



**ВИСШЕ УЧИЛИЩЕ ПО ЗАСТРАХОВАНЕ И ФИНАНСИ**

**АВТОРЕФЕРАТ**  
**диссертации**

**„ Косвенные налоги и их влияние на уровень и структуру доходов  
государственного бюджета. Анализ на примере Польши за 2017-2021  
годы”**

**Автор: д-р БОЖЕНА, АГНЕСКА СОВА**  
**dr Bożena, Agnieszka Sowa**

О порядке присвоения ученой степени «Доктор наук».

**София, 2023**

Диссертация состоит из 419 страниц, из которых 367 страниц составляют основной текст, а 52 страницы - остальные элементы диссертации. Основной текст содержит 14 рисунков и 22 таблицы. Литература, использованная для подготовки диссертации, состоит из 504 источников, в том числе: публикации на английском языке - 19, публикации на немецком языке - 1; акты внутреннего права – польского – 57, акты международного права – 20, интернет-источники – 64.

Количество публикаций автора, непосредственно связанных с темой диссертации - 26 (подробный список публикаций представлен в пункте V настоящего резюме).

# **I. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА ДИССЕРТАЦИИ**

## **Актуальность исследования**

В публикации анализируются структура и динамика доходов бюджета<sup>1</sup> от налогов, особенно косвенных налогов (налог на товары и услуги, акцизный налог и налог на игорный бизнес) за 2017-2021 годы.

Государственный бюджет играет ключевую роль в стране; это инструмент, без которого осуществление экономической политики было бы невозможно. Благодаря правильно спланированному бюджету, а особенно его доходам, появляется возможность рационального формирования расходов, что, как следствие, создает условия для социально-экономического развития государства, а также улучшает экономические отношения с другими странами.

Для существования бюджета необходимо выполнение двух основных условий: должно быть государство как институт и должно быть денежное хозяйство. Финансовые ресурсы аккумулируются в бюджете в принудительном порядке, а сам бюджет является фондом.

Каждое государство основывает свое функционирование на политической, экономической, внутренней, внешней, материальной и нематериальной деятельности. Главным аспектом процветающего государства является налоговая система, благодаря которой у государства есть собственные деньги, которые оно затем направляет на покрытие государственных расходов.

Чтобы государственный орган, проводящий экономическую политику, мог влиять на участников рынка или формировать экономическую структуру государства, он должен иметь соответствующие инструменты, а также финансовые ресурсы.

Фискальные ресурсы государства формируются за счет центрального бюджета и парабюджетных фондов, а также средств органов местного самоуправления. Все эти элементы можно назвать государственными финансами, которые существуют (в том числе) благодаря процессам, связанным со сбором государственных средств и их соответствующим распределением. Такие действия можно назвать фискальной политикой государства, существенными элементами которой являются налоги.

Основные источники доходов государственного бюджета согласно Закону от 27 августа 2009 г. о государственных финансах (Законодательный вестник от 2022 г.

---

<sup>1</sup> Речь идет о центральном бюджете Польши.

поз. 1634 с изменениями) налоги и сборы, которые в соответствии с отдельными актами не являются доходом единиц местного самоуправления, целевых фондов и других субъектов сектора государственных финансов. Следует отметить, что польский бюджет (как и во многих других странах) состоит из доходов от государственных повинностей, в том числе наиболее важных - налогов.

В Польше, как и в других странах, налоги являются одним из основных источников доходов государственного бюджета и единиц местного самоуправления - на уровне около 90% доходов отдельных бюджетов. Есть также много общего в построении отдельных налогов и форме налоговых систем.

Налоговая политика является элементом фискальной политики государства. Через него можно обеспечить бюджет достаточными средствами для удовлетворения потребности государства в деньгах. Политика основана на налогах, которые являются экономико-правовой категорией. Они являются приоритетным источником доходов бюджета Государственного казначейства и включают как налоговые, так и неналоговые поступления.

Предметом исследования являются структура и динамика поступлений в государственный бюджет косвенных налогов (НДС, акцизов и налога на игорный бизнес). Оценка охватывала период с 2017 по 2021 год с особым акцентом на период пандемии COVID-19.

Содержанием данной работы является анализ уровня, структуры и динамики налоговых поступлений в центральный бюджет Польши с особым акцентом на косвенные налоги, которым посвящены главы V-VII.

В первой части диссертации представлена современная налоговая система в Польше и ее значение для экономики, учитывая тот факт, что Польша является постсоциалистической страной и в 1990-х годах налоговая система была изменена, что позволило адаптировать ее к правилам сложившейся в рыночной экономике. Последние и наиболее важные изменения, внесенные в 2004 году, касались НДС и акцизов в связи с вступлением Польши в Европейский Союз, которое произошло 1 мая 2004 года.

В связи с присоединением потребовалось согласование налогов, особенно косвенных налогов, таких как НДС и акцизы, которые имеют наибольшую долю в налоговых доходах государственного бюджета. Подробные вопросы гармонизации представлены в главе III (изменения налоговых ставок, налоговых баз, налоговых льгот и освобождений).

Анализ налоговых поступлений представлен в главах V-VII. Основное внимание было уделено реальным доходам бюджета, а также ответам на вопрос, повлияла ли пандемия COVID-19 на уровень и динамику доходов бюджета и какие факторы способствовали такому положению дел.

Также следует подчеркнуть, что в заключительной части работы сделана попытка ответить на вопрос, в какой мере введенное в последние годы ужесточение налоговой системы способствовало увеличению доходов бюджета и какие действия правительства имели здесь наибольшее значение.

Представленные соображения ответят на вопрос, какие действия следует предпринять, которые будут способствовать увеличению доходов бюджета без ущерба для участников рынка, в том числе предпринимателей и граждан.

### **Цель и задачи исследования**

Основная цель диссертации – оценить уровень структуры и динамику доходов бюджета от косвенных налогов. Особое внимание было уделено планам налоговых поступлений, включенных в бюджетные акты на каждый год (2017-2021 годы), а затем выполнению планов с указанием несоответствий и факторов, их вызывающих.

Для этого сначала были рассмотрены прогнозируемые доходы бюджета, вытекающие из бюджетных актов, и фактические налоговые поступления, а затем были указаны расхождения и факторы, их вызывающие, в основном внешнего характера.

Основной цели, определенной таким образом, были назначены следующие частичные цели, определяемые как:

- 1) обзор научных достижений и определяющих факторов фискальной эффективности налога,
- 2) выявление причин, масштабов и хода гармонизации косвенных налогов с особым акцентом на НДС,
- 3) определение показателей фискальной эффективности косвенных налогов,
- 4) определение разрыва по НДС.

Для вышеуказанных целей диссертации были приняты следующие исследовательские гипотезы:

**H1** - Гармонизация правовых норм в области косвенных налогов в Европейском Союзе (особенно НДС и акцизов) способствует фискальной эффективности этих налогов;

**H2** - Структура налогов является фундаментальным фактором, определяющим их фискальную эффективность;

**НЗ** – Специфика косвенных налогов и выполняемые ими нефискальные функции (особенно в отношении акцизного сбора) влияют на их фискальную эффективность.

Были предприняты усилия, чтобы доказать, что на сумму реализованных налоговых поступлений влияют, в частности:

- налоговые ставки;
- скидки;
- увольнения;
- сбор налогов.

Кроме того, было подчеркнуто, что при планировании суммы налоговых поступлений также следует учитывать внутренние и внешние факторы, например, правовые изменения, политическое и экономическое положение страны, социальные изменения и независимые факторы (пандемия).

#### **Методология исследования**

Работа носит теоретико-эмпирический характер. Теоретическая часть, охватывающая главы I-IV, касается:

- фискальная политика государства,
- гармонизация косвенных налогов,
- доходы государственного бюджета, с особым акцентом на налоговые поступления.

С другой стороны, в эмпирической части, охватывающей главы V-VII, размер и динамика доходов бюджета за 2017-2021 годы от косвенных налогов, т.е. налога на товары и услуги (НДС), акцизного налога и налога на игорный бизнес, были проанализированы и оценены.

Для достижения поставленных целей и проверки принятых гипотез исследования были выбраны следующие методы исследования:

1) в теоретической части работы использован описательный метод с учетом отечественной и зарубежной литературы по теме. С другой стороны, условия и допущения отдельных налогов, особенно в контексте ставок НДС и налоговой базы и налоговых ставок в отношении подакцизных товаров, представлены на основе анализа национальных источников и источников законодательства Сообщества. Использовались сравнительный анализ исходных данных, причинно-следственный анализ, а также описательно-статистический анализ структуры и динамики явлений. В зависимости от этапа для целей диссертации рассуждения проводились на основе дедуктивных и индуктивных методов;

2) в эмпирической части - при количественном анализе - статистические данные Министерства финансов, Верховной Палаты Контроля, Главного статистического управления, бюджетные акты на 2017-2021 годы с их изменениями, парламентские документы в области анализа использовались допущения о выполнении государственного бюджета и денежно-кредитной политики, неопубликованные данные, предоставленные Министерством финансов - Департаментом анализа, Департаментом по налогам на товары и услуги и Департаментом по акцизам.

Результатом научных исследований непосредственно в области налоговых вопросов, а также их удельного веса в доходах как центрального, так и местных бюджетов стали:

- 1) выступления на международных научных конференциях (10) и национальных научных конференциях (4), научные публикации по вышеуказанным вопросам,
- 2) лекции для иностранных студентов в рамках ERASMUS+ (Словакия),
- 3) лекции для иностранных студентов во время научных стажировок (Словакия, Украина, Грузия),
- 4) участие в научно-исследовательских проектах, в том числе:

*а) «Диплом WSPiA как пропуск в бизнес»* софинансируется в рамках ОР НС, финансируется EFS, командный проект (номер контракта UDA-PKOL.04.01.01-00-301/10-00). Название Приоритета - (IV): Высшее образование и наука, номер и наименование мероприятия: 4.1. *Укрепление и развитие дидактического потенциала вузов и увеличение количества выпускников по ключевым для наукоемкой экономики специальностям.* Название подмеры: 4.1.1. *Укрепление дидактического потенциала вуза.*

*б) «Законность, эффективность и надлежащая административная практика как условие хорошего управления»* в рамках ОР НС, проект, софинансируемый EFS, командный проект (номер контракта UDA-POKL.05.02.01-00-026/10-00).

### **Ограничения исследования**

Временной диапазон диссертации охватывает период: 2017-2021 гг., с особым акцентом на период пандемии COVID-19 (март 2020 г. - декабрь 2021 г.). В дополнение к указанным выше срокам были также упомянуты изменения в налоговом законодательстве, внесенные в первом полугодии 2022 года в контексте введения «Нового курса», направленного на уплотнение налоговой системы.

## **II. ОБЪЕМ И СТРУКТУРА ДИССЕРТАЦИИ**

Диссертация состоит из 419 страниц, из которых 367 страниц составляют основной текст, а 52 страницы - остальные элементы диссертации. Основной текст содержит 14 рисунков и 22 таблицы. С другой стороны, литература по этому вопросу, использованная для подготовки этой публикации, состоит из 504 источников.

Исследование состоит из введения, семи глав, заключения и библиографии.

В **Главе I** представлены определения и понятия, с которыми непосредственно отождествляются налоги. Рассмотрены характеристики налога, его структурные элементы, функции, а также их классификация.

Одна из приведенных выше классификаций делит налоги на прямые и косвенные. Часть главы посвящена косвенным налогам, которые в значительной степени пополняют государственный бюджет. Налог на добавленную стоимость (НДС), акцизный сбор и налог на азартные игры обсуждаются здесь.

**Глава II** относится к современной налоговой системе в Польше с учетом источников применимого налогового права (международное право, национальное право). Особое внимание было уделено влиянию налоговой системы на государственный бюджет и экономический рост.

**Глава III** содержит соображения о процессе гармонизации в Европейском Союзе, с особым акцентом на НДС, поскольку его доля в доходах бюджета наибольшая. Были упомянуты изменения в применяемых ставках (особенно после присоединения Польши к Европейскому союзу). Было подчеркнуто, что гармонизация косвенных налогов очень тесно связана с концепцией общего рынка. Однако реализация этого процесса сталкивается с политическими и социальными проблемами. Налоговые вопросы представляют важный интерес для законодательной власти государств, и суверенитет в этой сфере оказывается одним из определяющих факторов государственной независимости.

В следующей, **Главе IV** работы представлены источники доходов государственного бюджета с особым акцентом на налоговые и неналоговые доходы. В дальнейшей части главы автор говорит о значении доходов, особенно налоговых поступлений, для государственного бюджета. Анализ и оценка запланированных и реализованных доходов бюджета за 2017-2021 годы были проведены на основе данных, полученных из бюджетных актов, отчетов Верховной Палаты Контроля об исполнении бюджета и предположений денежно-кредитной политики государства, а также данные Центрального статистического управления и другие данные.



Особое внимание было уделено действиям правительства Польши, направленным на герметизацию налоговой системы и тем самым на увеличение реальных налоговых поступлений, особенно в сфере НДС.

В **Главе V** представлен анализ и оценка поступлений в бюджет от налога на товары и услуги как основного источника доходов бюджета.

В первой части главы рассматриваются вопросы налогообложения в контексте закона, литературы по теме, а также в аналитическом плане - в контексте функционирования данного налога в годы: 2017-2021 гг., с учетом изменений в законе, введенном в первой половине 2022 года.

Во второй части главы НДС представлен в разрезе доходов бюджета. Проведен сравнительный анализ (план - исполнение) доходов бюджета, указаны причины различий, с особым акцентом на период пандемии COVID-19 и ее влияние на исполнение доходов по НДС. Также были представлены наиболее важные действия, предпринятые государством для уменьшения своих поборов. Тема этой главы завершается проблемой налогового разрыва, который является производным от уклонения от уплаты налогов.

В **Главе VI** речь идет об акцизах, занимающих второе место в группе косвенных налогов по доходам бюджета. В его первой части, т.е. классификация товаров, облагаемых данным налогом, а вторая часть главы содержит сравнительный анализ (план - исполнение) доходов бюджета от этого налога за 2017-2021 годы. Также было уделено внимание влиянию пандемии на исполнение доходов бюджета (период: март 2020 г. - декабрь 2021 г.). Вышеупомянутая глава заканчивается выводами.

Последняя **Глава VII**, посвящена оценке поступлений в бюджет от налога на азартные игры, который относится к косвенным налогам. Хотя его доля в доходах бюджета незначительна, он является постоянным источником дохода.

В первой части главы, в более широком контексте, игорный налог, в частности: предмет и объект налогообложения и его правовое регулирование. Также был затронут вопрос концессий и разрешений на игорную деятельность.

Вторая, существенная часть главы касается оценки влияния налога на азартные игры на центральный бюджет за 2017-2021 годы и демонстрации его положения по сравнению с другими косвенными налогами. Сделаны выводы о том, что могло повлиять на уровень величины поступлений в государственный бюджет от налога на игорный бизнес в каждый из анализируемых лет.

Окончательные выводы и рекомендации были включены в заключение диссертации.

