 r. – 57%. Analogiczny wskaźnik dla podatku dochodowego od osób fizycznych w 2017 r. wyniósł 26%, a w 2018 r. – 25%, natomiast dla podatku dochodowego od osób prawnych w 2017 r. – 15%, zaś w 2018 r. – 14%. Przyjmując powyższy miernik, należy wskazać, że udział podatku VAT w kosztach podatkowych ponoszonych przez państwo jest najwyższy.

WYKRES 4: *Struktura rozmów fachowych z podatnikiem w latach 2014–2018*



Źródło: obliczenia własne na podstawie Informacji o działalności Krajowej Izby Skarbowej w latach 2014–2018.

W oparciu o powyższe kryterium oceny istotności kosztów podatkowych w obrębie danego podatku należy w sposób jednoznaczny wskazać podatek od towarów i usług jako ten, który rodzi po stronie podatnika najwięcej problemów interpretacyjnych, wymuszając kontakt z aparatem skarbowym. Należy jednakże podkreślić, że na przełomie lat 2017 i 2018 nastąpił spadek liczby kontaktów telefonicznych podatnika z organami skarbowymi z tytułu tego podatku. Spadku tego nie należy jednakże dopatrywać się w uproszczeniu przepisów podatkowych, a w upowszechnieniu się innej formy kontaktu z aparatem skarbowym.

TABELA 5: Liczba udzielonych klientowi zewnętrznemu fachowych odpowiedzi za pośrednictwem poczty elektronicznej według podatków w latach 2014–2018

Wyszczególnienie	2014	2015	2016	2017	2018
VAT	134	150	160	3 545	6 239
PIT	250	300	361	3 502	7 038
CIT	11	4	10	334	923
Akcyza	10	10	11	371	611
Pozostałe podatki i sprawy podatkowe	92	137	146	8 341	13 873

Źródło: informacja o działalności Krajowej Izby Skarbowej w latach 2014–2018.

Analiza powyższych danych wskazuje jednoznacznie, że w badanym okresie liczba udzielonych klientowi zewnętrznemu fachowych odpowiedzi za pośrednictwem poczty elektronicznej w zakresie podatku od towarów i usług ma tendencje wzrostową. Przyjmując powyższe kryterium porównawcze, należy wskazać jednakże, że w badanym okresie tendencją zwykłą wykazywały wszystkie podatki występujące w polskim systemie podatkowym. Zatem przyczyn tego stanu rzeczy należałoby dopatrywać się w zmianach zewnętrznych systemu podatkowego, np. wprowadzenie nowelizacji ustaw podatkowych.

TABELA 6: Liczba rozmów w ramach wsparcia merytorycznego klienta wewnętrznego według podatków w latach 2014–2018

Wyszczególnienie	2014	2015	2016	2017	2018
VAT	569	1786	1682	1293	1246
PIT	424	1507	1404	774	828
CIT	100	120	97	65	93
Pozostałe podatki i sprawy podatkowe	129	264	530	259	252

Źródło: opracowane własne na podstawie raportu Ministerstwa Finansów *Preferencje podatkowe w Polsce* za lata 2009–2015<sup>27</sup>.

W oparciu o powyższe kryterium porównawcze należy wskazać podatek od towarów i usług jako kreujący największe koszty związane z jego stosowaniem.

<sup>27</sup> Na dzień opracowania nie powstały raporty za kolejne lata.

## 5. Funkcje i znaczenie podatku od towarów i usług w ujęciu społecznym

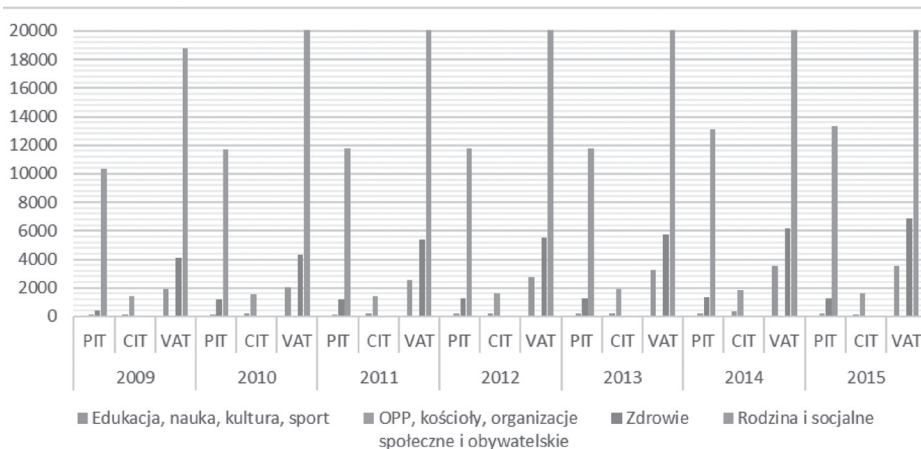
Uwzględniając taniłość, dogodność poboru oraz powszechność, należy wskazać, że podatek od towarów i usług jest bardziej preferowany przez ekonomistów i polityków aniżeli podatki bezpośrednie. Rozpatrując jednakże znaczenie tego podatku, należy wskazać, iż warunkiem kompletności oceny znaczenia jest pomiar jego zdolności do realizacji funkcji społecznych. W takim ujęciu istotne będzie określenie stopnia realizacji funkcji społecznych, np. wartość preferencji podatkowych o społecznym charakterze w jego zakresie na tle pozostałych podatków, udział preferencji o społecznym charakterze w preferencjach ogółem w obrębie tego podatku.

