Polski Instytut Ekonomiczny

3/2019

POLICY PAPER

Krótka historia VAT w Polsce

Warszawa, marzec 2019 r.
Autorzy: Piotr Arak, Krzysztof Michalski, Tomasz Piechula,
Jan Sarnowski, Paweł Selera
Redakcja: Jakub Nowak, Małgorzata Wieteska
Projekt graficzny: Anna Olczak
Skład i łamanie: Sławomir Jarząbek
Polski Instytut Ekonomiczny
Al. Jerozolimskie 87
02-001 Warszawa
© Copyright by Polski Instytut Ekonomiczny

ISBN 978-83-66306-06-6

Spis treści

Kluczowe wnioski 4

Wprowadzenie 7

Od Rzymu do Brukseli 8

Wprowadzanie VAT w Polsce i znaczenie tego podatku dla finansów państwa 11

Luka VAT W Polsce 15

Kierunki zmian VAT 22

Podsumowanie 30

Kluczowe wnioski

168

w tylu krajach i terytoriach zależnych na świecie funkcjonuje obecnie opodatkowanie VAT/GST

1993 r.

w tym roku wprowadzono VAT w Polsce

35,1 proc.

tyle wynosi opodatkowanie gospodarki w Polsce w relacji do PKB w 2017 roku

40,5 proc.

tyle wynosi przeciętne opodatkowanie gospodarki w UE w relacji do PKB w 2017 roku

22 proc.

przychodów SFP w Polsce stanowi podatek VAT

Historia i skala. VAT został po raz pierwszy przyjęty we Francji w 1954 roku. Pod koniec lat 60. XX wieku podatek VAT funkcjonował w mniej niż dziesięciu państwach świata. W Polsce VAT wprowadzono w 1993 r. Dzisiaj wszyscy członkowie Unii Europejskiej są zobowiązani do wprowadzenia VAT-u w formie podatku od wartości dodanej. Poza Unią Europejską szeroko rozpowszechnione jest opodatkowanie obrotu określane jako podatek VAT (podatek od wartości dodanej) lub jako opodatkowanie sprzedaży towarów (*Goods and Services Tax*, GST). Obecnie podatek VAT/GST funkcjonuje prawie we wszystkich gospodarkach świata – w ponad 168 krajach i terytoriach zależnych. Wyjątkiem jest niewielka grupa około 20 krajów i terytoriów zależnych.

Podatki a gospodarka. Najbardziej opodatkowane w Unii są gospodarki Francji (48,4 proc. PKB), Belgii (47,3 proc.) i Danii (46,5 proc.). Polska prezentuje umiarkowany poziom obciążeń podatkowych – łączna wartość podatków w relacji do PKB wynosi w naszym kraju 35,1 proc. i jest podobna do tej w Wielkiej Brytanii, Hiszpanii czy w Czechach. Przeciętne opodatkowanie gospodarki wynosi 40,5 proc. w całej UE. Wpływy podatkowe są w Polsce istotniejszą częścią ogółu przychodów finansów publicznych niż w innych krajach europejskich. Sam VAT stanowi 22 proc. przychodów SFP, co czyni Polskę jednym z liderów pod względem udziału tego rodzaju podatku w ogóle przychodów na tle całej Unii. Przeciętnie w Unii dochody z VAT stanowią 18 proc., a w Belgii czy we Francji zaledwie 14-15 proc. O wiele ważniejsze w tamtych krajach jest opodatkowanie pracy i kapitału.

Zalety VAT. VAT jest podatkiem, który obciąża finalnie konsumpcję, a nie produkcję. Zwiększa to jego poziom stabilności, a także

1,1 proc. PKB
wyniosła wartość luki VAT w 2018 r.

2,5 proc. PKB
wyniosła wartość luki VAT w 2012 r.

1. miejsce
z 10. największych gospodarek w UE zajęła Polska w zwiększaniu przychodów z VAT w latach 2015-2018

3. miejsce
w Unii zajęła Polska w zwiększaniu przychodów z VAT w latach 2015-2018

12,2 proc.
tyle wyniosła luka w podatku VAT w 2018 r.

24,2 proc.
tyle wyniosła luka w podatku VAT w 2015 r.

-17,9 mld PLN
tyle wyniósł skumulowany jednoroczny efekt uszczelnienia podatku VAT w latach 2007-2015 (tzw. *compliance effect*)

+21,7 mld PLN
tyle wyniósł skumulowany jednoroczny efekt uszczelnienia podatku VAT w latach 2016-2018 (tzw. *compliance effect*)

zmniejsza wahania wpływów budżetowych w różnych fazach cyklu koniunkturalnego. W odróżnieniu od podatku od zysków, VAT jest stosunkowo mało wrażliwy na kryzysy gospodarcze. Jest liczony od wartości dodanej produktu, której istnienie w znacznym stopniu jest niezależne od aktualnego stanu gospodarki.

Wady VAT. System VAT jest skomplikowany. Mnogość stawek, brak konsekwencji w regułach opodatkowania, a także rosnące obowiązki informacyjne zmuszają podatnika do korzystania z pomocy ekspertów w dziedzinie VAT. Dodatkowe koszty i obciążenia odwracają uwagę przedsiębiorców od istoty ich działalności. Ponadto, system VAT nakazuje przedsiębiorcy zapłatę podatku należnego (do urzędu skarbowego) nawet jeżeli klient nie uregulował faktury, która stanowi podstawę naliczenia tego zobowiązania. Wpływa to negatywnie na płynność finansową przedsiębiorstw, stąd tak ważne są szybkie zwroty podatkowe po stronie fiskusa.

Luka VAT do 2015 r. Instytucje analizujące lukę VAT oraz jej rozmiary w Polsce i pozostałych krajach Unii Europejskiej sygnalizowały

> Luka VAT osiągnęła w 2018 r. poziom 12,2 proc. przychodów teoretycznych, czyli była niższa niż średnia europejska według ostatnich dostępnych danych

pogłębianie się tego zjawiska w naszym kraju. Wyliczenia wskazują, że po 2008 r. nastąpił wzrost luki podatkowej do poziomu 24,2 proc. w 2015 r. W latach 2008-2009 wpływy z VAT spadły o 2,3 mld PLN, a w latach 2012-2013 o 6,6 mld PLN co stanowiło zasadniczą przyczynę problemów w realizacji budżetu państwa po

stronie dochodowej. Wzrost luki VAT można też zaobserwować analizując zmianę udziału wpływów z podatku VAT (w ujęciu memoriałowym) w PKB krajów Unii Europejskiej w latach 2008-2015. Średnio dla całej Unii relacja ta uległa poprawie o 0,4 pkt. proc., podczas gdy w Polsce pogorszyła się o 0,9 pkt. proc.

Luka VAT po 2015 r. Problem narastającej luki, która nie zmieniała się, mimo poprawy koniunktury gospodarczej wymusił radykalne zmiany w organach kontroli skarbowej. Atutem zreformowanej administracji podatkowej jest znaczące zwiększenie jej możliwości analitycznych, w szczególności dzięki użyciu zaawansowanych rozwiązań IT (tzw. Analizator JPK). Dysponuje ona również unikalnym systemem monitorowania przepływów finansowych (STIR), który czyni Polskę prekursorem w zakresie wykorzystywania analiz *big data* do identyfikacji nieprawidłowości i reagowania na nie w czasie rzeczywistym. Według szacunków Ministerstwa Finansów luka podatku VAT w 2018 r. po raz kolejny uległa zmniejszeniu z 15,3 proc. w 2017 r., do 12,2 proc. W 2016 r. wartość ta wyniosła ok. 20,7 proc., a w 2015 r. – 24,2 proc. Skumulowany jednoroczny efekt uszczelnienia podatku VAT w latach 2016-2018 roku wynosi obecnie ok. 21,7 mld PLN, a skumulowane wpływy z podatku VAT, które udało uzyskać się w ciągu 3 lat, czyli od momentu, w którym luka podatkowa zaczęła maleć, to przynajmniej 40,1 mld PLN. Wzrost wpływów z podatku VAT nie jest jedynie efektem uszczelnienia luki podatkowej, ale także dobrej koniunktury gospodarczej, zarówno krajowej, jak i światowej, faktem jest natomiast, że w krajach „starej 15" luka VAT nie rosła w takim tempie jak w Polsce i dopiero obecnie nasz kraj ma lukę niższą niż średnia europejska (według ostatnich dostępnych danych). Ponadto, biorąc pod uwagę inne przychody około 51,8 mld zł dodatkowych środków mogły przynieść działania uszczelniające w latach 2016-2018[1].

[1] Por. P. Arak, K. Kutwa, J. Sarnowski, P. Selera, 2019, *Efekty uszczelniania systemu podatkowego w Polsce w latach 2016-2018*, Polski Instytut Ekonomiczny, Policy Paper 1/2019, http://pie.net.pl/wp-content/uploads/2019/02/PIE-Raport_uszczelnienia.pdf

Wprowadzenie

Podatek VAT (*Value Added Tax*) jest w wielu państwach kluczowym składnikiem dochodów budżetowych. Jest to podatek niezwykle „wydajny budżetowo", stąd też jego zawrotna kariera. Jeszcze pod koniec lat 60. XX wieku VAT funkcjonował w mniej niż 10 państwach świata, dziś podatek VAT lub GST (zobowiązanie o podobnym charakterze) pobierany jest już w ponad 160 państwach świata.

Niestety, konstrukcja unijnego systemu VAT wraz z możliwością zwrotu podatku naliczonego powoduje, że stał się on szczególnie wrażliwy na oszustwa podatkowe. Państwa próbują na różne sposoby radzić sobie ze zjawiskiem tzw. luki VAT. Ostatnim trendem w tym zakresie jest wykorzystanie narzędzi teleinformatycznych i nowych technologii do zwalczania szczególnie skomplikowanych oszustw podatkowych, zwłaszcza znikających podatników w transakcjach wewnątrzwspólnotowych.

Koniec drugiej dekady nowego tysiąclecia jest okresem technologicznej rewolucji w obszarze opodatkowania VAT. Zastosowanie rozwiązań informatycznych, w szczególności raportowania *online* oraz analiz *big data* stanowi odpowiedź na wiele problemów, z którymi mierzył się ustawodawca od początku powstania wspólnego rynku (wyłudzenia zwrotów podatku przez zorganizowane grupy przestępcze), a nawet poprzedzających powstanie VAT jako metody opodatkowania (ograniczenie szarej strefy). Zastosowanie nowych technologii może prowadzić również do znacznego odciążenia przedsiębiorców, których działalność utrudniana jest przez stosowane dotychczas konwencjonalne narzędzia uszczelniania.

Nowe możliwości tworzą jednak również nowe wyzwania, w szczególności konieczność dostosowania przepisów prawa do nowej rzeczywistości gospodarczej. Rozwój gospodarki cyfrowej, w tym wzrost rynku usług świadczonych *online*, zmusza państwa do wypracowywania odpowiednich rozwiązań i zacieśniania wzajemnej współpracy. Ta z kolei powinna być ułatwiana przez zbliżanie do siebie regulacji krajowych oraz zastosowanie nowych technologii pozwalających na szybką wymianę informacji między administracjami podatkowymi różnych państw.

Od Rzymu do Brukseli

Wpływy z podatku VAT są obecnie jednym z głównych źródeł finansowania budżetów wielu rozwiniętych krajów. Ten rodzaj opodatkowania jest jednak stosunkowo młodym narzędziem gromadzenia środków budżetowych. Historia VAT-u (podatku od wartości dodanej z konstrukcją podatku należnego i naliczonego) liczy niespełna 60 lat, choć korzenie tego rodzaju zobowiązania w formie podatku obrotowego sięgają czasów rzymskich.

Podatek *centesima rerum venalium* był pobierany jako 1 proc. od ceny sprzedaży brutto towarów, gruntów, domów i żywności. W przypadku sprzedaży niewolników stawka podatku wynosiła 4 proc. Nie miało tu znaczenia, czy sprzedaży dokonywał podmiot zajmujący się handlem zawodowo, czy prywatnie. Podatek o charakterze obrotowym był wprowadzony w Kastylii w 1342 r. i pobierany przy sprzedaży dóbr ruchomych[2]. W innych krajach Europy podatek obrotowy w zasadzie był nieznany, choć różnego typu podatki obrotowe wprowadzano przejściowo w celu gromadzenia środków na działania wojenne i odbudowę zniszczeń dokonanych podczas I wojny światowej.

