

Łukasz Furman*

Koszty funkcjonowania administracji skarbowej na przykładzie Polski

Wstęp

W nauce ekonomii wiele uwagi poświęca się aparatowi państwowemu i jego wpływowi na regulację gospodarki. W centrum uwagi często znajdują się regulacje fiskalne i ich wpływ na kształtowanie się stosunków ekonomicznych w danym kraju. Próbuje się odpowiedzieć na pytanie, jak powinien wyglądać model podatkowy zapewniający efektywne i maksymalne gromadzenie dochodów publicznych. Tworzący system mało jednak skupiają się na analizowaniu kosztów, jakie ponoszone są przez:

- podatników przy obliczaniu, potrącaniu i wpłacaniu należnego podatku,
- aparat skarbowy, który według ustawowych regulacji zobowiązany jest to poboru należności publicznoprawnych.

Obydwie grupy ponoszą koszty poboru danego podatku i ich poziom zależy od stopnia skomplikowania danej daniny publicznej. W odniesieniu do podatników i organów podatkowych tematyka ta jest niezwykle ważna ze względu na funkcjonowanie systemu podatkowego.

Celem niniejszego artykułu jest analiza polskiego aparatu skarbowego w zakresie kosztów poboru i krytyczna ocena istniejącej sytuacji. Dane liczbowe odnoszące się do wymienionego zagadnienia zostały zaczerpnięte ze sprawozdań z wykonania budżetu za lata 2002–2012.

1. Koszty poboru w myśli ekonomicznej

Na wstępie zaznaczyć należy, że jedna z klasycznych zasad podatkowych odwoływała się do kosztu poboru podatków. Jej twórca Adam Smith twierdził, że system podatkowy powinien być tani. Zasada ta po dzień dzisiejszy jest aktualna. System podatkowy ma funkcjonować przy minimalnych kosztach wymiaru podatku, jak również jego poboru. Wypełnienie tego rodzaju postanowień może nastąpić tylko dzięki uproszczeniu konstrukcji całego systemu podatkowego, w związku z czym ty-

* Dr, Katedra Finansów, Wydział Ekonomii, Uniwersytet Rzeszowski, ul. Ćwiklińskiej 2, 35-601 Rzeszów, lukef@wp.pl

czy się ona państwa, jak również i podatników. Organowi podatkowemu chodzi o minimalizację wydatków związanych z wymiarem, poborem i ewentualną egzekucją świadczeń podatkowych, natomiast podatnik ma na celu ograniczenie kosztów związanych z zapłatą podatków [Smith, 2010, s. 50].

Na gruncie liberalnej myśli ekonomicznej w sprawie systemu podatkowego, w tym kosztów jego funkcjonowania, wypowiedali się D. Ricardo, J.B. Say i J.S. Mill. Zagadnienie taniaści, pewności, dogodności opodatkowania określili jako zasady techniki podatkowej. Sposób poboru podatków u liberałów ma odbywać się bez przeszkód. System podatkowy ma prezentować rozwiązania, które jak najmniej będą ingerować w działalność podatnika. Przy tym koszt poboru ma być niski, bowiem państwo musi radykalnie ograniczyć swoje władztwo podatkowe.

W związku powyższym system podatkowy będzie prezentował bardzo dogodne rozwiązania, niepotrzebujące ponoszenia zbyt dużych kosztów poboru. J.B. Say pisał: „najlepszym ze wszystkich planów finansowych jest ograniczenie wydatków, a najlepszy ze wszystkich podatków jest podatek najniższy” [Cukiernik, 2004, s. 74].

Kolejnym ekonomistą, który prezentował w XIX w. swe poglądy na temat funkcjonującego systemu poboru podatków, był A. Wagner. Zmodyfikował on dotychczasowe zasady podatkowe i ujął je w cztery grupy zasad, tj. fiskalne, ekonomiczne, sprawiedliwości oraz techniczne. Do tych ostatnich zaliczył koszty poboru podatków. Trzy pierwsze zasady zostały znacząco zmodyfikowane, natomiast ostatnia została zbliżona do postulatów sformułowanych przez A. Smitha, jednakże zasada dogodności i taniaści podatku miała dotyczyć podatnika, jak i aparatu skarbowego, bowiem tylko wówczas mogą być zagwarantowane wpływy podatkowe do budżetu [Sosnowski, 2012, s. 61–62].

Propozycja taniaści opodatkowania nie uległa zmianie w doktrynie podatków do dziś. Kolejni specjaliści z tego zakresu wyrażali przekonanie, że system fiskalny powinien przejawiać się prostotą, polegającą na ustaleniu czynności operacyjnych związanych z obliczeniem, potrąceniem i wpłatą podatku do budżetu. Ponadto powinny być one sprawdzone do minimum zarówno po stronie organu podatkowego, jak też podatnika [Nowak, 2007, s. 14–15].

J.E. Stiglitz do kosztów administracyjnych zalicza również koszty leżące po stronie podatników [Stiglitz, 2012, s. 563]. Natomiast W. Matuszewski definiuje koszt będący w gestii podmiotu, na którym ciąży obo-

wiązek zapłaty podatku, jako koszt zapłaty podatku przez podatnika [Głuchowski, 2002, s. 50].