### **III. СИНТЕТИЧЕСКОЕ ПРЕДСТАВЛЕНИЕ СОДЕРЖАНИЯ ДИССЕРТАЦИИ**

#### **Глава I. Налог как базовая юридическая, фискальная и экономическая категория с высоким уровнем сложности**

В первой главе работы говорится о налоге как о правовой, фискальной и экономической категории, подчеркивая, что существует ряд определений налога, однако в подавляющем большинстве они сходны между собой, поскольку единодушно определяют налог как денежная, обязательная, общая, безвозмездная и невозвратная выгода, выплачиваемая в пользу государства или других публично-правовых объединений, например единиц местного самоуправления.

Следует подчеркнуть, что некоторые представители доктрины налогового права обогащают приведенное выше определение налога элементом односторонности, подчеркивая тот факт, что он может быть взыскан только на основании правовой нормы, определяющей условия, размер и сроки уплаты, а также то, что его можно использовать только для финансирования общественных нужд.

Налог взимается на основании деятельности лица, уполномоченного на его установление в порядке налогового акта. Следовательно, на него распространяются положения Налогового указа и Административно-процессуального кодекса.<sup>2</sup> Однако если говорить о назначении налогов в экономике, то в классической теории государственных финансов единственной целью налога является покрытие государственных расходов. Таким образом, эта концепция предполагает, что налог никоим образом не должен влиять на экономику. Таким образом, поскольку государственный аппарат ограничивается поддержанием порядка, отсутствует возможность манипулирования в экономической и социальной сферах. Однако это предположение является чисто теоретическим, поскольку в реальности не существует налога, который бы в большей или меньшей степени не влиял на поведение хозяйствующих субъектов или домашних хозяйств как в социальной, так и в экономической сферах. При таком положении дел приходится согласиться с тем, что налоги де-факто, помимо финансовых, служат и другим целям, т. е. социальным

---

<sup>2</sup> Закон от 14 июня 1960 г. Административно-процессуальный кодекс (т. е. Законодательный вестник от 2021 г. поз. 735 с изменениями).

и экономическим. Однако это не меняет того факта, что, по мнению специалистов в области макроэкономики, приоритетной всегда должна быть финансовая цель.

Следует подчеркнуть, что при изучении налогового права существенную роль играют структурные элементы налога, позволяющие определить, какие из льгот входят в систему налогообложения. С одной стороны, оно относится к положениям, касающимся отдельных структурных элементов (нормативное значение), с другой стороны, это понятие относится к элементам конструкции конкретного налогового обязательства, рассматриваемым теоретически или для целей конкретного налогового обязательства. налогоплательщика-физлица.

В доктрине налоги классифицируются по ряду различных критериев. Это, наряду с развитием налоговой системы, привело к развитию разветвленной и развитой налоговой системы.

Принимая за критерий предмет налогообложения, различают прямые и косвенные налоги.

Прямые налоги рассчитываются и взимаются с доходов или имущества налогоплательщика. К этой категории относятся подоходный налог (как с физических, так и с юридических лиц или налог на тоннаж), а также налоги на имущество, которые ориентируют на определенные экономические ресурсы, увеличивая надежды на выполнение миссии данного хозяйствующего субъекта. Однако в случае косвенных налогов (НДС, акцизный сбор и налог на игорный бизнес) характерной особенностью является возможность переложить бремя их уплаты на другое лицо. Таким образом, налог уплачивается в момент покупки, так как он включен в цену товара или услуги.

Следующий критерий - критерий активного субъекта налогообложения - предполагает их разделение по субъекту, взимающему налог или в пользу которого взимается налог. Это деление позволяет разделить государственные и местные налоги.

Государственные (центральные) налоги питают только государственный бюджет. В эту категорию входят налог на добавленную стоимость, акцизный налог и налог на азартные игры. С другой стороны, налоги местных органов власти, также называемые взаимозаменяемо местными налогами, пополняют бюджеты только местных органов власти, то есть коммун, повятов или воеводств.

При обсуждении классификации налогов по критерию активного субъекта налогообложения следует отметить, что можно выделить и общие налоги. Это пособия, которые частично поступают в государственный бюджет, а частично в бюджет органов

местного самоуправления. Например, подоходный налог с физических лиц и подоходный налог с предприятий.

В свою очередь, исходя из критерия субъекта налогообложения, можно выделить следующие налоги: подоходный, подоходный, потребительский и имущественный.

Налоги на доходы отличаются тем, что они основаны на структуре, предполагающей фиксированную налоговую ставку, определяемую определенной суммой или процентом. Его можно определить несколькими способами, например, как оценку (например, в сельскохозяйственном налоге), как фактический доход (например, в налоге на азартные игры) или на основе внешних характеристик (например, налоговая карта). Налоги на прибыль, с другой стороны, взимаются с доходов налогоплательщиков, определяемых как разница между доходами и расходами, подлежащими вычету из налогооблагаемой базы.

Следующая категория — налоги на потребление. Их характерной особенностью является то, что они собираются на этапе получения дохода. Вышеизложенное является следствием того, что они были наложены на торгуемые товары и услуги.

С другой стороны, налоги на имущество основываются на имуществе как на объекте и базе налогообложения. Таким образом, в случае данного вида льгот имущество подлежит налогообложению, которое может принимать различные формы.

Еще одним критерием классификации налогов является характер налоговой шкалы, на основе которой они исчисляются. При этом различают пропорциональные налоги (так называемые фиксированные налоги, действующие на основе фиксированной ставки) и непропорциональные налоги, которые подразделяются на прогрессивную, регрессивную и дегрессивную шкалы.

Существуют различные классификации налогов. Наиболее распространенной является классификация, в которой проводится различие в зависимости от источника сбора налогов. Он иллюстрирует связь с экономическим созданием и использованием дохода, где выявляются конкретные факты и правовые состояния, являющиеся предметом налогообложения, т. е. доход, доход, потребление, имущество.

Еще одним распространенным делением является субъективный критерий, по которому различают налоги с физических и юридических лиц.

В дальнейшей части главы делается ссылка на налоговые правила, определяющие обеспечение адекватных доходов государственного бюджета. Они не являются обязательными, однако их можно использовать для создания предположений и построения налоговой системы.

Обсуждаются классические принципы, сформулированные такими авторами, как А. Смит и (подглава 5.1) и А. Вагнер (подглава 5.2). А. Смит различал принцип налогового равенства, определенности, удобства и дешевизны налога. С другой стороны, А. Вагнер выделял четыре группы принципов, т. е. фискальные, экономические, справедливость и технические. Упоминались также принципы Г. Галлера, который определил принцип эквивалентности, нейтральности, налоговой эффективности и эффективности воздействия налоговой структуры.

Особое внимание было уделено источникам налогового права (подглава 6), как общегосударственного значения (подглавы 6.1. и 6.2), так и международного значения (подглава 6.4), которые - на основе налоговой гармонизации, особенно в контексте косвенных налогов - имеют ключевое значение.

Основным источником налогового права - сразу после Конституции Республики Польша - являются законы, в основе которых лежит обязанность регулировать структурные элементы налога законом. Законом устанавливаются не только само налоговое обязательство, но и все соответствующие положения, порядок налогообложения и налоговые органы.

Положения занимают следующее место в иерархии источников налогового права - национальное. Статья 92 Конституции Республики Польша гласит, что они издаются Советом министров и другими министрами (в случае налогового права это будет, прежде всего, министр финансов) на основании установленного законом разрешения и исключительно в целях реализации положений закона. Кроме того, орган, уполномоченный законом издавать постановление, не может отказаться от своих полномочий в пользу другого органа. Они должны дополнять законодательные положения и носить строго технический характер, к сожалению, часто можно заметить несоответствие между актами и нормативными актами в этой сфере.

Особое внимание было уделено источникам налогового права ЕС. Потому что одним из последствий присоединения Польши к Европейскому союзу в 2004 г. стало принятие всего *acquis communautaire* как эквивалента правовому порядку, преобладающему в Польше, и, наконец, признание верховенства права Сообщества над национальным законодательством, что было выражено в принцип приоритета, определяемый Судом ЕС.

Следует отметить, что правовые нормы в отношении налогов конкретного государства-члена ЕС, включая Польшу, содержатся как в законодательстве ЕС, так и в национальном законодательстве. Однако Европейский Союз не имеет полномочий

устанавливать ставку, предмет или объект данного налога. Таким образом, эти правила относятся к компетенции национальных органов государства-члена, обязанностью которых является проведение внутренней политики в соответствии с политикой Сообщества, изложенной в Договоре о Европейском Союзе, т.е. создание и обеспечение надлежащего функционирования единого рынка, осуществляющий свободное движение товаров, услуг, людей и капитала.

В заключительной части главы внимание уделяется роли и значению судов в процессе принятия налогового законодательства в Польше. Суды оказывают значительное влияние на создание налогового законодательства в Польше. Они определены как государственные органы, задачей которых является разрешение конфликтов и недоразумений в положениях налогового законодательства.

Важную роль в налоговом законотворчестве играет Конституционный суд, постановления которого включают:

- соответствие законов и ратифицированных международных договоров Конституции;
- соответствие уставов международным договорам, если для их ратификации требовалось предварительное согласие, содержащееся в уставе;
- соответствие положений национального законодательства, изданных центральными органами власти, Конституции, международным договорам и законам;
- правомерность конституционной жалобы.

Было подчеркнуто, что в Польше процесс создания налогового законодательства не имеет руководящего принципа. Каждая группа правительств в стране проводит свои реформы, которые усложняют систему. Никто во власти не воспринимает систему в целом, потому что нет целевого видения налоговой системы. Проведенные реформы состоят из множества мелких изменений, но большое количество изменений не улучшит качество налогов.

## **Глава II. Современная налоговая система в Польше и ее последствия для экономики**

Содержание главы II касается налоговой системы в Польше после 1990 г. с особым акцентом на ее эффективности в контексте доходов бюджета.

На рубеже 1990-х годов политические изменения вызвали немедленные изменения в польской налоговой системе. Идея реформы была адаптирована к изменяющейся экономике и применялась к следующим принципам:

- введение прямого налога, целью которого было обременение доходов физических лиц,

- налогообложение конечных покупателей путем применения налога на добавленную стоимость (1993 г.),

- синхронизация налоговых правил, применимых ко всем хозяйствующим субъектам (частным и государственным).

В последующие годы в налоговой системе произошло много изменений – 29 августа 1997 года Сейм принял новый закон о налогах. Он включает в себя вопросы, связанные с налоговыми обязательствами, информацией и налоговым производством, а также налоговыми проверками. Эти правила также были изменены с целью адаптации к текущим условиям, а унификация налоговых правил оказала положительное влияние на реформированную налоговую систему.

В первой части главы особо подчеркивается тот факт, что на современное измерение польского налогового законодательства повлияли многие условия, особенно исторические, а именно:

- реконструкция польской системы, начатая в 1989 г. и связанная с экономическими изменениями в стране;

- развивающийся процесс адаптации польского налогового законодательства к праву ЕС в связи со вступлением Польши в ЕС, особенно в области косвенных налогов.

В Польше действующая налоговая система универсальна. Однако было отмечено, что налоги в разной степени эффективны, поскольку они различаются по уровню эффективности, а значение фискальной функции возрастает по мере экономического развития государства. При спаде экономической активности государства налоговые поступления невольно уменьшаются, что приводит к экономической дестабилизации.

Отмечено, что на окончательный вид каждой из существующих в настоящее время налоговых систем в мире (в том числе и в Польше) повлиял ряд факторов, воздействовавших на них с самого начала их формирования. Среди них можно выделить экономические факторы, т. е. уровень экономического развития государства, политические аспекты, традиции и исторически сложившийся национальный характер граждан, или, наконец, административные условия, от которых зависит эффективность и быстрота фискального администрирования.

В результате изменений периода экономических преобразований и европейского влияния после 2004 г. действующая налоговая система в Польше сбалансирована и законопослушна, сформирована по образцу рыночных систем зрелых демократических

стран Западной Европы или Северной Америки. Решения, применимые в вышеперечисленных странах, были введены гораздо раньше, такие как соглашения о предварительном ценообразовании, снижающие уровень налогового риска транснациональных корпораций, соблюдение принципа отсутствия обратной силы закона или сохранение соответствующего *vacatio legis*, т. е. публикация правового акта и его вступление в силу, а также соответствующее регулирование положения налогоплательщиков в переходных положениях, чтобы помочь им адаптироваться к изменяющимся правилам.

В дальнейшей части главы (подглава 2) внимание было уделено феномену международной налоговой конкуренции, где главную роль стали играть два явления: глобализация, повлиявшая на создание налоговой конкуренции, и экономическая трансформация стран Центральной и Восточной Европы.

Подчеркнуто, что в новое время феномен налоговой конкуренции имеет место как во внутренней экономике данной страны, так и во внешней - международной и тесно связан с процессом глобализации. Несмотря на широкое распространение, доктрина до сих пор не определила это понятие универсальным образом.

Феномен налоговой конкуренции представляет собой процесс, направленный на внесение изменений в налоговую систему данной страны, что приводит к снижению фискального бремени. Иными словами, это процесс, направленный на привлечение иностранных инвесторов с использованием различных видов налоговых инструментов и методов в целях развития отечественной экономики и обеспечения благосостояния граждан.

При признании явления налоговой конкуренции легко увидеть номинальные различия в налоговых ставках разных стран. Гораздо труднее определить, какое влияние оказывают различия между действующими ставками на последствия возможной налоговой конкуренции. Они являются основным признаком существования налоговой конкуренции.

Важным вопросом, который также является своего рода проблемой, является тот факт, что определение различий между налоговыми ставками отдельных стран является единственным измеримым и осязаемым фактором, связанным с явлением налоговой конкуренции. Налоговые ставки являются для граждан данного государства гарантией того, что оно способно выполнять по отношению к ним защитную функцию. Однако очень сложно определить эффективные налоговые ставки, которые представляют собой сумму, подлежащую перечислению в государственный бюджет.



В дальнейшей части главы, в которой автор рассматривает размер налогов и его влияние на решения налогоплательщиков (подглава 3), подчеркивается, что легко заметить номинальные различия налоговых ставок в разных странах. Однако гораздо труднее определить, какое влияние оказывают различия между действующими ставками на последствия возможной налоговой конкуренции. Они являются основным признаком существования налоговой конкуренции.

Очень важным вопросом, который также является своего рода проблемой, является тот факт, что определение различий между налоговыми ставками отдельных стран является единственным измеримым и осязаемым фактором, связанным с явлением налоговой конкуренции. Налоговые ставки являются для граждан данного государства гарантией того, что оно способно выполнять по отношению к ним защитную функцию. Однако очень сложно определить эффективные налоговые ставки, которые представляют собой сумму, подлежащую перечислению в государственный бюджет.

Особое внимание было уделено вопросам фискализма в контексте эффективности налоговой системы (подглава 4). Фискализм определяет эффективность налоговой системы, а эффективное функционирование налогового механизма возможно только при наличии баланса между лицами, уплачивающими налоговые обязательства, и Государственной казной.