Podatek od wartości dodanej jest stosunkowo nowym podatkiem. Został zaprojektowany niezależnie przez dwie osoby na początku XX wieku. Dla niemieckiego biznesmena Wilhelma Von Siemensa (syna magnata telekomunikacyjnego), VAT był sposobem na rozwiązanie kaskadowych problemów, które pojawiły się przy wdrażaniu podatku obrotowego brutto i podatków od sprzedaży[3]. Zwiększały one inflację. Podobny podatek wprowadziła m.in. Norwegia w wysokości 10 proc. Według Amerykanina Thomasa S. Adamsa, VAT był lepszą wersją podatku dochodowego od osób prawnych[4]. W praktyce rządy wprowadzały VAT w miejsce podatku od sprzedaży detalicznej, którego konstrukcja była mniej skuteczna: wskazywano na problemy związane z egzekucją i ściągalnością, która w przypadku VAT jest znacznie wyższa. Kolejną zaletą VAT jako podatku jest to, że finalnie obciąża konsumpcję, a nie produkcję. Zwiększa to stabilność budżetową i zmniejsza wahania wpływów w zależności od koniunktury. Odznacza się też większą odpornością na kryzysy gospodarcze, w odróżnieniu od podatków obciążających zyski.

VAT (*taxe sur la valeur ajoutée*, TVA) został po raz pierwszy przyjęty we Francji w 1954 r., a na początku lat 60. tych we francuskich koloniach Wybrzeża Kości Słoniowej oraz w Senegalu[5]. Dzisiaj jest to najważniejsze źródło finansowania przez francuskie państwo, odpowiadające za ok. 45 proc. dochodów budżetu państwa. Republika Federalna Niemiec przyjęła podatek VAT w 1968 r., choć pojawiał się on w Niemczech już wcześniej: powszechny podatek obrotowy

[2] F.H.M. Grapperhaus, *Opowieści podatkowe Drugiego Millenium*, TNOiK, Toruń 2000, s. 24.
[3] A. Charlet, J. Owens, *An International Perspective on VAT*, Reprinted from Tax Notes Int'l, September 20, 2010, https://www.oecd.org/ctp/consumption/46073502.pdf [dostęp: 20.02.2019].
[4] T.S. Adams, *Fundamental Problems of Federal Income Taxation*, "Quarterly Journal of Economics", 1921, Vol. 35, No. 4.
[5] L. Ebril, M. Keen, J.P. Bodin, V. Summers, *The Modern VAT*, IMF, Washington 2001.

w formie wielofazowego podatku brutto (*Umsatzsteuer*) funkcjonował już w 1918 r., poprzedzony wprowadzoną w 1916 r. tzw. opłatą stemplową[6]. Pod koniec lat 60. XX wieku podatek VAT funkcjonował w mniej niż dziesięciu państwach świata[7]. Dzisiaj wszyscy członkowie Unii Europejskiej są zobowiązani do wprowadzenia VAT-u w formie podatku od wartości dodanej.

Poza Unią Europejską szeroko rozpowszechnione jest opodatkowanie obrotu, określane jako podatek VAT (podatek od wartości dodanej) lub opodatkowanie sprzedaży towarów (*Goods and Services Tax*, GST), który nie zawsze przyjmuje formę podatku od wartości dodanej. Do końca XX wieku VAT/GST został przyjęty przez ponad 140 krajów i stanowi około 20 proc. światowych wpływów podatkowych.

Według danych OECD z 2018 r., 168 krajów i terytoriów zależnych na świecie wprowadziło podatek VAT/GST/podatek kwalifikowany jako powszechny podatek obrotowy[8].

Pod koniec lat 60. XX wieku w Europejskiej Wspólnocie Gospodarczej rozpoczął się proces harmonizacji podatkowej. Miała ona na celu opracowanie i wdrożenie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej. Spośród sześciu krajów, które w 1958 r. ustanowiły Europejską Wspólnotę Gospodarczą, pięć stosowało podatki o charakterze kumulatywnym. Ich wadą było to, że część naliczonego podatku stanowiła w kolejnych fazach obrotu *de facto* podatek od podatku, co powodowało dodatkowe podwyższenie ceny. Mechanizmy te należało zmienić.

Poszczególne państwa Wspólnoty wybrały konstrukcję prawną podatku od wartości dodanej (*Value Added Tax*) jako najbardziej optymalnej formy podatku obrotowego. Aby dokonać harmonizacji systemu VAT należało opracować zasady funkcjonowania systemu, które stanowiłyby ramy dla regulacji prawnych poszczególnych państw członkowskich. Pierwsza dyrektywa Rady 67/227/EWG z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich dotyczących podatków obrotowych, stanowiła podwaliny wspólnego systemu VAT. Nakazała ona zastąpienie obowiązujących podatków obrotowych wspólnym systemem podatku VAT. System rozwijano przez kolejne lata, m.in. wprowadzając zasadę przeznaczenia, co od początku funkcjonowania miało wady spowodowane barierami w przepływie informacji między organami skarbowymi państw członkowskich[9].

Obecnie podatek VAT/GST funkcjonuje prawie we wszystkich gospodarkach świata – łącznie w ponad 160 krajach i terytoriach zależnych[10]. Wyjątkiem jest niewielka grupa około 20 krajów i terytoriów zależnych (m.in. Jemen, San Marino, Watykan, Gibraltar, Katar, Kuwejt etc.) oraz Stany Zjednoczone, gdzie dyskusja na temat wprowadzenia tej formy opodatkowania trwa już od ponad dekady. Ostatnio do wprowadzenia odpowiednika VAT przymierzali się liderzy Partii Republikańskiej w 2016 r.[11]. Pomysł został odrzucony przez Prezydenta Donalda Trumpa, niemniej jednak w niektórych stanach obowiązują podatki lokalne pełniące jego funkcję.

---

[6] Choć obecnie niemiecki podatek VAT jest klasycznym podatkiem od wartości dodanej, to zachowano jego nazwę wprowadzoną w 1918 r. jako podatek obrotowy (*Umsatzsteuer*); Sölch/Ringleb, UStG, Kommentar, Monachium 2018.

[7] S. Buydens, *Consumption Tax Trends 2008*, OECD Publishing, https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/consumption-tax-trends-2008_ctt-2008-en [dostęp: 20.02.2019].

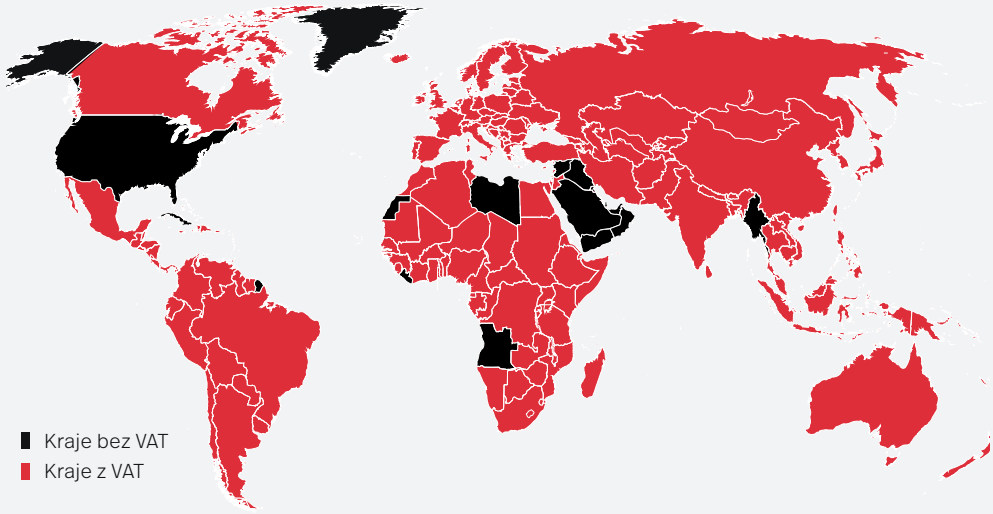
[8] OECD *Consumption Tax Trends 2018*; https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/consumption-tax-trends-2018_ctt-2018-en [dostęp: 20.02.2019].

[9] P. Selera, *Transakcje wewnątrzwspólnotowe w VAT*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2013.

[10] OECD *Consumption Tax Trends 2018*; https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/consumption-tax-trends-2018_ctt-2018-en [dostęp: 20.02.2019].

[11] *A Better Way Tax Policy*, GOP, Washington, 2016.

↘ Rysunek 1. Kraje z VAT/GST i bez VAT/GST



Źródło: opracowanie własne na podstawie domeny ogólnodostępnej.

Zalety VAT

- VAT jest podatkiem, który finalnie obciąża konsumpcję, a nie produkcję. Zwiększa to jego poziom stabilności, a także zmniejsza wahania wpływów budżetowych w różnych fazach cyklu koniunkturalnego.
- W odróżnieniu od podatku od zysków, VAT jest stosunkowo mało wrażliwy na kryzysy gospodarcze. Jest on liczony od wartości dodanej produktu, której istnienie jest w znacznym stopniu niezależne od aktualnego stanu gospodarki. Trzeba jednak pamiętać, że spadek wpływów budżetowych w wyniku zmniejszenia osiąganego przez podatników dochodu doprowadził w trakcie ostatniego kryzysu gospodarczego do podniesienia stawek VAT w szeregu krajów, m.in. w Grecji (z 19 do 23 proc.), Portugalii (z 21 do 23 proc.), Francji (z 19,6 do 21,2 proc.), a także w Polsce (z 22 do 23 proc.).
- Cyfryzacja sprawia, że proces kontroli jest prostszy i mniej czasochłonny dla firm i organów podatkowych.
- Do tej pory nie opracowano lepszej formuły opodatkowania obrotu gospodarczego.

Wady VAT

- System VAT jest skomplikowany i coraz mniej czytelny. Mnogość stawek, brak konsekwencji w regułach opodatkowania, sprzeczna interpretacja prawa przez organy państwa a także rosnące obowiązki informacyjne zmuszają podatników do korzystania z pomocy ekspertów w dziedzinie VAT.
- Ponadto, system VAT nakazuje przedsiębiorcy zapłatę podatku należnego (do urzędu skarbowego) nawet jeżeli klient nie uregulował faktury, która stanowi podstawę naliczenia tego zobowiązania. Wpływa to negatywnie na płynność finansową przedsiębiorstwa. Istnieje wprawdzie możliwość uzyskania zwrotu podatku nieopłaconego przez klienta, w postaci tzw. ulgi na złe długi, lecz jest to proces czasochłonny i uzależniony od spełnienia wymogów określonych prawem.
- Konsekwencją podatności VAT-u na wyłudzenia jest leżący po stronie państwa obowiązek kontroli przedsiębiorców, która jest kosztem zarówno dla administracji, jak i podatników. Za tę cenę otrzymuje się jednak neutralny dla działalności gospodarczej podatek, którego koszty obsługi maleją wraz z procesem cyfryzacji.

Wprowadzanie VAT w Polsce i znaczenie tego podatku dla finansów państwa

W Polsce okresu międzywojennego funkcjonowały różnego typu podatki obrotowe. Szczególną uwagę warto zwrócić na powszechny podatek obrotowy wprowadzony w 1938 r.[12]. Ustawa o podatku obrotowym weszła w życie z dniem 1 stycznia 1939 r., jednak z przyczyn oczywistych ten powszechny i nowoczesny podatek – jak na swoje czasy – nie mógł funkcjonować w polskim systemie podatkowym okresu II RP.

W PRL głównym źródłem dochodów budżetowych były podatki obrotowe, które nie przystawały do realiów ekonomicznych gospodarki rynkowej. Konieczne było stworzenie systemu podatkowego, który zastąpi dotychczasowe regulacje. 5 lipca 1993 r. weszła w życie ustawa wprowadzająca na obszarze Polski system podatku od towarów i usług[13]. Pierwsza polska ustawa o podatku VAT wyglądała zupełnie inaczej niż dzisiejsza: niektóre transakcje w ogóle nie były opodatkowane, np. udzielenie licencji czy też oddanie gruntów w użytkowanie wieczyste. Polska ustawa cierpiała na wiele „chorób wieku dziecięcego", co skutkowało jej wielokrotną nowelizacją w latach 1993-2004.

