



Roman Namysłowski

Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach
Wydział Finansów i Ubezpieczeń
Katedra Finansów Publicznych
roman.namyslowski@gmail.com

REALIZACJA ZASADY NEUTRALNOŚCI A FUNKCJA FISKALNA PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG – WYBRANE PROBLEMY

Streszczenie: Z przeprowadzonych rozważań wynika, że istnieje pewne napięcie pomiędzy realizacją zasady neutralności a funkcją fiskalną podatku od towarów i usług. W zakresie przestrzegania tej zasady ustawodawca jest związany prawem unijnym. Niemniej jednak, w niektórych obszarach prawo to pozostawia państwu członkowskiemu swobodę kształtowania własnego systemu podatkowego. W zakresie tej swobody, jak wynika z dokonanej analizy, podstawowym kryterium, przy podejmowaniu decyzji dotyczących kierunków zmian w zakresie podatku od towarów i usług, była funkcja fiskalna podatku. Oczywiście konieczność zapewnienia dochodów budżetowych na określonym poziomie zawsze będzie priorytetem dla każdej władzy państwowej. Realizacja funkcji fiskalnej podatku od towarów i usług powinna zawsze być jednak konfrontowana z koniecznością realizacji jednej z fundamentalnych cech tego podatku, tj. zasadą neutralności. Zakres respektowania zasady neutralności w konstrukcji podatku od towarów i usług ma istotne znaczenie dla realizacji funkcji fiskalnej tego podatku.

Słowa kluczowe: realizacja zasady neutralności, funkcja fiskalna, podatek od towarów i usług.

JEL Classification: E62.

Wprowadzenie

Na obecnym etapie rozwoju każdego państwa pozyskiwanie środków pieniężnych do realizacji określonych zadań publicznych jest koniecznością. Najczęściej wykorzystywanym instrumentem w tym celu są podatki, których podstawową funkcją w prawidłowo funkcjonującym systemie finansów publicznych jest funkcja fiskalna. Z tego względu należy uznać tę funkcję za pierwotną i jednocześnie niezbędną dla realizowania innych zadań przypisywanym podat-

kom. Przydatność podatków jako instrumentu fiskalnego – dla zapewnienia odpowiedniego poziomu dochodów podatkowych – wynika przede wszystkim z cech podatku, jako przymusowego świadczenia, którego zapłata może być zapewniona w ostateczności poprzez stosowanie środków przymusu.

Spośród dostępnych form opodatkowania jednym z najbardziej skutecznych narzędzi zaspakajania popytu państwa na pieniądź są podatki pośrednie, w szczególności podatek od wartości dodanej, którego formą jest obowiązujący w Polsce podatek od towarów i usług. Sprawia to przede wszystkim konstrukcja tego podatku [James, 2015, s. 25 i n.], która powoduje, że jest on relatywnie tańszym narzędziem niż inne instrumenty podatkowe stosowane przez państwo.

Takie postrzeganie podatku od wartości dodanej, a tym samym podatku od towarów i usług, nie oznacza, że jego wydajność zawsze jest optymalna. Na wydajność fiskalną podatku od wartości dodanej ma wpływ wiele czynników, z których część ma charakter zewnętrzny [Ebrill i in., 2001, rozdz. 5; Aizenman, Jinjara, 2006; Hybka, 2011, s. 6] w odniesieniu do samego podatku (np. zmienne makroekonomiczne), część zaś wynika zarówno z samej konstrukcji podatku i przyjętych zasad jego funkcjonowania [van Brederode, 2009, s. 49] (przede wszystkim neutralność podatku), jak i łatwości kontroli prawidłowości rozliczeń przez organy podatkowe dokonywanych przez podatników transakcji.

W niniejszym artykule rozważania koncentrują się na weryfikacji hipotezy, zgodnie z którą zakres respektowania zasady neutralności w konstrukcji podatku od towarów i usług ma istotne znaczenie dla realizacji funkcji fiskalnej tego podatku. Osiągnięcie tego celu wymagało zastosowania zróżnicowanych metod badawczych, przede wszystkim takich jak: analiza ilościowa, analiza przyczynowo-skutkowa oraz porównawcza danych źródłowych (pierwotnych oraz przetworzonych), analiza opisowo-statystyczna struktury i dynamiki zjawisk.

