

JANINA KOTLIŃSKA*

Podatek od towarów i usług i jego ściągalność w Polsce

Wstęp

Na kształt systemu podatkowego w danym kraju ma wpływ rodzaj prowadzonej polityki gospodarczej państwa, jego potrzeby budżetowe, a także stosunek podatników do ciążących na nich obowiązków podatkowych, odzwierciedlający ich mentalność podatkową. Biorąc pod uwagę zwłaszcza ostatni ze wskazanych czynników, już dawno zauważono, że w społeczeństwach w których płacenie podatków nie jest czymś naturalnym, najbardziej wydajnymi fiskalnie są podatki obciążające konsumpcję, a nie te związane z faktem posiadania rzeczy czy uzyskiwaniem dochodów, albowiem z pierwszych wpływy nie są wysokie, a z drugich – zwłaszcza w odniesieniu do działalności gospodarczej – dalece niepewne. Podatki obciążające obrót towarów czy usług, ze względu na swoją powszechność i wydajność w rozumieniu A. Wagnera (Owsiak 2017) są więc tymi, którym przypisuje się największe znaczenie w finansowaniu zadań publicznych na szczeblu państwowym. W Polsce daniną taką jest podatek od towarów i usług (VAT).

Dochody z podatku od towarów i usług w Polsce są znaczne i stale powiększające się. Trafiają one przy tym, w odróżnieniu do wpływów z podatków dochodowych, wyłącznie na rachunek budżetu państwa. Kwoty te nie oddają jednak wielkości, jaka faktycznie mogłaby w danym roku z tytułu tego podatku zasilić budżet państwa.

Hipotezą, jaka przyświecała autorce w przygotowaniu niniejszego artykułu było stwierdzenie, że wpływy z podatku od towarów i usług, które trafiają do budżetu państwa każdego roku, mogłyby być jeszcze wyższe, gdyby nie fakt, że: 1) podatnicy tego podatku nie wywiązują się terminowo z obowiązku jego zapłacenia, 2) znaczna część obrotu towarowo-usługowego nie jest w ogóle opodatkowana. Zaległości podatkowe i szacunki dotyczące potencjalnych wpływów z opodatkowania obrotu dotąd nieopodatkowanego, bo niewykazywanego bądź nielegalnego, oddają więc skalę potencjalnych dochodów, jaka w danym roku do budżetu państwa nie trafia, umniejszając możliwości realizacji przez państwo zadań publicznych.

* Dr hab. Janina Kotlińska – prof. KUL – Katolicki Uniwersytet Lubelski Jana Pawła II, Katedra Finansów Publicznych; e-mail: jankakotlinska@tlen.pl

Hipotezie podporządkowano cele artykułu, którymi na przykładzie Polski są: 1) określenie wielkości i znaczenia w budżecie państwa wpływów z tytułu podatku od towarów i usług, 2) wskazanie wielkości i analiza struktury zaległości w tym podatku, 3) identyfikacja rozmiarów luki podatkowej w analizowanym podatku powstałej w związku z działalnością podmiotów w tzw. gospodarce nieobserwowanej, a także 4) wskazanie rozwiązań i działań, które już podjęto w Polsce, które zostaną podjęte lub które należy podjąć, aby uszczelnić system podatkowy w zakresie podatku od towarów i usług.

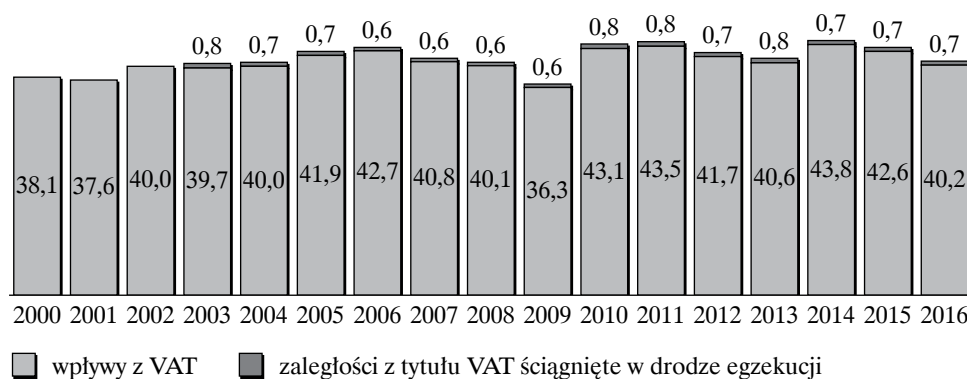
Okres objętym badaniem obejmuje zasadniczo lata 2000–2017¹, jednakże w odniesieniu do niektórych wielkości, z uwagi na brak możliwości uzyskania wiarygodnych danych empirycznych, okres ten jest krótszy.

1. Wydajność fiskalna podatku od towarów i usług w Polsce

Podatek od towarów i usług jest najbardziej wydajnym źródłem dochodów budżetu państwa w Polsce. W latach 2000–2016 stanowił on średnio 41,4% łącznych dochodów budżetowych (rys. 1), przy czym wskaźnik ten najwyższy poziom osiągnął w 2011 i 2014 r., co w pierwszym ze wskazanych lat miało związek ze wzrostem o 1 p.p. wszystkich stawek w tym podatku, a dodatkowo wzrostem stawek na niektóre nieprzetworzone i niskoprzetworzone artykuły spożywcze (z 3% do 5%), książki i czasopisma specjalistyczne (z 0% do 5%), w drugim zaś ze wzrostem koniunktury gospodarczej, przejawiającej się zwiększonymi wydatkami konsumpcyjnymi².

Rysunek 1

Udział dochodów z tytułu podatku VAT w łącznych dochodach budżetu państwa w latach 2000–2016 (w %)



Źródło: opracowanie własne na podstawie danych pochodzących ze strony Ministerstwa Finansów – Finanse publiczne, informacje na temat wpływów budżetowych i zaległości uzyskanych łącznie przez izby celne i izby skarbowe w danym roku (www.mf.gov.pl – dostęp 20.09.2017).

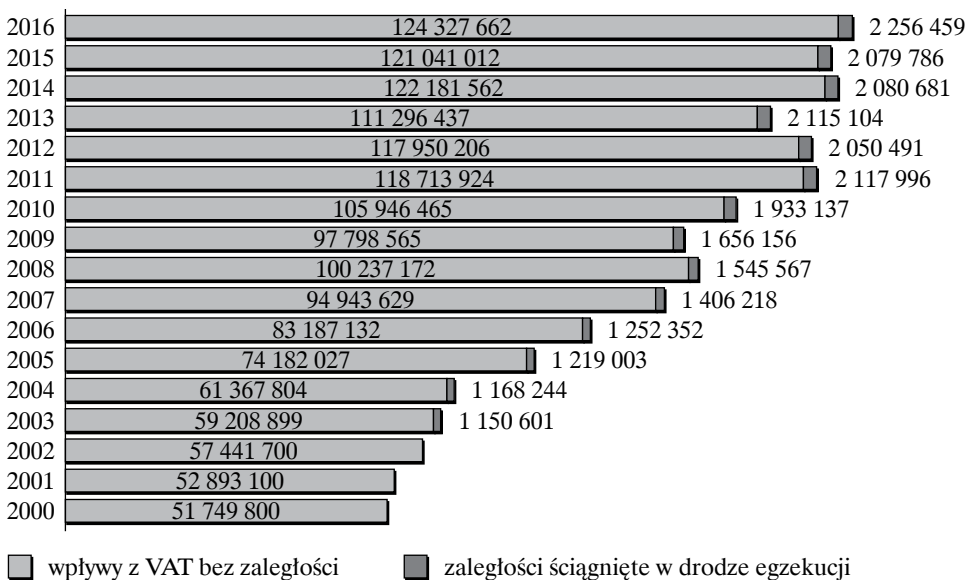
¹ Uzupełnienie informacji dotyczących wysokości wpływów z tytułu podatku VAT, w tym zaległości w tym podatku w roku 2017 oraz ilości przeprowadzonych kontroli, znajduje się w punkcie 4.

² Wydatki te, a przez to wpływy z tytułu podatku VAT będą rosły w kolejnych latach w związku z wdrażaniem programów rządowych, w tym w szczególności „Programu 500+”.

Wpływy z omawianego podatku w analizowanym okresie uległy więcej niż podwojeniu. W 2000 r. stanowiły bowiem nieco ponad 51 mld zł, podczas gdy w 2016 r. już ponad 124 mld zł (rys. 2). Tendencja ta nie była jednak w całym okresie rosnąca. W latach 2009 i 2013 – w stosunku do roku poprzedniego – wpływy z tytułu podatku VAT istotnie zmalały (odpowiednio o około 2,5 mld zł i 6,7 mld zł). Co ważne, oprócz bieżących wpływów z tego podatku budżet państwa zasilają też zaległości ściągnięte w drodze egzekucji. Ich wielkość od 2003 do 2016 r. wzrosła prawie dwukrotnie.

Rysunek 2

Wpływy z tytułu podatku od towarów i usług (VAT) w latach 2000–2016 (w tys. zł)



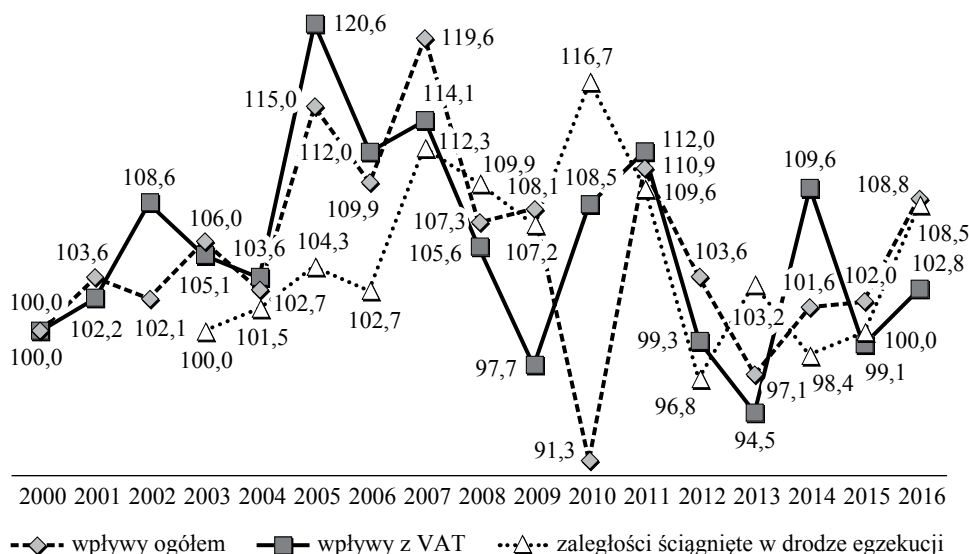
brak danych dotyczących zaległości ściągniętych w drodze egzekucji w latach 2000–2002.