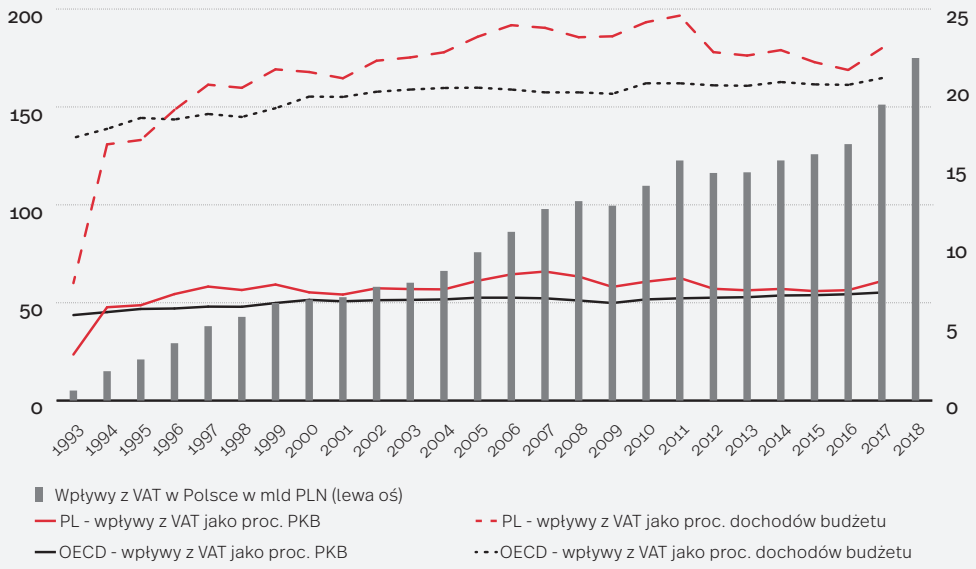
1 maja 2004 r. Polska przyjęła do swojego porządku prawnego dorobek unijny i Szóstą dyrektywę Rady z 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji przepisów państw członkowskich dotyczących podatków obrotowych[14]. W celu harmonizacji polskiego prawa podatkowego z prawem unijnym uchwalono ustawę o podatku od towarów i usług z dnia 11 marca 2004 r. (Dz.U. 2004 nr 54 poz. 535). Niedługo po wejściu Polski do UE doszło do istotnej zmiany – 1 stycznia 2007 r. weszła w życie dyrektywa VAT[15], mająca porządkować i systematyzować wielokrotnie zmienianą Szóstą dyrektywę (ona także podlega ciągłym modyfikacjom). Zmieniły się m.in. reguły ustalania miejsca świadczenia usług, zwrotu VAT podatnikom spoza UE, czy zasady współpracy administracji podatkowych poszczególnych państw członkowskich. W grudniu 2018 r. umożliwiono wnioskowanie przez państwa UE o zastosowanie mechanizmu powszechnego obciążenia odwrotnego.

[12] Ustawa z dnia 4 maja 1938 r. o podatku obrotowym (Dz. U. 1938 nr 34 poz. 292).
[13] Ustawa z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. 1993 nr 11 poz. 50).
[14] Szósta dyrektywa Rady z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz. Urz. WE L 145 z 13.6.1977, s. 1).
[15] Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347 z 11.12. 2006, s. 1).

Co ciekawe, od wprowadzenia VAT w 1993 r. stawki tego podatku zmieniły się tylko 2 razy. Za pierwszym razem dodano stawkę 3 proc., co w skali makroekonomicznej nie miało dużego znaczenia. Za drugim razem – w 2011 r. – stawki podniesiono o 1 pkt. proc. Wydaje się więc, że w tym zakresie przepisy są stabilne, szczególnie jeśli porównać Polskę z innymi krajami UE, w których zmian w analogicznym okresie było nawet kilkanaście. Skala podwyżki również nie jest duża, np. Węgry podniosły obowiązującą w 2008 r. stawkę podstawową (20 proc.) do wysokości 27 proc. Ewenement stanowi Rumunia, która jako jedyna spośród członków UE dokonała radykalnej obniżki podstawowej stawki VAT (z 24 proc. w 2014 r. do 20 proc. w 2016 r. i 19 proc. w 2017 r., co stanowi powrót do stanu z lat 2000-2009).

Warto jednak wskazać, że stawki VAT uzależnione są w dużej mierze od klasyfikacji statystycznych, a w tym obszarze zmian było wiele (w tym największa, z 2011 r., w wyniku której przyjęto do stosowania PKWiU z 2008 r., zastępujące poprzednią regulację z 1997 r.). Na wysokość opodatkowania wpływają również wydawane interpretacje i wyroki, które precyzują sposób stosowania przepisów w konkretnych sytuacjach, np. rozstrzygając, czy w danym przypadku mamy do czynienia z kilkoma odrębnymi świadczeniami (do których mogą być stosowane różne stawki VAT), czy też ze świadczeniem złożonym opodatkowanym łącznie. Powoduje to, że w skali mikro stawki VAT podlegają wahaniom m.in. pod wpływem zmian w matrycach podatkowych. Niebawem ten system będzie uporządkowany przez wprowadzenie instytucji Wiążącej Informacji Stawkowej, dzięki której podatnicy uzyskają pewność w zakresie prawidłowości zastosowanych stawek podatkowych. Dodatkowo będzie wprowadzona nowa matryca stawek VAT zrywająca przy identyfikacji towarów z kłopotliwym stosowaniem statystyki (PKWiU) do celów VAT.

↘ Wykres 1. **Wpływy z VAT w Polsce i krajach OECD w latach 1993-2017 (mld PLN, proc. PKB)**



Źródło: opracowanie własne na podstawie danych OECD.

W roku, w którym weszła w życie ustawa o podatku od towarów i usług, wpływy do polskiego budżetu z podatku VAT wyniosły 5,1 mld PLN. Odpowiadało to 2,9 proc. PKB oraz 7,5 proc. dochodów budżetowych Polski. Dla porównania, średnie wpływy z podatku VAT dla krajów OECD wyniosły w 1993 r. 5,5 proc. PKB, co odpowiadało 16,8 proc. dochodów.

Od tego czasu nominalna wysokość wpływów z podatku VAT wzrosła w Polsce trzydziestokrotnie. W 2018 r. do polskiego budżetu trafiło dzięki VAT 175 mld PLN, wobec zakładanych 167 mld PLN. W 2017 r. było to ponad 150 mld PLN. To 7,6 proc. PKB, podczas gdy średnia dla krajów OECD wyniosła w 2017 r. 6,9 proc. Oznacza to, że na przestrzeni 25 lat, udział przychodów z tytułu VAT liczonych jako procent PKB wzrósł w Polsce o 4,7 pkt. proc., podczas gdy w OECD o 1,4 pkt. proc. Jednocześnie wzrósł udział wpływów z VAT w łącznych dochodach, czego dynamika była znacząco większa od zmian w średniej krajów OECD. 22,5 proc. wszystkich wpływów z danin publicznych w Polsce w 2017 r. pochodziło z VAT (wzrost o 15 pkt. proc. w porównaniu do 1993 r.). Średnia dla krajów OECD wyniosła 20,6 proc. (wzrost o 3,8 pkt. proc. w porównaniu do 1993 r.).

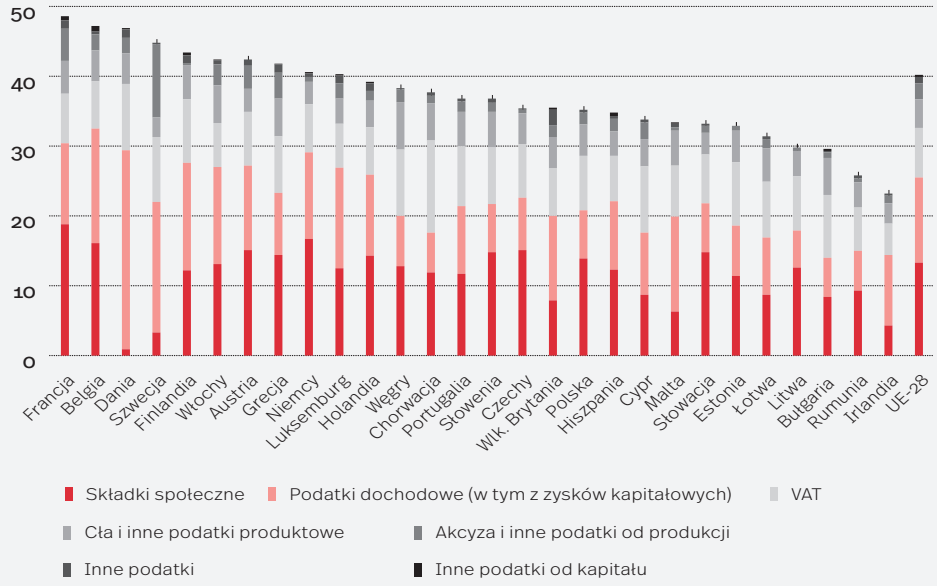
Stawki VAT w Polsce
5 proc.
8 proc.
23 proc.

Co ciekawe, analiza struktury wpływów podatkowych państw UE (*tax mix / revenue mix*) wskazuje, że gospodarka Polski nie należy do grona najbardziej opodatkowanych, w przeciwieństwie do gospodarek Francji (48,4 proc. PKB), Belgii (47,3 proc.) i Danii (46,5 proc.). Polska na tym tle prezentuje umiarkowany poziom obciążeń podatkowych – łączna wartość podatków w relacji do PKB wynosi w naszym kraju 35,1 proc. i jest podobna do tej w Wielkiej Brytanii, Hiszpanii czy w Czechach. Dla porównania, przeciętne opodatkowanie gospodarki wynosi 40,5 proc. w całej UE.

22 proc. stanowią przychody SFP z VAT

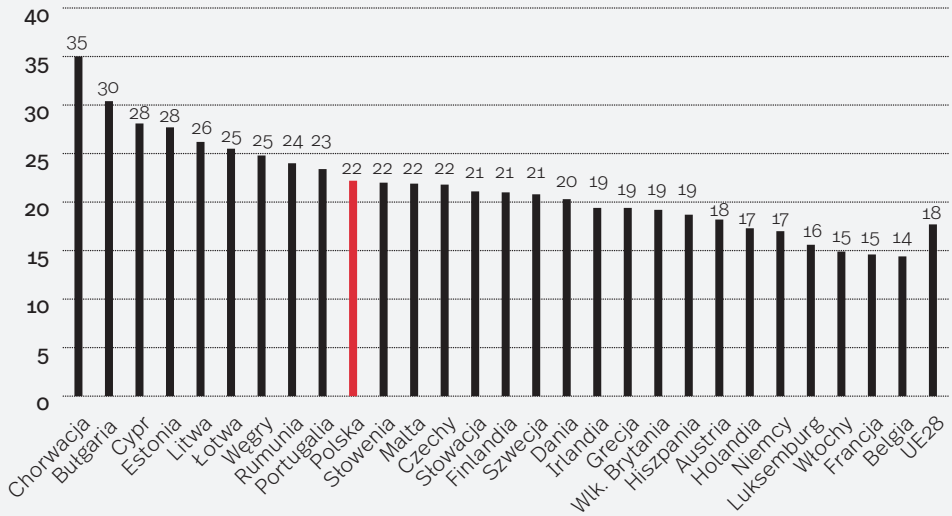
Należy podkreślić, że wpływy podatkowe są w Polsce istotniejszą częścią ogółu przychodów finansów publicznych niż w innych krajach europejskich. Zważywszy na szczególnie wysoki poziom wpływów z podatków pośrednich, strukturę wpływów Polski można ocenić jako nowoczesną. Sam VAT stanowi 22 proc. przychodów SFP, co czyni Polskę jednym z liderów pod względem udziału tego rodzaju podatku w ogóle przychodów na tle całej Unii. Przeciętnie w Unii dochody z VAT stanowią 18 proc., a w Belgii czy we Francji zaledwie 14-15 proc. O wiele ważniejsze jest w tamtych krajach opodatkowanie pracy i kapitału.

↘ Wykres 2. Dochody z podatków i parapodatków w relacji do PKB w krajach Unii Europejskiej w 2017 r. (proc.)



Źródło: opracowanie własne na podstawie danych Eurostat.

↘ Wykres 3. Waga podatku VAT w relacji do ogółu dochodów sektora finansów publicznych w 2017 r. (proc.)



Źródło: opracowanie własne na podstawie danych Eurostat.

Luka VAT W Polsce

Skala luki VAT w Polsce i jej wpływ na kondycję finansów publicznych do 2015 roku

Wpływy z podatku od towarów i usług stanowią największe źródło dochodów budżetu państwa, dlatego też ich wielkość i stabilność jest niezwykle istotna dla prowadzenia odpowiedzialnej polityki finansowej. W 2017 r. stanowiły one ok. 45 proc. wszystkich dochodów budżetu państwa[16].

Istotnym uszczupleniem dochodów państwa jest luka podatku VAT, która stanowi różnicę między wpływami teoretycznymi a rzeczywistymi. Na lukę składają się m.in. straty, które budżet państwa poniósł w wyniku rozwoju szarej strefy oraz procederu wyłudzeń zwrotów podatku VAT w transakcjach wewnątrzwspólnotowych[17]. Konsekwencje luki podatkowej są dotkliwe dla sektora publicznego i prowadzenia polityki budżetowej. Z perspektywy gospodarki krajowej luka podatkowa powoduje trudności ze zrównoważeniem dochodów i wydatków publicznych. Negatywnie oddziałuje również na uczciwych przedsiębiorców i ich konkurencyjność, faworyzując firmy dopuszczające się nadużyć podatkowych.

