

LUKA PODATKOWA W PODATKU VAT W POLSCE ORAZ INNYCH KRAJACH UNII EUROPEJSKIEJ W LATACH 2014–2018

*Kamila Zblewska*¹

Streszczenie

Celem artykułu jest scharakteryzowanie zjawiska luki podatkowej, czynników wpływających na jej skalę oraz metod zaproponowanych przez Komisję Europejską, służących do jej zmierzenia. W artykule porównano lukę podatkową w Polsce do wybranych innych krajów członkowskich Unii Europejskiej oraz opisano próby zwiększenia efektywności w ściąganiu podatku. Przedmiotem artykułu jest zdefiniowanie istoty i wartości luki podatkowej.

Słowa kluczowe: luka podatkowa, podatek VAT, budżet państwa.

1. Wprowadzenie

Podatek od towarów i usług został wprowadzony w Polsce w 1993 r. i stanowi jeden z najważniejszych podatków pod względem wielkości wpływów do budżetu państwa (Borowiec, 2017), dlatego jakiegokolwiek uszczuplenia w poborze stanowi istotny problem dla państwa. Ciężar podatku od towarów i usług przerzucany jest na ostatecznego nabywcę, ponieważ zawarty jest w cenie sprzedaży, ostateczny kupujący nie może go odliczyć. W celu uniknięcia nakładania się podatku na każdym etapie produkcji wprowadzono rozwiązanie odliczające od kwoty podatku należnego, podatek uiszczany w wcześniejszych etapach. Dlatego przez ten charakterystyczny mechanizm rozliczenia podatnika z organem podatkowym jest to podatek podatny na oszustwa. Celem artykułu jest omówienie zjawiska luki podatkowej poprzez charakterystykę czynników, które wpływają na jej wielkość oraz rozwiązań wprowadzonych do systemu podatkowego i jego uszczelnienia.

¹ Autorka jest doktorantką na Wydziale Zarządzania i Ekonomii Politechniki Gdańskiej.

2. Luka podatkowa

Budżet państwa składa się z m.in.: z dochodów podatkowych, krajowych dochodów nieopodatkowanych, środków z Unii Europejskiej oraz innych źródeł niepodlegających zwrotom. Dochody podatkowe składają się na około 90% całości budżetu. W tab. 1 zawarto dane dotyczące udziału procentowego źródeł dochodów podatkowych w całości budżetu państwa.

Tabela 1. Udział źródeł dochodów podatkowych w Polsce w budżecie państwa w latach 2016–2019 [%]

Rodzaj podatku	2016	2017	2018	2019
VAT	40,20	44,70	46,00	45,20
Akcyza	20,90	19,50	19,00	18,10
CIT	15,30	15,00	15,70	16,30
PIT	8,40	8,50	9,10	10,00
Pozostałe podatki	2,00	2,30	2,10	2,10
Ogółem	86,80	90,00	91,90	91,70

Źródło: Analiza wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej w 2019 r., NIK, 2020.

Sam podatek VAT stanowi prawie połowę całości tych dochodów (NIK, 2020). Jego wpływy są największe w porównaniu z innymi podatkami. Z samym pojęciem podatku VAT związana jest tzw. luka podatkowa. Jej definicja nie jest zawarta w żadnej dyrektywie ani ustawach, które regulują podatek od towarów i usług. Roboczą wersją definicji w Polsce (która zostanie zweryfikowana przez fachowe opracowania) jest różnica pomiędzy wpływami podatkowymi teoretycznymi, a tymi, które rzeczywiście wpłynęły do budżetu państwa wynikająca z przyczyn powstających w trzech obszarach: białego – efektu legalnej optymalizacji podatkowej lub bankructw, szarego – zaniżanie obrotów lub nielegalnej optymalizacji, czarnego – działalności przestępczej². Jest ona zbliżona do definicji przyjętej przez Komisję Europejską określającej lukę jako różnicę między wpływami z podatków teoretycznie osiągniętych a wpływami faktycznie osiągniętymi. To bardzo ogólna definicja pozwalająca na swobodny wybór metodyki jej pomiaru. Kolejne definicje określają lukę w dwóch odrębnych kategoriach zwanych *policy gap* i *compliance*

² Robocza wersja definicji została przyjęta na posiedzeniu Komisji Śledczej 24 lipca 2018 r. powołanej do zbadania prawidłowości i legalności działań oraz występowania zaniechań i zaniechań organów i instytucji publicznych w zakresie zapewnienia dochodów skarbu państwa