Określając znaczenie podatku od towarów i usług w ujęciu społecznym, należy uwzględnić jego zdolność do realizacji funkcji pozafiskalnych, tj. redystrybucyjnej i stymulacyjnej. Właściwości tego podatku powodują, że instrumenty jego oddziaływania na sferę społeczną mają charakter ogólny, np. wyłączenie z zakresu przedmiotowego opodatkowania dóbr i usług pierwszej potrzeby, wysokie obciążenia podatkowe dla dóbr luksusowych czy też szkodliwych społecznie. W odniesieniu do podatku od towarów i usług należy wskazać, że ze względu na powszechność opodatkowania konsumpcji nie jest możliwe zastosowanie selektywnych instrumentów oddziaływania na określone grupy społeczne tak jak ma to miejsce w przypadku podatków bezpośrednich (podatki dochodowe czy majątkowe). Efektem ogólnego charakteru stosowanych instrumentów wpływu na sferę społeczną za pomocą tego podatku jest niski stopień realizacji przyjętych przez ustawodawcę celów społecznych w relacji do wartościowego ujęcia preferencji podatkowych – niska efektywność preferencji podatkowych.

Miarą efektywności interwencji Państwa w sferę społeczną może być wartość preferencji o społecznym<sup>28</sup> charakterze w obrębie danego podatku na tle pozostałych podatków. Głównym obszarem wspieranym przez państwo za pośrednictwem preferencji podatkowych w podatku od towarów i usług w latach 2009–2015 była rodzina oraz pomoc socjalna. Pomoc państwa w obszarze społecznym była związana głównie z opodatkowaniem preferencyjną stawką produktów żywnościowych, produktów leczniczych i wyrobów medycznych.

<sup>28</sup> Do preferencji o społecznym charakterze zakwalifikowano następujące obszary: edukacja, nauka, kultura, sport, organizacje pożytku publicznego, kościoły, organizacje, społeczne i obywatelskie, zdrowie, rodzina i pomoc socjalna.

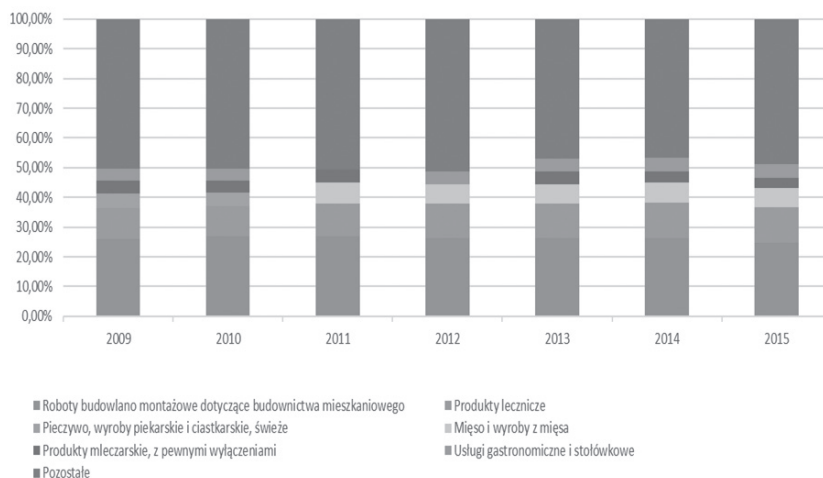


WYKRES 5: *Udział całkowitej wartości preferencji w podatku od towarów i usług*

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych z *Preferencje podatkowe w Polsce w latach 2009–2015*, Ministerstwo Finansów<sup>29</sup>.

Określając wagi poszczególnych preferencji społecznych w obrębie podatku od towarów i usług, jako najbardziej istotną należy wskazać preferencyjne stawki opodatkowania robót budowlano-montażowych związanych z budownictwem mieszkaniowym. W badanym okresie 2009–2015 udział całkowitej wartości tej preferencji w danym podatku kształtował się na poziomie 26%. Z uwagi na jej społeczny charakter oraz uwzględniając sytuację mieszkaniową w Polsce w analogicznym okresie, należy wskazać ją jako preferencję podatkową o najwyższej wartości na tle wszystkich preferencji społecznych funkcjonujących w polskim systemie podatkowym. Wśród preferencji o istotnym społecznym znaczeniu w obrębie podatku od towarów i usług znajdują się także produkty lecznicze oraz dobra podstawowej potrzeby, np. podstawowe artykuły żywnościowe (pieczywo, produkty mleczarskie, mięso).

