

# Magdalena Jarczok-Guzy

---

## Zmiany stawek podatku od towarów i usług a realizacja funkcji fiskalnej

---

Finanse i Prawo Finansowe 1/4, 83-94

---

2014

Artykuł został opracowany do udostępnienia w internecie przez Muzeum Historii Polski w ramach prac podejmowanych na rzecz zapewnienia otwartego, powszechnego i trwałego dostępu do polskiego dorobku naukowego i kulturalnego. Artykuł jest umieszczony w kolekcji cyfrowej [bazhum.muzhp.pl](http://bazhum.muzhp.pl), gromadzącej zawartość polskich czasopism humanistycznych i społecznych.

Tekst jest udostępniony do wykorzystania w ramach dozwolonego użytku.

• F I N A N S E I P R A W O F I N A N S O W E •

• Journal of Finance and Financial Law •

Grudzień/December 2014 • vol. 1, no. 4

ISSN 2353-5601

## ZMIANY STAWEK PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG A REALIZACJA FUNKCJI FISKALNEJ

Magdalena Jarczok-Guzy\*

Streszczenie:

Celem niniejszego artykułu jest zbadanie zależności pomiędzy wprowadzonymi zmianami stawek podatku od towarów i usług a realizacją funkcji fiskalnej. Zakłada się, że wprowadzone zmiany m. in. zmiana stawek podstawowych podatku mają charakter profiskalny i przyczyniają się do wzrostu wpływów budżetowych z tego podatku. W wyniku analizy zostało wykazane, iż istotnie podniesienie stawki podatku od towarów i usług zwiększyło wpływy podatkowe do budżetu państwa, ale tylko na okres jednego roku.

Słowa kluczowe: podatek od towarów i usług, polityka fiskalna, wpływy budżetowe.

JEL Class: H30, M48.

Przyjęto/Accepted: 24.11.2014

Opublikowano/Published: 27.01.2015

### WPROWADZENIE

Polityka fiskalna (budżetowa) realizowana jest poprzez system finansów publicznych, obejmujących gromadzenie i rozdzielanie zasobów pieniężnych przez związki publiczno-prawne [Włodyka 2007: 105]. Jednym z obciążeń fiskalnych podmiotów gospodarczych prowadzących działalność gospodarczą jest podatek od towarów i usług, nazywany powszechnie podatkiem VAT (ang. Value

\* Doktor nauk ekonomicznych w dyscyplinie ekonomia, absolwentka Wydziału Ekonomii Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach.

Added Tax, czyli podatek od wartości dodanej). Podatek ten powoduje rozwarstwienie ceny na rynku towarów i usług, gdyż w rzeczywistości inną cenę płaci konsument, a inną otrzymuje sprzedawca, co powoduje powstawanie tak zwanego cenowego klina podatkowego [Rosiński 2011: 81].

Podstawową funkcją podatku od towarów i usług (dalej PTU) jest funkcja fiskalna. Wiele zmian w konstrukcji prawnej tego podatku pojawiło się w ciągu ostatnich lat. Przedmiotem badań w niniejszym artykule jest analiza najważniejszych zmian stawek PTU oraz ich porównanie z danymi liczbowymi, a także analiza wartości wpływów z PTU planowanych i zrealizowanych w ramach budżetu państwa. Celem artykułu jest zbadanie wpływu zmian stawek PTU na realizację funkcji fiskalnej oraz zbadanie korelacji pomiędzy wpływami z PTU a wartością PKB. PTU pełni bardzo ważną rolę w polskiej gospodarce, w związku z czym postanowiono również zgłębić tematykę zasad jego naliczania i poboru. Hipoteza badawcza postawiona w niniejszej pracy brzmi następująco: „podwyższenie stawek PTU przyczyniło się do zwiększenia dochodów podatkowych budżetu państwa”. W artykule zastosowano metodę indukcji oraz statystyczne wnioskowanie.

## 1. ISTOTA PTU

Najważniejszym dochodowym instrumentem fiskalnym, ze względu na oddziaływanie zarówno na gospodarkę, jak i na wielkość dostarczanych środków publicznych są podatki. Można je pogrupować w różny sposób. Uwzględniając za kryterium zagadnienie, kto *de facto* jest obciążony podatkiem, to podatki dzieli się na bezpośrednie oraz pośrednie [Pietrzak, Polański, Woźniak 2008: 49]. Wśród podatków bezpośrednich wyróżnić można podatki dochodowe oraz majątkowe. W podatkach pośrednich następuje rozdzielenie podatnika ustawowego od podatnika rzeczywistego. Przykładem takiego podatku jest PTU będący przedmiotem rozważań w niniejszym artykule. Podatki pośrednie ukryte zostają w cenie towarów i usług oraz przenoszone są na ostatecznego konsumenta danego dobra [Piontek 2003: 100].