Чтобы ограничить чрезмерный фискализм, государство должно установить соответствующий лимит налогового бремени. Конечно, нельзя определить один предельный экономический размер, но следует использовать меры, позволяющие определить этот предел. Одним из показателей является отношение общей суммы собираемых налогов к сумме ВВП или национального дохода. Уровень этого показателя интерпретируется по-разному в каждой стране.

Еще одна мера превышения налогового предела - это когда доход или имущество, облагаемое налогом, недостаточно высоки для уплаты налога. Решение не платить налог имеет экономическую основу. Прежде чем взяться за него, налогоплательщик рассматривает, выгодно ли мошенничество, компенсирует ли доход, который будет получен в результате совершения мошенничества, вероятные санкции, которым он может быть подвергнут. Причиной таких решений чаще всего является плохое финансовое положение налогоплательщика.

В качестве причины уклонения от уплаты налогов можно указать наличие налоговой конкуренции. Речь идет о налоговых гаванях, которые имеют более благоприятные условия для налогообложения доходов. По этой причине большое

количество предпринимателей решают перенести свой бизнес в эти страны. Эта деятельность полностью легальна, ведь налоги также являются частью свободного рынка, поэтому компания вправе стремиться к минимально возможной налоговой нагрузке. Налоговые гавани — это страны с очень низкими налогами и обширными правовыми нормами в отношении банковской тайны. Эти страны гарантируют защиту активов налогоплательщика от будущих кредиторов, минимально возможную налоговую нагрузку, гибкость в ведении бизнеса и максимальную финансовую конфиденциальность.

В польской действительности нет юридического определения налогового убежища. Этот термин понимается скорее в просторечии как сфера, предоставляющая юридическим и физическим лицам определенные налоговые преимущества по подоходному налогу или налогу на наследство, а также создающая возможность избежать или значительно снизить налоговое бремя в стране происхождения. Однако в Польше существуют правовые нормы, задачей которых является предотвращение использования услуг налоговых убежищ. Большинство из них определены в Законе от 26 июля 1991 г. - о подоходном налоге с населения (т. е. Законодательный вестник от 2021 г. поз. 1128 с изменениями) и Законе от 15 февраля 1992 г. о подоходном налоге с предприятий (т. е. Законодательный вестник от 2021 г. поз. 1800 с изменениями), а также изданные на их основе практически идентичные постановления министра финансов, содержащие перечень стран и территорий, которые, по общему признанию, применяют вредную налоговую конкуренцию в отношении подоходного налога с физических лиц и подоходного налога с предприятий.

В заключительной части главы (подглава 5) подчеркивается значение налогов (их доходов бюджета) для экономического роста государства. Налоговая политика Польши должна проводиться таким образом, чтобы обеспечить высокий уровень занятости, стабилизацию цен и устойчивый экономический рост. Реализация этих предположений отвечает интересам всей национальной экономики. Если размер бремени нарушает это, то пределы налогообложения превышены. Согласно различным теориям, более высокая налоговая нагрузка приводит к более низким темпам экономического роста.

Глава подытожена соображениями о влиянии налоговой системы на государственный бюджет и особенно на его доходы (подглава 6).

Построение налоговой системы представляет собой сложный процесс, поскольку на ее форму влияет множество факторов, в том числе: административное устройство государства, общественно-политический строй и социально-экономическое развитие.

Для польской экономики, а, следовательно, и для польской налоговой системы, 1 мая 2004 г. было важной датой вступления Польши в Европейский Союз, поскольку действующие в Сообществе правила должны были быть введены в национальный правовой порядок. В связи со вступлением Польши в Европейский союз в основные налоговые законы были внесены изменения в отношении наиболее важных косвенных налогов - Закон от 8 января 1993 года о налоге на добавленную стоимость и акцизном сборе был заменен законом от 11 марта 2004 года о налогу на товары и услуги (Законодательный вестник от 2004 г., № 54, поз. 535) и Закон от 23 января 2004 г. об акцизном сборе (Законодательный вестник от 2004 г., № 29, поз. 257).

Проведенные во второй части главы рассуждения ясно показывают, что государственный бюджет тесно связан с налоговой системой, поскольку годовой финансовый план во многом зависит от действующей в государстве налоговой системы, в частности от ее эффективности. Он обеспечивает финансовую безопасность и определенность доходов бюджета, которые затем перераспределяются на выполнение общественных задач. Однако для этого необходимо собирать доходы, что является основой финансовой экономики государства и в то же время является обязанностью органов государственной власти.

Таким образом, эффективная налоговая система в фискальном плане является крайне важным вопросом с точки зрения государственного бюджета. Реализация соответствующих налоговых поступлений обеспечит выполнение возложенных на государственный бюджет задач, в том числе связанных с перечислением финансовых средств органам местного самоуправления.

Отношения между центральными налогами и государственным бюджетом работают в обе стороны, поскольку именно налоги являются основным источником власти для бюджета. Доказательством сказанного является тот факт, что дефицит бюджета уменьшается пропорционально увеличению доходов из этого источника. О весьма значительной роли налогов в доходах государственного бюджета свидетельствует и то, что они стоят первыми в перечне источников доходов государственного бюджета.

Важная роль налогов как источника финансирования государственного бюджета носит не только теоретический характер, но и подтверждается на деле. Итак, что касается Польши, налоговые поступления в 2017 году составили 90,0% доходов государственного бюджета.

В 2018 году налоговые поступления увеличились на 11,4% по сравнению с предыдущим годом (увеличение на 34 096,4 млн злотых) и составили в общей сложности 91,9% доходов государственного бюджета. Увеличение доходов стало результатом хорошей экономической ситуации и повышения эффективности сбора налогов.

В 2019 году доходы государственного бюджета и бюджета европейских фондов составили 474 084,4 млн злотых и были на 6,9% выше, чем в предыдущем году. По сравнению с предыдущим годом доходы государственного бюджета увеличились на 5,4%. На их рост повлияли, в том числе, гораздо более высокие налоговые поступления, чем в 2018 г. (на 17 936,9 млн злотых), что составляет 91,7% доходов государственного бюджета. Увеличение налоговых поступлений было результатом хорошей экономической ситуации, которая продолжалась еще год, влияя на рынок труда, и решений, закрепляющих налоговую систему, которые последовательно вводились в течение нескольких лет.

В измененном Законе о бюджете на 2020 год план доходов государственного бюджета и бюджета европейских фондов установлен в размере 471 615,7 млн злотых. С другой стороны, реализованный доход составил 498 832,3 млн злотых и был на 27 216,6 млн злотых выше прогнозируемого значения, т.е. на 5,8%.

Самым большим доходом государственного бюджета были налоговые поступления, которые составили 370 261,8 млн. злотых, т.е. 88,2% всех доходов. Доля налоговых поступлений в доходах государственного бюджета снизилась с 91,7% в 2019 году до 88,2% в 2020 году в пользу неналоговых доходов.

Прогноз налоговых поступлений, принятый в Законе о бюджете от 14 февраля 2020 г., в размере 390 038,7 млн злотых оказался нереалистичным в результате экономического спада, вызванного эпидемией COVID-19, который невозможно было предсказать на этапе работы над Законом о бюджете, в то время как предположения, принятые в поправке к бюджетным мерам Закона относительно социально-экономического развития, оказались осторожными.

В последний из анализируемых лет - в 2021 г. - было зафиксировано очередное увеличение доходов государственного бюджета (увеличение по сравнению с 2020 г. на 75 047,8 млн злотых). Увеличение доходов было в основном обусловлено увеличением налоговых поступлений на 61 908,6 млн злотых, в том числе доходов от НДС на 31 182 млн злотых, подоходного налога с предприятий на 11 080,7 млн злотых и подоходного налога с предприятий на 31 080,7 млн злотых, физических лиц на 9 808,8 млн злотых.

Однако налоговые поступления в 2021 г. составили 87,3% доходов государственного бюджета, а неналоговые поступления и безвозвратные средства из Европейского Союза и других источников: 12,2% (60 521,2 млн злотых) и 0,4% соответственно (60 521,2 млн злотых) и 0,4% (2 151,9 млн злотых).

Что касается решений, принятых в Польше, то государственный бюджет снабжается как прямыми, так и косвенными налогами, хотя в структуре налоговых поступлений преобладают косвенные налоги, прежде всего НДС.

Подводя итог, констатируется, что налоги являются одним из важнейших экономических инструментов, с помощью которых государственные финансы выполняют свои функции в экономике, так как являются основным источником доходов государственного бюджета. С их помощью государство может эффективно стремиться к защите, поддержанию и изменению желаемых социально-экономических явлений. В связи с вышеизложенным органы государственной власти годами находятся в постоянном поиске доходов, которые позволили бы им финансировать растущие расходы. Чаще всего это делается за счет более широкого использования налогов, которыми облагаются их граждане. Более того, эффективное взимание налогов свидетельствует не только о силе данного государства, его независимости и способности действовать свободно, но и дает возможность его свободному развитию. Поэтому неудивительно, что налоги вообще считаются одним из важнейших инструментов эффективной экономической политики государства.

### **Глава III. Гармонизация налогообложения в ЕС с особым акцентом на гармонизацию НДС**

Содержанием следующей, третьей главы работы является гармонизация налогообложения в ЕС с особым акцентом на НДС как основной источник доходов центрального бюджета. В связи с тем, что современное управление экономическими процессами стран обусловлено прежде всего глобализацией, оно в какой-то мере обеспечивает гармонизацию налоговых систем государств-членов Сообщества. Отдельные страны под давлением привлечения иностранных инвесторов соревнуются друг с другом в плане введения специальных налоговых льгот для компаний и предпринимателей, что, в свою очередь, препятствует реализации положений социальной политики ЕС во всех государствах-членах.

К наиболее важным целям гармонизации налогообложения относятся:

- нейтрализация налогов на торговлю внутри Сообщества товарами, услугами и производственными факторами;
- устранение налоговых границ и установление общей границы в международной торговле (т. е. приведение к состоянию, при котором в торговом аспекте все государства-члены ЕС будут восприниматься внешними странами как одно коллективное государство);
- приведение налоговых систем государств-членов в соответствие с целями Сообщества в области экономического и валютного союза.

Кроме того, конкуренция между странами в плане доступности налоговых систем для инвесторов представляет собой не только угрозу реализации постулатов социальной политики ЕС, но и может привести к дестабилизации государственных финансов и невыполнению бюджетных задач. По этой причине основные цели процесса гармонизации также включают примирение противоречивых интересов государств-членов и, прежде всего, убеждение часто сопротивляющихся обществ вносить модификации и изменения.

Особое внимание было уделено НДС (подглавы: 2 и 3) из-за его доминирующего влияния на экономические процессы, и по этой причине он стал предметом глубоко прогрессирующего процесса гармонизации.

С точки зрения построения общего рынка различия в косвенных налогах, и прежде всего в НДС, могут иметь далеко идущие негативные последствия. Отсюда формулировка ст. 113 Договора о функционировании Европейского Союза, которая содержит не только формальные, но и материальные предпосылки процесса гармонизации: *"Совет, постановляя единогласно в соответствии со специальной законодательной процедурой и после консультаций с Европейским парламентом и Экономическим и социальным комитетом, принимает положения о гармонизации законов, касающихся... косвенного налогообложения, поскольку такая гармонизация необходима для обеспечить создание и функционирование рынка и избежать искажения конкуренции"*.<sup>3</sup>

Следует подчеркнуть, что стремление создать благоприятные условия для эффективной работы рынка Сообщества основано не только на гармонизации налогов,

---

<sup>3</sup> Договор о функционировании Европейского Союза (сводная версия от 7 июня 2016 г., Official Journal C 202 от 7 июня 2016 г.), ст. 113.

но и играет ключевую роль, особенно в плане гармонизации косвенных налогов, которые являются основным источником доходов. для бюджетов государств-членов.

В Польше НДС был введен в соответствии с Законом от 8 января 1993 г. о налоге на добавленную стоимость и акцизном сборе.<sup>4</sup> Однако этот закон не был до конца разработан, в нем не учитывалось налогообложение отдельных сделок, таких как выдача лицензий или предоставление земли в бессрочное пользование, в связи с чем в него многократно вносились изменения за годы его применения, т. е. 1993-2004 гг.

В настоящее время в Польше НДС регулируется Законом от 11 марта 2004 г. о налоге на товары и услуги,<sup>5</sup> в котором учитывался правовой порядок ЕС. Он определяет такие термины, как: государство-член, территория Европейского Союза, страна, государство-член и третья страна или экспорт и импорт товаров, а также определяет, что облагается НДС, а именно: платная поставка товаров (т. смена их владельца) и предоставление услуг в стране, экспорт и импорт товаров, приобретение товаров внутри Сообщества (WNT) за вознаграждение в Польше, а также доставка товаров внутри Сообщества (WDT).<sup>6</sup>

В следующей части главы (подглава 4) рассматривается акцизный налог, который формирует наибольшие доходы бюджета после НДС. Он гармонизирован на уровне Европейского Союза, что означает одинаковые процедуры в ЕС и отсутствие свободы в формировании этого налога. Это разновидность косвенного выборочного налога, которым облагаются потребительские товары, строго определенные в законе.

Акциз, как косвенный налог, существенно влияет на цену товара, поэтому налогоплательщик, фактически уплачивающий его, является конечным потребителем этого товара. Можно выделить два основания для введения акциза:

- фискальная причина,
- нефискальная причина.

По фискальным мотивам целью акцизного сбора является увеличение доходов государственного бюджета. С другой стороны, по нефискальным причинам акцизный сбор может быть связан со стремлением увеличить или уменьшить потребление конкретных продуктов – это дает возможность влиять на потребление продуктов, предлагаемых на рынке, а также диверсифицировать бремя.

---

<sup>4</sup> Закон от 8 января 1993 г. о налоге на товары и услуги и акцизном налоге (Законодательный вестник от 1993 г. № 11, поз. 50).

<sup>5</sup> (т. е. Законодательный вестник от 2020 г. поз. 106 с изменениями).

<sup>6</sup> Закон от 11 марта 2004 г. по налогу на товары и услуги (т. е. Законодательный вестник от 2020 г. поз. 106 с изменениями), ст. 5 сек. 1.

Акциз – это налог с самой жесткой системой взимания, что означает использование систем финансовой безопасности, детальную идентификацию места производства и их хранения, а также использование электронной системы, осуществляющей контроль за движением подакцизных товаров.

Гармонизация акцизного сбора в Европейском сообществе была достаточно сложным процессом. Причиной стала специфика этого налога, а также различия в его применении государствами-членами, обусловленные экономическими, социальными и историческими факторами. Существовало большое разнообразие в методах сбора и размере ставок акцизного сбора, а также в разнообразии товаров, облагаемых акцизным сбором.

Гармонизация акцизного налога в странах-членах ЕС также была направлена на предотвращение незаконной торговли такими продуктами, как алкоголь или сигареты.

