



## Bernadeta Baran

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu  
Wydział Nauk Ekonomicznych  
Katedra Polityki Ekonomicznej i Europejskich Studiów Regionalnych  
bernadeta.baran@ue.wroc.pl

# DOMYKANIE LUKI PODATKOWEJ JAKO ODPOWIEDŹ NA POTRZEBY BUDŻETOWE W UE

**Streszczenie:** Luka podatkowa jest zjawiskiem powszechnym, lecz w wielu krajach osiągnęła znaczące rozmiary, poważnie uszczuplając wpływy budżetowe. Poszukując źródeł dodatkowych wpływów, a jednocześnie chcąc uniknąć wprowadzania nowych danin, państwa starają się zwiększyć efektywność obciążeń fiskalnych. Celem artykułu jest omówienie charakteru zjawiska luki podatkowej, porównanie jej poziomu w krajach UE oraz zaprezentowanie kierunków działań zmierzających do poprawy ściągalności podatków.

**Słowa kluczowe:** luka podatkowa, szara strefa, oszustwa podatkowe.

**JEL Classification:** H21, H26.

## Wprowadzenie

Luka podatkowa to różnica pomiędzy wpływami z podatków, które powinny zostać osiągnięte a kwotą faktycznie uzyskaną (w największej części z podatku VAT<sup>1</sup>). Luka jest zjawiskiem powszechnym i gdy jej poziom jest niewielki, z reguły nie budzi większego niepokoju. Staje się problemem, gdy zaczyna wzrastać lub utrzymuje się na wysokim poziomie, bo oznacza to m.in. zakłócenie mechanizmów konkurencyjnych i ograniczenie dochodów budżetowych. W ostatnich latach zjawisko unikania opodatkowania przybrało na sile. Istotnym czyn-

---

<sup>1</sup> W 2016 r. wpływy z podatku VAT w polskim budżecie stanowiły 41% dochodów ogółem, natomiast w całej UE ok. 1 bln euro, tj. 7% PKB UE [Komisja Europejska, 2016].

nikiem sprzyjającym występowaniu i pogłębianiu się luki podatkowej jest niedostateczna efektywność krajowych systemów podatkowych, m.in. duży stopień zawilosci przepisów podatkowych oraz niska sprawność organów państwa. W Unii Europejskiej nadużyciom podatkowym sprzyja obowiązująca zasada opodatkowania w kraju przeznaczenia oraz konstrukcja systemowa oparta na sumiennosci podatników i rzetelnej współpracy administracji podatkowych [Rozporządzenie Rady (UE) nr 904/2010 w sprawie współpracy...]. Unia i państwa członkowskie dostrzegają problemy wynikające z nieszczelności podatkowych, m.in. w związku ze skutkami kryzysu finansowego i gospodarczego, który poważnie wpłynął na sytuację budżetową wielu z nich. Poszukując źródeł dodatkowych wpływów, a jednocześnie chcąc uniknąć wprowadzania nowych danin, państwa starają się zwiększyć efektywność istniejących obciążeń fiskalnych.

Celem artykułu jest omówienie charakteru zjawiska luki podatkowej, tj. wskazanie najważniejszych czynników determinujących jej występowanie, porównanie jej poziomu w krajach UE oraz zaprezentowanie najważniejszych działań podejmowanych przez UE oraz dwa wybrane państwa (Polskę i Niemcy) w celu poprawy ściągalności podatków. Zważywszy na skalę luki podatkowej, dochody osiągnięte w wyniku uszczelniania systemów podatkowych mogą istotnie zasilić budżety wielu państw, a zmiany regulacji podatkowych – ułatwić funkcjonowanie podmiotom gospodarczym.