Od połowy 1993 r. funkcjonuje w Polsce PTU wprowadzony ustawą z dnia 8 stycznia 1993 r. o PTU oraz o podatku akcyzowym [*Ustawa VAT*, 1993]. Nowy podatek zastąpił istniejący wcześniej podatek obrotowy pobierany przy sprzedaży towarów i usług przez ich wytwórców. Podatek ten stanowił integralny element ceny towaru lub usługi; nie był w niej wyodrębniony bądź do niej dodawany. W rezultacie kupujący na ogół nie orientował się, jaki podatek jest zawarty w płaconej cenie. PTU jest znacznie trudniejszym technicznie i droższym podatkiem [Pietrewicz 1994: 33]. Sposoby naliczania i odliczania PTU w poszczególnych fazach procesu gospodarowania różnią podatek należny i naliczony. Podatek należny określić można jako podatek wynikający

z faktur sprzedaży, który powinien być odprowadzony do urzędu skarbowego po uprzednim pomniejszeniu go o podatek naliczony. Jest to podatek wynikający z opodatkowania czynności będących przedmiotem opodatkowania według stawek. Podatek należny można określić jako taki, który ciąży na podatniku w sensie prawnym, nie w każdym zaś przypadku w sensie ekonomicznym. Gdy podatek naliczony jest wyższy niż podatek należny, podatnik otrzymuje zwrot określonej kwoty podatku lub obniża o nią podatek należny od swojej sprzedaży w następnym miesiącu. Mamy do czynienia wówczas ze zwrotem bezpośrednim oraz pośrednim. Podatek naliczony wynika z oryginałów faktur zakupu, które podatnik otrzymuje od sprzedającego w momencie dokonywania transakcji zakupu towaru i usług [Owsiak 2013: 500].

## 2. FISKALNA FUNKCJA PTU

PTU, tak jak każdy podatek, spełnia funkcję fiskalną – jest źródłem zasilania budżetu państwa. W latach dziewięćdziesiątych znacznie wzrosła rola podatków pośrednich w systemie zasilania budżetu. Wśród funkcjonujących w polskim systemie podatkowym trzech podatków pośrednich pierwszoplanowa rola w zasilaniu budżetu przypada właśnie PTU. Może on spełniać także rolę narzędzia stabilizowania gospodarki, bo może kształtować popyt na określone dobra. Wykorzystywanie funkcji stabilizacyjnej PTU, podobnie jak i innych podatków, polega na zmienianiu wysokości obciążeń. Wzrost stawek tego podatku prowadzi do zmniejszenia popytu, podczas gdy stosowanie stawek preferencyjnych, ulg podatkowych itp. będzie wpływać na popyt stymulująco [Owsiak 2013: 498].

Funkcja fiskalna, sprowadzająca się do zapewnienia dochodów budżetowych, służących pokryciu obciążeń publicznych, uważana jest za niekwestionowaną funkcję podatków. Zgodnie z klasyczną teorią, pokrycie wydatków publicznych jest jedynie celem podatku, jego rola ma być ograniczona tylko do zasilania kas publicznych. Podstawowym zadaniem podatku, zgodnie z funkcją fiskalną, jest dostarczenie jak najwyższych wpływów do danego budżetu. Jest to główna funkcja każdego podatku w tym sensie, że tylko ona uzasadnia jego wprowadzenie i utrzymanie. Jeżeli funkcja ta nie jest realizowana, gdyż podatek dostarcza minimalnych dochodów albo nie dostarcza ich w ogóle, należy rozważyć eliminację takiego podatku [Famulska 2007: 116].

PTU to podatek pośredni, obliczany od obrotu netto powstałego u przedsiębiorcy, pobierany we wszystkich fazach obrotu, neutralny dla podatnika (który nie ponosi ekonomicznego ciężaru opodatkowania), ponieważ jedynie pośredniczy w przekazywaniu PTU do budżetu); ostatecznie obciąża jedynie konsumenta. Wyznacznikiem ekonomicznego mechanizmu podatku jest jego wielofazowość oraz neutralna konieczność rozliczenia periodycznego (najczęściej co mie-

