



Tomasz Tratkiewicz

Ministerstwo Finansów
Departament Podatku od Towarów i Usług
tomasz.tratkiewicz@mf.gov.pl

LUKA W VAT – SPOSOBY PRZECIWDZIAŁANIA W POLSCE I UNII EUROPEJSKIEJ

Streszczenie: Celem niniejszego artykułu jest zarysowanie obszarów, w których według autora dochodzi do uszczupień w VAT w Polsce, a także diagnoza przyczyny tego stanu rzeczy oraz przedstawienie propozycji działań naprawczych. Wstępnie oceniono również ostatnią inicjatywę Komisji Europejskiej, zmierzającą do podjęcia zdecydowanych działań, nakierowanych m.in. na zwalczanie coraz większej ilości oszustw.

Słowa kluczowe: VAT, luka podatkowa, oszustwa podatkowe, dochody budżetowe.

Wprowadzenie

VAT¹ stanowi istotne i coraz większe źródło dochodów w Unii Europejskiej – w 2014 r. wpływy z VAT wyniosły niemal 1 bln EUR, co odpowiada 7% unijnego PKB [Komunikat Komisji, 2016]. W Polsce VAT jest najważniejszym źródłem dochodów podatkowych budżetu państwa, którego jednak zaplanowanie i wykonanie nastęrcza w ostatnich latach ogromnych trudności [Tratkiewicz, 2014]. Przyczyn tego stanu rzeczy jest wiele, nie można jednak pominąć pojawiających się głosów w doktrynie podatkowej, że konieczna jest weryfikacja koncepcji i funkcjonowania VAT, przede wszystkim dlatego, że jest on przyczyną uszczuplenia dochodów (wyłudzeń) [Owsiak, 2016]. Należy zatem postawić pytanie o źródła tych uszczupień, a także o sposoby przeciwdziałania im, tak aby zapobiec obserwowanej w ostatnich latach stagnacji dochodów z tego podatku i uczynić z niego rzeczywiście wydajne narzędzie polityki fiskalnej. W dys-

¹ W niniejszym artykule VAT oznacza zarówno podatek od towarów i usług, jak i podatek od wartości dodanej.

kusji nad tym zagadnieniem należy przywołać zarówno badania oraz inicjatywy podejmowane na forum Unii Europejskiej (system VAT jest przecież zharmonizowany w UE), jak i próby zgłębienia tego problemu z perspektywy krajowej, co może stać się przyczynkiem do rozpoczęcia szczegółowych badań i formułowania zaleceń w zakresie poprawy wydajności fiskalnej w tym kluczowym dla budżetu państwa podatku.

Celem niniejszego artykułu jest – z uwagi na ograniczenia publikacyjne – przede wszystkim zarysowanie obszarów, w których według autora dochodzi do uszczupień w VAT w Polsce, a także diagnoza przyczyny tego stanu rzeczy oraz przedstawienie propozycji działań naprawczych. Wstępnie oceniono również ostatnią inicjatywę Komisji Europejskiej, zmierzającą do podjęcia zdecydowanych działań, nakierowanych m.in. na zwalczanie coraz większej ilości oszustw. W opracowaniu zastosowano metodę studiów literaturowych oraz analizę regulacji prawnych i orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.

1. Rozkład luki w VAT w Polsce

Luka w VAT jest wskaźnikiem efektywności egzekwowania VAT i przestrzegania wypełniania obowiązków w tym podatku, dostarcza bowiem przybliżonych danych w zakresie wysokości strat wynikających z oszustw, unikania i uchylania się od podatku, bankructw, niewypłacalności czy błędów w kalkulacji podatku. System VAT, choć oparty na samokontroli podatników, okazał się niestety bardzo podatny na oszustwa podatkowe, m.in. wskutek złożonego mechanizmu rozliczania się podatników z organami podatkowymi, co obniża istotnie jego wydajność [Neal, 2007]. Oszustwa podatkowe oraz unikanie opodatkowania VAT mają bowiem bezpośredni negatywny wpływ na wysokość poboru tego podatku. Luka w VAT jest różnicą między wartością całkowitych zobowiązań w VAT (*The VAT Total Tax Liability*) a wartością rzeczywistych wpływów w ujęciach bezwzględny lub procentowy. Całkowite zobowiązanie w VAT obejmuje teoretyczne wpływy wynikające z obowiązujących przepisów regulujących VAT w sposób bezpośredni (akty prawne regulujące ten podatek) oraz pośredni (akty prawne związane z poborem tego podatku, np. ogólne prawo podatkowe) [www 7].