1. Znaczenie fiskalne podatku od towarów i usług dla finansów publicznych

Podstawowym źródłem dochodów budżetu państwa są podatki; to ich wysokość decyduje w zasadniczym stopniu o zakresie i możliwości realizacji przez państwo stawianych przed nim zadań. Dla oceny roli podatku od wartości dodanej (w tym podatku od towarów i usług), jako narzędzia pozyskiwania dochodów podatkowych, istotnym wskaźnikiem jest relacja wpływów z tytułu podatku od wartości dodanej do produktu krajowego brutto (PKB) [Famulska, 2007; Hybka, 2011, s. 207-217]. Szczegółowe dane w tym zakresie zostały przedstawione w tabeli 1.

Tabela 1. Udział (w %) dochodów z tytułu podatku od towarów i usług w PKB w latach 2004-2017

Rok	Udział w %
2004	7,1
2005	7,7
2006	8,1
2007	8,2
2008	8,0
2009	7,3
2010	7,6
2011	7,9
2012	7,2
2013	7,0
2014	7,1
2015	7,0
2016	7,2
2017	7,6

Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych prezentowanych przez Eurostat: [www1].

Wskaźnik udziału dochodów z tytułu podatku od towarów i usług w PKB w badanym okresie wahał się między 7,0% w 2013 r. i 2015 r. do 8,2% w 2007 r. Co istotne, pomimo fluktuacji wskaźnik ten w 2015 r. był na poziomie zbliżonym do tego z roku przystąpienia Polski do UE i to pomimo zmian w zakresie podatku (np. wszystkich stawek podatku o 1 lub 2 p.p.), które niewątpliwie powinny pozytywnie wpłynąć na wysokość dochodów podatkowych. Oznacza to, że wpływy z tytułu podatku od towarów i usług wzrosły pomiędzy 2004 r. a 2015 r. w takim samym stopniu co PKB. Nieznaczny wzrost zauważalny jest w dwóch kolejnych latach.

Z kolei analiza danych dotyczących struktury dochodów budżetu państwa w Polsce w latach 2004-2017 (tabela 2) pozwala stwierdzić, że we wskazanym okresie spośród stosowanych w Polsce podatków pośrednich największe znaczenie ma podatek od towarów i usług.

Porównując dwa skrajne lata badanego okresu, czyli 2004 r. i 2017 r., należy wskazać, że udział podatku od towarów i usług w dochodach ogółem i dochodach podatkowych utrzymał się na zbliżonym poziomie, zaś w dochodach z tytułu podatków pośrednich wzrósł o ponad 8 p.p. Zauważalna jest zatem povolna, ale coraz bardziej rosnąca rola podatku od towarów i usług jako elementu prowadzonej przez państwo polityki podatkowej. Ta dominująca pozycja podatku od towarów i usług z jednej strony pozwala na skoncentrowanie uwagi państwa na zapewnienie większej skuteczności poboru podatku. Z drugiej jednak

strony niewątpliwie zwiększa wrażliwość państwa na jakiegokolwiek działania czy zmiany w gospodarce, których efektem jest zmniejszenie wysokości wpływów z tytułu tego podatku do budżetu państwa.

Tabela 2. Udział (w %) dochodów z tytułu podatku od towarów i usług w dochodach ogółem budżetu państwa w Polsce, dochodach podatkowych ogółem oraz dochodach z podatków pośrednich w latach 2004-2017

Udział podatku od towarów i usług w dochodach budżetu państwa	Ogółem	Podatkowych	Z podatków pośrednich
2004	39,84	45,93	61,65
2005	41,95	48,38	65,19
2006	42,72	48,29	66,27
2007	40,76	46,68	65,78
2008	40,14	46,37	66,23
2009	36,27	46,28	64,18
2010	43,1	48,47	65,31
2011	43,53	49,68	67,03
2012	41,73	48,33	65,97
2013	40,63	46,93	64,67
2014	43,82	48,77	66,43
2015	42,62	47,41	65,75
2016	40,23	46,34	65,34
2017	44,75	49,74	69,17

Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych publikowanych na stronie Ministerstwa Finansów: [www2].