*gap*³. W przypadku *policy gap*, lukę definiuje różnica między wpływami z podatku VAT w danym stanie prawnym a teoretycznymi wpływami przy braku ulg i preferencji podatkowych, gdyby system podatkowy nie zawierał żadnych odstępstw. *Compliance gap* tożsame jest z stopniem wywiązywania się z zobowiązań podatkowych, porównanie rzeczywistych wpływów do budżetu państwa z teoretycznymi wpływami, które wynikają z systemu podatkowego w chwili badania (Bratkowski i Kotecki, 2018). Inną definicją stworzoną przez słowacką administrację jest uznanie luki jako różnicy między rzeczywiście zapłaconym podatkiem VAT, który powinien zostać zapłacony, jeśli wszystkie osoby fizyczne i prawne zadeklarowały swoje czynności i transakcje w właściwy sposób w zgodzie z prawem przy uwzględnieniu kosztów kontroli podatkowej przez administrację (Novyzedlak i Palkovicova, 2012). Luka jest pewnego rodzaju wskaźnikiem ukazującym efektywność egzekwowania podatku oraz wysokości poniesionych strat poprzez m.in. oszustwa podatkowe, unikanie lub uchylanie się od podatku, braku wypłacalności lub błędów w kalkulacji (Adamczyk i Czyż, 2015) oraz przedstawia uszczuplenie wpływów z tytułu jego poboru. Państwa zmuszone są do zwiększania efektywności obciążeń fiskalnych bez konieczności wprowadzania nowych opłat, aby wypełnić budżet państwowy (Baran, 2018). Istnieje wiele czynników wpływających na powstanie oraz zakres luki, najważniejsze czynniki przedstawiono w poniższej tabeli.

Tabela 2. Czynniki wpływające na powstanie oraz skalę luki podatkowej w VAT

Czynniki wpływające na lukę podatkową VAT	
Efektywność egzekwowania podatku	Błędy w kalkulacji podatku VAT
Uchylanie się od płacenia podatku	Sumienność podatników
Upadłość podatników	Globalizacja
Członkostwo w UE	Szara strefa
Optymalizacja podatkowa	Poziom efektywności kontroli skarbowej
Oszustwa podatkowe	

Źródło: Opracowanie własne na podstawie dostępnej literatury.

Optymalizacja podatkowa do pewnego momentu była utożsamiana z terminem „uchylanie się”. W rzeczywistości jest to zaplanowanie i wdrożenie czynności dążących do zmniejszenia obciążenia podatkowego przy wykorzystaniu dozwolonych ulg i zwolnień. Uchylanie się od płacenia podatku VAT jest natomiast

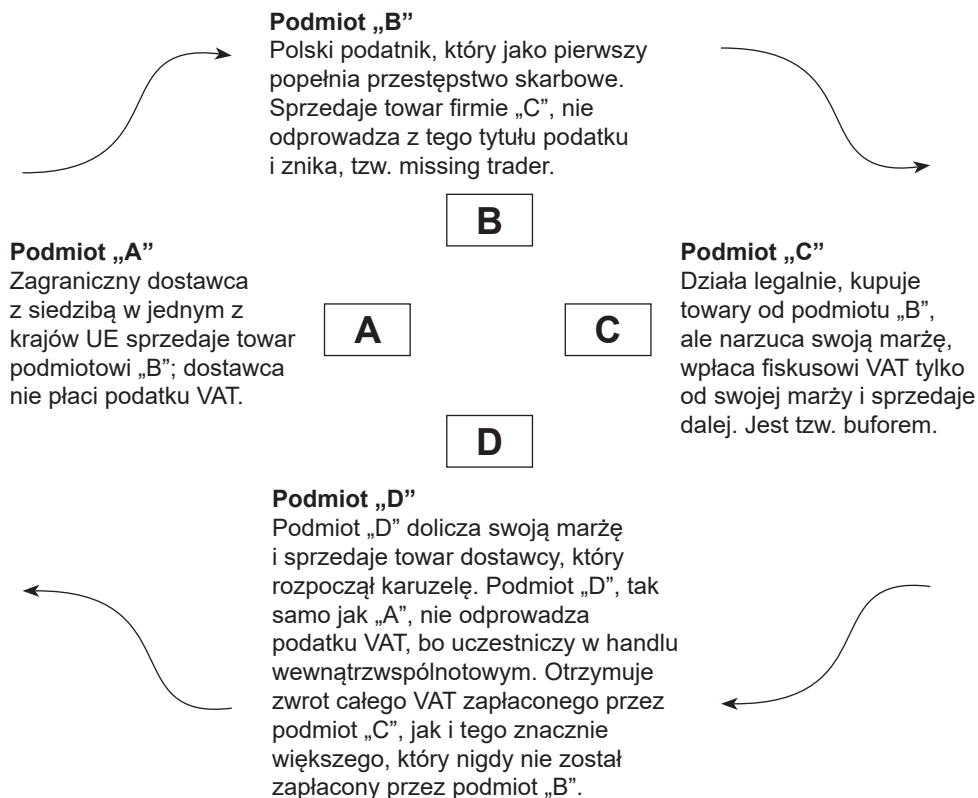
³ *Policy gap*, czyli teoretyczne straty wpływów podatkowych przez zastosowanie ulg, zwolnień alb preferencji podatkowych. *Compliance gap* natomiast prezentuje dane w bieżącym systemie podatkowym.

