



Raport: „VAT a budżet”

*Analiza założeń ekonomicznych projektu ustawy
„o podatku od towarów i usług”
z dnia 15 września 2015r.*

Autorzy: Adrian Kosowski, Zuzanna Kosowska-Stamirowska

Opracowano dla:
Stowarzyszenie KoLiber
adres korespondencyjny: ul. Zgoda 4, 00-018 Warszawa, www.KoLiber.org

Warszawa, 10 grudnia 2015r.

1. Założenia projektu ustawy o VAT

Projekt nowej ustawy o podatku od towarów i usług („ustawy o VAT”) wprowadza dużą liczbę drobnych zmian w stosunku do stanu prawnego, w większości mających na celu harmonizację polskiego prawa podatkowego z odpowiednimi dyrektywami Komisji Europejskiej, oraz uczynienie go bardziej przejrzystym dla podatnika. Głównym celem projektu jest jednak uszczelnienie polskiego systemu poboru podatku VAT. Podobne przepisy uszczelniające zostały wdrożone w ostatnich latach w innych państwach UE, przez co Polska stała się szczególnie atrakcyjnym obszarem, na którym nadużycia i wyłudzenia podatku VAT są relatywnie łatwe [10, 5].

Autorzy niniejszej analizy, odnosząc się do komentarzy pojawiających się w mediach, uważają, że decyzja o wdrożeniu zmian w formie nowego aktu prawnego, zamiast zbioru poprawek, jest słuszna. Oznacza ona wystosowanie jasnego komunikatu, zarówno do aktorów międzynarodowych jak i krajowych, o podjęciu przez Polskę stanowczych działań, mających na celu ukrócenie nielegalnych procedurów dotyczących podatku VAT. O takie działanie Polski zabiega m.in. Komisja Europejska [8] oraz Międzynarodowy Fundusz Walutowy [10]. Propozycja autorów projektu stanowi zmianę narracji w stosunku do stanowiska oficjalnie prezentowanego w komunikatach Ministerstwa Finansów do roku 2014 [11].

W świetle głównego celu, którym jest uszczelnienie systemu, pozostałe zmiany proponowane w projekcie ustawy o VAT, mają charakter drugoplanowy. Większość tych zmian jest spowodowana koniecznością dostosowania stanu prawnego do dyrektyw unijnych oraz inspirowana jest sugestiami podatników i prawników. Uzasadnienie projektu ustawy wskazuje na to, że nowa ustawa ma ułatwić podatnikowi VAT poruszanie się po gąszczu przepisów podatkowych oraz poprawić atmosferę współpracy pomiędzy przedsiębiorcami i aparatem skarbowym. Zapewnienie to brzmi wiarygodnie i wydaje się mieć odzwierciedlenie w sformułowaniach artykułów, pomimo niezaprzecznego kosztu dla przedsiębiorcy związanego z dostosowaniem się do nowej ustawy.

Na poziomie szczegółowym projekt ustawy i jego uzasadnienie są zredagowane starannie i wydają się być sformułowane w sposób rzetelny oraz przemyślany. Dostępne już analizy i komentarze prawników wyczerpują kwestie sformułowań prawnych proponowanych w ustawie, oceniając je w większości pozytywnie.

Niestety, na tym tle bardzo słabo wypada kluczowa część wstępna oraz końcowa uzasadnienia, przedstawiająca motywację ekonomiczną projektu, predykcje wpływów do budżetu i skutków dla podmiotów gospodarczych. Ustawa ta jest w zamierzeniu częścią szerszego programu zwiększania wpływów budżetowych i ma na celu częściowe sfinansowanie polityki socjalnej państwa. W tym kontekście projekt przedstawia istotne braki, np.:

- Przywoływane dane ekonomiczne przedstawione są głównie jako tło, a nie jako podstawa analizy ekonomicznej.
- Przywoływane źródła ekonomiczne są niekompletne, a w wielu przypadkach przywoływane pozycje zostały już zastąpione przez bardziej aktualne (**skorygowane**) raporty i analizy.

- Zawarte w uzasadnieniu liczby są przedstawiane w sposób chaotyczny, przywoływane są w losowych miejscach i często są ze sobą rozbieżne (w szczególności te dotyczące skali wyłudzeń VAT). Ponadto liczby przedstawiane są bez podparcia źródłem, a końcowa prezentacja efektów ekonomicznych projektu ustawy dla budżetu państwa nie jest podparta żadnymi wyliczeniami. Istotnym przykładem opisywanego problemu jest wartość wyłudzeń w latach 2013–2014, która szacowana jest w uzasadnieniu projektu w jednym miejscu bez podparcia źródłem na ponad 20% bieżących wpływów z podatku, czyli ok. 22–24 miliardy złotych rocznie, a drugi raz jako 15–18 miliardów złotych, również bez podania źródła. Wartość ta jest kluczowa z punktu widzenia skutków ustawy dla budżetu.
- Uzasadnienie projektu wyraźnie sugeruje, że planowane działania uszczelniające system poboru VAT w Polsce będą miały bardziej wymierny wpływ na dochody budżetu państwa, niż działania uszczelniające podjęte kiedykolwiek i gdziekolwiek indziej w Unii Europejskiej.
- Autorzy ustawy wyraźnie wydają się ignorować istnienie raportu Międzynarodowego Funduszu Walutowego z maja 2015r., przedstawiającego jasne rekomendacje dla Polski, mające na celu uszczelnienie systemu podatkowego. [10] W dużo większej mierze wydają się być używane źródła krajowe, takie jak analizy realizowane przez PwC.

W opisie skutków projektu ustawy najbardziej niepokoi brak zbiorczej analizy wpływu ustawy na obciążenia fiskalne i нефiskalne przedsiębiorców w zależności od skali przeprowadzonego przedsiębiorstwa oraz na wybrane sektory i podmioty (np. banki, zawody prawnicze, obrót metalami). Brakuje też dyskusji wpływu ustawy na atmosferę współpracy gospodarczej pomiędzy przedsiębiorcami (w szczególności na terminowość rozliczeń).

Pewne wady projektu są nieznaczne i zapewne zostaną uzupełnione na etapie procesu legislacyjnego. W zakresie ekonomicznym, przedłożony projekt ustawy o VAT obarczony jest „grzechem pierworodnym”, polegającym na braku rzetelnej analizy danych oraz analizy skuteczności proponowanych rozwiązań. Trzeba podkreślić, że aby osiągnąć zamierzany skutek uszczelnienia systemu VAT, proponowane rozwiązania ustawowe muszą mieć przedłużenie w postaci aktów wykonawczych, a także wdrożenia konkretnych działań organizacyjnych (systemy oceny ryzyka, systemy elektroniczne dla Ministerstwa Finansów, wprowadzenie nowej jakości do aparatu kontroli skarbowej, wsparcie przez systemy bankowe). Mamy do czynienia z dość zadziwiającą w legislacji XXI w. w Europie sytuacją, w której ustawodawca działa jakoby w stanie wyższej konieczności (pod presją czasu), wytyczając daleko idące propozycje rozwiązań o charakterze wykonawczym i wydaje się czynić to bez wyraźnego wsparcia danymi szczegółowymi, bez studium wykonalności, czy chociaż konsultacji ze strony Ministerstwa Finansów, jak również bez rozważenia wariantów alternatywnych. Biorąc pod uwagę okoliczności powstania projektu ustawy, można stwierdzić, że sam projekt ustawy napisany jest roztropnie, w tym sensie, że wiele spośród wdrażanych rozwiązań zakłada jako opcjo-

nalne, daje Ministerstwu Finansów czas na ich wdrożenie, minimalizuje nowe obciążenia dla podatnika. W pewnym sensie, realizowane jest „bezpieczne minimum” zmian, które prędzej czy później bezwzględnie trzeba byłoby wdrożyć, i z którymi ciężko polemizować, natomiast w zaistniałej sytuacji stwierdzenie, że takie uszczelnienie systemu VAT okaże się wystarczające do uzyskania planowanych wpływów do budżetu byłoby niezwykle ryzykowne.

