

VAT skutecznym środkiem dochodów fiskalnych?

Dysfunkcyjność podatku od towarów i usług

W środkach masowego przekazu często wyrażane są negatywne opinie na temat zasad funkcjonowania podatku od wartości dodanej – VAT w transakcjach krajowych i wewnątrzspółnotowych. Przedsiębiorcy, doradcy podatkowi i firmy audytorskie oceniają ten tytuł podatkowy jako kosztowny w obsłudze, skomplikowany i narażony na wielomiliardowe nadużycia fiskalne. Niniejszy artykuł omawia zjawiska dotyczące dysfunkcyjności VAT, stanowi też próbę uzyskania odpowiedzi, czy VAT będzie skutecznym źródłem dochodów fiskalnych krajów zrzeszonych w UE w dającej się przewidzieć przyszłości, a jeśli nie, to jakie kierunki zmian powinna preferować Unia.

JACEK PASTUSZKA

Teoretyczne aspekty funkcjonowania VAT

Polska przez uzyskanie członkostwa w Unii Europejskiej stała się uczestnikiem jednolitego rynku, na którym najbardziej zharmonizowanym systemem podatkowym funkcjonującym w suwerennych strukturach europejskich państw członkowskich jest podatek VAT. Jest on następcą podatku obrotowego. Zarówno podatek VAT, jak i podatek obrotowy zaliczone są do grupy podatków pośrednich i stanowią część składową cen transakcyjnych wyrobów i usług. Ciężar podatku jest anonimowy i w konsekwencji obciąża finalnego

konsumenta, a ponadto nie ma ścisłego związku z jego sytuacją dochodową i stanem majątkowym.

Podatek obrotowy płacony był przez podmioty gospodarcze zajmujące się wytwarzaniem dóbr lub świadczeniem usług w każdej fazie obrotu. Stanowił kumulację obciążeń naliczanych w ramach wszystkich transakcji dokonywanych pomiędzy podmiotami gospodarczymi, a jego ciężar ekonomiczny ponosił docelowy nabywca. Podstawą opodatkowania był przychód (obróć), a skala podatkowa była zawsze liniowa, zazwyczaj niejednolita dla wszystkich dziedzin działalności gospodarczej. Przerzucenie ciężaru podatkowego na konsumenta skutkowało tym, że im

więcej faz obrotu, tym wyższa cena towarów oferowanych w handlu detalicznym. Zaletą tego podatku była prostota i mniejsza liczba płatników, wadą natomiast cenotwórczy charakter, skutkujący brakiem możliwości ustalenia faktycznej wysokości obciążenia podatkowego.

Podatek VAT uważany jest za obciążenie fiskalnie neutralne dla przedsiębiorcy, co oznacza, że nie jest on przychodem i kosztem, pod warunkiem że sprzedawane towary i wykonywane usługi oraz prowadzona działalność podlegają opodatkowaniu tym podatkiem. Technika rozliczenia polega na podwójnej ewidencji tych samych zdarzeń gospodarczych u przedsiębiorcy – jako sprzedawcy towaru lub usługi, oraz u odbiorcy, który – jako kolejny sprzedawca – będzie obowiązany do podania kwoty zapłaconego podatku przy własnych zakupach. W swej konstrukcji VAT podnosi cenę sprzedaży począwszy od producenta surowców aż po sprzedaż detaliczną produktu finalnego, ale wyłącznie w kwocie podatku obliczonej od wartości dodanej. Mamy tu do czynienia ze zjawiskiem przerzalności podatku. Podatnik, na którego VAT został nałożony, przerzuca jego ciężar na swoich odbiorców przez podniesienie ceny sprzedawanych towarów i usług. Odbiorcy postępują w analogiczny sposób. W rezultacie, w skali gospodarki narodowej powstaje szczególnego rodzaju łańcuch przerzucania VAT, na którego końcu znajdują się gospodarstwa domowe, ponoszące cały ciężar podatku pośredniego ze wszystkich faz produkcji i dystrybucji.

Podatek VAT ma istotną przewagę nad podatkiem obrotowym, gdyż nie zawiera w sobie czynników kumulacji. Nie

występuje konieczność odprowadzania daniny na rzecz administracji skarbowej od podatku zapłaconego we wcześniejszych fazach obrotu. Z fiskalnego punktu widzenia ma również przewagę nad podatkiem bezpośrednim (dochodowym), gdyż nie zależy od stopnia rentowności przedsiębiorstwa oraz czasu sporządzania sprawozdań finansowych. Obowiązek rozliczenia podatku bezpośredniego powstaje w dacie złożenia zeznania rocznego, natomiast w podatku pośrednim – w dacie wystąpienia zdarzenia gospodarczego. Najistotniejszą jednak zaletą podatku od wartości dodanej jest to, że w przeciwieństwie do podatku dochodowego, którego wysokość może podcinać motywację do działania przedsiębiorców i hamować wzrost wydatków inwestycyjnych, obciąża on społeczeństwo za pośrednictwem wyższych cen i z założenia nie wywiera ujemnego wpływu na rentowność netto przedsiębiorstwa.

Z tych zasadniczych względów w Unii Europejskiej występuje tendencja do zmniejszania stopy opodatkowania dochodów, a zwiększenia wpływów do budżetu w formie podatków pośrednich. Za wykonanie tych programowych założeń odpowiadają poszczególne państwa członkowskie przez realizację programów tworzonych przez struktury europejskie, harmonizujących system podatkowy VAT. Preferowany federalizm fiskalny wpływa na kształt jednolitego zintegrowanego rynku europejskiego, gdyż wymusza ściślejszą współpracę w zakresie polityki makroekonomicznej, zwłaszcza polityki fiskalnej. Współpraca ta rozwija się na dwóch płaszczyznach, to jest pomiędzy państwami członkowskimi (koordynacja

horyzontalna) oraz między szczeblem państwowym i ponadnarodowym (koordynacja wertykalna). Głównym celem podejmowanych działań jest redukcja ryzyka niesynchronizowanej polityki stabilizacyjnej oraz ukierunkowanie narodowej polityki fiskalnej w poszczególnych krajach stowarzyszonych w stronę zbieżnych celów za pomocą wielostronnego mechanizmu nadzoru. W tym kontekście szczebel ponadnarodowy odpowiedzialny jest za monitorowanie sytuacji budżetowej krajów członkowskich, zaś szczebel krajowy wpływa na kształtowanie suwerennych harmonizowanych systemów podatkowych. Przy argumentach natury ekonomicznej najważniejsze znaczenie ma tu minimalizowanie negatywnego wpływu deficytu budżetowego na cały zintegrowany obszar, jak również kwestia prowadzenia zbyt ekspansywnej lub zbyt restrykcyjnej polityki fiskalnej, która mogłaby wywierać niekorzystny wpływ na dochody z podatku VAT, a w konsekwencji wywołać destabilizację makroekonomiczną w poszczególnych państwach członkowskich, jak i całej Unii.