Следует подчеркнуть, что гармонизация акцизного сбора и других косвенных налогов была ключевым элементом в создании единого рынка. Он инициировал унификацию налоговых систем стран, входящих в Европейский Союз, и стал решающим источником экономических изменений. Выбор косвенных налогов для гармонизации в первую очередь не случаен - в связи с их важностью в создании рыночных условий и их решающим влиянием на структуру доходов польского бюджета.

Унифицированы принципы взимания акцизного сбора только для трех указанных групп товаров: спирта и ликеро-водочных изделий, табака и табачных изделий, энергетических продуктов. Поэтому государства-члены обязаны облагать налогом эти продукты в соответствии с конкретными нормами права Сообщества, сохраняя за собой право устанавливать налоговые ставки на любом уровне, но они не могут быть ниже минимальных ставок, установленных в Директиве.

В остальном отдельные страны ЕС самостоятельно принимают решение о налогообложении и методе налогообложения данных товаров, если это не мешает надлежащему функционированию общего рынка.

Польша является третьей страной, присоединившейся к Европейскому союзу в 2004 году. После 1989 г. ключевым приоритетом внешней политики было вхождение в число государств-членов ЕС. Наиболее важные положения, касающиеся акцизного сбора, содержатся в Законе об акцизном сборе от 6 декабря 2008 г.<sup>7</sup>

---

<sup>7</sup> т. е. Законодательный вестник от 2022 г. поз. 143 с изменениями.



Следует отметить, что основным источником права в сфере гармонизации акцизов по-прежнему являются директивы, хотя их деление не столь детально. Только алкогольная продукция и связанные с ней положения регулируются двумя директивами, касающимися отдельного дизайна минимальных ставок и дизайна налога. По энергоносителям и электроэнергии - с 1 января 2004 г. они были объединены к одному закону. Правила, относящиеся к этим конкретным продуктам, широко известные как Энергетическая директива.

Что касается алкогольной продукции и системы налогообложения этой продукции, то в Польше были проведены мероприятия по приведению в соответствие со стандартами ЕС, которые заключались в унификации спецификации налоговой базы, используемой терминологии и вида применяемых налоговых ставок. Важным вопросом является также исключение в отношении этих продуктов, которое связано с их предполагаемым использованием.

Действующие в Польше положения, касающиеся этой группы товаров, подлежащих акцизному сбору, соответствуют законодательству Сообщества. В каталог алкогольной продукции были включены все товары, а в определения включено их подразделение. В части налогооблагаемой базы - оборот этих товаров или их таможенная стоимость и большая часть причитающейся пошлины (в случае ввоза подакцизных товаров) перестали применяться, а ее заменило количество гектолитров готовой продукции, а в случае пива - массовый процент экстракта сусла в конечном продукте (так называемая степень Плато).

Как и в случае со спиртными напитками, в категории табачных изделий наиболее важным вопросом была унифицированная номенклатура, налоговые базы и налоговые ставки, а также перечень возможных льгот. Гармонизация в случае табачных изделий была затруднена, поскольку вступила в силу Директива 2010/12/ЕС, которая внесла поправки в три другие действовавшие на тот момент директивы, и вступила в силу еще одна – 2011/64/ЕС, полностью отменившая все предыдущие директивы.

В категории электроэнергии и энергетических продуктов именно польская налоговая система в отношении налогообложения этих продуктов применяет льготы, касающиеся экологически чистого топлива. Ставка акциза для этой категории значительно отличалась, но в правилах ЕС такого положения дел не было. По этой причине в Закон об акцизах были внесены поправки, отменяющие положения о смешивании дизельного топлива и бензина с биокомпонентами, устанавливающие базовую ставку акциза на биотопливо.

Экономическая интеграция и взаимозависимость субъектов, работающих по всему миру, привели в некоторых странах к готовности изменить правила в своей области. Эти изменения в основном заключались в устранении решений, отличавшихся от используемых в других странах и оказывавших негативное влияние на экономический обмен между странами. Эта ситуация получила название неорганизованной гармонизации налогов и налоговых систем. Лишь позже была замечена необходимость организованной деятельности, и таким образом на основе международных соглашений была создана организованная налоговая унификация, вытекающая из принадлежности к определенным экономическим организациям.

Акцизный сбор является очень эффективным и действенным инструментом экономической политики. Одновременно можно понимать как организованную, так и неорганизованную гармонизацию. Организованная гармонизация составляет большую часть единого европейского рынка, но она ведет к ликвидации национальных налоговых систем. Чтобы намеченные цели гармонизации достигались более эффективно, она должна носить систематический и устойчивый характер с точки зрения возникающих потребностей.

В последней части главы речь идет о налоге на игорный бизнес, доходы от которого являются наименьшими в группе косвенных налогов (подглава 5). Этот налог распространяется на очень небольшую группу налогоплательщиков, поэтому его доля в доходах государственного бюджета невелика.

Динамичное развитие азартных игр в Польше произошло после вступления в силу Закона от 29 июля 1992 года об играх и взаимных ставках. Именно этот акт ввел государственную монополию на числовые игры, денежные лотереи, видеолотереи и игры телебинго. Другие азартные игры, в том числе игры на игровых автоматах, могут осуществляться на основании соответствующего разрешения компаниями, базирующимися в Польше. В период действия Закона об азартных играх и пари законодатель, как правило, не ограничивал спрос и предложение на игорные услуги. Одной из последующих поправок к этому закону стало введение налогообложения игр, организованных в казино и игровых залах.

С 1 января 2010 года вступил в силу Закон от 19 ноября 2009 года об азартных играх, который в правовых отношениях заменил собой действующий Закон об играх и взаимном пари.

В Закон от 19 ноября 2009 г. были внесены поправки Законом от 15 декабря 2016 г., вносящим поправки в Закон об азартных играх и некоторые другие законы.

Он определяет «условия организации азартных игр и правила ведения деятельности в этой сфере, а также правила налогообложения налогом на азартные игры, именуемым в дальнейшем налогом на азартные игры». положения Закона, непосредственно относящиеся к отдельным сферам этой деятельности, особенно в отношении условий организации игр.

Подводя итоги, следует констатировать, что налоговая гармонизация между государствами-членами Европейского Союза является не только долгосрочным, но и крайне сложным делом, в первую очередь из-за множества аргументов, противоречащих, казалось бы, очевидной необходимости продолжить этот процесс. Среди них следует особо отметить следующие:

- 1) угроза углубляющейся утраты самостоятельности и самостоятельности в формировании местной, национальной финансовой политики и тем самым ограничение влияния органов государственной власти на народнохозяйственные и социальные процессы;
- 2) разные в странах социальные модели и пенсионные системы, которые вместе с разным уровнем интеграции ИПН с пенсионными отчислениями определяют финансовые потребности страны;
- 3) исторические и культурные факторы, повлиявшие на формирование налоговых систем государств-членов;
- 4) неравные условия конкуренции между хозяйствующими субъектами, действующими только на внутреннем рынке, и субъектами, действующими на рынках многих государств-членов ЕС.

Однако прежде всего следует отметить положительное влияние сокращения различий между отдельными налоговыми системами на формирование экономического сообщества ЕС. Особенно важным с микро- и макроэкономической точки зрения является процесс гармонизации косвенных налогов в связи с тем значением, которое они играют в экономике стран ЕС.

#### **Глава IV. Налоговые поступления как основной источник доходов государственного бюджета и их роль в сбалансированности бюджета**

В следующей, IV главе работы представлены доходы государственного бюджета, в первую очередь указывая на налоговые поступления (подглава 1.1) и значение налогов для доходов государственного бюджета (подглава 4).

Автор разделил налоги на две основные группы:

- 1) косвенные налоги (НДС, акцизы, игорный налог),
- 2) прямые налоги (налог на доходы физических лиц - НДФЛ и налог на прибыль организаций - КППН, налог на некоторые финансовые учреждения и налог на добычу некоторых полезных ископаемых).

Структура налоговых поступлений, представленная в данной части работы, позволила сделать вывод, что в категории косвенных налогов наибольшие поступления формируются за счет НДС, а его доля в стоимостном и процентном выражении за весь анализируемый период (2017-2021 гг.), показывает тенденцию роста. Таким образом, это основной источник доходов государственного бюджета. Таким образом, можно сделать вывод, что этот налог является в некотором роде основой доходов польского государственного бюджета, поскольку доход от этого налога является самым большим по сравнению с другими источниками, снабжающими польский бюджет.

Вторым по величине косвенным налогом является акцизный налог, который был введен в польскую налоговую систему в соответствии с Законом от 8 января 1993 г. о налоге на добавленную стоимость и акцизном сборе.<sup>8</sup> Это поддержка НДС и второй по величине налог с точки зрения дохода, приносящий наибольший доход в государственный бюджет. Благодаря этому налогу государство имеет возможность облагать налогом определенную группу товаров, признанных законодателем подакцизными товарами.

На протяжении всего анализируемого периода наблюдается тенденция роста (в стоимостном выражении), при этом его процентная доля имеет тенденцию к снижению с 30,1% в 2017 году до 25,8% в 2021 году.

Последним налогом, классифицируемым как косвенный налоговый доход, является налог на азартные игры. Это регулируется Законом об азартных играх от 19 ноября 2009 года.

Налог на азартные игры приносит небольшой доход в государственный бюджет. В 2017 г. он составил 1 640,2 млн злотых (0,7% в структуре косвенного налога), а в 2021 г. - 3 048,9 млн злотых (1,0% в структуре косвенного налога). Следует подчеркнуть, что его доля как в стоимостном, так и в процентном выражении постоянно увеличивается на протяжении всего анализируемого периода.

---

<sup>8</sup> Закон от 8 января 1993 г. о налоге на товары и услуги и акцизном сборе (Законодательный вестник № 11, поз. 50, с изменениями)

На втором месте по доходам бюджета стоят прямые налоги. Первым налогом в этой группе и одновременно третьим налогом по сумме доходов бюджета является НДСЛ, регулируемый Законом от 26 июля 1991 г. о подоходном налоге с населения.<sup>9</sup> Его величина в структуре прямых налогов в анализируемом периоде колебалась от 54,6% до 59,5%.

Следует отметить, что величина поступлений в государственный бюджет от вышеуказанных сумма налога постепенно увеличивается (до 73 606,2 млн злотых в 2021 г.), а процентная доля (в общей сумме прямых налогов) систематически снижается.

Другим прямым налогом (среди прямых налогов) является корпоративный подоходный налог (так называемый КПН), регулируемый Законом от 15 февраля 1992 г. о корпоративном подоходном налоге,<sup>10</sup> а его доля в общих доходах государства в 2021 году достигла 38,8%. Этот налог, как и НДСЛ, является обязательным подоходным и материальным налогом и пополняет как государственный бюджет, так и бюджет местного самоуправления, в котором единицы местного самоуправления имеют процентную долю.

В 2019 году доход от КПН был получен на уровне 29 758,5 млн злотых, в то время как доход от вышеуказанного налогового титула в 2021 году уже составил 52 373,8 млн злотых (увеличение на 76%). Положительным явлением является тот факт, что налоговые поступления от КПН в анализируемом периоде значительно выросли как в стоимостном, так и в процентном выражении (в структуре прямых налогов).

Прямые налоги также включают налог на определенные финансовые учреждения. Согласно Закону от 15 января 2016 года о налоге на некоторые финансовые учреждения,<sup>11</sup> Плательщиками данного налога являются: отечественные банки, филиалы иностранных банков и кредитных организаций, кооперативные сберегательно-клиринговые палаты, отечественные страховые и перестраховочные организации, филиалы иностранных страховых компаний и иностранных перестраховочных организаций и их основные филиалы, кредитные организации.

В 2019 году доходы государственного бюджета от этого налога составили 4 341,2 млн злотых, а в 2021 году доходы увеличились до 5 290,7 млн злотых (на 21,2%), а его процентная доля в структуре налога систематически снижается.

---

<sup>9</sup> Законодательный вестник от 2021 г., поз. 1128.

<sup>10</sup> т. е. Законодательный вестник от 2021 г., поз. 1800 с изменениями.

<sup>11</sup> Статья 4 Закона от 15 января 2016 г. о налоге на некоторые финансовые учреждения (Законодательный вестник от 2016 г., поз. 68).

Налог на добычу полезных ископаемых является еще одним прямым налогом, формирующим доходы государственного бюджета. Налогоплательщиком по данному налогу является физическое лицо, юридическое лицо, организационная единица без образования юридического лица, в том числе гражданско-правовое товарищество, занимающиеся добычей меди, серебра, природного газа или сырой нефти.<sup>12</sup>

Доходы государственного бюджета от этого налога в 2017 году составили 1 786,2 млн злотых. Доходы были запланированы в размере 1,0 млн злотых, что означает, что их реализация была выше, чем ожидалось, на 78,6%. В последующие три года зафиксировано существенное снижение поступлений в бюджет от этого налога. Рекордным стал 2021 год, когда доходы бюджета составили 3 686,8 млн злотых и более чем в два раза превысили доходы предыдущего года (1 672,1 млн злотых). Это произошло за счет почти двукратного роста цен на полезные ископаемые (с 0,5% до 0,9%).

В дальнейшей части подглавы (пункт 2) делается ссылка на неналоговые доходы. К внутренним неналоговым доходам относятся: доходы от дивидендов и выплат из прибыли, таможенные пошлины, доходы от единиц государственного бюджета, взносы от единиц местного самоуправления и другие неналоговые доходы.

Что касается дивидендов, то на их размер поступлений в государственный бюджет влияет множество факторов, в том числе: политика Государственного казначейства, экономическая конъюнктура, экономическое и финансовое состояние акционерных обществ, находящихся в ведении Премьер-министра.

В первые три года анализируемого периода следует отметить тенденцию к росту, тогда как в 2020 году произошло резкое снижение доходов бюджета от дивиденды и выплаты из прибыли (468,8 млн злотых). Такое положение сложилось в основном из-за отсутствия выплат из прибыли государственных предприятий. В соответствии с изменениями, внесенными Законом от 16 апреля 2020 года об инструментах специальной поддержки в связи с распространением вируса SARS-CoV-2019, государственные предприятия были освобождены от платежей за период финансового года, в котором государство возникла угроза эпидемии или состояние эпидемии и за финансовый год, предшествующий финансовому году, в котором возникло любое из вышеуказанных условий. В 2020 г. госпредприятиям была возвращена сумма в размере 67,3 млн злотых, переплаченная по платежам из прибыли за 2019 г.

---

<sup>12</sup> Закон от 2 марта 2012 г. о налоге на добычу некоторых полезных ископаемых (Законодательный вестник от 2012 г. поз. 362), ст. 4.

2021 год стал самым благоприятным с точки зрения доходов бюджета от дивиденды и выплаты из прибыли, они составили 10 678,8 млн злотых. Только выручка от дивиденды составили 1 799,1 млн злотых и составили 100,1% запланированной суммы в Законе о бюджете с поправками. Оставшаяся часть, составляющая 30% выплаченных компаниями дивидендов, была передана в качестве списания в Фонд капитальных вложений в соответствии со ст. 33б сек. 1 п. 2 Закона от 16 декабря 2016 г. «Об основах управления государственным имуществом».<sup>13</sup>

Еще одним неналоговым доходом является таможенная пошлина, которая имеет основное применение в международной торговле товарами и услугами. Следует подчеркнуть, что на текущую таможенную политику в значительной степени повлияло вступление Польши в Европейский Союз, вступили в силу единая таможенная политика и многие другие правовые нормы, существенно ограничивающие фискальную политику государства.