Źródło: jak rysunek 1.

Ciekawych spostrzeżeń dostarcza dynamika zmian wysokości łącznych wpływów budżetowych w Polsce, wpływów z tytułu podatku od towarów i usług oraz kwot zaległości z tytułu tego podatku, ściągniętych w drodze egzekucji (rys. 3). Analizując te tendencje można stwierdzić, że na przestrzeni analizowanego okresu tylko w niektórych latach wzrost łącznych wpływów budżetowych państwa w stosunku do roku poprzedniego był wyższy niż tych pochodzących z podatku od towarów i usług (dotyczy to przede wszystkim lat 2007, 2012 i 2015), co związane było z istotnym wzrostem w tych latach wpływów z podatków dochodowych. W okresie od 2012 do 2015 r. (z wyjątkiem 2013 r.) malała zaś w Polsce skuteczność egzekucji zaległych należności państwa z tytułu podatku od towarów i usług. Z przedstawionych danych wynika jednak, że podatek od towarów i usług jest głównym źródłem wpływów państwa i choć wpływy z niego z różnych przyczyn okresowo malały, to długookresowa tendencja pozostawała niezmienna i taka z pewnością pozostanie.

Rysunek 3

Dynamika zmian wybranych pozycji wpływów budżetu państwa w latach 2000–2016 (rok poprzedni=100)



Źródło: jak rys. 1.

2. Luka w podatku od towarów i usług

W polskim prawodawstwie nie znajdziemy definicji luki podatkowej. Pojęciem tym posługują się jednak organizacje międzynarodowe (np. OECD czy IMF)³ na potrzeby sporządzania raportów i analiz porównawczych, czy przedsiębiorstwa audytorskie. Na przykład PricewaterhouseCoopers⁴ w swoich opracowaniach przyjmuje, że pod pojęciem luki podatkowej w VAT kryje się wielkość podatku niezadeklarowanego i tego, który nie został zapłacony na skutek bankructwa podatnika. Natomiast według amerykańskiej Internal Revenue Service⁵ luka podatkowa jest w danym roku różnicą pomiędzy kwotą podatków, które powinny zostać zapłacone, gdyby wszystkie osoby fizyczne i prawne wywiązały się z ciążącego na nich obowiązku podatkowego i zadeklarowały czynności i transakcje podlegające opodatkowaniu zgodnie z prawem, a kwotą, która została zapłacona. Pozwala więc zmierzyć skalę, w jakiej podatnicy nie płacą podatku na czas i nie składają

³ Odpowiedź M. Grabowskiego – podsekretarza stanu w Ministerstwie Finansów – na interpelację grupy posłów (nr 8642) w sprawie luki podatkowej w podatku od towarów i usług oraz strat finansowych w związku z nią poniesionych; <http://sejm.gov.pl/sejm7.nsf/interpelacja.xsp?typ=INT&nr=8642&view=null> (dostęp: 27.10.2017).

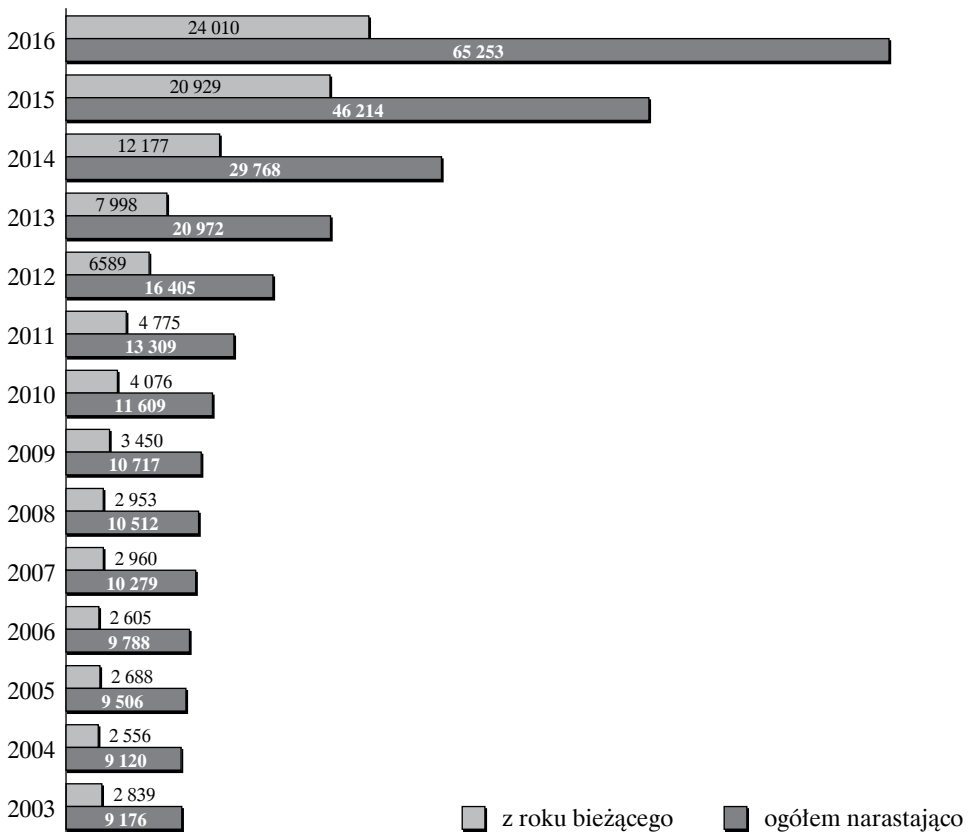
⁴ Globalna sieć przedsiębiorstw świadczących usługi księgowe, audytorskie i doradcze.

⁵ IRS, *Understanding the Tax Gap*; <https://www.irs.gov/uac/understanding-the-tax-gap>, 2005 (dostęp – 27.05.2017).

zeznań podatkowych, albowiem stanowi sumę podatku zadeklarowanego, ale niezapłaconego oraz podatku niezadeklarowanego⁶. O ile stosunkowo łatwo określić rozmiary podatku zadeklarowanego, a niezapłaconego, gdyż odzwierciedlają go sumy nieuregulowanych zobowiązań podatkowych określone w deklaracjach składanych przez podatników, to nie jest to proste w odniesieniu do wysokości podatku niezadeklarowanego. Na wielkość tę wpływa bowiem rozmiar „szarej strefy” w gospodarce, niewydolność systemu poboru podatków i kontroli podatkowej, jak również skala błędów w samowymiarze podatków, oszustw podatkowych, korzystania przez podatników z nieuczciwej optymalizacji podatkowej i upadłości podatników⁷.

Rysunek 4

Zaległości w podatku od towarów i usług w Polsce w latach 2003–2016 (w mln zł)



Źródło: opracowanie własne na podstawie danych o wysokościach zaległości podatkowych, zamieszczonych na stronie internetowej Ministerstwa Finansów (http://www.finanse.mf.gov.pl/budzet-panstwa/zaleglosci-budzetowe/-/document_library_display/N5Yo/view/1490163 – dostęp – 13.10.2017).

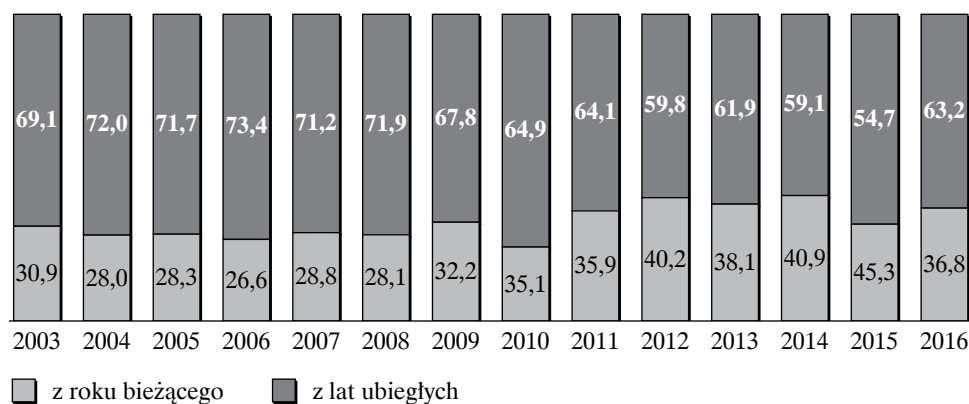
⁶ Definicja ta stanowi podstawę dla dalszych rozważań.

⁷ *Wyludzenia VAT – luka podatkowa w 2014 roku i prognoza na 2015*, raport na dzień 25.09.2015 r., www.pwc.pl (dostęp – 10.09.2017).

Wartość podatku od towarów i usług zadeklarowanego, a niezapłaconego wzrosła w latach 2003–2016 blisko siedmiokrotnie, osiągając poziom przeszło 65 mld zł (rys. 4). Co istotne, największe przyrosty zaległości w omawianym podatku miały miejsce w dwóch ostatnich badanych latach (wzrost o przeszło 35 mld zł), co może wskazywać na problemy finansowe, z którymi borykają się podmioty gospodarcze, jak również chłodną kalkulację podatników, opartą o wysokość odsetek od nieterminowo regulowanych zaległości podatkowych (są zdecydowanie za niskie). Zaległości te dotyczyły przy tym zarówno roku bieżącego, jak i lat ubiegłych (rys. 5).