<sup>29</sup> Na dzień przekazania niniejszej publikacji Ministerstwo Finansów nie opublikowało danych dotyczących preferencji podatkowych za kolejne lata

WYKRES 6: *Udział całkowitej wartości preferencji w podatku od towarów i usług*

Źródło: opracowane własne na podstawie raportu Ministerstwa Finansów *Preferencje podatkowe w Polsce za lata 2009–2015*<sup>30</sup>.

Określając społeczny charakter tego podatku, należy uwzględnić udział preferencji o społecznym charakterze na tle przywilejów pozostałych podatków funkcjonujących w systemie podatkowym. Określenie tego udziału pozwala zidentyfikować preferencję podatkową najbardziej obciążającą budżet państwa.

TABELA 7: *Preferencje o najwyższej wartości na tle wszystkich preferencji funkcjonujących w systemie podatkowym (najbardziej obciążające budżet państwa) (w %)*

	2010	2011	2012	2013	2014	2015
VAT – preferencyjna stawka opodatkowania robót budowlano-montażowych związanych z budownictwem mieszkaniowym	15	15	15	15	13	12
PIT – ulga na dzieci	8	8	8	7	7	8
VAT – preferencyjna stawka podatkowa produktów leczniczych	6	6	7	7	7	6
PIT – łączne opodatkowanie małżonków	4	4	4	4	4	4

Źródło: opracowanie własne na podstawie raportu Ministerstwa Finansów *Preferencje podatkowe w Polsce za lata 2010–2015*.

<sup>30</sup> Na dzień opracowania nie powstały raporty za kolejne lata.

## 6. Funkcje i znaczenie podatku od towarów i usług w ujęciu gospodarczym

Określając znaczenie podatku od towarów i usług w **ujęciu gospodarczym**, należy uwzględnić jego zdolność do realizacji funkcji stymulacyjnej oraz alokacyjnej w gospodarce. W tym ujęciu istotne jest zbadanie jego oddziaływania na decyzje inwestycyjne przedsiębiorstw oraz możliwości jego wykorzystania do niwelowania niedoskonałości rynkowych czy stabilizacji gospodarczej. Nadrzędną zasadą tej daniny publicznej jest jej neutralny charakter dla przedsiębiorstw, co może wskazywać na małe znaczenie gospodarcze tego podatku. Przedsiębiorstwa, uzyskując przychody z tytułu sprzedaży dóbr i usług związanych z prowadzoną działalnością przedsiębiorstwa, nabywają prawo do pomniejszenia podatku należnego o podatek naliczony powstały w związku z nabywanymi na potrzeby działalności towarami i usługami. Następnie w celu zapewnienia kontynuacji działania dokonywane są kolejne zakupy, zapewniając tym samym wpływy budżetowe z tytułu tego podatku, które w przyszłości będą mogły znów odliczyć. Zatem przedsiębiorstwo zachowujące ciągłość działalności zawsze będzie miało pewną kwotę tego podatku do odliczenia w przyszłości, przy założeniu uzyskania przychodów ze sprzedaży. Należy zatem wskazać, że podatek od towarów i usług nie wpływa na rentowność przedsiębiorstwa, ale na jego płynność finansową, jednakże wpływa na sytuację ekonomiczną przedsiębiorstw. W tym wąskim ujęciu istotny jest moment powstania obowiązku podatkowego, potrącenia podatku oraz termin jego zwrotu. Podatnik, wybierając metodę rozliczenia, wpływa na moment nabycia prawa do jego potrącenia. Na gruncie ustawy o podatku od towarów i usług dopuszczalne są następujące metody rozliczania tego podatku: metoda kasowa<sup>31</sup>, metoda ogólna<sup>32</sup>. Uwzględniając jego cenotwórczy charakter, należy wskazać, że

<sup>31</sup> W przypadku stosowania metody kasowej obowiązek podatkowy z tytułu dostawy towarów lub świadczenia usług przez małego podatnika na rzecz innego podatnika, zarejestrowanego jako podatnik VAT czynny powstaje (z pewnymi wyjątkami) z chwilą otrzymania zapłaty. Natomiast w przypadku dostawy towarów lub świadczenia usług na rzecz innych podmiotów – obowiązek podatkowy powstaje z chwilą otrzymania zapłaty, nie później niż 180. dnia od dnia wydania towaru czy wykonania usługi. Prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego w odniesieniu do towarów i usług nabytych przez małego podatnika, w okresie stosowania przez niego metody kasowej, powstaje nie wcześniej niż w rozliczeniu za okres, w którym dokonał on zapłaty za nabyte towary i usługi. Metoda ta może być zastosowana w przypadku, gdy dany podatnik posiada status małego podatnika. Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. tj. z dnia 9 listopada 2018 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2018 r., poz. 2174 t.j.), art. 21 ust. 1.