siąc). Podatnik płaci do urzędu skarbowego nadwyżkę podatku obliczonego od sprzedaży (podatku należnego), ponad podatek zawarty w cenach zakupu (podatek naliczony). Występowanie oraz wysokość zobowiązania podatkowego zależą więc od relacji podatku od sprzedaży i podatku od zakupów. W krótkim terminie podatnik ma bardzo często możliwość wpływania na tę relację poprzez sterowanie terminami zakupów i sprzedaży, co prowadzi do uzyskania korzyści w postaci odroczenia zapłaty podatku [Poszwa 2007: 99–100]. Skutki finansowe PTU polegają na ograniczaniu wielkości sprzedaży, co spowodowane jest jego cenotwórczym charakterem. Ponadto obciążenie finansowe wynika z konieczności ponoszenia wydatków związanych z rozliczaniem podatku oraz z przymusu kredytowania przez przedsiębiorstwo, w wielu przypadkach, płatności podatkowych, co zwiększa koszty finansowe oraz ogranicza płynność finansową. Skutki niefinansowe PTU wynikają z faktu, że stanowi on źródło dodatkowego ryzyka dla przedsiębiorstwa. Źródłem tego ryzyka są częste trudności w ustaleniu obowiązku podatkowego i wysokości zobowiązania podatkowego. Ponadto ryzyko podatnika wynika z mechanizmu odliczania podatku naliczonego, co wymaga spełnienia określonych warunków [Poszwa 2007: 103].

### 3. ZESTAWIENIE ZMIAN STAWEK PTU W LATACH 2003–2013

W Polsce obowiązuje kilka stawek PTU: podstawowa oraz obniżone. Jednolita stawka podatkowa byłaby gwarantem stabilności systemu podatkowego, nawet jeśli posiada on pewne wady. Mnogość stawek jest rezultatem ocen dokonywanych przez polityków, na których wywierana jest presja. W rezultacie system podatkowy nie jest ani stabilny, ani spójny. Zróżnicowanie stawek zwiększa też znacznie koszty poboru podatków. Poprzez zmniejszenie przejrzystości systemu sprzyja oszustwom podatkowym oraz zwiększa możliwości legalnego zmniejszenia lub wręcz unikania podatku [Dobrowolska i Starzyńska 2010: 145].

Trudności w „dochodzeniu” do stawki podstawowej PTU, która nie zakłóca funkcjonowania rynku w danym kraju, w sposób oczywisty przekładają się na proces zbliżania stawek w obrębie Wspólnoty. W Dyrektywie Rady z 1992 r., obowiązującej od stycznia 1993 r., czyli od wprowadzenia jednolitego rynku wewnętrznego, w kwestii stawek postanowiono, iż w kraju członkowskim obowiązuje jedna stawka podstawowa, której minimalna wysokość wynosi 15% oraz że możliwe jest zastosowanie przez kraj członkowski jednej lub dwóch stawek obniżonych, nie niższych niż 5% dla niektórych wskazanych w Dyrektywie dóbr i usług [Famulska 2007: 49]. Wiele krajów wynegocjowało prawo wprowadzenia rozwiązań odmiennych od wymogów dyrektyw, czyli stosowania stawek obniżonych niższych niż 5%, stosowania większej liczby stawek obniżonych niż dwie, preferowania innych dóbr niż przewiduje dyrektywa [Famulska 2007: 41, 43, 49]. Polska wynegocjowała trzy preferencyjne stawki: 7% na nie-

które artykuły spożywcze, rolne, towary związane z ochroną zdrowia, ochroną przeciwpożarową, usługi kulturalne, 3% na niektóre artykuły spożywcze i rolne, usługi związane z rolnictwem i rybołówstwem (obowiązująca do 30 kwietnia 2008 r.) oraz 0% na książki i czasopisma specjalistyczne (obowiązująca do końca 2007 r.) [Famulska 2007: 55].