Lukę VAT można wyrazić jako rozbieżność między teoretycznymi a rzeczywistymi wpływami z podatku w mld PLN lub w relacji do wielkości wpływów teoretycznych (*VAT Total Tax Liability*, VTTL)[18].

$$luka\ VAT = \frac{teoretyczne\ wpływy\ z\ VAT - rzeczywiste\ wpływy\ z\ VAT}{teoretyczne\ wpływy\ z\ VAT}$$

VTTL to szacunkowa kwota VAT, która teoretycznie powinna zasilić budżet państwa, wynikająca z obowiązujących przepisów.

Instytucje analizujące lukę VAT oraz jej rozmiary w Polsce i pozostałych krajach Unii Europejskiej sygnalizowały pogłębianie się tego zjawiska w naszym kraju[19]. Wyniki wyliczeń wskazują, że po 2008 r. nastąpił gwałtowny wzrost luki podatkowej, aż do poziomu 24,2 proc. w 2015 r. (wg szacunków Ministerstwa Finansów)[20].

---

[16] *Sprawozdanie z wykonania budżetu państwa w 2017 roku*, Ministerstwo Finansów, Warszawa, https://www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/dzialalnosc/finanse-publiczne/budzet-panstwa/wykonanie-budzetu-panstwa/sprawozdanie-z-wykonania-budzetu-panstwa-roczne/-/asset_publisher/R790/content/6403938?redirect=https%3A%2F%2Fwww.mf.gov.pl%2Fministerstwo-finansow%2Fdzialalnosc%2Ffinanse-publiczne%2Fbudzet-panstwa%2Fwykonanie-budzetu-panstwa%2Fsprawozdanie-z-wykonania-budzetu-panstwa-roczne%3Fp_p_id%3D101_INSTANCE_R790%26p_p_lifecycle%3D0%26p_p_state%3Dnormal%26p_p_mode%3Dview%26p_p_col_id%3Dcolumn-2%26p_p_col_count%3D1 [dostęp: 20.02.2019].

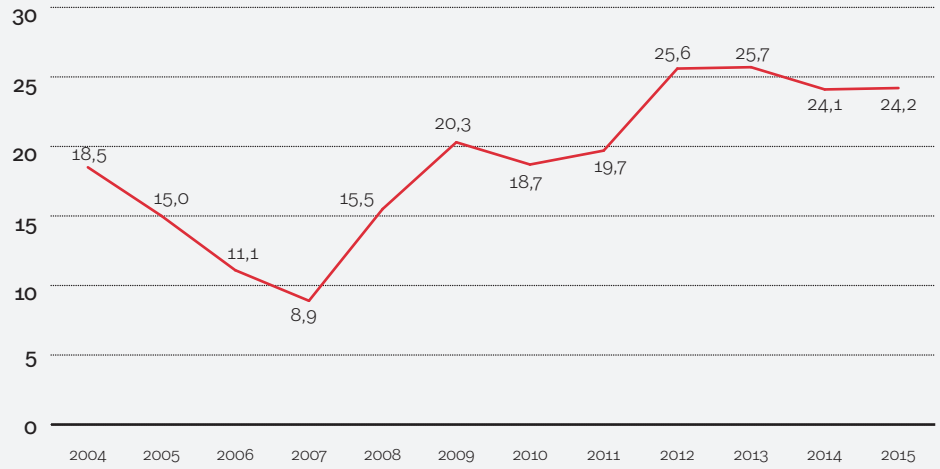
[17] Szerzej na temat luki VAT: J. Sarnowski, P. Selera, *Zmniejszenie luki VAT w Polsce w latach 2016-2017*, Polski Instytut Ekonomiczny, Warszawa 2018, s. 8, http://pie.net.pl/wp-content/uploads/2018/10/Raport-LUKA-VAT-1.pdf [dostęp: 20.02.2019].

[18] *VAT gap: Frequently asked questions*, European Commission, Brussels 2014, http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-14-602_en.htm [dostęp: 20.02.2019].

[19] *Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU-27 Member States Final Report, 2013*, CASE, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/vat-gap.pdf [dostęp: 20.02.2019].

[20] *Wieloletni Plan Finansowy Państwa na lata 2018-2021*, Ministerstwo Finansów, Warszawa, https://www.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=c77c0afd-98c5-4c41-9f87-ab8265114cc0&groupId=764034 [dostęp: 20.02.2019];

↘ Wykres 4. Szacunkowy poziom luki VAT według metodyki Komisji Europejskiej do 2015 r. (proc.)



Źródło: opracowanie na podstawie danych Ministerstwa Finansów.

Za przyczynę znacznego wzrostu luki podatkowej należy uznać niedostateczne tempo reakcji ustawodawcy na identyfikowane przez administrację nieprawidłowości, w szczególności zwłokę we wprowadzaniu regulacji doraźnych (np. obejmowanie odwrotnym obciążeniem kolejnych kategorii towarów) i rozwiązań systemowych (np. mechanizmu podzielonej płatności, *split payment*). Szczególny problem stanowił niski poziom informatyzacji administracji, co utrudniało identyfikację i przeciwdziałanie oszustwom podatkowym. Według raportu OECD z 2013 r., udział wydatków na IT w całości wydatków na administrację skarbową plasował Polskę na 23. miejscu w UE (ok. 1 proc.)[21].

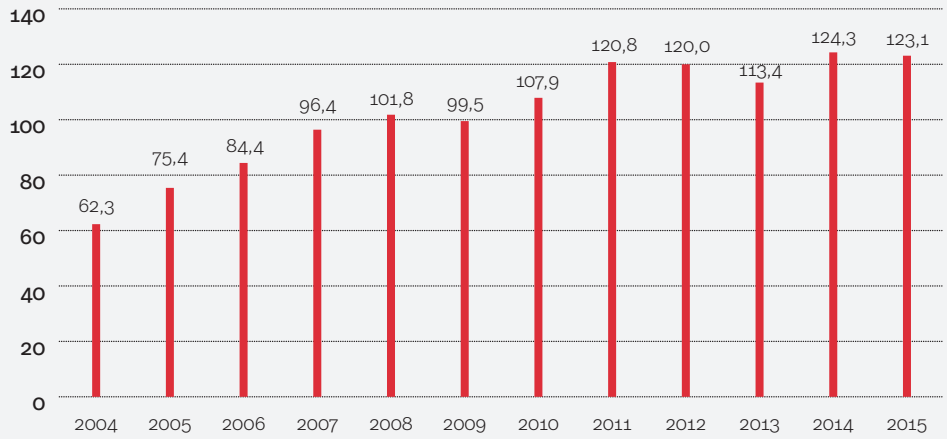
Spadek wpływów z VAT o 2,3 mld PLN w latach 2008-2009 oraz o 6,6 mld PLN w latach 2012-2013, był zasadniczą przyczyną problemów w realizacji budżetu państwa po stronie dochodowej. Ponadto rok 2013 był drugim z rzędu rokiem spadku wpływów z podatku VAT. Warto odnotować, że w 2011 r. podwyższono stawki VAT o 1 pkt proc., czego wynikiem był wzrost wpływów z tego podatku.

Wzrost luki VAT można też zauważyć analizując zmianę udziału wpływów z podatku VAT (w ujęciu memoriałowym) w PKB krajów Unii Europejskiej w latach 2008-2015. Średnio dla całej Unii relacja ta uległa poprawie o 0,4 pkt. proc., podczas gdy w Polsce pogorszyła się o 0,9 pkt. proc. Biorąc pod uwagę 10 największych gospodarek UE, Polska znalazła się w tym okresie na pierwszym miejscu pod względem pogorszenia relacji VAT do PKB (dane Eurostat).

Study and Reports on the VAT Gap in the EU28 Member States, CASE, Komisja Europejska 2017, Final Report, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/study_and_reports_on_the_vat_gap_2017.pdf [dostęp: 20.02.2019].

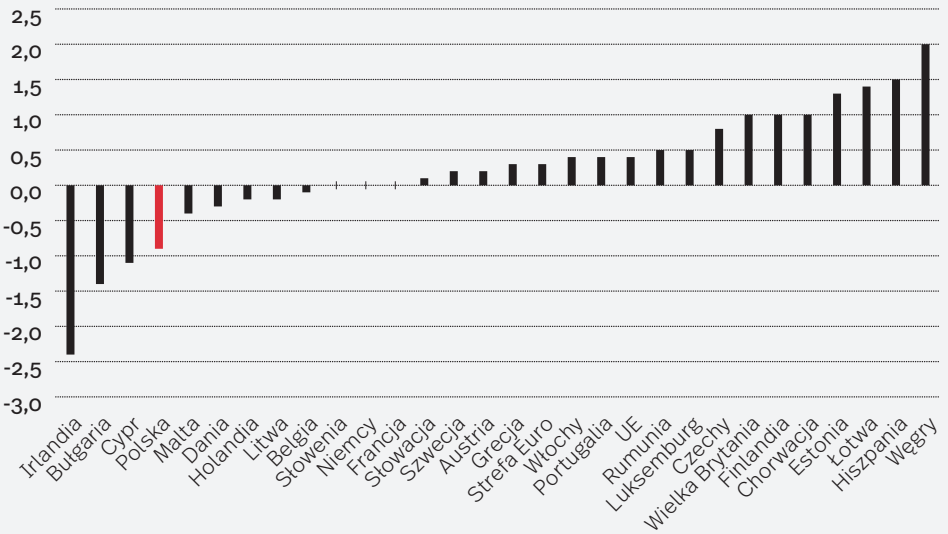
[21] *Tax Administration 2013*, OECD, Paris, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-administration-2013_9789264200814-en#page176 [dostęp: 20.02.2019].

↘ Wykres 5. Wpływy z podatku VAT (mld PLN, w ujęciu kasowym)



Źródło: opracowanie własne na podstawie danych Ministerstwa Finansów.

↘ Wykres 6. Zmiana relacji VAT (w ujęciu memoriałowym) do PKB w latach 2008-2015 (pkt. proc.)



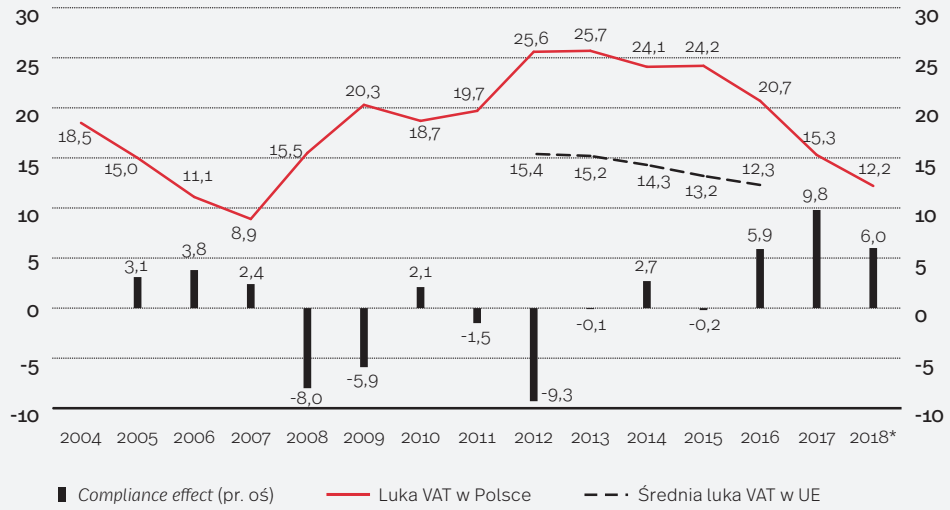
Źródło: opracowanie własne na podstawie danych Eurostatu.

Słabnąca relacja wpływów z VAT do budżetu państwa w sytuacji wzrostu PKB, a w szczególności konsumpcji ogółem, jest w dużej mierze efektem rosnącej luki VAT. Według szacunków Ministerstwa Finansów w latach 2008-2015 luka VAT wyniosła ok. 250 mld PLN. Kalkulacje PWC oceniają ją na ok. 265 mld PLN[22].

Zmiany luki VAT po 2015 r.

Według szacunków Ministerstwa Finansów, luka podatku VAT w 2018 r. po raz kolejny uległa zmniejszeniu: z 15,3 proc. w 2017 r. do 12,2 proc. W roku 2016 wartość ta wyniosła ok. 20,7 proc., a w 2015 – 24,2 proc. Tzw. *compliance effect*, liczony według metodyki Komisji Europejskiej, wyniósł ok. 6 mld PLN w 2016 r. i 2018 r., a w 2017 r. – 9,8 mld PLN. Oznacza to, że skumulowany jednoroczny efekt uszczelnienia podatku VAT w latach 2016-2018 wynosi obecnie ok. 21,7 mld PLN. Istotne jest, że skumulowane wpływy z podatku VAT w tych latach rosły znacznie szybciej niż dynamika wzrostu PKB i dynamika obrotów w gospodarce będących podstawą do opodatkowania. Dzięki temu dochody SFP wzrosły o 40,1 mld PLN w porównaniu z teoretycznym scenariuszem wzrostu przychodów VAT w tempie VTTL.