Biorąc powyższe pod uwagę, można wyrazić opinię, że skoro podatek VAT jest neutralny, to nie powinien w przedsiębiorstwach wywoływać negatywnych skutków ekonomicznych przy kształtowaniu przychodów i kosztów. Należy jednak podkreślić, że wysoki poziom opodatkowania VAT, sięgający w niektórych państwach członkowskich UE nawet 27%, będzie

wpływał na ograniczenie popytu. Z ekonomicznego punktu widzenia zmniejszenie globalnego popytu spowoduje ograniczenie globalnej podaży. Pogłębiająca się w tym wypadku stagnacja spowoduje, że przedsiębiorcy będą uciekać do tak zwanej szarej strefy z częścią lub całością swojej działalności gospodarczej. Ponadto VAT funkcjonujący w ramach europejskiego systemu podatkowego ma zasadniczy wpływ na stronę dochodową poszczególnych państw członkowskich i ich kondycję ekonomiczną¹. Ta presja jednocześnie wpływa na konieczność obarczenia systemu podatkowego VAT zadaniami gospodarczymi i społecznymi, które zwiększają ryzyko jego nadmiernego skomplikowania i nieuzasadnionego gospodarczo poziomu. W tej sytuacji złożoność oraz niestabilność systemu szkodzą wydajności, gdyż pobór staje się trudniejszy i kosztowniejszy. Zwiększa się możliwość ucieczki od podatku, a także skala oszustw podatkowych bazujących niejednokrotnie na przepisach wkomponowanych w treść umocowań prawnych sprzyjających wykorzystaniu norm dla czynności odbiegających od stanu faktycznego. W konsekwencji nadmierne wykorzystywanie VAT w celach społecznych i gospodarczych komplikuje system podatkowy, który przestaje pełnić swoją zasadniczą rolę. Nie jest on wtedy akceptowalny przez społeczeństwo oraz cechuje go brak przejrzystości i sprawiedliwości. W efekcie podlega on ciągłym zmianom w wyniku, na przykład, rozgrywek

¹ Szerzej: W. Sołta, J. Pastuszka: *Tax harmonization in the European Union – debatable priority. In management of organizations in real and virtual environment, Opportunities and challenges IV*, [CD], Ekonomická fakulta UMB, Banská Bystrica 2012.

politycznych na arenie krajowej lub między państwami członkowskimi.

Pomysły na uzdrowienie tego systemu nie są doskonałe. Wielu naukowców, polityków i ekonomistów próbuje skonstruować optymalny system podatkowy i podaje różne jego warianty. Korzystają oni z doświadczeń innych państw, teorii wybitnych ekonomistów i nurtów funkcjonujących w ekonomii. Te rozważania teoretyczne nie zawsze jednak odzwierciedlają stan oczekiwań zarówno państw, jak i przedsiębiorstw. Dlatego też problem znalezienia optymalnego i efektywnego rozwiązania w zakresie podatku pośredniego obowiązującego w UE jest nadal otwarty, tym bardziej że obecnie najpoważniejszym wyzwaniem dla administracji podatkowych państw członkowskich jest przede wszystkim wyeliminowanie z rynku nieformalnego obrotu fakturami nieodzwierciedlającymi rzeczywistych zdarzeń gospodarczych. Źródłem jest mechanizm, na który składa się połączenie wielu skomplikowanych wariantów działalności przedsiębiorców zmierzających do generowania fałszywych dokumentów w celu symulacji obiegu towarów i zawyżania wartości transakcji oraz wyłudzenia podatku. W tym wypadku przez pojęcie „puste” faktury należy rozumieć takie udokumentowanie zdarzenia gospodarczego, które nie odzwierciedla faktycznych czynności. Wystawca nierzetelnego

dokumentu nie odprowadza do administracji skarbowej należnego podatku, natomiast nabywca uznaje podatek wykazany w fakturze jako podatek naliczony i obniża o jego wartość należny podatek.

Straty fiskalne na skutek nierzetelnego rozliczania VAT

Dla zobrazowania powagi tego zagadnienia można powołać się na informacje udostępnione opinii publicznej w sprawozdaniach Ministerstwa Finansów², z których wynika, że liczba i wartość wykrytych w 2012 r. nierzetelnych faktur, w stosunku do 2011 r. zdecydowanie wzrosła, bo aż (odpowiednio) o 26,5%³ i o 162%⁴. Przedmiotem obrotu dokumentującego fikcję jest bardzo szeroki katalog towarów i usług, począwszy od paliwa, stali i złomu, granulatów złota, artykułów elektronicznych i komputerowych, przemysłu telefonii komórkowej i kart telefonicznych, szerokiego katalogu usług niematerialnych, usług budowlanych i remontowo-budowlanych, a skończywszy na przemyśle odzieżowym, remontów statków i łodzi żeglarskich. Znamienne jest, że zakres tematyczny przedmiotu opodatkowania wiąże się ściśle z regionem, w którym występuje. Między innymi w województwie łódzkim nielegalny proceder ukierunkowany jest na przemysł odzieżowy, w województwie śląskim na przemysł hutniczy,

² Sprawozdanie Rb-70 *Kontrola skarbowa*, Ministerstwo Finansów, Departament Kontroli Skarbowej, lata 2009–2012. Łączna liczba fikcyjnych faktur: 2009 r. – 81 000 szt., 2010 r. – 87 000 szt., 2011 r. – 120 000 szt., 2012 r. – 151 857 szt. Łączna kwota, na jaką były wystawione „puste” faktury: 2009 r. – 4,5 mld zł, 2010 r. – 3,7 mld zł, 2011 r. – 5,8 mld zł, 2012 r. – 15,2 mld zł.

³ Jest to stosunek liczby fikcyjnych faktur z 2012 r. do 2011 r. (151 857 szt./120 000 szt.)

⁴ Jest to stosunek wartości „pustych” faktur z 2012 r. do 2011 r. (15,2 mld zł/5,8 mld zł)

natomiast w zachodniopomorskim, pomorskim i warmińsko-mazurskim na remont statków i łodzi żeglarskich. Takie transakcje są udokumentowane fakturami VAT i mimo że nie dokumentują one rzeczywistych zdarzeń, zawarty w nich podatek naliczony stanowił podstawę do obniżenia podatku należnego podlegającego wpłacie do organów skarbowych. Dlatego też można sądzić, że przedmiotem nierzetelnego opodatkowania może być każdy towar, który nie jest związany z handlem detalicznym, a w usługach te świadczenia, które nie dotyczą finalnych odbiorców, to jest osób fizycznych. W związku z tym VAT faktycznie płacą konsumenci, natomiast obrót dokonywany pomiędzy podmiotami gospodarczymi jest zniekształcony przez fikcyjne faktury.

