



Sonia Kozub-Skalska

Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach
Wydział Finansów i Ubezpieczeń
Katedra Finansów Przedsiębiorstw i Ubezpieczeń Gospodarczych
sonia.kozub.skalska@edu.uekat.pl

MECHANIZM ODWROTNEGO OBCIĄŻENIA W VAT JAKO NIEEFEKTYWNE NARZĘDZIE W ZMNIEJSZANIU LUKI PODATKOWEJ W VAT

Streszczenie: Nie ulega wątpliwości, iż na rozmiary luki podatkowej mają wpływ działania podatników, które dążą do ukrycia transakcji, od których powinien zostać odprowadzony podatek. Pośród takich działań szczególne miejsce zajmują oszustwa podatkowe. Oszustwa w VAT stanowią nasilający się problem, który niesie negatywne konsekwencje, dla budżetów państw członkowskich, gospodarek, uczciwej konkurencji, faktycznej ochrony konsumenta, wymiany handlowej. Polska w zwalczaniu luki podatkowej w VAT wprowadziła mechanizm odwrotnego obciążenia tym podatkiem. Jednak badania pokazują, iż jest on nieefektywnym narzędziem zmniejszającym lukę podatkową.

Słowa kluczowe: luka podatkowa, odwrotne obciążenie, karuzela VAT.

Wprowadzenie

Zorganizowana przestępczość wymierzona w interesy Skarbu Państwa w Polsce, nadużywająca mechanizmów VAT, dokonywana jest na tle obrotu towarami, choć w wielu przypadkach bardziej adekwatne byłoby określenie – deklaratywnego obrotu towarami. Prawo podatkowe z dokonanym obrotem łączy określone obowiązki podatkowe – w przypadku VAT – z tytułu wartości dodanej na kolejnych etapach obrotu. Obrót stanowi zarazem podstawę opodatkowania w podatku VAT [Maruchin, 2010]. Podstawa opodatkowania określana jest najczęściej jako konkretyzacja przedmiotu podatku, a w rzeczywistości stanowi bliższe określenie abstrakcyjnie ujętego w przepisach stanu faktycznego opodatkowania [Mastalski, 2011]. Obrotem postrzeganym w kontekście podstawy opodatkowa-

nia w przypadku VAT jest kwota należna z tytułu dokonania dostawy lub świadczenia usług, pomniejszona o kwotę podatku należnego od tych czynności [Maruchin, 2010].

Obrót towarami jest istotną częścią obrotu gospodarczego w ogóle [Zawłocki (red.), 2011]. Polega na wymianie dóbr między uczestnikami rynku. Wolność obrotu gospodarczego, obowiązujący system ewidencji gospodarczej, zasada samo wymiaru zobowiązania podatkowego oraz konstrukcja wspomnianych podatków, pozwalają grupom przestępczym na dokonywanie oszukańczych manipulacji [Duży, 2013]. Przestępczość zorganizowana wymierzona w mienie Skarbu Państwa, do której dochodzi na tle obrotu towarami przy nadużyciu konstrukcji podatkowych, godzi również w szereg innych dóbr. Jest to kolejna cecha, która odróżnia przestępstwa stricte podatkowe od tych, które wpisane są jedynie w podatkowy kontekst. Nieodzowną częścią opisywanego procederu są zachowania polegające na udziale w grupie przestępczej, praniu pieniędzy, fałszerstwach dokumentów oraz oszustwach, które umożliwiają w konsekwencji przestępne uszczuplenie mienia Skarbu Państwa. Wskazane wyżej konstrukcje prawne składają się na prawnokarne oceny zjawiska, oddają całość kryminalnego bezprawia, jakiego dopuszczają się jego sprawcy, a zarazem odzwierciedlają zorganizowany charakter omawianej przestępczości. Niestety, główne źródło tego typu przestępczości – konstrukcja podatków VAT zapewne pozostanie niezmienna, choć inicjatywy legislacyjne wiodących krajów Unii Europejskiej dowodzą świadomości problemu [Pabiański i Śliż, 2007, s. 21-22]. Powszechna zmiana konstrukcyjnych cech wskazanych podatków wymagałaby jednak woli politycznej wszystkich państw Unii Europejskiej, co wymagałoby ujednoczenia stawek podatkowych w krajach Unii i absolutnego zaufania między partnerami. Próby te w przypadku VAT polegają na wprowadzaniu systemu tzw. reverse charge w stosunku do niektórych towarów i usług będących szczególnie atrakcyjnymi dla grup przestępczych z uwagi na swoje właściwości [Duży, 2013]. Jednak są one nieskuteczne z uwagi na fakt, iż zorganizowane grupy przestępcze natychmiast zmieniają towar, którym się posługują przy tworzeniu fikcyjnych zdarzeń gospodarczych w efekcie doprowadzając do zakłócenia rynku i jego uczciwej konkurencji oraz zwiększaniu się luki podatkowej.