## **1. Luka podatkowa – charakter i skala zjawiska**

Czynników potencjalnie warunkujących rozmiary luki podatkowej jest wiele, a liczne ujęcia teoretyczne w różny sposób tłumaczą występowanie tego zjawiska. Jednym z nich jest teoria portfela, w myśl której podatnik charakteryzuje się doskonałą racjonalnością i nieustannie porównuje wartość oczekiwaną korzyści z niepłacenia podatku z wartością oczekiwaną kary. Skłonność do płacenia podatków zależy w tym ujęciu od wysokości kar, częstotliwości kontroli, wysokości stóp podatkowych oraz wysokości dochodu brutto. Zgodnie z innymi poglądami (wysuwanymi np. przez teorię interakcji społecznych) kluczowe znaczenie mają uwarunkowania kulturowe i społeczne, a istotnymi czynnikami wpływającymi na decyzje o płaceniu danin publicznych są m.in. obawa przed publicznym napiętnowaniem za niepłacenie podatków, poziom moralności podatkowej wynikający z norm społecznych czy poziom uczciwości, związany głównie z uczciwością państwa wobec podatników [Adamczyk, Czyż, 2015].

Liczne badania empiryczne potwierdzają, że głównymi czynnikami wpływającymi na lukę podatkową VAT są: wysokość podstawowych stawek podatku oraz liczba stosowanych stawek preferencyjnych [Agha, Haughton, 1996], poziom efektywności sądowej i prawnej powiązanej z poziomem egzekwowania podatku [Christie, Holzner, 2006], rozwiązania instytucjonalne i poziom korupcji [Reckon, 2009]. W badaniu ujętym w raporcie CASE [2013] do kluczowych determinant luk podatku VAT zaliczono ponadto stopę bezrobocia oraz członkostwo w Unii Europejskiej. W Unii pole do nadużyć tworzy bowiem złożony mechanizm rozliczeń podatku VAT (zgodny z zasadą opodatkowania w kraju przeznaczenia) oraz konstrukcja systemowa oparta na sumienności podatników i rzetelnej współpracy administracji podatkowych w ramach podejmowanych tzw. kontroli symultanicznych, przeprowadzanych jednocześnie w kilku państwach UE (sposób poboru VAT polega na samodzielnym naliczeniu podatku przez podatnika, uzależnionym w znacznej mierze od interpretacji prawno-podatkowego stanu faktycznego [Rozporządzenie Rady (UE) nr 904/2010 w sprawie współpracy...]). Sytuację komplikuje brak konsensusu w zakresie harmonizacji podatkowej, która powiązałaby miejsce, a nie siedzibę prowadzenia działalności gospodarczej, z właściwym dla prowadzonego obrotu gospodarczego obszarem jurysdykcji podatkowej.

Współcześnie, liczbę czynników ryzyka zwiększa ponadnarodowy charakter działalności gospodarczej. Globalizacja oznacza intensyfikację międzynarodowej wymiany handlowej, za którą często nie nadąża odpowiednia współpraca i wymiana informacji podatkowej między organami administracji podatkowej. Działaniom zmierzającym do optymalizacji podatkowej (*tax avoidance*) lub wręcz uchylania się od opodatkowania (*tax evasion*) sprzyja w szczególności asymetria w relacjach między wielkimi ponadnarodowymi korporacjami (które posiadają dostęp do dobrze opłacanych prawników i doradców podatkowych) a słabszymi finansowo, merytorycznie i analitycznie oraz podatnymi na korupcję przedstawicielami administracji podatkowej, w szczególności w krajach słabiej rozwiniętych), a także rozwój technologii informacyjnych i komunikacyjnych sprzyjających transgranicznej mobilności podmiotów oraz ich ekspansji na nowe rynki i branże [Khlif, Achek, 2015].

Największy wpływ na ubytek dochodów sektora finansów publicznych ma szara strefa, czyli działalność gospodarcza nieujawniona organom państwa w celu uchylenia się od obciążeń podatkowych. Lukę podatkową w tym obszarze tworzą zarówno podmioty niezarejestrowane, jak i zarejestrowane, które dokonują:

- czynności ukrytych, czyli transakcji legalnych, lecz nierejestrowanych<sup>2</sup>,
- czynności o charakterze nieformalnym, zazwyczaj mających charakter okazjonalny i o małej skali.