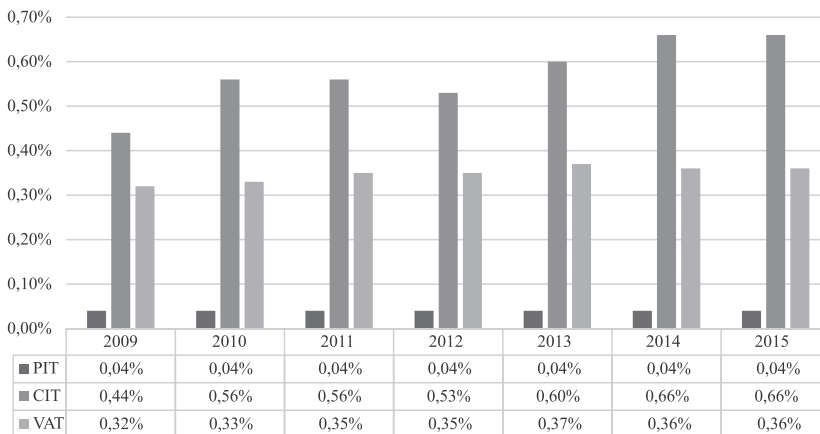
<sup>32</sup> Zgodnie z zasadą ogólną obowiązek podatkowy będzie powstawał z chwilą dokonania dostawy towarów lub wykonania usługi. Ustawa o VAT, art. 19a.

zróznicowane stawki wpływają na popyt na wyroby sprzedawane przez przedsiębiorstwa, a tym samym na ich rentowność. W ujęciu pośrednim wpływa on zatem na decyzje przedsiębiorstw co do wyboru przedmiotu działalności<sup>33</sup>.

Przykładowymi miarami stopnia realizacji funkcji redystrybucyjnej i alokacyjnej w jego obrębie mogą być: wartość preferencji o charakterze gospodarczym jako odsetek PKB w obrębie VAT na tle pozostałych podatków, liczba grup produktów oraz usług obciążonych preferencyjnymi stawkami podatkowymi, zróżnicowanie stawek podatkowych czy odchylenia minimalnej stawki od stawki podstawowej.

Uwzględniając konsumpcyjny charakter tego podatku jako preferencję o gospodarczym znaczeniu, można uznać zmniejszenie podstawowej stawki podatkowej w celu obniżenia cen oferowanych towarów i usług. Celem tej preferencji podatkowej jest zmniejszenie ceny oferowanych dóbr i usług, a w konsekwencji stymulacja popytu konsumpcyjnego oraz wzrost płynności finansowej – zmniejszenie poziomu „zamrożenia” środków pieniężnych przedsiębiorstwa. Miarą określającą znaczenie gospodarcze preferencji podatkowych będzie udział danej preferencji w całkowitej wartości preferencji w danym podatku jako odsetek PKB na tle pozostałych podatków.

WYKRES 7: Wartość preferencji podatkowej w obszarze gospodarka według typów podatku w latach 2009–2015 jako odsetek PKB

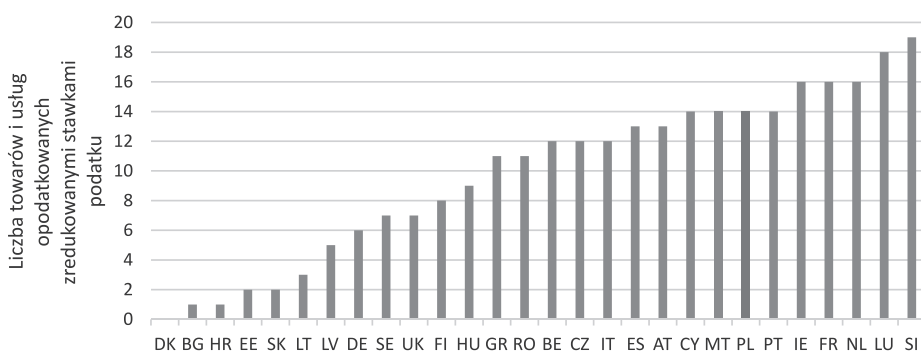


Źródło: opracowanie własne na podstawie danych Ministerstwa Finansów *Preferencje podatkowe w Polsce* za lata 2009–2015.

<sup>33</sup> A. Bernal, *Do Small Value-Added Tax Rate Decreases on Groceries Imply Lower Prices for Consumers?*, *Eastern European Economics* 2018/56, s. 81–98.