Z przeprowadzonej analizy jednoznacznie wynika, że podatek od towarów i usług ma kluczowe znaczenie dla zaspokojenia popytu państwa na pieniądź. Innym słowy, dane empiryczne potwierdzają, że konstrukcja podatku od towarów i usług sprawia, iż podatek ten jest bardzo dobrym narzędziem fiskalnym.

2. Zależności pomiędzy obowiązującymi terminami zwrotu podatku jako elementem realizacji zasady neutralności oraz funkcją fiskalną podatku od towarów i usług

Kolejnym etapem w prowadzonych rozważaniach jest zbadanie wpływu przyjętych terminów zwrotu nadwyżki podatku od towarów i usług naliczonego nad podatkiem należnym. Neutralność na gruncie podatku od towarów i usług realizowana jest również w przyjętych zasadach zwrotu podatku naliczonego lub zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad podatkiem należnym na rzecz podatników zarejestrowanych dla celów podatku od towarów i usług w Polsce i wykonujących na terytorium kraju czynności podlegające opodatkowaniu. W szczególności

istotne znaczenie mają w tym zakresie przyjęte terminy zwrotu, czyli liczba dni, jaką mają organy podatkowe na zwrot podatku, licząc od momentu złożenia przez podatnika deklaracji z wykazaną kwotą nadwyżki podatku naliczonego nad należnym i żądaniem dokonania jej zwrotu bezpośrednio na rachunek bankowy. Czas oczekiwania na zwrot, przy założeniu, że podatnicy dokonujący dostawy towarów lub świadczący usługi na rzecz podmiotów, u których występuje kwota do zwrotu, zapłacili swoje zobowiązanie podatkowe, oznacza dla budżetu państwa możliwość swobodnego dysponowania środkami pieniężnymi podatników, z którą nie wiąże się konieczność zapłaty odsetek. I właśnie ta korzyść dla budżetu państwa będzie w dalszej części referatu przedmiotem analizy w odniesieniu zarówno do dochodów budżetowych z tytułu podatku od towarów i usług, jaki do deficytu budżetowego.

W badanym okresie (tj. w latach 2004-2017) obowiązywały trzy terminy zwrotu podatku, tj. 180, 60 i 25 dni, przy czym zakres zdarzeń, do których miały one zastosowanie zmieniał się na przestrzeni tych lat. Kluczowa, z punktu widzenia czasu oczekiwania przez podatnika na zwrot podatku, miała zmiana przepisów dokonana pod koniec 2008 r. Wtedy to ustawodawca uznał, że podstawowym terminem zwrotu, niezależnie od przyczyny występowania nadwyżki podatku naliczonego nad należnym, będzie termin 60-dniowy.

W tabeli 3 przedstawiono dane dotyczące łącznych kwot zwrotu deklarowanych przez podatników w latach 2006-2017 (dane za lata 2004-2005 nie są dostępne). Dodatkowo kwoty te zostały rozbite na obowiązujące w badanym okresie trzy terminy zwrotu zgodnie ze wskazaniem podatników wynikającymi ze składanych deklaracji. Z zawartych w tabeli informacji wynika, po pierwsze, że w każdym kolejnym roku w badanym okresie (poza latami 2009 i 2016) całkowita kwota wnioskowanego przez podatników zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad należnym była wyższa. Po drugie, w 2009 r., w porównaniu do kwot z roku poprzedniego, istotnie wzrosła kwota deklarowanego zwrotu podatku w terminie 25 dni (z 298,8 mln PLN w 2008 r. do 3 959,9 mln PLN w 2009 r.). Jednocześnie znacząco zmniejszeniu uległa kwota podatku deklarowana do zwrotu w 180 dni (z 5 364,7 mln PLN w 2008 r. do 668,9 mln PLN w 2009 r.). Uzasadnieniem tej zmiany mogą być wyłącznie zmiany zasad zwrotu podatku na poziomie legislacyjnym. Odwrotną tendencję można zaobserwować w 2017 r., kiedy to znacząco zmniejszeniu uległa kwota deklarowana do zwrotu w ciągu 25 dni (z 9 691,4 mln PLN w 2016 r. do 3 307 mln PLN w 2017 r.), czyli o ponad 60%. Jednocześnie o zbliżoną wartość, uwzględniając wzrost kwot żądanego zwrotu ogółem, wzrosły kwoty podatku deklarowane do zwrotu w ciągu 60 dni (z 75 937,7 mln PLN w 2016 r. do 85 981,6 mln PLN w 2017 r.).