↘ Wykres 7. Szacunkowy poziom luki VAT według Ministerstwa Finansów oraz tzw. *compliance effect* (proc. i mld PLN)



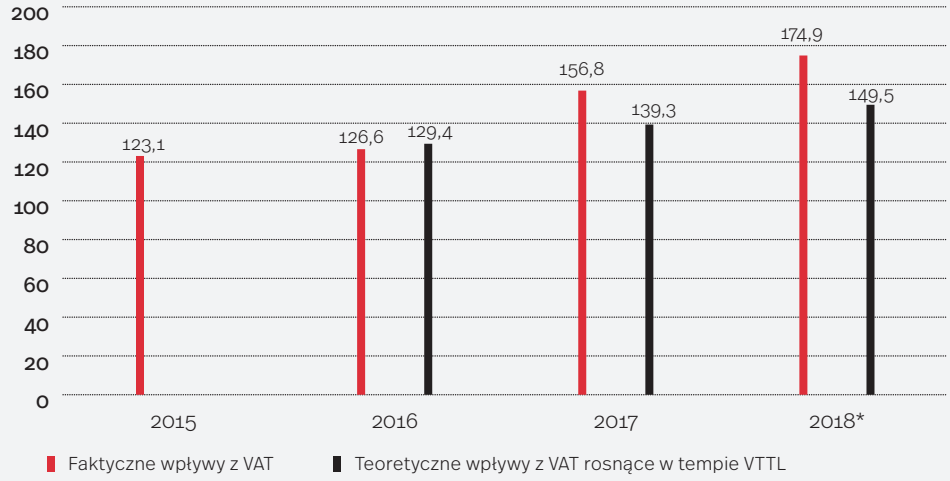
*Dane wstępne.
Źródło: opracowanie własne na podstawie danych MF i Komisji Europejskiej.

Wyliczenia luki VAT znajdują potwierdzenie w danych o wpływach podatku VAT, które notują wysoką dynamikę wzrostu. Między 2015 a 2018 rokiem wpływy z VAT wzrosły

[22] *Wyłudzenia VAT – luka podatkowa w 2016 r. i prognoza na 2017 r.*, PwC, Warszawa, https://www.pwc.pl/pl/media/2017/2017-10-19-pwc-luka-vat-2017.html [dostęp: 20.02.2019].

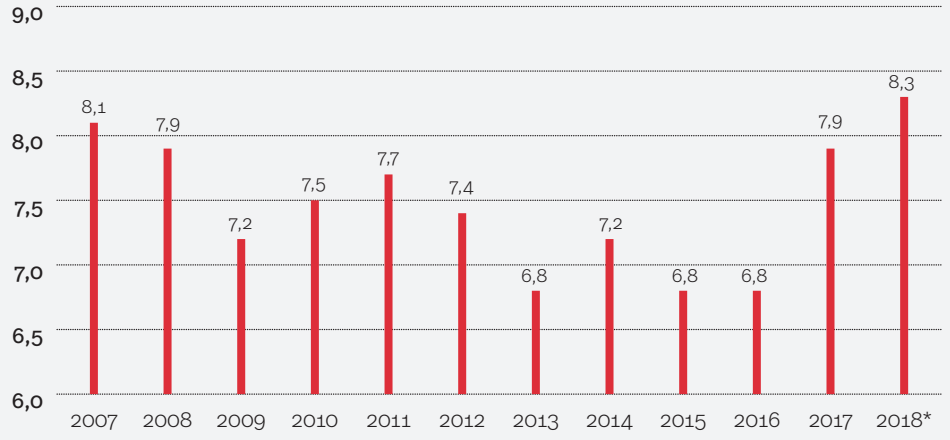
o 42,1 proc., tzn. o 51,8 mld PLN[23]. Dla porównania teoretyczne przychody będące podstawą do opodatkowania wzrosły o 18,1 proc., czyli dwukrotnie mniej.

↘ Wykres 8. **Wpływy z podatku VAT w ujęciu kasowym (mld PLN)**



*Dane wstępne.
Źródło: opracowanie własne na podstawie danych MF.

↘ Wykres 9. Relacja wpływów z VAT (w ujęciu kasowym) do PKB (proc.)



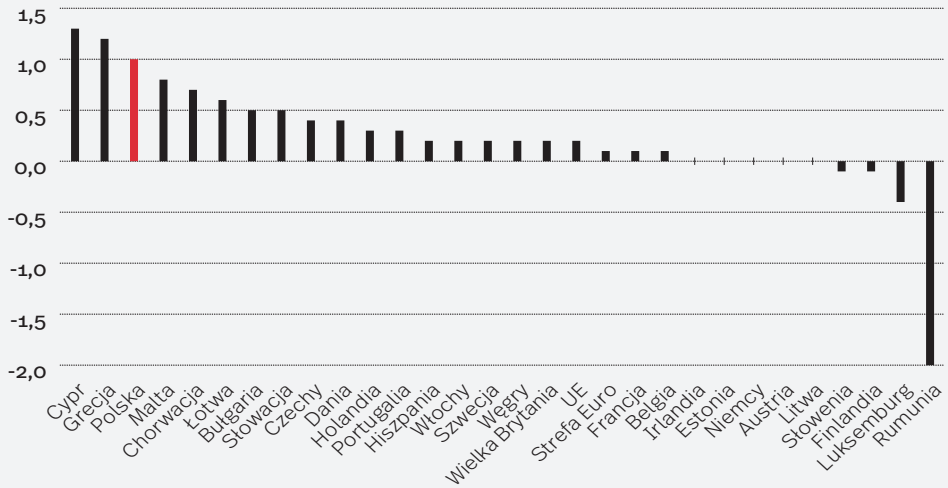
*Obliczenia własne.
Źródło: opracowanie własne na podstawie danych MF.

[23] *Szacunkowe wykonanie budżetu państwa za rok 2018*, Ministerstwo Finansów, Warszawa, https://www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/dla-mediow/informacje-prasowe/-/asset_publisher/6PxF/content/id/6688427 [dostęp: 20.02.2019].

Wzrost wpływów z podatku VAT nie jest jedynie efektem uszczelnienia luki podatkowej, ale także dobrej koniunktury gospodarczej, zarówno krajowej, jak i światowej, a zatem wzrostu PKB i konsumpcji. Szacunki dotyczące wpływu koniunktury na wysokość wpływów VAT dają wyniki między ok. 2 proc.[24] a 50 proc. co zależy m. in. od przyjętych szeregów czasowych i puli analizowanych krajów. Mimo stałego wzrostu PKB relacja wpływów z VAT do PKB spadała, a nawet osiągała swoje minimum w latach 2013, 2015 i 2016, tzn. 6,8 proc. Nagły wzrost tej relacji nastąpił w 2017 r. (do 7,9 proc.) oraz w 2018 r. (do 8,3 proc.). Tym samym relacja ta przekroczyła wartość z 2007 r., od którego nastąpił wzrost luki podatkowej.

O skali wzrostu relacji VAT do PKB świadczy także porównanie wpływów z podatku VAT w państwach Wspólnoty w relacji do PKB (w ujęciu memoriałowym) w latach 2015-2018. Biorąc pod uwagę pierwsze trzy kwartały, Polska uzyskała trzeci najwyższy wzrost tej relacji, a wśród 10 największych gospodarek UE zajęła pierwsze miejsce (dane Eurostatu).

↘ Wykres 10. Zmiana wpływów z VAT w relacji do PKB, I-III kw. 2015 – I-III kw. 2018 (proc.)



Źródło: opracowanie własne na podstawie danych Eurostatu.

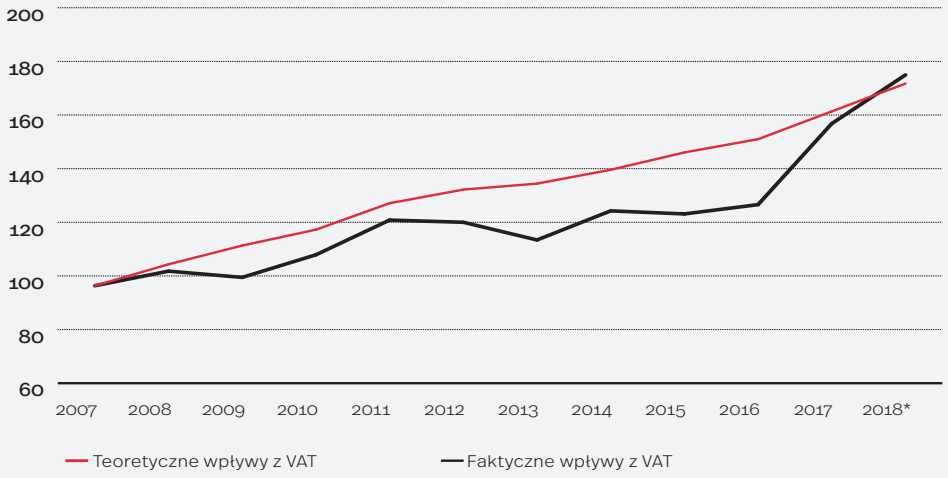
Efekty wzrostu PKB

Wzrost dochodów z VAT wynika zarówno ze wzrostu ściągalności, jak i ze wzrostu PKB. Warto zatem sprawdzić jak ewoluowałyby dochody z VAT (w ujęciu kasowym) rosnące wyłącznie w tempie wzrostu nominalnego PKB. Przyjmijmy rok 2007 jako bazowy – okazuje się, że dopiero w 2018 r. faktyczne dochody z VAT były wyższe niż wynikałoby to ze skumulowanego wzrostu PKB w latach 2008-2018 (dane Ministerstwa Finansów i GUS). Można zatem postawić hipotezę, że luka, która zaczęła

[24] J. Sarnowski, P. Selera, *Zmniejszenie luki VAT w Polsce w latach 2016-2017*, Polski Instytut Ekonomiczny, Warszawa 2018, s. 11, http://pie.net.pl/wp-content/uploads/2018/10/Raport-LUKA-VAT-1.pdf [dostęp: 20.02.2019].

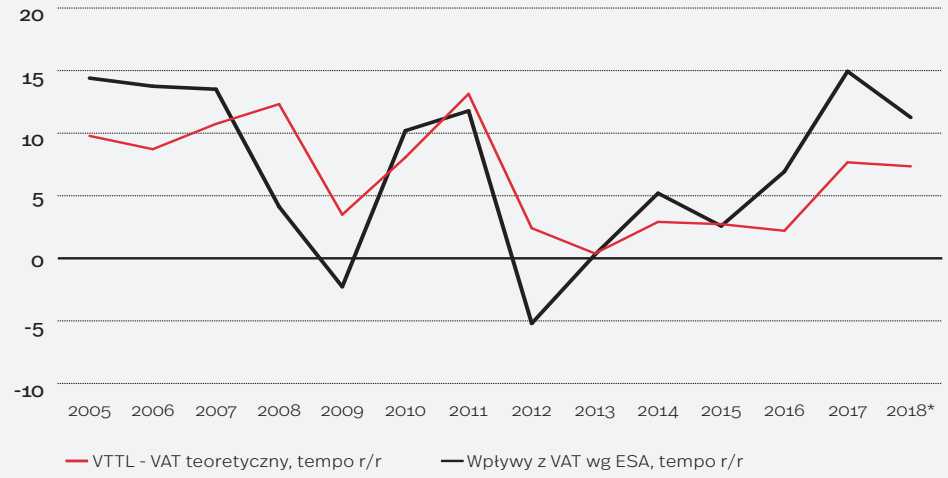
pojawiać się od 2008 r. została uszczelniona w 2018 r., a na pewno jej poziom powrócił do poziomów notowanych przez Polskę w przeszłości.

↘ Wykres 11. Faktyczne dochody z VAT na tle teoretycznych dochodów z VAT rosnących w tempie PKB w latach 2007-2018 (mld PLN)



*Dane wstępne.
Źródło: opracowanie własne na podstawie danych MF i GUS.

↘ Wykres 12. Dynamika przychodów VAT rok do roku oraz dynamika całkowitych zobowiązań podatkowych z tytułu VAT w latach 2005-2018 (proc.)



*Dane wstępne.
Źródło: opracowanie własne na podstawie danych MF.

Kierunki zmian VAT

Mimo znacznych sukcesów państw UE w ograniczaniu luki VAT, zjawisko utraty dochodów budżetowych z tego podatku wciąż pozostaje aktualnym problemem. Według danych Komisji Europejskiej w 2014 r. luka VAT wyniosła w krajach UE 159,5 mld EUR[25] (badanie dotyczyło 27 państw), a w 2015 r. – 151,5 mld EUR (w 28 krajach)[26]. W 2016 r. luka VAT w 28 krajach Unii Europejskiej spadła do poziomu 147,1 mld EUR. O ile w połowie państw nie przekroczyła średniej 9,9 proc., w części krajów wciąż pozostawała na wysokim poziomie, np. w Rumunii (35,88 proc.), Grecji (29,33 proc.) i we Włoszech (25,90 proc.)[27].