Na podstawie projektu ustawy niemożliwym jest sformułowanie konkretnych (liczbowych) wniosków dotyczących skali jego pozytywnego wpływu na budżet państwa. Z pewnością oczekiwane zyski z jego wdrożenia nie powinny stanowić podstawowego źródła finansowania nowych zobowiązań państwa, takich jak wydatki o charakterze socjalnym, które ciężko jest zredukować w razie rozbieżności predykcji wpływów do budżetu ze stanem faktycznym.

Autorzy niniejszej analizy nie podejmują się kompleksowego uzupełnienia braków w uzasadnieniu projektu, skupiając się jedynie na naświetleniu kilku kluczowych aspektów.

W sekcji 2 przedstawiamy pełniejsze dane ekonomiczne stanowiące motywację dla prowadzonych zmian. Ograniczamy się przy tym do publicznie dostępnych źródeł i do aspektu uszczelniania systemu podatkowego.

W sekcji 3 podajemy zalecenia szczegółowe dla ustawodawcy związane z efektywnym uszczelnieniem systemu poboru VAT. Chodzi tu o uzupełnienie pewnych rozwiązań proponowanych przez autorów ustawy, które wydają się wymagać regulacji leżących w gestii ustawodawcy, a nie Ministra Finansów.

W sekcji 4 wskazujemy na celowość podjęcia dalszych zmian w ustawie o VAT, które powinny mieć długofalowy pozytywny wpływ na wzrost gospodarczy.

Uwaga. W niniejszym opracowaniu nie używamy danych za rok 2015, gdyż nowa ustawa ma w zamierzeniu zwiększyć wpływy budżetowe w stosunku do stanu do roku 2014. Używanie w debacie argumentów typu „w 2015 roku skala wyłudzeń jest jeszcze większa niż w 2014 roku” potwierdza konieczność wdrożenia nowych rozwiązań ustawowych, natomiast nie oznacza zwiększonych wpływów do budżetu w latach kolejnych. Używając danych z 2015r., predykcje wpływów do budżetu w latach 2016–2017 podawane w dalszej części analizy, jak również w uzasadnieniu projektu ustawy, **należy korygować w dół.**

2. Analiza założeń ekonomicznych ustawy

Proponowana ustawa ma przyczynić się do zmniejszenia tzw. „luki VAT”, czyli rozbieżności pomiędzy oczekiwanymi teoretycznymi wpływami do budżetu w systemie, w którym wszyscy podatnicy działają zgodnie z intencją ustawodawcy, a wpływami rzeczywistymi. Głównym zamierzonym mechanizmem oddziaływania ekonomicznego

ustawy jest uszczelnienie systemu poboru podatku VAT, prowadzące, w zamierzeniu, do zwiększenia wpływów do budżetu (przy braku istotniejszego oddziaływania na inne, funkcjonujące poza szarą strefą, podmioty gospodarcze).

W dalszej części opracowania przedstawiamy analizę wpływu proponowanych zmian ustawowych na wpływy do budżetu w latach 2016–2017. W celu łatwiejszego śledzenia informacji przez czytelnika, rozważamy kolejno następujące pytania:

1. Jaka jest skala teoretycznej „luki VAT” w Polsce?
2. Jaka część „luki VAT” stanowią oszustwa podatników?
3. Które oszustwa pomoże wyeliminować proponowana ustawa w krótkim terminie? (2016–2017)
4. Jaki będzie stopień skuteczności proponowanych rozwiązań w krótkim terminie? (2016–2017)

2.1. Jaka jest skala teoretycznej „luki VAT” w Polsce?

Przez lukę podatkową VAT (VAT compliance gap) rozumie się wartość zobowiązań podatkowych z tytułu podatku VAT, które nie zostają uregulowane w sposób terminowy i zgodny z intencją ustawodawcy. Na powstanie luki podatkowej VAT składają się różne czynniki, m.in. istnienie szarej strefy, oszustwa, optymalizacje podatkowe nieprzewidziane przez ustawodawcę, niekorzystne dla budżetu państwa skutki błędów popełnianych przez podatników, a także podatki ujawnione aparatowi skarbowemu, które nie zostają wyegzekwowane np. ze względu na upadłość podatnika.

Metoda obliczania:

$$\text{Luka podatkowa VAT} = \text{Estymowana wartość VAT należnego (VTTL)} - \text{Rzeczywiste wpływy VAT do budżetu.}$$

Luka podatkowa, obliczana według powyższej definicji, jest instrumentem czułym na błędy. Zastosowana w definicji operacja odejmowania parametrów oznacza, że drobne błędy względne wyliczenia VTTL skutkują kilkukrotnie (ok. 3–10 razy) większymi błędami procentowymi przy szacowaniu luki podatkowej. Sama metodologia wyliczenia VTTL opiera się na licznych założeniach upraszczających (konstruowane przez autorów wyliczeń idealizacje systemu podatkowego, często pomijające istotne aspekty rzeczywistego systemu podatkowego¹) i danych o konsumpcji uzyskiwanych metodą statystyczną.

Należy podkreślić, że prowadzone badania luki VAT służą do przeprowadzenia analizy porównawczej zmian luki VAT w okresach kilkuletnich (co 3–5 lat). Instrument ten nie znajduje zastosowania przy porównywaniu lat kolejnych ze względu na wpływ

¹Przykłady rozbieżności raportów CASE

Wyliczenia luki VAT (% PKB)	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
— raport CASE dla Komisji Europejskiej [3] (2013)	0,8%	1,3%	1,0%	1,4%			
— raport CASE, aktualizacja i korekta [4, 5] (2015)		1,9%	1,7%	1,8%	2,5%	2,4%	
— wyliczenia PwC [15, 17] (2013, 2015)	1,0%	1,5%	1,5%	1,8%	2,2%	2,8%	2,4%
Wpływy VAT do budżetu [12] (% PKB)	8,2%	7,4%	7,5%	7,8%	7,3%	6,6%	6,9%
Zmiana luki VAT względem 2008r. (% PKB)	-	≈ +0,5%	≈ +0,5%	< +1%	≈ +1%	≈ +1,5%	< +1,5%

TABELA 1. Luka VAT w Polsce w latach 2008–2013 w porównaniu do rzeczywistych wpływów VAT. Wszystkie wartości wyrażone są w % PKB.

przesunięć międzyokresowych i niepewność statystyczną. Nie znajduje on również zastosowania w bardzo długim terminie, gdy zmiany systemu podatkowego czy metodologii zbierania danych statystycznych wymagają korekt modelu wyliczania luki VAT. Co najważniejsze, nie należy nigdy przy wyliczeniach istotnych dla budżetu używać wyliczanej wartości absolutnej luki VAT. Zamiast tego powinno się posługiwać jej zmianami międzyokresowymi. Na przykład, pomiędzy raportem CASE z roku 2013 a 2014, wyliczenia luki VAT dla Polski w latach 2009–2011 zostały skorygowane o prawie połowę jej wartości.

Kompilacja wybranych istotniejszych analiz i wyliczeń luki VAT dla Polski została zawarta w tabeli 1. Dolny wiersz tabeli opisuje wzrost luki VAT po roku 2008, który przyjęto za rok odniesienia z niską luką VAT. Szacowana wartość luki VAT za 2008r. jest zbliżona do średniej wartości w okresie 2006–2008, który uważa się za okres obciążony najniższą wartością luki VAT w Polsce. Biorąc pod uwagę wzrost PKB Polski w latach 2006–2008, wykres wzrostu wpływów VAT do budżetu nie wskazuje na szczególny wzrost efektywności podatkowej roku 2007, podczas gdy wartość wyliczana VTTL w opracowaniach [3, 15] za rok 2007 wskazuje na wyraźną anomalię statystyczną lub metodologiczną. Tego typu “pechowe lata”, gdy wyliczona luka VAT spada do ewidentnie nierzeczywistego poziomu okołozerowego, występuje również w opracowaniach CASE [3, 5] dla innych państw. W tym świetle przyjmowanie za poziom odniesienia roku 2007, co ma miejsce zarówno w projekcie ustawy, jak i w niektórych opracowaniach [15, 17], wydaje się być metodologicznie nieuprawnione.