nielegalnym działaniem wpływającym na szkodę Skarbu Państwa, polegającym na fałszowaniu ksiąg rachunkowych, niewykazywaniu części dochodów lub manipulacji księgami w taki sposób, aby wskazywały na niewypłacalność podatnika (Żabska, 2013). Upadłość podatników związana jest z bankrutstwem oraz utratą płynności tych podatników, co oznacza, że nie są w stanie na bieżąco uregulować swoich zobowiązań podatkowych. Błędy w kalkulacji podatku VAT nie muszą wynikać z chęci ominięcia płacenia wyższej kwoty podatku przez podatników, ponieważ często wynikają z niejasności przepisów podatkowych, błędów rachunkowych spowodowanych przez nieuwagę, nie celowe pominięcie przepisów. Sumienność podatników często uzależniona jest od wysokości kar lub prawdopodobieństwa kontroli skarbowej oraz uwarunkowania w kulturze i społeczeństwie. Możliwe, że sumienność podatnika zależy również od koniunktury państwa w danym momencie. W czasie dobrej koniunktury, nie będzie skłonny do omijania zapłaty podatku lub zakupu towaru w szarej strefie. Globalizacja powoduje, że administracja nie zawsze jest w stanie nadążyć za transakcjami, szczególnie w przypadku korporacji, które posiadają wykwalifikowanych doradców, specjalizujących się w dziedzinie podatków (Khlif i Achek, 2015). Nieujawiona działalność gospodarcza, tzw. szara strefa, tworzona jest przez podmioty zarejestrowane i niezarejestrowane przez organy podatkowe. Są to czynności ukryte, które mogą charakteryzować się legalnością, ale równocześnie brakiem rejestracji oraz czynności okazjonalnych o małej skali. Administracja podatkowa stanowi ważny element systemu gromadzenia dochodów publicznych (Teszner, 2013). Nieefektywna kontrola skarbową skutkowałą wprowadzeniem szeregu działań, które miały wspomóc organy w uszczelnianiu systemu.

Od 2016 podejmuje się szereg działań legislacyjnych, które mają doprowadzić do uszczelnienia systemu w Polsce opartych na trzech filarach: nowoczesnej legislacji, efektywnej administracji i intensywnej współpracy z biznesem (PIU, 2018). Czynnikiem przedstawiony w tab. 2 dotyczący członkostwa w Unii Europejskiej zapewnienia Polsce, jako krajowi członkowskiemu, wprowadzenie stawki 0% w przypadku wewnątrzwspólnotowego nabycia i dostawy towarów. Dla części podatników ta możliwość posłużyła się do tworzenia fikcyjnych konstrukcji karuzel podatkowych.

W uczciwej wymianie handlowej, zgodnie z prawem podatkowym sprzedaż towaru wygląda następująco: polski przedsiębiorca sprzedaje towar np. firmie pochodzącej z Czech, wystawiając fakturę z ceną netto, która zostaje opłacona. Następnie odbiera towar i odsprzedaje go już w swoim kraju płacąc podatek. W przypadku karuzeli podatkowej, mamy do czynienia z główną firmą „A” (zarejestrowana firma w jednym z krajów członkowskich), która odsprzedaje towar firmie „B” (zarejestrowanej w innym kraju członkowskim) – dokonując tzw. dostawy wewnątrzwspólnotowej zwolnionej z VAT. Główna firma to podmiot organizujący całą karuzelę, działająca na pozór legalnie i prowadząca księgowość. Firma „B” służy wyłącznie do wygenerowania podatku VAT na fakturze, to tzw. *missing trader*, czyli znikający podatek. Dokonuje ona dostawy firmie „C”, której celem jest utrudnienie zlokalizacji

zowania całego proceduru. otrzymując zapłatę i nie uiszczając podatku VAT w swoim kraju. Następnie ostatnia firma „D” odkupuje towar, ponownie dostarcza towar podmiotowi „B” bądź eksportuje go do kraju trzeciego, ponieważ w obu przypadkach mamy do czynienia z stawką 0% VAT, występuje o zwrot podatku VAT lub zmniejsza swoje zobowiązanie. Cały proceder to wyłudzenie podatku niezapłaconego przez znikającego podatnika.