Rysunek 5

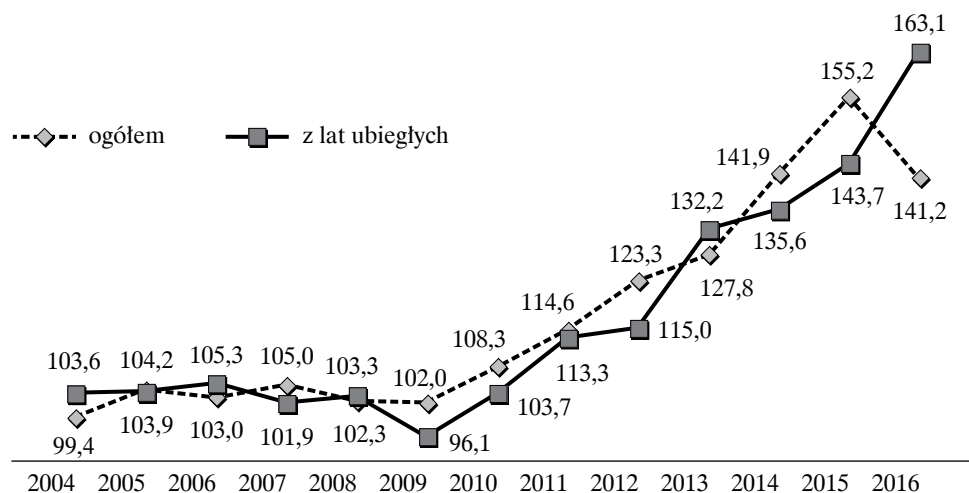
Struktura zaległości w podatku od towarów i usług w latach 2003–2016 (w %)



Źródło: jak rysunek 4.

Rysunek 6

Dynamika zmian wartości zaległości w podatku od towarów i usług w latach 2003–2016 (rok poprzedni=100)

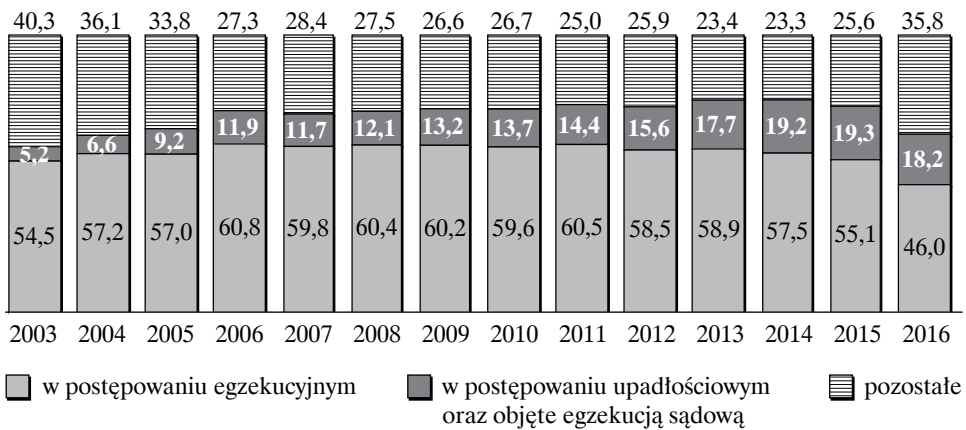


Źródło: jak rysunek 4.

Z danych przedstawionych na rysunku 5 wynika, że we wszystkich latach objętych badaniem w strukturze zaległości z tytułu podatku VAT przeważały zaległości z lat ubiegłych. Niepokojący jest jednak zauważalny od 2009 r. wzrost w łącznej puli zaległości z roku bieżącego. Na przykład w 2003 r. zaległości te wynosiły nieco ponad 2,835 mld zł, podczas gdy w 2016 r. (mimo spadku w stosunku do roku poprzedniego) stanowiły one już kwotę nieco ponad 24,013 mld zł, czyli prawie 8,5 razy wyższą niż w pierwszym analizowanym roku. Dynamikę zmian obu wskazanych wielkości zaległości w podatku VAT przedstawia rysunek 6. Z danych tam zawartych wynika niestety (z wyjątkiem 2009 r.) stale rosnący trend nieterminowego wywiązywania się podatników z nałożonych na nich obowiązków podatkowych.

Rysunek 7

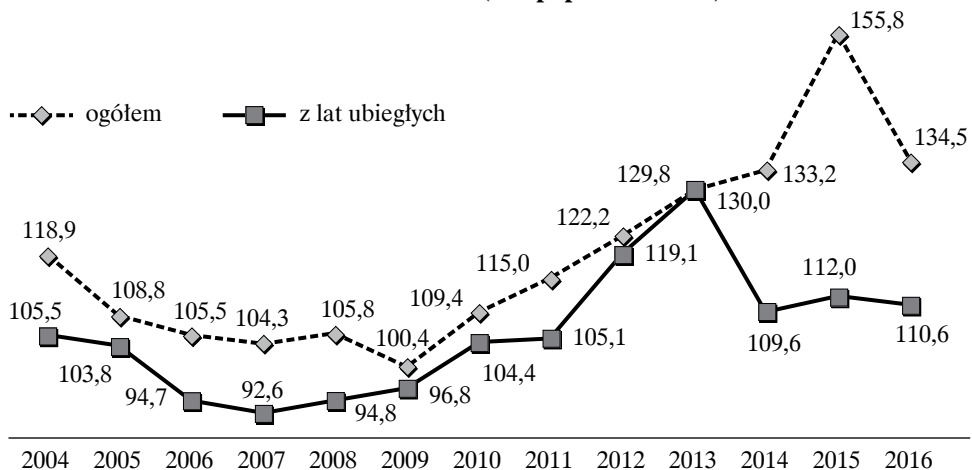
Zaległości z lat ubiegłych w podatku od towarów i usług w latach 2003–2016 (w %)



Źródło: jak rysunek 4.

Rysunek 8

Dynamika zmian wartości wybranych zaległości w podatku od towarów i usług w latach 2004–2016 (rok poprzedni=100)

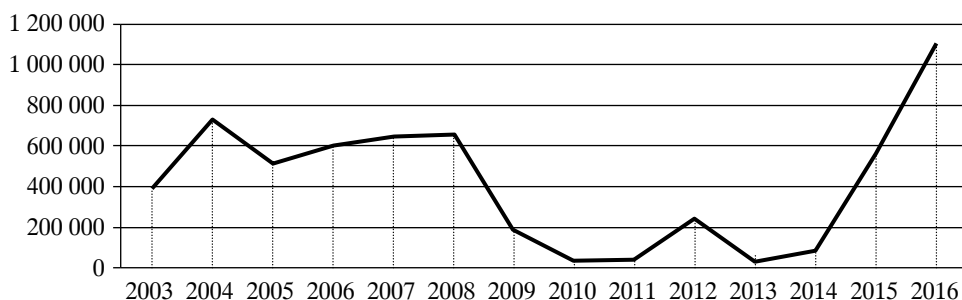


Źródło: jak rysunek 4.

Warto zwrócić uwagę na strukturę zaległości podatkowych w podatku VAT przedstawioną na rysunku 7. W analizowanym okresie niestety jedynie około 56% łącznej ich wartości objętych było postępowaniem egzekucyjnym, przy czym około 70% postępowań dotyczyło zaległości z lat ubiegłych. Do 2013 r. istotną część zaległości stanowiły te spośród nich, które objęte były postępowaniem upadłościowym oraz egzekucją sądową. Dynamika zmian obu tych rodzajów zaległości do 2013 r. wykazywała taką samą tendencję (rys. 8). Od 2014 r. widoczny jest istotny spadek zaległości objętych postępowaniem egzekucyjnym. W puli pozostałych zaległości (średnio w badanym okresie na poziomie 28%) znalazły się m.in. te wynikające z decyzji nieostatecznych, z nadanym bądź nie rygorem natychmiastowej wykonalności, płatne w ratach i odroczone, jak i te w stosunku do których nie podjęto żadnych działań. Wartość tych ostatnich na przestrzeni lat drastycznie się jednak różniła (rys. 9).

Rysunek 9

**Zaległości w podatku od towarów i usług,
w stosunku do których nie podejmowano żadnych działań
w latach 2003–2016 (w tys. zł)**



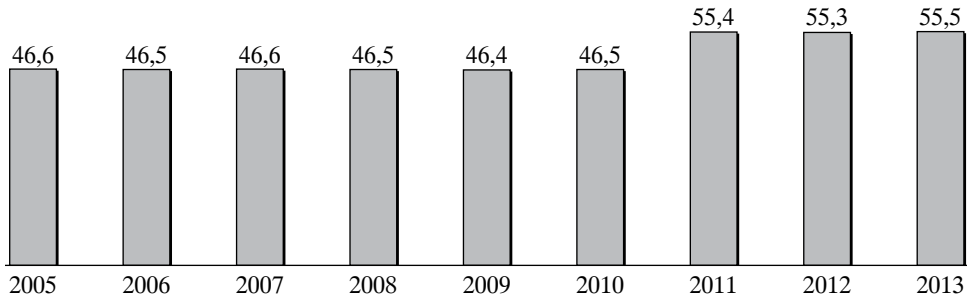
Źródło: jak rysunek 4.

Organy podatkowe – w ramach posiadanych przez siebie możliwości i kompetencji – podejmują działania mające na celu wyegzekwowanie od podatników zaległych płatności podatków. W latach 2003–2016 działania te, jak się okazuje, nie były prowadzone w stosunku do całej wartości zaległości z tytułu podatku od towarów i usług. Wartość tych niedochodzonych należności budżetu państwa była zmienna w czasie. Najmniejsza, choć i tak stosunkowo duża, była w 2013 r. (niespełna 30 mln zł) i w latach 2010–2011 (około 40 mln zł). Najwyższa była w 2016 r. – ponad 1,1 mld zł. Ciekawych spostrzeżeń dostarczają też szacunki luki podatkowej w odniesieniu do podatku od towarów i usług, który nie został zadeklarowany. Jej wielkość w stosunku do luki podatkowej mającej takie źródło, ale we wszystkich podatkach przedstawia rysunek 10.