Jak zachowuje się luka VAT? Poniżej przytaczamy zdroworozsądkowe zasady dotyczące luki VAT, które potwierdzają się jako „ogólna obserwacja” w precyzyjnych wyliczeniach ekonomicznych dla państwa Unii Europejskiej [3, 5]:

- Przy braku poważniejszych zmian (np. w systemie podatkowym), w stabilnych gospodarkach o znikomej szarej strefie wpływy budżetowe z VAT wyrażone jako % PKB oraz luka budżetowa wyrażona jako % PKB nie wykazują dużej zmienności w stosunku rocznym. W gospodarkach mających znaczny udział szarej strefy, luka VAT jako % PKB rośnie przy spowolnieniu wzrostu gospodarczego (ucieczka do szarej strefy) i maleje przy przyspieszeniu wzrostu gospodarczego (zmniejszanie szarej strefy); wpływy budżetowe z VAT jako % PKB przejawiają trend odwrotny.

- Podwyższenie podstawowej stawki podatku VAT zawsze zwiększa lukę VAT, natomiast wpływy do budżetu zachować się mogą różnie. W państwach Unii zazwyczaj notuje się nieznaczny wzrost przychodów do budżetu po zwiększeniu stawki podstawowej, natomiast dane sugerują², że średnio ponad 2/3 teoretycznie oczekiwanego „zysku” skarbu państwa przy podniesieniu podatków „pożera” luka VAT[3].

Sytuacja Polski w latach 2008–2014. Ocenia się, że od momentu akcesji Polski do UE, luka VAT w Polsce przez pierwsze kilka lat systematycznie spadała. Odwrócenie trendu nastąpiło koło roku 2008, a szczególne nasilenie zjawiska wzrostu luki VAT przypada na lata 2012–2013. W niezależnych źródłach, rekomendacjach MFW oraz publikacjach Ministerstwa Finansów, wzrost luki VAT tłumaczy się przez dwa zasadnicze czynniki [11, 15, 16, 10]:

- Zmianę sytuacji ekonomicznej: spowolnienie koniunktury w połączeniu ze wzrostem obciążeń podatkowych spowodowało m.in. przenoszenie przez przedsiębiorców działalności do szarej strefy, nieujawnianie przychodów do celów podatkowych, zwiększanie zaległości podatkowych przedsiębiorców wobec państwa.
- Zwiększenie skali wyłudzeń VAT ze skarbu państwa (m.in. tzw. „karuzele VAT”).

Analizując ekonomiczne przyczyny wzrostu luki VAT w rozważanym okresie, należy zwrócić uwagę na dwa zdarzenia, które według wyliczeń mogą uzasadnić około połowy wzrostu luki VAT po roku 2008. Pierwszym z nich jest podwyższenie stawek VAT, obowiązujące od roku 2011 (w szczególności podwyższenie stawki podstawowej z 22% do 23%). Drugim czynnikiem jest gwałtowny spadek wzrostu PKB na przełomie lat 2012/2013, w którym liczne sektory gospodarki, istotne z punktu widzenia należności VAT odprowadzanych do budżetu, wykazały zmniejszenie produkcji. [13, 11] Nie bez znaczenia dla tego efektu jest też nagły spadek inwestycji publicznych, które do roku 2012 prowadzono w dynamicznym tempie (umownie, efekt końca EURO 2012).

Powyższe rozważania mają na celu naświetlenie, że oprócz ewidentnego wzrostu oszustw wynikających z rosnącej ułomności prawa podatkowego i niewydolności aparatu skarbowego, wzrost luki VAT w Polsce obserwowany w latach 2008–2013 został w znacznym stopniu spowodowany przez procykliczną politykę inwestycyjną i fiskalną państwa. Proponowane obecnie projekty ustaw, w tym rozważany projekt ustawy o VAT, nie wskazują niestety na odcięcie się od takich działań w przyszłości, przewidując np. utrwalenie stawek podatku VAT na obecnie obowiązującym poziomie i wykluczając możliwość powrotu do niższych stawek sprzed roku 2012. Można więc przypuszczać, że projekt ustawy o VAT, podejmując jedynie próbę uszczelnienia systemu podatkowego, odniesie pewien skutek w zakresie **eliminacji wyłudzeń i innych nadużyć, których bezpośrednią przyczyną są niedoskonałości istniejących rozwiązań prawnych**, natomiast nie rozwiąże szerszej kwestii istnienia szarej strefy i związanej z nią luki VAT.

²bez całkowitej pewności statystycznej

2.2. Jaką część „luki VAT” stanowią oszustwa podatników?

Przyjęta w dostępnych analizach metodologia obliczania luki VAT wykorzystuje statystyki konsumpcji, nie daje bezpośredniej informacji o przyczynach rozbieżności pomiędzy teoretycznymi a rzeczywistymi wpływami z tytułu podatku VAT. O skali luki VAT w związku z oszustwami podatników mogą świadczyć m.in. następujące sygnały:

- Pogłębiające się od roku 2010 zaległości podatników wobec skarbu państwa, przy czym zaległości z tytułu podatku VAT wzrosły do roku 2014 proporcjonalnie w stopniu zauważalnie większym, niż analogiczne zaległości w przypadku CIT i PIT [10]. Zidentyfikowane zaległości z tytułu podatku VAT należnego od podstawionych podmiotów (np. uczestniczących w procedurze wyłudzenia VAT czy omijania płatności VAT) można szacować na ok. 10–20 miliardów złotych. Kwota ta nie uwzględnia należnego VAT od podmiotów całkowicie fikcyjnych, które nie zostały zidentyfikowane przez aparat skarbowy.
- Wnioskowane kwoty zwrotu nadpłaconego podatku VAT wzrastają od roku 2011 w stopniu ponad dwukrotnie większym, niż wpłaty podatku.
- Rosnące rozbieżności pomiędzy wartością eksportu do Polski rejestrowanego przez służby celne innych państw Unii, a wartością importu do Polski, rejestrowanego przez polską służbę celną. Straty skarbu państwa z tytułu nieodprowadzenia podatku VAT od znikających „na granicy” towarów szacowano w 2013r. na ponad 10 miliardów złotych [15].
- Wyniki audytów ryzyka w sektorach gospodarki zidentyfikowanych jako sektory wysokiego ryzyka z punktu widzenia ściągalności podatku VAT. Niestety, wg raportu MFW, informacje tego typu nie były zbierane w sposób systematyczny przez Ministerstwo Finansów. W tym zakresie dostępne są jedynie pojedyncze szacunki, głównie o charakterze medialnym (np. dotyczące luki VAT w sektorze paliwowym [15, 1]).

W skali Unii Europejskiej, można spotkać stwierdzenia funkcjonariuszy Europolu, wynikające m.in. z szacunków agencji Eurojust, że wyłudzenia VAT prowadzone przez zorganizowane grupy przestępcze mogą obecnie odpowiadać za 20%-35% całkowitej luki VAT i nadal narastać [9]. Europa Środkowa jest przy tym identyfikowana jako obszar szczególnie zagrożony działalnością takich grup przestępczych.