Rys. 1. Schemat karuzeli podatkowej

Źródło: Opracowanie własne na podstawie <https://www.podatki.gov.pl/vat/bezpieczna-transakcja/wyludzenia> [dostęp dnia: 30.08.2019 r.].

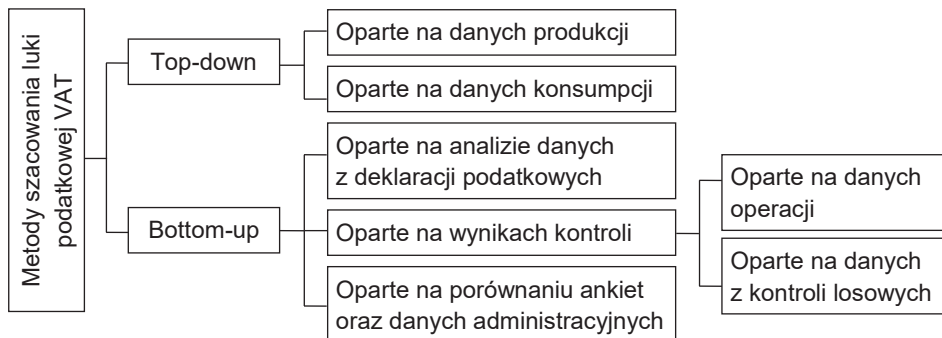
Oszustwa podatkowe powodują niepożądaną redystrybucję dochodów podatników uczciwych oraz nieuczciwych, mając demoralizujący wpływ na społeczeństwo i rosnące poczucie niesprawiedliwości. Szara strefa prowadzi do powstania nieuczciwej konkurencji, podatnicy niepłacący podatków są w stanie stworzyć silniejszą pozycję na rynku (Pauch, 2015). Oddziałuje to też na inny czynnik omawiamy wcześniej – uczciwość podatników.

3. Metody szacowania luki podatkowej

Literatura dotycząca luki w podatku VAT prezentuje dwie metody jej badania finansowane z budżetu Unii Europejskiej przedstawione na rys. 2.

Metoda „*top-down*” – metoda odgórna, do oszacowania luki wykorzystuje model makroekonomiczny lub dane z rachunków narodowych, stosuje się ją do okresów krótszych niż jeden rok (EC, 2014). Rachunek narodowy przedstawia strukturę gospodarki w obrębie danego państwa bądź obszaru geograficznego. Jednak ta metoda nie jest wolna od błędów. Dane, które otrzymano z zastosowania tej metody wykazują zmienność w czasie wynikającą z korekt w bazowych szacunkach. Takie korekty mogą wynikać m.in. z aktualizacji danych prognozowanych, zdarza się, że przewidywania znacząco różnią się od rzeczywistych wpływów. Przeważnie księgowanie na rachunkach narodowych odbywa się na zasadzie memoriałowej, jednak w przypadku podatków używa się metody kasowej, która dostosowana czasowo uznawana jest jako akceptowalny wskaźnik zastępczy dla rozliczeń międzyokresowych. Dodatkowo innym problemem są rozbieżności, które powstają w wyniku braku harmonizacji definicji podstawy opodatkowania i zagregowanych danych z rachunków krajowych. Problemem są różne okresy, w których rejestruje się transakcje związane z podatkiem VAT. W wyniku braku harmonizacji definicji w ustawach i konwencjach statystycznych powstaje stronniczość w szacowaniu wysokości zobowiązania. Metoda ta nie ma charakteru informacyjnego dla państwa. Nie da się wyodrębnić uzyskanych danych pod względem związania z uchyceniem się od płacenia podatku czy z oszustwem podatkowym. Problematyczne jest zweryfikowanie, jaka część luki podatkowej wynika z unikania zobowiązań, odroczenia płatności czy też z niewypłacalności. Dlatego dla podmiotów zajmujących się zwalczaniem niezgodności z prawem takie szacowanie ma ograniczone zastosowanie. Brak wyjaśnienia przyczyny powstania oraz składników luki jest istotną wadą tej metody, natomiast jest w stanie dostarczyć informacje, które umożliwiają śledzenie tendencji w okresach (EC, 2014). Jest to metoda najmniej czasochłonna wymagająca niewielu danych. Jednak ze względu na dostępność danych w przypadku danych narodowych szacowania wykonywane tą metodą charakteryzują się opóźnieniem około dwóch lat. W tej metodzie bierze się pod uwagę podatnika w znaczeniu ekonomicznym, który płaci podatek VAT w momencie zakupu towaru lub usługi bez możliwości jego odliczenia. Takimi podatnikami są wszystkie podmioty, które nie zostały wymienione w ustawie od towarów i usług jako podatnicy. Innym problemem tej metody jest różnorodność stawek VAT. Komisja Europejska często zarzuca Polsce stosowanie w nadmierny sposób obniżonych stawek podatku uznając, że robi to w stopniu większym w porównaniu do innych krajów UE (Mazur, 2018). Jednak liczba stosowanych stawek nie odbiega znacząco od innych krajów (poszczególne stawki znajdują się w matrycy stawek VAT). To struktura konsumpcji sprawia, że udział dóbr, które objęte są niższymi stawkami jest wyższy. Wynika to przede wszystkim z różnic w poziomie zamożności społeczeństwa oraz skłonności do konsumpcji, w tym