Obok szarej strefy, na wielkość luki podatkowej wpływają [EY, 2106]:

- oszustwa podatkowe, czyli działalność *stricte* kryminalna, ukierunkowana bezpośrednio na wyłudzenie korzyści majątkowych,
- działania podatników skierowane wyłącznie na obniżenie wysokości zobowiązania podatkowego za pomocą legalnych środków prawnych, poprzez stosowanie optymalizacji podatkowych,
- trudności związane z dokonaniem samowymiaru podatku (wynikające najczęściej z zawłości przepisów),
- błędy w samowymiarze podatku niewychwycone przez aparat skarbowy,
- podatek nieodprowadzony w wyniku upadłości podatników VAT,
- nieskuteczność aparatu skarbowego w kontroli i poborze należnych podatków.

Oszustwa podatkowe mogą przybrać różną formę (od prowadzenia nieujawnionej działalności do oszustw związanych z fikcyjnymi fakturami) oraz skalę (od kilku fikcyjnych faktur do zorganizowanych struktur przestępczych). W przypadku fikcyjnych faktur, do najczęstszych oszustw należą [NIK, 2016]:

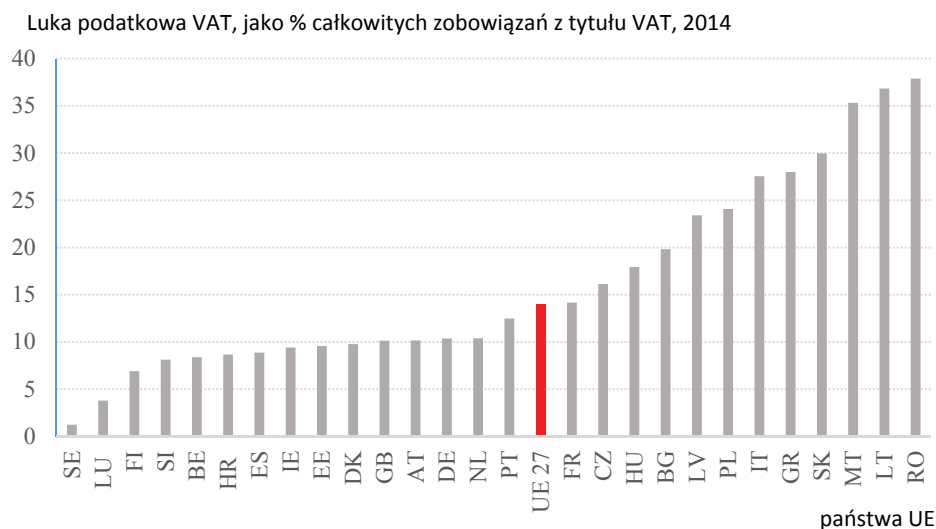
- fikcyjna wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów, która pozwala na żądanie zwrotu VAT lub obniżenie podatku należnego do budżetu państwa, w związku z obowiązującą w wewnątrzwspólnotowej dostawie zerową stawką podatku VAT,
- przestępstwa karuzelowe, tj. fikcyjny przepływ towarów pomiędzy kilkoma krajami UE z założeniem, że towary te „fakturowo” wracają do kraju pochodzenia,
- fikcyjny eksport, tj. dostawy do państw spoza UE, w szczególności do tych, z którymi utrudniona jest współpraca w zakresie zwalczania oszustw podatkowych.

Fikcyjne faktury pozwalają nie tylko na zmniejszenie zobowiązań z tytułu podatku VAT (prowadzą do wyłudzeń zwrotu), ale też podatku dochodowego – poprzez wprowadzenie ich w ciężar kosztów uzyskania przychodów.

Wyłudzenia podatkowe oraz szara strefa to dwa największe źródła luki podatkowej, które generują ok. 90% ubytku dochodów do budżetu – ok. 55% luki podatkowej stanowi szara strefa, a ok. 35% – oszustwa podatkowe [Institute for Advanced Studies, 2016].

---

<sup>2</sup> Szara strefa obejmuje również czynności nielegalne, jednak te nie mają wpływu na poziom luki podatkowej (z uwagi na nielegalność).



**Rys. 1.** Luka podatkowa VAT jako % całkowitych zobowiązań z tytułu VAT w roku 2014

Źródło: Institute for Advanced Studies [2016].