Tabela 3. Zadeklarowana kwota (w mln PLN) podatku do zwrotu na rachunek bankowy podatnika z podziałem na zwrot w terminie 25, 50 i 180 dni w latach 2006-2017

Wyszczególnienie	Kwota podatku	Zwrot podatku w terminie:		
		25 dni	60 dni	180 dni
2006	42 178,50	5,50	38 883,70	3 247,70
2007	51 428,90	4,60	46 763,00	4 650,30
2008	57 063,40	298,80	51 396,20	5 364,70
2009	53 803,30	3 959,90	49 167,60	668,90
2010	59 445,60	8 106,90	50 849,50	520,90
2011	72 477,20	8 224,00	63 411,80	840,80
2012	79 094,20	10 170,20	68 130,00	779,80
2013	80 725,20	11 580,20	68 532,00	674,40
2014	86 707,90	13 322,60	72 674,60	694,20
2015	90 239,20	13 278,67	76 202,26	755,27
2016	86 373,43	9 691,42	75 937,66	802,92
2017	90 030,10	3 307,07	85 981,57	730,12

Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych wewnętrznych Ministerstwa Finansów (materiały niepublikowane).

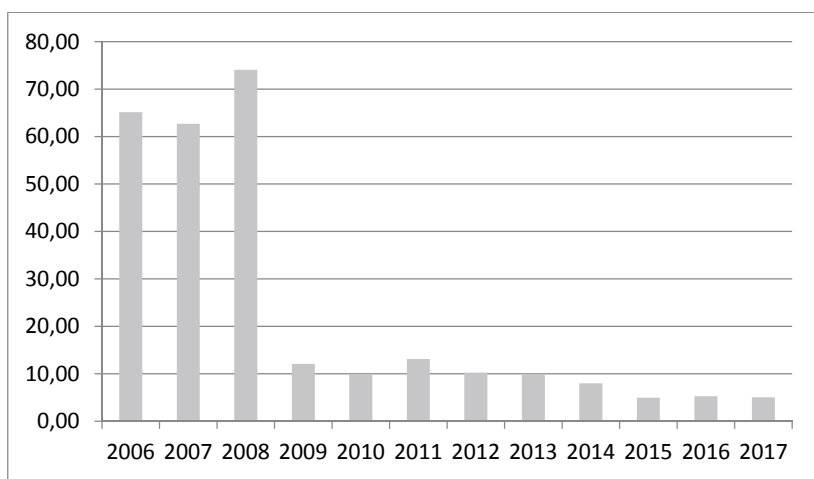
W kontekście przyjmowanych przez prawodawcę terminów zwrotu należy zwrócić uwagę, że zatrzymanie kwot podatku, do których uprawniony jest podatnik przez okres pomiędzy momentem złożenia deklaracji a upływem terminu zwrotu, nie wiąże się dla budżetu państwa z jakimikolwiek konsekwencjami finansowymi, np. w postaci konieczności zapłaty odsetek. Dopiero dokonanie zwrotu z przekroczeniem przewidzianych w przepisach terminach oznacza obowiązek wypłaty dodatkowo odsetek kalkulowanych według oprocentowania zdefiniowanego w prawie podatkowym. Z drugiej strony należy pamiętać, że, co do zasady, budżet państwa dysponuje kwotami niezbędnymi do dokonania zwrotu podatku już w momencie upływu terminu na złożenie przez podatnika deklaracji podatkowej. Moment ten jest bowiem jednocześnie terminem dla dokonania zapłaty nadwyżki podatku należnego nad podatkiem naliczonym na rachunek urzędu skarbowego właściwego dla rozliczeń danego podatnika. W konsekwencji, im dłuższy termin zwrotu podatku, tym większa korzyść dla budżetu państwa wynikająca z dysponowania środkami finansowymi, z którymi nie wiąże się konieczność zapłaty odsetek.