Luka w VAT jest szacowana na zlecenie Komisji Europejskiej, we współpracy z administracjami państw członkowskich Unii Europejskiej. Ostatnio dostępne dane (dotyczące 2013 r.) są niepokojące. O ile średnia dla Unii Europejskiej pozostała (w stosunku do 2012 r.) na tym samym poziomie – 15,2%, to w przypadku

Polski nie tylko była znacząco wyższa niż średnia (26,7% w 2013 r.) [www 7], ale od kilku lat obserwuje się trend rosnący, co obrazuje tabela 1.

Tabela 1. Luka w VAT w Polsce w latach 2004-2013 (w mln zł)

Wyszczególnienie	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
VAT „teoretyczny”	84 205	89 030	97 412	107 936	121 576	125 852	136 153	154 832	158 817	161 767
VAT faktyczny	66 389	75 608	86 717	98 384	102 822	100 568	110 946	124 820	118 740	118 961
Luka w VAT	17 815	13 422	10 695	9 552	18 754	25 284	25 207	30 012	40 077	42 806
Udział luki w VAT „teoretycznym”	21,2%	15,1%	11,0%	8,8%	15,4%	20,1%	18,5%	19,4%	25,2%	26,5%

Źródło: Ministerstwo Finansów, Departament Podatku od Towarów i Usług, materiały niepublikowane.

Wprawdzie dane szacowane przez resort finansów nieznacznie się różnią od tych przygotowywanych na rzecz Komisji Europejskiej, ale różnice te są praktycznie nieistotne, w szczególności dla badania trendu rozwoju tego zjawiska w Polsce. Trend jest natomiast niepokojący. O ile nie budzi zdziwienia wzrost luki podatkowej w 2009 r. (roku, w którym nastąpiło wyraźne spowolnienie tempa wzrostu PKB, a z punktu istotności czynników wpływających na wielkość wpływów VAT – nieznaczne spowolnienie spożycia indywidualnego i ujemne tempo wzrostu zakupów netto sektora instytucji rządowych i samorządowych), to musi niepokoić minimalne tylko ograniczenie luki w 2010 r., mimo powrotu na ścieżkę wyższego wzrostu gospodarczego oraz poprawy spożycia indywidualnego (najważniejszego składnika bazy VAT). Alarmujący jest też wzrost luki w kolejnych latach, aż do osiągnięcia rekordowego poziomu w 2013 r. Należy zwrócić uwagę, że od 2010 r. zaczęto stopniowo liberalizować nie tylko przepisy ustawy o podatku od towarów i usług (np. wprowadzenie dla wszystkich podatników VAT składania deklaracji kwartalnych czy zniesienie sankcji w VAT), lecz również przepisy w zakresie Kodeksu karnego skarbowego i inne przepisy mające wpływ na podmioty prowadzące działalność gospodarczą. Zmiany te zmierzały w kierunku ułatwienia prowadzenia działalności gospodarczej, łącznie z ograniczeniami częstotliwości i długości kontroli podatkowych. W tym czasie da się także zauważyć działania ułatwiające rejestrację firm czy otrzymywanie numeru identyfikacji podatkowej. Można analizować, jak wielki wpływ miały te różnorodne działania na tak istotny wzrost luki w VAT, choć z punktu widzenia konieczności podjęcia skutecznych działań nakierowanych na jej ograniczenie, efektywniejsze będzie zdiagnozowanie, które z elementów w luce są najważniej-