Średni poziom luki VAT w UE wynosi 14%<sup>3</sup>, ale pomiędzy krajami występuje znaczne zróżnicowanie (rys. 1). W 2014 r. najniższy poziom luki zanotowano w Szwecji (1,24%), Luksemburgu (3,8%) i Finlandii (6,92%), natomiast największy w Rumunii (37,89%), na Litwie (36,84%) i Malcie (35,32%). W Polsce luka VAT utrzymuje się na poziomie wyższym niż średnia UE i wynosi 24,08%<sup>4</sup>. W wartościach bezwzględnych największą lukę odnotowano we Włoszech (36,9 mld euro), a najniższą w Luksemburgu (147 mln euro). W Polsce wyniosła ona 9,3 mld euro, a w całej UE – 159,5 mld euro.

## 2. Proces uszczelniania systemów podatkowych

Kraje UE dostrzegają problem związany z uszczuplaniem ich wpływów budżetowych oraz podejmują różne kroki zmierzające do ograniczenia luki podatkowej. Najpoważniejszym wyzwaniem jest wyeliminowanie z obiegu faktur nieodzwierciedlających rzeczywistych zdarzeń gospodarczych. Na ten problem, występujący również w polskim systemie gospodarczym, zwraca uwagę NIK [2016]. Z raportu

<sup>3</sup> Luka w VAT jest szacowana na zlecenie Komisji, we współpracy z administracjami państw UE.

<sup>4</sup> Na istnienie luki podatkowej wskazuje przede wszystkim większa zmienność dochodów z tytułu podatku VAT, niż zmienność PKB i jego bazy, tj. konsumpcji (np. w Polsce w latach 2001-2014 roczne zmiany dochodów z VAT oscylowały w przedziale od -6,5% do 17% w ujęciu realnym, podczas gdy realny PKB rósł w tempie od 1,2% do 7,2%).

wynika, że w okresie objętym analizą (2013-2015) na szeroką skalę wprowadzono do obrotu fikcyjne faktury<sup>5</sup>. Organy podatkowe odznaczały się przy tym niską skutecznością zarówno w poborze podatków, jak i wykrywaniu oszustw (luka podatkowa wzrosła z 18% w 2010 r. do 27% w 2013 r.). W raporcie NIK podkreślono, że działania organów skarbowych, aczkolwiek rzetelne i trafne, w wykrywaniu oszustw były przeważnie nieskuteczne. „Od podmiotów uczestniczących w oszukańczym procederze, głównie firm »słupów«, nie wyegzekwowano wymierzonych w wyniku działań kontrolnych podatków. W większości badanych przypadków organy kontroli skarbowej nie ustaliły także faktycznych organizatorów oszustw podatkowych” [NIK, 2016, s. 9]<sup>6</sup>. W raporcie zalecono zastosowanie kompleksowych rozwiązań – środków usprawniających pobór i egzekucję podatków, zmiany w organizacji służb zwalczających najpoważniejsze oszustwa podatkowe, a także zmiany na płaszczyźnie regulacji karnych. Obecnie rząd wprowadza zarówno regulacje prawne, uszczelniające system podatkowy, jak i rozwiązania systemowe, polegające głównie na aktywowaniu narzędzi informatycznych, takich jak: centralny rejestr podatników (narzędzie informatyczne ułatwiające wymianę informacji o podatnikach VAT między urzędami), centralna baza faktur (do której wprowadzane mają być automatycznie wszystkie wystawiane przez przedsiębiorców faktury i która na bieżąco dostarczałaby urzędom danych dotyczących obrotów handlowych) czy jednolity plik kontrolny (zbiór danych finansowych podmiotu, m.in. ewidencje zakupu i sprzedaży VAT oraz wyciągi bankowe, tworzony z jego systemów informatycznych poprzez bezpośredni eksport danych, o ustandaryzowanym układzie i formacie). Ministerstwo Finansów szacuje, że do końca 2017 r. rozwiązania te przyniosą budżetowi 15-20 mld zł, a realizacja kolejnych etapów uszczelniania systemu podatkowego – kolejne 5-10 mld zł [PAP, 2017].