Po wejściu Polski do Unii Europejskiej od 1 maja 2004 r. wprowadzono polskie przepisy dotyczące opodatkowania PTU obrotu towarowego pomiędzy podatnikami PTU w Polsce a podatnikami zarejestrowanymi dla podatku VAT w innych państwach Unii Europejskiej. Było to związane ze zniesieniem granic celno-podatkowych pomiędzy Polską a krajami unijnymi. W odniesieniu do obrotu towarowego wewnątrz Unii pojęcia import i eksport zostały zastąpione nowymi pojęciami – wewnątrzwspólnotowym nabyciem towarów (WNT) i wewnątrzwspólnotową dostawą towarów (WDT). PTU w obrocie handlowym nie jest już pobierany na granicy, zamiast tego opodatkowanie ma miejsce w kraju nabywcy towaru [Dalecka 2013: 29]. Zharmonizowanie polskich przepisów z uregulowaniami UE związane było z procesem ograniczania zakresu stosowania stawek obniżonych, stawki zerowej oraz zwolnień od podatku, bowiem poziomy podstawowej i obniżonej 7-procentowej stawki PTU były już zgodne ze standardami unijnymi. Najważniejsze zmiany polegały na wzroście z 7% do 22% stawki PTU na materiały budowlane, towary dla dzieci (z wyjątkiem odzieży niemowlęcej i obuwia dziecięcego), instrumenty muzyczne, usługi geodezyjne i kartograficzne. Największy wzrost stawek PTU dotyczył maszyn rolniczych i leśnych wraz z częściami zamiennymi, gdzie podniesiono stawkę podatku z 0% do 22%. Nałożono również 7-procentową stawkę podatku na budownictwo mieszkaniowe objęte społecznym programem mieszkaniowym, sprzedaż oraz remonty mieszkań, usługi związane z rolnictwem oraz chowem i hodowlą zwierząt, a także usługi pogrzebowe [Dobrowolska i Rogalski 2013]. Zgodnie z nowymi przepisami opodatkowaniu co do zasady podlega [Owsiak 2013: 505]:

- odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług,
- eksport i import towarów,
- wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów za wynagrodzeniem,
- wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów.

W ustawie przewidziano stawkę 0% w eksporcie towarów, wewnątrzwspólnotowej dostawie towarów oraz w szczególnych przypadkach, takich jak dostawa statków, środków transportu morskiego i lotniczego, transportu międzynarodowego, dostawa sprzętu komputerowego dla placówek oświatowych itp. [Owsiak 2013: 506].

W momencie wejścia w życie ustawy z 11 marca 2004 r. o PTU przepisy analogicznego rozporządzenia były korzystniejsze niż wcześniej obowiązujące i korzystniejsze niż aktualnie obowiązujące dla odbiorców małych podatników korzystających z metody kasowej, gdyż prawo do odliczenia podatku zawartego w zakupach od małego podatnika przysługiwało odbiorcy w całości, nawet gdy

uregulował należność wobec małego podatnika w części. Ponowne ograniczenia możliwości odliczenia podatku naliczonego związanego z zakupami od małych podatników korzystających z metody kasowej tylko do części, w której płatność została uiszczona, wynikały z rozporządzenia ministra finansów z dnia 28 listopada 2008 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o PTU, które weszło w życie 1 grudnia 2008 r. Wprowadzenie możliwości rozliczania się przez małych podatników według metody kasowej umożliwia im zapłatę podatku w terminie, który następuje co do zasady po otrzymaniu płatności od odbiorcy. Konsekwencją rozliczania się z PTU według metody memoriałowej może być sytuacja, w której podatnik ponosi koszty wytworzenia, sprzedaje towary i usługi z odroczonym terminem płatności i zanim jeszcze płatność zostanie uregulowana, zmuszony jest do zapłaty podatku związanego z tą sprzedażą. Taka sytuacja wymaga wolnych środków pieniężnych o wysokiej wartości, których zazwyczaj mali podatnicy nie posiadają. Umożliwienie małym podatnikom rozliczania się według metody kasowej ogranicza prawdopodobieństwo utraty przez nich płynności finansowej [Bernal 2012: 297].

Podstawowa stawka PTU w Polsce od 2011 r. wynosi 23%. Dla towarów i usług wymienionych w załącznikach do ustawy obowiązują stawki obniżone 8%, 5% i 0%. Do roku 2011 stawka podstawowa wynosiła 22%, natomiast obniżone – 7%, 3% i 0%. Wykaz towarów objętych stawką 8% zawarty jest w załączniku nr 3 do ustawy o VAT, towarów objętych stawką 5% w załączniku nr 10, towarów objętych stawką 0% w załączniku nr 8, towarów zwolnionych od podatku w załączniku nr 7 [Ustawa VAT, 2014]. Ze zwolnienia podmiotowego, poza wyjątkami wskazanymi w ustawie, mogą skorzystać drobni przedsiębiorcy, których wartość sprzedaży opodatkowanej nie przekroczyła łącznie w poprzednim roku podatkowym kwoty wyrażonej w wysokości 150.000 zł (limit ten do 2014 r. się nie zmienił) [Rosiński 2011: 83]. W roku 2011 wysokość PTU zapłaconego przez polskie gospodarstwa domowe wzrosła najwięcej. Głównym powodem wzrostu były podwyższone stawki PTU w tym roku. Dodatkowo stawka 5% została wprowadzona na stałe na niektóre towary, które wcześniej korzystały ze stawki 3% i 0% np. produkty zbożowe, mleczne, mięsne, soki, książki i czasopisma specjalistyczne [Dobrowolska 2013: 90].