Skala przedstawionego zjawiska w Polsce jest ogromna. Dane statystyczne wymienione w niniejszym artykule, określające poziom zjawiska wprowadzania do obiegu prawnego nierzetelnych faktur, dotyczą kontroli skarbowej. Jest to zestawienie wyników działalności 16 urzędów kontroli skarbowej (UKS). Uszczuplenia podatkowe z tytułu wprowadzenia w 2011 r. do obiegu prawnego „pustych” faktur stanowiły kwotę

1,3 mld zł⁵, zaś w 2012 r. 3,5 mld zł⁶. Pod tym względem nie została oszacowana wartość tego procederu związana z działalnością ponad 300 urzędów skarbowych (US) funkcjonujących na terenie Polski. Zakładając, że skala zjawiska, to jest wykrytych przez UKS nieprawidłowości byłaby taka sama w US, to w Polsce ujawnione nieprawidłowości z tytułu obiegu prawnego fikcyjnych faktur mogą sięgać kwoty 2,6 mld zł⁷ w 2011 r. i 7 mld zł⁸ w 2012 r. Zakładając, że wykrytych jest co najmniej 50% występujących na rynku opisanych przestępstw, to w Polsce wartość faktur nieodzwoiercedlających rzeczywistych zdarzeń gospodarczych mogła wygenerować nadużycia fiskalne na kwotę przekraczającą 5 mld zł rocznie w 2011 r. i 14 mld zł w 2012 r.⁹ Wartość ta w zderzeniu z globalnymi kosztami utrzymania aparatu skarbowego, wynoszącymi 4,92 mld zł¹⁰, uwydatnia całość zjawiska. Należy podkreślić, że szacunek ten potwierdzają oficjalne informacje i opinie udostępnione przez Ministerstwo Finansów. Jan Vincent Rostowski uzasadniając zmiany VAT na 2013 r., podkreślił, że coroczne straty z tego tytułu podatkowego z powodu przemytu i zorganizowanej przestępczości mafijnej osiągnęły w 2012 r. rekordowe rozmiary, sięgające

⁵ Jest to wynik następującego działania: 5,8 mld zł (wartość „pustych” faktur) x 22% stawka VAT = 1,3 mld zł (uszczuplenia podatkowe).

⁶ Jest to wynik następującego działania: 15,2 mld zł (wartość „pustych” faktur) x 23% stawka VAT = 3,5 mld zł (uszczuplenia podatkowe).

⁷ Jest to podwojenie kwot uszczupień ustalonych przez UKS (1,3 mld zł x 2).

⁸ Jest to podwojenie kwot uszczupień ustalonych przez UKS (3,5 mld zł x 2).

⁹ Jest to suma (1,3 mld zł x 2) x 2 = 5,2 mld zł oraz (3,5 mld zł x 2) x 2 = 14 mld zł.

¹⁰ Raport prezesa ESDDP przedstawiony na forum ekonomicznym w Krynicy, <wyborcza.pl/1,75248,7027898>.

od 7 do 10 mld zł¹¹. Z danych tych wynika, że proceder wprowadzania do obiegu prawnego fikcyjnych faktur generuje w Polsce w transakcjach krajowych i wewnątrzspółnotowych nadużycia fiskalne przekraczające dwukrotność kosztów utrzymania całego aparatu skarbowego.

Te nad wyraz optymistyczne warianty warto odnieść do szacunków przeprowadzonych w 2013 r. przez firmę audytorską PricewaterhouseCoopers. Szczegółowa analiza polskiego systemu podatkowego ukierunkowana na ustalenie poziomu jego nieszczelności wskazała, że najbardziej narażony na nierzetelne rozliczanie jest podatek VAT. Poziom szarej strefy skutkującej uszczupleniami podatkowymi VAT w skali jednego roku został oszacowany w wysokości co najmniej 36,5 mld zł, co stanowi 7,1 mld euro. W raporcie podkreślono, że za znaczną część luki w VAT odpowiada gwałtowny wzrost aktywności gospodarczej przestępczych grup zorganizowanych, bezkarnych wobec niewydolności prokuratury, sądów i służb skarbowych¹².

Analizując kwestie dotyczące poziomu strat finansowych wynikających z nierzetelnego rozliczania przez polskich przedsiębiorców podatku VAT, należy zwrócić szczególną uwagę na to zagadnienie

w ujęciu globalnym, uwzględniając całą UE. Przepęstwa na dokumentach w ramach tak zwanych karuzeli podatkowych we Wspólnocie Europejskiej mają bowiem największy wpływ na zachwianie równowagi systemowej. W tym przypadku szacowanie strat w wysokości wpływów z tytułu VAT do budżetów poszczególnych państw członkowskich jest niezwykle trudne, głównie ze względu na brak danych wynikających bezpośrednio z natury tego zjawiska. Źródłem problemu jest także nieznamość metod kalkulacji. Wśród państw członkowskich jedynie administracja podatkowa Wielkiej Brytanii podjęła kroki w celu oszacowania strat w wysokości wpływów z tytułu „karuzeli podatkowych”. W administracji brytyjskiej wypracowano dwie metody kalkulacji. Pierwsza z nich polegała na porównaniu aktualnych wpływów z teoretycznym poziomem ustalonym na podstawie danych makroekonomicznych, natomiast druga opierała się na porównaniu dochodów VAT z wysokością wpływów szacowanych na podstawie danych napływających od administracji podatkowej do specjalnych jednostek wywiadowczych oraz jednostek do spraw kontroli i windykacji¹³. Opierając się na tak przedstawionych danych, Izba Lordów oszacowała

¹¹ Uzasadnienie zmian w podatku VAT na 2013 r., Ministerstwo Finansów, styczeń 2013, <www.min.fin.gov.pl>.

¹² Raport PricewaterhouseCoopers PwC, *Straty Skarbu Państwa w VAT – luka podatkowa, oszustwa, wyłudzenia oraz problematyka podatku od towarów i usług w Polsce*, maj 2013, <[http://iss.nazwa.pl/luka_pliki/ADV_Strata %20Skarbu%20Państwa%20w%20VAT%20-%20PwC.pdf](http://iss.nazwa.pl/luka_pliki/ADV_Strata%20Skarbu%20Państwa%20w%20VAT%20-%20PwC.pdf)> oraz J. Więckowski, Cz. Jędrzejek: *Skala finansowej przestępczości zorganizowanej w Polsce i dlaczego jej zwalczanie jest tak nieefektywne*, Prokuratura Okręgowa w Katowicach, Instytut Automatyki i Inżynierii, Politechnika Poznańska, 2013, s. 20.

¹³ Sprawozdanie Izby Lordów do Komisji ds. Unii Europejskiej: *Stopping the Carousel: Tredler Fraud in the UE (Zatrzymać karuzelę: oszustwo podatkowe polegające na bezpodstawnym zwrocie naliczonego VAT w UE)*, HL Paper 101, 25.05.2007 r.

straty krajowych dochodów z tytułu VAT w Zjednoczonym Królestwie na kwotę od 3,5 mld do 4,75 mld funtów szterlingów, czyli co najmniej 9,6 mln funtów szterlingów dziennie¹⁴. Rezolucja ta stanowi uściślenie sprawozdania Izby Lordów dla Komisji ds. Unii Europejskiej, z którego wynika, że „obowiązujący obecnie mechanizm dotyczący transakcji VAT wewnątrz Wspólnoty nie jest możliwy do utrzymania”.