wypadku Polska posiada preferencyjne stawki np. na żywność. W 2015 r. wartość preferencji podatkowych, które uszczupliły dochody budżetu państwa określono łącznie na 90,7 mld zł, co stanowiło 5,04% PKB (MF, 2015).



Rys. 2. Metody szacowania luki podatkowej w VAT

Źródło: The Concept of the Tax Gaps. Report on VAT Gap Estimations by FISCALIS Tax Gap Project Group, European Commission, 2016.

Odwrotnie prezentuje się metoda *bottom-up*; składają się na nią dane gromadzone przez administracje podatkowe obejmujące ankiety czy audyty, szacowane dla różnych grup podatników. Dzięki temu, że elementy składowe luki w przypadku tej metody szacowane są oddzielnie dla poszczególnych grup, stanowi ona szczegółowy sposób na zebranie i przetworzenie informacji, które z grup podmiotów wpływają na powstanie luki podatkowej. Jest cennym źródłem informacji dla administracji podatkowej, w którym sektorze powinna zająć zmiana. Pomaga to poprawić zarządzanie ryzykiem i typowanie podmiotów do potencjalnej kontroli. Przy metodzie *bottom-up* opartej na audycie konieczne jest dostosowanie błędu poprzez środki statystyczne, tj. regresja czy model doboru próby (EU, 2016). Jest to bardzo kosztowna metoda. Podobnie jak to metody *top-down* również posiada pewne wady. W sytuacji zdobywania danych opartych na ankiecie, bazuje się na zaufaniu do uczciwości respondenta. W Polsce kontrole losowe związane z tą metodą nie były wykonywane przez administrację skarbową ani inne instytucje (MF, 2019). Państwa członkowskie Unii Europejskiej mają dowolność wyboru metody szacowania wielkości luki. W Polsce szacowaniem tej wielkości zajmuje się Ministerstwo Finansów stosując metodę odgórną. Swoje dane czerpie z rachunków narodowych udostępnianych przez Główny Urząd Statystyczny. Stosuje zgodnie z ESA 2010 zasadę memoriałową z jednomiesięczną korektą czasową.

4. Wielkość luki podatkowej w Polsce w porównaniu do wybranych państw członkowskich UE

W raporcie CASE, luka wszystkich państw UE zmniejszyła się w 2019 r. w porównaniu do 2016 r. o 8 mld euro, do budżetu państw nie trafiło 137,4 mld euro (CASE, 2019). Zmniejszenie wartości luki o 6,4 p.p. udowadnia skuteczność działań podjętych w celu poprawy ściągalności podatku. Przyjęto metodę odgórną a dodatkowo po raz pierwszy zawarto szacunki dotyczące wielkości luki w kolejnym roku. W tab. 3. przedstawiono dane dotyczące przychodów z tytułu podatku VAT, luki podatkowej oraz wartości VTTL – VAT Total Tax Liability (potencjalne dochody z podatku wynikające z przepisów).

