

*dr hab. prof. UW Witold Modzelewski*<sup>1</sup>

Instytut Nauk Prawno-Administracyjnych  
Uniwersytet Warszawski  
Prezes Instytutu Studiów Podatkowych

## **Spadek efektywności fiskalnej podatków będących dochodem budżetu państwa na przykładzie podatku od towarów i usług**

Dwudziestolecie obowiązywania w Polsce podatku od towarów i usług oraz akcyzy [ustawa z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (DzU nr 11, poz. 50 z późn. zm.), która weszła w życie w dniu 5 lipca 1993 r.], rozpoczęte spektakularnym sukcesem fiskalnym, kończy się głębokim kryzysem tych podatków, a przede wszystkim spadkiem ich efektywności fiskalnej. Podobnie jak w poprzednim okresie, również w 2013 r. dochody budżetu państwa z tych podatków będą co najmniej o 8% niższe od prognozy budżetowej. W ubiegłych latach spadły one realnie, a nawet nominalnie, co zagraża nie tylko stabilności finansów publicznych naszego kraju, lecz może mieć dalekosiężne konsekwencje polityczne. Szczególny niepokój budzi spadek efektywności fiskalnej najważniejszego z tych podatków, czyli podatku od towarów i usług. Reakcją rządzących na jego kryzys są postulaty dalszego upowszechnienia tzw. odwrotnego obciążenia lub przerwania na nabywców odpowiedzialności za zaległości podatkowe w tym podatku [zob. projekt ustawy z dnia 1 marca 2013 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy – Ordynacja podatkowa, <http://legislacja.rcl.gov.pl/lista/2/projekt/155261>], co z oczywistych względów pogłębia jego wady. To droga donikąd, która nie przyniesie wzrostu dochodów budżetowych.

Jest rzeczą oczywistą, że priorytetowym zadaniem jest podjęcie natychmiastowych działań naprawczych dotyczących tego podatku, gdyż jest on i musi pozostać najważniejszym źródłem dochodów budżetowych. Szacuje się, że w latach 2008–2012 utracono bezpowrotnie łącznie w tym podatku ponad 90 mld zł

---

<sup>1</sup> Adres korespondencyjny: Wydział Prawa i Administracji UW, Collegium Iuridicum III, ul. Oboźna 6, 00-332 Warszawa, e-mail: w.modzelewski@wpia.uw.edu.pl.

wpływów (nominalnie), które mogły realnie zasilić budżet państwa, a politycy i opinia publiczna są wprowadzani w błąd przez upowszechnianie błędnych prognoz budżetowych, np. w 2009 r. spadek dochodów wynosił aż 20 mld zł, planowane pierwotnie wpływy w wysokości 119 mld zł były w pełni realne, uzyskano jednak tylko 99 mld zł [Raport II pt. *Ewolucja systemu podatkowego w Polsce...*, 2010]. W 2012 r. spadek dochodów wyniósł 12 mld zł w stosunku do prognozy budżetowej oraz ponad 21 mld zł w relacji do obiektywnych możliwości fiskalnych.

Dla zapewnienia stabilizacji finansowej budżetu państwa konieczne jest nie tylko zahamowanie dalszego regresu wpływów z podatku od towarów i usług, lecz również osiągnięcie stanu, w którym roczne dochody budżetowe będą wynosić rocznie w najbliższych latach 2014–2016 co najmniej 140 mld zł (138 mld zł w 2014 r., 144 mld zł w 2015 r. i 147 mld zł w 2016 r.). Jest to realne z makroekonomicznego punktu widzenia, choć zupełnie niemożliwe do osiągnięcia w warunkach:

- 1) obecnego stanu prawa (ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług [tekst jednolity DzU z 2011 r. nr 177, poz. 1054 z późn. zm., zwana dalej ustawą z dnia 11 marca 2004 r.], w tym w szczególności przy sposobach jego zmiany;
- 2) istniejących metod zarządzania tym podatkiem przez władze publiczne, które nie są w stanie wykryć wielu najbardziej prymitywnych metod uchylania się od tego podatku, schowanych często pod płaszczem „optymalizacji podatkowej”;
- 3) katastrofy interpretacyjnej: w obrocie prawnym funkcjonuje ponad 200 000 wzajemnie sprzecznych interpretacji urzędowych wydawanych przez organy podatkowe i ministra finansów, które są od dawna samoistnym czynnikiem destrukcji tego podatku;
- 4) opanowania procesu tworzenia prawa przez lobbing będący konglomeratem biznesu doradczego i interesów branżowych, czego najbardziej spektakularnym przykładem jest powstały niedawno postulat, aby każdy nabywca paliw silnikowych czy stali odpowiadał całym swoim majątkiem, w przypadku gdy jego dostawca nie zapłaci zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług<sup>2</sup>.