sze. Autorowi nie są znane opracowania, które w sposób kompleksowy na poziomie Unii Europejskiej badałyby to zagadnienie. Potwierdza to również inicjatywa Komisji Europejskiej z kwietnia 2016 r., aby zacząć mierzyć komponent luki dotyczący oszustw, co oznacza, że poszczególne elementy luki nie są mierzone lub jeśli są, to nie w sposób systematyczny [www 1]. Można tutaj jedynie wspomnieć o badaniach prowadzonych na zlecenie Komisji Europejskiej w wybranych państwach członkowskich Unii Europejskiej, dotyczących wielkości części luki w VAT odpowiadającej za oszustwa w transakcjach wewnątrzspółnotowych, typu „znikający podatnik” (*Missing Traders Intra-Community Transactions*). Z badań tych wynika, że za około 20% luki w VAT odpowiadają właśnie te oszustwa (*frauds*), podczas gdy wielkość wszystkich oszustw w luce VAT szacuje się na 36% [www 7]. Gdyby te wartości odnieść do warunków polskich, to przy szacowanej dla 2013 r. luce na poziomie 42,5 mld zł, komponent odpowiadający za oszustwa wyniósłby 15,3 mld zł, podczas gdy utracone dochody z szarej strefy były szacowane na 24 mld zł [www 10]. W warunkach polskich „dekompozycji” luki w VAT podjął się G. Poniatowski [www 9]. Z przeprowadzonych przez niego badań można wywnioskować, że w 2013 r. istotną część luki w VAT w Polsce stanowiło zawyżanie zwrotów podatku (32%), co przede wszystkim ma źródło w wykorzystywaniu do odliczenia podatku faktur, które w świetle przepisów ustawy o podatku od towarów i usług nie kwalifikują się do takiego odliczenia. Dużo mniejszy komponent luki dotyczył przestępstw typu „znikający podatnik” (11%). W przedstawionych wynikach nie wskazano jednak metodyki przeprowadzonych szacunków. Nie jest również jasne, czy elementy odnoszące się do zawyżania zwrotów podatku i oszustw typu „znikający podatnik” nie nakładają się na siebie. Należy bowiem zwrócić uwagę, że uczestniczenie w sposób świadomy lub prawie świadomy (podatnik „wiedział lub mógł wiedzieć”, że uczestniczy w oszustwie), co często ma miejsce w transakcjach typu „znikający podatnik”, pozbawia takiego podatnika zgodnie z unijnym orzecznictwem prawa do odliczenia VAT naliczonego Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej [C-354/03, pkt 58; C-439/04, pkt 45; C-80/11, pkt 37; C-33/13, pkt 36]. Też o istotnej, w dodatku rosnącej roli „pustych” faktur oraz faktur dotyczących transakcji karuzelowych² w kształtowaniu luki VAT w Polsce potwierdzają wyniki kontroli skarbowej, która w 2015 r. ujawniła fikcyjne faktury na kwotę blisko 82 mld zł, podczas gdy w 2014 r. kwota ta wyniosła niespełna 34 mld zł, a w 2013 r. niecałe 20 mld zł [www 5]. O skali procederu świadczą również ujawniane publicznie karne postępowania oraz zapadające

² Przez „puste” faktury rozumie się, na potrzeby niniejszego artykułu, faktury niedokumentujące żadnych transakcji (transakcji w rzeczywistości bowiem nie było).