W celu oszacowania tej korzyści dokonano symulacji kosztów wynikających z konieczności pozyskania dodatkowego finansowania będącego efektem skrócenia terminów zwrotu podatku od towarów i usług. Dla potrzeb tej symulacji w pierwszej kolejności przyjęto, że ustawodawca rezygnuje z najdłuższego, 180-dniowego, terminu zwrotu i zastępuje go kolejnym, tj. 60-dniowym terminem zwrotu. W kolejnym kroku założono odejście od 180- i 60-dniowego terminu zwrotu. W tej sytuacji w każdym przypadku podatek byłby zwracany w terminie 25 dni od momentu złożenia deklaracji z żądaniem zwrotu nadwyżki podatku

od towarów i usług naliczonego nad należnym. Ostatnim, najdalej idącym założeniem w prowadzonych rozważaniach jest przyjęcie, że podatek powinien być zwracany w momencie złożenia deklaracji.

Punktem odniesienia dla wyliczenia korzyści dla budżetu państwa, wynikającej z dysponowania środkami podatnika, deklarowanymi jako kwoty nadwyżki podatku naliczonego nad podatkiem należnym do zwrotu na rachunek bankowy podatnika, był koszt pozyskiwania finansowania przez Skarb Państwa, a w szczególności wysokość oprocentowania dwuletnich obligacji Skarbu Państwa. Dysponowanie środkami podatników zmniejsza bowiem potrzeby pożyczkowe państwa.

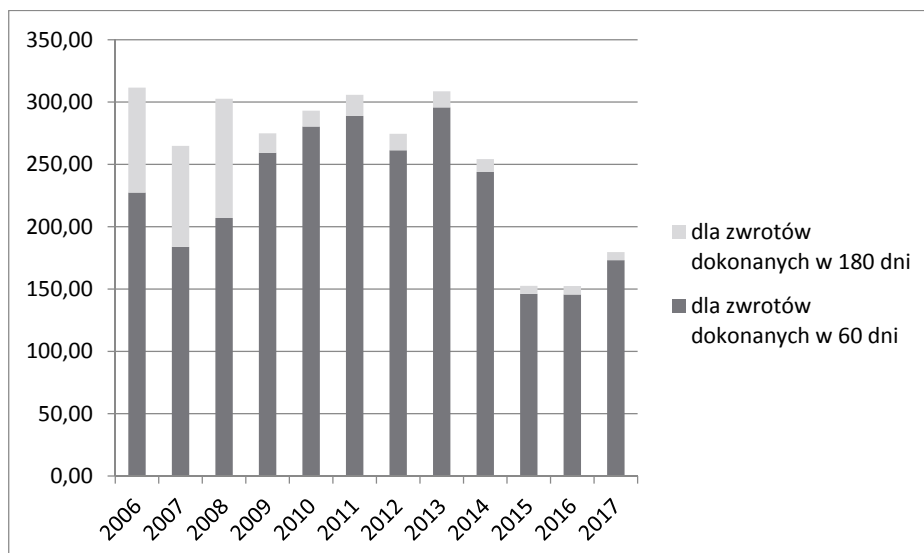
W pierwszej kolejności wyliczenia dotyczyły korzyści wynikającej z wprowadzenia 180-dniowego terminu zwrotu, zamiast przyjęcia jako najdłuższy 60-dniowego terminu zwrotu. Z wyliczeń tych wynika, że największą korzyść z dysponowania przez okres 120 dni budżet państwa odniósł w latach 2006-2008. Biorąc pod uwagę wnioskowane w tych latach kwoty zwrotu w terminie 180 dni oraz oferowane przez Skarb Państwa oprocentowanie obligacji, wartość korzyści wahała się między 62,68 mln PLN w 2007 r. a 74,08 mln PLN w 2008 r. W związku ze zmianą przepisów i obserwowanym spadkiem udziału wysokości kwot do zwrotu w terminie 180 dni do kwot deklarowanego zwrotu ogółem, w kolejnych latach korzyść ta była znacznie niższa i spadła do kwoty 4,97 mln PLN w 2015 r. W samym tylko 2009 r. korzyść zmniejszyła się z 74,08 do 12,1 mln PLN. Łączna wartość korzyści dla budżetu państwa w poszczególnych latach dla przyjętych powyżej założeń została zilustrowana na rys. 1.