Według A. Gomułowicza zasada taniości podatku współgra z zasadą wydajności podatku. Pogląd ten jest uzasadniony, ponieważ niewielka ilość wydajnych podatków, po stronie państwa, jest odzwierciedleniem prostoty systemu, ze strony zaś podatnika zapewnia uzyskanie odpowiedniej ilości środków pieniężnych, przy stosunkowo niskich kosztach [Głuchowski, 2001, s. 15].

Koszty poboru są różne, w zależności od miejsca i czasu. Niewątpliwie należą one do ogółu kosztów administrowania systemem podatkowym. Według Stiglitz kosztów administrowania systemem podatkowym można podzielić na: koszty bezpośrednie i koszty pośrednie [Stiglitz, 2012, s. 561]. Do tych pierwszych zaliczać będziemy utrzymanie aparatu skarbowego i koszt ten będzie najpewniej oszacowany i możliwy do wyliczenia. Druga odmiana kosztów będzie wyróżniać wydatki ponoszone przez podatników, a wśród nich m.in. związane z wypełnieniem deklaracji i zeznań podatkowych, doradztwem podatkowym, przechowywaniem dokumentacji rachunkowej, jak również kontrolami skarbowymi i podatkowymi.

Znanymi z poglądów na temat kosztów poboru podatków są ekonomiści J. Turner, M. Smith, B. Gurd z School of Accounting University of South Australia [Turner, 1998, s. 1]. Podkreślają oni, że koszty ponoszone przez podatników, w związku z wykonywaniem obowiązków podatkowych, nie mogą być rozpatrywane w oderwaniu od poszczególnych rodzajów podatników, ponieważ pod uwagę muszą być wzięte specyficzne cechy podmiotów płacących podatki. Według nich analiza kosztu poboru podatków powinna uwzględniać podział na:

- osoby fizyczne, tj.: emerytów, pracowników najemnych (płacobiorców), osób otrzymujący dochód z najmu lub dzierżawy, osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą,
- osoby prawne, tj.: przedsiębiorstwa (korporacje), małe, średnie,
- organizacje non profit, np.: fundacje, stowarzyszenia.

Wymienieni autorzy podkreślali, że określając koszt gromadzenia dochodów z tytułu podatków, niezbędne jest wzięcie pod uwagę nie tylko podziału podatników, ale również ustalenie wartości czasu pracy i stawek godzinowych dla pracowników o różnych kwalifikacjach i umiejętnościach, którzy pracują na różnych stanowiskach pracy, począwszy od najniższego szczebla, na najwyższym kończąc.

Z zaprezentowanych poglądów wynika, że współczesna myśl ekonomiczna nazywa kosztami poboru podatków wydatki, które zostały poniesione przez obydwie strony stosunku zobowiązaniowego tj. administrację skarbową oraz przez podatników i płatników podatku.

W ramach strony instytucjonalnej poboru podatku do kosztów poboru możemy zaliczyć koszty osobowe i materiałowe (koszty administracyjne). W kosztach osobowych mieścić się będą wynagrodzenia dla pracowników aparatu skarbowego, jak również wydatki związane ze szkoleniami i podnoszeniem kwalifikacji kadry zatrudnionej w administracji skarbowej. Ponoszone one będą przez administrację rządową i samorządową. Co do pozostałych kosztów administracyjnych, to można do nich zaliczyć przede wszystkim: koszty utrzymania i wyposażenia budynków i lokali, koszty tworzenia i utrzymania systemów informatycznych, rejestracji podatników i archiwizowania danych, koszty prowadzenia kontroli podatkowych, koszty prowadzenia sporów sądowych z podatnikami, koszty delegacji, koszty prowadzenia spraw karnych skarbowych.

Z kolei po stronie podatnika koszty poboru będą związane z prawidłowym wypełnianiem obowiązków podatkowych. Do tej grupy kosztów w szczególności będziemy zaliczać: wydatki ponoszone przez podatnika na poznanie przepisów prawa podatkowego – koszty dostosowania (koszty uzyskania niezbędnych materiałów i poświęcony czas, także ewentualne koszty odpłatnego szkolenia), przygotowywanie danych i wypełnianie deklaracji podatkowych, ewentualne wydatki na usługi doradztwa podatkowego i rozwiązywania wszelkich spornych kwestii z organami podatkowymi. W nich także może się mieścić koszt czynności związanych z obniżaniem zobowiązania podatkowego, np. korzystanie z ulg podatkowych [Matuszewski, 2008, s. 51–52].

W dalszej kolejności wyróżnić możemy w szczególności koszty prowadzenia ewidencji i księgowości dla potrzeb podatkowych, koszty zatrudnienia dodatkowych pracowników, w związku z koniecznością wykonywania tych prac itp.

Inne ujęcie kosztów poboru wyróżnia:

- koszty związane z poborem podatków (koszty operacyjne) – obejmujące wydatki związane z administrowaniem systemem podatkowym, które są ponoszone przez sektor publiczny oraz przez sferę podatników, którzy muszą się przystosować do prawidłowego wypełniania obowiązków podatkowych;

- koszty substytucji (efektywności, które są następstwem zakłóceń, jakie podatki powodują w alokacji zasobów) [Matuszewski, 2008, s. 155].