Należy wskazać, że im niższy stopień realizacji zasady neutralności podatku od towarów i usług, tym większe jego znaczenie w ujęciu gospodarczym. W oparciu o powyższe założenie zasadny jest pomiar neutralności tego podatku. Miarą pozwalającą określić brak neutralności podatku VAT, tj. jego wpływ na decyzje przedsiębiorstw, jest **liczba grup produktów obciążonych obniżonymi stawkami**. Jej zastosowanie pozwala określić stopień rozpowszechnienia w danym państwie zredukowanych stawek podatku VAT – im większa jej wartość, tym większa liczba towarów i usług korzystających z preferencyjnych stawek tego podatku. Na tej podstawie możliwe jest stwierdzenie, w jakim stopniu VAT dyskryminuje towary i usługi obciążone stawkami podstawowymi, a tym samym stymuluje popyt na dobra obciążone zredukowaną stawką, wpływając pośrednio na rentowność przedsiębiorstw – wraz ze wzrostem liczby towarów i usług opodatkowanych według zredukowanych stawek popyt na towary i usługi opodatkowanych stawką podstawową maleje. Wykorzystując ujednolicone klasyfikacje towarów i usług, miara ta może być wykorzystana do międzynarodowych porównań. Ograniczeniem poznawczym jest brak możliwości określenia udziału towarów i usług opodatkowanych stawkami zredukowanymi w ogólnej konsumpcji<sup>34</sup>.

WYKRES 8: Liczba grup towarów i usług opodatkowanych zredukowanymi stawkami w 2019 r.



Źródło: opracowanie własne na podstawie: Vat rates applied in member states of European Union, European Commission [2019].

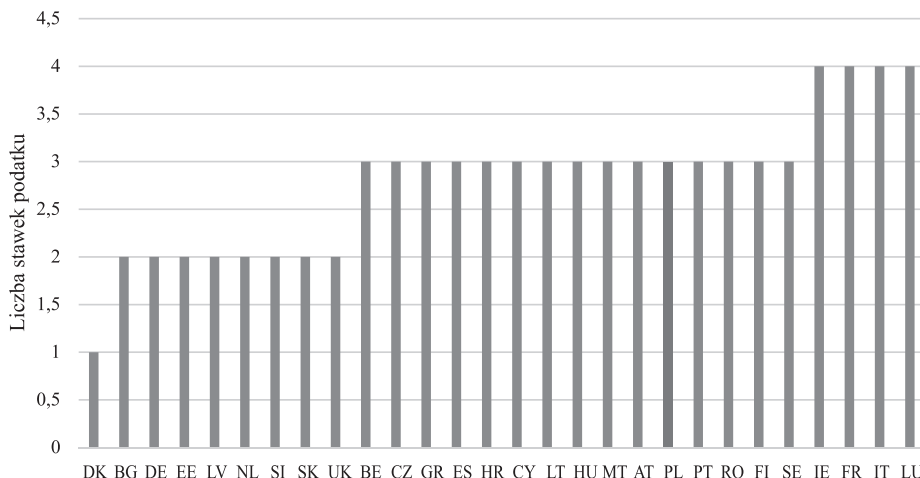
<sup>34</sup> A. Adamczyk, M. Kluzek, *Stopień realizacji zasady neutralności podatku VAT w państwach Unii Europejskiej – próba kwantyfikacji*, Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach 2018/358, s. 9–22.

Posługując się niniejszą miarą, należy wskazać, że podatek od towarów i usług w wielu krajach jest wykorzystywany jako instrument stymulowania popytu na określone towary i usługi, np. Słowenia, Luksemburg, Holandia. Inne kraje, np. Dania, Bułgaria, Chorwacja, Estonia nie stosują zredukowanych stawek tego podatku lub stosują je w minimalnym zakresie. Należy zaznaczyć, że zredukowane stawki podatkowe mają zastosowanie w odniesieniu do dóbr i usług niższego rzędu oraz dóbr i usług podstawowych, np. produktów dla dzieci, produktów spożywczych, wyrobów medycznych, usług noclegowych, usług gastronomicznych, usług transportu osób, *etc.* W oparciu o wykazane zróżnicowanie zastosowania zredukowanych stawek należy wskazać, że pomimo zharmonizowania podatku VAT nadal występują istotne różnice w zakresie obciążeń podatkowych. Efektem jest jego wpływ na decyzje przedsiębiorstwa – dotyczy przedsiębiorstw prowadzących lub podejmujących działalność na rynku wewnętrznym Unii Europejskiej. Przedsiębiorstwa prowadzące działalność w wymiarze europejskim mogą wykorzystywać różnice między stawkami tego podatku jako element konkurencji cenowej. W takim ujęciu podatek VAT będzie wpływać na decyzje przedsiębiorstw, np. decyzję o przedmiocie działalności czy wyborze kraju wymiany handlowej, czy kraju pochodzenia kontrahenta. Naruszenie zasady neutralności VAT może także stanowić przesłankę do podejmowania przez przedsiębiorstwa działań związanych z optymalizacją opodatkowania, np. wybór kontrahentów z państw stosujących obniżone stawki podatkowe w stosunku do państwa pochodzenia przedsiębiorstwa, a nawet oszustwami podatkowymi, np. karuzele podatkowe.

