

# Ocena efektywności działalności administracji podatkowej w Polsce na tle wybranych państw

**Wojciech  
Wyrzykowski,  
Piotr Kasprzak**

Politechnika Gdańska  
Wydział Zarządzania i Ekonomii

---

**Abstrakt:** Niniejszy artykuł jest próbą oceny efektywności działalności administracji podatkowej w Polsce na tle wybranych państw. W rozumieniu ekonomicznym efektywność aparatu skarbowego mierzymy miarą nakładu środków zużywanych na jego funkcjonowanie i spełnianie ustawowych funkcji. W tym zakresie podstawowym wskaźnikiem jest efektywność poboru podatkowych należności mierzona proporcją ich wartości do kosztów poboru. Polski system podatkowy można uznać za wzorowany na rozwiązaniach stosowanych w państwach Europy Zachodniej. Ponadto wiele przepisów prawa zostało wdrożonych wprost w ramach procesów harmonizacyjnych po wstąpieniu Polski do Unii Europejskiej. W związku z powyższym, analizując wskaźniki o charakterze jakościowym i ilościowym oraz zestawiając je z osiąganymi wynikami państw Europy Zachodniej, autorzy dokonali oceny funkcjonowania aparatu poboru podatków w Polsce.

Jak wynika z przeprowadzonej analizy, polski system podatkowy wciąż odbiega od średniej pozostałych państw gospodarek europejskich i światowych. Wśród największych problemów należy wymienić wysoki koszt działalności administracji podatkowej (zarówno w ujęciu nominalnym, jak i w porównaniu z PKB czy liczbą zatrudnionych osób), dużą uciążliwość związaną z obowiązkiem rozliczania zobowiązań podatkowych przez przedsiębiorców oraz niską jakość decyzji podatkowych mierzonych liczbą ich uchyleń w ramach procesów przed sądami administracyjnymi.

Wnioski zostały wypracowane poprzez studia literatury przedmiotu wraz z aktualnymi danymi między innymi Eurostatu, OECD oraz danymi publikowanymi przez Ministerstwo Finansów.

**Słowa kluczowe:** podatki, administracja podatkowa, system podatkowy, pobór podatku

---

## 1. Wprowadzenie

Efektywność należy do podstawowych kategorii opisu stanu funkcjonowania oraz perspektyw rozwoju różnego rodzaju organizacji. W naukach ekonomicznych rozpatrywana jest w dwóch kategoriach: ekonomicznej i organizacyjnej. W rozumieniu ekonomicznym efektywność aparatu skarbowego mierzymy miarą nakładu środków zużywanych

Korespondencja:  
Piotr Kasprzak  
Politechnika Gdańska  
Wydział Zarządzania i Ekonomii  
Katedra Analizy Ekonomicznej  
i Finansów  
ul. Gabriela Narutowicza 11/12  
80-233 Gdańsk, Poland  
Tel. +48 58 347 11 06  
E-mail: pkasprzak@zie.pg.gda.pl

na jego funkcjonowanie i spełnianie ustawowych funkcji. W tym zakresie podstawowym wskaźnikiem jest efektywność poboru podatkowych należności państwa i samorządów, mierzona proporcją ich wartości do kosztów poboru. Należy bowiem zauważyć, że głównym celem działalności administracji skarbowej jest pobór podatków, a jedną z miar efektywności jej działalności może być wartość faktycznie pobranych należności państwa w stosunku do celów zaplanowanych przez ustawodawcę w ustawie budżetowej.

Ekonomiczną efektywność pracy organów skarbowych uzupełnia wiele innych wskaźników, takich jak: efektywność procesów kontrolnych, postępowań podatkowych, wymiaru dodatkowych przypisów czy skuteczność procesów egzekucyjnych. Z kolei z punktu widzenia teorii zarządzania pojęcie efektywności działalności administracji podatkowej, którą można określić efektywnością funkcjonowania systemu aparatu skarbowego, powinno być określane poprzez ocenę sprawności działania organów podatkowych i wypełniania ich podstawowych funkcji. Mierzyć ją zatem będziemy na przykład liczbą procedur, uciążliwością procesów podatkowych dla przedsiębiorców i ich wpływem na efektywność ich działania, sprawnością lub przewlekłością postępowań, bezpieczeństwem podatkowym oraz poziomem zrealizowania stawianych celów fiskalnych. Efektywność to również miara skuteczności i sprawności. Opisywana jest także takimi kryteriami jak korzystność oraz ekonomiczność (Walkowiak, 2011).

System podatkowy wraz z działalnością administracji zajmującej się poborem podatków można oceniać zarówno pod względem jakościowym, jak i ilościowym. Ten pierwszy aspekt może być analizowany pod kątem „jakości” prawa podatkowego, poziomu zadowolenia podatników w zakresie obsługi i komunikacji z administracją podatkową czy poprzez analizę zarówno liczby, jak i treści skarg, odwołań i spraw sądowych na linii podatnik–administracja podatkowa. Druga ocena, dokonywana w ujęciu ilościowym, może natomiast wynikać z kosztów obsługi administracji, osiąganych wpływów podatkowych czy przeglądu innych danych wyrażonych liczbowo. Celem niniejszego artykułu jest dokonanie oceny efektywności działalności administracji podatkowej w Polsce na tle wybranych państw z uwzględnieniem aspektów jakościowych i ilościowych.