2.3. Które oszustwa pomoże wyeliminować proponowana ustawa w krótkim terminie? (2016–2017)

Projekt ustawy podchodzi kompleksowo do redukcji zjawiska nadużyć i nieprawidłowości związanych z podatkiem VAT. W uzasadnieniu projektu brakuje analizy ekonomicznej, pozwalającej na wyciągnięcie liczbowych estymacji, w jakim stopniu poszczególne rodzaje nadużyć, z którymi walczy ustawa, zostałyby w zamierzeniu ograniczone i z jakim skutkiem dla budżetu w latach kolejnych. Poniżej przedstawiamy prostą i

schematyczną analizę tej kwestii, która oddaje jednak esencję przewidywań. W dużym uproszczeniu, oszustwa związane z VAT dzielimy na dwie grupy: wyłudzenia VAT dużej skali (stanowiące podstawę działalności zarobkowej grup przestępczych) oraz nieuprawnione bądź prawnie wątpliwe „oszczędności VAT” stosowane przez podmioty gospodarcze zwiększające swoją rynkową konkurencyjność przez działanie na pograniczu szarej strefy.

Rodzaj oszustwa	Wyłudzenia nienależnych zwrotów VAT dużej skali	Nieodprowadzanie VAT w pełnej wysokości
Główny cel działania	wyłudzenie pieniędzy	obniżenie kosztów działalności gospodarczej
Przykłady	oszustwa transgraniczne, w dużej części oszustwa typu MTIC (Missing Trader Intra-Community fraud)	<ul style="list-style-type: none"> – ukrywanie części sprzedaży przed aparatem skarbowym – naliczanie nienależnych kosztów VAT – niezgodne z prawem korzystanie ze statusu podmiotu zwolnionego z VAT – przenoszenie części należnego podatku VAT na inne (często fikcyjne) podmioty
Skala podmiotów	liczne operacje finansowe średniej lub dużej skali podejmowane przez duże podmioty, wśród których występują również podmioty podstawione lub fikcyjne	wszystkie skale przedsiębiorstw
Sektory i zakres działania	operacje transgraniczne, głównie handel wewnątrz EU, w tym: złom metalowy, elementy stalowe, paliwa, elektronika użytkowa (telefony, części komputerów), produkty rolne (oleje, cukier), przemysł drzewny	wszystkie, m.in. <ul style="list-style-type: none"> – fikcyjne podmioty przy dużych transakcjach, m.in. w budownictwie; – wprowadzanie do obrotu importowanych czy przemycanych towarów elektronicznych, paliw i innych towarów objętych akcją bez odprowadzania VAT; – wliczanie prywatnej konsumpcji, np. paliwa, w koszty VAT
Wpływ koniunktury i krajowych stawek VAT na skalę zjawiska	niewielki	znaczny
Widoczność zjawiska dla aparatu skarbowego	częściowa, ze znacznym opóźnieniem przy obowiązujących regulacjach prawnych	niewielka przy obowiązujących regulacjach prawnych
Wpływ regulacji prawnych podejmowanych w innych państwach na skalę zjawiska	znaczny	niewielki
Wpływ oszustwa na gospodarke	wyłudzone ze skarbu państwa pieniądze najczęściej opuszczają gospodarke krajową	rozrost szarej strefy, nieuczciwa konkurencja podmiotów unikających VAT, niezabezpieczenie interesów skarbu państwa
Wpływ dotychczasowych form kontroli skarbowej w kraju (audyt) na występowanie zjawiska	niewielki	zróżnicowany (np. brak skutecznej kontroli nad dużymi krajowymi podmiotami, niewielki wpływ na podmioty niebędące zarejestrowanymi płatnikami VAT)
Straty skarbu państwa w związku ze zjawiskiem	znaczne	znaczne
Przewidywany koszt i czas wdrożenia skuteczniejszych mechanizmów kontroli	umiarkowany	znaczny
Istotność zmiany stanu bieżącego według rekomendacji MFV	wysoka, priorytetowa	wysoka, priorytetowa wyłącznie w odniesieniu do dużych podmiotów

Przewidywane przez projekt działania w zakresie ograniczenia wyłudzeń zwrotów VAT i innych oszustw dużej skali. Praprzyczyną wyłudzeń VAT jest niewątpliwie słabość aparatu skarbowego i ułomność prawa podatkowego, co oznacza, że można teoretycznie skutecznie z nimi walczyć przez działania naprawcze o charakterze doraźnym. Działania w tym zakresie proponowane w projekcie ustawy obejmują m.in.:

- Wprowadzenie mechanizmu płatności podzielonej (split payment) przy dużych transakcjach, stanowiącego element zabezpieczający nabywcę przed odpowiedzialnością za nieuiszczenie należnego podatku VAT.
- Skrócenie czasu od momentu zaistnienia zdarzenia mającego skutki podatkowe do momentu planowego wpłynięcia informacji o zdarzeniu do aparatu skarbowego (m.in. liczenie terminu odprowadzenia VAT od momentu dostawy towaru czy realizacji usługi, eliminacja rozliczeń kwartalnych VAT, itp.).
- Wprowadzenie współodpowiedzialności nabywcy towaru za odprowadzenie podatku VAT w przypadku transakcji o znacznej wartości w sytuacji, gdy podatek należny nie został odprowadzony przez sprzedawcę.

Projekt ustawy ma na celu w dużej mierze utrudnienie przeprowadzania ewidentnych oszustw finansowych na dużą skalę, tj. takich, które wzbudzają podejrzenia już na etapie pobieżnej kontroli dokumentacji podmiotów ekonomicznych. Projekt ustawy zakłada np., że przepisy szczególne mechanizmu płatności podzielonej będą dotyczyły transakcji powyżej 150 tys. zł, a uzasadnienie projektu mówi o konieczności zwrócenia szczególnej uwagi na wnioski podmiotów o zwrot podatku VAT o wartości powyżej 100 tys. zł.

Niektóre z wprowadzanych środków mają również na celu zmniejszenie skali innych oszustw ze znikającym czy fikcyjnym płatnikiem w obrocie krajowym. Należy tu wymienić przede wszystkim wprowadzenie mechanizmów biurokratycznych, pozwalających przedsiębiorcom na kontrolowanie prawidłowości działania kontrahentów (centralny rejestr podatników), a zarazem wprowadzenie zalecenia stosowania takiej kontroli w obrocie gospodarczym. Przewidziano również m.in. likwidację mechanizmu płatności odwróconej w przypadku towarów, dla których mechanizm ten obecnie obowiązuje.

Ocena przewidywanej skuteczności działań w zakresie ograniczenia wyłudzeń VAT.

Skuteczność proponowanych rozwiązań w zakresie ograniczenia wyłudzeń VAT wydaje się dyskusyjna. Na pewno są one krokiem w dobrą stronę, wciąż jednak **brakuje całościowej wizji systemu oceny ryzyka i kontroli** dużych podmiotów. Jest to o tyle niepokojące, że projekt ustawy ewidentnie powstał bez konsultacji z ekspertami w zakresie oceny ryzyka, ignorując przy tym istniejące i bardziej kompletne plany naprawcze (choćby wspomniany już plan naprawczy dla Polski Międzynarodowego Funduszu Walutowego [10]).