Warunkiem zachowania neutralności podatkowej w obrębie podatku VAT jest jednorodne obciążenie podatkowe poszczególnych grup towarów i usług. Należy zatem wskazać, że im większe zróżnicowanie stawek tego podatku, tym mniejsza jego neutralność, a zatem większe oddziaływanie na decyzje przedsiębiorstw. Zatem jako miarę określającą wpływ na decyzje przedsiębiorstw należy wskazać **liczbę stawek**.

Analizując stopień realizacji zasady neutralności VAT za pomocą wskaźnika zróżnicowania stawek podatkowych, należy wskazać, że krajem, w którym zasada ta jest realizowana w pełnym stopniu jest Dania. Jednocześnie należy zaznaczyć, że efektem dotychczasowych prac związanych z harmonizacją jest niski stopień zróżnicowania ilości stawek podatkowych – dominuje grupa państw, w których występują trzy stawki podatkowe (54% uwzględnionych państw). Brak wysokiego stopnia zróżnicowania co do ilości stawek należy wskazać jako instrument realizacji zasady neutralności VAT w skali Unii Europejskiej, co stanowi podstawę tworzenia sprawnego mechanizmu funkcjonowania jednolitego rynku, zapewniającego swobodny przepływ towarów i usług.

WYKRES 9: Liczba stawek podatku od towarów i usług



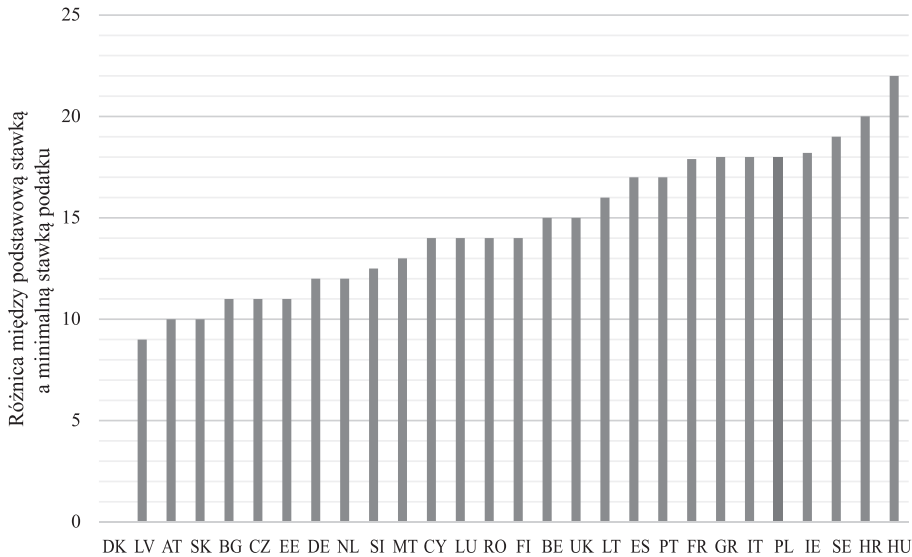
Źródło: opracowanie własne na podstawie: Vat rates applied in member states of European Union, European Commission [2019].

Określając neutralność tego podatku, należy wskazać, że jej miarą jest także **poziom odchyłeń minimalnej stawki od podstawowej**. Stosowanie zredukowanych stawek podatku w odniesieniu do określonych towarów i usług zwiększa popyt na nie. Następstwem wzrostu popytu na dane dobro jest wzrost ceny, a następnie także podaży. W tym ujęciu preferencyjne opodatkowanie określonych wyrobów i usług wpływa na rentowność przedsiębiorstw przez naruszenie neutralności tego podatku. Zastosowanie tej miary pozwala określić, czy utrata dochodów wynika z powszechnego stosowania nieznacznie obniżonej stawki, czy może z zawężonego podmiotowo i przedmiotowo istotnego obniżenia stawek. Wysoki poziom odchyłeń minimalnej stawki od podstawowej wskazuje na wysoki poziom utraty dochodów budżetowych, a tym samym mniejszy poziom neutralności tego podatku, co oznacza większe jego znaczenie w ujęciu gospodarczym.

Określając znaczenie tego podatku w ujęciu gospodarczym, należy uwzględnić dwa aspekty: krajowy i rynku wewnętrznego. W ujęciu krajowym istotne odchylenia będą powodowały silny bodziec do konsumpcji dóbr opodatkowanych obniżonymi stawkami tego podatku. W tym ujęciu podatek od towarów i usług stanowi istotny instrument oddziaływania na decyzje przed-

siębiorstw w takich krajach, jak: Węgry, Chorwacja, Szwecja, Irlandia, Polska. Mniejsze znaczenie gospodarcze ma natomiast ten podatek w krajach, takich jak: Dania, Łotwa, Austria, Słowacja.

WYKRES 10: *Odchylenie minimalnej stawki od stawki podstawowej podatku VAT*



Źródło: opracowanie własne na podstawie: *Vat rates applied in member states of European Union*, European Commission [2019].