Aparat poboru podatków i danin publicznych zwany administracją podatkową jest instytucją, która odpowiada za ściągane w Polsce podatki, stanowiące trzon wpływów do budżetu państwa<sup>1</sup>. Należy zatem ściśle skorelować działanie instytucji odpowiedzialnych za ściąganie podatków z wielkością osiąganych przychodów budżetowych. Nieefektywnie działająca administracja podatkowa będzie odpowiadała za niskie wpływy do budżetu, natomiast sprawne i dobrze funkcjonujące mechanizmy będą się przyczyniać do wysokich przychodów podatkowych.

Polski system podatkowy należy do stosunkowo młodych i podlega stałej rekonstrukcji (Wach, 2005). Wdrażanie obecnie istniejących reguł rozpoczęto na przełomie lat 80. i 90. ubiegłego wieku. Wprowadzane zmiany w polskim systemie podatkowym miały zastąpić anachroniczny sposób poboru opłat podatkowych z lat 80. XX wieku, który nie spełniał podstawowych cech równości i powszechności opodatkowania (Wyrzykowski, 2004). Istotnymi zmianami ostatnich 25 lat w polskim reżimie prawnym było wprowadzenie podatku dochodowego od osób prawnych, uchwalenie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, wejście

<sup>1</sup> Przykładowo w 2013 roku dochody podatkowe stanowiły 86%, a w 2014 i 2015 – 90% budżetu. Pozostałe, niepodatkowe dochody do budżetu to m.in. dywidendy spółek Skarbu Państwa, wypracowany i przekazany zysk NBP, cła i bezzwrotne dotacje Unii Europejskiej.

w życie przepisów określających zasady poboru podatku dochodowego od osób fizycznych oraz zastąpienie podatku obrotowego podatkiem od towarów i usług. Zwieńczeniem było wprowadzenie w 1997 roku Ordynacji podatkowej – aktu prawnego kodyfikującego przepisy ogólne prawa materialnego oraz postępowania podatkowego. Dzięki powyższym zmianom, wspartym przez harmonizację niektórych przepisów i zasad w związku ze wstąpieniem Polski do struktur Unii Europejskiej, nasz system podatkowy można dziś uznać za wzorowany na rozwiązaniach państw europejskich, a przez to – przynajmniej na płaszczyźnie teoretycznej – za „europejski”. To zaś, wraz z ponad 25-letnią praktyką funkcjonowania administracji podatkowej w Polsce, uprawnia do przeprowadzenia analizy i sformułowania wniosków oraz ocen ogólnej działalności aparatu państwowego zaangażowanego w pobór podatków.

## 2. Ocena systemu podatkowego przez przedsiębiorców

Podstawowe elementy konstrukcji systemu podatkowego, sposobu realizacji zobowiązań oraz uciążliwości procedur decydują o ocenie poziomu swobody podatkowej. W tym zakresie nie ma idealnych oraz obiektywnych wskaźników pomiaru i oceny. Problematyką tą zajmuje się wiele organizacji (m.in. Heritage Foundation, Bank Światowy wraz z firmą PricewaterhouseCoopers oraz Institut Constant de Rebecque). Rokrocznie wykonywane badania pokazują istotną poprawę w obszarze oceny uciążliwości polskiego systemu podatkowego w porównaniu z innymi krajami. W okresie ostatnich dziesięciu lat Polska awansowała o ponad 40 pozycji w zakresie łatwości płacenia podatków w corocznej ocenie Banku Światowego, zajmując w ostatnim badaniu 58. miejsce (PwC, 2016). Podobnie korzystnie klasyfikowane są zmiany według amerykańskiego *think tanku* Tax Foundation, obejmującego kraje członkowskie Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD), w którym Polska awansowała z 30. miejsca w 2015 roku na 29. w 2016 roku<sup>2</sup>. Ocenę w tym zakresie konstruuje kilka czynników, w których przeważają te o charakterze materialnym, jak na przykład łatwość płacenia podatków, liczba płatności podatkowych w roku, czas poświęcany na wypełnianie obowiązków podatkowych w roku czy wartość ogólnego obciążenia podatkowego zysków przedsiębiorców (TTR). Uzupełniają je również oceny w zakresie funkcjonowania aparatu skarbowego państwa oraz relacji podatników z organami podatkowymi, wyrażane poziomem satysfakcji płacących podatki. To powoduje, że sprawność i skuteczność, a także aprobata pracy aparatu poboru podatków jest podstawowym, obok samego procesu legislacji podatkowej, elementem polityki fiskalnej.

W Polsce w ostatnich latach istnieje stosunkowo duża aprobata wysokości stawek podatkowych, uzasadniona zrozumiałymi potrzebami wynikającymi z funkcji podatków, brakuje natomiast akceptacji dla biurokratycznego sposobu poboru danin. Krytyce poddawane są nadmiernie rygorystyczne systemy kontroli przedsiębiorców, zbyt wysokie konsekwencje karne za często błahe przewinienia, nazbyt formalne podchodzenie urzędników do problemów podatników oraz brak odpowiedzialności urzędniczej. Wynikiem tego są niskiej jakości procesy decyzyjne, zbyt często weryfikowane w drugiej instancji lub uchylane na drodze sądowej. Skutkiem jest to, że procesom realizacji obowiązków podatkowych poświęca się zbyt dużo czasu kosztem ograniczenia najistotniejszej sfery działań produkcyjnych. Obawy

<sup>2</sup> Badanie obejmuje 35 krajów członkowskich OECD.

te stają się większe w związku z potrzebą uzyskiwania dodatkowych przychodów budżetowych związanych z realizowanymi programami socjalnymi oraz zapowiedziami poważnego zwiększenia sankcji karnych za nieprzestrzeganie prawa podatkowego. Taką niepewność budzą też działania prowadzące do uszczelniania systemu podatkowego, skądinąd słuszne, ale budzące obawy obarczania konsekwencjami przedsiębiorców, wpłątanych w różnego rodzaju karuzele podatkowe w wyniku niezależnych od nich działań oszustów.