Celem artykułu jest ocena skuteczności wprowadzenia mechanizmu odwrotnego obciążenia VAT w zwalczaniu luk podatkowych w Polsce.

W kontekście założonego celu za istotne uznano poddanie analizie regulacji krajowych oraz unijnych w zakresie VAT oraz dostępnych raportów poruszających problematykę luki VAT.

1. Pojęcie i skala luki podatkowej w VAT

1.1. Zależności pomiędzy luką podatkową a oszustwami VAT

Na powstawanie luki podatkowej, rozumianej jako różnica pomiędzy możliwymi wpływami podatkowymi do budżetu państwa a rzeczywiście uiszczonymi przez podatników kwotami podatku, ma wpływ wiele czynników. Nie ulega jednak wątpliwości, iż na powstawanie oraz rozmiary luki podatkowej mają wpływ wszelkie działania podatników, które dążą do ukrycia transakcji, od których powinien zostać odprowadzony podatek. Pośród takich działań szczególnie miejsce zajmują oszustwa podatkowe, które obejmują działania skierowane na osiągnięcie przysporzenia materialnego. Dotyczy to szczególnie unikania odprowadzania należnego podatku. W zakresie VAT taka działalność jest bardzo często spotykana w całej Unii Europejskiej (UE) [www 1]. Można wręcz stwierdzić, iż oszustwa w VAT stanowią nasilający się problem, który niesie za sobą daleko idące, negatywne konsekwencje, nie tylko dla budżetów państw członkowskich UE, ale także ich gospodarek, uczciwej konkurencji, faktycznej ochrony konsumenta, oraz wielu innych aspektów wymiany handlowej [PwC, 2013]. Komisja Europejska wskazuje, że straty spowodowane uchylaniem się od opodatkowania (w tym oszustwami w VAT) mogą sięgać w całej Unii Europejskiej nawet 1 bln euro rocznie [www 2].

Ponieważ konsekwencje występowania oszustw w VAT składają się na istotną część luki podatkowej w Polsce, należy przedstawić pojęcie luki podatkowej oraz jej skali.

1.2. Pojęcie luki podatkowej

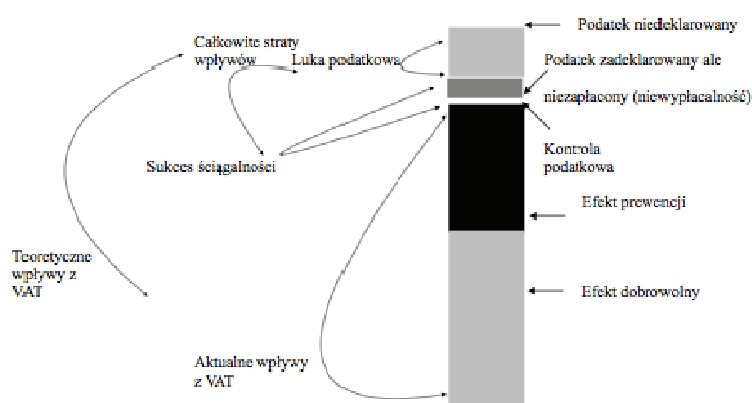
W literaturze funkcjonuje kilka definicji luki podatkowej. Część z nich została opracowana przez organy podatkowe. Najprostszą definicję luki podatkowej przedstawia amerykański organ podatkowy (*Internal Revenue Service*): luka podatkowa jest to różnica między tym, co podatnik powinien płacić, a tym, co aktualnie płaci w określonym przedziale czasowym.