Rys. 1. Korzyść/oszczędność (w mln z PLN) dla budżetu państwa funkcjonowania 180-dniowego terminu zwrotu podatku na rachunek bankowy podatnika zamiast 60-dniowego terminu (symulacja dla lat 2006-2017)

Źródło: Opracowanie własne na podstawie niepublikowanych danych Ministerstwa Finansów.

W drugim kroku dla obliczenia korzyści przyjęto za punkt odniesienia 25-dniowy termin zwrotu. Innymi słowy, dla kwot zwracanych w 180 dni korzyść wynikała z dysponowania przez państwo środkami podatnika przez 155 dni. Natomiast dla kwot zwracanych w 60 dni – przez dodatkowe 35 dni. Łącznie największą korzyść z funkcjonowania dwóch terminów dłuższych niż 25-dniowy Skarb Państwa odniósł w 2006 r. Porównywalne korzyści, tj. w kwocie przekraczającej 300 mln PLN, zostały jeszcze osiągnięte w latach 2008, 2011 i 2013. Wartości dla poszczególnych lat zostały przedstawione na rys. 2.



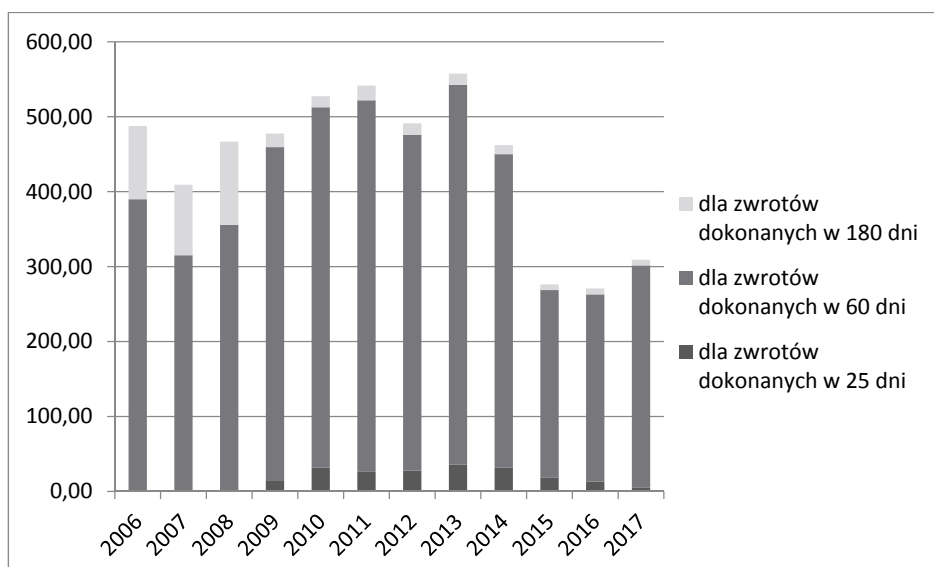
Rys. 2. Korzyść/oszczędność (w mln PLN) dla budżetu państwa funkcjonowania 180- i 60-dniowego terminu zwrotu podatku na rachunek bankowy podatnika zamiast 25-dniowego terminu (symulacja dla lat 2006-2017)

Źródło: Opracowanie własne na podstawie niepublikowanych danych Ministerstwa Finansów.