Możliwości zasilania finansowego w efekcie domykania luki podatkowej dostrzegają też Niemcy. Problemy budżetowe, które pojawiły się wraz ze spowolnieniem gospodarczym, zdeterminowały instytucje państwowe do odpowiednich działań oraz uwrażliwiły opinię publiczną na konsekwencje oszustw podatkowych<sup>7</sup>. W 2006 r. powszechne poruszenie wywołała informacja o ma-

---

<sup>5</sup> W 2013 r. organy kontroli skarbowej wykryły fikcyjne faktury na kwotę 19,7 mld zł, w 2014 r. ich wartość wyniosła 33,7 mld zł, a w 2015 r. – 81,9 mld zł.

<sup>6</sup> Możliwości odzyskania wymierzonych należności VAT z fikcyjnych faktur wynoszą ok. 1,3% wymierzonych kwot.

<sup>7</sup> Jeszcze dekadę temu niemiecka opinia publiczna i władze traktowały przestępstwa podatkowe dość pobłażliwie i nie wywierały większej presji na przeciwdziałanie temu zjawisku, uważając swobodę kształtowania progów podatkowych za ważny element konkurowania między państwami członkowskimi o inwestycje zagraniczne.

sowym wyprowadzaniu dochodów do Liechtensteinu poprzez tworzenie w tym kraju fikcyjnych spółek. Władze Niemiec zapowiedziały walkę z państwami, które sprzyjają ukrywaniu dochodów (zaliczano do nich nie tylko Liechtenstein, ale też Austrię i Szwajcarię) oraz na masową skalę zaczęły pozyskiwać informacje o obywatelach Niemiec ukrywających swoje dochody, przy czym dane te pochodziły głównie z nielegalnych źródeł – precedensem była właśnie afera z Liechtensteinem, kiedy niemiecki wywiad zakupił informacje wykradzione przez ówczesnego pracownika banku LGT, płacąc za nie 4,6 mln euro. W efekcie Liechtenstein uległ presji ze strony Niemiec, godząc się na ustanowienie od 2016 r. mechanizmu automatycznej wymiany informacji podatkowych z UE, który praktycznie wyeliminował możliwości wyprowadzania nieopodatkowanych dochodów do tego państwa. W przypadku Szwajcarii, negocjacje nad dwustronną umową, która miała m.in. nałożyć ryczałt karny na wyprowadzone z Niemiec dochody podatkowe, zakończyły się co prawda fiaskiem, ale problem ten został praktycznie wyeliminowany (dzięki obietnicom uniknięcia odpowiedzialności karnej w zamian za ujawnienie dochodów, a także naciskom banków szwajcarskich do takich posunięć, w obawie przed utratą przez nie reputacji<sup>8</sup>). Niemiecki rząd wprowadził ponadto skuteczne rozwiązania prawne, które pozwoliły na istotne ograniczenie zjawiska „karuzel podatkowych” stosowanych przez banki w celu unikania podatku od dywidend uzyskanych ze spółek giełdowych. Wyeliminowano również lukę w przepisach umożliwiającą manipulowanie danymi z kas fiskalnych [Popławski, 2016].

Od wybuchu kryzysu finansowego, Niemcy wraz z Wielką Brytanią konsekwentnie wspierają prace nakierowane na walkę UE z rajami podatkowymi, czego efektem jest m.in. porozumienie państw OECD, ustanawiające automatyczną wymianę informacji o lokatach<sup>9</sup>, porozumienie UE z USA o automatycznej wymianie informacji o opodatkowaniu przedsiębiorstw, czy porozumienie ze Szwajcarią o automatycznej wymianie danych podatkowych [Popławski, 2016]. Niemcy wspierają też proces harmonizacji polityki podatkowej w UE.

Ożywiona dyskusja nad reformą systemu podatkowego rozpoczęła się w 2010 r., w następstwie opublikowania Zielonej Księgi [2010] w sprawie przyszłości podatku VAT. Należy przypomnieć, że obowiązujący w UE system VAT dla handlu wewnątrzspółnotowego pochodzi z 1993 r. i w założeniu miał być

<sup>8</sup> W latach 2010-2015 swoje dochody w Szwajcarii ujawniło ponad 122 tys. osób, co zapewniło ok. 4 mld euro dodatkowych dochodów do budżetu państwa.