w ich następstwie wyroki w sprawach fikcyjnych faktur, których skala i pewna bezsilność organów administracji podatkowej i skarbowej musi budzić niepokój [www 11]. W sprawozdawczości kontroli skarbowej nie można jednak określić, w jakiej części poczynione ustalenia przypadają na „puste” faktury, a w jakiej na faktury dotyczące transakcji karuzelowych (faktury „pozorowane”), w których „krążyły” towary, a jedynie podatek od tych transakcji będących elementem oszustwa podatkowego nie był wpłacany na jednym lub kilku etapach obrotu. Wydaje się, że wymienione dwa rodzaje operacji oszukańczych („puste” faktury, faktury „pozorowane” w karuzelach podatkowych) są przez organy podatkowe kwalifikowane (od strony „sprzedażowej”) jako „puste” faktury [Ustawa o podatku od towarów i usług, art. 108]. Rozróżnienie tych operacji jest jednak istotne z co najmniej dwóch powodów. Po pierwsze, przy „pustych” fakturach w ramach tzw. „sprzedam koszty” dochodzi zazwyczaj do oszustwa na jednym etapie obrotu; oszustwa, którego realną konsekwencją dla budżetu państwa jest strata w wysokości podatku wykazanego na fakturze (nabywca takich kosztów obniża podatkiem naliczonym z faktury „zakupowej” swój podatek należny od legalnej działalności). Obniżając nielegalnie swoje koszty, działalność takiego podmiotu staje się dodatkowo bardziej konkurencyjna w stosunku do podmiotów uczciwie rozliczających podatek. Po drugie, przy fakturach „pozorowanych” w karuzelach podatkowych, gdzie mamy do czynienia nie z jednym, lecz zwykle z dwoma lub więcej słupami, wymiar na podstawie kilku faktur nie odzwierciedla rzeczywistych strat budżetu państwa, które z reguły są niższe niż prosta suma podatku wykazana w tych fakturach. Dodatkowo, jeśli towary w ramach karuzeli powrócą do Polski [Lipniewicz, 2010], to w końcu podatek zostanie pobrany w Polsce (chyba że towar trafi do szarej strefy), obniżając realne straty budżetowe z karuzeli. Z uwagi na zorganizowany charakter karuzel i duże wolumeny towarów w nich wykorzystywanych, proceder ten jest szczególnie niebezpieczny dla uczciwie działających podatników w branży dotkniętej tym zjawiskiem, gdyż nie są one w stanie cenowo konkurować z oszustami. Niezależnie od tego, jak prawidłowe są szacunki G. Poniatowskiego (element odpowiadający za oszustwa typu „znikający podatnik” jest znacząco mniejszy niż średnia szacowana dla kilku państw członkowskich), to wydaje się, że generalnie wyższy komponent przypadający na oszustwa (43%) niż to wynika z badań w kilku państwach członkowskich (36%) może wynikać z tego, że w warunkach polskich podmioty popełniające nadużycia znacznie częściej wykorzystują w tym procederze „puste” lub „pozorowane” faktury, niż np. zaniżając obroty (choć powszechne postrzeganie tego ostatniego problemu może być inne). Oznacza to, że działania państwa powinny zostać nakierowane przede wszystkim na identyfikowanie „pustych”

i „pozorowanych” faktur. Aby realnie ograniczyć liczbę tego rodzaju faktur, należy skuteczniej weryfikować podmioty, które rejestrują się jako podatnicy VAT, a w przypadku już zarejestrowanych – prowadzić stałą analizę ryzyka i w razie braku kontaktu z podmiotem niezwłocznie wyrejestrowywać go z bazy podatników. Istotny element luki w VAT stanowią również sprzedawane w szarej strefie wyroby akcyzowe, głównie paliwa.

W drugim etapie działań (działania mogłyby być prowadzone równolegle, ale należy mieć na uwadze ograniczone zasoby kontrolne w administracji podatkowej i skarbowej) należałoby skupić się na ograniczaniu zjawiska nierejestrowanych obrotów, zwłaszcza w odniesieniu do paliw.

2. Propozycje działań ograniczających lukę w VAT w Polsce

Przyczyną istotnej części luki w VAT są wystawiane „puste” faktury oraz faktury „pozorowane”, stanowiące element rozliczeń w transakcjach karuzelowych. Podejmowane dotychczas przez organy kontrolne działania wyraźnie nie przynoszą pożądanych rezultatów. Trudno bowiem uznać za takie liczbę i wartość ujawnianych „pustych” i „pozorowanych” faktur, zwłaszcza po wielomiesięcznych kontrolach, gdy podmiotu wystawiającego te faktury dawno już nie ma. Nie wydaje się, aby sytuację tę miały poprawić wprowadzane od dnia 1 lipca 2016 r. znowelizowane przepisy ustawy Ordynacja podatkowa, dotyczące tzw. jednolitego pliku kontrolnego, który byłby na żądanie organu kontrolnego dostarczany na nośniku lub za pomocą środków elektronicznych. Przepisy te niewątpliwie usprawnią kontrolę u podatników wytypowanych na podstawie analizy ryzyka do tej kontroli, ale nie ograniczą znacząco problemu faktur „pozorowanych” w oszustwach karuzelowych i zjawiska „pustych” faktur. Konieczne działania, które przyniosłyby pożądane w tym zakresie rezultaty, to centralizacja i automatyzacja kontroli. Najbardziej skutecznym sposobem na jej realizację jest wprowadzenie centralnego rejestru faktur, który oznaczałby skorelowanie momentu wystawienia faktury z jej przesyłem na serwer administracji podatkowej z jednoczesnym jej udostępnieniem na konto podatkowe nabywcy towaru lub usługi. Wystawienie i przesył mogłyby nastąpić jedynie przez stosowne uwierzytelnienie operacji, co wykluczyłoby „podszywanie” się przestępców pod legalnie działające podmioty. Warunkiem odliczenia podatku przez nabywcę byłoby „posiadanie” faktury na swoim koncie podatkowym. Należy zauważyć, że skrócenie terminu na wystawienie faktury (na moment, ewentualnie dzień dokonania transakcji) pozwoliłoby w praktyce na prowadzenie analityki „na bieżąco”, nie