Данные, представленные в главе IV диссертации, показывают, что сумма доходов от пошлины за годы: 2017-2021 составили (в млн злотых):

2017 г. – 3 555,7

2018 г. – 4 034,6

2019 г. – 4 409,0

2020 г. – 4 557,7

2021 г. – 6 412,9.

Вышеприведенные данные указывают на тенденцию к росту, особенно в 2021 году, когда выручка увеличилась на 40,7% по сравнению с предыдущим годом. В то же время они оказались на 14% выше, чем прогнозировалось в измененном Законе о бюджете на 2021 год (на 44,8% выше, чем прогнозировалось в исходном Законе о бюджете). Это произошло из-за более высокой, чем ожидалось, стоимости товаров, импортированных из-за пределов Европейского Союза. Он был выше на 11,8 млрд евро, т.е. 9,8%, чем было принято в поправке к Закону о бюджете, и на 35,6 млрд евро, т.е. 36,9%, чем было принято в первоначальном Законе о бюджете. Этому способствовала и более высокая динамика внутреннего спроса, в том числе рекордный рост запасов.

Следует также отметить, что последнее место в группе неналоговых доходов занимают доходы подразделений государственного бюджета, а другие неналоговые

---

<sup>13</sup> Законодательный вестник от 2021 г. поз. 1933.

доходы формируют наибольшие доходы в категории неналоговых доходов государственного бюджета (подглава 1.2.3).

В анализируемый период их стоимость имела тенденцию к росту. В 2021 г. они составили 40 285,1 млн злотых и составили 4 174,9 млн злотых, т.е. на 11,6% больше, чем планировалось в Законе о бюджете с поправками. По отношению к сумме, принятой в Законе о бюджете от 20 января 2021 года, они были выше на 71,7%.

Доходы из этого источника составили 8 284 млн злотых, т. е. на 25,9 % выше, чем в 2020 г., и на 93,1 % выше, чем в 2019 г. Их увеличение произошло в основном за счет увеличения поступлений от продажи квот на выбросы парниковых газов.

Государственный бюджет, помимо налоговых и неналоговых доходов, снабжается доходами от платежей, производимых единицами местного самоуправления гминами и повятами, которые относят эти платежи на балансирующую часть общей дотации, а также воеводствами. Те, в свою очередь, передают свою часть региональной части субсидии.

Размер уплачиваемого сбора зависит от соотношения налоговых доходов данной единицы местного самоуправления на 1 жителя этой единицы по отношению к аналогичному соотношению, рассчитанному совместно для данной группы единиц местного самоуправления.

На протяжении анализируемого периода наблюдается систематический рост доходов бюджета от доходов органов местного самоуправления, особенно в 2021 году, когда доходы выросли на 70,9% по сравнению с предыдущим годом. Для сравнения, выручка в 2017 г. составила 2 122,4 млн злотых, а в 2021 г. – 3 145,5 млн злотых.

С другой стороны, средства из Европейского Союза и других невозвратных источников являются относительно новым источником доходов государственного бюджета, который был инициирован благодаря вступлению Польши в Европейский Союз, хотя поступления из этого источника были полностью включены в доходы бюджета. только в 2007 г. (подглава 1.4).

Доходы из фондов Европейского Союза и других невозвратных источников составили (млн. злотых) в 2017 г. - 1 458,6 млн злотых, а в 2021 г. - 2 151,9 млн злотых (по сравнению с прогнозами они были ниже на 439,2 млн злотых, т. е. на 17%).

На более низкие, чем прогнозировалось, доходы в 2021 году в основном повлияли доходы от реализации Оперативной программы технической помощи и проектов технической помощи других операционных программ в рамках Финансовой перспективы на 2014–2020 годы.



Проведенный анализ показывает, что доходы государственного бюджета являются очень важным элементом бюджетной системы Польши. Именно благодаря доходам, которые поступают в бюджет, государство может покрывать понесенные расходы, прогнозируемые на каждый год отдельным бюджетным актом.

Налоги оказывают очень большое влияние на функционирование государства. Они выполняют функции, которые, с одной стороны, носят объективный характер, а с другой стороны, трансформируются вместе с политическими и социально-экономическими изменениями. Подглавы 3 и 4 посвящены этим вопросам.

В подразделе 3 речь идет о накоплении налогов, что связано, прежде всего, с выплатой возвратов и льгот налогоплательщикам, что значительно сокращает государственный бюджет. Основной причиной накопления налогов являются высокие расходы, связанные с выплатой льгот и возмещений, запрошенных налогоплательщиками, что приводит к сокращению государственного бюджета и дефициту бюджета.

С другой стороны, в подразделе 4 речь идет о функциях налогов в экономике, подчеркивая при этом, что сумма принимаемых в бюджет налогов имеет свои пределы, вытекающие из так называемого Закона Лаффера, гласящий, что если бы не было налогов, не было бы и государства, но если бы налоги составляли 100% дохода, то никто бы не начинал бизнес.

Особое внимание уделялось фискальной функции налога (самой древней функции налога). Потому что системные различия и разные экономические концепции никогда не устраняли фискальную функцию налога. Налоги были и остаются основным источником государственных доходов. Однако они отличаются суммой ставок и взаимными пропорциями между их типами. В модели рыночной экономики существует мнение, что хороший налог – это низкий налог.

Заключительная часть главы (подглава 5) представляет собой обсуждение герметизации налоговой системы, непосредственно влияющей на сокращение бюджетного дефицита. Особое значение этот вопрос приобрел в последние годы. Целью мероприятий, связанных с ужесточением налоговой системы, является уточнение существующих правил, чтобы устранить двусмысленность толкования, поскольку они могут привести к уклонению от уплаты налогов. Второй целью этих мероприятий является ограничение использования тех или иных налоговых преференций в ситуации, когда сделка совершается без обоснованных экономических причин и исключительно (или главным образом) с целью получения налогового преимущества.

Следует отметить, что ужесточение системы касается не только уточнения нормативных актов (например, в сфере НДС – Единого контрольного файла), создания Реестра должников по государственным дебиторским задолженностям, но и изменений в таможенном и налоговом законодательстве. администрации, примером которой является создание с 1 марта 2017 года Национальной налоговой администрации. Важным допущением его существования является сокращение общего количества проводимых проверок для повышения их эффективности.

Содержание главы завершается соображениями о способе сбалансирования государственного бюджета с учетом специфики положения центральных налогов (подглава 6).

Был представлен пример противоречий вокруг бюджетного дефицита и государственного долга, требующий большой осторожности при выборе мер бюджетной политики. Один из способов сбалансировать бюджет — сократить расходы и увеличить доходы за счет повышения налогов. Этот метод имеет свои преимущества и недостатки, и один из недостатков заключается в том, что он обедняет налогоплательщика.

## **Глава V. Налог на добавленную стоимость (НДС) как основной косвенный налог, поступающий в государственный бюджет**

Глава V начинается с оценки воздействия на бюджет трех основных косвенных налогов, а именно НДС, акцизного сбора и налога на азартные игры.

Налог на товары и услуги, именуемый НДС, является одним из элементов налоговой системы, существенно влияющим на положение страны и одновременно на уровень жизни ее граждан. Он относится к группе косвенных налогов, оказывающих существенное влияние на формирование финансовой политики государства. Это налог с оборота, который платят хозяйствующие субъекты. Уплачивается, в основном, за многочисленные оказанные услуги и проданные товары.

В Польше общий и одновременно косвенный НДС был введен в налоговую систему Законом от 8 января 1993 г. (Законодательный вестник № 11 от 1993 г., поз. 50), который действовал до вступления Польши в Европейский Союз. В результате вступления Польши в ЕС 1 мая 2004 г. вступили в силу положения Закона от 11 марта 2004 г. о налоге на товары и услуги (Вестник законов от 2020 г., поз. 106). Таким образом, изменилась модель налогообложения НДС при международных поставках товаров и услуг. Были приняты правила по НДС, которые были связаны с положениями Директивы Совета

2006/112/ЕС от 28 ноября 2006 г. об общей системе налога на добавленную стоимость (Официальный журнал EU L от 2006 г. № 347/1). Положения об НДС были дополнены важными положениями Исполнительного регламента Совета (ЕС), действующими с 1 июля 2011 года (Официальный журнал EU L 77).

В первой части главы, включая подраздел 1, представлены структурные элементы налога с особым акцентом на возникновение налогового обязательства (подглава 1.3), налоговые ставки (подглава 1.4) и освобождение от НДС (подглава 1.5).

В случае налога на добавленную стоимость момент возникновения налогового обязательства имеет принципиальное значение для уплаты этого налога, поскольку он уплачивается в квартальных или месячных расчетных периодах. Отнесение любой налогооблагаемой деятельности к данному расчетному периоду определяет момент возникновения налогового обязательства. Кроме того, момент возникновения налогового обязательства определяется:

- момент определения налоговой базы,
- легальное положение,
- одно из ключевых условий, определяющих момент возникновения права покупателя на вычет.

Когда осуществляется доставка или услуга, полученный платеж полностью или частично представляет собой предоплату, аванс или задаток, таким образом, обязательство по НДС возникает при получении в отношении принятой суммы.

Особые случаи возникновения налогового обязательства по НДС введены в большом количестве Законом от 11 марта 2004 г. о налоге на товары и услуги и возникают, в том числе, в момент оформления документа о реализации товара или оказании услуги - выставление счета-фактуры или получение платежа.

Однако, что касается налоговых ставок, которым посвящен подраздел 1.4, базовая ставка для Европейского Союза не может быть меньше 15%. По сравнению с другими странами Европейского Союза в Польше применяется самая высокая базовая ставка НДС – 23%. Применение стандартной ставки в размере 23% стало правилом, а применение пониженных ставок НДС или налоговых льгот стало исключением.

Следует подчеркнуть, что в странах ЕС применяются различные виды ставок НДС. Применяемая налоговая ставка зависит от предоставляемой услуги или продукта, к которому относится транзакция. Существуют также специальные ставки, которые были установлены на основе ставок НДС, введенных в странах ЕС до их вступления

в ЕС. Хотя НДС взимается на всей территории ЕС, каждая страна ЕС устанавливает свои собственные налоговые ставки.

Государства-члены могут применять одну или две пониженные ставки, которые применяются только к поставкам товаров и услуг, перечисленных в Приложении III к Директиве по НДС. Льготные ставки, согласно договоренностям ЕС, не могут быть ниже 5%.<sup>14</sup> Сниженные тарифы в большинстве случаев не распространяются на услуги, предоставляемые в электронном виде.<sup>15</sup>

В национальном налоговом законодательстве предусмотрены две пониженные ставки. Одной из них является ставка 8%, которая применяется к поставке товаров или оказанию услуг, перечисленных в приложении 3 к Закону о НДС (применяется, в частности, к товарам, связанным с сельскохозяйственным производством, переработкой пищевых продуктов и услугами, связанными с культура и отдых).

Другой пониженной ставкой является налоговая ставка в размере 5%. Это относится к поставкам отечественных товаров, перечисленных в приложении 10 к Закону о НДС. К ним относятся основные продукты питания, необработанные продукты питания, а также печатные книги, специализированные книги и книги, изданные на кассетах, дисках и других носителях, а также специализированные журналы.

Следует подчеркнуть, что ставка в размере 5% является самой низкой сниженной ставкой, которую могут применять государства-члены в соответствии со ст. 99 Директивы 2006/112. Он был введен в польское законодательство по НДС 1 января 2011 года.

Особое внимание было уделено ставке 0%, которая является самой низкой ставкой НДС. При данной налоговой ставке нет исходящего налога. Налоговая ставка 0%, согласно национальному законодательству, является льготной ставкой. Он получает право на возмещение входящего НДС без уплаты исходящего НДС при реализации товаров или услуг.

Объективное или субъективное освобождение не дает того же права, что и нулевая ставка. В обоих случаях НДС, уплаченный при покупке товаров или услуг, не подлежит возмещению, если иное не предусмотрено особыми положениями.

---

<sup>14</sup> Статья 97 Директива Совета 2006/112/ЕС от 28.11.2006 об общей системе налога на добавленную стоимость (Официальный журнал ЕС L от 2018 г. № 286/20)

<sup>15</sup> Статья 97 Директива Совета 2006/112/ЕС от 28.11.2006 об общей системе налога на добавленную стоимость (Официальный журнал ЕС L от 2018 г. № 286/20)

Ставка 0% не предусмотрена правилами ЕС, но позволяет вам использовать это право для вычета предналога при покупке товаров и услуг, которые используются для отдельных видов деятельности, не облагаемых налогом. Введение - польским законодателем - нулевой ставки допустимо на основании правил ЕС из-за аналогичного эффекта налогообложения товаров и услуг с нулевой ставкой.

Национальные правила также включают фиксированную ставку возмещения налога, причитающуюся (в соответствии с условиями, указанными в Законе) фермеру, поставляющему сельскохозяйственную продукцию и сельскохозяйственные услуги. Ставка единовременного возврата налога составляет 6,5% от суммы, причитающейся за поставку сельскохозяйственной продукции, за вычетом суммы единовременного возврата налога.<sup>16</sup> На основании ст. 146аа п. 1 п. 3 Закона о НДС, с 1 января 2019 года единая ставка возмещения налога увеличена на полпроцента и в настоящее время составляет 7%.

В главе V также говорится об освобождении от НДС (субъективные и субъективные освобождения - подглава 1.5).

Национальные правила регулируют права, которые предприниматели могут использовать для освобождения от уплаты НДС. В них указывается каталог конкретных товаров и услуг, реализация которых прямо исключает возможность оформления документа реализации без учета НДС, а также обязывает предпринимателей регистрироваться в качестве плательщиков НДС.

Предприниматели имеют право на субъективное освобождение от НДС в связи с ограничением продаж в размере 200 000 злотых.<sup>17</sup> Однако объективное освобождение от НДС распространяется на осуществляемый вид деятельности и возможно только при условии, что оказываемые услуги освобождены от НДС.

С другой стороны, правовые нормы в области предметных изъятий были включены - с 1 января 2012 г. - в ст. 43 выше акта. В разделе 1.5 подробно обсуждаются критерии, которым необходимо соответствовать, чтобы получить субъективное или объективное освобождение.

Вторая часть главы (подглавы 4 и 5) относится непосредственно к обсуждаемой теме, в которой доходы бюджета от НДС за 2017-2021 годы, с особым акцентом на расхождении между плановой величиной, заложенной в бюджетных актах на данный

---

<sup>16</sup> Закон от 11 марта 2004 г. о налоге на товары и услуги (Законодательный вестник от 2020 г. поз. 106), ст. 115 сек. 2.