System odwrotnego poboru PTU jest stosowany w coraz szerszym zakresie w państwach Unii Europejskiej, co wynika z rosnącej skali oszustw w PTU z udziałem znikającego przedsiębiorcy, w tym przede wszystkim oszustw karuzelowych. System ten polega na przesunięciu obowiązku zapłaty PTU z dostawców i usługodawców na nabywców towarów i usługobiorców. Znajduje on zastosowanie w odniesieniu do niektórych transakcji dokonywanych pomiędzy czynnymi podatnikami PTU. W tym przypadku dostawcy towarów i usługodawcy są zwolnieni z rozpatrywanego podatku i obowiązku jego rozliczenia. Dokumentują dostawę towarów i usług fakturami niezawierającymi PTU. Nabywcy towarów i usługobiorcy, na podstawie takich faktur, wystawiają faktury we-

wewnętrzne, w których określają należny PTU od nabytych towarów i usług, przy czym podstawą opodatkowania jest kwota, którą nabywca jest zobowiązany zapłacić. Jednocześnie ciąży na nich obowiązek zapłaty tego podatku. Przysługuje im jednak prawo do odliczenia podatku naliczonego, który jest równy podatkowi należnemu od nabytych towarów i usług objętych systemem odwrotnego poboru PTU. W Polsce system odwrotnego obciążenia jest stosowany od 1 kwietnia 2011 r. w odniesieniu do transakcji obrotu złomem i transakcji prawami do emisji gazów cieplarnianych [Hybka 2012: 323]. Dokładny wykaz towarów objętych odwrotnym obciążeniem znajduje się w załączniku nr 11 ustawy o VAT [Ustawa o VAT, 2014].

#### 4. ANALIZA STRUKTURY I DYNAMIKI WPŁYWÓW BUDŻETOWYCH Z PTU W LATACH 2003–2013

W pierwszej kolejności analizie została poddana struktura wpływów do budżetu państwa z podatków, w tym z PTU. Tabela 1 przedstawia dane liczbowe będące bazą do obliczeń i analiz. Z analizy ogólnej wpływów budżetowych z PTU wynika, iż w latach 2003–2008 występował systematyczny wzrost dochodów. W roku 2009 wpływy nieznacznie spadły. W 2010 oraz 2011 r. nastąpił ponowny wzrost. Warto tutaj zauważyć, iż w 2011 r. miały miejsce zmiany stawek PTU. Stawki te uległy podwyżce i jednocześnie wpływy z tego podatku były większe aniżeli w 2010 r. Jednakże począwszy od 2012 r. wpływy z PTU nie były tak duże jak w roku 2011, ale jednocześnie nie były mniejsze niż w latach 2003–2010.

Tabela 1. Wpływy do budżetu państwa z podatków i Produkt Krajowy Brutto w latach 2003–2013 w mln złotych

Rok	Wpływy do budżetu państwa z podatków ogółem	Wpływy do budżetu państwa z PTU	PKB	Stosunek wpływów z PTU do PKB
2003	146 632,95	61 062,49	843 000	7,2%
2004	158 255,72	62 536,05	923 248	6,8%
2005	179 919,61	75 401,03	983 302	7,7%
2006	202 832,14	84 439,48	1 060 031	8,0%
2007	241 358,69	96 350,85	1 176 737	8,2%
2008	257 238,49	101 783,74	1 275 432	8,0%
2009	250 101,11	99 455,72	1 343 366	7,4%
2010	257 232,22	107 880,70	1 416 447	7,6%
2011	281 442,32	120 832,92	1 528 127	7,9%
2012	286 438,34	120 001,70	1 596 379	7,5%
2013	280 521,85	113 412,54	1 635 746	6,9%

Źródło: Mały Rocznik Statystyczny Polski 2013, s. 483; <http://stat.gov.pl/wskazniki-makroekonomiczne/>; <http://www.parp.gov.pl/files/74/81/626/18355.pdf> [dostęp: 05.08.2014].



W tab. 1 porównano również w ostatniej kolumnie stosunek wpływów z PTU do wartości PKB. Ze szczegółowej analizy zaobserwować można, iż w stosunku do wartości PKB najczęściej wpływów z PTU osiągnięto w latach 2006–2008 oraz w 2011 r. Najmniejszy wpływ z tego podatku w stosunku do PKB osiągnięto w roku 2004 i 2013. Na tą sytuację może mieć wpływ obecna sytuacja gospodarcza kraju i powiązany z nią spadek globalnego popytu, a co za tym idzie spadek konsumpcji.