Najdalej idącym założeniem, przyjętym w ramach prowadzonej symulacji dla potrzeb wyliczania korzyści budżetu państwa z dysponowania środkami pieniężnymi podatników, jest uznanie, że zwrot nadwyżki podatku naliczonego nad należnym powinien być dokonywany w tym samym dniu co dzień złożenia deklaracji przez podatnika. Alternatywnie, jeżeli zwrot taki następowałby w terminie późniejszym, podatek powinien być wynagradzany za udostępnianie tych środków w identycznej wysokości jak posiadacz obligacji Skarbu Państwa. Łącznie, biorąc pod uwagę całą wartość zwracanych podatnikom środków w 25-, 60- i 180-dniowym terminie, wartość korzyści dla budżetu państwa wahała się w przedziale pomiędzy 270,85 mln PLN w 2016 r. a 557,61 mln PLN

w 2013 r. Główną przyczyną spadających korzyści była malejąca stopa odsetek obligacji skarbowych. Odpowiednie wartości dla poszczególnych lat zostały graficznie przedstawione na rys. 3.

Ocena znaczenia przyjętych przez ustawodawcę terminów zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad podatkiem należnym dla realizacji funkcji fiskalnej powinna zostać dokonana poprzez odniesienie korzyści budżetu państwa z istniejących terminów zwrotu do dochodów budżetowych z tytułu podatku od towarów i usług. Udział korzyści budżetu państwa z przyjętych terminów zwrotu, a w zasadzie z dokonywania zwrotu w terminach innych niż moment złożenia deklaracji podatkowej z żądaniem dokonania zwrotu na rachunek bankowy, w dochodach budżetowych wahał się pomiędzy 0,20% w 2017 r. a 0,58% w 2006 r.



Rys. 3. Korzyść/oszczędność (w mln PLN) dla budżetu państwa funkcjonowania terminów zwrotu podatku na rachunek bankowy podatnika innego niż moment złożenia deklaracji (symulacja dla lat 2006-2017)

Źródło: Opracowanie własne na podstawie niepublikowanych danych Ministerstwa Finansów.

W przypadku drugiego z rozważanych wskaźników, tj. udziału korzyści budżetu państwa (w tym przypadku wynikającej z dysponowania kwotą nadwyżki podatku od towarów i usług naliczonego nad należnym podlegającą zwrotowi) w deficycie budżetowym, przyjmował on w badanym okresie wartości w przedziale pomiędzy 0,59% w 2016 r. a 2,56% w 2007 r. Oznacza to, że taki procent deficytu budżetowego stanowiłyby koszty dodatkowego finansowania koniecz-

nego dla zapewnienia niezwłocznych zwrotów nadwyżki podatku naliczonego nad należnym na rachunek bankowy podatnika.

Przeprowadzona analiza potwierdza, że przyjęte przez ustawodawcę rozwiązania legislacyjne w zakresie zwrotu nadwyżki podatku od towarów i usług naliczonego nad należnym stanowią ważną determinantę znaczenia fiskalnego oraz neutralności tego podatku.

3. Możliwe kierunki zmian w zakresie podatku od towarów i usług zwiększających poziom realizacji zasady neutralności

W odniesieniu do istniejących obecnie terminów zwrotu nadwyżki podatku od towarów i usług naliczonego nad należnym dokonana analiza pozwala stwierdzić, że 60-dniowy termin zwrotu stanowi istotny ciężar dla podatnika, ograniczający neutralność podatku od towarów i usług. Z tego względu można rozważyć trzy opcje:

- eliminacja warunków skorzystania z 25-dniowego terminu zwrotu, lub
- wprowadzenie 25-dniowego terminu zwrotu jako podstawowego terminu dla zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad należnym, lub
- wprowadzenie możliwości skorzystania z 25-dniowego terminu zwrotu dla większej grupy podmiotów, posiadających status tzw. zaufanego podatnika.