Projekt ustawy daje aparatowi skarbowemu umocowanie prawne do zbierania większej liczby informacji o dużych podmiotach finansowych, a jednocześnie w niewielkim

stopniu pozwala na automatyzację tego typu operacji. Jest to rozwiązanie potencjalnie niezbyt skuteczne, a być może szkodliwe z kilku względów:

- Jedynie w niewielkim stopniu pozwala na naprawę podstawowego problemu w istniejącym systemie kontroli, jakim jest **brak automatycznego przetwarzania danych o przepływach finansowych** dużej skali w czasie rzeczywistym. Przy proponowanych regulacjach prawnych, wszystkie istotne dokumenty będą dostępne z kilkutygodniowym opóźnieniem i dopiero po ręcznym przetworzeniu przez urzędnika. Tymczasem bardziej wyrafinowane „karuzele VAT” w takim czasie mogą wykonać już kilkanaście obrotów.
- Co więcej, ustawa nie wprowadza wystarczających rozwiązań, pozwalających na sprawne pozyskanie informacji szczegółowych o transakcjach wykonywanych przez duże podmioty. W szczególności wprowadza obowiązek elektronicznego przekazywania dokumentów do MF jedynie w szczególnych przypadkach, natomiast nie nakłada na podmioty obowiązku należytego opisywania powiązanych ze sobą logicznie transakcji finansowych i faktur (w szczególności związanych z zakupem i odsprzedażą tego samego towaru przy prowadzeniu działalności handlowej). W efekcie, skuteczne wdrożenie intencji ustawodawcy może wymagać **postawienia dużej liczby dużych przedsiębiorstw w stan permanentnego, ręcznego audytu skarbowego**. Z jednej strony jest to rozwiązanie szkodliwe dla przedsiębiorców z powodu pracochłonności związanych z tym procedur, a mało skuteczne z punktu widzenia kontroli skarbowej. Z drugiej strony, **takie cząstkowe rozwiązanie prowadzi do naruszenia swobody obrotu gospodarczego w stopniu dużo dalej idącym** i mniej akceptowalnym przez większość przedsiębiorców, niż automatyczna kontrola przepływów finansowych, prowadzona w dużej mierze bez udziału człowieka.
- Projektowane przepisy wydają się być w dalszym ciągu bardzo **wrażliwe na błędy ludzkie**, o tyle, że błąd pojedynczego urzędnika skarbowego, korupcja pojedynczych urzędników, a nawet włączenie w działalność przestępczą pojedynczych pracowników dużego i „zaufanego” przedsiębiorstwa, może skutkować niewykryciem przestępczego procederu przez dłuższy czas. Trzeba podkreślić, że korupcja jest jednym z normalnych elementów działania dla dużych grup przestępczych, a koszty z nią związane nie są szczególnie wysokie w stosunku do osiągniętych zysków [6].

W projekcie ustawy ciężko również znaleźć zapisy zauważalnie sprzyjające innym działaniom uzupełniającym, identyfikowanym w opracowaniach [16, 10] jako konieczne do zmniejszenia skali wyłudzeń VAT. W szczególności, w projekcie nie przedstawiono mechanizmów pozwalających na ściślejszą współpracę i wymianę informacji pomiędzy kontrolą skarbową w zakresie VAT, a służbami celnymi i podatkowymi w Polsce i zagranicą³.

³Przy braku tego typu zapisów, dość kuriozalnie brzmi art. 50 ustawy, w którym od importera stosują-

Ocena wpływu podejmowanych działań na „szarą strefę”. Można przypuszczać, że proponowane rozwiązania przyczynią się do redukcji szarej strefy, utrudniając m.in. działania podmiotów, w których część przedsiębiorców legalnie uczestniczy w obrocie gospodarczym, a część ich kontrahentów ukrywa się pod progiem widzialności dla aparatu skarbowego, nie odprowadzając podatku VAT, bądź pro prostu znika. W związku z brakiem danych, **ciężko przewidzieć skuteczność działań wynikających z proponowanych zmian ustawy w zakresie redukcji szarej strefy.** Proponowane rozwiązania tylko w niewielkim stopniu dotyczą ekonomicznej przyczyny istnienia szarej strefy, a jedynie mają na celu utrudnić funkcjonowanie podmiotów w szarej strefie.

Można przypuszczać, że podjęte działania odwrócą w średnim okresie część trendu wzrostowego luki VAT, który nastąpił zwłaszcza po zmianie przepisów podatkowych w roku 2011. Odwrócenie trendu będzie jednak stopniowe i uzależnione zarówno od skuteczności doraźnych działań w zakresie kontroli skarbowej, jak i podjęcia bardziej ukierunkowanych w przyszłości. **Można oceniać, że proponowane mechanizmy pozwolą na zebranie pełniejszej informacji o szarej strefie w perspektywie 1–2 lat, pozwalając na podjęcie skuteczniejszych działań zaradczych w dalszej przyszłości.**

Należy wreszcie zwrócić uwagę na dość specyficzne rozwiązanie *de facto* wykonawcze, jakim jest powołanie Centralnego Rejestru Podatników VAT. Proponowane rozwiązanie od strony formalnej prowadzi do powołania kolejnej, publicznie dostępnej, a zarazem niepełnej bazy danych o podatnikach, która będzie funkcjonowała obok baz Krajowego Rejestru Sądowego (leżących w gestii Ministerstwa Sprawiedliwości), zwiększając tym samym biurokratyzację państwa i podmiotów gospodarczych. Ani projekt ustawy, ani jego uzasadnienie, nie wspominają nic o ewentualnych mechanizmach skuteczniejszej kontroli podmiotów gospodarczych na etapie rejestracji. Istniejące działania aparatu skarbowego w zakresie kontroli rejestracyjnych są wysoce niezadowolające [10], a proponowana ustawa nie wydaje się niestety takich działań kontrolnych wspierać.

Na koniec komentarza warto zwrócić uwagę na dodatkowe założenie ekonomiczne, którym kieruje się najwyraźniej autor projektu ustawy, sformułowane w uzasadnieniu projektu: *wzrost efektywności fiskalnej nowego podatku wynikać będzie również z faktycznego usunięcia z obrotu prawnego ponad 230 000 interpretacji urzędowych, które nie tylko utrudniają rozliczanie tego podatku, lecz również pozwalają dziś na uchylanie się od płacenia podatków.* Oczywiście ciężko polemizować z nadmiarem funkcjonujących obecnie, często sprzecznych, interpretacji urzędowych. W okresie po wejściu w życie ustawy będziemy mieli jednak do czynienia z sytuacją odwrotną, tzn. całkowitym brakiem interpretacji urzędowych nowych przepisów. Bez względu na to, że nowe przepisy wydają się istotnie lepsze od poprzednich, należy liczyć się z sytuacją przejściową, w której pojawią się problemy interpretacyjne, zarówno po stronie podatników, jak i izb skarbowych. **Może to skutkować zarówno przejściowym opóźnieniem wpływów podatkowych do budżetu, jak i przejściowym zmniejszeniem skuteczności aparatu kontroli skarbowej (spowolnienie pracy urzędników).**

cego procedurę uproszczoną importu wymaga się przedłożenia „zaświadczeń o braku zaległości we wpłatach należnych składek na ubezpieczenie społeczne” — ciężko oprzeć się wrażeniu, że akurat współpraca z ZUS-em kwestią priorytetową w tym zakresie nie jest.

Ocena skuteczności proponowanych rozwiązań w latach 2016–2017. Można się spodziewać, że proponowane w projekcie ustawy rozwiązania prawne i techniczne mogą doprowadzić do częściowej eliminacji zjawiska wyłudzeń VAT i niezgodnej z prawem optymalizacji VAT, a przede wszystkim pozwolą na lepsze zrozumienie skali występowania tych zjawisk. W zakresie skutku fiskalnego w latach 2016–2017, wydaje się, że skuteczność nowych rozwiązań będzie ograniczona głównie do zmniejszenia skali nieprawidłowości wśród dużych podmiotów gospodarczych (odpowiedzialnych obecnie szacunkowo za ok. połowę luki VAT). Rozwiązania proponowane w ustawie mają przy tym na celu utrudnienie niezgodnych z prawem procedurów, natomiast nie roszą nadziei na ich całkowite wyeliminowanie, zarówno w odniesieniu do przestępczych wyłudzeń VAT, jak i szarej strefy.