Próbę oszacowania strat wynikających z transakcji typu „karuzela” podjął także Niemiecki Instytut Badań Gospodarczych. Z wyników analizy wynika, że straty krajowych dochodów z tytułu podatku VAT wynoszą od 17 mld do 18 mld euro rocznie, to znaczy że państwa członkowskie co roku tracą około 10% dochodów z podatku VAT oraz że jedna trzecia tych strat wynika z transakcji transgranicznych typu „karuzela”¹⁵.

Również w przedmiocie tego zagadnienia opinię wydał Europejski Komitet Ekonomiczno-Społeczny (EKES), który stwierdził, że roczne straty państw

członkowskich z tytułu nierzetelnych transakcji VAT, w tym przede wszystkim „transakcji karuzelowych”, są liczone w miliardach euro, a system oparty na opodatkowaniu w miejscu docelowej konsumpcji towarów nie jest odporny na tego typu nadużycia. W opiniach podkreślił, że oszustwa związane z transakcjami wewnątrzwspólnotowymi w podatku od wartości dodanej wyrządzają szkody szacowane między 2 i 2,5% PKB wspólnotowego, co stanowi niebagatelną kwotę od 200 do 250 mld euro rocznie¹⁶. W tym wypadku mechanizm przestępczy polega na możliwości odzyskania z administracji skarbowej państwa członkowskiego, w którym występuje wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów, podatku, który we wcześniejszych fazach obrotu nie został wpłacony do budżetu. Opinia ta była każdorazowo podkreślana w późniejszych opracowaniach wydawanych przez EKES¹⁷. Wartość nadużyć fiskalnych z tytułu „karuzeli” w wymienionych kwotach została zawarta również w „Zielonej księdze” w sprawie przyszłości podatku VAT¹⁸.

¹⁴ Rezolucja Parlamentu z 19.02.2008 r. w sprawie ochrony interesów finansowych Wspólnoty – zwalczanie nadużyć fiskalnych – sprawozdania roczne 2005 i 2006 (2006/2268(INI)), DzUrzUE C 184 E/8 z 2009 r., ust. 61.

¹⁵ Rezolucja Parlamentu jw., ust. 61.

¹⁶ Opinia EKES w sprawie wniosku dotyczącego dyrektywy Rady zmieniającej dyrektywę nr 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej w celu zwalczania uchylania się od płacenia podatku związanego z transakcjami wewnątrzwspólnotowymi oraz wniosku dotyczącego rozporządzenia Rady zmieniającego rozporządzenie (WE) nr 1798/2003 w celu zwalczania uchylania się od płacenia podatku związanego z transakcjami wewnątrzwspólnotowymi (DzUrz z 30.04.2009 r., pkt 3.1) oraz opinia EKES w sprawie komunikatu Komisji do Rady, Parlamentu Europejskiego i EKES w sprawie konieczności opracowania skoordynowanej strategii w celu poprawy walki z oszustwami podatkowymi (DzUrz UE z 3.07.2007 r. C 161/8, pkt 2.4).

¹⁷ Przede wszystkim w komunikacie Komisji do Parlamentu Europejskiego, Rady i Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego w sprawie przyszłości podatku VAT – *W stronę prostszego, solidniejszego i wydajniejszego systemu podatku VAT*, Bruksela, 6.12.2011 r., s. 3.

¹⁸ „Zielona księga” w sprawie przyszłości podatku VAT – *W stronę prostszego, solidniejszego i wydajniejszego podatku VAT*, Bruksela, 1.12.2010 r., KOM(2010)695 wersja ostateczna.

Przedstawiona analiza wprowadzania do obiegu prawnego dokumentów nieodzwierciedlających rzeczywistych zdarzeń gospodarczych, skutkującego nadużyciami w rozliczaniu VAT, określa, jaka jest tendencja tego zjawiska. Badania Niemieckiego Instytutu Badań Gospodarczych, Izby Lordów, jak również EKES wskazują, że problem ten został zauważony i zdefiniowany z początkiem lat dwutysięcznych. Natomiast badanie w tym zakresie uszczupień podatkowych występujących w Polsce dowodzi, że mamy do czynienia z tendencją wzrostową, gdyż z roku na rok skala zjawiska zwiększa się o ponad 160%. Ponadto do utraconych korzyści i strat spowodowanych ułomnością obecnych przepisów i procedur postępowania przy rozliczaniu transakcji transgranicznych w podatku VAT należy doszacować koszty jego poboru i administrowania¹⁹, które można byłoby określić w ramach pewnej proporcji – im wyższa skala nadużyć, tym większa potrzeba zaangażowania potencjału ludzkiego i instytucjonalnego. Jednocześnie warto podkreślić, że przedmiotowe nadużycia fiskalne powiększają w państwach członkowskich, w których takie zdarzenia gospodarcze wystąpiły, wartość obrotu stanowiącego podstawę do wyliczenia składki do UE z tytułu VAT. W związku z tym, wyższe straty z „transakcji karuzelowych” generują

większe – nienależne – daniny na rzecz Wspólnoty.

Kryminalne aspekty przestępczości podatkowej w VAT

Określając poziom dysfunkcyjności podatku VAT, nie sposób nie wspomnieć o ważnym zagadnieniu, jakim jest kryminalny aspekt tego podatku. Znaczący problematyki podatkowej zwracają szczególną uwagę na wielorakie powiązania systemu VAT z przestępczością zorganizowaną, charakteryzującą się profesjonalizmem i elementami brutalizacji²⁰.

Współczesne polskie prawo karne skarbowe obejmuje cztery kategorie przestępstw i wykroczeń skarbowych: podatkowe, celne, dewizowe oraz związane z organizowaniem gier i zakładów wzajemnych. Kolejność, w jakiej zostały wymienione, przyjęta za ustawową systematykę części szczególnej Kodeksu karnego skarbowego (k.k.s.), nie jest przypadkowa. Bez wątpienia na czoło wysuwa się przestępczość podatkowa nie tylko z punktu widzenia największej objętości rozdziału „podatkowego” w k.k.s. oraz najbardziej surowych w nim sankcji odzwierciedlających wagę tej kategorii czynów, ale przede wszystkim ze względu na kategorie społeczno-ekonomiczne²¹.

Przestępczość skarbową obciążona jest pewnymi stereotypami, gdyż w opinii

¹⁹ Szerzej zob. J. Pastuszka: *Podatek VAT w transakcjach wewnątrz Unii*, „Kontrola Państwowa” nr 4/2012. W publikacji tej podkreślono, że koszty poboru podatku VAT w stosunku do kosztów utrzymania administracji skarbowej wynoszą aż 33,3%, przy czym w podatku dochodowym od osób prawnych tylko 5%.