Definicja luki podatkowej została zamieszczona w Decyzji Komisji z dnia 24 lipca 1998 r. w sprawie postępowania w przypadkach nadużyć finansowych w zakresie VAT (rozbieżności między teoretycznymi wpływami z VAT i rzeczywistymi wpływami z VAT) dla celów zbiorczej rachunkowości narodowo-gospodarczej (98/527/WE) o następującej treści: „Rozbieżności pomiędzy teo-

retencyjnymi wpływami z VAT (obliczonymi w świetle wszystkich aktualnych ustaw i przepisów), a rzeczywistymi wpływami z VAT obejmują cztery składniki:

1. Różnice czasowe pomiędzy danymi skarbowymi i danymi zawartymi w rachunkach narodowych.
2. Umorzenia ad hoc przez władze podatkowe niektórych roszczeń z tytułu VAT w przypadkach niewypłacalności.
3. Uchylanie się od podatku w porozumieniu z nabywcą (ze współudziałem) – przypadki, w których nabywca nie płaci VAT sprzedawcy.
4. Uchylania się od podatku bez porozumienia z nabywcą (bez współudziału) – przypadki, w których nabywca płaci VAT sprzedawcy, lecz ten ostatni nie przekazuje go władzom podatkowym. W rezultacie wartość uszczuplenia podatku w wyniku uchylania się bez porozumienia z nabywcą „bez współudziału” powstaje po odjęciu wartości uszczuplenia podatku w wyniku uchylania się w porozumieniu z nabywcą „ze współudziałem” i wartości umorzeń związanych z niewypłacalnością od rozbieżności pomiędzy teoretycznymi wpływami z VAT i rzeczywistymi wpływami z VAT, z uwzględnieniem różnic czasowych pomiędzy transakcją powodującą powstanie obowiązku podatkowego z tytułu VAT i pobraniem wpływów z VAT przez władze podatkowe [Izba Gospodarcza Metali Niezależnych i Recyklingu, 2012].

Na rys. 1 można zobaczyć teoretyczną strukturę wpływów z VAT.



Rys. 1. Struktura wpływów z podatku od towarów i usług.

Źródło: [Institute for Financial Policy, 2012, s. 10].

Znając pojęcie luki podatkowej, aby ocenić efektywność zwalczania oszustw podatkowych w karuzelach VAT, należy odnieść się do skali luki podatkowej w VAT.

1.3. Skala luki podatkowej w VAT

Na zlecenie Komisji Europejskiej sporządzono i opublikowano w sierpniu 2013 r. [Komisja Europejska, 2012a], a następnie w październiku 2014 r. dwa kolejne raporty poświęcone szacowaniu oraz analizie luki w VAT w państwach członkowskich.

Raporty te nie są optymistyczne, jak również wskazują na brak efektywności wprowadzonych mechanizmów mających na celu zmniejszenie luki podatkowej. Tabela 1 przedstawia szacowane luki podatkowe w VAT państwach członkowskich, w tym również w Polsce; dane za lata 2009-2012.

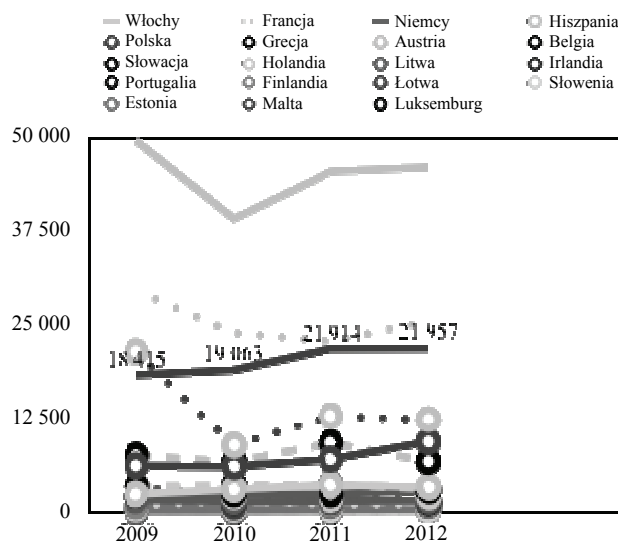
Tabela 1. Szacowana luka podatkowa w VAT w państwach członkowskich, w tym w Polsce, w latach 2009-2012 (mln euro)