Luka w podatku od towarów i usług z tytułu niezadeklarowanych dochodów stanowi istotną część łącznej luki podatkowej powstałej wskutek niedeklarowania dochodów podatkowych, wynosząc w Polsce w okresie 2005–2013 średnio około 49,5% jej wartości. Jej rozmiary do 2010 r. utrzymywały się na poziomie poniżej 30 mld zł, po czym zaczęły znacząco rosnąć, osiągając w 2016 r. poziom 52 mld zł (rys. 11). Największy jej wzrost – w stosunku do roku poprzedniego – nastąpił w 2011 r., tj. kiedy: 1) podniesiono stawki w podatku VAT dla określonych grup towarów i usług, 2) nastąpiły zmiany

Rysunek 10

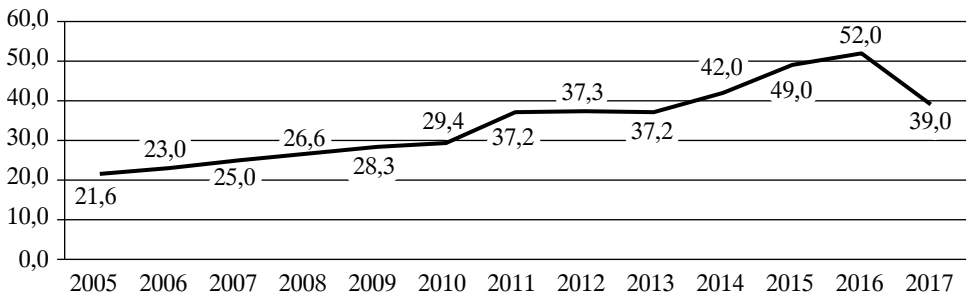
**Wielkość niezadeklarowanego podatku od towarów i usług
na tle łącznych niezadeklarowanych dochodów podatkowych
w latach 2005–2013 (w %)**



Źródło: opracowanie własne na podstawie: *Luka podatkowa w VAT w Polsce w latach 2010–2013*, w: <http://www.spsrp.org.pl/2016/03/07/luka-podatkowa-w-vat-w-polsce-w-latach-2010-2013/> (dostęp – 07.04.2017); www.stat.gov.pl/wskazniki-makroekonomiczne (dostęp – 07.04.2017).

Rysunek 11

**Luka w podatku od towarów i usług z działalności niezadeklarowanej
w latach 2005–2017 (w mld zł)**

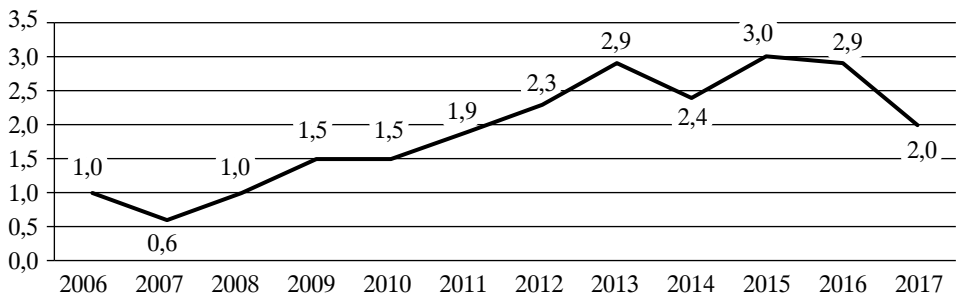


2017 – prognoza

Źródło: opracowanie własne na podstawie szacunków firmy doradczej Pricewaterhouse Coopers (PwC).

Rysunek 12

**Wartość luki w podatku od towarów i usług
z działalności niezadeklarowanej w stosunku do PKB
w latach 2006–2017 (w %)**



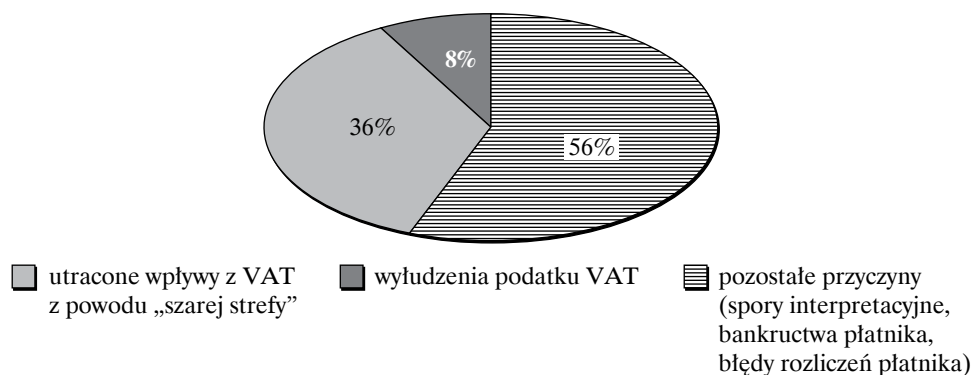
Źródło: jak rysunek 11.

w opodatkowaniu kosztów eksploatacji samochodów osobowych, 3) objęto obowiązkiem stosowania kas fiskalnych nowe grupy podatników (m.in. lekarzy, prawników i tłumaczy), 4) wprowadzono obowiązek odwrotnego obciążenia dla wybranych transakcji krajowych. Zmiany, które więc z założenia miały uszczelnić system podatkowy, doprowadziły do wzrostu luki podatkowej w wyniku ucieczki podatników do „szarej strefy”. Skalę omawianego zjawiska, czyli uszczerbek dochodów budżetu państwa z tego tytułu, oddaje udział szacowanej wartości tej części luki w podatku VAT w stosunku do PKB (rysunek 12). Jej poziom w niektórych latach to nawet 3% PKB.

Interesująca jest też struktura luki podatkowej w podatku VAT, której źródłem jest niezadeklarowana wartość podatku. Dla przykładu w 2013 r. (rys. 13) największą jej część stanowił niedeklarowany i niezapłacony podatek wynikający z prowadzenia działalności gospodarczej w „szarej strefie” (56,5%). Poza tym znaczną część omawianej luki w VAT stanowiły wyłudzenia tego podatku, czyli nieprzysługujące zwroty, zaistniałe na skutek przeprowadzania fałszywych transakcji gospodarczych (około 36%), a tylko niewielki odsetek (ponad 7,5%) wynikał z błędów rozliczeń lub innych pomyłek podatników, niemożności odzyskania podatku na skutek bankructwa podatnika, likwidacji firmy, czy sporów z zakresu interpretacji przepisów podatkowych.

Rysunek 13

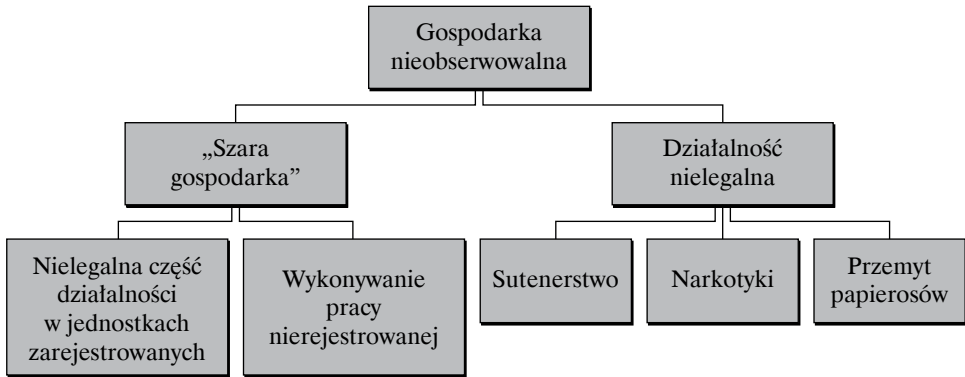
Struktura niezadeklarowanych wpływów z tytułu podatku VAT w 2013 r. (w %)



Źródło: opracowanie własne na podstawie: *Przeciwdziałanie szarej strefie w Polsce*, w: <http://ungc.org.pl/strefa-wiedzy/pierwszy-raport-przeciwdzialanie-szarej-strefie-polsce/> (dostęp – 13.04.2017).

Działalność gospodarcza w „szarej strefie” według GUS jest częścią gospodarki nieobserwowanej (rys. 14), polegającą na prowadzeniu działalności nielegalnej w zarejestrowanych podmiotach gospodarczych lub wykonywaniu pracy niezarejestrowanej. Szacunki dotyczące skali tej działalności prowadzone są w Polsce przez GUS od 1995 r., w odróżnieniu od działalności nielegalnej, której rozmiary szacuje się dopiero od 2014 r. Dane takie (od 2011 r.) znalazły się w publikacji GUS i prawdopodobnie dołączenie szacunków z tej sfery spowodowało blisko 8 mld zł wzrost luki w podatku od towarów i usług od działalności niezadeklarowanej – rysunek 11.

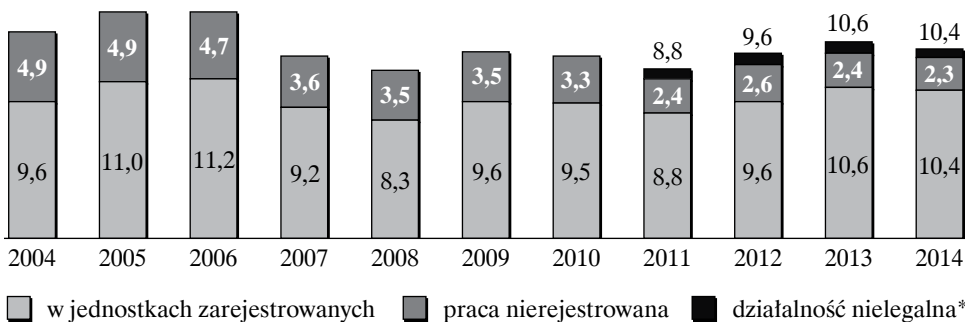
Rysunek 14
Podział gospodarki nieobserwowanej wg GUS



Źródło: opracowanie własne na podstawie: *Rachunki narodowe GUS według sektorów i podsektorów instytucjonalnych w latach 2011–2014*, Główny Urząd Statystyczny, Warszawa 2016, s. 267.