czekając na wynik okresowego rozliczenia podatnika. Wskazania jednak wymaga, że w Unii Europejskiej jeszcze żadne państwo członkowskie nie wprowadziło takiego informatycznego projektu. W kierunku tego rozwiązania wydaje się zmierzać Hiszpania, która planuje od 2017 r. wprowadzić obowiązek przesyłu m.in. danych z faktur, początkowo przez dużych podatników, podatników wykazujących zwroty VAT w rozliczeniach miesięcznych oraz będących członkami grup vatowskich. Dane z faktury byłyby wysyłane w terminie 4 dni od jej wystawienia [www 6]. Model hiszpański przypomina w początkowej wersji bardziej rozwiązanie zbliżone do jednolitego pliku kontrolnego niż centralnej bazy faktur, z tym że szybciej pozyskiwanego. Zaawansowany model pobierania elektronicznie danych o transakcjach posiada Portugalia; jest on zbliżony do jednolitego pliku kontrolnego, ale obejmuje również dane z transakcji na rzecz indywidualnych klientów. Pozytywnie trzeba ocenić determinację resortu finansów w kwestii wdrożenia centralnego rejestru faktur. Pojawiają się nawet wypowiedzi członków kierownictwa tego resortu, że rozwiązanie to mogłoby być już wdrożone w 2017 r. [www 2]. W ocenie autora niniejszego artykułu należy dążyć do jak najszybszego wprowadzenia tego rejestru, jednak ryzyko związane ze skalą przedsięwzięcia i jej nowatorskim (przynajmniej w warunkach europejskich) charakterem skłania do rekomendowania rozwiązania przejściowego, polegającego na comiesięcznym raportowaniu części danych, objętych jednolitym plikiem kontrolnym, dotyczących podstawowych danych z faktur zakupowych i sprzedażowych. Ten rodzaj raportowania można byłoby bez większych przeszkód wprowadzić w 2017 r. i pozostawić dla najmniejszych podatników (jako opcja) po wprowadzeniu centralnego rejestru faktur. Takie raportowanie, które byłoby dokonywane wyłącznie drogą elektroniczną, zostało wdrożone na Słowacji i w Estonii (2014 r.), a od 2016 r. w Czechach, przynosząc bardzo dobre efekty budżetowe. Samo raportowanie nie ograniczy oczywiście nieuzasadnionego odliczania VAT-u, konieczne jest stworzenie centralnego ośrodka analitycznego, który przetwarzałby dane pozyskiwane z raportów automatycznie, zestawiając je z innymi danymi, np. z deklaracji, rejestrów będących w gestii administracji podatkowej i skarbowej, ale też z krajowego rejestru sądowego czy innych publicznych rejestrów i baz. Rezultatem tych prac byłoby szybkie typowanie do czynności sprawdzających lub kontroli, również tych prowadzonych z za biurka, np. z wykorzystaniem możliwości, jakie daje jednolity plik kontrolny.

Zmniejszenie liczby „pustych” faktur lub faktur „pozorowanych”, wystawianych w procedurze karuzel VAT-owskich, można również osiągnąć przez staranną weryfikację podmiotów w procesie rejestracyjnym dla VAT. Przedsiębiorstwa osób, które zostały np. skazane za przestępstwa gospodarcze, nie po-

winny być w ogóle rejestrowane (chyba że kara się „zatarła”), a podmioty o ryzykownym profilu, np. podające jako miejsce działalności wirtualne biuro, mogłyby przykładowo składać kaucję gwarancyjną. Zjawisko karuzel VAT-owskich może zostać także ograniczone przez likwidację deklaracji kwartalnych i obowiązków składania wyłącznie miesięcznych deklaracji, gdyż różne okresy sprawozdawcze są wykorzystywane przez nieuczciwe podmioty.