Jednym z najważniejszych kryteriów działań każdego przedsiębiorcy, mającym również przyczyny w funkcjonowaniu aparatu skarbowego, jest poczucie bezpieczeństwa podatkowego. Kształtowane jest ono przede wszystkim na etapie stosowania prawa, w kontaktach przedsiębiorców z organami podatkowymi. Jest to zjawisko wrażliwe, budowane latami. Każde nowe przypadki nadużycia władzy podatkowej, niesprawiedliwości, stronniczości organów państwa czy zwiększania restrykcji fiskalnych skutkuje poczuciem obniżenia uzyskanego wcześniej poziomu bezpieczeństwa. Wywołuje to z kolei bardzo złożone reakcje podatników, a powrót do poprzedniego korzystniejszego poziomu jest procesem niezmiernie długim. Mimo że w Polsce wprowadzano w ostatnich dziesięciu latach wiele zasługujących na rzeczywiste uznanie rozwiązań prawnopodatkowych (korekta deklaracji po przeprowadzonych kontrolach, wprowadzenie instytucji interpretacji podatkowych chroniących podatników czy zasada niewykonalności decyzji nieostatecznych), poczucie bezpieczeństwa podatkowego jest niewystarczające, a osiągnięty poziom niestabilny, bardzo wrażliwy i wymagający konsekwentnych działań utrwalających.

### 3. Administracja podatkowa w ujęciu ilościowym

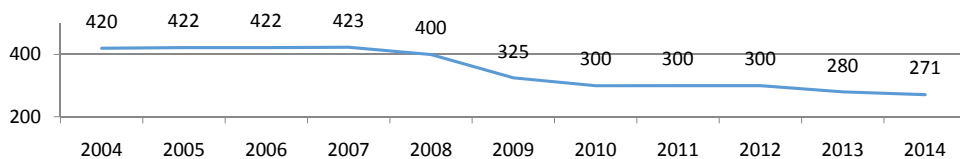
W ujęciu ilościowym administracja podatkowa, będąca częścią całego systemu, może być oceniona przez pryzmat różnych wskaźników, uwzględniając różnorakie dane. Tego typu analizy są cyklicznie tworzone przez liczne instytucje i jednostki badawcze. Jedną z nich jest opracowanie Banku Światowego oraz międzynarodowej grupy doradczej PricewaterhouseCoopers (PwC) *Paying Taxes*, którego autorzy dokonują zestawienia systemów podatkowych różnych państw świata. Poszczególne państwa są oceniane między innymi przez pryzmat czasu poświęconego przez przedsiębiorców na płatności, składanie deklaracji, raportów i zestawień oraz analizę wewnętrznej sytuacji podatkowej w ich przedsiębiorstwie. Takie ujęcie pozwala określić poziom skomplikowania oraz liczbę wymagań stawianych przez prawo podmiotom prowadzącym działalność gospodarczą. Wyniki tego badania można zatem interpretować jako ogół wymagań stawianych przez system podatkowy podmiotom prowadzącym działalność gospodarczą. To zaś może prowadzić do wniosku, iż procedury, które wymagają od przedsiębiorców poświęcania dużej ilości czasu, świadczą pośrednio także o nieefektywnej i pracochłonnej administracji podatkowej. Warto bowiem zauważyć, że pracochłonność związana z czasem poświęconym przez przedsiębiorców nie ma na przykład bezpośredniego przełożenia na wielkość osiągniętych przychodów w porównaniu z PKB (zob. tabela 1). Przykładowo wielkość wpływów podatkowych w stosunku do PKB w Danii wynosi około 50%, podczas gdy liczba godzin poświęconych na kwestie podatkowe przez osoby prowadzące przedsiębiorstwa to 130. Odwrotną sytuację można odnotować w Czechach, gdzie relacja ta wynosi około 34% do 405 godzin.

Tabela 1. Zestawienie wpływów podatkowych w stosunku do PKB z liczbą godzin poświęconych przez przedsiębiorców na kwestie podatkowe w wybranych krajach europejskich w 2015 roku  
(Table 1. Tax revenue in relation to GDP and the number of hours devoted by entrepreneurs to tax issues in selected European countries in 2015)

Państwo (Country)	Liczba godzin poświęconych na kwestie podatkowe (The number of hours devoted to tax issues)	Wpływy podatkowe w stosunku do PKB (Tax revenue in relation to GDP) (w/in %)
Czechy	405	34,2
Dania	130	47,7
Francja	137	47,8
Irlandia	82	24,3
Niemcy	218	39,8
Polska	271	33,2
Rumunia	159	28,0
Słowacja	188	32,2
Węgry	277	39,0
Wielka Brytania	110	34,8
Norwegia	83	38,8
Szwajcaria	63	28,1

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych statystycznych Eurostatu i raportu PwC, 2015.

Na przestrzeni lat średnia liczba godzin poświęconych na czynności podatkowe w polskich przedsiębiorstwach maleje, choć Polska wciąż plasuje się daleko w zestawieniu (w zależności od badanego okresu – na około 110.–120. miejscu na 185 badanych państw). Liczba 271 godzin poświęconych na rozliczanie i analizowanie kwestii podatkowych w skali roku oznacza, że osoby prowadzące działalność gospodarczą obecnie przeznaczają na wyżej wymienione czynności około 1 godziny dziennie. Zmniejszenie liczby poświęconych godzin uzyskano nie w wyniku ograniczania liczby deklaracji, ale poprzez wprowadzenie możliwości ich składania za pośrednictwem Internetu (PwC, 2016, s. 19).