Analizując dane z tab. 3 można zauważyć, że Polska odnotowała wzrost dochodów z tytułu podatku VAT o 14,9% w 2017 r. w porównaniu do 2016 r., co wynikało z efektywniejszej ściągalności podatku oraz wzrostu konsumpcji i inwestycji. Należy zauważyć, że luka zmalała od 2014 roku o 14,5 p.p. Szacuje się, że ta dynamiczna tendencja zmniejszania luki podatkowej zakończy się po 2018 r. (CASE, 2020). W przypadku Estonii w latach 2014–2018 luka podatkowa spadła o 5,3 p.p. Było to spowodowane wprowadzeniem tzw. centralnego rejestru faktur i – w przeciwieństwie do Polski – według szacunków w roku 2020 nie prognozuje się zmiany wielkości tej luki.

Tabela 3. Szacowana wielkość luki podatkowej w latach 2014–2018 w mln euro

Przychody z tytułu VAT					
Państwo	2014	2015	2016	2017	2018
Polska	29,317	30,075	30,838	36,33	40,411
Estonia	1,711	1,875	1,975	2,149	2,331
Litwa	2,764	2,889	3,028	3,31	3,522
Węgry	9,754	10,676	10,595	11,729	12,95

VTTL					
Państwo	2014	2015	2016	2017	2018
Polska	38,799	39,92	38,731	42,374	44,862
Estonia	1,911	1,986	2,09	2,286	2,458
Litwa	3,879	3,876	4,015	4,422	4,754
Węgry	11,969	12,693	12,338	13,564	14,14

Luka podatkowa					
Państwo	2014	2015	2016	2017	2018
Polska	9,483	9,847	7,893	6,044	4,451
Estonia	200	113	115	137	127
Litwa	1,115	987	988	1,111	1,232
Węgry	2,215	2,018	1,743	1,835	1,19

Źródło: Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2020 Final Report, CASE, 2020.

W przypadku Litwy zarejestrowano największą wartość luki podatkowej w procentowym udziale do VTTL – 25,3%. Między 2014 a 2018 r. nie doszło do znaczącej różnicy w jej wielkości, nie prognozuje się, podobnie jak w przypadku Estonii, zmiany w 2018 r. Luka podatkowa na Litwie wynika głównie z dwóch przyczyn, nieopodatkowania niektórych towarów i usług albo opodatkowanie ich przy zastosowaniu obniżonej stawki oraz zachowań podatników, którzy postępują niezgodnie z prawem (Institute for Advanced Studies, 2016). Charakterystyczne dla luki Litwy jest fakt, że jej największa część składa się z luki politycznej, czyli obniżonych stawek i preferencji podatkowych. Szacuje się, że luka podatkowa w przypadku Litwy w 2019 r. zmniejszy się o około 4 p.p.

5. Sposoby zmniejszenia luki podatkowej w VAT

Według Komisji Europejskiej konieczne jest wprowadzenie zmian w zwiększaniu skuteczności współpracy administracyjnej, usprawnienia europejskich administracji podatkowych oraz poprawy w przestrzeganiu przepisów. Jednym z deklarowanych przez Komisję działań jest wdrożenie programów reform oraz staranna analiza luki w VAT dla państw najbardziej dotkniętych oszustwami podatkowymi (Tratkiewicz, 2016).

Uszczelnienie systemu podatkowego w Polsce	wprowadzenie Jednolitego Pliku JPK
	pakiet paliwowy
	pakiet przewozowy
	mechanizm podzielonej płatności
	utworzenie Krajowej Administracji Skarbowej

Rys. 4. Próby uszczelnienia systemu podatkowego w Polsce

Źródło: O przeciwdziałaniu wyłudzeniom podatku VAT, NIK, 2018.