Wśród działań ograniczających skuteczność ustawy w krótkim terminie należy wymienić:

- Brak w projekcie ustawy odpowiedzi fiskalnej na ekonomiczne podstawy istnienia szarej strefy (w szczególności zachowanie wysokiej stawki podstawowej podatku VAT i znaczne zróżnicowanie stawek VAT).
- Brak w projekcie ustawy nowych regulacji prawnych, pozwalających na wdrożenie systemów zbierania i automatycznego przetwarzania informacji przez aparat skarbowy w czasie rzeczywistym (m.in. w zakresie operacji handlowych w obrocie krajowym oraz transgranicznych operacji celnych).
- Ograniczenia obiektywne, leżące u podstaw istnienia luki VAT w Polsce, często trudne do pokonania w drodze ustawy, m.in.:
 - niewystarczające mechanizmy współpracy z innymi państwami Unii Europejskiej w zakresie eliminacji wyłudzeń VAT,
 - nierealność prowadzenia wzmożonych działań kontrolnych w stosunku do drobnych podmiotów w szarej strefie,
 - konieczność przeprowadzenia reorganizacji aparatu kontroli skarbowej w celu skuteczniejszej kontroli operacji finansowych o znacznej wartości.

Skuteczność wdrażanych rozwiązań będzie uzależniona zarówno od możliwości przeprowadzenia sprawnej reorganizacji systemu kontroli skarbowej w Ministerstwie Finansów, jak i od wdrożenia odpowiednich mechanizmów wykraczających poza kompetencje Ministerstwa Finansów (między innymi wypracowanie standardów i mechanizmów sprawniejszej współpracy z instytucjami finansowymi w celu wdrożenia mechanizmu płatności podzielonej).

Ani przeprowadzone rozważania, ani dostępne publicznie dane, nie pozwalają na określenie prawdopodobnych skutków finansowych ustawy w wymiarze liczbowym w latach 2016–2017. Są jednak pewne przesłanki, aby przepuszczać, że zostanie zapoczątkowane odwrócenie trendu wzrostowego luki VAT, które pozwoli osiągnąć w przeciągu ok. 2 lat wyniki w zakresie wpływu należności VAT porównywalne z sytuacją z

lat 2009–2011 (tzn. wzrost wpływów do budżetu do poziomu 7,5% PKB). Odwrócenie trendu może wynikać z:

- Redukcji szarej strefy poprzez wyeliminowanie budzących wątpliwości regulacji prawnych, wprowadzonych do porządku prawnego po roku 2011, takich jak mechanizm płatności odwróconej czy zwiększenie liczby nierejestrowanych podmiotów zwolnionych z VAT. Aspekt ten dotyczy głównie (ale nie tylko) obrotu krajowego.
- Wdrożenia mechanizmów zmierzających do ograniczenia skali wyłudzeń VAT w czystej formie (tzn. mających niewielki związek z ekonomiczną szarą strefą). Aspekt ten dotyczy głównie obrotu transgranicznego.

Optymizm w stosunku do planowanych działań ograniczają zarówno wskazane wcześniej niedoskonałości rozwiązań, jak i fakt, że działania związane z redukcją szarej strefy cechują się znaczną bezwładnością w skali czasu. Autorom opracowania nie są znane przypadki zmniejszenia w ciągu roku luki VAT o więcej niż 0,5% PKB poprzez wdrożenie działań bez istotnego podłoża ekonomicznego (tzn. działań w zakresie systemów kontroli czy korekt prawnych, jak te proponowane w projekcie ustawy). Takie przypadki nie zostały również przytoczone w uzasadnieniu projektu ustawy.

W zakresie redukcji wyłudzeń zwrotów VAT, można przypuszczać, że skuteczność wdrażanych rozwiązań będzie w najlepszym rozwiązaniu zbliżona do skuteczności analogicznych rozwiązań niemieckich czy brytyjskich. Wdrożenie takich rozwiązań powinno pozwolić stopniowo zmniejszać skalę podejmowanych prób wyłudzeń, a wykrywalność wyłudzeń może stopniowo rosnać nawet w liczbach bezwzględnych. Obecnie przypuszcza się np., że Wielka Brytania udaremnia dwucyfrowy procent podejmowanych prób wyłudzeń [18, 1], podczas gdy dane z Polski i niektórych innych nowych państw członkowskich Unii wskazują na skuteczność kilkukrotnie niższą [1, 6].

Na koniec komentarza, należy podkreślić, że występująca w tej analizie niepewność co do skali powodzenia wdrażanych zmian wynika zasadniczo z dwóch wad projektu ustawy:

- Braku podparcia projektu ustawy analizą danych,
- Braku podjęcia próby wdrożenia rozwiązań, które pozwalają na skuteczniejszą redukcję luki VAT kosztem gruntownej przebudowy systemów związanych z poborem podatku VAT.

Uzasadnienie projektu ustawy we wstępie przytacza przykład Węgier, które zredukowały lukę VAT o ponad 0.5% PKB poprzez podjęcie działań kontrolnych (kas rejestrujących online oraz Elektronicznego Drogowego Systemu Kontroli Transportu). Niestety, żadne analogiczne rozwiązanie nie jest przewidywane w Polsce. Wygląda też na to, że **nie jest planowane wdrożenie krajowego systemu elektronicznej wymiany dokumentów (EDI) w zakresie obejmującym zarówno dokumenty celne i skarbowe, który stanowiłby prawidłową odpowiedź technologiczną na obserwowane w Polsce wyłudzenia VAT dużej skali** (prosty przykład możliwego działania takiego systemu, na

przykładzie Polski, znaleźć można w materiałach [2]). Proponowane w ustawie rozwiązania obejmują wdrożenie elektronicznej wymiany dokumentów pomiędzy podatnikiem a urzędem skarbowym jedynie w bardzo ograniczonym zakresie, przypuszczalnie niewystarczającym do skutecznej wdrożenia systemów automatycznej oceny ryzyka w przypadku złej woli ze strony podatnika.

3. Zalecenia w zakresie proponowanej ustawy

Wnioski z analizy

- Źródła przytaczane w uzasadnieniu ustawy nie dają podstaw do wysunięcia wniosków na temat skutków ekonomicznych ustawy.
- Na podstawie publicznie dostępnych danych, można przypuszczać, że wprowadzenie przepisów nowej ustawy mogłoby w ciągu dwóch lat zwiększyć wpływy budżetowe z tytułu podatku VAT na szacunkowym poziomie 0,5% PKB rocznie. Osiągnięcie takiego wyniku już w roku 2016 wymagałoby jednak niezwłocznego opracowania przepisów wykonawczych do ustawy, daleko idącej reorganizacji struktury wewnętrznej Ministerstwa Finansów, uzgodnień z sektorem finansowym, szybkiego wdrożenia nowych rozwiązań technologicznych. Biorąc pod uwagę proponowane mechanizmy technologiczne, byłby to też bezprecedensowy na skalę europejską sukces w zakresie eliminacji nadużyć podatkowych.
- W obliczu braku precyzyjnych estymacji luki VAT w Polsce i braku możliwości oceny skuteczności wdrażanych rozwiązań, niewskazaniem jest opieranie planu finansowania kosztownych programów socjalnych o redukcję luki VAT.

3.1. Dyskusja rekomendacji Międzynarodowego Funduszu Walutowego

Projekt ustawy nie nawiązuje do bardzo szczegółowego planu działania opracowanego dla Polski przez Międzynarodowy Fundusz Walutowy [10]. Znajdujemy wśród nich m.in. następujące:

- Stworzenie centralnej bazy opłat i zwrotów podatków otrzymywanych przez drobnych podatników (szczególnie w przypadku podatku VAT) dla celów analizy statystycznej danych, analizy ryzyka, oraz analizy wpływów i luk podatkowych.
- W działaniu doraźnym (krótkoterminowym), przy braku lepszych danych, oparcie analizy ryzyka o wyniki audytów branżowych.

- Wprowadzenie sprawnie działającej jednostki w Ministerstwie Finansów, odpowiedzialnej za kontrolę największych podmiotów (top-1000 lub top-2000).
- Zwiększenie skuteczności kontroli skarbowych prowadzonych w terenie na etapie rejestracji dużych podmiotów gospodarczych (przed lub bezpośrednio po rejestracji).
- Zmniejszenie zakresu mało dochodowych działań prowadzonych przez Ministerstwo Finansów, w szczególności tych niezwiązanych z kluczowymi podatkami (PIT, VAT, CIT, cło, akcyza).