Rozpatrując znaczenie tego podatku w perspektywie rynku wewnętrznego, należy wskazać, że odchylenie między podstawowymi stawkami w Unii Europejskiej wynosi 19,3% (maksymalna stawka podstawowa – Węgry – 27%, natomiast najniższa stawka podstawowa – Szwajcaria – 7,7%). Uwzględniając cenotwórczy charakter tego podatku, należy wskazać, że wpływa ona na ceny oferowanych dóbr i usług. Ta zależność ma natomiast znaczenie dla przedsiębiorstw, np. w zakresie wyboru rodzaju dóbr i usług, które będą wytwarzać lub oferować, czy wyboru dostawców i odbiorców, z uwzględnieniem kraju pochodzenia.



## 7. Zakończenie

Przyjmując powyższe kryteria oceny znaczenia podatku od towarów i usług **w ujęciu budżetowym**, należy wskazać, że stanowi on istotne źródło wpływów do budżetu państwa. Udział wpływów z jego tytułu w latach 2007–2017 oscylował wokół 40%. Określając znaczenie budżetowe, należy uwzględnić także stabilność wpływów budżetowych. Przyjmując jako miernik stabilność relacji dynamiki wpływów z jego tytułu w zależności od produktu krajowego brutto jako miernika koniunktury gospodarczej, charakteryzuje się on większą stabilnością wpływów podatkowych aniżeli podatki bezpośrednie (PIT, CIT). Pozwala to na szersze wykorzystanie go w procesie budżetowania aniżeli podatków bezpośrednich. Przyjęty miernik wskazuje na istnienie zależności między wpływami z tytułu tego podatku a poziomem popytu konsumpcyjnego. Na tym tle należy wskazać, że zasadne jest stymulowanie tego popytu, zwłaszcza w sytuacji, gdy polityka finansowa ma charakter antyinflacyjny. Oceniając znaczenie tego podatku w ujęciu budżetowym, zasadne jest określenie także kosztów związanych z jego poborem. W tym aspekcie należy wskazać, że generuje on wyższe koszty podatkowe po stronie aparatu skarbowego niż podatki dochodowe. Zasadnie należy wskazać, że w celu zwiększenia efektywności podatku od towarów i usług konieczne są działania mające na celu zmniejszenie kosztów jego poboru, np. zwiększenie szczelności bazy podatkowej, zmniejszenie zmienności prawa podatkowego oraz zwiększenie przejrzystości przepisów podatkowych.

Oceniając znaczenie podatku od towarów i usług **w ujęciu społecznym**, tj. jako instrumentu realizacji polityk społecznych, należy wskazać, że udział wartości preferencji o społecznym charakterze w jego obrębie na tle pozostałych podatków jest najwyższy. Uwzględniając natomiast powszechność opodatkowania konsumpcji oraz jego regresywny charakter, należy wskazać, że wpływ na strefę społeczną jest niższy aniżeli za pomocą podatków bezpośrednich. Z tego względu z dużym sceptycyzmem należy traktować go jako instrument realizacji funkcji pozafiskalnych właściwych dla gospodarki rynkowej.

**W ujęciu gospodarczym** należy ocenić możliwości zastosowania podatku od towarów i usług jako instrumentu oddziaływania na decyzje inwestycyjne przedsiębiorstw oraz niwelowania niedoskonałości rynkowych. Podatek ten z założenia powinien mieć neutralny charakter – ciężar podatkowy powinien być ponoszony przez konsumenta. Przedsiębiorstwa kontynuujące działalność zawsze będą miały pewną kwotę tego podatku do odliczenia w przyszłości. Z tego względu podatek ten nie będzie oddziałował na rentowność przedsiębiorstwa, ale na jego płynność. Rozpatrując gospodarcze znaczenie tego po-

datku, należy uwzględnić jego cenotwórczy charakter, a zatem wpływ na popyt na produkty lub usługi. Właściwość ta narusza zatem jego neutralny charakter dla działalności gospodarczej. Im większa liczba preferencyjnych stawek podatkowych, liczba produktów obciążonych obniżonymi stawkami podatkowymi czy większy poziom odchylenia między preferencyjnymi stawkami podatkowymi a stawką podstawową, tym większe jego znaczenie w ujęciu gospodarczym. Na tle przyjętych kryteriów oceny znaczenia tego podatku w ujęciu gospodarczym należy wskazać, że ma on mniejszy wpływ na decyzje przedsiębiorstw aniżeli podatek dochodowy od osób prawnych. Nie oznacza to jednak, że nie może być wykorzystany do realizacji funkcji stymulacyjnej czy alokacyjnej. Uwzględniając bowiem jego właściwości, należy wskazać, że jawi się on jako instrument oddziaływania na decyzje przedsiębiorstw, np. co do przedmiotu działalności czy kraju pochodzenia kontrahenta. Istotność tego wpływu zależy od stopnia naruszenia zasady neutralności tego podatku – im większe zróżnicowanie stawek, tym większe oddziaływanie na decyzje przedsiębiorstw.