<sup>17</sup> Закон от 11 марта 2004 г. о налоге на товары и услуги (Законодательный вестник от 2020 г. поз. 106), ст. 113 сек. 1.

год, и фактической величиной. Внимание также уделялось факторам, определяющим доходы бюджета, особенно макроэкономического характера.

Следует отметить, что особенностью косвенных налогов, в частности НДС, является простота взимания, так как это происходит при осуществлении конкретного вида деятельности, с которым они связаны. Главное преимущество этой формы налогообложения для государства видится в значительной фискальной производительности, а также в регулярности поступлений в бюджет.

Этот налог является источником деятельности государства, которая направлена на процессы, связанные с производством или доставкой общественных благ, а также перераспределением определенных доходов, что соответствовало бы социально-экономическому положению страны. В то же время смягчаются последствия циклических колебаний.

**Таблица 5.1. План и исполнение поступлений налога на добавленную стоимость (НДС) в 2017-2021 гг.**

Год	План (млн.)	Исполнение (млн.)	Исполнение плана (%)
2017	143.483,0	156.801,2	109,3
2018	166.000,0	174.947,1	105,4
2019	179.600,0	180.891,8	100,7
2020	170.000,0	184.551,9	108,6
2021	214.500,0	215.734,0	100,6

Источник: Подготовлено на основе: *Analiz wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej za lata 2017-2021* (Najwyższa Izba Kontroli).

На основании данных из таблицы выше видно, что доходы бюджета от НДС, как запланированный, так и реализованный - за рассматриваемый период имел тенденцию к росту. Помимо макроэкономических факторов, на увеличение поступлений НДС повлияло введение многочисленных мер, направленных на герметизацию налоговой системы. Реализация так называемого JPK\_VAT, т. е. Единый контрольный файл, внедрение системы контроля за автомобильным транспортом грузов - SENT и внедрение топливного пакета.

Следует подчеркнуть, что с 1 января 2018 года на всех налогоплательщиков был распространен НДС JPK, что способствовало увеличению доходов бюджета. Кроме того, оценки за 2017 год показывают, что более высокие поступления от НДС были связаны с лучшим соблюдением налогоплательщиками применимых правовых норм, включая, среди прочего, *compliance effect*. Они составили почти 10,8 млрд злотых, что

подтвердило, что постепенно вводимые инструменты, связанные с борьбой с налоговыми преступлениями, принесли измеримые результаты.

Поступления от налога на добавленную стоимость в 2018 г. составили 174 947,1 млн злотых, т. е. они были на 8 947,1 млн злотых выше прогноза Закона о бюджете. Это означает, что прогноз по акту выполнен на уровне 105,4%. По сравнению с предыдущим годом поступления от НДС были выше на 18 145,9 млн злотых, т.е. на 11,6% в номинальном выражении и на 9,8% в реальном выражении. За два года эти поступления увеличились на 48 363,0 млн злотых, т.е. на 38,2%, по сравнению с 2015 годом. Это означает, что НДС играет важную роль в доходах бюджета и является важным элементом налоговой системы, которая становится все более эффективной. Следует отметить, что отношение поступлений НДС к ВВП составило 8,3% и увеличилось на 0,4 п.п. по сравнению с 2017 годом.

В 2019 году доход от налога на товары и услуги составил 180 891 751 000 злотых и были выше на 1 291 751 тыс. злотых. PLN от суммы, прогнозируемой в Законе о бюджете. Это означает, что прогноз поступлений НДС, заложенный в Закон о бюджете на 2019 год, находится на уровне 100,7%. По сравнению с 2018 годом поступления от НДС выросли на 5 944 681 тыс. злотых, то есть на 3,4% в номинальном выражении и на 1,1% в реальном выражении. Отношение обсуждаемых поступлений к ВВП составило 8,0% и по сравнению с показателем, зафиксированным в 2018 году, уменьшилось на 0,3 п.п.

С другой стороны, поступления от налога на товары и услуги в 2020 г. составили 184 551,9 млн злотых и составили 14 551,9 млн злотых, т.е. на 8,6% больше, чем прогнозировалось в Законе о внесении изменений в Закон о бюджете в размере 170 000 млн злотых. По сравнению с первоначальным прогнозом в 196 500 млн злотых они были ниже на 11 948,1 млн злотых, т.е. на 6,1%. Этот доход составил 3 660,1 млн злотых, т. е. на 2% больше, чем в 2019 году.

Макроэкономическая ситуация после вспышки эпидемии COVID-19 в марте 2020 г., обусловленная, в том числе, в связи с тяжелым положением налогоплательщиков в связи с введенными ограничениями или запретами на ведение предпринимательской деятельности (в частности, в сфере общественного питания, туризма, гостиничного и транспортного хозяйства) негативно отразилась на собираемости доходов по налогу на товары и услуги.

Доходы, реализованные в период: январь - февраль 2020 г., составили 3 122,2 млн злотых, т.е. на 9,7% выше, чем доходы, полученные в соответствующие месяцы 2019 г.

Налогоплательщики налога на добавленную стоимость уплатили 2 556,4 млн злотых, т.е. на 5,1% больше, чем год назад. С другой стороны, из-за вспышки пандемии в период: март - июнь 2020 г. доход от налога на товары и услуги составил 11 314,9 млн злотых, т.е. на 20,7% ниже, чем в соответствующем периоде 2019 г. Это было связано с на более низкие выплаты налогоплательщикам и более высокие, чем в соответствующие месяцы предыдущего года, возмещения налога на товары и услуги. В эти месяцы плательщики НДС уплатили на 6 041,3 млн. злотых меньше, т.е. на 6,6%.

2021 год характеризовался очередным ростом поступлений в бюджет от НДС. В анализируемом году доходы с вышеуказанного счета составили 215 734 млн злотых и составили 100,6% от прогноза в Законе о бюджете с поправками в размере 214 500 млн злотых. По сравнению с прогнозом, принятым в первоначальном Законе о бюджете, они были выше на 34 734 млн злотых (19,2%), а также на 31 182 млн злотых, т. е. на 16,9%, выше, чем реализованные в 2020 году.

Доходы от НДС, полученные в январе-феврале 2021 г., составили 35 655,5 млн злотых и были выше доходов, полученных в эти месяцы предыдущего года, на 477,2 млн злотых, т.е. на 1,4%. Тогда плательщики НДС уплатили 54 573,2 млн злотых, т. е. на 1 734,2 млн злотых (3,3%) больше, чем в те же месяцы предыдущего года, а налоговые органы возместили НДС больше на 1 259,8 млн злотых (на 7,1%).

На уровень реализованного дохода положительно повлияли меры по ужесточению налоговой системы, в том числе введенные в предыдущие годы – механизм раздельного платежа и ИКТ-система клиринговой палаты. Были реализованы дополнительные решения для повышения эффективности сбора НДС, в частности:

- дополнительные группы субъектов были охвачены обязательством по учету продаж физическим лицам, не осуществляющим предпринимательскую деятельность с использованием онлайн-касс: с 1 января 2021 г. предприниматели в сфере общественного питания, оказывающие услуги в сфере краткосрочного проживания, а также как реализация твердого топлива для целей отопления, а с 1 июля 2021 года - предпринимателей, оказывающих юридические, парикмахерские, косметологические, строительные услуги и в сфере медицинской помощи, оказываемой врачами и стоматологами;
- в середине 2021 г. введены положения о т.н. пакет электронной коммерции, направленный на закрытие НДС в трансграничной электронной коммерции.



Следует подчеркнуть, что на увеличение реализации доходов, кроме макроэкономических факторов, повлияли меры, введенные по ужесточению налоговой системы. Эта акция заключалась в основном в том, что предпринимателей заставляли платить причитающийся налог и продолжалась борьба с НДС-мафиями. Однако захватывающий эффект может длиться недолго; их вид имеет большое значение, так как они хорошо воспринимаются во время экономического бума. Однако, когда приходит время кризиса, это немного менее эффективно. Происходит экономический спад, и ситуация с развитием может уже не быть такой динамичной.

Заключительная часть главы касается налогового разрыва, который в контексте НДС имеет измеримое значение.

При оценке разрыва по НДС следует отметить, что в 2017 году произошло улучшение получения доходов по НДС. Это было связано с более строгим соблюдением нормативов, которым подчиняются налогоплательщики, обязанные уплачивать данный вид налога (так называемый эффект соответствия). В этом году он составил 10,8 млрд злотых. Это значительная величина, так как годом ранее эта величина была намного ниже и составляла 6,6 млрд злотых.

В следующем 2018 г., как показывают данные, налоговый разрыв значительно сократился, так как в 2017 г. он составлял 15,4% от потенциальных доходов, а через год это значение составило 12,5%. Это была большая разница по сравнению с уровнем разрыва в 2012-2015 годах, когда этот показатель был на уровне 24-25%.

По оценке Минфина, разрыв по налогу на добавленную стоимость в 2019 г. составил 12% от потенциальных поступлений, аналогично 2018 г. (12,1%), тогда как в 2017 г. он составлял 14,6%, а в 2016 г. – 20,2%.

Также в 2020 году, несмотря на рецессию, вызванную пандемией Covid-19, разрыв по НДС сократился на 1,3 п.п. по сравнению с 2019 годом, т.е. примерно до 10% от теоретического значения обязательств. Это стало результатом дальнейшего ужесточения налоговой системы.

Следующий год, охватываемый анализом (2021 г.), характеризовался дальнейшим сокращением налогового разрыва на 6,1 п.п. с 10,4% в 2020 г. до 4,3% в 2021 г. от потенциальных поступлений. В 2018 и 2019 годах он составлял в среднем 11,8%.

На уровень реализованных доходов положительно повлияли меры по герметизации налоговой системы, в том числе введенный в предыдущие годы механизм разделенных платежей и система информационно-коммуникационных технологий клиринговой палаты. Были реализованы дальнейшие решения по повышению эффективности сбора

НДС, в частности, в середине 2021 г. пакет электронной коммерции, направленный на закрытие НДС в трансграничной электронной коммерции.

Подводя итог, НДС приносит много пользы государству, так как это форма, которая значительно укрепляет функционирование страны. В то же время это настолько важная форма налогообложения, что она формирует финансовую политику страны. Существенным преимуществом является и то, что этот налог служит средством налогового перераспределения. Однако, несмотря на многочисленные преимущества, НДС по-прежнему подвергается немалой критике. В частности, это вытекает из самого характера этого налогообложения, поскольку оно в значительной степени ложится бременем на потребителей. С другой стороны, предприниматели, которые обязаны платить этот вид налога, используют различные способы уклонения от его уплаты.

Этот налог происходит в виде дифференцированных ставок. Однако, несмотря на это, налогоплательщики совершают множество действий, направленных на уклонение от уплаты данного налога. В то же время создаются карусели НДС, которые являются способом вымогательства возмещения НДС.

Рассматриваемый налог также в значительной степени подвергался критике за то, что он характеризуется высокими ставками и значительным уровнем сложности. Используемые правила часто сложны и требуют многочисленных изменений. Таким образом, предприятия подвергаются многим дополнительным затратам. От этого, в свою очередь, зависит конечная цена товара. Из-за существующих сложностей снижается и эффективная налоговая ставка. Тем не менее, это, безусловно, важный показатель того, что НДС, несмотря на критику или сложность его применения, является крупнейшим источником доходов государства. Поэтому принимаются меры для того, чтобы этот налог собирался в максимально возможном объеме и чтобы не было проблем с его сбором. Принятые меры по опечатыванию, безусловно, этому способствуют, что является значительным достижением в предотвращении мошенничества в этой сфере.

## **Глава VI. Акциз - уровень и динамика доходов бюджета в 2017-2021 годах и факторы их формирования**

Акциз является вторым (после НДС) по размеру доходов бюджета косвенным налогом, снабжающим центральный бюджет. С 1993 года его структура неоднократно менялась, потому что был принят метод последовательного приближения решений в Польше в области акцизного налога к стандартам, действующим в государствах-членах Европейского Союза.

В связи с вступлением Польши в ЕС корректировка польских налоговых правил, включая акцизный сбор, стала наиболее важным вопросом, связанным с изменениями, поэтому положения 1993 г. были заменены новым Законом от 23 января 2004 г. об акцизном налоге.<sup>18</sup>

В первой части главы делается попытка представить понятие акцизного сбора (подглава 1), классификацию подакцизных товаров с особым акцентом на разделение на три основные группы: табачные изделия, алкоголь и алкогольные напитки, электроэнергию и энергетические продукты (подглава 2). ), а также налоговая база и налоговые ставки (подглава 3).

Во второй части главы показаны размеры, динамика и структура поступлений в государственный бюджет от акцизного сбора в период: 2017-2021 годы с особым акцентом на определяющие их факторы (подглава 4).

Содержание главы было завершено выводами.

Следует подчеркнуть, что, помимо фискального измерения, акциз может выступать и как инструмент, формирующий желаемое государством потребление и его направления на отдельные товары, поскольку акциз был важным и очень гибким механизмом фискальной и бюджетная политика. При определении перечня подлежащих освобождению и определении бремени данного налога учитываются:

- ход исполнения бюджета,
- нарушение закона о бюджете,
- финансовое положение отдельных групп плательщиков акцизов,
- экономическое положение страны,
- рыночная ситуация в обороте подакцизных товаров.

Доходы бюджета от сбора акциза зависят от нескольких факторов. Основное влияние на фискальную эффективность акцизного сбора оказывают: количество и вид продукции, отнесенной к подакцизным товарам, объем и сумма продаж на внутреннем и внешнем рынках, налоговые ставки, ряд применяемых льгот и льгот, а также эффективность реализации дохода от этого налога. Поэтому при создании акцизной системы и классификации включаемой в нее продукции главными соображениями были величина накопления прибыли, означающая превышение доходов от реализации продукции над затратами на ее производство, высокие ставки налогообложения по конкретному тип продукта и традиции.

---

<sup>18</sup> Законодательный вестник от 2004 г., № 29, поз. 257.

Количество товаров, облагаемых акцизным налогом в Польше, было очень большим и значительно вышло за пределы стандартов Европейского Союза, где акцизный налог распространялся только на алкоголь и алкогольные напитки, минеральные масла и табачные изделия. В соответствии с Законом (действующим) от 6 декабря 2008 г. об акцизах<sup>19</sup> (Раздел IV) количество товаров, облагаемых акцизами, значительно сократилось.

**Таблица 6.1. Основные группы товаров, облагаемых акцизами**

<b>Предметы роскоши</b>	<b>Лицензионные продукты</b>	<b>Топливо</b>	<b>Электричество</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• парусники</li> <li>• морские яхты</li> <li>• моторные лодки</li> <li>• машины</li> <li>• продукты для красоты</li> <li>• электронное оборудование</li> <li>• парфюмерия</li> <li>• шкурки и меховая одежда</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• спиртные напитки</li> <li>• дрожжевые продукты</li> <li>• вино и пиво</li> <li>• табак</li> <li>• соль</li> <li>• игровые карты</li> <li>• огнестрельное оружие</li> <li>газовое оружие</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• нефтяные продукты</li> <li>• жидкое топливо,</li> <li>• газ (например, для наполнения баллонов и для автомобилей)</li> </ul>	

Источник: Собственное исследование на основании Ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym, Dział IV.