Uznaje się za wskazane dokonanie analizy, które z proponowanych w ustawie zmian prawnych są istotnie rozbieżne z zaleceniami MFW. Pojawia się w szczególności kwestia generowania niepotrzebnych obciążeń biurokratycznych dla Ministerstwa Finansów (np. poprzez konieczność wdrożenia nowego portalu informacji publicznej pod nazwą Centralny Rejestr Podatników), jak również obniżenia skuteczności aparatu skarbowego przez nadmiar jednoczesnych zmian prawnych.

W średnim i długim terminie, zaleca się prowadzenie procesu ustawodawczego w sposób w większym stopniu oparty na pozyskiwaniu i analizie danych (tzw. *data-driven policymaking*), jak również z większym udziałem przedstawicieli władzy wykonawczej oraz zainteresowanych podmiotów (przedsiębiorcy, instytucje finansowe).

3.2. Propozycja optymalizacji struktury podatków pod kątem zwiększenia sprawności działania aparatu skarbowego

Przy obecnej skali luki VAT, każdy miesiąc opóźnienia we wdrożeniu skutecznych mechanizmów kontrolnych może narażać budżet państwa na straty na poziomie ponad miliarda złotych. Biorąc pod uwagę ewidentną konieczność reorganizacji struktur aparatu skarbowego w celu zwiększenia skuteczności kontroli (na co wskazują również rekomendacje MFW), w latach 2016–2017 mogłoby się opłacić całkowite zawieszenie poboru danin publicznych o niskim wskaźniku dochodowości dla budżetu (takich jak choćby PIT w segmencie osób o najniższych dochodach czy abonament RTV), tylko po to, by odciążyć aparat skarbowy i wesprzeć jego bardziej dochodowe działania w zakresie zwiększania ściągальności pozostałych podatków (w szczególności VAT i CIT). Poza potencjalnie dodatnim skutkiem ogólnym takich działań na wpływy do budżetu, eliminację lub zmniejszenie wybranych podatków można by uznać za częściową realizację postulatów polityki socjalnej państwa, redukując zarazem odpowiednie pozycje wydatków socjalnych po stronie planowanych wydatków budżetowych.

Można też uznać za warte rozważenia przeniesienie części obciążeń нефiskalnych, polegających na wypracowaniu i wdrożeniu skuteczniejszych mechanizmów kontroli, na krajowe instytucje finansowe (m.in. w zakresie standardów związanych z mechanizmem płatności podzielonych czy opracowania mechanizmów analizy przepływów finansowych pod kątem eliminacji wyłudzeń VAT). Nawiazanie tego typu skutecznych

relacji z sektorem finansowym mogłoby okazać się zdecydowanie bardziej dochodowe, niż obciążanie go kolejnymi podatkami.

4. Długofalowe zalecenia w zakresie polityki VAT

Prowadzone działania zmierzają do ograniczenia luki VAT poprzez poprawę jakości rozwiązań prawnych, dotykając jednak w niewielkim stopniu podstawowych przyczyn ekonomicznych powstawania szarej strefy. Problemy ekonomiczne związane z podatkiem VAT, w szczególności z jego obowiązującymi stawkami, wykraczają jednak znacząco poza problematykę szarej strefy.

Utrzymywanie mocno zróżnicowanych stawek VAT i wysokiej stawki podstawowej wpływa różnicująco na rozwój różnych sektorów gospodarki, zaburzając tym samym rynek i sztucznie przekierowując inwestycje na sektory objęte preferencyjnymi stawkami, przy jednoczesnym nastawianiu inwestycji w sektorach objętych stawką podstawową na eksport towarów i usług. Preferencyjne stawki VAT mogą być używane jako jeden z elementów kształtowania polityki publicznej, choć jego efekty zaburzające informację rynkową (ceny) mogą prowadzić do potencjalnie negatywnych efektów dla gospodarki. Stosowane w Polsce stawki preferencyjne konsekwentnie wpisują się w politykę społeczną państwa, kosztem ułatwienia rozwoju nowoczesnych gałęzi przemysłu. Skutkuje to licznymi negatywnymi konsekwencjami dla struktury produkcji i konsumpcji. Przykładowo, na skutek wysokiej stawki podstawowej 23% VAT, nowym podmiotom krajowym w innowacyjnych branżach trudniej jest uzyskać rentowność na rynku krajowym, co w wielu przypadkach jest koniecznym krokiem rozwoju przedsiębiorstwa przed wkroczeniem na rynki zagraniczne. Z preferencyjnej stawki 0% VAT dla eksporterów korzystają natomiast podmioty zagraniczne, którzy przenoszą do Polski część produkcji, przeznaczoną następnie głównie na eksport. Takie działanie podmiotu zagranicznego jest w pewnym sensie eksportem pozornym; ogranicza się do procesu przetwórstwa na terenie Polski (przy jednoczesnym imporcie gotowych technologii i linii produkcyjnych z zagranicy). Ta faworyzacja istniejących podmiotów zagranicznych w stosunku do nowych podmiotów krajowych jest jednym z mechanizmów prowadzących do znikomej obecności polskiej myśli technologicznej na unijnych rynkach.⁴ Podsumowując, stosowane obecnie preferencje podatkowe są spójne z wizją polityki społecznej państwa, natomiast **zakres stosowania stawek preferencyjnych VAT nie jest obecnie spójny z działaniami proinnowacyjnymi**, a w szczególności, z poczynionymi inwestycjami w kapitał ludzki w branży technologicznej i usług specjalistycznych. Długofalowa strategia podatkowa państwa powinna dążyć do zmiany takiego stanu rzeczy, w tym do wyrównania i ob-

⁴Warto dla pełności zauważyć, że stosowane mechanizmy wspierania innowacji, takie jak dotacje z programów operacyjnych, nie pomagają w zrównoważeniu obciążeń podatkowych przedsiębiorcy w długim terminie, a poza tym nie stanowią elementu znacząco faworyzującego polskich producentów w stosunku do producentów z innych państw unijnych. Znamiennym jest również to, że zauważalne sukcesy polskich firm prywatnych na rynkach UE wiążą się obecnie ze stosunkowo nielicznymi branżami objętymi w Polsce preferencjami podatkowymi (np. spedycja, logistyka, rolnictwem czy żywnością niskoprzetworzoną).

niżenia stawek VAT. Warto przypomnieć, że dyrektywa Unii Europejskiej o VAT wyraźnie sugeruje państwom członkowskim, że brak preferencyjnego traktowania wybranych sektorów gospodarki jest rozwiązaniem preferowanym, a z pewnością bezpiecznym z punktu widzenia ekonomicznej teorii wolnego rynku.

Na koniec warto zwrócić uwagę, że Polska nie powinna zajmować stanowiska biernego w zakresie polityki podatkowej, wprowadzając konieczne zmiany dopiero pod wpływem presji ze strony Unii Europejskiej. W szczególności, biorąc pod uwagę obecną politykę zagraniczną, konieczne wydaje się **przedstawienie Polski jako atrakcyjnego rynku konsumenckiego dla podmiotów z główną siedzibą poza UE**, w szczególności z przedsiębiorstwami z Azji Wschodniej, zachęcając je do zwiększania poziomu inwestycji w Polsce i sprzedaży na rynku krajowym. Tutaj również sam fakt obowiązywania w Polsce jednej z najwyższych w Europie stawek podatku VAT działać może odstraszająco (zwłaszcza na tle innych państw naszego regionu), choć istotne są tu też również inne aspekty systemu podatkowego i funkcjonowania aparatu skarbowego.