Uwzględniając powyższe rozważania, należy przyjąć tezę, że podatek od towarów i usług stanowi istotne źródło wpływów budżetowych, natomiast stanowi on mało efektywny instrument realizacji społecznych i gospodarczych polityk ze względu na powszechność opodatkowania.

## Bibliografia

### Akty prawne

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2019 r., poz. 900 t.j.).

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. tj. z dnia 9 listopada 2018 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2018 r., poz. 2174 t.j.).

### Opracowania

**Adamczyk Adam, Czyż Marek**, *Wydajność fiskalna podatku dochodowego od osób fizycznych w Polsce*, Zeszyty Naukowe Wyższej Szkoły Bankowej w Poznaniu 2015/5, Poznań, s. 149–158.

**Adamczyk Adam, Kluzek Marta**, *Stopień realizacji zasady neutralności podatku VAT w państwach Unii Europejskiej – próba kwantyfikacji*, Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach 2018/358, s. 9–22.

**Bernal Arkadiusz**, *Do Small Value-Added Tax Rate Decreases on Groceries Imply Lower Prices for Consumers?*, Eastern European Economics 2018/56, Poznań, s. 81–98.

**Dzwonkowski Henryk**, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, C.H. Beck, Warszawa 2019.

**Felis Paweł**, *Wybrane współczesne społeczno-ekonomiczne uwarunkowania reformy systemu podatkowego. Dylematy reformy systemu podatkowego w Polsce*, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2016.

- Grażdański Feliks**, *Teoretyczne aspekty reformowania systemu podatkowego – zarys modelu referencyjnego dla Polski*, w: Janusz Ostaszewski (red.), *O nowy ład podatkowy w Polsce SGH*, Warszawa 2007.
- Gryczuk Adrian**, *Podatek CIT jako narzędzie polityki gospodarczej*, INFOS nr 4, Biuro Analiz Sejmowych, Warszawa 2010, s. 1–4.
- Guziejewska Beata**, *Dysfunkcje systemu podatków bezpośrednich i pośrednich w Polsce*, Zeszyty Naukowe 2011/10, Polskie Towarzystwo Ekonomiczne, Kraków, s. 165–179.
- Kuzińska Hanna**, *Wzrost roli podatków pośrednich w Polsce*, Acta Universitatis Lodzianensis. Folia Oeconomica 2008/218, Łódź, s. 329–346.
- Mastalski Ryszard**, *Prawo podatkowe a gospodarka*, Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny, Zeszyt 2005/3, s. 5–17.
- Mirek Ireneusz**, *Podatek akcyzowy – niezbędne i możliwe korekty. Dylematy reformy systemu podatkowego BAS*, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2016.
- Olchowicz Irena, Felis Paweł, Jamroży Marcin, Szlęzak-Matusewicz Joanna**, *VAT w działalności gospodarczej*, wyd. II, Difin, Warszawa 2015.
- Sosnowski Michał**, *Sprawność fiskalna podatków dochodowych*, Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia 2016/5, Zeszyty Naukowe Wydziału Nauk Ekonomicznych i Zarządzania, Uniwersytet Szczeciński, Szczecin 2016, s. 43–53.

Waldemar SZYMAŃSKI

## THE BUDGETARY, SOCIAL, AND ECONOMIC IMPORTANCE OF TAX ON GOODS AND SERVICES IN POLAND

### Abstract

**Background:** The tax on goods and services applicable in Poland was designed and introduced into the tax system in the 1990s, i.e., during the period of economic transformation. The economic conditions of that time were conducive to the implementation of instruments accelerating the pace of transition from a socialized economy to a market economy. During the period of its application, it was subject to numerous amendments in order to adapt it to market economy conditions and the principles resulting from modern tax theories or to implement international agreements and Community law. The consequence of numerous tax changes is the erosion of tax law, an increase in tax costs, and instability. For this reason, both practitioners and scientists point to the need to reform the tax system, and thus also the tax on goods and services. In this context, it is reasonable to consider how to determine its importance in the budgetary, social, and economic dimensions.

**Research purpose:** This article aims to define the importance of the tax on goods and services in budgetary, economic and social terms. A research hypothesis was formulated according to which the tax on goods and services is an important source of budgetary revenue, while its nature makes it an effective instrument of state intervention in social and economic life. The paper presents the functions of taxes in a market economy, the concept of the state, and the properties of the tax in question. Using statistical data, the significance of the tax under scrutiny as a source of budgetary revenue was determined. The indirect nature of the tax was used as a determinant of its importance in social terms, while its economic significance was presented based on its stimulus nature.

**Methods:** The methods used in the study included analysing legal acts and relevant literature in conjunction with the deduction method.

**Conclusions:** The tax on goods and services is an important source of state budgetary revenue and, to a limited extent, it can be used as an instrument of state intervention in economic and social processes.

**Keywords:** taxes, tax on goods and services, properties of indirect taxes, tax functions, tax base, tax costs.