Rysunek 1. Roczna liczba godzin poświęconych przez polskich przedsiębiorców na kwestie podatkowe w przedsiębiorstwie  
(Figure 1. The number of hours devoted annually to tax issues in the enterprise by Polish entrepreneurs)

Źródło: opracowanie własne na podstawie PwC, 2016.

Polscy przedsiębiorcy pod względem liczby godzin poświęconych na rozliczanie obciążeń podatkowych znajdują się daleko za przedstawicielami takich państw jak Luksemburg (55 godzin) czy Norwegia (83 godziny). Co więcej, w tym zakresie polski system podatkowy wydaje się dużo bardziej skomplikowany nawet od systemów państw dalekich zarówno kulturowo, jak i pod kątem wielkości PKB, takich jak Sri Lanka (164 godziny) czy Tanzania (179 godzin). Dłużej od polskich podmiotów rozliczają się natomiast przedsiębiorcy działający na przykład w Czarnogórze (314 godzin), Panamie (471 godzin) czy Pakistanie (594 godziny). Najbardziej czasochłonnym w tym zakresie systemem podatkowym w 2014 roku okazała się Brazylia, w której na prowadzenie rozliczeń oraz analizy przedsiębiorcy przeznaczali około 2600 godzin w skali roku.

Wypadkową jakości funkcjonowania aparatu skarbowego są również koszty poboru podatków. Zaliczamy do nich zarówno te generowane przez sam aparat skarbowy, jak i ponoszone przez podatników (Stiglitz, 2012), realizujących narzucone, często przekraczające rzeczywiste potrzeby państwa obowiązki. Zasada taniości poboru podatków, określona przez Adama Smitha jako kluczowy i podstawowy element konstrukcji systemu podatkowego, była podejmowana przez większość ekonomistów zajmujących się analizą sprawnego systemu podatkowego (m.in. D. Ricardo, J.-B. Say, J.S. Mill, A. Wagner). Efektywność poboru podatków zawsze była konstruowana na podstawie kryteriów kosztów administracyjnych, ale również antybodźcowych skutków podatków. Najczęściej koncepcje podatkowe w zakresie efektywności ich poboru analizowano pod kątem trzech kryteriów (Devereux, 2007):

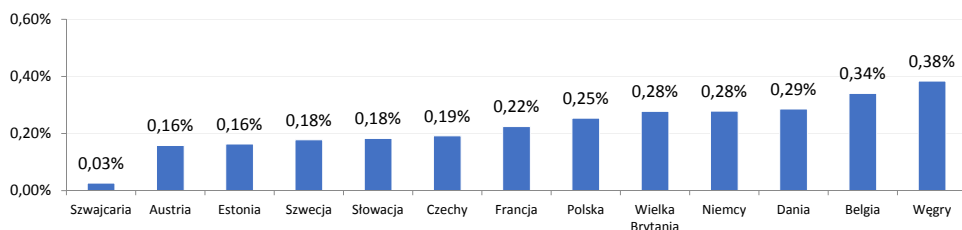
- potrzeby sprawiedliwości podatkowej;
- minimalizacji kosztów administracyjnych;
- minimalizacji skutków antybodźcowych.

W doktrynie podatków zasada taniości opodatkowania nie uległa zmianie do dziś, a rozwiązanie leży po obu stronach stosunków zobowiązaniowych. Koszty powinny zmniejszać się zarówno po stronie podatnika, jak i aparatu skarbowego (Nowak, 2007). Nakłady na administrację poboru podatków w Polsce są zbyt wysokie. Komisja Europejska oszacowała, że wypełnianie obowiązków informacyjnych kosztuje polskich podatników 10 mld dolarów rocznie, co oznacza, że przeznaczamy na to około 4% rocznego PKB. Podobne badania zostały opublikowane również przez OECD w 2015 roku w raporcie zatytułowanym *Tax Administration*.

Pierwsze dane z powyższego raportu dotyczą stosunku wydatków na administrację podatkową do wielkości PKB w latach 2005–2013. Analizą objęto 47 państw (także niebędących członkami OECD<sup>3</sup>). W przypadku państw członkowskich wielkość powyższych nakładów w 2013 roku była bardzo zróżnicowana. Najniższy wskaźnik odnotowano w Szwajcarii – 0,024% PKB, najwyższy na Węgrzech – 0,423%. Średnia tego wskaźnika dla wszystkich państw członkowskich OECD wyniosła w 2013 roku 0,1874%. Polska z wynikiem 0,213% znalazła się na 23. miejscu wśród krajów OECD. Biorąc jednak pod uwagę cały analizowany okres (tj. lata 2005–2013), spadek relacji wydatków na administrację do PKB odnotowano w większości analizowanych państw. Największe zmniejszenie kosztów w odniesieniu do PKB wśród wszystkich analizowanych krajów osiągnięto w Rosji, a w gronie państw

<sup>3</sup> W niniejszym artykule autorzy skupiają się głównie na analizie i ocenie danych krajów członkowskich OECD. Ponadto w analizach nie brano pod uwagę Łotwy, która przystąpiła do OECD w 2016 roku.

OECD – w Belgii. Największy przyrost kosztów obsługi administracji podatkowej w relacji do PKB pośród wszystkich badanych państw stwierdzono w Islandii. Mając na uwadze przeważający trend spadkowy w dłuższym okresie, ogólną aprecjację wskaźnika w latach 2008–2009, zjawisko należy bardziej utożsamiać z nagłym spadkiem PKB w momencie wybuchu kryzysu aniżeli z realnym zwiększeniem nakładów na administrację podatkową.