²⁰ Przy opracowaniu tego zagadnienia zostały wykorzystane materiały opublikowane w latach 2009–2012 przez Zakład Kryminalistyki Instytutu Nauk Prawnych PAN oraz publikacje z lat 2007–2012 zawarte w „Prokuratura i Prawo” i „Prawo i Podatki Unii Europejskiej”.

²¹ L. Wilk: „Kryminalne” aspekty przestępczości podatkowej, *Archiwum kryminologii*, tom XXXI/2009, s. 209.

przedsiębiorców, k.k.s. wykorzystywany jest przy czynach zabronionych bardziej administracyjnie niż kryminalnie. Z tym poglądem koresponduje generalne rozróżnienie pomiędzy przestępczością kryminalną a skarbową, to jest według poziomu ujemnego społecznie znaczenia tych porównywalnych rodzajów przestępczości. Takie ujęcie przedmiotu jest nadzwyczaj błędne. Dzisiejsze rozwiązania strukturalne systemów podatkowych, w tym przede wszystkim podatku VAT, sprzyjają nadużyciom na dużą skalę. Dotyczy to w szczególności fałszerstw podatkowych stanowiących specjalistyczne odpowiedniki ogólnych klasycznych typów przestępstw i oszustw prawa karnego powszechnego. Dlatego też w obecnej praktyce powstają istotne problemy rozgraniczenia pól penalizacji, gdyż pojawiają się przestępstwa kryminalne kamuflowane i fingowane jako nadużycia podatkowe²².

Wejście Polski do UE przyczyniło się do znaczącego rozkwitu nielegalnych procederów. Nie ulega bowiem wątpliwości, że przemieszczanie towarów zwolnionych z opodatkowania pomiędzy poszczególnymi krajami członkowskimi, przy jednoczesnych barierach kontroli symultanicznych, powoduje niebezpieczny wzrost zjawisk zorganizowanych oszustw, uznawanych obecnie za mechanizm wbudowany

w system wspólnego podatku VAT. Ten kryminalny charakter transakcji, co podkreślono wcześniej, dotyczy przede wszystkim przestępstw na dokumentach w wymiarze ponadnarodowym i nazwany jest „oszustwami karuzelowymi”. Jak wskazuje nazwa, przestępczy mechanizm polega na przepływie towaru lub tylko dokumentu (faktur) w taki sposób, że wracają one do państwa pochodzenia, przy czym „karuzela” ta ma na celu uchylanie się od opodatkowania jednego ogniwa (firmy) i wyłudzenie podatku VAT przez inne przedsiębiorstwo zorganizowane w ramach grupy²³. Organy skarbowe, którym udaje się wykryć taką „karuzelę” przez identyfikację brakującego ogniwa (tj. brakującego podatku należnego) w łańcuchu dostaw, natrafiają na poważny problem zrekompensowania poniesionych przez sektor publiczny strat finansowych. Z jednej bowiem strony nie ma jakiegokolwiek majątku po stronie „znikającego handlowca” (nielegalnie osiągnięte zyski zostały wytransferowane), z drugiej zaś – prawidłowość rozliczeń pozostałych podatników biorących udział w karuzeli jest trudna do zakwestionowania z powodu bezbłędnego udokumentowania zdarzeń gospodarczych.

Przedstawiony w uproszczeniu mechanizm funkcjonowania przestępczych karuzeli podatkowych wskazuje

²² Szerzej: Z. Siwek: *System środków penalnych w prawie karnym skarbowym*, Oficyna Wydawnicza, Wrocław 1986, s. 12. oraz F. Prusak: *Kodeks karny skarbowy, Komentarz*, t. II Kantor Wydawniczy Zakamycze, Kraków 2006, s. 81.

²³ Szerzej: D. Dominik: *VAT-owska karuzela*, „Prawo i Podatki Unii Europejskiej” nr 10/2006, s. 30 oraz A. A. Arnowitz, B. C. G. Laagland, G. Paulides: *Value- Added TAX Fraud in the European Union*, Kugler Publications 2006, s. 55. Ponadto L. Johanson, D. Magnusson: *VAT fraud as a “business concept” – a threat to state and industry* [w:] *Przestępczość gospodarcza z perspektywy Polski i UE*, pod red. A. Adamskiego, Wyd. „Dom Organizatora”, Toruń 2003, s. 523.

na jego kryminalny charakter, bowiem są to działania przeciwko mieniu Skarbu Państwa i przeciwko uczciwym podatnikom. W świetle tych rozważań rozróżnienie przestępczości kryminalnej od podatkowej jest względne. Wszystko zależy od celu, w jakim określone podmioty występują w podatkowych procedurach. Jeżeli ma to związek z rzeczywistym obrotem gospodarczym lub cywilnoprawnym, to towarzyszące mu przestępstwo skierowane na uszczuplenie podatku ma charakter fiskalny i powinno być zaliczone do przestępstwa lub wykroczenia skarbowego, natomiast gdy sam obrót jest fingowany wyłącznie w celu wykorzystania procedur i mechanizmów prawa podatkowego do wyłudzenia mienia od organów skarbowych, to mamy do czynienia z przestępstwami o charakterze kryminalnym. Samemu zresztą oszustwu w rodzaju karuzeli towarzyszą nieodłącznie z nim związane zachowania ewidentnie już kryminalne, takie zwłaszcza, jak posługiwanie się sfałszowanymi lub skradzionymi dokumentami, na podstawie których rejestruje się fikcyjne podmioty gospodarcze czy zakłada wielokrotnie potem zmieniające konta bankowe, nie mówiąc już o tym, że fikcyjne przedsiębiorstwa niejednokrotnie rejestrowane są na osoby z marginesu społecznego, bezrobotnych, cudzoziemców itp. Jednocześnie znawcy przestępczości podatkowej zwracają uwagę na jej wielorakie powiązania z zorganizowanymi grupami o coraz większym poziomie

profesjonalnego działania, a nawet narastanie elementu brutalizacji w tej sferze. Świadomość takiego stanu ma także ustawodawca, skoro w art. 37 k.k.s. przewidział jako przesłankę obligatoryjnego nadzwyczajnego obostrzenia kary popełnienie przestępstwa skarbowego z użyciem przemocy lub groźby jej natychmiastowego użycia albo działanie wspólnie z inną osobą, która używa przemocy lub grozi natychmiastowym jej użyciem²⁴.

Wobec powyższego można wnioskować, że w obszarze omawianej przestępczości o charakterze formalnie tylko „podatkowym”, natomiast w istocie „kryminalnym”, szersze zastosowanie powinno znajdować prawo karne powszechne kosztem prawa karne skarbowego. Nie wdając się w szczegółowe porównywanie surowości sankcji za oszustwa podatkowe i kryminalne, warto pamiętać o utrwalonej w świadomości społecznej ocenie przestępstw skarbowych jako mniej uciążliwych niż przestępstwa powszechne. Powodem jest stereotypowy sposób postrzegania sprawców przestępstw podatkowych jako ludzi „w białych kołnierzykach”, popełniających wykroczenia skarbowe niejako „przy okazji” rzeczywistej i legalnie prowadzonej działalności gospodarczej. Tymczasem w przypadku przestępstw występujących w systemie VAT naruszenie stanu prawnego ma znamiona bezwzględnie przestępstwa kryminalnego. Dlatego też zmiana tego podejścia jest społecznie uzasadniona, a nawet konieczna.