<sup>9</sup> Od września 2017 r. banki państw sygnatariuszy porozumienia (51 państw OECD) są zobowiązane do automatycznego przekazywania władzom skarbowym państw partnerskich informacji o aktywach osób prywatnych.

rozwiązaniem jedynie przejściowym (polega na stosowaniu zwolnienia z opodatkowania w kraju dokonywania wewnątrz wspólnotowej dostawy i nałożeniu podatku w kraju konsumpcji). System ten jest mało przejrzysty i skomplikowany, co przy braku kontroli granicznych ułatwia pozorowanie dostaw oraz sprzyja nadużyciom fiskalnym, w szczególności tzw. oszustwom karuzelowym. Ponadto potrzeba reformy wynika z konieczności ułatwienia działalności, głównie małym i średnim przedsiębiorstwom (koszty przestrzegania przepisów przez podmioty gospodarcze są znacznie wyższe w przypadku handlu na jednolitym rynku niż w przypadku handlu krajowego). Mowa tutaj nie tylko o przejrzystości przepisów prawnych, ale też o wykorzystaniu możliwości płynących z cyfrowej technologii i ograniczania kosztów poboru kwot należnych [Komisja Europejska, 2016].

W kwietniu 2016 r. Komisja przyjęła plan działania w sprawie VAT – „W kierunku jednolitego unijnego obszaru VAT – czas na decyzje”, zalecając m.in.: zwiększenie skuteczności współpracy administracyjnej, poprawę w zakresie dobrowolnego przestrzegania przepisów oraz wspólne usprawnienie funkcjonowania europejskich administracji podatkowych. Określono też konieczne kroki niezbędne do stworzenia jednolitego unijnego obszaru VAT i zapewnienia skuteczniejszej ochrony przed nadużyciami oraz dostosowania systemu VAT do rzeczywistości rynku wewnętrznego, gospodarki cyfrowej oraz potrzeb małych i średnich przedsiębiorstw. Niestety, system VAT będzie się nadal opierał na zasadzie opodatkowania w kraju przeznaczenia, ale ustanowiony ma zostać skuteczniejszy sposób pobierania podatków (dostawca towarów będzie pobierał VAT od swojego klienta), co oznacza, że transakcje transgraniczne będą traktowane jak operacje wewnątrz kraju [Komisja Europejska, 2016].

Jednym z elementów planu działań Komisji jest Dyrektywa o przeciwdziałaniu praktykom unikania opodatkowania [2016]. Dyrektywa ma zapobiegać sytuacjom, w których grupy przedsiębiorstw (głównie korporacje międzynarodowe) wykorzystują rozbieżności między krajowymi systemami podatkowymi w celu obniżenia zobowiązania podatkowego. Dyrektywa ustanawia: ograniczoną możliwość odliczania odsetek (co ma zniechęcić podmioty do przenoszenia swoich zadłużeń do państw o korzystniejszych przepisach), przepisy o opodatkowaniu niezrealizowanych zysków (co ma utrudnić przenoszenie rezydencji podatkowej lub aktywów wyłącznie dla celów agresywnego planowania podatkowego), przepisy o kontrolowanych spółkach zagranicznych (co ma wyeliminować przesuwanie przez podmioty części swoich zysków do kontrolowanych spółek zależnych w państwach o niskich stawkach podatkowych), przepisy o rozbieżnościach w kwalifikacji struktur hybrydowych (co ma uniemożliwić



wykorzystywanie rozbieżności między krajowymi systemami podatkowymi dla zmniejszenia zobowiązań podatkowych, np. poprzez stosowanie podwójnych odliczeń) oraz ogólną klauzulę zapobiegającą nadużyciom. Wymierne korzyści mają też przynieść zmiany dyrektywy w zakresie automatycznej międzynarodowej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania [2015], które wprowadzą praktykę wzajemnego raportowania przez organy podatkowe kluczowych informacji podatkowych o przedsiębiorstwach wielonarodowych w podziale na kraje (co pozwoli państwom członkowskim skuteczniej zapobiegać próbom unikania opodatkowania i wykrywać takie sytuacje). Obecnie trwają prace nad pozostałymi dokumentami wchodzącymi w skład zaproponowanego pakietu przeciw unikaniu opodatkowania.