Rysunek 2. Średnie wydatki na administrację podatkową w stosunku do wielkości PKB w wybranych państwach OECD w latach 2005–2013

(Figure 2. The average expenditure on tax administration in relation to GDP in selected OECD countries in the years 2005–2013)

Źródło: opracowanie własne na podstawie OECD, 2015.

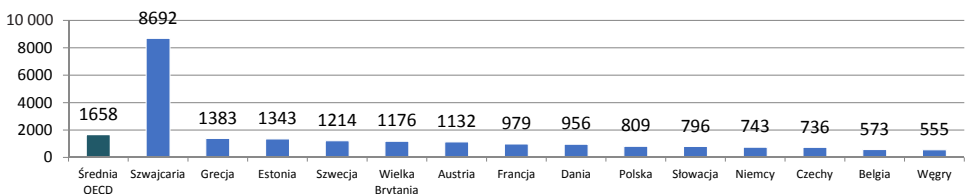
W przypadku Polski na przestrzeni całego analizowanego okresu odnotowano spadek wielkości nakładów na administrację podatkową w stosunku do PKB (z poziomu 0,306% w 2005 do 0,213% w 2013 roku). Co więcej, Polska między innymi dzięki uniknięciu recesji w czasie kryzysu finansowego należała do wąskiego grona państw, których wskaźnik ten zmalał również w latach 2008–2009. Trend ten, w odniesieniu do pozostałych państw, należy uznać za pozytywny, choć wynika z rosnącego PKB, a nie z malejących nominalnych wydatków na administrację podatkową<sup>4</sup>. W 2013 roku wśród państw OECD wyższe niż w Polsce wydatki na administrację podatkową w odniesieniu do wielkości PKB odnotowano m.in. w Portugalii (0,226%), Luksemburgu (0,233%), Irlandii (0,226%), Niemczech (0,275%) i Belgii (0,304%). Natomiast do grona państw członkowskich OECD osiągających najmniejszy omawiany powyżej wskaźnik należy zaliczyć m.in. Szwajcarię (0,024%), Stany Zjednoczone (0,069%), Meksyk (0,07%) oraz Koreę Południową (0,099%).

OECD w opublikowanym w 2015 roku raporcie dokonało również zestawienia liczby mieszkańców na jednego pracownika administracji podatkowej. Najwyższą, a zarazem najbardziej pożądaną wartość osiągnięto w Szwajcarii – 8692 mieszkańców na jednego pracownika administracji podatkowej. Najniższy współczynnik wśród państw OECD odnotowano na Węgrzech – 555 osób. Polska z wynikiem 809 mieszkańców na jednego pracownika administracji znalazła się na 27. miejscu w gronie państw poniżej średniej, co należy uznać za wskaźnik negatywnie wpływający na efektywność i koszt pracy administracji podatkowej.

<sup>4</sup> W latach 2005–2013 PKB Polski wzrosło o około 48%, podczas gdy nominalne wydatki na administrację podatkową w tym samym okresie zwiększyły się o około 30% (na podstawie danych Ministerstwa Finansów i Biura Analiz Sejmowych).

Interpretując informacje dotyczące wielkości zatrudnienia na liczbę ludności, można zatem sformułować pierwsze wnioski związane z efektywnością i ewentualnym przerostem zatrudnienia. Choć wysoki wskaźnik w administracji szwajcarskiej może być uznany za znacznie odbiegający od normy (powodując chęć odrzucenia wartości skrajnych), to w przypadku porównania wielkości zatrudnienia w Grecji i Belgii (różnica 810 obywateli) można wnioskować, iż powinna istnieć optymalna wartość wielkości zatrudnienia. Różnice w zatrudnieniu mogą oczywiście wynikać ze specyfiki danego systemu podatkowego, jednak w przypadku państw OECD, które jednocześnie posiadają bardzo podobne systemy podatkowe (w znacznej części zharmonizowane również na mocy odrębnych przepisów Unii Europejskiej), tak duże różnice w relatywnej wartości zatrudnienia mogą świadczyć o przeroście liczby etatów lub nieefektywnym zarządzaniu posiadanymi zasobami ludzkimi.

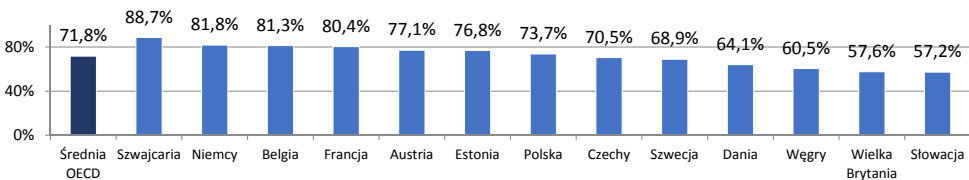
Badając zatrudnienie w administracji, OECD dokonało także analizy wielkości wynagrodzeń w ogóle wydatków na administrację. Z danych wynika, że najwyższy wskaźnik odnotowano w Szwajcarii, a najniższy na Słowacji. Polska administracja z wynikiem 73,7% wydatków przeznaczanych na wynagrodzenia pracowników znalazła się powyżej średniej państw OECD.



Rysunek 3. Liczba mieszkańców na jednego pracownika administracji podatkowej w wybranych państwach OECD

(Figure 3. The number of inhabitants per one tax officer in selected OECD countries)

Źródło: opracowanie własne na podstawie OECD, 2015.