Analiza przytoczonych rodzajów kosztów poboru pozwala stwierdzić, że koszty administracyjne i dostosowania się do prawidłowego wypełniania obowiązków podatkowych przez podatników są względem siebie w pewnym stopniu substytucyjne [Małecka-Ziemińska, 2012, s. 66]. Wysokość podatków można ustalać poprzez technikę samoobliczania, co jest widoczne w większości konstrukcji podatkowych oraz poprzez wydanie przez organ podatkowy decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe. Rozszerzenie np. zasady samoobliczenia podatku będzie niwelowało koszty administracyjne dotyczące organów podatkowych, a jednocześnie będzie powiększało koszty dla podatnika, związane z dostosowaniem się do wymogów i restrykcji prawa podatkowego odnoszącego się do prawidłowego obliczenia wysokości podatku.

Innym przykładem może być np. udzielanie fachowych odpowiedzi przez telefon bądź osobiście w siedzibie organu podatkowego, wydawanie pisemnych interpretacji podatkowych w indywidualnych sprawach, co niewątpliwie wpływa na obniżenie kosztu dostosowania się przez podatników do nowych rozwiązań, ale jest kosztowne dla administracji podatkowej.

Literatura przedmiotu prezentuje również dotychczas niewspomiane uzależnienie kosztów poboru podatków od czynnika politycznego, prowadzącego do powstania systemu podatkowego. W związku z powyższym ustalenie kosztów podatkowych przy poborze również powinno uwzględniać koszty polityczne. Są one trudne do prawidłowego obliczenia, ale nie można ich pominąć, dokonując całościowej taksonomii kosztów podatkowych. Uwidocznienie tych kosztów jest możliwe w sytuacji, kiedy np. grupy społeczne dążą do wprowadzenia korzystnych dla siebie rozwiązań poprzez lobbowanie wśród polityków, jednakże określenie ich jest wręcz niemożliwe. Koszty te mogą być zmniejszone poprzez ustalenie trwałych reguł systemu podatkowego, które nie będą zmieniane. Ich zmiana będzie mogła nastąpić tylko wtedy, kiedy będzie ku temu potrzeba gospodarza.

Odnosząc koszty poboru podatków do poszczególnych tytułów podatkowych, można się dopatrzeć zarówno w odniesieniu do podatków bezpośrednich, jak i pośrednich, że po stronie administracji podatkowej ten koszt wzrasta, ponieważ muszą one:

- gromadzić informacje o przychodach z uwzględnieniem ich rodzajów oraz miejsc powstawania,
- zbierać informacje o kosztach uzyskania przychodów,
- konfrontować poprawność dokonywanych wpłat podatku z deklaracjami podatkowymi.

Pozytywnym czynnikiem, który obniża koszty poboru, jest możliwość składania deklaracji podatkowej w formie elektronicznej. Podatnik nie musi tracić czasu na jej sporządzanie w formie papierowej i następnie wysyłać za pośrednictwem poczty, bądź składać osobiście w siedzibie organu podatkowego. Co więcej, przygotowanie deklaracji w formie elektronicznej pozwala programowi na jej weryfikację pod względem prawidłowości obliczenia należnego podatku.

Podkreślenia wymaga fakt, że elementami wpływającymi na wysokość kosztów poboru jest przede wszystkim struktura i złożoność systemu podatkowego [Stiglitz, 2012, s. 561]. W przypadku gdy system podatkowy będzie funkcjonował w obrębie kilkudziesięciu ustaw podatkowych, koszty poboru danin publicznych wzrosną. Znaczenia w tym przypadku nabiera wypełnianie postanowień przepisów podatkowych, np. z zakresu ilości potrzebnej dokumentacji i ewidencji oraz czasookresu ich przechowywania, a także korzystania z ulg podatkowych. Przy podatkach, gdzie obowiązuje technika samoobliczenia, trudności mogą sprawić przepisy i ich właściwe zastosowanie przy ustalaniu podstawy opodatkowania. Podatki dochodowe mogą być tutaj dobrym przykładem, bowiem ich konstrukcja jest bardzo złożona. W ramach aktów prawnych regulujących tę materię istnieją zapisy, które oddzielnie kodyfikują przychody i koszty. Katalog przychodów i kosztów uzyskania przychodów jest bardzo rozbudowany i może dotyczyć różnych grup podatników. Ustalenie podstawy opodatkowania na podstawie rozbudowanych i złożonych przepisów nie jest łatwe, co podraża koszt ustalenia należnego podatku. Przy złożoności systemu podatkowego koszt poboru wzrasta i będzie on coraz większy, jeśli reguły podatkowe będą rozbudowywane i komplikowane.

O kwestii złożoności systemu podatkowego wypowiedział się McCaffery, pisząc, iż wyróżnia się go w wymiarze strukturalnym, technicznym i dostosowawczym. Pierwszy odnosi się do wielu aktów prawnych w prawie podatkowym, które utrudniają określenie, jakie skutki podjętych decyzji mogą wystąpić w przyszłości. Drugi z wymiarów ma na celu ułatwić zrozumienie u podatnika stanowionych aktów prawnych, ostatni

zaś rozpatrywany jest przez pryzmat obowiązków podatkowych nakładanych na podatnika.