Najważniejszą przyczyną destrukcji tego podatku były jednak kolejne nowelizacje, prawdopodobnie stworzone pod wpływem grup zainteresowanych legalizacją uchylania się od opodatkowania. Jak dalece politycy dają się tu wprowadzać w błąd w toku prac legislacyjnych, niech świadczy przykład zlikwidowania w 2008 r. tzw. sankcji finansowej (zmiana art. 109 ustawy z dnia 11 marca 2004 r.) za uchylanie się od opodatkowania lub próby wyłudzenia zwrotu podatku jako (rzekomo) sprzecznej z prawem UE, gdy po niespełna dwóch miesiącach TSUE orzekł [wyrok z dnia 15 stycznia 2009 r. w sprawie C-502/07], że jest wręcz odwrotnie, a każde państwo członkowskie może wprowadzić dowolny model

---

<sup>2</sup> Szerzej na temat wadliwych rozwiązań wprowadzonych w ostatnich latach w artykule [Modzelewski, 2013].

sankcji w tym podatku. Trzeba podkreślić, że od tego momentu otwarto drogę do często bezkarnego naruszania prawa, a uchylanie się (zwane potocznie „optymalizacją”) stało się podstawową formą „nowoczesnego zarządzania podatkami”.

Najważniejsze zmiany skutkujące destrukcją przepisów o podatku od towarów i usług w latach 2008–2012 to:

- 1) obowiązująca od dnia 1 stycznia 2009 r. nowa treść art. 89a i 89b ustawy z dnia 11 marca 2004 r., pozwalająca skutecznie uchylać się od podatku, w sytuacji gdy nabywca nie ma prawa do odliczenia (szacunkowa kwota strat to co najmniej 7 mld zł); uregulowania te można jeszcze stosować w latach 2013 i 2014;
- 2) zmiana w 2009 r. art. 109 ww. ustawy w tej części, która dotyczyła dodatkowego zobowiązania podatkowego w przypadku zaniżenia zobowiązania lub zawyżenia zwrotu podatku w deklaracjach podatkowych; bezpośrednie skutki tej nowelizacji nie są duże, lecz pośrednie – trudne do przecenienia: tu „pękł” ten system, a uchylanie się od podatku nie jest już zbyt groźne, zaś dla zorganizowanych grup przestępczych – często całkowicie bezkarne;
- 3) wprowadzenie odwrotnego obciążenia z dniem 1 kwietnia 2011 r. do towarów, które są dostarczane przez podmioty nieposiadające siedziby ani stałego miejsca prowadzenia działalności na terytorium kraju: dostawa tych towarów nie przynosi jakichkolwiek dochodów budżetowych, a w dodatku generuje zwroty (w okresie od dnia 1 kwietnia 2011 r. do dnia 31 marca 2013 r. szacunkowo suma strat to ponad 21 mld zł)<sup>3</sup>,
- 4) wprowadzenie tzw. odwrotnego obciążenia w dostawie złomu (od dnia 1 kwietnia 2011 r.) i innych odpadów (od dnia 1 lipca 2011 r.): tu też nie ma jakichkolwiek dochodów budżetowych, a pod pozorem sprzedaży odpadów czy złomu można sprzedać każdy dowolny towar pełnowartościowy (szacunkowa suma strat – ponad 9 mld zł);
- 5) błędna koncepcja uzależniająca miejsce świadczenia usług od takich pojęć, jak „miejsce siedziby działalności gospodarczej” lub „stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej”, co pozwala „zoptymalizować” każdą usługę poprzez formalną zmianę podmiotu, który (jakoby) świadczy te usługi: są to przepisy wprowadzone w związku z implementacją Dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej [Dz. Urz. UE L 347 z dnia 11 grudnia 2006 r.], której rozwiązania są wręcz patologiczne, lecz w Polsce nie podjęto nawet próby zabezpieczenia interesu publicznego przed nadużyciami w tym zakresie (straty od dnia 1 stycznia 2010 r. – ponad 24 mld zł).

Obecnie wprowadza się w błąd opinię publiczną, twierdząc, że dalsze upowszechnienie tzw. odwrotnego obciążenia i coś jeszcze bardziej wadliwego – tzw. centralny rejestr faktur mają przeciwstawiać się załamaniu dochodów z tego podatku. Doprowadzi to do jego dalszej destrukcji.

---

<sup>3</sup> Szerzej na ten temat w artykule [Modzelewski, 2013a].

Dlatego musi powstać nowa ustawa na temat podatku od towarów i usług, która wyeliminuje wszystkie patologiczne rozwiązania funkcjonujące w naszym kraju. W Sejmie RP już od ponad 2 lat są złożone poselskie projekty ustaw dotyczące tego podatku, które wystarczy tylko częściowo zaktualizować. Idzie zwłaszcza o projekt nowej ustawy o podatku od towarów i usług [poselski projekt ustawy o podatku od towarów i usług z 2011 r. (brak numeru druku sejmowego)].