Rysunek 4. Udział wynagrodzeń pracowników administracji podatkowej w wielkości wydatków na administrację podatkową ogółem w wybranych państwach OECD

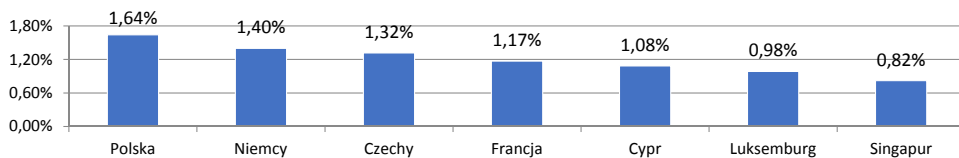
(Figure 4. The ratio of tax administration employees' remunerations to total tax administration expenditure in selected OECD countries)

Źródło: opracowanie własne na podstawie OECD, 2015.

Analizowanie powyższych danych powinno także skłaniać do zadania pytania o relację ponoszonych kosztów do wielkości osiągniętych wpływów podatkowych. To bowiem decy-



duje o sprawności systemu administracji. Niestety ze względu na metodologię prowadzonych przez OECD badań jednoznaczne zestawienie wszystkich państw nie jest możliwe<sup>5</sup>.

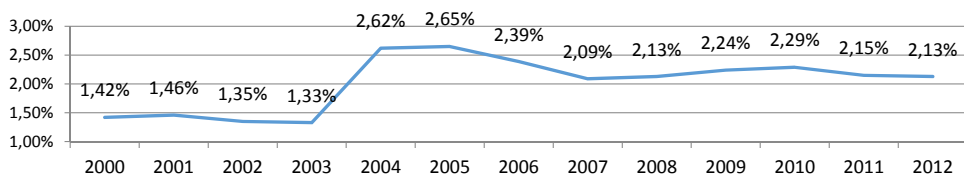


Rysunek 5. Stosunek kosztów administracji podatkowej do osiągniętych wpływów podatkowych w wybranych państwach OECD

(Figure 5. The ratio of tax administration costs to tax revenues in selected OECD countries)

Źródło: opracowanie własne na podstawie OECD, 2015.

Wśród grup państw, których dane mogą zostać obiektywnie porównane, Polska zajmuje najwyższe miejsce pod względem wielkości kosztów w stosunku do osiągniętych przychodów o charakterze podatkowym. W porównaniu z Singapurem koszty te są aż dwukrotnie wyższe. Co więcej, polska administracja podatkowa jest także „droższa” w porównaniu z europejskimi systemami, które były stawiane za wzór przy tworzeniu polskiego reżimu prawa podatkowego. Ponadto, badając polskie dane dotyczące kosztu administracji podatkowej i osiągniętych wpływów budżetowych, można zaobserwować rosnące nakłady związane z poborem podatków zarówno w ujęciu nominalnym, jak i relatywnym – w porównaniu do osiągniętych przychodów. Poniższy wykres przedstawia procentową relację nominalnych podatkowych wpływów do budżetu i nominalnych kosztów działalności administracji podatkowej w Polsce w szerokim ujęciu na przestrzeni lat 2000–2012<sup>6</sup>.



Rysunek 6. Udział kosztów administracji podatkowej w osiągniętych przychodach podatkowych w Polsce w latach 2000–2012

(Figure 6. The share of tax administration costs in tax revenues achieved in Poland in the years 2000–2012)

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych Biura Analiz Sejmowych i Ministerstwa Finansów.

<sup>5</sup> W raporcie OECD dokonano podziału państw na grupy, uwzględniając sytuacje, w których poborem różnych rodzajów podatków zajmują się inne instytucje publiczne. Polski system został zakwalifikowany do grupy państw, w których spośród ogólnych wpływów wyłączono przychody z tytułu składek zdrowotnych i na ubezpieczenie społeczne oraz wpływów z podatku akcyzowego.

<sup>6</sup> Dane, w przeciwieństwie do metodologii OECD, zawierają wpływy z tytułu wszystkich podatków, z wyłączeniem składek na ubezpieczenie zdrowotne i społeczne.

W 2000 roku relacja przychodów podatkowych do kosztu działalności administracji podatkowej była o 50% niższa niż pod koniec ostatniego roku z analizowanego okresu. Znaczący wzrost wskaźnika odnotowano w 2004 roku. Było to spowodowane nagłym i nieodwracalnym wzrostem kosztów nominalnych. W 2003 roku na administrację podatkową przeznaczono 1,8 mld złotych, podczas gdy w 2004 było to już 3,6 mld złotych. Warto zaznaczyć, że wpływy podatkowe w 2003 oraz 2004 roku były identyczne i wyniosły 135 mld złotych. W 2012 roku administracja podatkowa w ujęciu nominalnym kosztowała 5,3 mld złotych przy osiągniętych wpływach podatkowych rządu 248 mld złotych. Na przestrzeni analizowanego okresu można zatem zaobserwować rosnący koszt obsługi administracji podatkowej zarówno w ujęciu nominalnym, jak i w porównaniu do osiągniętych przychodów. Taki stan uprawnia więc do sformułowania wniosku o malejącej efektywności administracji podatkowej w Polsce.

Elementem budującym ocenę efektywności systemu jest również poczucie bezpieczeństwa podatkowego, kształtowanego poziomem uciążliwości procesów kontrolnych. Jest on mierzony dwoma podstawowymi miernikami: liczbą kontroli oraz przepisami podatkowymi z nich wynikającymi. Analizując dane, można zauważyć, że spada liczba kontroli podatkowych wykonywanych przez organy podatkowe, wzrasta natomiast ich efektywność w postaci zwiększenia przypisanych dodatkowych wpływów. Prezentuje to poniższe zestawienie.