Jak zaznacza Kaplow, w przypadku gdy w systemie podatkowym istnieje bardzo dużo reguł do przestrzegania, które są w sposób skrupulatny przestrzegane przez aparat skarbowy, wzrastają koszty operacyjne:

- dla podatników koszty dostosowania,
- dla organu podatkowego, koszty ewentualnej egzekucji [Kaplow, 2008, s. 30].

Na koszt poboru podatków może również wpływać globalizacja. Uwarunkowania współpracy międzynarodowej szczególnie są brane pod uwagę, ponieważ system podatkowy może ograniczać przepływ osób, towarów i usług. Narzędziem stosowanym do eliminacji tych niedogodności są umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. Państwa, podpisując takie umowy, umawiają się zazwyczaj, że tylko w jednym z nich nastąpi pobór podatku. Zdarzają się również umowy, które przewidują, że obydwie strony zobowiązane są pobrać podatek. Jeśli podatek dochodowy pobierany jest w dwóch państwach, to koszt poboru rośnie.

Najlepszą jednak drogą poznania wysokości kosztu poboru jest zetknięcie się z praktyką gospodarczą. Wśród dokonywanych transakcji, obliczeń możemy oszacować, jak wielki koszt poboru dotyczy samego podatnika.

2. Wydatki organów podatkowych związane z poborem podatków

W każdym systemie podatkowym po stronie organu pobierającego podatki istnieją pewne koszty, które związane są ze ściągalnością podatków. Ekonomiści zwykli je nazywać administracyjnymi (instytucjonalnymi) kosztami poboru. Do zbioru tych kosztów będą wchodzić wydatki ponoszone przez instytucje państwowe bądź samorządowe, a związane z wymiarem podatku, jego poborem, kontrolą podatkową, kosztami egzekucyjnymi oraz organami represji karnej skarbowej. Instytucjonalne koszty poboru zależą przede wszystkim od struktury systemu podatkowego oraz techniki opodatkowania. Niektóre z podatków będą podlegały samoobliczeniu przez podatników, w związku z tym organom podatkowych odejdą pewne czynności zmierzające do poprawnego obliczenia podatku. Inne natomiast podatki mogą posiadać całkiem odmienną strukturę i technikę obliczania podatku, która będzie zobowiązywała organy podatkowe do ustalenia wysokości należnego podatku, jaki ma zapłacić

podatnik. Ta technika spotykana jest przy konstrukcji podatków lokalnych i podatku rolnego. Rozróżnienie kosztu instytucjonalnego wydaje się być, z punktu widzenia takiego podziału, dość proste. Ekonomiści podkreślają, że koszty te stanowią część kosztów sektora finansów publicznych, w szczególności dotyczących wydatków związanych z funkcjonowaniem administracji skarbowej, jak również z:

- kosztami ustawodawstwa podatkowego,
- kosztami odszkodowań, które wynikają z błędnych decyzji organów podatkowych i kontroli skarbowej,
- kosztami świadczenia porad dla podatników [Matuszewski, 2009, s. 548].

Zagadnienie kosztów poboru było analizowane przez wielu ekonomistów, począwszy od Smitha, poprzez Wagnera i Neumarkę. W swoich przemyśleniach i poglądach prezentowali oni stanowisko, że należy przestrzegać tanioci opodatkowania. W ślad za tym stwierdzeniem podkreślić należy, że twórcy systemu podatkowego powinni wymyślać takie reguły, które obejmą niski koszt ściągальności podatków po stronie organu podatkowego. Nadmierne koszty poboru po stronie administracji podatkowej wynikają często z przewlekłych procedur podatkowych, sądowych, egzekucyjnych, o czym pisał już J.B. Say [1960, s. 773–774].

W Polsce już Sejm Czteroletni dostrzegł, że zasady Adama Smitha należy wcielać w życie w celu budowania dobrego systemu podatkowego. W opracowanej broszurce pt. „Sposób ułożenia podatków” wskazano, że „podatek winien być potrzebom krajowym wystarczający (...) niekosztowny dla wielości urzędników” [www.mofnet.gov.pl].

W dzisiejszych czasach ważne jest, by podtrzymać postulat tanioci kosztów poboru, jednak nie zawsze się to udaje. Systemy podatkowe budowane są w oparciu o potrzeby gospodarcze i nie zawsze brany jest pod uwagę koszt ściągальności danego podatku. Pozostaje więc nadal doskonalić technikę poboru, poprzez dążenie do minimalizacji niezbędnych kosztów [Dębowska-Romanowska, 1996, s. 3].

Wykorzystanie komputerów i wszelkiego dostępnego oprogramowania, przy kontaktach z organami podatkowymi, jak również w działalności operacyjnej aparatu skarbowego, może w istotny sposób wpłynąć na obniżenie tych kosztów. Z praktyki podatkowej wynika, że administracyjny koszt poboru podatku jest wprost proporcjonalny do stopnia skomplikowania systemu fiskalnego, który to obfituje w dużą ilość ulg i zwolnień. Koszty jego istnienia i zarazem funkcjonowania będą rosły

wraz z ilością ulg i zwolnień obowiązujących w systemie. Dla przykładu można wskazać, że sprawdzenie prawdziwości zeznania podatkowego (o wysokości osiągniętego dochodu i poniesionej straty), składającego się z wielu załączników jest najbardziej czasochłonnym i pracochłonnym zajęciem dla urzędników, przez co wpływa na zwiększone koszty poboru podatków dochodowych [Neneman, 2004, s. 32].