Według GUS największy odsetek w gospodarce nieobserwowanej stanowi nielegalna część działalności zarejestrowanej (rys. 15). W latach 2004–2014 udział gospodarki nieobserwowanej w tworzeniu PKB (łącznie z „szarą gospodarką”⁸ i działalnością nielegalną⁹) kształtował się na poziomie około 13,5%. Natomiast nielegalna część działalności w działalności zarejestrowanej stanowiła średnio 9,8% PKB. Z „szarą strefą” mieliśmy przy tym do czynienia przede wszystkim w handlu (rys. 16).

Rysunek 15
Struktura gospodarki nieobserwowanej wg GUS w latach 2004–2014 (w % PKB)



* Mierzona przez GUS od 2011 r. (sutenerstwo, narkotyki, przemysł papierosów).

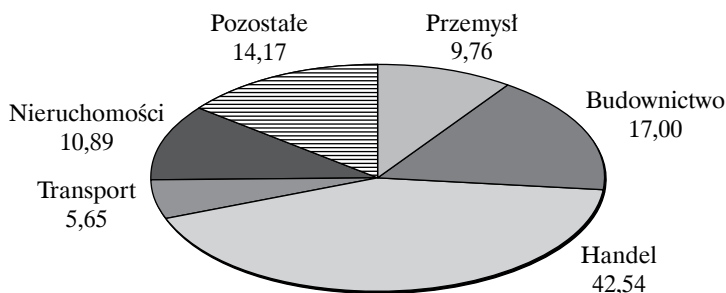
Źródło: opracowanie własne na podstawie: *Rachunki narodowe GUS według sektorów i podsektorów instytucjonalnych w latach 2000–2006*, Główny Urząd Statystyczny, Warszawa 2008, s. 611; *Rachunki narodowe GUS według sektorów i podsektorów instytucjonalnych w latach 2007–2010*, Główny Urząd Statystyczny, Warszawa 2012, s. 393; *Rachunki narodowe GUS według sektorów i podsektorów instytucjonalnych w latach 2011–2014*, wyd. cyt., s. 267.

⁸ Zwana też „szarą strefą”

⁹ Zwana „czarną strefą”.

Rysunek 16

Średnia struktura „szarej strefy” wg rodzaju działalności w latach 2004–2014 (w %)



Źródło: opracowanie własne na podstawie: *Sprawozdania z działalności CBŚP za lata 2006–2014*, <http://cbbsp.policja.pl/cbs/do-pobrania/raporty-z-dzialalnosci/9890,Raporty-z-dzialalnosci.html> (dostęp – 25.07.2017).

Gospodarka nieobserwowana znalazła miejsce w prawodawstwie UE. W sposób syntetyczny jej podział zawarty został w rozporządzeniu Parlamentu Europejskiego wprowadzającym europejski system rachunków narodowych i regionalnych (Rozporządzenie, 2013). W dokumencie tym przez gospodarkę nieobserwowaną uważa się tę część działalności produkcyjnej, której nie można bezpośrednio wychwycić. Składa się ona z działalności nielegalnej, w której strony transakcji gospodarczej są dobrowolnymi partnerami, działalności ukrytej, w której transakcje są wprawdzie legalne, ale nie są oficjalnie zgłaszane i działalności nieformalnej, czyli takiej, która nie podlega oficjalnej rejestracji. Jej szacunków, w tym tych dotyczących „szarej strefy”, obok GUS podejmują się też inne instytucje¹⁰.

Zgodnie z raportem Instytutu Badań nad Gospodarką Rynkową (IBnGR), rozmiary działalności nieobserwowanej w Polsce w latach 2010–2013 wyniosły 19,5–21% PKB, a wartość „szarej strefy” w Polsce wyniosła w 2014 r. 364 mld zł i w ujęciu nominalnym ma tendencję wzrostową. Instytut prognozował, że w 2014 r. nastąpił wzrost wartości dodanej w gospodarce nieobserwowanej o 12 mld zł (Łapiński, Peterlik, Wyżnikiewicz 2014). Z kolei wyniki badań F. Schneidera z Uniwersytetu w Linzu (Austria) wskazują, że udział ten w 2005 r. przekraczał nawet 27% PKB, a w 2013 r. wyniósł 23,8% (Schneider, Raczkowski 2013).

Podsumowując tę część rozważań należy stwierdzić, że trudne jest dokładne wskazanie wielkości luki podatkowej w podatku VAT, zarówno w związku z ww. przyczynami, jak i powszechną akceptacją w zasadzie niedokumentowanego świadczenia usług i sprzedaży towarów na rzecz ostatecznego ich nabywcy (konsumenta). Tempo wzrostu jej rozmiarów jednak do 2016 r. utrzymywało się na zbliżonym poziomie. Prognozy dotyczące lat kolejnych były bardzo optymistyczne¹¹, w związku z oczekiwanymi efektami już wdrożonych narzędzi uszczelniających system omawianego podatku.

¹⁰ Szerzej na temat rodzajów i przyczyn oraz tendencji zmian gospodarki nieobserwowanej w Polsce i na świecie – zob. Górka, Łuszczyk, s. 219–231.

¹¹ Już wówczas szacowano, że w 2017 r. tylko w odniesieniu do działalności niezadeklarowanej nastąpi spadek wartości luki w podatku VAT w stosunku do roku poprzedniego o 0,9% PKB, czyli 13 mld zł.

3. Sposoby zapobiegania powstawaniu luki w podatku od towarów i usług

Zapobiegać powstawaniu luki podatkowej można w różny sposób. To, który z tych sposobów zostanie wybrany, zależy przede wszystkim od rodzaju podatku, którego dotyczy i diagnozy tego, co było przyczyną jej powstania. W związku z tym, że czynników wpływających na rozmiary luki podatkowej w podatku VAT jest wiele, a niektóre z nich działają w symbiozie i wzmacniają działalność innych wcześniej wdrożonych, należy założyć, że podjęte powinny być wszystkie możliwe działania, które łącznie będą w stanie maksymalnie zmniejszyć jej rozmiary (całkowita jej eliminacja nie jest bowiem możliwa).

Ograniczeniu luki podatkowej służą przepisy prawne o zapobieganiu prania brudnych pieniędzy (Ustawa 2000), regulacje zawarte w prawie bankowym (Ustawa 1997), prawie dewizowym (Ustawa 2002) oraz w prawie podatkowym (Głuchowski 2006). Niewątpliwie przyczynić się do tego może też w ogóle uproszczenie zarówno całego systemu podatkowego w celu poszerzenia tzw. bazy podatkowej (Dziemianowicz 2008), jak i konstrukcji przepisów podatkowych dotyczących poszczególnych podatków, co wyeliminowałoby konieczność występowania o dodatkowe ich interpretacje. Ponadto niezbędne wydaje się zweryfikowanie systemu obciążeń parapodatkowych przedsiębiorców, tj. ustalenie takiej ich wysokości, która zmniejszyłaby ich motywację do przenoszenia całości lub części działalności do „szarej strefy”. Skutecznie zmniejsza zjawisko uchylania się od podatków, a przez to obniża rozmiary luki podatkowej w omawianym podatku także sprawnie działający aparat skarbowy, w tym aparat kontroli skarbowej.

Efektywna kontrola podatkowa jest najskuteczniejszym rodzajem działania prewencyjnego. Przekonanie podatnika o dużym prawdopodobieństwie wykrycia jego oszustw w dużej mierze powoduje rezygnację z nieuczciwego działania (Dolata 2011). Niestety, nader często kontrolowani i sprawdzani są uczciwi podatnicy, którym kontrole utrudniają prowadzenie działalności, a podmioty nieuczciwe nie ponoszą kosztów fiskalnych, a także kar i sankcji przewidzianych przepisami prawa (Ćwikowski 2016).

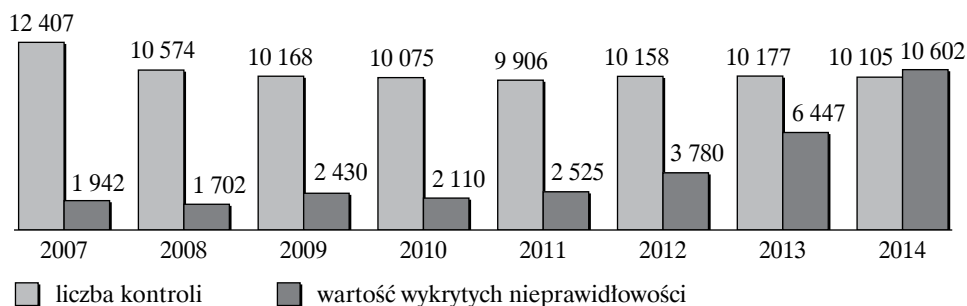
Zgodnie z ustawą o kontroli skarbowej (Ustawa 1991) zakresem kontroli skarbowej obejmuje się między innymi: rzetelność deklarowanych podstaw opodatkowania, niezgłoszoną do opodatkowania działalność, źródła pochodzenia majątku oraz oświadczenia o stanie majątkowym, celowość gospodarowania środkami publicznymi i środkami z UE oraz zgodność z prawem przywozu i wywozu towarów poza polski obszar celny (Kosikowski 2007). W Polsce kontrole te prowadzone są na szeroką skalę (ale dalej nie taką, jaka byłaby w tym zakresie niezbędna) i dają efekty w postaci wykrytych nieprawidłowości.

Roczna liczba kontroli skarbowych w latach 2007–2014 była stosunkowo duża (rys. 17), przy czym po drastycznym spadku w 2008 r. utrzymuje się mniej więcej na tym samym poziomie (nieco ponad 10 tys. rocznie). Wartości, na jakie opiewały w tym czasie wykryte nieprawidłowości, systematycznie rosły, co może świadczyć z jednej strony o skuteczności działania administracji skarbowej, ale też niestety o rosnącym poziomie niezgodnych z prawem działań podatników.