Tabela 2. Zestawienie liczby kontroli podatkowych wraz z efektami ich przeprowadzenia w Polsce w wybranych latach

(Table 2. The number of tax inspections and the results of their implementation in Poland in selected years)

Rok (Year)	Liczba kontroli podatkowych (The number of tax inspections)	Liczba kontroli podatkowych negatywnych (The number of tax inspections with negative outcomes)	Liczba kontroli stwierdzających jedynie błędy formalne (The number of tax inspections identifying formal errors only)	Liczba kontroli, w których stwierdzono nieprawidłowości (The number of tax inspections revealing the violations)
2007	163 270	73 043	54 681	35 546
2010	124 915	46 560	38 476	39 879
2012	117 117	35 658	33 274	48 185
2014	77 501	17 678	17 892	41 931

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych Ministerstwa Finansów (MF, 2016).

Zaprezentowane dane jednoznacznie wskazują również na istotną poprawę wiedzy wśród podatników, wyrażającą się trzykrotnym, w badanym okresie, spadkiem liczby kontroli, w których stwierdzono jedynie błędy formalne, oraz pięciokrotnym spadkiem liczby kontroli niestwierdzających żadnych uchybień. Z kolei o wzroście efektywności działania organów kontroli świadczy to, że mimo wyraźnego spadku liczby kontroli tzw. przepisy podatkowe, które powstały w ich wyniku, utrzymały się na dotychczasowym poziomie i wyniosły 2,66 mld złotych (I półrocze 2015 r.).

Bardzo ważnym elementem pracy aparatu skarbowego oraz wzrostu poczucia bezpieczeństwa podatkowego przedsiębiorców jest prawo do uzyskania interpretacji prawa podatkowego. Wcześniej, konstruując zasady realizacji tego prawa, nie przewidziano rzeczywistych skutków owego rozwiązania, nieadekwatnego do realnego stanu prawa podatkowego w Polsce. Stały się nimi: liczba wystąpień o wydanie interpretacji podatkowej oraz wynikająca pośrednio z tej liczby, ale bezpośrednio ze słabej jakości prawa, liczba sprzecznych interpretacji. Zmiana organu wydającego interpretacje spowodowała zmniejszenie ich liczby ze 110 tys. w 2005 roku do 30 tys. w 2014 roku. Podatnicy jednak zaskarżają 7% wszystkich wydanych interpretacji. Ponad 55% z tych zaskarżanych interpretacji jest przez sądy uchylanych. Taka ocena powoduje, że przedsiębiorcy coraz częściej decydują się na złożenie skargi (Molik, 2012).

Na ocenę efektywności działania organów podatkowych wpływa także liczba oraz jakość wydawanych decyzji podatkowych. Corocznie w Polsce wydawanych jest ponad 1 mln decyzji podatkowych. Taka liczba to nie tylko olbrzymie nakłady finansowe związane z tym procesem, lecz również kolejne koszty związane z procedurami odwoławczymi i sądowym. Skutkuje to ponadto odciążaniem przedsiębiorców od ich działań statutowych i angażowaniem w nieefektywne, kosztotwórcze, niczego niewytwarzające procesy administracyjne. W przypadku odwołań od wydawanych decyzji organy drugiej instancji uchylają lub zwracają do ponownego rozpatrzenia blisko 50% decyzji. Rośnie też liczba skarg składanych przez podatników do sądów administracyjnych. W 2013 roku podatnicy złożyli do sądów administracyjnych o prawie 30% więcej skarg na decyzje organów podatkowych niż w 2012 roku. Wzrosła także liczba i odsetek uchylonych przez sądy decyzji organów podatkowych, zarówno izb celnych, jak i skarbowych (NIK, 2015).

Blisko połowa zbadanych przez NIK wyroków w urzędach skarbowych i izbach celnych dotyczyła zobowiązań sprzed 7–10, a w niektórych przypadkach nawet sprzed 13 lat, co świadczy, w opinii NIK, o wciąż słabej ściągальności i sprawności działania organów podatkowych. W konsekwencji ściągальność należności po stronie organów podatkowych była bardzo niska: w urzędach skarbowych odzyskano zaledwie 21,6% należnych kwot, a w izbach celnych jeszcze mniej, bo tylko 16,5%. Wskazując na wadliwe działanie organów podatkowych, NIK jako podstawowe powody podaje: przewlekłość postępowań oraz nieuwzględnianie przez organy podatkowe wcześniejszych wskazań sądów administracyjnych.

#### 4. Podsumowanie i wnioski

Wiele nakładanych przez administrację publiczną obowiązków można zdecydowanie ograniczyć. Zamiast znaczącej liczby urzędów, do których wysyłane są informacje, powinien istnieć jeden, który miałby obowiązek dalszego rozesłania informacji do pozostałych – to bowiem generuje dodatkowe, możliwe do uniknięcia koszty. Rząd podejmuje próby modernizacji organizacji aparatu skarbowego w Polsce między innymi poprzez koncentrację rozproszonej w tej chwili struktury organizacyjnej, zmierzając do stworzenia jednolitej strukturalnie Krajowej Administracji Skarbowej. Jej zadaniem będzie skonsolidowanie działań, skoncentrowanie zarządzania oraz poprawa efektywności ściągania danin publicznych, a spodziewanymi dodatkowymi korzyściami mają być oszczędności finansowe funkcjonowania apa-