Badania nad kosztami funkcjonowania całego aparatu skarbowego rozpoczęto z końcem XX w., głównie w krajach o wysoko rozwiniętej gospodarce rynkowej. Pionierami w tym zakresie byli m.in. ekonomiści z australijskiego Joint Committee of Public Accounts. Opracowali oni wskaźnik rządowych kosztów poboru podatków. Powyższą tematykę podejmował również C. Evans. W świetle przeprowadzonych przez niego badań koszty administracyjne rzadko przewyższały 1% dochodów podatkowych i kształtowały się zazwyczaj poniżej 1%. Według C. Evansa koszty administracyjne są w wartościach bezwzględnych oraz względnych mniej uciążliwe niż koszty dostosowawcze [Evans, 2003, s. 60–70].

Na podstawie analiz prowadzonych w latach 2000–2009 przez Organizację Współpracy Gospodarczej i Rozwoju udział kosztów administracyjnych w dochodach podatkowych, z uwzględnieniem składek ubezpieczenia społecznego i cef, kształtował się w Polsce na średnim poziomie 1,78%. Najniższy poziom zanotowano w 2007 roku, tj. 1,42%, natomiast najwyższy w 2004 roku – 2,62%. Według uzyskanych danych najniższy wskaźnik został zanotowany w Szwajcarii – 0,3% i w Islandii – 0,32%. Wymieniony miernik kształtuje się jednak odmiennie dla podatków, które polegają na samoobliczeniu, oraz dla podatków pobieranych u źródła. Dość ciekawa zależność istnieje np. w systemie fiskalnym Wielkiej Brytanii, gdzie w 2007 roku odnotowano koszty administracyjne przy:

- poborze podatku dochodowego u źródła na poziomie 0,7% dochodów,
- poborze podatku dochodowego polegającym na samowycieszeniu w wysokości 4,5% osiągniętych dochodów z ww. daniny [Shaw, 2010, s. 1128–1134].

Zaobserwowana sytuacja wynika przede wszystkim ze złożoności rozliczeń podatkowych. Podatek dochodowy pobierany u źródła stanowi prostą i jasną konstrukcję, natomiast podatnicy rozliczający się samodzielnie z podatku dochodowego generują dla całego systemu podatkowego wyższe koszty administracyjne, bowiem ich zeznanie musi być sprawdzone, czy podatnik skorzystał prawidłowo z ulg i zwolnień przy obliczaniu zobowiązania podatkowego.

Analiza i ocena kosztów administracyjnych w poszczególnych systemach podatkowych na świecie musi być dokonywana ze szczególną ostrożnością. Aparat skarbowy działa w różnych warunkach gospodarczych i jego efektywność, jak i skuteczność jest odmienna. Zwrócić należy szczególną uwagę na fakt, że np. kraje OECD prowadzą odmienną politykę podatkową, inaczej stanowią prawo podatkowe i posiadają różnorodne modele poboru danin publicznych. Z tego względu udział kosztów podatkowych w dochodach podatkowych w poszczególnych krajach OECD istotnie się różni.

Wśród przykładowych czynników mających wpływ na te różnice wymienić można np. zmiany stóp podatkowych, wahania mierników gospodarczych, takich jak inflacja, stopa wzrostu gospodarczego i nakłady na modernizację administracji podatkowej. Jeśli chodzi o ten ostatni czynnik, to w momencie poniesienia kosztów administracyjnych podnosi się koszt poboru w odniesieniu do całego systemu podatkowego, jednakże wraz z upływem czasu będzie on malał, co będzie wyrazem wprowadzonych usprawnień.

W odniesieniu do Polski koszty administracyjne zmieniają się w sposób nieciągły i obserwuje się w nich duży udział kosztów stałych [Kudła, 2004, s. 31]. W celu przedstawienia tematyki instytucjonalnego kosztu poboru w Polsce musimy przeanalizować faktyczne koszty, jakie zostały poniesione. Na podstawie dostępnych danych od 2000 roku do 2012 roku wyliczono wskaźnik udziału kosztów poboru w łącznych wpływach podatkowych (tablica 1).

Tablica 1. Koszty funkcjonowania aparatu skarbowego w Polsce w latach 2000–2012 w odniesieniu do danin publicznych stanowiących dochód budżetu państwa

Rok	Wpływy podatkowe realizowane przez administrację skarbową (w tys. zł)	Koszty	
		Ogółem w tys. zł	Udział kosztów we wpływach podatkowych
2000	119 643 905	1 707 888	1,42%
2001	119 101 328	1 748 247	1,46%
2002	128 750 912	1 737 943	1,35%
2003	135 227 631	1 800 514	1,33%
2004	135 571 258	3 553 167	2,62%
2005	155 859 545	4 134 888	2,65%

Rok	Wpływy podatkowe realizowane przez administrację skarbową (w tys. zł)	Koszty	
		Ogółem w tys. zł	Udział kosztów we wpływach podatkowych
2006	174 876 010	4 182 574	2,39%
2007	206 385 202	4 329 573	2,09%
2008	219 499 380	4 685 740	2,13%
2009	214 878 835	4 822 861	2,24%
2010	222 552 687	5 113 201	2,29%
2011	243 210 936	5 239 239	2,15%
2012	248 274 572	5 282 234	2,13%

Źródło: [Kulicki, 2013, s. 1–11].