Państwa Unii Europejskiej intensywnie angażują się w proces zwiększania odporności rodzimych systemów VAT na wyłudzenia. Zmiany dotyczą trzech sfer uszczelniania podatku[28], które dotyczą mechanizmu poboru, obowiązków raportowania i kooperacji międzynarodowej urzędów skarbowych.

Odwrotne obciążenie

Stale zwiększa się zakres zastosowania mechanizmu odwrotnego obciążenia (*reverse charge*) jako narzędzia służącego zatrzymaniu procederu wyłudzeń podatku w obrocie konkretnymi rodzajami towarów. Według badań KE na dzień 31 grudnia 2013 r., państwa UE najszerzej wdrażały odwrotne obciążenia w sektorze budowlanym, sektorze odpadów, a także emisji CO_2[29]. Odwrotne obciążenie jest narzędziem możliwym do wprowadzenia przez państwa UE na podstawie Dyrektywy 2006/112 (Dyrektywa VAT) i stanowi standardowy, rekomendowany przez UE mechanizm przeciwdziałający oszustwom podatkowym.

Praktyka stosowania tego mechanizmu pokazała jednak, że w miarę obejmowania nim kolejnych kategorii towarów, nieprawidłowości przesuwają się na te rodzaje produktów, w stosunku do których mechanizm nie ma zastosowania. Należy ocenić go jako środek doraźny, działający tymczasowo i punktowo[30]. Sposobem rozwiązania tego problemu jest wprowadzenie powszechnie obowiązującego odwrotnego obciążenia, jako nowego standardu w podatku od towarów i usług. Pierwszymi krajami proponującymi to rozwiązanie były Niemcy i Austria, które w 2006 r. wnioskowały do Komisji Europejskiej o zgodę na zastosowanie powszechnego

[25] *Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2016 Final Report*, CASE, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/2016-09_vat-gap-report_final.pdf [dostęp: 20.02.2019].

[26] *Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2017 Final Report*, CASE, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/study_and_reports_on_the_vat_gap_2017.pdf [dostęp: 20.02.2019].

[27] *Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2018 Final Report*, CASE, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/2018_vat_gap_report_en.pdf [dostęp: 20.02.2019].

[28] *Consumption Tax Trends 2018, VAT/GST and Excise Trends and Policy Issues*, OECD, Paris 2018, s. 60, http://www.oecd.org/tax/consumption-tax-trends-19990979.htm, [dostęp: 20.02.2019].

[29] *Assessment of the application and impact of the optional "Reverse Charge Mechanism" within the EU VAT system*, European Commission, Brussels 2014, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/kp_07_14_060_en.pdf [dostęp: 20.02.2019].

[30] *Raport Uzasadniający Konieczność Wprowadzenia Mechanizmu Odwrotnego Obciążenia przy Rozliczaniu VAT w Handlu Dyskami Twardymi oraz Procesorami*, DLA PIPER, Warszawa 2016; A. Ćwiąkała-Małys, I. Piotrowska, *Mechanizm odwróconego obciążenia w podatku VAT jako (nie)skuteczne narzędzie w walce z oszustwami podatkowymi nieuczciwych podatników w branżach wrażliwych*, E-Wydawnictwo. Prawnicza i Ekonomiczna Biblioteka Cyfrowa. Wydział Prawa, Administracji i Ekonomii Uniwersytetu Wrocławskiego, Wrocław 2016.

odwrotnego obciążenia dla dostaw towarów i świadczenia usług powyżej – odpowiednio – 5 000 EUR i 10 000 EUR.

Komisja uznała jednak tę propozycję za zbyt daleko idącą i nie wyraziła zgody na powszechne odwrotne obciążenie w tych państwach[31]. Mając na uwadze ograniczoną efektywność dotychczas stosowanych metod wzmacniania systemu VAT, Rada UE przyjęła pod koniec 2018 r. projekt dyrektywy zezwalającej na wprowadzenie przez państwa UE czasowego powszechnego odwrotnego obciążenia (*generalised reverse charge mechanizm*, GRCM)[32]. Z takim wnioskiem w styczniu 2019 r. wystąpiły Czechy. Rumunia będzie prawdopodobnie drugim państwem UE składającym aplikację o zastosowanie powszechnego odwrotnego obciążenia.

Biorąc pod uwagę ograniczoną skuteczność wybiórczego zastosowania odwrotnego obciążenia, trend stopniowego zwiększania jego zasięgu, choć stale obecny w Unii Europejskiej, należy ocenić jako nie do utrzymania. Alternatywa w postaci powszechnego odwrotnego obciążenia, z uwagi na sprzeczność z założeniami europejskiego systemu VAT oraz sprzyjanie przesunięciu niepożądanych zjawisk na etap sprzedaży konsumenckiej, stanowi duże ryzyko dla stabilności dochodów państw decydujących się na to rozwiązanie.

Można prognozować, że zastosowanie odwrotnego obciążenia będzie ulegało ograniczeniu w miarę rozwoju innych narzędzi walki z wyłudzeniami podatku VAT, zarówno analitycznych, jak i legislacyjnych. Całkowite odejście od mechanizmu odwrotnego obciążenia deklaruje Polska, która w perspektywie 2019 r. planuje obligatoryjne objęcie procedurą podzielonej płatności obrotu wszystkimi towarami, w stosunku do których dotychczas stosowane było odwrotne obciążenie.

Split payment

Z uwagi na wady mechanizmu odwrotnego obciążenia, kraje UE samodzielnie wypracowują rozwiązania mające skutkować znacznym ograniczeniem skali nieprawidłowości. Innowacyjnym narzędziem uniemożliwiającym dokonywanie wyłudzeń jest tzw. mechanizm podzielonej płatności (*split payment*). Rozwiązanie wprowadzono dotychczas we Włoszech (styczeń 2015 r.), Rumunii (styczeń 2018 r.) i w Polsce (lipiec 2018 r.), przy czym zastosowane mechanizmy znacząco różnią się między sobą, w szczególności pod względem katalogu podmiotów objętych regulacją oraz formuły dedykowanego płatnościom rachunku VAT.

W zestawieniu z rozwiązaniem włoskim i rumuńskim, polska odmiana mechanizmu podzielonej płatności jest rozwiązaniem szczególnie korzystnym dla podatników. Do zalet polskiego rozwiązania zalicza się łatwą w korzystaniu formę konta VAT, stanowiącego bezpłatne, tworzone automatycznie przez bank subkonto dotychczas używanego rachunku oraz stanowiącą zasadę dobrowolność stosowania *split payment*. Obecnie przedsiębiorca nabywający towar/usługę może sam wybrać, czy zapłaci kontrahentowi w dotychczasowy sposób, czy zastosuje mechanizm podzielonej płatności. Przedsiębiorca dokonuje jednej płatności za pomocą wygenerowanego przez bank komunikatu przelewu, a następnie to bank odpowiednio rozdziela

[31] *Value Added Tax: Commission believes that German and Austrian requests to apply a generalised reverse charge mechanism cannot be allowed as special derogations*, European Commission, Brussels 2006, IP/06/1023, http://europa.eu/rapid/press-release_IP-06-1023_en.htm [dostęp: 20.02.2019].

[32] Dyrektywa Rady (UE) 2018/2057 z dnia 20 grudnia 2018 r. zmieniająca dyrektywę 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej w odniesieniu do tymczasowego stosowania ogólnego mechanizmu odwrotnego obciążenia w związku z dostawami towarów i usług powyżej określonego progu, Dz.U. UE L 329 z 27.12.2018, s. 3-7, https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=CELEX%3A32018L2057 [dostęp: 20.02.2019].

kwotę netto i kwotę VAT uznając rachunek VAT świadczeniodawcy.

Zachętą do wyboru tej formy rozliczenia jest w przypadku klienta szczególna ochrona przed podatkową nieuczciwością kontrahenta, a w przypadku sprzedawcy – przyspieszony termin zwrotu podatku (w praktyce 25 dni zamiast stanowiących regułę 60). Eksperci Komisji Europejskiej przyznają, że *split payment* może istotnie przyczynić się do zmniejszenia oszustw związanych z VAT, lecz akcentują także obciążenia administracyjne z tym związane[33]. Polski model jest jednak „mało inwazyjny", a jego stosowanie nie nastręcza trudności i nie powoduje dodatkowych kosztów dla podatników.

Big data i analiza danych

Narzędziem uzupełniającym uszczelniające zmiany w zasadach poboru podatku jest stopniowe zwiększanie zdolności analitycznych i kontrolnych administracji skarbowych. Rezultatem tego procesu jest wzrastająca wykrywalność nieprawidłowości oraz zapobieganie im przez identyfikację fikcyjnego obrotu jeszcze przed dokonaniem wyłudzenia. Drogę ku temu stanowi szerokie zastosowanie elektronicznych deklaracji podatkowych oraz obowiązku raportowania rejestrów VAT w standaryzowanym formacie *Standard Audit File for Tax* (SAF-T). Kolejnym stadium rozwoju funkcjonalności administracji jest budowa systemu pozwalającego na monitoring obrotu w czasie rzeczywistym, którego najbardziej zaawansowaną formą jest obsługiwany przez państwo Centralny Rejestr Faktur. Szereg państw pracuje nad jego wprowadzeniem (m. in. Chile, Węgry, Włochy, Korea i Hiszpania) i są na różnym poziomie zaawansowania.

Polska jest jednym z krajów które najpóźniej wprowadziły obowiązek elektronicznego rozliczenia podatku oraz raportowanie w formacie SAF-T (Jednolity Plik Kontrolny, JPK). Mimo dużego opóźnienia w wyścigu digitalizacyjnym, Polska realizuje ambitny program budowy fundamentu danych podatkowych, na podstawie którego prowadzi analizy *big data* skutkujące znaczną poprawą efektywności działania administracji. Tzw. „Analizator JPK" zestawia pliki JPK, deklaracje podatkowe, dane z rejestru podatników VAT czynnych oraz list podmiotów wysokiego ryzyka udostępnianych przez niektóre państwa UE. Czynnikiem znacząco zwiększającym efektywność analizatora jest jego uzupełnienie o dane pochodzące z programu STIR, który prowadzi dokonywany w czasie rzeczywistym monitoring przepływów finansowych, podlegających badaniu pod kątem cech charakterystycznych dla fikcyjnego obrotu (karuzel podatkowych). Kolejnym krokiem budowy systemu wczesnego ostrzegania przed wyłudzeniami VAT jest stworzenie Centralnego Rejestru Faktur, który ma powstać do 1 lipca 2019 r.

Blockchain w skarbówce

Trendem w zakresie zmian w podatku VAT jest badanie możliwości zastosowania nowych technologii dla zwiększenia efektywności administracji, bezpieczeństwa obrotu oraz odciążenia podatników. Szczególnym przedmiotem zainteresowania jest technologia *blockchain*[34]. Mimo że wykorzystanie *blockchain* w VAT może wiązać się z wieloma trudnościami, to jednak prognozy firmy doradczej KPMG określają tę rewolucyjną

[33] *Analysis of the impact of the split payment mechanism as an alternative VAT collection method*, European Commission, Brussels 2017, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/split_payment_report2017_en.pdf [dostęp: 20.02.2019].

[34] T. Loy, *Umsatzsteuerbetrug im innergemeinschaftlichen Erwerb: Konzepteines Blockchain-basierten Lösungsansatzes*, DStR 2018,1097; *A Blockchain-Based Approach Towards Overcoming Financial Fraud in Public Sector Services*, https://pdfs.semanticscholar.org/64cf/0523c309cdeec3e6ab4a0b6c8cc0778e9baf.pdf [dostęp: 20.02.2019].

technologię jako kluczowy czynnik pozwalający na eliminację zagrożenia wyłudzeniami podatku VAT[35].

Zastosowanie technologii *blockchain* w sektorze podatków jest przedmiotem analiz wielu państw, m.in. Tajlandii, która planuje zostać pierwszym krajem systemowo wykorzystującym technologię *blockchain* w celu śledzenia płatności VAT[36]. W Chinach władze skarbowe Shenzhen nawiązały współpracę z technologicznym gigantem Tencent, w celu użycia *blockchain* w walce z uchylaniem się od opodatkowania[37]. Szacuje się, że zastosowanie *blockchain* w Bahrajnie przyczyniłoby się do redukcji kosztów obsługi podatku VAT i zwiększenia jego ściągalności o 80 proc.[38].

Europejskim pionierem zastosowania *blockchain* w administracji jest Estonia, w której technologia służy m.in. do zabezpieczania publicznych rejestrów. Przez System X-Road (2001 r.) udało się stworzyć zintegrowany zbiór baz danych instytucji publicznych (m.in. w zakresie służby zdrowia i policji) pozwalający na bezpieczną wymianę informacji między nimi[39]. Szczegółowe analizy wykonywane są w Wielkiej Brytanii[40] i na Malcie, której rząd przyjął w lipcu 2018 r. regulacje mające na celu szerokie wdrożenie technologii *blockchain* w administracji publicznej (*Innovative Technology Arrangements and Services Act* i *Malta Digital Innovation Authority Act*)[41].