Sądzę, że dają one szansę w sposób istotny zwiększyć dochody budżetowe już od przyszłego roku (bez podwyższania stawek!), choć oczywiście o powrocie do stawek 22% i 7% raczej należy w tym dziesięcioleciu zapomnieć. Naprawa tego podatku wymaga poważnej debaty, a dorobek prac poselskich jest dobrym punktem wyjścia. Dalsze nowelizacje obecnej ustawy są już bezcelowe i pogłębią istniejący chaos.

#### LITERATURA

- Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347 z dnia 11 grudnia 2006 r.).
- Modzelewski W., 2013, *Odwrotne obciążenie przyczyną patologizacji podatku od towarów i usług*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych”, nr 2.
- Modzelewski W., 2013a, *Rok 2012 – rekordowe wyłudzenia zwrotów podatku*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych”, nr 2.
- Poselski projekt ustawy o podatku od towarów i usług z 2011 r. (brak numeru druku sejmowego).
- Projekt ustawy z dnia 1 marca 2013 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy – Ordynacja podatkowa, <http://legislacja.rcl.gov.pl/lista/2/projekt/155261>.
- Raport II pt. *Ewolucja systemu podatkowego w Polsce; stan obecny, przyczyny kryzysu. Czy potrafimy skutecznie zwiększyć dochody budżetowe?*, 2010, Instytut Studiów Podatkowych.
- Ustawa z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (DzU nr 11, poz. 50 z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. DzU z 2011 r. nr 177, poz. 1054 z późn. zm.).
- Wyrok TSUE z dnia 15 stycznia 2009 r. w sprawie C-502/07.

#### Streszczenie

Celem artykułu jest identyfikacja przyczyn znaczącego spadku wpływów z podatku VAT w Polsce w ostatnich latach. Autor zauważa, że co roku wpływy podatkowe są o kilka procent niższe, niż zakłada ustawa budżetowa. Straty budżetu państwa w latach 2008–2012 szacuje się na 90 mld zł, czyli ponad 20 mld zł rocznie. Oznacza to poważne konsekwencje dla stabilizacji finansów publicznych. Autor wymienia następujące przyczyny takiego regresu wpływów podatkowych: stan prawa w Polsce, metody zarządzania podatkiem VAT (nieudolność w wykrywaniu prób uchylania się od podatku), sprzeczne interpretacje podatkowe wydawane przez administrację publiczną, opanowanie procesu tworzenia prawa przez lobbging biznesu branżowego i interesów branżowych.

Autor stwierdza, że główną przyczyną destrukcji podatku VAT w Polsce jest proces nowelizacji prawa. Pod naciskiem grup interesów wprowadzane są przepisy, które często legalizują próby uchylania się od opodatkowania. Przykładem takiego działania jest likwidacja sankcji finansowej w 2008 r. Autor podaje kilka przykładów zmian prawa podatkowego wprowadzonych w ostatnich latach, które mają negatywny wpływ na efektywność podatku VAT jako źródła dochodów budżetowych. Jego zdaniem obecny stan prawny powoduje, że dalsze nowelizacje ustawy o podatku VAT są bezcelowe, pogłębiają jedynie istniejący chaos. Optymalnym rozwiązaniem byłoby uchwalenie nowej ustawy. Projekty takich ustaw już istnieją. Potrzebna jest jedynie poważna debata publiczna, która umożliwiłaby wprowadzenie ich w życie.

*Słowa kluczowe:* wpływy podatkowe, budżet państwa, prawo podatkowe

### **The Decrease in the Effectiveness of Fiscal Income Taxes: The Tax on Goods and Services Cases**

#### *Summary*

The purpose of this article is to identify the causes of a significant decline in receipts from VAT in Poland in recent years. The author notes that every year the tax tides are a few percent lower than projected in the Budget Act. The losses of the state budget in 2008–2012 is estimated at 90 billion PLN, more than 20 billion PLN per year. This means serious consequences for the stability of public finances. The author lists the following reasons for the contraction in tax revenues: the state of law in Poland, the methods of managing VAT (inefficiency in detecting attempts of tax evasion), conflicting interpretations issued by the public administration, mastery of the legislative process through lobbying industry business and industry interests.

The author states that the main cause of the destruction of VAT in Poland is the process of revising the law. Legislation which often attempts to legalize tax evasion is introduced under pressure from interest groups. An example of such action is to eliminate the financial penalty in 2008. The author gives several examples of tax law changes introduced in recent years, which have a negative impact on the efficiency of VAT as a source of revenue. In his opinion, the current legal status makes further amendments to the VAT law pointless, only deepen the existing chaos. The optimal solution would be to adopt a new law. Projects of such laws already exist. There is only a need for a serious public debate, which would enable them to be implemented.

*Keywords:* tax revenues, state budget, tax law

JEL: H21, H27