Dane zawarte w tablicy 1 zostały zaczerpnięte ze sprawozdań z wykonania budżetu państwa za lata 2000–2012. W pierwszych czterech latach analizowanego okresu, tj. 2000–2003, zawierają się tylko i wyłącznie koszty administracyjne dotyczące izb i urzędów skarbowych oraz urzędów kontroli skarbowej. Z początkiem 2004 roku do wydatków wchodzi także urzędy celne i izby celne, z zaznaczeniem, że wydatki nie obejmują kwot na egzekucję należności publicznoprawnych, finansowanych do 2010 roku ze środków specjalnych, a od 2011 roku ze środków pochodzących z budżetu centralnego. Jak wynika z powyższej tablicy, od 2004 roku notuje się zwiększone wydatki na administrację skarbową, co po części wytłumaczono powyżej zwiększonymi wydatkami na administrację celną. Warty podkreślenia jest fakt, że na przełomie 2003/2004 roku w organach podatkowych i organach kontroli skarbowej dokonała się pewna reorganizacja. Polegała ona na przejściu przez organy celne funkcji poboru akcyzy podatku od towarów i usług z tytułu importu oraz szczególnego nadzoru podatkowego. W wyniku tego działania wskaźnik udziału kosztów funkcjonowania administracji skarbowej w łącznych wpływach podatkowych wzrósł o ponad 1% od 2004 roku i utrzymywał on poziom od 2,62% do 2,13% w 2012 roku. Zmiana tego miernika jak na warunki polskiego systemu podatkowego jest bardzo duża, jednakże nie jest zasadne jego porównanie do lat wcześniejszych przed 2004 rokiem, co jest wynikiem braku finansowania kosztu instytucjonalnego danin publicznych przez środki specjalne. Znaczny wzrost kosztu poboru podatków od 2004 roku to również pochodna wejścia Polski do Unii Europejskiej.

W wyniku tej sytuacji organom podatkowym przybyło obowiązków z racji dostosowania polskiego prawa podatkowego do wymogów unijnych.

Zasadne jest przeprowadzenie analizy strukturalnej kosztów funkcjonowania aparatu skarbowego z podziałem na Ministerstwo Finansów, izby i urzędy skarbowe, izby i urzędy celne, jak również urzędy kontroli skarbowej. Przedstawiony powyżej wskaźnik jest obrazem zagregowanych kosztów funkcjonowania administracji skarbowej i z jego analizy nie można wyciągnąć stosownych wniosków co do kosztów administracyjnych jednostek składowych resortu finansów. W związku z powyższym w tablicy 2 przedstawiono koszty funkcjonowania urzędów zajmujących się poborem i kontrolą należności publicznoprawnych.

W badanym okresie, tj. w latach 2000–2012, koszty poboru podatków w przekroju poszczególnych jednostek pobierających i kontrolujących należności publicznoprawne rosły, z wyjątkiem roku 2002, gdzie odnotowano ich spadek przy izbach i urzędach skarbowych o prawie 4%. Dostrzegalny jest też spadek kosztów administracyjnych poboru podatków po stronie Ministerstwa Finansów, które w sposób znaczący ograniczyło tę wartość w latach 2009–2010 oraz w roku 2012.

Największa dynamika kosztów poboru została zaobserwowana w administracji celnej w 2004 roku, bo ponad 97%. Według istniejącego stanu rzeczy fakt ten można wytłumaczyć poprzez wzrost rangi tej instytucji, jako odpowiedzialnej za pobór należności publicznoprawnych na zewnętrznej wschodniej granicy Unii Europejskiej. Związane z tym działania niewątpliwie wymagały zwiększonych środków finansowych.

Tablica 2. Instytucjonalne koszty poboru podatków w latach 2000–2012 w podziale na poszczególne jednostki aparatu skarbowego (w tys. zł)

Rok	Ministerstwo Finansów	Urzędy Kontroli Skarbowej	Izby Skarbowe	Urzędy Skarbowe	Izby Celne i Urzędy Celne
2000	68 948	313 131	138 097	1 187 712	X
2001	70 693	321 626	142 081	1 213 847	X
2002	91 294	328 103	133 746	1 176 465	441 636*
2003	127 997	333 951	140 282	1 198 284	775 866
2004	191 266	385 765	208 823	1 880 868	886 445
2005	233 482	444 439	254 399	2 264 462	938 106
2006	241 384	449 711	258 722	2 294 832	937 925

Rok	Ministerstwo Finansów	Urzędy Kontroli Skarbowej	Izby Skarbowe	Urzędy Skarbowe	Izby Celne i Urzędy Celne
2007	312 320	470 510	267 179	2 339 207	940 357
2008	342 522	471 454	300 977	2 534 760	1 036 027
2009	283 162	493 778	307 267	2 572 336	1 166 318
2010	265 980	498 782	316 785	2 592 574	1 439 080
2011	280 303	512 327	319 871	2 608 271	1 518 467
2012	265 076	522 722	320 605	2 764 881	1 408 950

* Wydatki wraz z Głównym Urzędem Cel.