Kraj	2009	2010	2011	2012
Włochy	49 603	39 172	45 460	46 034
Francja	29 626	24 000	22 859	25 583
Niemcy	18 415	19 063	21 914	21 957
Hiszpania	21 494	8 856	12 904	12 412
Polska	6 063	5 981	6 955	9 317
Grecja	7 481	6 577	9 185	6 651
Austria	2 298	2 954	3 563	3 244
Belgia	3 348	3 503	3 650	2 991
Słowacja	2 217	2 334	2 304	2 787
Holandia	3 418	2 010	1 645	1 966
Litwa	1 519	1 358	1 377	1 436
Irlandia	2 003	1 256	1 338	1 262
Portugalia	2 023	1 865	1 819	1 228
Finlandia	720	1 426	893	905
Łotwa	832	639	812	818
Słowenia	413	347	282	270
Estonia	133	155	214	255
Malta	150	182	211	241
Luksemburg	74	103	145	204

Źródło: Na podstawie: [Update Report to the Study to Quantify and Analyse the VAT Gap in the EU-27 Member States, 2013, s. 29].

Warto podkreślić, iż w Polsce Ministerstwo Finansów nie szacuje wielkości luki podatkowej. Dopiero w roku 2015 resort finansów zapowiedział, iż zamierza przygotować metodologię określania jaką część tego podatku traci co roku Budżet Państwa [www 3].

Poniżej rys. 2 prezentuje szacowane luki podatkowe w VAT państwach członkowskich, w tym również w Polsce; dane za lata 2009-2012.



Rys. 2. Szacowana luka podatkowa w VAT w państwach członkowskich w tym w Polsce w latach 2009-2012 (mln euro)

Źródło: Na podstawie: [Update Report to the Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU-27 Member States, 2013, s. 29].

Prezentowane wyniki budzą zaniepokojenie nie tylko ze względu na wykazane wielomiliardowe kwoty, lecz z uwagi na utrzymujący się, a nawet wręcz narastający trend wzrostu luki podatkowej w VAT.

Na potrzeby oceny efektywności zwalczania oszustw podatkowych w karuzelach VAT w Polsce poprzez wprowadzanie mechanizmów odwrotnego obciążenia podatkiem VAT na kolejne grupy towarów, poniżej należy przybliżyć skalę luki podatkowej w Polsce.

Jak już wcześniej wspomniano Ministerstwo Finansów nie publikuje oficjalnych danych dotyczących luki podatkowej w Polsce, w szczególności luki podatkowej w VAT. Może więc przedstawić metodę porównawczą na podstawie wskaźników przedstawionych przez HM Revenue & Customs dla Wielkiej Brytanii i Institute for Financial Policy dla Słowacji. Tabela 2 ukazuje lukę podatkową w VAT w Polsce.

Tabela 2. Luka podatkowa w VAT w Polsce w latach 2007-2011 (mln zł)

Wyszczególnienie	2007	2008	2009	2010	2011
Luka podatkowa VAT jako % przychodów rzeczywistych z VAT (dane dla Wielkiej Brytanii – HMRC)	13,1%	11,7%	14,2%	12,0%	11,3
Rzeczywisty wpływ do polskiego budżetu państwa z VAT	96,3	101,8	99,4	107,9	120,8
Luka podatku VAT	12,6	11,9	14,1	12,9	13,7

Źródło: [Izba Gospodarcza Metali Niezależnych i Recyklingu, 2012, s. 9].

Przy założeniu, że luka podatkowa w Polsce w ostatnich latach była taka sama jak Wielkiej Brytanii wynika, że w 2011 r. do budżetu państwa nie wpłynęło co najmniej 13,7 mld zł z tytułu VAT. Przy uwzględnieniu faktu, że szara strefa w gospodarce polskiej jest 2,4 razy większa od szarej strefy w gospodarce brytyjskiej, a także występowania liniowej zależności, luka podatkowa wyniosłaby około 33 mld zł w tym okresie [Izba Gospodarcza Metali Niezależnych i Recyklingu, 2012].

Tabela 3 przedstawia lukę w VAT w Polsce na podstawie średniej dla 25 krajów członkowskich szacowanej przez Reckon LLP dla Komisji Europejskiej dla 2006 r.

Tabela 3. Luka podatkowa w VAT w Polsce na podstawie średniej dla 25 krajów Unii Europejskiej szacowanej przez Reckon LLP dla Komisji Europejskiej dla 2006 r. (mln zł)

Wyszczególnienie	2007	2008	2009	2010	2011
Luka podatkowa VAT jako % przychodów rzeczywistych z VAT (dane dla EU – Reckon)	13,6%	13,6%	13,6%	13,6%	13,6%
Rzeczywisty wpływ do polskiego budżetu państwa z VAT	96,3	101,8	99,4	107,9	120,8
Luka podatku VAT	13,1	13,8	13,5	14,9	16,4

Źródło: [Izba Gospodarcza Metali Niezależnych i Recyklingu, 2012, s. 9].