Вышеупомянутый закон определяет варианты, подлежащие обложению акцизами, такие как энергоносители, электроэнергия, жидкость для электронных сигарет, инновационные продукты, табачные изделия, высушенный табак и алкогольные напитки. Кроме того, в Польше действует акциз на легковые автомобили.

Как видно из приведенной выше таблицы, акциз покрывал в основном дорогие и востребованные товары. Следует, однако, подчеркнуть, что для каждой страны предмет роскоши относится к другим видам товаров, которые зависят от нескольких факторов, напр. традиции, богатство граждан и развитие цивилизации страны.

В подглаве 2 представлены налоговая база и налоговые ставки, которые, как подчеркивалось, различаются в Европейском Союзе (включая Польшу). Это связано с принятой в стране подакцизной продукцией. В Польше, например, энергетические продукты, в зависимости от типа продуктов, облагаются тремя различными налоговыми базами:

<sup>19</sup> Законодательный вестник от 2022 г., поз. 143.

- а) в количестве, выраженном в литрах, при температуре готового продукта 15°C,
- б) в количестве, выраженном в килограммах готовой продукции,
- в) по теплотворной способности в гигаджоулях. С другой стороны, налоговая база на электроэнергию представляет собой сумму, указанную в мегаватт-часах.

Что касается налоговой ставки по акцизному сбору, то она является коэффициентом, позволяющим рассчитать сумму налога к уплате. Он также является структурным элементом налога, который влияет на размер налоговой выгоды, собираемой налоговыми органами. Ставки выражаются в:

- а) процент от налоговой базы,
- б) количество на единицу продукции,
- в) процент от максимальной розничной цены,
- г) смешанный метод - в процентах от максимальной розничной цены и в сумме за единицу товара.

Ставки акцизов по отдельным подакцизным товарам установлены в директивах и актах об акцизах. Правила Европейского союза требуют, чтобы государства-члены соблюдали принятые минимальные уровни налогов. Сложнее обстоит дело в странах, не перешедших на единую валюту – евро. Этим странам поручено ежегодно пересматривать уровень акцизного сбора в зависимости от соответствующего обменного курса евро по отношению к национальной валюте за этот год. Ежегодное обновление налоговых ставок устраняет существенные различия в бремени акцизов и поддерживает одинаковый уровень налогового бремени.

В Польше ставки акцизов выражены в польских злотых (PLN). Каждый год обязательна проверка уровня обложения акцизами на продукцию в зависимости от курса евро за данный год по отношению к национальной валюте, также есть опциональная возможность корректировки этих ставок.

Основная часть главы, непосредственно связанная с темой, представлена в подглавах 4 и 5.

Акцизный налог является одним из основных источников доходов государственного бюджета - он занимает второе место в группе косвенных налогов после налога на товары и услуги.

**Таблица 6.2. Косвенные налоги и их доля в доходах государственного бюджета**

Налоги	2017 г.	2018 г.	2019 г.	2020 г.	2021 г.
Налог на добавленную стоимость (НДС)	69,2	70,2	70,8	71,3	73,3
<b>Акциз</b>	<b>30,1</b>	<b>29,0</b>	<b>28,3</b>	<b>27,8</b>	<b>25,7</b>
Игорный налог	0,7	0,8	0,9	0,9	1,0

Источник: Собственное исследование на основании Najwyższa Izba Kontroli, *Analiza wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej za lata 2017-2021*.

На основании проведенного исследования было установлено, что доходы от акцизного налога постепенно увеличиваются, и их стоимость находилась на следующих уровнях: 68 261,30 млн злотых в 2017 году и 75 798,00 млн злотых в 2021 году. Расхождение между плановыми доходами бюджета, вытекающими из законов о бюджете, и фактическими доходами бюджета не превышало 5%.

**Таблица 6.3. Доходы акцизов в государственный бюджет в 2017-2021 годах (в млн злотых)**

	2017	2018	2019	2020	2021
Общий налоговый доход	315,2	349,3	367,2	370,2	432,1
Акциз	68,3	72,1	72,3	71,7	75,8
включая:	11,6	11,7	12,0	13,3	13,1
алкогольная продукция					
моторное топливо	31,4	33,5	33,8	32,5	34,5
табачные изделия	18,7	19,8	20,8	21,4	23,0
машины	6,5	7,1	5,7	4,5	2,5

Источник: Собственное исследование на основании *Rocznik statystyczny Rzeczypospolitej Polskiej* (2018), Główny Urząd Statystyczny, Warszawa, 649; *Rocznik statystyczny Rzeczypospolitej Polskiej* (2019), Warszawa, 641; *Rocznik statystyczny Rzeczypospolitej Polskiej* (2020), Główny Urząd Statystyczny, Warszawa, 644; *Rocznik statystyczny Rzeczypospolitej Polskiej* (2021), Główny Urząd Statystyczny, Warszawa, 642-645; Najwyższa Izba Kontroli (2022), *Analiza wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej w 2021 r.*, Warszawa 142-144.

Анализируя отдельные группы продуктов, охватываемых акцизным налогом, можно увидеть, что его наибольшую ценность представляют поступления от акцизного сбора на моторное топливо, которые демонстрируют тенденцию к росту и составляют более 30 млрд злотых каждый год. С другой стороны, наименьшую часть доходов бюджета составляют акцизы на легковые автомобили. Поступления с этого счета показывают тенденцию к снижению. Самое высокое значение было зафиксировано в 2017 году - 6,5 млрд злотых, а в 2021 году выручка сократилась более чем в три раза - до уровня 2,5 млрд злотых. Что касается табачных изделий, выручка демонстрирует

тенденцию к росту за этот период, и ее стоимость составляет 18,7 млрд злотых в 2017 году и 23,0 млрд злотых в 2021 году соответственно.

Следует отметить, что увеличение доходов повлияло на сокращение «теневого экономики», что особенно было отмечено в четвертом квартале 2019 года – доля сигарет на нелегальном внутреннем рынке табачных изделий составила 10,4% (в четвертом квартале 2018 года - 11,3%, а в четвертом квартале 2017 года - 12,7%).<sup>20</sup>

Величина вышеуказанных доходов зависит от многих факторов, в первую очередь от экономического положения страны. Другие факторы, такие как инфляция, также влияют на доход. На динамику доходов бюджета от акциза в 2020 году существенное влияние оказала пандемия COVID-19.

По сравнению с прогнозом, принятым в Законе о бюджете на 2020 год от 14 февраля 2020 года<sup>21</sup> выручка была ниже на 3 295,7 млн злотых, т. е. на 4,4%, и по сравнению с полученной в 2019 г. ниже на 0,8%.

Дополнительным фактором, способствовавшим снижению доходов, стало снижение налоговых ставок на моторное топливо – бензин, дизельное топливо, СУГ. Дополнительным фактором, способствовавшим снижению доходов, стало снижение налоговых ставок на моторное топливо – бензин, дизельное топливо, СУГ.

С другой стороны, увеличились поступления от акцизов на алкогольные напитки и табачные изделия. На это повлияла ставка акцизного налога на подакцизные товары, являющиеся стимуляторами, которая была повышена на основании Закона от 21 ноября 2019 года о внесении изменений в Закон об акцизах с 1 января 2020 года, в том числе: этиловый спирт, пиво, вино, табачные изделия, сушеный табак, инновационные продукты.

Поступления от акцизов на табачные изделия также выросли – они составили 21 460 млн злотых. Они оказались выше прогноза, принятого в Законе о бюджете с поправками, на 4,5%, а по отношению к 2019 году увеличились на 2,7%.

Отмечается, что динамика роста акцизных поступлений медленно снижается, что может быть сигналом для Минфина о необходимости изменения правовых норм, а пандемия COVID-19 не способствует увеличению доходов бюджета.

---

<sup>20</sup> *Отчет об обзоре рынка в Польше, Сбор пустых выброшенных упаковок*, Октябрь 2019, Исследовательско-консалтинговый институт Алмарес ([www.kspt.org.pl](http://www.kspt.org.pl)).

<sup>21</sup> Законодательный вестник от 2020 г., поз. 571.

## **Глава VII. Налог на игорный бизнес - уровень и динамика поступлений в бюджет в 2017-2021 гг.**

В последней, седьмой главе работы представлены размеры и динамика поступлений в бюджет от налога на игорный бизнес. Этот налог занимает последнее, третье место по доходам бюджета после НДС и акциза, и его величина относительно невелика по сравнению с косвенными налогами.

Первая часть главы, охватывающая подразделы 1-5, посвящена правовым основам функционирования налоговой службы с особым акцентом на концессиях и разрешениях как регулируемой деятельности. С другой стороны, вторая часть главы (подглавы: 6-7) непосредственно относится к теме и представляет уровень и динамику доходов бюджета от налог на азартные игры, принимая во внимание его позицию по отношению к косвенным налогам (подглава 7). Рассмотрение завершается выводами, определенными в подразделе 8.

С 1 января 2010 года вступил в силу Закон от 19 ноября 2009 года об азартных играх, который в правовых отношениях заменил собой действующий Закон об играх и взаимном пари.<sup>22</sup> Закон от 19 ноября 2009 г. был изменен Законом от 15 декабря 2016 г. о внесении изменений в Закон об азартных играх и некоторые другие законы.<sup>23</sup> Он определяет условия организации азартных игр и правила ведения деятельности в этой сфере, а также правила налогообложения налогом на азартные игры, именуемым в дальнейшем налогом на игры.<sup>24</sup> Согласно его формулировке, «деятельность в области азартных игр, пари и игр на игровых автоматах составляет три отдельные категории, что подтверждается содержанием дальнейших положений Закона, касающихся непосредственно отдельных сфер этой деятельности, особенно в части условия проведения игр».

В связи со вступлением Польши в Европейский Союз в Польше вступило в силу право Сообщества. Законом ЕС, регулирующим объем налога на азартные игры, является Директива 2006/112/ЕС Совета от 28 ноября 2006 г. об общей системе налога на добавленную стоимость.<sup>25</sup>

В случае со странами Евросоюза в сфере налогообложения выигрышей используются различные правовые конструкции. Это связано с тем, что регулирование рынка азартных игр является обязанностью государств-членов. Современный игорный

---

<sup>22</sup> Законодательный вестник от 2022 г., поз. 888 с изменениями.

<sup>23</sup> Законодательный вестник от 2017 г., поз. 88

<sup>24</sup> Закон от 19 ноября 2009 г. об азартных играх (Законодательный вестник от 2022 г., поз. 888), ст. 1.

<sup>25</sup> D.U.U.E L 347 от 11.12.2006 г., стр. 1 с изменениями.



бизнес — это глобальная индустрия в виде государственных, муниципальных и частных лотерей, коммерческих казино, игровых автоматов, тотализаторов и букмекерских контор. Доходы от азартных игр должны существенно пополнять государственный бюджет.

Структура налога отличается от структуры двух других налогов. В отличие от НДС и акциза, которые могут взиматься с одного и того же товара одновременно, налог на азартные игры не объединяется с другими налогами с оборота. Специфика этого налога заключается в том, что его материальная сфера касается деятельности, требующей строгого нормирования со стороны государства.

Налоговое обязательство по налогу на азартные игры возникает в день начала деятельности, и налоговым бременем облагаются только организаторы игр и пари, а не участники. Плательщиками налога являются лица, организующие игру на основании соответствующего разрешения с момента начала осуществления этой деятельности.

В соответствии со ст. 73-74 Закона от 19 ноября 2009 года об азартных играх, в случае налога на азартные игры существует разнообразие как процентной ставки налога, так и налоговой базы. Самая низкая процентная ставка составляет 2,5%, а самая высокая — 50%.

Следует отметить, что организация азартных игр, пари, карточных игр и игр на игровых автоматах и ведение деятельности в этой сфере допускается на основании соответствующей лицензии, разрешения или уведомления.<sup>26</sup> Таким образом, игорная деятельность в Польше ограничивается выдачей разрешений или концессий.

Закон об азартных играх в ст. 3 различают также игровые залы, работающие на основании полученного разрешения. К ним относятся азартные игры, игры на игровых автоматах, бинго с наличными, взаимные ставки, розыгрыши лотерей, рекламные лотереи и аудиотелевизионные лотереи.

Количество казино в Польше ограничено. В городах до 250 тыс. Только одно казино может быть расположено на одно население. За каждое последующее число 250 000 жителей, количество казино увеличивается на одно. Однако общее количество казино в провинции не может превышать одно казино на каждые полные 650 000 человек жители провинции.<sup>27</sup>

---

<sup>26</sup> Закон от 19 ноября 2009 г. об азартных играх (Законодательный вестник от 2022 г., поз. 888), ст. 3.

<sup>27</sup> Закон от 19 ноября 2009 г. об азартных играх (Законодательный вестник от 2022 г., поз. 888), ст. 15.

**Таблица 7.3. План и исполнение поступлений в государственный бюджет охотничьего налога на 2017-2021 годы.**

Год	План (в миллионах)	Исполнение (в миллионах)	Выполнение плана (в %)
2017	1.709,0	0 1.640,2	96,0
2018	1.914,0	1.901,9	99,4
2019	2 080 000	2 336 574	112,3
2020	2 300 00	2 337 873	101,6
2021	3 000 000	3 048 900	101,6

Источник: Собственное исследование на основе *Analiz wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej za lata 2017- 2021* (Najwyższa Izba Kontroli).

В 2017 году макроэкономические условия оказались более благоприятными, чем прогнозировалось; экономический рост был на уровне 4,6% и был выше, чем заложено в законе о бюджете (3,6%),<sup>28</sup> при этом инфляция оказалась на 0,7 п.п. выше прогноза. Поступления от основных налоговых источников были выше или близки к прогнозируемой сумме, однако по налогу на игорный бизнес величина реализованных доходов бюджета оказалась на 4,0% ниже запланированной.

В 2018 году отмечается, что фактические налоговые поступления оказались выше запланированных на 1,3%, а по сравнению с предыдущим годом - на 10,8%.

Доходы государственного бюджета от налога на азартные игры в 2019 году прогнозировались на уровне 2 080 000 тысяч злотых. Однако они были реализованы на сумму 2 336 574 тыс. злотых. PLN, что означает, что они были выше прогноза на 256 574 тыс. PLN. злотых, то есть на 12,3%.

Доходы государственного бюджета от налога на азартные игры в 2020 году прогнозируются на уровне 2 300 000 тысяч злотых. Однако они были реализованы на сумму 2 337 873 тыс. злотых, что означает, что они были выше прогноза на 37 873 тысячи злотых, то есть на 1,6%. По сравнению с 2019 годом эти поступления были выше на 1 299 тысяч злотых, то есть на 0,06%.

Прогнозируемый доход от налога на азартные игры на 2021 год составил 3 000 000 тысяч злотых. Его производительность была выше на 48 859 тысяч злотых. По сравнению с 2020 годом поступления от этого налога выросли на 710 986 тысяч злотых.