Źródło: [Opracowanie własne na podstawie sprawozdań z wykonania budżetu państwa...].

Z przedstawionych w tablicy 2 danych wynika, że największe koszty poboru podatków generują izby skarbowe i urzędy skarbowe. Porównanie danych dotyczących skrajnych lat badanego okresu pozwala zauważyć, że koszty te wzrastają ponad dwukrotnie. Najmniejsze koszty w latach 2000–2012 generowało Ministerstwo Finansów, co jest efektem mniejszej liczby pracowników aniżeli w pozostałych jednostkach resortu finansów. Aby dokonać w szerszym zakresie analizy administracyjnego kosztu poboru, dane z tablicy 2 zostaną wykorzystane do obliczenia następujących mierników:

- roczna dynamika kosztu poboru podatków w latach 2001–2012 w podziale na poszczególne jednostki aparatu skarbowego w % (tablica 3),
- udział kosztów do dochodów w urzędach i izbach skarbowych oraz urzędach i izbach celnych w tys. zł (tablica 4).

Tablica 3. Roczna dynamika kosztu poboru podatków w latach 2001–2012 w podziale na poszczególne jednostki aparatu skarbowego

Rok	Dynamika kosztu poboru podatków 2000 rok = 100					
	Ministerstwo Finansów	Urzędy Kontroli Skarbowej	Izby Skarbowe	Urzędy Skarbowe	Izby Celne i Urzędy Celne	Razem administracja skarbowa
2001	102,53	102,71	102,88	102,20	x	102,36
2002	129,14	102,01	94,13	96,92	x	99,41
2003	140,20	101,78	104,88	101,85	175,67	103,60
2004	149,43	115,51	148,85	156,96	114,25	197,34

Rok	Dynamika kosztu poboru podatków 2000 rok = 100					
	Ministerstwo Finansów	Urzędy Kontroli Skarbowej	Izby Skarbowe	Urzędy Skarbowe	Izby Celne i Urzędy Celne	Razem administracja skarbowa
2005	122,07	115,21	121,82	120,39	100,26	116,37
2006	103,38	101,18	101,69	101,34	110,17	101,15
2007	129,38	104,62	103,26	101,93	112,57	103,51
2008	109,67	100,20	112,65	108,36	123,38	108,22
2009	82,67	104,73	102,08	101,48	105,52	102,92
2010	93,93	101,01	103,09	100,78	92,79	106,02
2011	105,38	102,71	100,97	100,60	105,52	102,46
2012	94,56	102,03	100,23	106,00	92,79	100,82

Źródło: Wyliczenia na podstawie tablicy 2.

Tablica 4. Stosunek kosztów do dochodów w urzędach i izbach skarbowych oraz urzędach i izbach celnych (w tys. zł)

Rok	Urzędy i Izby Skarbowe			Urzędy i Izby Celne		
	Dochody	Koszty	% udz.K/D	Dochody	Koszty	% udz.K/D
2007	169 803 695	2 606 586	1,53%	72 823 521	940 357	1,29%
2008	205 387 591	2 835 737	1,38%	76 828 116	1 036 027	1,35%
2009	176 014 159	2 879 603	1,63%	74 251 887	1 166 318	1,57%
2010	177 505 221	2 909 359	1,64%	80 336 319	1 439 080	1,79%
2011	193 135 371	2 928 142	1,52%	88 514 660	1 518 467	1,72%
2012	195 581 371	3 085 486	1,58%	92 166 436	1 408 950	1,53%

Źródło: [Kulicki, 2013, s. 1–11].

Z analizy danych przedstawionych w tablicach 3 i 4 wynika, że:

- mały wydatki na funkcjonowanie Ministerstwa Finansów, szczególnie w 2009, 2010 i 2012 roku,
- urzędy kontroli skarbowej, wykonujące jedynie czynności kontrolne w stosunku do należności publicznoprawnych, zanotowały najwyższą dynamikę kosztów poboru w latach 2004–2005, co może być efektem nowych zadań nałożonych na te jednostki w związku z wejściem do Unii Europejskiej,

- administracja składająca się z izb i urzędów celnych zanotowała największy wzrost kosztów w okresie 2004 roku, 2005 roku i 2008 roku – w pierwszym roku nawet o 56%,
- administracja celna, pobierająca głównie należności celne, zanotowała wzrost kosztów w 2003 roku o 75% w stosunku do 2002 roku, co może być efektem reorganizacji tych służb w tym czasie.

Podsumowując, wskaźnik dynamiki kosztów poboru w badanym okresie w całej administracji skarbowej najbardziej wzrósł w latach 2003/2004 i 2004/2005, odpowiednio o 197% i 116%. W pozostałych latach wahania mieściły się w przedziale od 1% do 10%.

Drugi wskaźnik – udział kosztów do dochodów w urzędach i izbach skarbowych oraz urzędach i izbach celnych, obliczony w latach 2007 do 2012 – stanowi podsumowanie rozważań w zakresie kosztu poboru podatków. W badanym okresie dla izb i urzędów skarbowych kształtował się w przedziale od 1,38% w 2008 roku do 1,64% w 2010 roku, natomiast dla izb i urzędów celnych od 1,29% w 2007 roku do 1,79% w 2010 roku.