W latach 2007–2015 w celu poprawienia wysokości wpływów VAT do budżetu wprowadzono przepisy, który umożliwiły kontrolowanie podatników poprzez bardziej restrykcyjne wymogi dokumentacji i kontroli cen transferowych oraz zmiany umów międzynarodowych w celu wyeliminowania transferów dochodów do rajów podatkowych (Rochowicz, 2017). Następnie od 2015 r. działania były już ukierunkowane na uszczelnianie systemu i zapobieganiu nadużyciom podatkowych (MF, 2017b), tj. wdrożenie Jednolitego Pliku Kontrolnego JPK, wprowadzony odwrócony podatek VAT w budowie, ograniczenie rozliczeń kwartalnych, podniesienie kar za posługiwanie się tzw. pustymi fakturami oraz zwiększenie rygorów rejestracji i wykreśleń z rejestru podatników. Plik JPK swoje zastosowanie ma już m.in. w Austrii, Portugalii i Słowenii. Koncepcja pliku JPK została wdrożona do polskiego systemu podatkowego poprzez Ustawę z dnia 10 września 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2015 r. poz. 1649). Organy nakładają na podatników obowiązek prowadzenia ksiąg podatkowych przy wykorzystaniu programów komputerowych. Takie rozwiązanie jest pomocne w postępowaniu podatkowym, kontroli oraz w zakresie czynności sprawdzających, w tym u kontrahenta podatnika (Bielawska, 2016). Na każde żądanie organu, podatnik zobowiązany jest to przesłania całości lub części ksiąg rachunkowych oraz dowodów księgowych. Rozwiązanie polegające na wprowadzeniu obowiązku przesyłania danych w postaci JPK zaczęło obowiązywać z dniem 1 lipca 2016 r. Korzyściami dla Polski z tytułu wprowadzenia takiego rozwiązania ma być zwiększenie dochodu i zmniejszenie nieuczciwej konkurencji. Niestety nie ma on zastosowanie w przypadku szarej strefy kontrolując podmioty zarejestrowane. W przypadku pakietu paliwowego uznano, że proceder wyłudzeń podatku VAT w obrocie paliwami jest związany z wewnątrzspółnotowym nabyciem dokonywanym poprzez pośrednictwo zarejestrowanych odbiorców wykorzystujących uproszczoną procedurę w transakcjach trójstronnych (Tratkiewicz, 2018). Wprowadzono obowiązek wpłat zaliczek, co doprowadziło do polepszenia monitorowania podmiotów wprowadzających paliwa do obrotu. Według danych Ministerstwa Finansów, w efekcie wprowadzenia takiego rozwiązania podmioty posiadające koncesję na obrót paliwami wpłaciły w I półroczu 2017 r. podatek VAT wyższy o około 2,5 mld zł niż w I półroczu 2016 r. Od 2017 r. funkcjonuje w Polsce nowy model administracji skarbowej zwany Krajową Administracją Skarbową, działa w połączeniu z Służbą Celną oraz kontrolą skarbową. Celem powstania takiego podmiotu było zwiększenie efektywności współpracy w zwalczaniu oszustw podatkowych doprowadzających do wykrycia karuzel podatkowych, w których brało udział około 170 firm z Polski oraz 55 zagranicy (NIK, 2018). Szacuje się, że wyłudzone w ten sposób około 124 mln zł VAT, a dzięki kontrolom skarbowym udaremniono wyłudzenie m.in. zwrotu o wartości około 160 mln zł podatku (Krzeszowska, Kuczyńska 2017).

Mechanizm podzielonej płatności inaczej zwany metodą *split payment* z początku miało charakter fakultatywny, który nabrał charakteru obligatoryjnego.

Komisja Europejska w 2019 r. zezwoliła na wprowadzenie obowiązkowego mechanizmu od marca 2019 r. do lutego 2022 r. dla podmiotów i usług wymienionych w swojej decyzji. W tej metodzie, do każdego rachunku rozliczeniowego zostaje utworzony rachunek VAT, nabywając towar/usługę, płacąc za fakturę trzeba oddzielnie zapłacić kwotę netto na rachunek rozliczeniowy oraz podatek na rachunek VAT. Konta VAT są rachunkami darmowymi, tworzonymi bez potrzeby zawierania dodatkowej umowy, aczkolwiek środki na tym koncie nie są dowolnie dysponowane przez posiadacza. Odwrotnie niż w przypadku zwykłego rachunku, nie można w dowolnej chwili wypłacić środków.

Podsumowanie

Zjawisko luki podatkowej i jej wielkość stanowi przedmiot zainteresowania zarówno na poziomie krajowym, jak i Unii Europejskiej. CASE szacuje, że luka podatkowa od 2016 do 2018 r. zmalała z 36,9 mld zł do 13,8 mld zł (CASE, 2018). Zważywszy na poziom wpływów tego podatku jak i ich znaczenie dla budżetu państwa, próby uszczelnienia systemu podatkowego mają charakter priorytetowy. Jednak zwracając uwagę na działania wprowadzone do administracji skarbowej trudno nie oceniać ich przez pryzmat traktowania podatników jak potencjalnych podmiotów uchylających się od opodatkowania. Takim przykładem jest wprowadzenie pliku JPK, które spowodowało zwiększenie kontroli zarówno w przypadku uczciwych podatników, jak i nieuczciwych. Wielkość luki podatkowej zależy od wielu czynników makroekonomicznych, ale próby uszczelniania systemu podatkowego w Polsce powinny być skierowane nie tylko na zmiany prawne, ale równoległe na obszar społeczny podatników, wprowadzanie zmian o charakterze kulturowym. Wspomniane metody obliczenia wielkości luki podatkowej nie są wolne od błędów. Wynika to przede wszystkim z braku możliwości dokładnego oszacowania teoretycznych wpływów z podatku VAT. Komisja Europejska proponuje korzystanie z dwóch metod, przez swobodny wybór metody nie jest możliwe porównanie skali luki podatkowej wszystkich państw członkowskich. Konieczne wydaje się opracowanie i wprowadzenie jednej, standardowej metody liczenia luki podatkowej VAT w krajach UE.