²⁴ V. Konarska-Wrzošek: *Prawnokarne instrumenty walki z przestępczością zawodową i zorganizowaną przewidziane w Kodeksie karnym skarbowym*, „Prokuratura i Prawo” 2004 r., s. 46.

Nie można bowiem przestępców działających na szeroką skalę, chociażby w dziedzinie obrotu stałą czy paliwami płynnymi, ścigać z urzędu na podstawie częściowo ułomnych w tym zakresie przepisów prawa podatkowego (karnego skarbowego), lecz powinny być – w granicach prawa – zaangażowane do tego odpowiednie organy dochodzenia, działające na podstawie przepisów prawa karnego.

Specjaliści o zasadach rozliczania VAT

Przedstawione aspekty dysfunkcyjności zaimplementowanego systemu VAT, w tym jego kryminalnego charakteru, należy skonfrontować z opiniami ekonomistów, polityków oraz przedstawicieli firm audytorskich. Trzeba jednak podkreślić, że w dostępnych polskich opracowaniach niestety nie sposób doszukać się treści pozytywnie oceniających obecnie funkcjonujący podatek VAT. Aprobujące podejście można jedynie odnaleźć w okresie od 1990 do 1998 r., to jest w czasie gdy podatek od towarów i usług był promowany i wprowadzany do polskiego systemu podatkowego. Publikowane były wówczas opinie prof. Leszka Balcerowicza i prof. Witolda Modzelewskiego, którzy byli ministrami finansów, obszerne ekspertyzy Kancelarii Sejmu – Wydziału Studiów Podatkowych, jak również redagowane przez ekonomistów treści dotyczące

wyższości VAT nad podatkiem obrotowym. Jednocześnie zakres tematyczny tych opracowań obejmował przede wszystkim zasady rozliczania VAT, bez wglębiania się w aspekty jego funkcyjności czy dysfunkcyjności. Również opinie i opracowania obcojęzyczne z lat 1997–2013 nie zawierają pozytywnych ocen. Wręcz przeciwnie, system VAT jest oceniany negatywnie pod względem stosowanego obecnie systemu przejściowego, który jest konsekwencją różnorodności obowiązujących w państwach członkowskich UE stawek podatkowych²⁵ oraz istnienia dywergencji podatkowych umożliwiających nierzetelne rozliczanie transakcji unijnych²⁶. Nad wyraz skomplikowaną w tym zakresie sytuację prawną dotyczącą tworzenia prawa podatkowego na szczeblu unijnym i jego implementację na grunt prawa wtórnego opatrzone myślą przewodnią: „tyle harmonizacji, ile to tylko niezbędne oraz konieczne i tyle wolności dla państw członkowskich, ile tylko możliwe”²⁷.

W polskich opracowaniach obejmujących lata 2005–2013 ocena VAT jest tożsama z prezentowaną przez zagranicznych autorów. Niemniej jednak istnieją publikacje opisujące i interpretujące zawiłości VAT z jego ujemnym wpływem na gospodarkę krajową i unijną, brakuje natomiast studiów pokazujących szerszy teoretyczny kontekst ewolucji oraz funkcjonowania VAT. Naukowcy, ekonomiści, firmy

²⁵ A. Sapusek: *Ökonomische und juristische Analyse der Steuerharmonisierung in der EU*, Frankfurt a.M. 1997, s.17 oraz A. Hagen: *Die Harmonisierung der indirekten Steuern in Europa*, Frankfurt a.M. 2000, s. 38.

²⁶ P. Behrens: *Das Wirtschaftsrecht des Europäischen Binnenmarkt*, „Jura”, no. 11/1999, s. 563; G. Laule: *Die Harmonisierung des Europäischen Steuerrechts*, „Internationales Steuerrecht” no. 10/2001, s. 298; A. Hagen: *Die Harmonisierung der indirekten Steuern in Europa*, Frankfurt a.M. 2000, s. 42.

²⁷ W. Dann: *Stellungen*, „Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis” no. 5/1999, s. 519.

audytorskie i związki przedsiębiorców problematykę tę rozważają przede wszystkim w opracowaniach i opiniach poza książkowym rynkiem wydawniczym.

Prof. Feliks Grądalski wyraził opinię, że podatek VAT zarówno w rozliczeniach krajowych, jak i wewnątrzspółnotowych nie jest systemem spójnym. Racjonalna, uzasadniona poziomem rozwoju gospodarczego skala fiskalizmu VAT w Europie została już dawno przekroczona. W polskim stanie prawnym stopa planowanych w latach 2011–2014 wydatków sektora publicznego będzie oscylowała tuż poniżej drugiego progu ostrożnościowego, to jest 55% PKB, a zatem każdy wzrost podatków będzie przynosił tylko negatywne skutki. Wpływy do budżetu zależą od struktury systemu podatkowego, aktywności gospodarczej i konsumpcji podmiotów oraz od kosztów procesu fiskalnego, a na te czynniki podatek VAT wpływa destrukcyjnie. Podkreślił jednocześnie, że przy dalszym rozszerzeniu procesu fiskalizacji i podnoszeniu stawek VAT wpływy podatkowe zmaleją, co jest zgodne z zależnością opisywaną przez krzywą Laffera. Po czterdziestu latach systematycznego wzrostu fiskalizmu (wzrost udziału państwa w PKB) w krajach Europy, musi nastąpić okres zmniejszenia obciążeń fiskalnych i racjonalizowania skali fiskalizmu²⁸. Zgodnie z tym nurtem poglądy wyraziła również

prof. Hanna Kuzińska z Akademii Leona Koźmińskiego w Warszawie. W wywiadzie zamieszczonym w „Gazecie Prawnej” w styczniu 2013 r. podkreśliła, że biorąc pod uwagę koszty poboru podatku VAT, to podatek ten nie jest podatkiem wydajnym. Ponadto przez stosowanie jego wysokich stawek, sukcesywnie i planowo podwyższanych, VAT dyskryminuje ludzi ubogich, co destrukcyjnie wpływa na poziom konsumpcji oraz dochody budżetowe²⁹. Na temat poziomu opodatkowania i zawyżonych stawek VAT wypowiedział się także prof. Andrzej Kazimierczak z Rady Polityki Pieniężnej, wyrażając pogląd, że przy podwyższaniu stawek występuje tak zwany efekt „drugiej rundy”. Wzrost VAT od towarów, które są elementem kosztów produkcji, powoduje dalszy wzrost cen. A zatem zapewnienia rządu o tylko jednocentowej podwyżce to zwykła propaganda. Należy bowiem pamiętać, że zostanie podwyższona akcyza, zdrożęją koszty transportu, a co za tym idzie, w wielu firmach nierozliczających VAT wzrosną koszty działalności i ceny produktów finalnych, a w układzie globalnym podwyższy się również poziom inflacji. Jego zdaniem, poziom opodatkowania konsumpcji podatkiem VAT jest zdecydowanie za wysoki i ten tytuł podatkowy nie powinien stanowić źródła wyrównywania deficytu budżetowego³⁰.