ratu skarbowego oraz poprawa jego skuteczności i postrzegania przez podatników. Takie działania można zatem oceniać pozytywnie, szczególnie w kontekście rosnących kosztów obsługi administracji podatkowej w Polsce. Trzeba zaznaczyć, iż w porównaniu z innymi państwami polski system poboru podatków należy do drogich i, jak wykazano na licznych przykładach, nieefektywnych. Przeanalizowane w powyższym artykule dane pokazały, że zarówno w ujęciu jakościowym, jak i ilościowym polski system poboru podatków i danin publicznych wymaga głębszej reformy i rekonstrukcji, zwłaszcza w zakresie kosztów obsługi oraz efektywności prowadzonych działań (np. skuteczności i jakości wydawanych decyzji). Nie bez wpływu na jakość i sprawność działania administracji skarbowej pozostaje również poziom skomplikowania prawa podatkowego (wyrażony na przykład w liczbie stawek podatku VAT i konieczności odpowiedniego ich stosowania przez podatników), jak też występujące zjawiska nadinterpretacji prawa podatkowego przez urzędników. Przykładem mogą być bowiem często występujące, sprzeczne co do zasady, indywidualne interpretacje prawa podatkowego, które choć dotyczą podobnych spraw, zawierają odmienne wnioski i proponowany dla podatnika zakres działania. Warto bowiem zauważyć, że zarówno urzędnicy, jak i podatnicy stosujący w praktyce przepisy powinni przede wszystkim mieć możliwość stosowania prawa, które będzie jak najbardziej proste, zrozumiałe i logiczne.

## Bibliografia

- Devereux, M.P. (red.). (2007). *Efektywność polityki podatkowej*. Warszawa: Wydawnictwo Sejmowe. ISBN 9788370598051.
- MF. (2016). Sprawozdanie roczne. Kontrola skarbowa w 2015 r. [online, dostęp: 2016-12-11]. Warszawa: Ministerstwo Finansów. Departament Kontroli Skarbowej. Dostępny w Internecie: <http://www.mf.gov.pl/documents/764034/1424099/Sprawozdanie+roczne+z+dzia%C5%82a%C5%84+kontroli+skarbowej+za+2015r..pdf>.
- Molik, P. (2012). Sądy uchylają interpretacje podatkowe Ministra Finansów. *Dziennik Gazeta Prawna*, 4.06.
- NIK. (2015). *Wykonywanie wyroków wojewódzkich sądów administracyjnych i Naczelnego Sądu Administracyjnego przez urzędy skarbowe i izby celne: informacja o wynikach kontroli* [online, dostęp: 2016-12-11]. Warszawa: Najwyższa Izba Kontroli. Departament Budżetu i Finansów. Dostępny w Internecie: <https://www.nik.gov.pl/plik/id,8567,vp,10671.pdf>.
- Nowak, A. (2007). *Współczesne zasady podatkowe*. W: B. Fiedor, J. Rymarczyk (red.). *Ekonomia i międzynarodowe stosunki gospodarcze*. Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej im. Oskara Langego we Wrocławiu. T. 14. Wrocław: Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej im. Oskara Langego. ISSN 0324-8445.
- OECD. (2015). *Tax Administration 2015: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies*. Paris: OECD Publishing. DOI: [http://dx.doi.org/10.1787/tax\\_admin-2015-en](http://dx.doi.org/10.1787/tax_admin-2015-en).
- PwC. (2015). *Paying Taxes 2015: The Global Picture* [online, dostęp: 2016-12-11]. PwC; World Bank. Dostępny w Internecie: <https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/pdf/pwc-paying-taxes-2015-low-resolution.pdf>.
- PwC. (2016). *Paying Taxes 2016* [online, dostęp: 2016-12-11]. 10<sup>th</sup> ed. PwC; World Bank. Dostępny w Internecie: <https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes-2016/paying-taxes-2016.pdf>.
- Stiglitz, J.E. (2012). *Ekonomia sektora publicznego*. Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN. ISBN 9788301151874.
- Wach, K. (2005). *Systemy podatkowe Unii Europejskiej*. Kraków: Oficyna Ekonomiczna. ISBN 8389355809.
- Walkowiak, R. (2011). *Prakseologiczne zasady sprawnego działania*. *Zeszyty Naukowe Ekonomia i Zarządzanie*, 1, 29.
- Wyrzykowski, W. (2004). *Polski system podatków i opłat w zarysie*. Gdańsk: Scientific Publishing Group. ISBN 8392107527.

## **The assessment of the effectiveness of the activities of tax administration in Poland in comparison with selected countries**

**Abstract:** This paper is an attempt to assess the efficiency of tax administration in Poland in comparison with selected countries. In the economic terms, effectiveness in tax administration is measured by the expenditure on resources consumed on its functioning and fulfilling statutory functions. In this respect, the key indicator is the efficiency of collecting tax debts measured by the proportion of their value to the collection costs. The Polish tax system, reformed in the 1980s and 1990s can be regarded as modelled on the solutions used in the countries of Western Europe. In addition, a number of laws were implemented directly within the processes of harmonisation after Poland's accession to the European Union. Therefore, analysing the qualitative and quantitative indicators and comparing them to the results achieved in Western European countries allowed the authors to evalu-

ate the functioning of the tax collection administration in Poland.

As the analysis shows, the Polish tax system still differs from the average of the other countries of the European economies and the rest of the world. Among the biggest problems, the authors mentioned high costs of the operations of the tax administration (both in nominal terms and relative to GDP or to the number of people employed), a lot of nuisance related to entrepreneurs' responsibility for settling tax liabilities and the low quality of tax decisions imposed on tax payers measured by the number of their repeals in the context of trials in administrative courts.

The proposals have been developed through the study of literature, with current data provided by Eurostat, OECD and the data published by the Polish Ministry of Finance.

**Key words:** taxes, tax administration, tax system, tax collection