Wprowadzenie opisanych zmian jest stosunkowo prostym zabiegiem legislacyjnym, niewymagającym jakichkolwiek uzgodnień pomiędzy Polską a Komisją Europejską. Oczywiście zmiana ta powinna być dokonana z odpowiednim zabezpieczeniem interesu budżetu państwa i funkcji fiskalnej podatku od towarów i usług, który wynika nie tylko ze zmniejszenia poziomu nieprocentowanego „kredytu”, którym dysponuje, ale przede wszystkim ze skrócenia czasu niezbędnego do dokonania czynności kontrolnych oraz potwierdzenia zasadności zwrotu.

Podsumowanie

Z przeprowadzonej analizy wynika, że podatek od towarów i usług ma podstawowe znaczenie dla zaspokojenia popytu państwa na pieniądź. Innymi słowy, dane empiryczne potwierdzają, że konstrukcja podatku od towarów i usług sprawia, iż podatek ten jest bardzo dobrym narzędziem fiskalnym.

Z tego względu w procesie kształtowania systemu podatku od towarów i usług, w szczególności w zakresie jego elementu dotyczącego realizacji zasady neutralności, podstawowym czynnikiem decyzyjnym jest wpływ na wysokość dochodów budżetowych z tytułu tego podatku. W okresie po przystąpieniu Polski do Unii Europejskiej ustawodawca niejednokrotnie zwiększał zakres neutralności, ale czynił to przede wszystkim w zakresie niezbędnym dla zapewnienia zgodności polskich przepisów z prawem unijnym lub w odniesieniu do rozwiązań neutralnych dla budżetu państwa.

Literatura

- Aizenman J., Jinjark Y. (2006), *The Collection Efficiency of the Value Added Tax: Theory and International Evidence*, „The Journal of International Trade & Economic Development”, 15/2, June.
- van Brederode R.F. (2009), *System of General Sales Taxation. Theory, Policy and Practice*, Kluwer Law International, s. 49.
- Dyrektywa (2006) Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 roku w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, Dz. Urz. UE L 347.
- Ebrill L., Keen M., Bodin J. P., Summers V. (2001), *The Modern VAT, International Monetary Fund*, rozdział 5.
- Famulska T. (2007), *Teoretyczne i praktyczne aspekty funkcjonowania podatku od wartości dodanej*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej, Katowice.
- Hybka M.M. (2011), *Determinanty wydajności fiskalnej podatku od wartości dodanej w Niemczech*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego, Poznań, s. 6.
- James K. (2015), *The Rise of the Value-Added Tax*, Cambridge University Press, s. 25 i n.
- Szósta Dyrektywa Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 roku w sprawie harmonizacji przepisów Państw Członkowskich w zakresie podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, Dz. Urz. WE L 145.
- Ustawa (2004) z dnia 11 marca 2004 roku o podatku od towarów i usług, Dz.U. 2011.177.1054 z dnia 2011.08.26 ze zm.
- [www1] <http://ec.europa.eu/eurostat/data/database> (dostęp: 10.04.2018).
- [www2] <http://mf.gov.pl> (dostęp: 10.04.2018).

FULFILMENT OF THE NEUTRALITY PRINCIPLE VERSUS FISCAL FUNCTION OF THE TAX ON GOODS AND SERVICES – SELECTED ISSUES

Summary: It follows from the analysis that there is some tension between the implementation of the principle of neutrality and the fiscal function of the tax on goods and services as a type of value added tax binding in the EU. It is true that our legislation should follow EU law. Nevertheless, in some areas the Member State has the freedom to form its own tax system. With regard to this freedom, as is clear from the analysis, the basic criterion in the decision process with respect to the change in the tax on goods and services is the fiscal function of the tax. Of course, the need to ensure budget revenue at a certain level will always be a priority for every state authority. However, the fiscal function of the tax on goods and services should always be set against the need to comply with one of the fundamental features of this tax, i.e. the principle of neutrality. This shows that the extent to which the principle of neutrality in the construction of the tax on goods and services is followed has a significant impact on the fulfillment of the fiscal function of that tax.

Keywords: neutrality principle, fiscal function, tax on goods and services, value added tax.