²⁸ F. Grądalski: *System podatkowy w świetle teorii optymalnego opodatkowania*, Szkoła Główna Handlowa w Warszawie, 2006 oraz *Wstęp do teorii opodatkowania*, Szkoła Główna Handlowa w Warszawie, 2004, jak również wywiady dla Biznes Onet.pl: *Kryzys finansowy to dobry moment do obniżania podatków* z 16.07.2009 r. i *„W 2011 r. czekają nas podwyżki i zaciskanie pasa”* z 20.08.2010 r.

²⁹ Patrz więcej: H. Kuzińska: *Historia polskich podatków Ten system nam się nie udał*, „Gazeta Prawna” z 18.01.2013 r.

³⁰ A. Kazimierczak, wywiady dla Biznes Onet.pl: *„Podwyżka VAT dotkliwie uderzy w Polaków”*, z 13.09.2010 r.

Wymienione poglądy naukowców w zakresie niedostosowania VAT do wymogów optymalnego i efektywnego źródła opodatkowania obrotu są zbieżne z opinią Związku Przedsiębiorców i Pracodawców, opublikowaną w 2010 r. w „Raportie o warunkach działania firm w Polsce, Europie i na świecie”. W konkluzjach raportu podkreślono, że polscy przedsiębiorcy działają w znacznie trudniejszym otoczeniu prawnoinstytucjonalnym niż ich europejscy konkurenci. Uzasadniając tę tezę zaznaczono, że w dobie występowania coraz to większego poziomu biurokratyzowania systemu VAT, a zarazem perspektywy podnoszenia stawek podatkowych, taka sytuacja uderzy bezpośrednio w konsumentów, jak również odbije się negatywnie na przedsiębiorcach. Zauważono przy tym, że jednym z najważniejszych czynników, które zapewniły Polsce w miarę łagodne przejście przez niedawny kryzys gospodarczy na świecie był właśnie silny popyt wewnętrzny. Jednak skomplikowanie systemu VAT i podwyższanie jego stawek, jak również wysoki poziom występujących nadużyć fiskalnych zniekształcających system, w sposób oczywisty wpłynie na zmniejszenie konsumpcji w społeczeństwie, a tym samym obniży popyt wewnętrzny. Taki stan może doprowadzić do spowolnienia gospodarczego oraz zmusić przedsiębiorców do ograniczenia produkcji oraz zwolnień pracowników³¹.

Negatywne opinie o obecnym systemie VAT wyraża również prof. Witold

Modzelewski, który jako były minister finansów wprowadzał w 1993 r. w Polsce podatek od towarów i usług. Często na łamach prasy (brak publikacji naukowych) zwraca on uwagę na wysoki poziom dysfunkcyjności podatku VAT. Co prawda nie przeprowadza głębokich wywodów analitycznych i merytorycznych, lecz na przykład na łamach portalu internetowego <podatki.wp.pl> wyraził niestandardową opinię, że „obecny system podatkowy VAT nie ma jakiegokolwiek logiki, jest z istoty niesprawny i co najważniejsze – niegroźny. Nie opłaca się być dziś rzetelnym podatnikiem i rozliczać w terminie, bo urząd skarbowy stał się dla przedsiębiorców najtańszym źródłem finansowania”³². Pogląd ten jest demoralizujący, lecz niestety w znacznej części prawdziwy, bowiem nieuczciwi podatnicy wykorzystują obecny VAT do generowania nierzetelnych transakcji w celu kreowania podatku naliczonego, podlegającego zwrotowi z budżetu państwa. Tę opinię można wesprzeć komentarzem firmy audytorskiej Ernst&Young z 16 stycznia 2013 r., w którym, opierając się na diagnozie patologii procedur wyludzenia VAT, scharakteryzowano mechanizm „przestępstwa karuzelowego” oraz wprowadzenia do obiegu prawnego „pustych” faktur. Podkreślono przy tym, że funkcjonujący obecnie VAT oparty na systemie przeznaczenia, w którym obowiązek podatkowy w transakcjach wewnątrz-wspólnotowych powstaje w państwie docelowej konsumpcji, negatywnie wpływa

³¹ Związek Przedsiębiorców i Pracodawców, Warszawa 2010, <www.ZPP.net.pl>.

³² W. Modzelewski <<http://podatki.wp.pl/kat,9231,title,Prawo-podatkowe-trzeba-napisać-od-nowa>>.

na kondycję finansów publicznych wszystkich państw członkowskich UE i uczciwych przedsiębiorców. Bezpośrednim skutkiem nierzetelnych transakcji jest, po pierwsze, spadek przychodów budżetowych spowodowany ograniczeniem obrotu, a po wtóre, bezprecedensowe wypieranie uczciwych przedsiębiorców z rynku przez przestępców podatkowych zbywających towar po cenach dumpingowych. W odniesieniu tylko do jednego produktu, to jest prętów stalowych, została oszacowana roczna strata dla polskich przedsiębiorstw zajmujących się ich produkcją i obrotem – w kwocie pomiędzy 200 a 400 mln zł, obok oczywistej straty dla budżetu państwa. Opiniujący podkreślił, że wypracowane dotychczas metody zwalczania procederu nielegalnego obrotu towarami, na których został wyłudzony podatek VAT, nie przynoszą oczekiwanych rezultatów i zagadnienia te powinny zmierzać do podjęcia działań mogących przywrócić rynkowi cechy gwarantowane przez demokratyczne państwo prawa, wynikające wprost z Konstytucji RP³³.

W zakresie proponowanych przez UE i Rząd RP zmian w VAT ciekawy pogląd wyraził ekonomista Rafał Antczak – członek rady CASE i wiceprezes Deloitte Business Consulting. Stwierdził on jednoznacznie, że proponowane zmiany systemu VAT nie poprawią jego efektywności, lecz zostanie on bardziej zbiurokratyzowany. Z ekonomicznego punktu widzenia zmiany te nie wpłyną istotnie na zmniejszenie

deficytu budżetowego. Wręcz przeciwnie, skomplikowany system podatkowy i represyjny (po części wymuszony eskalacją przestępstw skarbowych) doprowadzi do rozbudowania gospodarki nieformalnej. Dlatego też Polska i kraje członkowskie UE muszą sobie postawić pytanie, w którą stronę zmierzamy: czy do niefunkcjonalnego państwa z hasłami socjalnymi (które nie rozwiązują problemów) i z dwiema równoległymi gospodarkami – oficjalną i nieoficjalną, czy w stronę nowoczesnego, sprawnego państwa, którego fundamentem jest tani i sprawny system podatkowy, w którym nie mieści się podatek VAT³⁴.