W przypadku karuzel VAT-owskich, których wyeliminowanie w danej branży może być za pomocą kontroli trudne lub rodziłoby nadmierne koszty, możliwe jest również sięgnięcie po rozwiązanie odwróconego obciążenia, które oznacza, że podatek należny rozliczany jest przez nabywcę towaru lub usługi (będącego podatnikiem, w warunkach polskich podatnikiem zarejestrowanym jako VAT czynny) w deklaracji podatkowej, stając się jednocześnie podatkiem naliczonym do odliczenia. Zastosowanie odwróconego obciążenia powoduje, że podatek pobierany jest właściwie na ostatnim etapie obrotu (sprzedaż do konsumenta). Odwrócone obciążenie oznacza, że nie ma możliwości uszczuplenia podatku w sposób stosowany w karuzelach VAT-owskich, istnieje jednak ryzyko, że podatek może nie być pobrany w ogóle, np. gdy konsument podszyje się pod podatnika. Rozwiązanie odwróconego obciążenia nie rozwiązuje systemowo problemu oszustw karuzelowych (przestępcy z branży objętej tym rozwiązaniem mogą przerzucić się do innej branży), ale wprowadzone sektorowo może okazać się skuteczne (w warunkach polskich wprowadzenie odwróconego obciążenia w branży stalowej okazało się budżetowo korzystne [www 8]).

W kwestii ograniczenia szarej strefy w branży paliwowej należałoby podjąć działania uszczelniające przywóz paliwa z innych państw członkowskich. Wśród podmiotów posiadających koncesję w Polsce na obrót paliwem z zagranicą pojawiły się bowiem firmy zagraniczne nierozliczające VAT-u w Polsce, co rodzi podejrzenie, że przywożone za ich pośrednictwem paliwa mogą w ogóle nie opuszczać terytorium Polski. Dodatkowo należałoby uszczelnić obrót detaliczny tymi towarami. Proponuje się, aby w tym celu w ramach projektu długoterminowego zastąpienia obecnie stosowanych kas rejestrujących kasami on-line, zacząć wymianę kas właśnie od branży paliwowej. Zastosowanie tego rodzaju kas należałoby następnie rozszerzyć na pozostałe branże, poczynając od branży napraw samochodowych i gastronomii, w których to branżach według GUS szara strefa w relacji do PKB jest najwyższa [www 10].

3. Luka w VAT – kontekst unijny

Problemowi rosnącej luki w VAT Komisja Europejska poświęciła szczególną uwagę w opublikowanym w dniu 7 kwietnia 2016 r. Komunikacie dotyczącym planu działania w sprawie VAT. Według Komisji istnieje pilna potrzeba działań w trzech obszarach: zwiększenia skuteczności współpracy administracyjnej, poprawy w zakresie dobrowolnego przestrzegania przepisów oraz wspólnego usprawnienia funkcjonowania europejskich administracji podatkowych. Wśród działań legislacyjnych według Komisji najlepszym rozwiązaniem dla Unii Europejskiej jako całości byłoby opodatkowanie dostaw towarów między przedsiębiorcami (B2B) w obrębie jednolitego rynku w taki sam sposób, jak w przypadku dostaw krajowych. Odnośna zmiana powinna ograniczyć liczbę przypadków oszustw transgranicznych w Unii Europejskiej o około 40 mld EUR (80%) rocznie. Komisja zwraca też w dokumencie uwagę na niektóre wnioski państw członkowskich o wprowadzenie ogólnego systemu odwróconego obciążenia w ich systemach krajowych. Chociaż wspomniane wnioski wykraczają poza możliwości przewidziane w dyrektywie VAT i wymagają w tym zakresie zmiany prawodawczej, to Komisja zamierza potraktować te wnioski poważnie oraz dogłębnie ocenić ich skutki polityczne, prawne i ekonomiczne. Komisja zadeklarowała państwom najbardziej dotkniętym oszustwami szybkie wdrożenie kompleksowych programów reform opartych na starannej analizie luki w VAT i systemów oszustw, a także wykorzystanie najlepszych praktyk, przy wsparciu finansowym i wykorzystaniu wiedzy fachowej administracji podatkowych osiągających dobre wyniki w tym obszarze.