## Podsumowanie

W większości krajów UE luka podatkowa jest problemem, powodującym znaczne uszczuplenie wpływów budżetowych. Najpoważniejszym wyzwaniem jest przy tym wyeliminowanie z obiegu faktur nieodzwierciedlających rzeczywistych zdarzeń gospodarczych, czemu sprzyja w szczególności system opodatkowania transakcji na wspólnym rynku. Konieczne są więc nie tylko działania na poziomie krajowym, ale też daleko idące rozwiązania w całej UE. Komisja realizuje kolejne etapy planu działania w sprawie VAT – „W kierunku jednolitego unijnego obszaru VAT – czas na decyzje”, ale wydaje się, że wszystkie możliwości poprawy ścisłości podatków nie zostaną wykorzystane. Przeszkodą będzie m.in. sposób podejmowania decyzji w obszarze podatków, który wymaga jednomyślności wszystkich członków Rady. Zmiany są jednak konieczne nie tylko dla zapewnienia skuteczniejszej ochrony przed nadużyciami, ale też dostosowania systemu VAT do rzeczywistości rynku wewnętrznego, gospodarki cyfrowej oraz potrzeb małych i średnich przedsiębiorstw.

## Literatura

- Adamczyk A., Czyż M. (2015), *Determinanty luki podatkowej w VAT w krajach UE*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego”, nr 864, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia”, nr 76, t. 1, s. 125-134.
- Agha A., Houghton J. (1996), *Designing VAT Systems: Some Efficiency Considerations*, „Review of Economics and Statistics”, Vol. 78(2), s. 303-308.
- CASE (2013), *Study to Quantify and Analyze the VAT Gap In the EU-27 Member States*, Final Report, Warsaw.

- Christie E., Holzner M. (2006), *What Explains Tax Evasion? An Empirical Assessment-based on European Data*, WIIW Working Papers, No. 40.
- Dyrektywa Rady (UE) 2015/2376 z dnia 8 grudnia 2015 r. zmieniająca dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania (Dz. Urz. UE L 332/1).
- Dyrektywa Rady 2016/1164 z dnia 12 lipca 2016 r. ustanawiająca przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego (Dz. Urz. UE L 193/1).
- EY (2016), *Przeciwdziałanie szarej strefie w Polsce*, Raport Global Compact.
- Institute for Advanced Studies (2016), *Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States*, Final Report, Warszawa.
- Khlif H., Achek I. (2015), *The Determinants of Tax Evasion: A Literature Review*, "International Journal of Law and Management", Vol. 57, No. 5, s. 486-497.
- Komisja Europejska (2010), *Zielona Księga w sprawie przyszłości podatku VAT. W stronę prostszego, solidniejszego i wydajniejszego systemu podatku VAT*, KOM(2010) 695.
- Komisja Europejska (2016), Komunikat Komisji do PE, Rady i EKE-S dotyczący planu działania w sprawie VAT. W kierunku jednolitego unijnego obszaru VAT – czas na decyzje, KOM (2016) 148.
- NIK (2016), *Przeciwdziałanie wprowadzaniu do obrotu gospodarczego faktur dokumentujących czynności fikcyjne, informacja o wynikach kontroli*, Warszawa.
- PAP (2017), [www.centrumprasowe.pap.pl](http://www.centrumprasowe.pap.pl) (dostęp: 24.01.2017).
- Popławski K. (2016), *Walka Niemiec z podatkową szarą strefą*, Komentarze OSW, nr 218.
- Reckon LLP (2009), *Study to Quantify and Analyse the VAT Gap in the EU-25 Member States*.
- Rozporządzenie Rady (UE) nr 904/2010 z dnia 7 października 2010 r. w sprawie współpracy administracyjnej oraz zwalczania oszustw w dziedzinie podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 268/1).

## CLOSING THE TAX GAP AS RESPONSE TO FINANCIAL NEEDS IN EU

**Summary:** The tax gap is widespread but in many countries it has reached considerable proportions, reducing budget revenues. Looking for budgetary sources and at the same time wanting to avoid introducing new taxes, states are trying to increase the efficiency of fiscal burdens. The aim of the article is to discuss the nature of the tax gaps phenomenon, to compare its level in the EU countries and to show the direction of actions aimed at improving tax collection.

**Keywords:** tax gap, underground economy, tax evasion.