Zakończenie

Przedstawiona tematyka jest niezwykle ważna z punktu widzenia funkcjonowania gospodarki narodowej i pobierania danin publicznych. Bez efektywnej i sprawnej administracji podatkowej nie będzie można skutecznie wywierać wpływu na podatników i tym samym gromadzić dochodów podatkowych. Z analizy przedstawionego tematu wynika:

- polska administracja skarbowa jest rozbudowana, co utrudnia skuteczne gromadzenie dochodów,
- w badanym okresie w odniesieniu do niektórych jednostek wchodzących w skład administracji podatkowej rosły koszty funkcjonowania, co niewątpliwie stawia Polskę wśród państw z wysokim kosztem poboru,
- niektóre instytucje skarbowe dublują swoje czynności, np. kontrola skarbową i podatkową – należałoby wprowadzić jednolitą instytucję kontroli.

Zasadne jest wprowadzenie zmian w tych obszarach, co zdaniem autora spowoduje polepszenie sytuacji w instytucjach państwowych związanych z poborem podatków.

Literatura

1. Brzeziński B., Matuszewski W. (2009), *Ekonomiczne aspekty funkcjonowania systemu podatkowego*, w: Brzeziński B. (red.) *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, TOiK, Dom Organizatora, Toruń.
2. Cukiernik T. (2004), *Prawicowa koncepcja państwa – doktryna i praktyka*, Wydawnictwo Wektry, Wrocław.
3. Dębowska-Romanowska T. (1996), *Prawo daninowe – podstawowe pojęcia konstytucyjne i ustawowe (cz. II)*, „Glosa”, nr 12.
4. Evans C. (2003), *Studying the studiem: an Overview of Recent Research into Taxatin Operating Costs*. „eJournal of Tax Research”, Vol. 1, No. 1.
5. Głuchowski J. (2001), *Polskie Prawo Podatkowe*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
6. *Historia administracji skarbowej w Polsce*, www.mofnet.gov.pl, dostęp dnia 15.12.2013.
7. http://www.aph.gov.au/parliamentary_business/committees/house_of_representatives_committee, dostęp dnia 20.12.2013.
8. *Księga jubileuszowa Profesora Jana Głuchowskiego, Regulacje prawno-podatkowe i rozwiązania finansowe (2002)*, Wydawnictwo TNOiK – rozdz. pt. *Koszty zapłaty podatku*,
9. Kudła J. (2004), *Ekonomiczne problemy kosztów opodatkowania i nielegalnego unikania podatków*, Wydawnictwo Uniwersytetu Warszawskiego, Warszawa.
10. Kulicki J. (2013), *Koszty administracji danin publicznych*, „Analizy” nr 15(104), Biuro Analiz Sejmowych.
11. Matuszewski W. (2008), *Koszty zapłaty podatku*, Toruński Rocznik Podatkowy Wydawnictwo Uniwersytetu Mikołaja Kopernika w Toruniu, Toruń.
12. Małecka-Ziemińska E. (2012), *Efektywność fiskalna podatku dochodowego od osób fizycznych w Polsce*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu, Poznań.
13. Neneman J., Piwowarski R. (2004), *Jaki system podatkowy*, Centrum Analiz Społeczno-Ekonomicznych, Warszawa 2004.
14. Nowak A., *Współczesne zasady podatkowe (2007)* w: Fiedor B., Rymarczyk J., *Ekonomia i międzynarodowe stosunki gospodarcze*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu, Wrocław.
15. Say J.B. (1960), *Traktat o ekonomii politycznej*, PWN, Warszawa.
16. Stiglitz J.E. (2012), *Ekonomia sektora publicznego*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.

17. Turner J., Smith M., Gurd B. (1998), *Recognising the Pitfalls in Tax Compliance Costs Research*, w: „Revenue Law Journal”, Vol. 8, <http://publications.bond.edu.au>, dostęp dnia 01.06.2013.
18. Shaw J., Slemrod J., Whiting J. (2010), *Administration and Compliance*, w: Adam S., Besley T., Blundell R., i inni, *Dimensions of Tax Design. The Mirrlees Review*, Oxford University Press, New York.
19. Smith A. (2012), *Badania nad naturą i przyczynami bogactwa narodów*, T. 1, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
20. Sprawozdania z wykonania budżetu państwa za lata 2000–2012 zawarte na stronie www.mf.gov.pl dostęp dnia 1.04.2014.
21. Sosnowski M. (2012), *Znaczenie zasad podatkowych dla systemu podatkowego*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 108.

Streszczenie

Artykuł omawia problem kosztu poboru podatków związany z funkcjonowaniem administracji podatkowej w Polsce. W szczególności ukazano koszty związane z płaceniem podatków, które poniosła administracja skarbową w latach 2002–2012.

Słowa kluczowe

podatek, system podatkowy, administracja podatkowa

Operating costs of the tax administration on the example of Poland (Summary)

The article discusses the problem of the taxes' collection cost connected with the functioning of the tax administration in Poland. In particular, in this article were presented the costs connected with paying taxes, which were paid by the tax administration in years 2002–2012.

Keywords

tax, tax system, tax administration