Analizując poglądy na funkcjonowanie VAT w obecnym kształcie prezentowane przez wymienionych ekonomistów, polityków oraz firmy doradcze zajmujące się tematyką podatkową, należy stwierdzić, że VAT jest podatkiem mającym wiele wymiernych wad, skutkujących tym, że system jest nieczytelny, skomplikowany, kosztowny i niestety narażony na nadużycia.

Wnioski

Podatek VAT w teorii nie jest podatkiem kumulacyjnym oraz jest neutralny dla przychodów i kosztów w przedsiębiorstwach rozliczających ten tytuł podatkowy. Strona praktyczna powoduje natomiast, że przez możliwość wprowadzenia do obiegu prawnego „pustych” faktur, zarówno w transakcjach krajowych, jak i wewnątrzspółnotowych, system VAT

³³ *Opodatkowanie VAT obrotu niektórymi wyrobami stalowymi*, opinia Ernst&Young z 16.01.2013 r., <www.ey.com/pl>.

³⁴ Szerzej: wywiady dla Biznes Onet.pl: *W 2011 r. czekają nas podwyżki i zaciskanie pasa*, z 20.08.2010 r.

jest ułomny i narażony na zniekształcenia skutkujące dla państw członkowskich wielomiliardowymi stratami budżetowymi. Preferowane przez UE kierunki zmian obowiązującego VAT nie odzwierciedlają jednak faktycznych potrzeb i oczekiwanych reform. Zmiany ukierunkowane są przede wszystkim na poprawę współpracy instytucjonalnej i zasad rozliczania VAT, a nie na wyeliminowanie stwierdzonego dysonansu³⁵. Autonomia podatkowa preferowana przez poszczególne państwa członkowskie UE powoduje, że nie ma perspektyw na wyeliminowanie powstałych dysfunkcji. Równomiernie i cyklicznie zwiększający się poziom i skala przestępczych działań skutkujących nadużyciami fiskalnymi, w perspektywie krótkookresowej, a już na pewno długookresowej, może spowodować całkowite zachwianie równowagi systemowej VAT. Skala opisanego proceduru w Polsce, jak również tendencja wzrostowa patologii, sięgająca z roku na rok 160%, upoważnia do stwierdzenia, że kolejne lata utrzymywania w UE systemu VAT przybliżają do krytycznego załamania się finansów publicznych państw członkowskich. Szacowane w Polsce straty w VAT – dochodzące w skali roku nawet do 40 mld zł, przy dochodach budżetowych z VAT wynoszących 120 mld zł, powodują, że utracone korzyści przy wciąż rosnących kosztach poboru stanowią ponad 30% wpływów. Odnosząc to zjawisko do pozostałych państw członkowskich UE, można

wysnuć w pełni uprawniony wniosek, że podatek VAT może być w niedalekiej przyszłości powodem fiskalnego załamania się procesów integrujących Europę.

Podatek ten nie odpowiada formule opodatkowania optymalnego i efektywnego. Teoria optymalnego opodatkowania zakłada wprowadzenie jak najmniej zniekształcających podatków, to znaczy, aby wszyscy byli identycznie i jednakoowo traktowani przez system podatkowy. Podatek VAT w tym wypadku nie spełnia elementarnych wymagań, nie jest opłacany przez wszystkie podmioty gospodarcze, przedmiot opodatkowania obejmuje szeroki katalog wyłączeń i zwolnień, nie ma jasnych zasad i formuł określania obowiązku podatkowego, podstawy opodatkowania, stosowania odpowiednich stawek podatkowych, a ustalanie zobowiązań podatkowych zależy od wiedzy i interpretacji prawopodatkowego stanu faktycznego przez samych podatników. Również walory efektywnego opodatkowania nie są mocną stroną podatku VAT. Wysoki poziom stosowanych stawek podatkowych wpływa – na co zwracają uwagę naukowcy, ekonomiści i przedsiębiorcy – na obniżenie konsumpcji, a tym samym na ograniczenie wpływów budżetowych.

VAT powinien być zastąpiony innym podatkiem, odpornym na zidentyfikowane nieprawidłowości. Alternatywą mógłby być system oparty na podatku od sprzedaży, występujący obecnie w Stanach

³⁵ Szerzej nt. barier wprowadzenia systemu docelowego VAT, jak również proponowanych przez UE zmian systemu VAT zob. J. Pastuszka: *Podatek VAT...*, op. cit. oraz tenże: *Przyszłość VAT w zjednoczonej Europie*, „Monitor Podatkowy” nr 8/2012, s. 17-21.

Zjednoczonych³⁶, który również jest zaliczony do podatków pośrednich, nie jest kumulacyjny, zaś podatnikami są konsumenci. Przy tym tytule podatkowym w podmiotach gospodarczych transakcje pomiędzy firmami, w tym transakcje wewnątrzspółnotowe, byłyby wolne od opodatkowania. Takie rozwiązanie skutkowałoby wyeliminowaniem z rynku faktur nieodzwoierających rzeczywistych zdarzeń gospodarczych, brakiem partycypacji organów skarbowych w rozliczaniu VAT i dokonywaniu zwrotów bezpośrednich na rachunek bankowy przedsiębiorców, ograniczeniem kosztów administracyjnych oraz kosztów działalności. Redukcja stawek podatkowych do 10% podstawy opodatkowania gwarantowałaby obecne wpływy budżetowe z VAT oraz obniżenie cen towarów oferowanych w handlu detalicznym o 9 punktów procentowych³⁷. Te pozytywne czynniki miałyby bezpośredni wpływ na rozwój rynku krajowego i unijnego

oraz na konkurencję z powodu wyeliminowana towarów zbywanych po cenach odbiegających od cen rynkowych.

Nasilenie się absurdów podatkowych przy rozliczaniu VAT, jak również eskalacja nadużyć fiskalnych powodujących naruszenie równowagi systemowej VAT sprawia, że rośnie presja na wprowadzenie zmian. Dlatego też na obecnym etapie integracji europejskiej generalnym sukcesem byłoby takie promowanie reform, aby wnioski zainicjowały szeroką debatę społeczną, gdyż obecny dysonans w rozliczaniu VAT może w niedługiej perspektywie naruszyć stabilizację fiskalną Unii Europejskiej.

dr JACEK PASTUSZKA
pracownik administracji skarbowej
w Urzędzie Kontroli Skarbowej
w Kielcach

³⁶ Szerzej: J. Pastuszka, *Podatek VAT...*, op. cit. W publikacji tej przeanalizowano wyższość podatku od sprzedaży nad podatkiem VAT.

³⁷ Szerzej: J. Pastuszka: *Podatek VAT...*, op. cit. W publikacji tej dowodzone, że 10% stawka podatku od sprzedaży zagwarantowałaby dotychczasowe dochody z VAT zarówno dla budżetu RP, jak i UE, a ceny produktów mogłyby zostać ograniczone o 9 punktów procentowych.