Przy założeniu, że luka podatkowa w 2011 r. była na poziomie średniej europejskiej szacowanej przez Reckon LLP dla 2006 r. na poziomie 12% teoretycznej wartości wpływów z VAT do budżetu państwa w 2011 r. nie wpłynęło ponad 16 mld zł. Przy uwzględnieniu faktu, że szara strefa w gospodarce polskiej jest 30% większa od średniej europejskiej, luka podatkowa wyniosłaby około 21 mld zł [Izba Gospodarcza Metali Niezależnych i Recyklingu, 2012].

Poniżej tab. 4 prezentuje lukę podatkową w VAT w Polsce na podstawie wskaźników obliczonych przez Institute for Financial Policy dla Słowacji.

Tabela 4. Luka podatkowa w VAT w Polsce na podstawie wskaźników obliczonych przez Institute for Financial Policy dla Słowacji (w mld zł)

Wyszczególnienie	2007	2008	2009	2010
Luka podatkowa VAT jako % przychodów rzeczywistych z VAT (dane dla Słowacji – IFP)	41,8%	41,6%	54,8%	56,0%
Rzeczywisty wpływ do polskiego budżetu państwa z VAT	96,3	101,8	99,4	107,9
Luka podatku VAT	40,3	42,3	54,5	60,4

Źródło: [Izba Gospodarcza Metali Niezależnych i Recyklingu, 2012, s. 10].

Luka podatkowa w Polsce w VAT na podstawie wskaźników przedstawionych przez Institute for Financial Policy i obliczonych dla Słowacji zgodnie z powyższą tabelą sięgałaby kilkudziesięciu miliardów złotych miesięcznie [Izba Gospodarcza Metali Niezależnych i Recyklingu, 2012].

Mierzenie luki podatkowej jest bardzo istotne także z punktu widzenia polityki fiskalnej, ponieważ analiza danych historycznych pozwala na przygotowanie lepszych prognoz dotyczących przyszłych wpływów podatkowych. Zwiększenie efektywności zmniejszania luki podatkowej wpływa nie tylko pozytywnie na finanse Budżetu Państwa, ale również nie zakłóca uczciwej konkurencji i przyczynia się do wzrostu gospodarczego [NIK, 2014].

Szacunkowa wartość luki podatkowej w Polsce w VAT w 2011 r. wynosiła od 13,7 mld zł (według wskaźnika dla Wielkiej Brytanii – HMRC) do 16,4 mld złotych dla średniej europejskiej przedstawionej przez Reckon LLP w 2009 r. dla danych z 2006 r. Po uwzględnieniu współczynników wynikających z porównania szarych stref w gospodarce luka podatkowa w VAT kształtowałaby się od 21 mld zł do 33 mld zł w 2011 r.

Z uwagi na to, że szczególnie groźną formą oszustw dotyczących VAT są oszustwa karuzelowe, które przyczyniają się w znacznym stopniu do zwiększania luki podatkowej, poniżej znajdziemy ich charakterystykę i mechanizmy przestępstw karuzelowych.

2. Charakterystyka i mechanizmy przestępstw karuzelowych w VAT

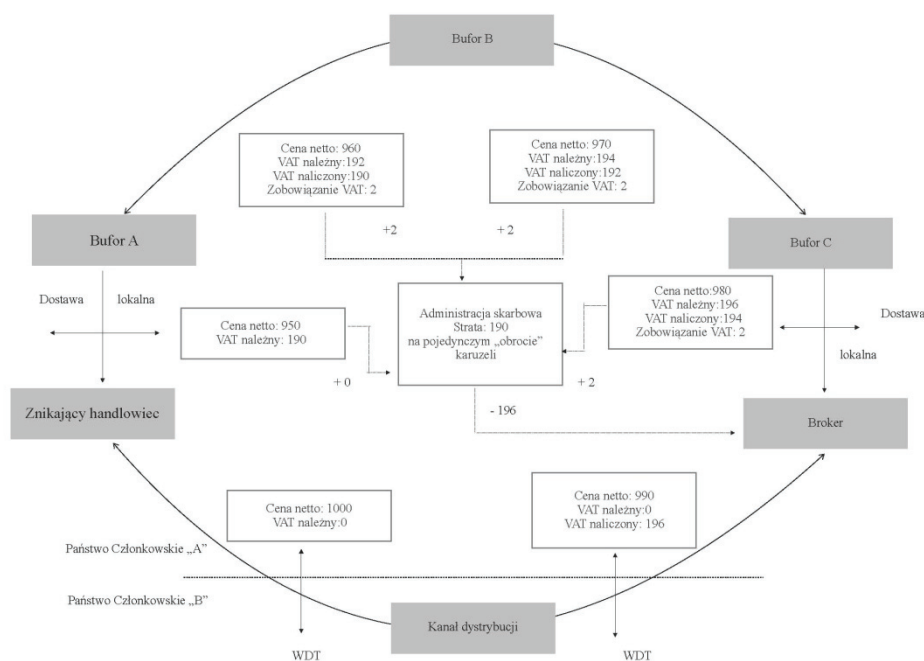
2.1. Charakterystyka przestępstw karuzelowych