W latach 2009–2014 w wyniku przeprowadzanych kontroli najwięcej nieprawidłowości (rys. 18) wykryto w zakresie uiszczania podatku od towarów i usług (w 2014 r. aż blisko 86% wykrytych nieprawidłowości dotyczyła właśnie tego podatku). Dane te z jednej strony wskazują na wzrost skuteczności i efektywności kontroli skarbowych, z drugiej jednak pokazują skalę uciekania się podatników tego podatku do działań niezgodnych z prawem, czy to na skutek świadomego działania, czy też nieświadomości będącej efektem skomplikowanej i niejednoznacznej konstrukcji przepisów podatkowych. W odniesieniu do podatku od towarów i usług to ostatnie nie może jednak dziwić. Tylko pobieżna analiza aktów prawnych dotyczących tego podatku pozwala stwierdzić, jak redakcja treści niektórych z nich dalece odbiega od zasad techniki prawodawczej (Rozporządzenie 2002).

Rysunek 17

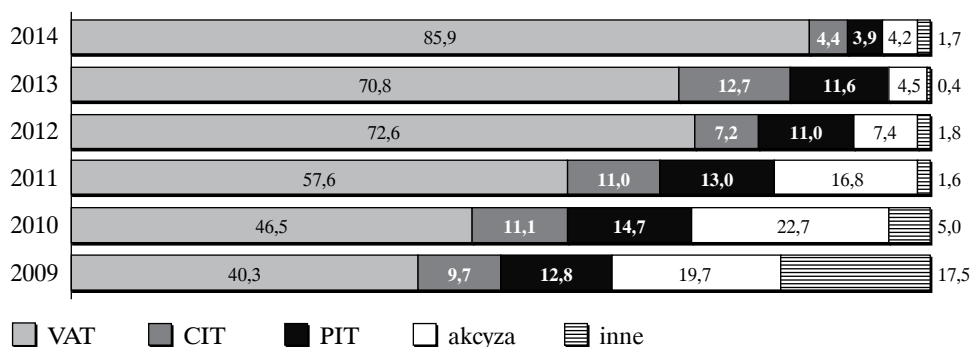
Liczba kontroli skarbowych oraz wartość wykrytych nieprawidłowości w latach 2007–2014 (odpowiednio liczba i mln zł)



Źródło: opracowanie własne na podstawie: *Sprawozdania Roczne Departamentu Kontroli Skarbowej Ministerstwa Finansów*, <http://www.mf.gov.pl/kontrola-skarbowa/dzialalnosc/dzialalnosc-kontrolna> (dostęp – 28.01.2017).

Rysunek 18

Struktura wykrytych nieprawidłowości pokontrolnych dotyczących podatków w latach 2009–2014 (w %)



Źródło: jak rysunek 15.

Obok kontroli podatkowych istotne znaczenie ma również sprawność działania poszczególnych służb, które stoją na straży przestrzegania prawa. W analizowanym przypadku warto zwrócić uwagę na sprawność służb granicznych, podejmujących niejednokrotnie nierówną walkę z przemytnikami towarów, z uwagi na braki kadrowe, niedobory sprzętu i nieodpowiednią infrastrukturę. Dotyczy to w szczególności służb na wschodniej granicy Polski, gdzie ciągle rośnie liczba osób przekraczających granicę i liczba odprawionych pojazdów (Małeczka-Ziemińska 2017).

Poprawa skuteczności przeprowadzanych kontroli i lepsza organizacja pracy służb celnych to jednak nie jedyne rozwiązania, na które w celu uszczelnienia systemu podatkowego zdecydował się ustawodawca oraz resort finansów. Ten pierwszy podmiot skupił się na interwencji legislacyjnej, ten drugi – na rozwiązaniach „technicznych”.

W sferze legislacji z omawianego punktu widzenia wiele już zrobiono. Na uwagę z pewnością zasługuje m.in. wprowadzenie mechanizmu odwrotnego obciążenia (*reverse charge*), solidarnej odpowiedzialności podatkowej, czy jednolitego pliku kontrolnego.

Mechanizm odwrotnego obciążenia podatkiem od towarów i usług wprowadzono z dniem 1 kwietnia 2011 r., a dotyczył on wówczas jedynie obrotu złomem. Trzy miesiące później zakres stosowania tego mechanizmu rozszerzono o obrót odpadami, których odzysk i przetwarzanie stwarzało ryzyko wystąpienia nadużyć podatkowych. Katalog towarów objętych tym mechanizmem rozszerzono następnie z dniem 1 lipca 2015 r. (o wyroby z kategorii elektroniki, takie jak tablety, notebooki, laptopy, telefony komórkowe, konsole do gier wideo, czy towary z kategorii złota) oraz w styczniu 2017 r. (mechanizmem tym objęto świadczenie niektórych usług¹²).

Solidarna odpowiedzialność podatkowa nabywców towarów za podatek niezapłacony przez sprzedawcę wprowadzona została do polskiego systemu podatkowego od października 2013 r., na podstawie art. 105a ust. 1 ustawy o VAT. Dotyczy ona jednak jedynie towarów wrażliwych (wymienionych w załączniku nr 13 do ustawy), takich jak niektóre wyroby stalowe, paliwa i złoto nieobrobione. W myśl tej zasady podatnik, na rzecz którego dokonano dostawy towarów wrażliwych, odpowiada solidarnie wraz z ich dostawcą za jego zaległości podatkowe w części podatku proporcjonalnie przypadającej na dostawę dokonaną na rzecz tego podatnika.

Metodą na obniżanie wielkości luki w podatku VAT jest jednak niewątpliwie nałożony na podatników – na mocy znowelizowanej ustawy *Ordynacja podatkowa*¹³ – obowiązek sporządzania tzw. jednolitych plików kontrolnych (JPK). JPK jest zestawem informacji o operacjach gospodarczych przedsiębiorcy za dany okres, który przesyłany jest do właściwego urzędu skarbowego wyłącznie w wersji

¹² Art. 17 ust. 1 pkt 7) ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, Dz.U. z 2017 r. poz. 1221.

¹³ Art. 193a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. *Ordynacja podatkowa*, Dz.U. z 2015 r. poz. 613, z późn. zmianami.

elektronicznej. Dane są pobierane bezpośrednio z systemów finansowo-księgowych przedsiębiorstwa. JPK ma określony układ i format (schemat xml), który ułatwia jego przetwarzanie.

JPK_VAT, czyli ewidencję zakupu i sprzedaży VAT, od stycznia 2018 r. składają już wszyscy podatnicy VAT. Wcześniej, bo od lipca 2016 r., obowiązkiem tym objęte zostały duże przedsiębiorstwa, a od stycznia 2017 r. przedsiębiorstwa średnie i małe. Wskazane regulacje już usprawniły i w kolejnych miesiącach usprawnią kontrolę u podatników wytypowanych na podstawie analizy ryzyka do tej kontroli, ale nie ograniczą zdaniem ekspertów znacząco problemu faktur „pozorowanych” w oszustwach karuzelowych i zjawiska „pustych” faktur. Konieczne więc wydaje się podjęcie dalszych kroków w celu uszczelnienia systemu tego podatku. Jednym z nich jest gwarancja wpływów z tytułu VAT dzięki zastosowaniu podzielnej płatności, innym – centralizacja i automatyzacja kontroli, możliwa dzięki wprowadzeniu centralnego rejestru faktur.

Pomysłem na ograniczenie luki w VAT, który zaczął obowiązywać w Polsce od 1 lipca 2018 r., jest mechanizm podzielonej płatności, czyli tzw. *split payment*. Mechanizm ten polega na tym, że zobowiązania za faktury VAT są przekazywane dostawcom w kwocie netto, natomiast kwota podatku VAT trafia bezpośrednio na odrębne konto bankowe pozostające pod nadzorem organu podatkowego¹⁴. Efektem nowelizacji ustawy o VAT będzie więc większa stabilność wpływów z podatku VAT oraz zapobiegnie to unikaniu płacenia tego podatku. Mechanizm podzielonej płatności uważany jest za jedno z rozwiązań przeciwdziałających nadużyciom i oszustwom podatkowym, eliminujące ryzyko znikania podatników wraz z zapłaconym im przez kontrahentów, a nieodprowadzonym podatkiem VAT. Podzielna płatność z założenia bardzo mocno utrudnia powstawanie nadużyć już na etapie samej transakcji. Jednocześnie zapewnia lepszą transparentność rozliczeń w tym podatku i przeciwdziała wyprowadzaniu pieniędzy za granicę.

Centralny rejestr faktur, a także jak się wydaje system kas fiskalnych działających *on-line* (niektórzy podatnicy będą nim objęci już od stycznia 2019 r., a kolejni od stycznia 2020 r.) pozwoli na przekonstruowanie funkcjonującego dziś modelu kontroli rozproszonej na rzecz modelu scentralizowanego i zautomatyzowanego (Tratkiewicz 2016).

System rejestracji online sprzedaży jest – obok JPK – narzędziem pozwalającym na uszczelnienie systemu podatku VAT, a w szczególności ograniczającym szarą strefę w sprzedaży detalicznej. W celu stworzenia systemu do centralnego raportowania transakcji Minister Finansów stworzył projekt pn. „Centralne Repozytorium Danych o Sprzedaży Detalicznej (CR)”, dotyczący wszystkich podatników VAT, a w szczególności podatników dokonujących sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych (chodzi o grupę około 1,2 mln podmiotów). Aby system ten zadziałał, niezbędne było i jest w dalszym ciągu wyposażenie organów kontrolnych w stosowne na-

¹⁴ <http://www.sgg.gofin.pl/10,213224,projektowane-zmiany-w-vat-i-w-oplacaniu-podatkow.html> (dostęp: 29.05.2017).

rzędzia informatyczne, ułatwiające zautomatyzowanie kontroli oraz prowadzenie szkoleń.

Oprócz wskazanych działań niezbędne wydaje się też podjęcie dalszych prac nad określeniem poszczególnych elementów luki w VAT. Tęgo rodzaju analizy pozwoliłyby bowiem nie tylko wytyczyć kierunki działań efektywnie ograniczających największe elementy luki, lecz też skorelować moment wystawienia faktury z jej przesyłem na serwer administracji podatkowej, z jednoczesnym jej udostępnieniem na konto podatkowe nabywcy towaru lub usługi. Warunkiem odliczenia podatku przez nabywcę jest bowiem „posiadanie” faktury na swoim koncie podatkowym. Należy zauważyć, że skrócenie terminu na wystawienie faktury (na moment, ewentualnie dzień dokonania transakcji) pozwoli też w praktyce na prowadzenie analityki „na bieżąco”, nie czekając na wynik okresowego rozliczenia podatnika.