Obsługa rozliczeń VAT z wykorzystaniem technologii *blockchain* może stanowić rozwiązanie szeregu wyzwań realizowanej strategii uszczelniania. Jej zastosowanie pozwala na bieżące śledzenie obrotu gospodarczego przy zapewnieniu wysokiej wiarygodności i bezpieczeństwa analizowanych danych, a także na zmniejszenie obciążenia przedsiębiorców konsekwencjami dotychczas wdrażanych mechanizmów uszczelniania, w szczególności obowiązkami informacyjnymi, sankcjami podatkowymi czy zmniejszeniem płynności. Potencjał technologii *blockchain* dostrzega także polska administracja. W styczniu 2019 r. powołano w Ministerstwie Cyfryzacji Grupę roboczą ds. rejestrów rozproszonych i *blockchain*[42].

Opodatkowanie gospodarki cyfrowej

Konsekwencją rewolucji technologicznej jest konieczność efektywnego reagowania ustawodawcy i organów skarbowych na szybko zmieniające się warunki, zwłaszcza rozwój usług świadczonych w sieci oraz rosnącą liczbę transakcji zawieranych *online*. Szczególnym wyzwaniem jest kontrola milionów paczek napływających do UE z innych kontynentów, zawierających towary o niskiej wartości, od których nie odprowadzono podatku VAT. Poszukuje się także mechanizmów pozwalających na sprawne opodatkowanie usług elektronicznych[43] – narzędzi

[35] https://blog.kpmg.lu/solving-vat-fraud-once-and-for-all-with-blockchain/ [dostęp: 20.02.2019].
[36] https://cointelegraph.com/news/thailands-revenue-departments-tests-blockchain-for-tracking-value-added-tax-payments; https://www.coindesk.com/thailand-government-trials-blockchain-in-fight-against-tax-fraud; https://www.bangkokpost.com/business/news/1586614/blockchain-undergoes-tests-for-tracking-vat-payments [dostęp: 20.02.2019].
[37] https://www.coindesk.com/thailand-government-trials-blockchain-in-fight-against-tax-fraud [dostęp: 20.02.2019].
[38] https://www.gulf-insider.com/bahrain-blockchain-technology-managing-safe-vat/ [dostęp: 20.02.2019].
[39] https://www.investinblockchain.com/estonia-blockchain-model/ [dostęp: 20.02.2019].
[40] https://events.pwc.com/uk/eventsmss/v2-1/eventsol2.nsf/lkp_ImageById/UKWE-AXXK8D/$file/VAT%20and%20Blockchain%20April%202018.pdf [dostęp: 20.02.2019].
[41] https://www.pwc.com/mt/en/publications/tax-legal/future-of-vat-digitalisation-is-here.html [dostęp: 20.02.2019].
[42] https://www.gov.pl/web/cyfryzacja/grupa-robocza-ds-rejestrow-rozproszonych-i-blockchain [dostęp: 20.02.2019].
[43] https://www.consilium.europa.eu/en/policies/digital-taxation/; https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/fair-taxation-digital-economy_en [dostęp: 20.02.2019].

zapewniających, by podatek był płacony w miejscu konsumpcji usług. Postulowane jest nałożenie szczególnych obowiązków i zwiększenie odpowiedzialności podmiotów związanych ze świadczeniem usług elektronicznych, np. serwisów aukcyjnych, sklepów internetowych czy instytucji obsługujących rachunki bankowe, z których opłacane są towary zakupione za granicą.

Naprzeciw tym trendom wychodzi Komisja Europejska, która w grudniu 2018 r. zapowiedziała nowe środki dotyczące zwiększenia roli platform *online* w walce z oszustwami podatkowymi, w tym zwiększenie obowiązków informacyjnych przedsiębiorstw sprzedających towary w sieci[44].

Dostosowanie podatku VAT do realiów gospodarki cyfrowej ma jednak miejsce niezależnie od inicjatyw Komisji, przez zmiany w porządkach prawnych poszczególnych państw. W Niemczech platformy handlu *online* ponoszą odpowiedzialność za VAT niezapłacony przez sprzedawcę, chyba że platforma uzyskała certyfikat rejestracji sprzedawcy i nie istniała uzasadniona podstawa, aby przypuszczać, że sprzedawca nie spełnia obowiązków wynikających z niemieckiej ustawy o VAT[45]. Od marca 2018 r. podobna regulacja funkcjonuje w Wielkiej Brytanii, w której operator platformy handlowej jest solidarnie odpowiedzialny za VAT niezapłacony przez sprzedawcę, jeśli ten nie zarejestrował się dla celów VAT, a operator wiedział lub mógł wiedzieć o nadużyciu. Ma to miejsce np. w sytuacji, gdy dopuścił do wystawienia produktu przez sprzedawcę, który mimo ciążącego na nim obowiązku nie udostępnił na platformie handlowej swojego numeru VAT[46]. Polska uważnie obserwuje trendy w opodatkowaniu gospodarki cyfrowej. Obok toczących się prac legislacyjnych, podejmowane są rozwiązania instytucjonalne, takie jak powołanie urzędu skarbowego wyspecjalizowanego do kontroli paczek zawierających towary kupione *online* (Oddział Celny Pocztowy w Lublinie).

Kasy *online*

Szczególnym powodem zmniejszania luki VAT jest walka z szarą strefą. Rozwiązaniem wprowadzonym w tym celu jest obowiązek posiadania przez przedsiębiorców tzw. kas *online*, rejestrujących i przesyłających informacje na temat obrotu do bazy administracji skarbowej. Dzięki szerokiemu wykorzystaniu aktualnych danych, system identyfikuje anomalie dotyczące wartości i częstotliwości sprzedaży u poszczególnych przedsiębiorców i wskazuje podmioty, u których zasadnym jest wszczęcie kontroli skarbowej. Skutkiem tego jest większa efektywność administracji oraz mniejsze obciążenie kontrolami uczciwych przedsiębiorców.

Korzystanie z kas fiskalnych jest szczególnie efektywnym narzędziem uszczelniania podatku VAT w nowych krajach UE, charakteryzujących się wyższym niż na zachodzie kontynentu poziomem szarej strefy (w szczególności w Bułgarii, Chorwacji, Czechach i na Węgrzech).

Prekursorem wdrażania kas fiskalnych *online* jest Bułgaria, w której stały się one obowiązkowe w latach 2011-2012[47]. Spowodowało to wzrost deklarowanych obrotów podatników

---

44 https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/digital-single-market-modernising-vat-cross-border-ecommerce_en [dostęp: 20.02.2019].

45 Par. 22f i 25e niemieckiej ustawy o VAT (Umsatzsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 21. Februar 2005 (BGBl. I S. 386), das zuletzt durch Artikel 9 des Gesetzesvom 11. Dezember 2018 (BGBl. I S. 2338) geändert worden ist), https://www.gesetze-im-internet.de/ustg_1980/BJNR119530979.html [dostęp: 20.02.2019].

46 https://www.gov.uk/government/news/hmrc-levels-the-playing-field-by-tackling-online-vat-fraud [dostęp: 20.02.2019].

47 http://aidosbg.com/2011/04/01/cash-registers-to-be-connected-with-national-revenue-agency-nra/ [dostęp: 20.02.2019].

o 20 proc. w pierwszym roku działania systemu[48]. Wdrożenie systemu chorwackiego, od momentu podjęcia decyzji (kwiecień 2012 r.) do uruchomienia produkcyjnego, odbyło się bardzo sprawnie: do stycznia 2013 r. obowiązek wymiany kas objął branżę cateringową, hotelarską i duże firmy; od kwietnia 2013 r. – sprzedaż hurtową i detaliczną oraz wolne zawody; a od lipca 2013 r. – pozostałych podatników. Skutkiem procesu był wzrost ujawnianych dochodów po stronie podatników o 17,82 proc. w stosunku do roku poprzedniego, co równało się zwiększeniu przychodów podatkowych o 1 mld EUR[49]. Na Węgrzech obowiązek wymiany kas rozłożony został na lata 2013-2016. O skuteczności rozwiązania świadczy fakt, że tylko w 2015 r. kasy fiskalne *online* wygenerowały tam dodatkowe 190 mln EUR dochodów podatkowych[50]. Kolejnym państwem wdrażającym kasy były Czechy, które rozpoczęły ten proces w 2016 r.[51]. Zgodnie z prognozami, po pełnym wdrożeniu systemu dochody budżetowe powinny wzrosnąć o ok. 666 mln EUR rocznie[52].

Polska podjęła decyzję o wdrożeniu rozwiązania stosowanego na Węgrzech i w Chorwacji i przeprowadzeniu stopniowej wymiany kas fiskalnych na kasy *online*, przesyłające informacje o dokonanej sprzedaży do Centralnego Repozytorium. Proces zostanie jednak rozłożony w czasie, stopniowo obejmując kolejne grupy podatników. Według danych Ministerstwa Finansów dochody z tytułu uszczelnienia systemu w związku z wprowadzeniem kas *online* wyniosą początkowo w 2020 r. 516,70 mln PLN, a w 2027 r. już 1 688,50 mln PLN[53]. Według raportu KPMG, pełne wdrożenie systemu w Polsce może prowadzić do wzrostu przychodów budżetowych nawet o ok. 2,5 mld PLN rocznie[54].

Międzynarodowa współpraca administracji podatkowych

Z uwagi na międzynarodowy charakter dużej części oszustw podatkowych, sprawna wymiana informacji i współpraca międzynarodowa mają kluczowe znaczenie w walce o wysoką ściągalność podatku VAT. Szczególny efekt mają kolejne zmiany konwencji OECD o wzajemnej współpracy administracyjnej w sprawach podatkowych, uzupełniane przez aktywność na szczeblu Unii Europejskiej. W grudniu 2018 r. Komisja Europejska zaproponowała szereg zmian mających na celu zwiększenie kooperacji między administracją podatkową a dostawcami usług płatniczych, w szczególności obsługujących karty debetowe i kredytowe. Systemem koordynującym wymianę informacji o podmiotach zaangażowanych w proceder wyłudzeń podatku VAT jest powołany w 2010 r. Eurofisc, mający stanowić sieć szybkiej wymiany informacji o podatku od towarów i usług[55]. Zbliżające się dziesięciolecie funkcjonowania Eurofiscu

[48] https://freedomhouse.org/report/nations-transit/2013/bulgaria [dostęp: 20.02.2019].
[49] http://www.elektron-krk.hr/en/fiscalization; http://www.croatiaweek.com/over-e1-billion-more-declared-since-fiscal-cash-registers-became-law-in-croatia/ [dostęp: 20.02.2019].
[50] *Tax News+*, Deloitte, 2013; *Innovation in public administration - an operating e-state*, Hungarian National Trading House, 2015.
[51] http://www.financnisprava.cz/en/financial-administration/electronic-records-of-sales [dostęp: 20.02.2019].
[52] http://www.intellinews.com/czech-coalition-finally-pushes-through-e-sales-registration-bill-90442/ [dostęp: 20.02.2019].
[53] Projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy – Prawo o miarach, Ocena skutków regulacji (OSR), http://orka.sejm.gov.pl/Druki8ka.nsf/0/99B4CE0939C1EAA3C1258287003D916D/%24File/2503.pdf [dostęp: 20.02.2019].
[54] http://bpcc.org.pl/uploads/ckeditor/attachments/9931/Raport_KPMG_Studium_przypadku_-_system_kas_fiskalnych_online_w_Polsce.pdf [dostęp: 20.02.2019].
[55] Rozporządzenie Rady Nr 904/2010 z 7 października 2010 r. w sprawie współpracy administracyjnej oraz zwalczania oszustw w dziedzinie podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 268 z 12.10.2010 r., s. 1).

wskazuje jednak, że wymaga on wielu zmian poprawiających szybkość i zakres wymiany informacji[56]. Szczególnym wyzwaniem dla państw UE jest zwiększenie potencjału Eurofiscu, zarówno przez zmiany w prawie wspólnotowym, jak i ułatwiające korzystanie z niego umowy bi- i multilateralne między krajami UE. Należy postulować cyfryzację i usprawnienie procesu przekazywania informacji, w szczególności przez współpracę międzynarodową w zakresie rozwoju analityki podatkowej, poprawę porównywalności przekazywanych danych, a w dalszej kolejności – zbliżenie do siebie obowiązków informacyjnych podatników w poszczególnych krajach UE, pod względem ich podmiotów, treści i amplitudy. Z uwagi na zaawansowane prace nad budową fundamentu danych administracji skarbowej oraz jej rosnące możliwości analityczne, Polska dysponuje szczególnym potencjałem pozwalającym na zainicjowanie tego procesu. Jego treść i ramy będą stanowić przedmiot dalszych badań Polskiego Instytutu Ekonomicznego.