Bibliografia

1. 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.
2. Bielawska A. (2016), *Jednolity Plik Kontrolny jako sposób przekazywania informacji podatkowej*, Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe, nr 282, s. 22.
3. Borowiec L. (2017), *Podatek VAT jako dochód budżetu państwa w latach 2005–2016 a luka podatkowa*, Zarządzanie. Teoria i Praktyka, nr 3 (21), s. 39–46.

4. CASE (2013), *Study to Quantify and Analyze the VAT Gap In the EU-27 Member States*, Final Report, Warsaw.
5. CASE (2018), *Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2018*, (https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/2018_vat_gap_report_en.pdf, data dostępu: 19.06.2019).
6. CASE (2019), *Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2019 Final Report*, (https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/vat-gap-full-report-2019_en.pdf, data dostępu: 3.01.2020). European Commission (2014), *2012 Update Report to the Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU 27 Member States*, (https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/vat-gap.pdf, data dostępu: 20.06.2019).
7. European Union (2016), *The Concept of tax Gaps Report o VAT Gap Estimate by Fiscals Tax Gap Project Group*, Brussels (https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/tgpg_report_en.pdf; data dostępu: 19.06.2019).
8. Guziejewska B. (2018), *VAT split payment jako nowe narzędzie uszczelnienia systemu podatkowego w Polsce*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, nr 532, s. 141.
9. Khlif H., Achek I. (2015), *The Determinants of Tax Evasion: A Literature Review*, International Journal of Law and Management, vol. 57, no. 5, p. 486–497.
10. Krzeszowska K., Kuczyńska P. (2017) *Węzłowe problemy prawa karnego skarbowego*, Uniwersytet Warmińsko-Mazurski, Wydział Prawa i Administracji, s. 67–75.
11. Mazur T., Bach D., Jużwik A., Czechowicz I. (2018), *Raport na temat wielkości luki podatkowej w podatku VAT w Polsce w latach 2004–2017*, Ministerstwo Finansów.
12. Ministerstwo Finansów (2015), *Preferencje podatkowe w Polsce*, (<https://www.podatki.gov.pl/media/1221/preferencje-podatkowe-w-polsce-nr-7.pdf>, data dostępu: 12.06.2019).
13. Ministerstwo Finansów (2017b), *Uszczelnianie systemu podatkowego i odbudowa bazy podatkowej w CIT*, (<https://finanse-arch.mf.gov.pl/budzet-panstwa/wplywy-budzetowe>; data dostępu: 9.06.2019).
14. Najwyższa Izba Kontroli (2018), *O przeciwdziałaniu wyłudzeniom podatku VAT*, (<https://www.nik.gov.pl/najnowsze-informacje-o-wynikach-kontroli/wyzsze-dochody-z-vat.html>; data dostępu: 15.06.2019).
15. Najwyższa Izba Kontroli (2020), *Analiza wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej w 2019 roku*, (<https://www.nik.gov.pl/kontrola/analiza-budzetu-panstwa>; data dostępu: 26.10.2020).
16. Novysedlak V., Palkovicova J., *The estimate of the value added tax revenue loss*, Institute for Financial Policy, The Ministry of Finance of the Slovak republic, March 2012 s. 7 (www.finance.gov.sk; data dostępu: 16.06.2019).
17. Pauch D. (2015), *Problem oszustw podatkowych na przykładzie podatku VAT*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego Ekonomiczne Problemy Usług, nr 116, s. 639.
18. Polski Instytut Ekonomiczny (2018), *Zmniejszenie luki podatkowej w Polsce w latach 2016–2017*, (<http://pie.net.pl/wp-content/uploads/2018/10/Raport-LUKA-VAT-www-08-11-A.pdf>; data dostępu: 12.06.2019).
19. Teszner K. (2013), *Administracja podatkowa i kontrola skarbowa w Polsce*, Wolters Kluwer Polska, s. 18.