Przedstawiona oferta Komisji rozwiązania problemu luki w państwach członkowskich najbardziej dotkniętych oszustwami zdecydowanie rozczarowuje, prowadzi bowiem do wniosku, że oprócz przededefiniowania transakcji wewnątrzspółnotowych Komisja nie ma konkretnych pomysłów na skuteczną walkę z oszustwami i obniżanie luki w VAT, wynikającej w dużej mierze ze wspólnego systemu VAT. Trudno stwierdzić, z czego wynika bezsilność Komisji w zaproponowaniu kompleksowych i skutecznych działań; być może ma to źródło w zasadzie jednomyślności w przyjmowaniu rozwiązań podatkowych w Unii Europejskiej, co może być postrzegane przez Komisję jako paraliżujące prace legislacyjne w Radzie. Ten brak śmiałych projektów komisyjnych ułatwiających rozwiązywanie realnych problemów państw członkowskich w walce z oszustwami był już widoczny w Komunikacie Komisji z 2011 r. w sprawie przyszłości podatku VAT. W dokumencie tym zaproponowano np. mechanizm szybkiego reagowania, który zgodnie z dyrektywą pozwalałby wprowadzać odwrócone obciąż-

zenie na transakcje dotknięte nagłymi i o dużej skali wyłudzeniami. Możliwość taką wprowadzono w 2013 r. w dyrektywie VAT, ale jak dotąd Komisja nie zaopiniowała pozytywnie żadnego wniosku w tym zakresie. Rozwiązaniem, które realnie zostało wykorzystane przez państwa członkowskie było zasadniczo tylko rozszerzenie w dyrektywie VAT możliwości stosowania odwróconego obciążenia na niektóre towary, z którego to zapisu skorzystała również Polska w odniesieniu do elektroniki.

Podsumowanie

Z przeprowadzonych rozważań wynika, że choć niewątpliwie istotne jest podjęcie przez Komisję Europejską tematu sformułowania zdecydowanych działań ograniczających lukę w VAT, to zaproponowane przez Komisję środki ograniczające lukę w VAT są wyraźnie niewystarczające. W obliczu zorganizowanych przestępstw karuzelowych drenujących budżety poszczególnych państw członkowskich, szczególnie tych z Europy Środkowo-Wschodniej, konieczne są bowiem bardziej zdecydowane propozycje rozwiązań, a nie tylko inicjatywy polegające np. na pośredniczeniu w propagowaniu dobrych praktyk z państw członkowskich, które lepiej radzą sobie z problemem luki w VAT. Nie czekając na efekty planu działań, czy może bardziej na jego wypełnienie konkretnymi propozycjami, należy podjąć zdecydowane kroki uszczelniające VAT w Polsce. Konieczne jest wprowadzenie niezbędnych zmian legislacyjnych w VAT, utrudniających działanie oszustom, dodatkowej sprawozdawczości, a finalnie centralnego rejestru faktur i kas fiskalnych on-line jako działań służących przekonstruowaniu modelu kontroli od modelu rozproszonego do scentralizowanego i zautomatyzowanego. Aby działania te powiodły się, niezbędne jest wyposażenie organów kontrolnych w stosowne narzędzia informatyczne, ułatwiające zautomatyzowanie kontroli oraz prowadzenie stosownych szkoleń. Dodatkowo, niezależnie od powodzenia realizacji zamierzenia Komisji Europejskiej, aby mierzyć w luce VAT komponent odpowiadający za oszustwa, należałoby podjąć prace w resorcie finansów nad określeniem poszczególnych elementów luki w VAT. Tego rodzaju analizy pozwoliłyby nie tylko wytyczać kierunki działań efektywnie ograniczające największe elementy luki w VAT, lecz także mierzyć skuteczność podejmowanych w tym zakresie działań.