Tabela 2 przedstawia strukturę dochodów budżetu państwa w latach 2003–2013. Dochody z podatków stanowiły największą część wpływów budżetowych państwa w każdym z badanych okresów. Udział PTU w dochodach ogółem osiągnął największy poziom w 2011 r. W pewnym stopniu spowodowane było to podwyżką stawek podatkowych. Jednakże już od 2012 r. udział ten przestał rosnąć.

Tabela 2. Struktura dochodów budżetu państwa w latach 2003–2013

Rok	Dochody budżetu państwa ogółem	Dochody podatkowe ogółem	Dochody niepodatkowe ogółem	Pozostałe dochody ogółem	Dochody z PTU
2003	100%	88,9%	11%	0,1%	39,7%
2004	100%	86,7%	11,5%	1,8%	39,8%
2005	100%	86,7%	11,7%	1,6%	41,9%
2006	100%	88,5%	10,1%	1,4%	42,7%
2007	100%	87,3%	9,5%	3,2%	40,8%
2008	100%	86,6%	7,6%	5,8%	40,1%
2009	100%	78,4%	10%	11,6%	36,3%
2010	100%	88,9%	9,8%	1,3%	43,1%
2011	100%	87,6%	11,6%	0,7%	43,5%
2012	100%	86,3%	12,9%	0,8%	41,7%
2013	100%	86,6%	12,9%	0,5%	40,6%

Źródło: opracowanie własne na podstawie *Sprawozdanie z wykonania budżetu państwa za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 2003 r...*

Na podstawie danych zawartych w tab. 2 obliczono współczynnik korelacji liniowej r-Pearsona dla dwóch zmiennych: udziału dochodów podatkowych oraz udziału dochodów z PTU w budżecie państwa. Dla powyższych zmiennych współczynnik ten wynosi 0,7833. Liczba stopni swobody (df) wynosi w tym przypadku  $N-2 = 11-2 = 9$ . Dla  $df = 9$  i przyjętym poziomie istotności  $p = 0,05$  obliczony współczynnik korelacji jest większy od współczynnika zawartego w tablicy rozkładu istotności (0,6021). Pomiedzy zmiennymi zatem wykazana została istotna statystycznie zależność liniowa.

Tabela 3 przedstawia dynamikę PKB oraz wpływów z PTU w latach 2003–2013. Największy przyrost PKB w stosunku do roku poprzedniego zaobser-

wowano w 2007 (11%) i 2004 r. (9,5%). Natomiast w stosunku do roku bazowego 2003 widać wyraźny stały wzrost wartości PKB. Analizując szczegółowo dynamikę wpływów z PTU można łatwo zauważyć, iż w 2005 r. przyrost tych dochodów był największy w stosunku do 2004 r. (20,6%). W roku 2009, 2012 i 2013 zaobserwowano spadek wartości wpływów z PTU w stosunku do lat poprzednich. Badanie wpływów z PTU w stosunku do roku bazowego 2003 wykazuje stały wzrost do 2008 r. włącznie. W 2011 r. osiągnięto maksimum 197,9. W latach 2012 i 2013 wpływy były również wysokie, ale nie przekroczyły wskaźnika 197,9 wynikającego z porównania 2011 r do 2003 r.

Tabela 3. Dynamika dochodów budżetu państwa z PTU oraz PKB w latach 2003–2013

Rok	PKB		Dochody budżetu państwa z PTU	
	Rok poprzedni = 100	2003 = 100	Rok poprzedni = 100	2003 = 100
2003	–	100	–	100
2004	109,5	109,5	102,4	102,4
2005	106,5	116,6	120,6	123,5
2006	107,8	125,7	112	138,3
2007	111	139,6	114,1	157,8
2008	108,4	151,3	105,6	166,7
2009	105,3	159,4	97,7	162,9
2010	105,4	168	108,5	176,7
2011	107,9	181,3	112	197,9
2012	104,5	189,4	99,3	196,5
2013	102,5	194,0	94,5	185,7

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych z tab. 1.

Na podstawie danych zawartych w tab. 4 obliczono współczynnik korelacji liniowej r-Pearsona dla pary zmiennych: przyrostu PKB oraz przyrostu wpływów do budżetu państwa z PTU. Dla powyższych zmiennych współczynnik ten wynosi 0,5617. Liczba stopni swobody wynosi w tym przypadku  $N-2 = 10-2 = 8$ . Dla  $df = 8$  i poziomie istotności  $p = 0,05$  obliczony współczynnik korelacji jest mniejszy niż w tablicy rozkładu (0,6319), zatem pomiędzy dwoma zmiennymi nie występuje istotnie statystyczna zależność. Przyrosty PKB i PTU są niezależne liniowo.