Warto zwrócić uwagę na jeszcze jedną zmianę przepisów, która znacznie poprawiła postępowanie egzekucyjne prowadzone w odniesieniu do zaległości podatkowych z tytułu VAT. Zmiana ta dotyczy przepisów o postępowaniu egzekucyjnym, a weszła ona w życie z dniem 8 września 2016 r. Na jej mocy umożliwiono dokonywanie zajęć rachunków bankowych podatników z użyciem środków komunikacji elektronicznej¹⁵.

Skutecznym narzędziem uszczelnienia systemu podatku od towarów i usług mogłoby być też składanie fiskusowi dobowych wyciągów z rachunków bankowych w formie elektronicznej¹⁶. Celem tego zabiegu jest ograniczenie oszustw podatkowych, jakimi są tzw. karuzele VAT. Dzięki wyciągom następuje bowiem szybka identyfikacja podejrzanych transakcji, weryfikacja spójności deklarowanych przychodów oraz kosztów z obrotami na rachunku. Rozwiązanie to nie zostało póki co w Polsce wprowadzone. Rząd zrezygnował z tego pomysłu ostatecznie we wrześniu 2017 r.

Aby wszystkie przedstawione rozwiązania można było stosować, resort finansów musiał się do nich przygotować. Przygotowania te wymagały, a część z nich nadal wymaga czasu i środków finansowych, które zawsze jeśli chodzi o administrację rządową budzą wiele kontrowersji. Wprowadzane rozwiązania wymagają bowiem wykorzystania w celu uszczelnienia systemu podatkowego w zakresie VAT rozwiązań i narzędzi informatycznych, a to wiązało się z koniecznością wcześniejszego z informatyzowania urzędów skarbowych i stworzenia w nich kompatybilnych baz danych o podatnikach. Z punktu widzenia uszczelnienia systemu podatkowego niezbędne jest bowiem spoglądanie na podatnika przez pryzmat wszystkich uiszczanych przez niego płatności na rachunek urzędu skarbowego, a nie jedynie kontrolowania odrębnie płatności z poszczególnych podatków. Niestety, co wymaga podkreślenia, koszty nowych rozwiązań w części zostały przeznaczone na podatników. Zmuszeni oni zostali do zakupu programów komputerowych, z których możliwe jest wygenerowanie plików z zawartością wymaganą

¹⁵ Art. 86b ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, Dz.U. z 2014 r. poz. 1619, z późn. zmianami.

¹⁶ Miano nim objąć około 80 tysięcy firm (<http://www.sgk.gofin.pl/10,213224,projektowane-zmiany-w-vat-i-w-oplacaniu-podatkow.html>) (dostęp: 29.05.2017).

przez urzędy skarbowe lub powierzenia ewidencji podatkowej biur rachunkowym bądź podatkowym. Kolejnym wydatkiem będzie też z nabycie kas fiskalnych działających w systemie *on-line*, połączonych internetowo ze wspomnianym Centralnym Repozytorium, a także z terminalami płatniczymi.

4. Supplement aktualizacyjny

W związku z tym, że tekst tego artykułu długo czekał na recenzję i publikację, niezbędnym stało się jego uzupełnienie o dane empiryczne dotyczące wydajności fiskalnej podatku od towarów i usług w Polsce w 2017 r. Najmniej inwazyjnym sposobem uczynienia tego – nie ingerującym w wykresy zamieszczone w punkcie 1 i 2 artykułu – jest opisanie tych wielkości i zaistniałych tendencji, co niniejszym ma miejsce.

W 2017 r. w Polsce – podobnie jak w latach poprzednich – wzrosły w stosunku do roku poprzedniego dochody budżetu państwa, w tym dochody podatkowe i dochody z tytułu podatku od towarów i usług. Te ostatnie wynosiły 156 801 mln zł, z czego 2583 mln zł stanowiły zaległości z tytułu tego podatku ściągnięte w drodze egzekucji. Wpływy z VAT w tym roku stanowiły 44,7% łącznych dochodów budżetowych państwa i 49,7% dochodów podatkowych, w tym zaległości odpowiednio: 0,7% i 0,8%. Znaczenie wpływów z tego podatku jako źródła finansowania zadań państwa było więc większe niż w roku poprzednim, co niewątpliwie było skutkiem opisanych działań i przyjętych rozwiązań mających na celu uszczelnienia systemu tego podatku. Dochody z tytułu VAT w 2017 r. wzrosły o 24% w stosunku do roku poprzedniego (według metodologii ESA 2010 o 13,7%), a zaległości ściągnięte w drodze egzekucji o 14,5%, podczas gdy łączne dochody państwa wzrosły jedynie o 11,4%.

Niestety, w porównaniu z rokiem poprzednim wzrosła łączna kwota zaległości w podatku VAT, która narastając na koniec 2017 r. wynosiła 81 067 mln zł. Pocieszające jest jednak to, że na skutek podejmowanych działań przez organy skarbowe niższa niż rok wcześniej była wartość zaległości z roku bieżącego, która wynosiła 21 213 mln zł, czyli o blisko 2,8 mln zł mniej niż w roku poprzednim. W łącznej kwocie zaległości w 2017 r. zaległości z lat ubiegłych stanowiły 73,8%, czyli o 10,6% więcej niż w roku poprzednim. Porównując jednak omawiane wielkości na przestrzeni tych dwóch lat wskazać należy, że łączna wartość zaległości w podatku VAT w 2017 r. ukształtowała się na poziomie 124,2% wielkości z roku ubiegłego, a w przypadku zaległości z roku bieżącego było to 88,4%.

Analiza struktury zaległości z tytułu podatku VAT z lat ubiegłych w 2017 r. pozwala stwierdzić, że zaległości objęte postępowaniem egzekucyjnym stanowiły 71,6%, a zaległości objęte postępowaniem upadłościowym oraz egzekucją sądową 5,8% łącznej puli zaległości w tym podatku, co w porównaniu do roku poprzedniego wskazuje na intensyfikację działań organów skarbowych zmierzających do wyegzekwowania należnych państwu dochodów z tytułu tego podatku, niezapłaco-

nych w latach wcześniejszych. Niestety, w stosunku do zaległości w kwocie blisko 1503 mln zł organy te nie podejmowały już żadnych działań (w 2016 r. była to kwota zaległości niższa o nieco ponad 396 mln zł).

W 2017 r. w porównaniu do roku poprzedniego, co warto odnotować, zmniejszyła się liczba kontroli skarbowych. W 2016 r. dokonano ich ponad 9 tys., podczas gdy w 2017 r. 4,1 tys. W pierwszej połowie 2018 r. było to już tylko 1,5 tys., podczas gdy w analogicznym okresie roku poprzedniego było 2,6 tys. W związku z powyższym spadła też we wskazanym okresie łączna kwota wykrytych nieprawidłowości. W 2016 r. dotyczyły one kwoty 21,6 mld zł, w 2017 r. – 14,7 mld zł, a w pierwszej połowie 2018 r. – 6 mld zł. Warto jednak zauważyć, że choć spadła liczba kontroli, wzrosła ich skuteczność. Podwyższeniu uległa bowiem kwota wykrytych nieprawidłowości przypadająca na jedną kontrolę, co wskazuje na wzrost ich efektywności i lepsze typowanie podmiotów do kontroli¹⁷.

Opisane wcześniej, wdrożone już rozwiązania, jak i te narzędzia, które w najbliższych miesiącach zostaną wprowadzone, jak można przypuszczać, przyczynią się do uszczelniania systemu podatku od towarów i usług, a przez to do zwiększenia wpływów budżetowych z tytułu tego podatku. Trudno jednak dziś oszacować wielkość tych zwiększonych dochodów, dlatego też rozsądne wydaje się polecenie rządowi zachowanie umiaru w podejmowaniu rocznych i wieloletnich zobowiązań, które tymi dodatkowymi dochodami miałyby być finansowane.

Podsumowanie

Podatek od towarów i usług w Polsce jest podstawowym i bardzo wydajnym źródłem wpływów budżetu państwa. Jego pozycja jest przy tym niezagrożona i raczej będzie się umacniała. Wpływy z tytułu tego podatku w poszczególnych latach byłyby jednak jeszcze większe, gdyby wszyscy podatnicy uiszczali go terminowo i w wysokości adekwatnej do rzeczywistego obrotu. Niestety, stan taki jest niemożliwy do osiągnięcia, zarówno ze względu na stosunek obywateli i firm do płacenia podatków w ogóle, społeczne przyzwolenie na istnienie tzw. działalności nieobserwowanej, a także praktyki podmiotów zagranicznych mające na celu niepłacenie tego podatku. Żaden kraj nie powinien sobie pozwolić na to, aby środki finansowe mu należne pozostawały poza jego budżetem, nawet wówczas, jeśli przyczyniają się do poprawy koniunktury gospodarczej. Pozostawione bowiem podatnikom zaspokajają ich indywidualne potrzeby, a nie finansują potrzeb szeroko rozumianego państwa (skądinąd niektóre kierunki wydatkowania środków publicznych wywoływać mogą uzasadniony społeczny sprzeciw).

Do budżetu państwa nie wpływają zadeklarowane wysokości podatku VAT, stanowiąc z roku na rok powiększające się rozmiary zaległości (na koniec 2017 r. było to aż ponad 81 mld zł). Spadają jednak rosnące do 2016 r. szacowane rozmiary

¹⁷ *Spada liczba kontroli fiskusa, ale rośnie ich skuteczność*, „Puls Biznesu” 13.08.2018 r. (www.pb.pl).

luki podatkowej z tytułu podatku niezadeklarowanego (w 2016 r. było to około 52 mld zł, a w 2017 r. już około 39 mld zł). Efekt taki przyniosły liczne działania mające na celu uszczelnienie systemu podatkowego, wdrożone w latach 2016–2017, wśród których najistotniejszymi zmianami były: wprowadzenie tzw. Jednolitego Pliku Kontrolnego, wejście w życie tzw. pakietu paliwowego, wprowadzenie pakietu energetycznego, mechanizm odwróconego obciążenia niektórych transakcji, zmiana zasad dokonywania zwrotów w terminie 25-dniowym i likwidacja rozliczeń kwartalnych dla podatników innych niż mali.