Ułatwienia dla małego biznesu

Szczególnym wyzwaniem, przed którym stoją jurysdykcje podatkowe, jest zmniejszenie obciążeń administracyjnych dla małych i średnich przedsiębiorstw. Powszechnie stosowaną metodą jest zwolnienie tych podmiotów z obowiązku rozliczania VAT. Podniesienie i ujednolicenie limitów zwolnienia, różnych w poszczególnych krajach UE, stanowi obecnie przedmiot prac Komisji Europejskiej.

Zwolnienie z obowiązku rozliczania VAT dotyczy podmiotów których obroty ze sprzedaży w poprzednim roku nie przekroczyły wskazanego w ustawie limitu (*exemption treshold*). Wysokość limitu różni się między państwami UE i przyjmuje średnio wartość ok. 30 000 EUR. Państwami o najniższym limicie są Holandia (brak), Szwecja (ok. 2943 EUR) i Dania (ok. 6713 EUR), zaś o najwyższym – Wielka Brytania (ok. 97 382 EUR), Francja (do 82 800 EUR) i Irlandia (do 75 000 EUR). Limit w Polsce wynosi w 2019 r. 200 000 PLN (40 000 EUR). W porównaniu z limitami w innych krajach UE jest on wysoki, plasuje Polskę na siódmym miejscu z 28 państw wspólnoty. Podatnicy zwolnieni podmiotowo z VAT ze względu na obrót nie muszą przygotowywać plików JPK, obowiązani są jedynie do prowadzenia ewidencji sprzedaży VAT.

Należy podkreślić, że w stosunku do obrotu wewnątrzwspólnotowego limit jest odpowiednio niższy, dotyczy podmiotów, w których wartość wewnątrzwspólnotowego nabycia nie przekroczyła w danym roku podatkowym określonej wysokości (50 000 PLN w Polsce, 10 000 EUR we Francji, 85 000 GBP w Wielkiej Brytanii). W styczniu 2018 r. Komisja Europejska zaproponowała znaczne poszerzenie zwolnienia małych przedsiębiorstw z obowiązku zapłaty podatku VAT, w szczególności przez powszechne podniesienie progu przychodowego w obrocie krajowym do wysokości 2 mln EUR oraz progu obrotu przy transakcjach wewnątrzwspólnotowych do 100 000 EUR[57].

Równolegle do prac na forum UE, poszczególne kraje unijne wypracowują własne rozwiązania. Należy do nich m.in. funkcjonujący we Francji elastyczny limit wyłączenia (*flexible treshold*), skutkujący wejściem przez przedsiębiorcę w reżim VAT dopiero po przekroczeniu o pewną kwotę granicznej wielkości obrotu[58]. Postuluje

[56] http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-17-4948_en.htm [dostęp: 20.02.2019].

[57] Wniosek dyrektywa Rady zmieniająca dyrektywę 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej w zakresie procedury szczególnej dla małych przedsiębiorstw, COM/2018/021 final - 2018/06 (CNS), https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=CELEX%3A52018PC0021 [dostęp: 20.02.2019].

[58] *Taxation of SMEs in OECD and G20 Countries*, OCED, Paris, 2015, https://www.oecd.org/publications/taxation-of-smes-in-oecd-and-g20-countries-9789264243507-en.htm [dostęp: 20.02.2019].

się również zezwolenie małym firmom na stosowanie uproszczonej stałej stawki VAT, mającej zastosowanie do wszystkich towarów i usług, zastępującej złożoną kalkulację podatku naliczonego i należnego[59]. Rozwiązaniem systemowym odciążającym firmy, dzięki zmniejszeniu obowiązków raportowania, jest wdrożenie Centralnego Rejestru Faktur opartego na technologii *blockchain*. Należy podkreślić, że w kategorii ulg dla MMŚP polski system podatku VAT – z uwagi na wysoki limit zwolnienia – jest obecnie jednym z najkorzystniejszych. Dodatkowym odciążeniem dla podatników będzie planowane odejście od obowiązku składania deklaracji VAT.

[59] *ConsumptionTaxTrends 2018, VAT/GST and ExciseTrends and Policy Issues*, OECD, Paris 2018, s. 54, http://www.oecd.org/tax/consumption-tax-trends-19990979.htm [dostęp: 20.02.2019].

Podsumowanie

Mimo zaległości z lat poprzednich, w latach 2016-2018 Polska dołączyła do czołówki państw UE w zakresie elektronicznego raportowania obrotu oraz kompetencji analitycznych administracji skarbowej. Dużym atutem polskiej administracji podatkowej jest dysponowanie unikalnym systemem monitorowania przepływów finansowych (STIR), który czyni z Polski prekursora w zakresie wykorzystania analiz *big data* do identyfikacji nieprawidłowości i reagowania na nie w czasie rzeczywistym. Z uwagi na korzystny punkt wyjścia, Polska ma potencjał do stania się jednym z europejskich pionierów zastosowania technologii *blockchain* w administracji publicznej, co może prowadzić do dalszego zwiększenia jej efektywności i zmniejszenia luki podatkowej przy znacznym odciążeniu przedsiębiorców. Doświadczenia w zakresie budowy fundamentu wiedzy oraz zaawansowanych analiz czynią z Polski atrakcyjnego partnera porozumień dwu- i wielostronnych, z potencjałem zainicjowania procesu usprawnienia europejskiego systemu wymiany informacji podatkowych. Oba te pola będą stanowić przedmiot pogłębionej analizy przez Polski Instytut Ekonomiczny.

Bibliografia

Akty prawne

Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347 z 11.12. 2006 r., s. 1).

Dyrektywa Rady 2018/2057 z dnia 20 grudnia 2018 r. zmieniająca dyrektywę 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej w odniesieniu do tymczasowego stosowania ogólnego mechanizmu odwrotnego obciążenia w związku z dostawami towarów i usług powyżej określonego progu (Dz.Urz. UE L 329 z 27.12.2018 r., s. 3-7).

Rozporządzenie Rady Nr 904/2010 z 7 października 2010 r. w sprawie współpracy administracyjnej oraz zwalczania oszustw w dziedzinie podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE L 268 z 12.10.2010 r., s. 1).

Szósta dyrektywa Rady z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz. Urz. WE L 145 z 13.06.1977 r., s. 1).

Ustawa z dnia 4 maja 1938 r. o podatku obrotowym (Dz.U. 1938 nr 34, poz. 292).

Ustawa z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. 1993 nr 11, poz. 50).

Umsatzsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachungvom 21. Februar 2005 (BGBl. I S. 386), das zuletztdurchArtikel 9 des Gesetzesvom 11. Dezember 2018 (BGBl. I S. 2338 geändertwordenist).

Artykuły

Adams, T. S. (1921), *Fundamental Problems of Federal Income Taxation*, "Quarterly Journal of Economics", Vol. 35, No. 4.

Charlet, A., Owens, J. (2010), *An International Perspective on VAT*, Reprinted from Tax Notes Int'l, September 20, https://www.oecd.org/ctp/consumption/46073502.pdf [dostęp: 25.02.2019].

Ćwiąkała-Małys, A., Piotrowska, I. (2016), *Mechanizm odwróconego obciążenia w podatku VAT jako (nie) skuteczne narzędzie w walce z oszustwami podatkowymi nieuczciwych podatników w branżach wrażliwych*, E-Wydawnictwo. Prawnicza i Ekonomiczna Biblioteka Cyfrowa. Wydział Prawa, Administracji i Ekonomii Uniwersytetu Wrocławskiego, Wrocław.

Ebril, L., Keen, M., Bodin, J. P. , Summers, V. (2001), *The Modern VAT*, IMF, Washington.

Grapperhaus, F.H.M. (2000), *Opowieści podatkowe Drugiego Millenium*, TNOiK, Toruń.

Hyvärinen, H., Risius, M., Friis, G. (2017), *A Blockchain-Based Approach Towards Overcoming Financial Fraud in Public Sector Services*, "Business & Information Systems Engineering", Vol. 59, No. 6.

Loy, T. (2018), *UmsatzsteuerbetrugiminnergemeinschaftlichenErwerb: KonzepteinesBlockchain-basiertenLösungsansatzes*, „DStR", Heft 22.

Selera, P. (2013), *Transakcje wewnątrzwspólnotowe w VAT*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa.

Sölch, O., Ringleb, K. (2018), *UStG, Kommentar*, Monachium.

Raporty i analizy

Arak, P., Kutwa, K., Sarnowski, J., Selera, P. (2019), *Efekty uszczelniania systemu podatkowego w Polsce w latach 2016-2018*, Polski Instytut Ekonomiczny, „Policy Paper", nr 1, http://pie.net.pl/wp-content/uploads/2019/02/PIE-Raport_uszczelnienia.pdf [dostęp: 25.02.2019].

CASE (2013), *Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU-27 Member States Final Report*, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/vat-gap.pdf [dostęp: 25.02.2019].

CASE (2016), *Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2016 Final Report*, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/2016-09_vat-gap-report_final.pdf [dostęp: 25.02.2019].

CASE (2017), *Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2017 Final Report*, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/study_and_reports_on_the_vat_gap_2017.pdf [dostęp: 25.02.2019].

CASE (2018), *Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2018 Final Report*, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/2018_vat_gap_report_en.pdf [dostęp: 25.02.2019].

DLA PIPER/ZIPSEE (2016), *Raport Uzasadniający Konieczność Wprowadzenia Mechanizmu Odwrotnego Obciążenia przy Rozliczaniu VAT w Handlu Dyskami Twardymi oraz Procesorami*, Warszawa, http://cyfrowapolska.org/wp-content/uploads/2016/08/ZIPSEE_Raport_Wyludzenia_VAT.pdf [dostęp: 25.02.2019].

European Commission (2014a), *VAT gap: Frequently asked questions*, Brussels, http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-14-602_en.htm [dostęp: 25.02.2019].

European Commission (2014b), *Assessment of the application and impact of the optional "Reverse Charge Mechanism" within the EU VAT system*, Brussels, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/kp_07_14_060_en.pdf [dostęp: 25.02.2019].

European Commission (2017), *Analysis of the impact of the split payment mechanism as an alternative VAT collection method*, Brussels, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/split_payment_report2017_en.pdf [dostęp: 25.02.2019].

Ministerstwo Finansów (2017), *Sprawozdanie z wykonania budżetu państwa w 2017 roku*, http://orka.sejm.gov.pl/Druki8ka.nsf/0/42EEAAA67DED2F09C125829D002EC6C1/%24File/2559-Om%C3%B3wienie%20sprawozdania.pdf [dostęp: 25.02.2019].

Ministerstwo Finansów (2018), *Wieloletni Plan Finansowy Państwa na lata 2018-2021*, http://prawo.sejm.gov.pl/isap.nsf/download.xsp/WMP20180000455/O/M20180455.pdf [dostęp: 25.02.2019].

Ministerstwo Finansów (2019), *Szacunkowe wykonanie budżetu państwa za rok 2018*, https://www.gov.pl/web/finanse/szacunek-2018 [dostęp: 25.02.2019].

OECD (2013), *Tax Administration 2013*, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-administration-2013_9789264200814-en#page1 [dostęp: 14.03.2019].

OECD (2015), *Taxation of SMEs in OECD and G20 Countries*, https://www.oecd.org/publications/taxation-of-smes-in-oecd-and-g20-countries-9789264243507-en.htm [dostęp: 25.02.2019].

OECD (2018), *Consumption Tax Trends 2018*; https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/consumption-tax-trends-2018_ctt-2018-en [dostęp: 25.02.2019].

PwC (2016), *Wyłudzenia VAT – luka podatkowa w 2016 r. i prognoza na 2017 r.*, Warszawa, https://www.pwc.pl/pl/media/2017/2017-10-19-pwc-luka-vat-2017.html [dostęp: 25.02.2019].

Sarnowski, J., Selera, P. (2018), *Zmniejszenie luki VAT w Polsce w latach 2016-2017*, Polski Instytut Ekonomiczny, Warszawa, http://pie.net.pl/wp-content/uploads/2018/10/Raport-LUKA-VAT-1.pdf [dostęp: 25.02.2019].

Polski Instytut Ekonomiczny

Polski Instytut Ekonomiczny to publiczny *think tank* gospodarczy, którego historia sięga 1928 roku. Obszary badawcze Instytutu to przede wszystkim handel zagraniczny, energetyka i gospodarka cyfrowa oraz analizy strategiczne dotyczące kluczowych obszarów życia społecznego i publicznego Polski. Instytut zajmuje się dostarczaniem analiz i ekspertyz do realizacji Strategii na Rzecz Odpowiedzialnego Rozwoju, a także popularyzacją polskich badań naukowych z zakresu nauk ekonomicznych i społecznych w kraju oraz za granicą.

Polski
Instytut
Ekonomiczny