Na koniec rozważań przeprowadzono analizę porównawczą wielkości wpływów budżetowych z PTU planowanych w budżecie a zrealizowanych w latach 2003–2013. Największe przeszacowanie wpływów do budżetu państwa z PTU wystąpiło w 2012 (12 163,30 mln zł) oraz 2008 r. (9 916,26 mln zł). Z kolei w roku 2007 (3 961,85) oraz 2009 (5 455,72 mln zł) wpływy z PTU zostały zrealizowane w większej wartości aniżeli było to zaplanowane.

Tabela 4. Zestawienie procentowych zmian PTU i PKB w latach 2003–2013

Rok	Zmiana PTU w stosunku do roku poprzedniego	Zmiana PKB w stosunku do roku poprzedniego
2003	–	–
2004	2,4%	9,5%
2005	20,6%	6,5%
2006	12%	7,8%
2007	14,1%	11%
2008	5,6%	8,4%
2009	–2,3%	5,3%
2010	8,5%	5,4%
2011	12%	7,9%
2012	–0,7%	4,5%
2013	–5,5%	2,5%

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych z tab. 3.

Tabela 5. Zestawienie różnic w realizacji planu dochodów z PTU według ustawy budżetowej w latach 2003–2013 w mln złotych

Rok	Dochody z PTU planowane wg ustawy budżetowej	Dochody z PTU zrealizowane	Dochody z PTU zrealizowane – planowane	Stosunek dochodów zrealizowanych do planowanych
2003	61 588,19	61 062,49	–525,70	99,1%
2004	68 039,91	62 536,05	–5 503,86	91,9%
2005	73 663,42	75 401,03	1 737,61	102,4%
2006	84 509,40	84 439,48	–69,92	99,9%
2007	92 389,00	96 350,85	3 961,85	104,3%
2008	111 700,00	101 783,74	–9 916,26	91,1%
2009	94 000,00	99 455,72	5 455,72	105,8%
2010	106 200,00	107 880,70	1 680,70	101,6%
2011	119 300,00	120 832,92	1 532,92	101,3%
2012	132 165,00	120 001,70	–12 163,30	90,8%
2013	113 000,00	113 412,54	412,54	100,4%

Źródło: opracowanie własne na podstawie *Sprawozdanie z wykonania budżetu państwa za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 2003 r...*

## PODSUMOWANIE

W ramach PTU w latach 2003–2013 przeprowadzono wiele reform nie tylko mających na celu ustalenie nowych stawek podatku. W latach 2013–2014 zostały również wprowadzone zmiany zawarte w ustawach deregulacyjnych

dotyczące m. in. systemu odwrotnego obciążenia. Od października 2013 r. systemem odwrotnego obciążenia objęto również towary wrażliwe wyszczególnione w załączniku do ustawy, w szczególności stal. Skutki tych ograniczeń ujawnią się natomiast dopiero w późniejszych latach. Na wysokość dochodów budżetowych z PTU ma również wpływ szereg innych czynników. Jednym z takich warunków jest stan gospodarki. Istotne jest w jakiej fazie cyklu koniunkturalnego znajduje się gospodarka. Globalny popyt również nie pozostaje bez wpływu na poziom dochodów podatkowych.

Hipoteza badawcza w niniejszym artykule została udowodniona. Zmiana stawki podstawowej i stawek obniżonych w roku 2011 zdecydowanie miała wpływ na realizację funkcji fiskalnej PTU w postaci wzrostu wpływów budżetowych z tego podatku. Zmiany te miały zatem charakter profiskalny, bowiem służyły zwiększeniu dochodów budżetów państwa. Z drugiej strony, jak wynika z analizy, trend ten utrzymywał się bardzo krótko i dochody budżetowe z tytułu tego podatku zaczęły spadać w stosunku do 2011 r. Wprowadzone zmiany z 2011 r. nie przyniosły oczekiwanych dochodów w roku 2012. Rząd wówczas oszacował w budżecie państwa wpływy z PTU spodziewając się więcej aż o 12 163,30 mln złotych niż w rzeczywistości zrealizowano.