Projekt ustawy wydaje się też całkowicie ignorować gwałtownie rosnącą od około roku 2014 rolę tzw. ekonomii zdematerializowanej w światowym obrocie gospodarczym⁵, a w szczególności **podmiotów pośredniczących, których zadanie polega na zwiększeniu efektywności działania oraz widoczności podmiotów lokalnych**. (Na chwilę obecną, Airbnb jest największym dostawcą usług hotelowych na świecie, jednak nie posiadającym własnych hoteli; Uber jest największym dostawcą usług przewozowych na świecie, jednak nie posiadającym własnej floty samochodów; Alibaba jest największym dostawcą towarów detalicznych na świecie, jednak nie posiadającym żadnego sklepu, itd. [7]⁶). Wszystkie podmioty zdelokalizowane, których rola sprowadza się do efektywniejszego wykorzystania zasobów krajowej gospodarki, powinny móc działać w Polsce w sposób zgodny z polskimi regulacjami prawnymi i mieć możliwość skutecznego odprowadzania w Polsce podatków. Konieczna jest kompleksowa analiza zjawiska, wprowadzenie odpowiednich ułatwień dla podmiotów wkraczających na polski rynek **bez względu na ich wielkość** (np.: możliwość uproszczonej rejestracji VAT w Polsce przez podmiot spoza UE eksportujący drobne usługi czy towary do Polski, zamiast odprowadzania VAT przez ich krajowego importera; wdrożenie mechanizmów związanych z automatycznym odprowadzaniem podatku VAT przy transgranicznych płatnościach kartą kredytową, itp.). Działania tego typu, które niewątpliwie muszą być koordynowane w pewnym zakresie na szczeblu unijnym, powinny wpisywać się w politykę Polski w zakresie umacniania relacji handlowych z rynkami spoza UE. Na tym tle dość dziwnie wyglądają choćby pojawiające się w projekcie ustawy zapisy o zasadach zwolnienia z VAT drobnej sprzedaży wysyłkowej, które jakkolwiek zasadne, wydają się bardziej nawiązywać do obrazu wymiany towarowej w pączkującej fazie tzw. „nowej ekonomii” sprzed kilku lat.

⁵Cytując przesłanie tytułu opracowania Deloitte, kierowanego do przedsiębiorców: „Dostosuj się do nowych realiów albo zniknij.” [7]

⁶Spośród tego typu podmiotów, w zakresie europejskiego podatku VAT, obecnie w pełni zadowolająco uregulowana wydaje się być jedynie pozycja firmy Amazon.

Literatura

- [1] Projekt ustawy o podatku od towarów i usług, wraz z uzasadnieniem. Projekt z dnia 15 września 2015 r. Warszawa, wrzesień 2015.
- [2] Richard T. Ainsworth: DICE/MTIC – VAT Fraud in the EU. Materiały z prezentacji dyrektora programu studiów badawczych w zakresie prawa podatkowego na Boston University. Boston, październik 2013. <https://www.bu.edu/law/prospective/llm/taxation/documents/DICE-MTIC.pdf>
- [3] CASE (Polska), CPB (Holandia): Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU-27 Member States. Final Report for the European Commission. TAXUD/2012/DE/316, Warszawa, lipiec 2013. http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/vat-gap.pdf
- [4] CASE (Polska), CPB (Holandia): 2012 Update Report to the Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU-27 Member States. TAXUD/2013/DE/321. Warszawa, wrzesień 2014. http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/vat_gap2012.pdf
- [5] CASE (Polska), CPB (Holandia): Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU Member States. 2015 Report. TAXUD/2013/DE/321, Warszawa, maj 2015. Podsumowanie dostępne online: http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-15-5593_en.htm
- [6] Center for the Study of Democracy: Financing of organized crime, rozdział 6. Sofia, 2015. <http://www.csd.bg/fileSrc.php?id=22423>
- [7] Deloitte: Adapt or Disappear. Chief Audit Executive forum, streszczenie raportu o zjawiskach nowej ekonomii. USA, 2015 <http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Risk/gx-risk-internal-audit-adapt-disappear.pdf> i dokumenty powiązane.
- [8] Materiał prasowy: European Commission Presses Member States On VAT Revenue Collection, wrzesień 2015. <http://www.rttnews.com/2548836/european-commission-presses-member-states-on-vat-revenue-collection.aspx>
- [9] Materiał prasowy: European experts discuss VAT fraud. The Budapest Beacon. <http://budapestbeacon.com/public-policy/european-experts-discuss-vat-fraud/19022>

- [10] Międzynarodowy Fundusz Walutowy: Republic of Poland Technical Assistance Report—Tax Administration—Modernisation Challenges and Strategic Priorities. Waszyngton D.C., maj 2015. <https://www.imf.org/external/pubs/ft/scr/2015/cr15112.pdf>
- [11] Ministerstwo Finansów RP: Informacja o działaniach podjętych przez Polskę w celu realizacji rekomendacji Rady [Europy] w ramach procedury nadmiernego deficytu. Warszawa, kwiecień 2014. <http://www.mf.gov.pl/documents/764034/1002171/EDP+raport+2014.04.pdf>
- [12] Ministerstwo Finansów RP: Wpływy budżetowe. 2009–2015. <http://www.finance.mf.gov.pl/budzet-panstwa/wplywy-budzetowe>
- [13] PARP: Raport o stanie sektora małych i średnich przedsiębiorstw w Polsce w latach 2013–2014. Warszawa, 2015. http://badania.parp.gov.pl/images/badania/ROSS_2013_2014.pdf
- [14] PricewaterhouseCoopers: Study on the feasibility of alternative methods for improving and simplifying the collection of VAT through the means of modern technologies and/or financial intermediaries. Raport na zlecenie Komisji Europejskiej. TAXUD/2009/AO-05. Wrzesień 2010. http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/consultations/tax/future_vat/vat-study_en.pdf
- [15] PricewaterhouseCoopers: Straty Skarbu Państwa w VAT. Raport PwC na zlecenie IBS. Warszawa, maj 2013. https://www.pwc.pl/pl/publikacje/assets/pwc_straty_skarbu_panstwa_w_vat.pdf
- [16] PricewaterhouseCoopers: Luka podatkowa w VAT – jak to zwalczać? – Raport PwC na zlecenie Instytutu Studiów Strukturalnych. Warszawa, styczeń 2014. <https://www.pwc.pl/pl/publikacje/assets/luka-podatkowa-w-vat-jak-to-zwalczac-raport-pwc-2014-01-14.pdf>
- [17] PricewaterhouseCoopers: Luka podatkowa VAT wzrośnie w 2015 r. do poziomu 3% PKB. Notatka prasowa wraz ze streszczeniem analizy. Warszawa, wrzesień 2015. <https://www.pwc.pl/pl/media/2015/2015-09-25-luka-podatkowa-vat-wzrosnie-w-2015-do-poziomu-3-pkb.html>
- [18] S. Smith (IFS and UCL): VAT fraud and evasion. IFS report, 2007. <http://www.ifs.org.uk/budgets/gb2007/07chap9.pdf>

O autorach

Adrian Kosowski, informatyk, matematyk i fizyk. Posiada stopień doktora nauk informatycznych oraz habilitację Uniwersytetu w Bordeaux. Członek Akademii Młodych Uczonych PAN. Obecnie pracownik Instytutu Badań nad Informatyką i Automatyką (Inria) w Paryżu. Zajmuje się dyskretnymi i rozproszonymi systemami dynamicznymi, także algorytmiczną teorią gier.

Zuzanna Kosowska-Stamirowska, absolwentka Instytutu Nauk Politycznych w Paryżu oraz École Polytechnique, kierunku „Ekonomia i Polityka Publiczna”. Obecnie doktorantka na Sorbonie, zajmuje się zagadnieniami związanymi z systemami złożonymi (ang. *complex systems*).

Autorzy pragną podziękować Adamowi Wojtasiewiczowi za pomoc przy redakcji tekstu.

Opinie przedstawione w raporcie są prywatnymi poglądami autorów.