Literatura

- Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, s. 1, z późn. zm.
- Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego, Rady i Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego dotyczący planu działania w sprawie VAT. W kierunku jednolitego unijnego obszaru VAT – czas na decyzje, Komisja Europejska, 7 kwietnia 2016 r., COM (2016) 148 final.
- Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego, Rady i Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego w sprawie przyszłości podatku VAT. W stronę prostszego, solidniejszego i wydajniejszego systemu podatku VAT, KOM (2011) 851 wersja ostateczna.
- Lipniewicz R. (2010), *Docelowy system VAT w Unii Europejskiej. Harmonizacja opodatkowania transakcji wewnątrzspółnotowych*, Oficyna a Wolters Kluwer business, Warszawa.
- Neal L. (2007), *The Economics of Europe and the European Union*, Cambridge University Press, New York.
- Owsiak T. (2016), *System podatkowy Polski w okresie transformacji – próba oceny*, „Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska”, sectio H, Vol. 50, No. 1.
- Postanowienie TSUE w sprawie C-33/13 Jagiełło, EU:C:2014:184.
- Tratkiewicz T. (2014), *Podatek od towarów i usług jako narzędzie polityki fiskalnej w latach 2004-2013*, „Studia Ekonomiczne”, nr 198.
- Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 z późn. zm.
- Wyrok TSUE w sprawie C-354/03 Optigen, EU:C:2006:16.
- Wyrok TSUE w sprawie C-439/04 Axel-Kittel, EU:C:2006:446.
- Wyrok TSUE w sprawie C-80/11 Mahageben, EU:C:2012:373.
- [www 1] *20 measures to tackle the VAT gap* (2016), http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_cooperation/vat_gap/2016-03_20_measures_en.pdf (dostęp: 20.04.2016).
- [www 2] Depesza PAP: Wypowiedź Ministra Finansów Pawła Szalamachy z 15 czerwca 2016 r. <http://www.pap.pl/aktualnosci/gospodarka/news,542580,szalamacha-w-ciagu-roku-poltora-moze-powstac-centralny-rejestr-faktur.html> (dostęp: 22.11.2016).
- [www 3] <http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-7687-2016-INIT/pl/pdf> (dostęp: 20.04.2016).
- [www 4] http://ungc.org.pl/wpcontent/uploads/2016/04/GCNP_raport_szara_strefa_ww_w_poj_030416.pdf (dostęp: 20.04.2016).
- [www 5] <https://www.nik.gov.pl/plik/id,10427,vp,12756.pdf> (dostęp: 20.04.2016).
- [www 6] <http://www.vatinternational.com/news/index.php?post/spain-real-time-vat-reporting-consultation-from-the-tax-authority/> (dostęp: 20.04.2016).

- [www 7] *Implementing the 'destination principle' to Intra-EU B2B supplies of goods, Feasibility and economic evaluation study*, Final report, 30 June 2015, European Commission, http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/ey_study_destination_principle.pdf (dostęp: 20.04.2016).
- [www 8] *Ocena ex-post do odwróconego obciążenia na wyroby stalowe*, <https://legislacja.rcl.gov.pl/projekt/12282103> (dostęp: 20.04.2016).
- [www 9] *Problem nieściągalności VAT w Polsce pod lupą*, 142. Seminarium mBank-CASE, G. Poniatowski, 18.02.2016 r., http://www.case-research.eu/sites/default/files/Prezentacja_G.%20Poniatowski.pdf (dostęp: 20.04.2016).
- [www 10] *Przeciwdziałanie szarej strefie w Polsce*, UN Global Compact, Network Poland, http://ungc.org.pl/wp-content/uploads/2016/04/GCNP_raport_szara_strefa_www_poj_030416.pdf (dostęp: 20.04.2016).
- [www 11] *Skazano sprawców wyludzenia 50 mln VAT-u i próby wyludzenia 56 mln zł*, 14.03.2015 r., <http://www.bankier.pl/wiadomosc/Skazano-sprawcow-wyludzenia-50-mln-VAT-u-i-proby-wyludzenia-56-mln-zl-3499119.html> (dostęp: 20.04.2016).
- [www 12] *Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU Member States*, 2015 Report, TAXUD/ 2013DE/321, Warsaw, Mai 2015, http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/vat_gap2013.pdf (dostęp: 20.04.2016).

VAT GAP – WAYS TO COUNTER IT IN POLAND AND IN THE EUROPEAN UNION

Summary: The article aims at outlining the areas in which – in the opinion of the author – the VAT avoidance occurs in Poland, diagnose the reasons of this situation and present the proposal of the corrective actions. Provisionally, the brand-new initiative of the European Commission intended to take serious measures tailored at – inter alia – fighting with increasing frauds is to be assessed as well.

Keywords: VAT, tax gap, tax frauds, budget revenues.