Po wejściu do Unii Europejskiej Polska była w dość uprzywilejowanej sytuacji. Stawki zostały wynegocjowane na korzyść polskich konsumentów. Stosując ostrożne wnioskowanie można ekstrapolować, iż kolejna zmiana w stawkach PTU również przyczyni się do zmiany dochodów budżetowych, ale należy pamiętać tutaj o obecnej kondycji polskiej gospodarki. Na wpływy budżetowe z PTU ma bowiem wpływ wiele czynników, a stawka podatku nie jest jedyną determinantą funkcji fiskalnej.

## BIBLIOGRAFIA

- Bernal A., 2012, *Negatywne konsekwencje wyboru przez małych podatników metody kasowej rozliczania podatku od towarów i usług*, „Studia Ekonomiczne”, nr 108, Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach, Katowice.
- Dalecka A., 2013, *Wybrane problemy w opodatkowaniu wewnątrzspółnotowej dostawy towarów w praktyce polskich przedsiębiorców*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego”, nr 757, Szczecin.
- Dobrowolska B., 2010, *Evaluation of Alternative Taxation Solutions for Consumption Taxes Imposed on Polish Households According to Socioeconomic Groups – Simulation Analysis*, „Acta Universitatis Lodziensis”, Folia Oeconomica, t. 241.
- Dobrowolska B., 2013, *Panel models as a tool for investigating the effects of consumption VAT in Poland in the years 1995–2011*, „Quantitative Methods in Economics”, vol. XIV, no. 1.
- Dobrowolska B., Rogalski W., 2013, *Redystrybucyjne konsekwencje opodatkowania konsumpcji polskich gospodarstw domowych podatkiem VAT według grup społeczno-ekonomicznych w latach 1995–2009*, [w:] *Współczesne problemy ekonomiczne – Wybrane zagadnienia teoretyczne a praktyka gospodarcza*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach, Katowice.

- Dobrowolska B., Starzyńska W., 2010, *Stawki podatku VAT: jednolite czy zróżnicowane*, „Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska”, Sectio H, Oeconomia, vol. 44/2 (XLIV).
- Famulska T., 2007, *Teoretyczne i praktyczne aspekty funkcjonowania podatku od wartości dodanej*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Katowicach, Katowice.
- Hybka M., 2012, *System odwrotnego poboru VAT w Unii Europejskiej – motywy zastosowania i podstawy funkcjonowania*, „Studia Ekonomiczne”, nr 108, Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach, Katowice.
- Mały Rocznik Statystyczny Polski 2013*, rok LVI, Zakład Wydawnictw Statystycznych, Warszawa.
- Owsiak S., 2013, *Finanse publiczne. Teoria i praktyka*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Pietrewicz M., 1994, *Polityka fiskalna*, Poltext, Warszawa.
- Pietrzak B., Polański Z., Woźniak B. (red.), 2008, *System finansowy w Polsce*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Piontek W., 2003, *Zarys finansów publicznych*, Śląskie Wydawnictwa Naukowe Wyższej Szkoły Zarządzania i Nauk Społecznych, Tychy.
- Poszwa M., 2007, *Zarządzanie podatkami w małej i średniej firmie*, Wydawnictwo C. H. Beck, Warszawa.
- Rosiński R., 2011, *Obciążenia fiskalne działalności rolniczej podatkiem od towarów i usług w Polsce i w krajach Unii Europejskiej*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego”, nr 667, Szczecin.
- Sprawozdanie z wykonania budżetu państwa za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 2003 r.*, t. I, Rada Ministrów, Warszawa 2009, Sprawozdania za lata 2004–2013, <http://mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/dzialalnosc/finanse-publiczne/budzet-panstwa/> [dostęp: 19.09.2014].
- Ustawa o VAT*, DzU 1993, nr 11, poz. 50.
- Ustawa o VAT*, DzU 2014, poz. 312.
- Władyka T., 2007, *Polityka gospodarcza*, Oficyna Wolters Kluwer business, Warszawa.
- <http://stat.gov.pl/wskazniki-makroekonomiczne/> [dostęp: 05.08.2014].
- <http://www.parp.gov.pl/files/74/81/626/18355.pdf> [dostęp: 05.08.2014].

#### CHANGES IN VALUE ADDED TAX AND IMPLEMENTATION OF THE FUNCTION OF FISCAL

The aim of this article is to investigate the relationship between recent changes in the legal structure of tax on goods and services and the realization of the fiscal functions. It is assumed that the changes include change in the basic rate of tax are pro fiscal and contribute to the growth of budget revenue by that tax. The result of analysis actually demonstrated that raising tax rates increased tax revenues to the state budget but only for a period of one year.

Key words: Value Added Tax, fiscal policy, budget revenues.