Ustawodawca uchwalił, a resort finansów wprowadził narzędzia i podjął i działania, które mają na celu uszczelnienie systemu podatkowego w ogóle, w tym w podatku od towarów i usług. Faktem jest, że na niektóre nowe rozwiązania trzeba było długo czekać, co nie może jednak dziwić zważywszy na fakt, że ich wdrożenie wiązało się z wcześniejszym z informatyzowaniem urzędów skarbowych i zmianą organizacji ich pracy, a to wymagało czasu i środków finansowych. Zastosowane już narzędzia nie powinny być jedynymi. Potrzebne są działania podejmowane w kraju na wielu innych płaszczyznach i działania legislacyjne na arenie międzynarodowej.

Konieczne są dalsze szeroko zakrojone prace nad upraszczaniem i uszczelnianiem systemu podatkowego, w kontekście obciążeń parapodatkowych ponoszonych przez podatników, których wysokość w wielu przypadkach jest podstawową przesłanką do tego, aby nie legalizować prowadzonej działalności gospodarczej. Nie można też zapominać o działaniach (przede wszystkim edukacyjnych), których celem byłaby zmiana mentalności i moralności podatkowej Polaków, w tym przyszłych podatników, a także tych, które zapobiegłyby wyprowadzaniu z Polski należnych wpływów z tytułu VAT na skutek działania międzynarodowych „karuzeli podatkowych”.

Luka podatkowa jest problemem ponadnarodowym (np. wartość „szarej strefy” w UE w 2014 r. była szacowana na 18,6% PKB). Sukces w jej ograniczaniu jest więc uwarunkowany skutecznością walki, jaką z oszustwami podatkowymi podejmą wszystkie państwa członkowskie UE. Aby tego dokonać, niezbędne wydaje się jednak m.in. ograniczenie stosowania zwolnień podatkowych.

Tekst wpłynął: 15 listopada 2017 r.

(wersja poprawiona: 5 września 2018 r.)

Bibliografia

- Ćwikowski D., *Gospodarka nieoficjalna a bezpieczeństwo ekonomiczne państwa*, CeDeWu, Warszawa 2016.
- Dolata S., *Podstawy wiedzy o polskim systemie podatkowym*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2011.
- Dziemianowicz R.I., *Nadmierny fiskalizm: bariera czy stymulator funkcjonowania sektora publicznego?*, „Optimum. Studia Ekonomiczne” 2008, nr 4 (40).
- Famulska T., *Reakcje przedsiębiorstw na obciążenia podatkowe (na przykładzie podatku od towarów i usług)*, „Optimum. Studia Ekonomiczne” 2015, nr 1 (73).

- Głuchowski J., *Polskie prawo podatkowe*, Lexis Nexis, Warszawa 2006.
- Głuchowski J., Patyk J., *Zarys polskiego prawa podatkowego*, Lexis Nexis, Warszawa 2011.
- Górka K., Łuszczuk M., *Gospodarka nieobserwowana w Polsce i na świecie*, Studia i Prace Wydziału Nauk Ekonomicznych i Zarządzania Uniwersytetu Szczecińskiego, nr 41, t. 2, s. 219–231.
- Kosikowski C., *Podatki. Problem władzy publicznej i podatników*, Lexis Nexis, Warszawa 2007.
- Łapiński K., Peterlik M., Wyżnikiewicz B., *Szara strefa w polskiej gospodarce*, IBnGR, Warszawa 2014.
- Małeczka-Ziemińska E., *Luka w podatku od towarów i usług oraz sposoby jej ograniczania*, „Studia i Prace” 2017, nr 1 (29).
- Nowak K., *Wybrane zagadnienia dotyczące działalności tzw. słupów w ramach zorganizowanych grup przestępczych dopuszczających się oszustw podatkowych w związku z obrotem wyrobami stalowymi*, „Przegląd Bezpieczeństwa Wewnętrznego” 2014, nr 10.
- Owsiak S., *Finanse publiczne. Współczesne ujęcie*, PWN, Warszawa 2017.
- Rachunki narodowe GUS według sektorów i podsektorów instytucjonalnych w latach 2000–2006*, Główny Urząd Statystyczny, Warszawa 2008.
- Rachunki narodowe GUS według sektorów i podsektorów instytucjonalnych w latach 2007–2010*, Główny Urząd Statystyczny, Warszawa 2012.
- Rachunki narodowe GUS według sektorów i podsektorów instytucjonalnych w latach 2011–2014*, Główny Urząd Statystyczny, Warszawa 2016.
- Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 549/2013 z 21 maja 2013 r. w sprawie europejskiego systemu rachunków narodowych i regionalnych w Unii Europejskiej, Dz. UE L174/2013, art. 11.26.
- Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej”, Dz.U. nr 100, poz. 908.
- Schneider F., Raczkowski K., *Sfera nieoficjalna w gospodarce*, „Infos” nr 21 (158) z 21.11.2013 r., Biuro Analiz Sejmowych, Warszawa 2013.
- Schneider F., Raczkowski K., *Size and Development of the Shadow Economy and of Tax Evasion within Poland and of Its Neighbouring Countries from 2003 to 2013: Some New Facts*, w: *The Economic Security of Business Transactions. Management in Business*, red. K. Raczkowski, F. Schneider, Chartridge Books Oxford, Oxford 2013.
- Schneider K., *Błędy i oszustwa w dokumentach finansowo-księgowych*, PWE, Warszawa 2007.
- Sowiński R., *Skutki zjawiska uchylania się od opodatkowania – Przegląd problematyki*, w: *Podatkowe i niepodatkowe źródła finansowania zadań publicznych*, red. J. Głuchowski, A. Pomorska, J. Szolno-Koguc, Wyd. KUL, Lublin 2007.
- Tratkiewicz T., *Luka w VAT – sposoby przeciwdziałania w Polsce i Unii Europejskiej*, Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach, Katowice 2016, nr 294.
- Ustawa z 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, Dz.U. z 2014 r. poz. 1619, z późn. zm.
- Ustawa z 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej, Dz.U. z 2016 r. poz. 720, z późn. zm.
- Ustawa z 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, Dz.U. z 2015 r. poz. 613, z późn. zm.
- Ustawa z 29 sierpnia 1997 r. – Prawo bankowe, Dz.U. z 2016 r. poz. 1988, z późn. zm.
- Ustawa z 16 listopada 2000 r. o przeciwdziałaniu wprowadzaniu do obrotu finansowego wartości majątkowych pochodzących z nielegalnych lub nieujawnionych źródeł, Dz.U. z 2016 r. poz. 299, z późn. zm.
- Ustawa z 27 lipca 2002 r. – Prawo dewizowe, Dz.U. z 2017 r. poz. 679.
- Ustawa z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, Dz.U. z 2017 r. poz. 1221.

<http://cbsp.policja.pl>
<https://www.irs.gov/newsroom/the-tax-gap>
www.econ.jku.at
www.egospodarka.pl
www.mf.gov.pl
www.pb.pl
www.pwc.pl
www.sejm.gov.pl
www.sgk.gofin.pl
www.spsrp.org.pl
www.stat.gov.pl

PODATEK OD TOWARÓW I USŁUG I JEGO ŚCIĄGALNOŚĆ W POLSCE

Streszczenie

Podatek od towarów i usług (VAT) jest największym źródłem wpływów podatkowych w Polsce, mimo że znaczna część należności z tego tytułu nie trafia do budżetu państwa. Artykuł ma charakter informacyjny i traktuje o wydajności fiskalnej podatku VAT, o luce istniejącej w ściąganiu tego podatku oraz o działaniach podejmowanych w celu uszczelnienia tej części systemu podatkowego. Autorka przedstawia szereg danych statystycznych z okresu 2000–2017 ilustrujących wpływ z podatku VAT na tle łącznych dochodów budżetu państwa i dochodów podatkowych, wielkość i strukturę zaległości w tym podatku oraz lukę w VAT z działalności niezarejestrowanej, a także omawia kroki podejmowane przez władze państwowe w celu poprawy ściągalności podatku VAT.

Słowa kluczowe: podatek od towarów i usług, zaległości podatkowe, luka w VAT, szara strefa, uszczelnianie systemu podatkowego

JEL: E62, H26, H31, H32, K42

TAX ON GOODS AND SERVICES AND ITS EXACTION IN POLAND

Summary

The tax on goods and service (VAT) is the largest source of fiscal revenues in Poland, though a significant part of amounts due from this tax is not paid to the state budget. The article brings many informations about this tax, gaps and leakages existing in its collection and the attempts to tighten up its exaction. The author presents many statistical data from the period 2000–2017, which illustrate the proceeds from VAT compared with total tax revenues and total state budget income, the amounts and structure of tax arrears and tax gap related to unregistered economic activity. The author describes also the steps taken by state authorities aimed at improving the exaction of tax due.

Key words: tax on goods and services (VAT), tax arrears, tax gap, grey market, tightening of tax collection

JEL: E62, H26, H31, H32, K42

НАЛОГ НА ТОВАРЫ И УСЛУГИ И ЕГО СОБИРАЕМОСТЬ В ПОЛЬШЕ

Резюме

Налог на товары и услуги (НДС) является самым большим источником налоговых поступлений в Польше, несмотря на то, что значительная часть платежей не попадает в бюджет государства. Статья имеет информационный характер и говорит о фискальной эффективности НДС, о проблемах с собираемостью этого налога, а также о мерах, предпринимаемых с целью усовершенствования этой части налоговой системы. Автор представляет ряд статистических данных за период с 2000 до 2017 гг. представляющих поступления от НДС на фоне совокупных доходов государственного бюджета и налоговых доходов, объемы и структуру задолженности по этому налогу, а также оценку несобранного НДС от незарегистрированной хозяйственной деятельности и меры, предпринимаемые государственной властью с целью повышения собираемости НДС.

Ключевые слова: налог на товары и услуги, налоговая задолженность, пробелы в законодательстве по НДС, серая зона, повышение эффективности налоговой системы

JEL: E62, H26, H31, H32, K42