<sup>28</sup> Закон от 16 декабря 2016 г., Закон о бюджете на 2017 г. (Законодательный вестник от 2017 г., № 108, поз. 1262).

На протяжении 2019-2021 годов поступления от налогов на азартные игры характеризовались тенденцией к увеличению. Увеличение доходов от указанного налога связано, прежде всего, с увеличением количества субъектов, организующих азартные игры.

Следует подчеркнуть, что ограничения, введенные после начала эпидемии COVID-19, включая временное прекращение деятельности и отмену спортивных мероприятий, повлияли на доходы, генерируемые отдельными игровыми секторами. Онлайн-казино объявили налог на 30,2%, т. е. 138,3 млн злотых, ниже, чем в 2019 году. более чем в два раза выше, чем в 2019 г., т. е. на 83,8 млн злотых. Налог, заявленный букмекерским сектором, имел наибольшую долю в структуре доходов. Выручка от этого составила 874 млн злотых и была на 6,1% выше, чем в 2019 году.

Ситуация с пандемией позволила ускорить развитие онлайн-гемблинга. Продажи игр казино через Интернет выросли более чем в два раза, что привело к увеличению налога на азартные игры на 105% по сравнению с предыдущим годом. С другой стороны, налог на ставки увеличился в 2020 году в целом на 6,1%, из которых рост онлайн-канала составил 13,6%, а наземный канал зафиксировал снижение на 23,6%. В результате перехода игроков в онлайн доля онлайн-продаж взаимных ставок увеличилась с 80% в 2019 году до 85% в 2020 году.

Подводя итог, можно сказать, что важнейшим источником пополнения государственного бюджета являются налоговые поступления. В структуре налоговых доходов преобладают косвенные налоги. Среди косвенных налогов наиболее важную роль играют поступления от НДС и акцизов. С другой стороны, доля игорного налога в доходах государственного бюджета находится на предельном уровне 9-10%. Как видно из представленной таблицы за 2017-2021 годы, существуют зависимости по налогам между предполагаемым планом и уровнем поступлений в государственный бюджет.

Налог на азартные игры в анализируемые годы, как и все косвенные налоги, имел тенденцию к росту. В 2020 году он был выше на 0,05%, чем в 2019 году. В 2021 году он значительно увеличился по сравнению с 2020 годом и составил 30,4%. Несмотря на начало пандемии и ограничения и введение различных ограничений на игорную деятельность, сохраняется тенденция высокого роста поступлений налога на игорный бизнес в государственный бюджет (2021 г.). Это говорит о том, что интерес к азартным играм за последний год вырос, а с учетом времени пандемии наибольший показатель отразился на играх через интернет.

### **III. ВКЛАД В РАЗВИТИЕ НАУКИ**

В результате проведённого научного исследования:

1) подчеркнуто, насколько важную роль играют косвенные налоги в бюджетных поступлениях, а их роль - начиная с 1993 года, - успешно возрастает. Кроме того, было отмечено, что на поведение налогоплательщиков, особенно НДС, существенно влияет плоскость налогового законодательства, которое было смоделировано на основе примера решений, принятых в Англии, и - в значительной степени - не соответствовало польской экономической реальности,

2) установлено, что избежание налогообложения в Польше часто путают с уклонением от уплаты налогов. Избежание налогообложения - это не нарушение закона, а поведение налогоплательщиков, направленное на снижение налогового бремени.

Тема избежание налогообложения была сужена путём анализа этого явления и условий налогового законодательства, особенно после вступления Польши в ЕС,

3) доказано, что процесс гармонизации в значительной степени изменил функционирование косвенных налогов, особенно в контексте НДС и акцизов,

4) доказано, что основополагающим фактором, определяющим фактическую фискальную эффективность, является конструкция (структура) налога (среди которых, например: субъекты и объекты, налоговые ставки), которая вызывает определённые реакции у налогоплательщиков и изменения в среде сбора налогов.

А в наиболее важных, с фискальной точки зрения, налогах (НДС, акциз) выступают тесные взаимосвязи между изменениями в их конструкции (структуре) и уровне поступлений в государственный бюджет.

### **IV. ПРАКТИЧЕСКОЕ И ТЕОРЕТИЧЕСКОЕ ПРИМЕНЕНИЕ**

1) в контексте налоговых доходов определены их проблемные области, указывающие на ряд факторов, их обуславливающих,

2) в контексте публичных доходов разработан новый теоретический и методологический подход в области экономических исследований в публичном секторе Польши,

3) выявлены причины относительно низкой эффективности налоговых доходов от косвенных налогов, указывающие не только на факторы экономического характера,

но и на действия налоговых органов по принуждению к исполнению публичных нормативных обязательств,

4) установлено, что в Польше начался процесс «демонтажа» существовавшего до сих пор способа деятельности органов публичной власти, и начался процесс активной политики, направленной на усовершенствование системы налогообложения для обеспечения оптимальной реализации фискальной функции,

5) сформулированы рекомендации, выполнение которых позволит повысить эффективность налоговой системы, и - как следствие, - увеличить поступление доходов в центральный государственный бюджет.

## **V. Перечень научных публикаций по теме диссертации**

### **Статьи в журналах, индексируемых в scopus/web of science**

1. Bożena Sowa, *Value Added Tax in Turnover within the European Union (Selected Aspects)* [in:] *Global Economic Crisis and Countries of Central & Eastern Europe, Geopolitical Studies* - 2009, vol. 15, ISSN 1429-009X, стр. 99-108, Scopus.

2. Bożena Sowa, *The impact of the tax harmonization process (on the example of VAT) in selected EU 25 countries on budget revenues – a comparative analysis*, *Business Management* 3/2022, ISSN: 0861 6606-Print Edition; ISSN: 2534-8396-Electronic Edition, стр. 17-31.

### **Публикации в научных журналах, непосредственно связанных с темой диссертации**

1. Bożena Sowa, *Zakres dostosowania polskich podatków pośrednich do prawa UE ze szczególnym uwzględnieniem podatku akcyzowego*, Politechnika Rzeszowska, *Zeszyty Naukowe*, seria: Zarządzanie i Marketing – Zmiany gospodarcze i społeczne w integrującej się Europie – 2006, Nr 226 (zeszyt 6), ISSN 1234-3706, стр. 295-306.

2. Bożena Sowa, *Opodatkowanie podatkiem od towarów i usług (VAT) działalności transportowej w Unii Europejskiej. Wybrane aspekty* [w:] *Zeszyty Naukowe Politechniki Rzeszowskiej* nr 272, seria: Zarządzanie i Marketing, - 2010, nr 17 vol. 272, ISSN 1234-3706, стр. 375-388.

3. Bożena Sowa, *Analiza dochodów własnych jednostek samorządu terytorialnego (ze szczególnym uwzględnieniem podatków i opłat lokalnych) na przykładzie Gminy*

*Bilgoraj*, Zeszyty Naukowe Szkoły Głównej Gospodarstwa Wiejskiego w Warszawie, seria: *Ekonomika i Organizacja Gospodarki Żywnościowej* – 2010, Nr 81, ISSN 2081-6979, str. 147-156. (Google Scholar Citations)

4. Bożena Sowa, *Przychody podatkowe osiągnane przez osoby fizyczne z tytułu prowadzonej działalności gospodarczej – analiza wybranych aspektów*, Zeszyty Naukowe Politechniki Rzeszowskiej, seria: *Zarządzanie i Marketing* – 2012, vol. 285, nr 19 (3/2012); p-ISSN-1234-3706; str. 95-118. (Google Scholar Citations)

5. Bożena Sowa, *Podatek akcyzowy na tle innych form opodatkowania konsumpcji*, *Modern Management Review MMR* – 2013, vol.18, nr 20 (2/2013), p-ISSN 2300-6366, e-ISSN 2353-0758; str. 69-84. (Google Scholar Citations, IndexCopernicus 2013- 5.44, ERIHPLUS)

6. Bożena Sowa, *Harmonizacja podatku akcyzowego jako istotny czynnik integracji gospodarczej [w:] Nierówności społeczne a wzrost gospodarczy*, 2014, nr 37 (1/2014), ISBN 978-83-7996-020-0, ISSN 1898-5084, str. 454- 477. (Google Scholar Citations)

7. Bożena Sowa, *Wewnątrzspółnotowe świadczenie usług*, *Košická Bezpečnostná Revue* - 2014, nr 1, ISSN 1338-4880, str. 178-191.

8. Bożena Sowa, *Wewnątrzspółnotowa dostawa towarów i usług (WDT) - analiza wybranych zagadnień*, *Współczesne problemy zarządzania*, seria: *Rachunkowość i Podatki*, Zeszyty Naukowe Państwowej Wyższej Szkoły Techniczno - Ekonomicznej im. Ks. B. Markiewicza w Jarosławiu, 2014, nr 4, ISSN 2300-5157; ISBN 978-83- 63909-49-9, str. 65-79.

9. Bożena Sowa, *Przedsiębiorstwo jako podatnik podatku od towarów i usług (VAT)*, *Modern Management Review MMR* - 2014, vol. 19 nr 21 (1/2014), p-ISSN 2300-6366, e-ISSN 2353-0758, str. 139-155. (Google Scholar Citations, IndexCopernicus 2014- 66.36)

10. Bożena Sowa, *Polityka fiskalna państwa*, *Administracja. Teoria - Dydaktyka - Praktyka* 2015, nr 1 (38), ISSN: 1896-0049, str. 103-136.

11. Bożena Sowa, Paweł Dziekański *Financial economy principles of the budgetary units*, News of Science and Education (Economic Science Law) - 2015, Nr 9 (33), ISSN 2312-2777, стр. 93-103.

12. Bożena Sowa, *Opodatkowanie podatkiem VAT rolnictwa w Polsce*, Košická Bezpečnostná Revue - 2015, nr 2, ISSN 1338-4880, стр. 307-315.

13. Bożena Sowa, Paweł Dziekański, *Zasady podatkowe jako wyznaczniki racjonalnego systemu podatkowego*, Современный Научный Вестник, Научно - теоретический и практический журнал, Серия: Экономические науки Государственное управление - 2015, nr 4 (251), ISSN 1561-6886, стр. 112-123.

14. Bożena Sowa, Antoni Olak, *Budżet zadaniowy jako nowa metoda zarządzania finansami publicznymi*, Modern Management Review – 2015, vol. 20, nr 22 (3/2015), p-ISSN 2300-6366, e-ISSN 2353-0758, стр. 145-158. (IndexCopernicus 2015 – 77.94, ERIHPLUS)

#### **Книги**

1. Bożena Sowa, *Harmonizacja podatków bezpośrednich jako element konkurencji podatkowej*, Politechnika Lubelska Lublin 2014, ISBN: 978 – 83 -7947 – 134– 8, стр. 172.

#### **Главы книги**

1. Bożena Sowa, *Budżet i polityka fiskalna rządu* [w:] *Ekonomia* (red.) K. Gardjan, M. Kurek, B. Sowa, S. Zabrowarny, Wyższa Szkoła Administracji i Zarządzania w Przemysłu, Podręczniki Uczelniane Nr 77, Przemysł 2004, ISBN 83-89473- 12-7, стр. 244-262.

2. Bożena Sowa, Paulina Filip, *Konkurencja podatkowa jako efekt globalizacji gospodarki światowej* [w:] *Najnowsze zmiany polskiego prawa prywatnego i publicznego, a funkcjonowanie rynków finansowych*, Towarzystwo Naukowe Organizacji i Kierownictwa O/Rzeszów, Rzeszów 2008, ISBN 978-83-61312-24-6, стр. 61-72. (Google Scholar Citations)

3. Bożena Sowa, *Zarządzanie podatkami w sektorze MMSP - wybrane aspekty* [w:] *Zarządzanie wobec współczesnych wyzwań społeczno-ekonomicznych*, Joanna Wiażewicz (red.), Politechnika Rzeszowska, Rzeszów 2013, ISBN 978-83-7199-870-8, стр. 189-214.

4. Bożena Sowa, *Czynniki kształtujące cenę benzyny w Polsce ze szczególnym uwzględnieniem podatków i opłat* [w:] Europejski wymiar bezpieczeństwa energetycznego a ochrona środowiska. Bezpieczeństwo - Edukacja - Gospodarka. Ochrona Środowiska. Polityka - Prawo - Technologie. Red. naukowa: P. Kwiatkiewicz, R. Szczerbowski i inni, Wyd. Fundacja na rzecz Czystej Energii, Poznań 2014, ISBN: 978-83-64541-02-5, str. 655-670.
5. Bożena Sowa, *Budżet i polityka fiskalna państwa* [w:] *Ekonomia, wybrane zagadnienia mikro i makroekonomii*, W. Kalita, M. Kurek, L. Piczak, B. Sowa, Wyższa Szkoła Prawa i Administracji, Rzeszów -Przemysł 2014, ISBN 978-83-63666-19-4, str. 195-213.
6. Bożena Sowa, *Налоговая Система Польши и налогообложение хозяйственной деятельности физических лиц* [w:] Потенциал предпринимательства в Польше и Украине: механизмы и регулирования, под редакцией академика д.э.н. профессора Буркинського Б.В. д.и.н., профессора Вежбеньса В., wyd. Государственная Высшая Техничко - Экономическая Школа в Ясослве (Институт Экономики и Управления), Институт проблем рынка и экономико экологических исследований НАН Украины, Одесса, Ярослав 2014, ISBN 978-83-63909-43-7, стр. 37-52.
7. Bożena Sowa, Antoni Olak, *Analysis of budgetary revenues with particular emphasis on tax revenues* [w:] *Aeronautica XV: proceedings of the International conference (First Edition)*, Lublin University of Technology, Faculty of Management, Department of Economics and Management of Economy; Czech Technical University in Prague, Faculty of Transportation Sciences, Department of Air Transport, 2015, nr 1, ISBN: 978-83-749-149-2, str. 181-185.
8. Bożena Sowa, *Podatek dochodowy w działalności gospodarczej przedsiębiorstw* [w:] *Bezpečnostné Forum 2015, Volume of Scientific Papers, II. Volume: European Security space in the Context of Ukraine Crisis*, 2015, ISBN: 978-80-557-0849-2, str. 628-640.
9. Bożena Sowa, Antoni Olak, *Harmonizacja podatków pośrednich w Polsce* [w:] *Medzinárodný vedecký zborník II.2015*, ISBN: 978 - 86 - 80394 - 01 -5, str.140-151.
10. Bożena Sowa, *Ograniczenia budżetowe* [w:] *Mechanizmy gospodarki rynkowej* pod red. M. Kurka, Wyższa Szkoła Prawa i Administracji Rzeszów-Przemysł, Rzeszów- Przemysł 2015, ISBN: 978-83-63666-79-8, str. 57-60.



## ДЕКЛАРАЦИЯ

от **Bożena Agnieszka Sowa, PhD**

Я заявляю, что вклады в его диссертацию являются моей личной работой, они оригинальны и не повторяют вклады из диссертации для получения образовательной и научной степени «Philosophae Doctor».

Подпись



Bożena Agnieszka Sowa, PhD