Oszustwo karuzelowe w handlu wewnątrzwspólnotowym (czyli karuzela podatkowa) to przestępstwo popełniane w sposób zorganizowany, przy wykorzystaniu opodatkowania (VAT) stawką 0% wewnątrzwspólnotowych dostaw towarów.

W uproszczeniu, mechanizm oszustwa można określić jako fikcyjny lub w części rzeczywisty przepływ towarów pomiędzy co najmniej dwoma (w praktyce znacznie więcej) krajami UE, organizowany w taki sposób, że towary te „fakturowo” lub w części w rzeczywistości wracają do państw pochodzenia. W przypadku oszustwa karuzelowego obowiązuje określony podział funkcji w ramach grup zaangażowanych w nią podmiotów. Podstawową rolę w większości mechanizmów oszustw w VAT, w tym w transakcjach wewnątrzwspólnotowych, odgrywa znikający podatnik. Znikający podatnik oznacza podmiot gospodarczy zarejestrowany jako podatnik dla celów VAT, który z potencjalnym zamiarem oszustwa, nabywa towary lub usługi, bądź symuluje ich nabywanie, nie płacąc VAT,

i zbywa je z uwzględnieniem VAT, nie przekazując należnego VAT do budżetu państwa. Nadana mu nazwa odnosi się do charakterystycznego dla tego rodzaju podmiotów zachowania, tj. przerwy w łańcuchu dostaw opodatkowanych VAT, powstałej za sprawą jednego z zaangażowanych weń podatników, który znika pozostawiając po sobie nieuregulowane kwoty podatku należnego, odliczanego następnie przez kolejnego handlowca w łańcuchu lub co zazwyczaj ma miejsce podmiot na końcu łańcuszka występuje o zwrot (w rzeczywistości nienależnego) VAT wykazanego jako nadwyżka w deklaracji VAT.

Zamieszczony poniżej rys. 3 prezentuje przykład karuzeli VAT.



Rys. 3. Schemat karuzeli VAT

Źródło: [Pabiański, Śliz, 2007, s. 21].

Przedstawiony schemat ma charakter uproszczony. W rzeczywistości zwiększenie ilości „ogniw łańcucha” dostaw służy zatarciu połączenia pomiędzy pierwszym i ostatnim pośrednikiem. W skrajnych przypadkach, liczba firm w łańcuchu może wynieść nawet około 600 [Specjalna Komisja Lordów ds. Unii Europejskiej, 2007]. Dla utrudnienia dostępu do danych finansowych spółki zaangażowane w proceder (które mogą charakteryzować się bardzo krótkim czasem istnienia) korzystają z tzw. „platform”, czyli banków dokonujących płatności w ich imieniu. Towary, które zostały przeprowadzone przez łańcuch do-

staw, mogą być wykorzystywane wielokrotnie, przypominając pokonywaną drogą działanie karuzeli, od której schemat oszustwa bierze swą nazwę.

2.2. Mechanizmy przestępstw karuzelowych

Mechanizmem spotykanym (wykrywanym) najczęściej jest wykorzystanie słupów przystępujących do fikcyjnych transakcji, na podstawie których przestępcy dokonują wyłudzeń w VAT.

Do kwietnia 2011 r., kiedy to wprowadzono mechanizm *reverse charge* na obrót złomem, to właśnie obrót złomem był najczęstszym przedmiotem czynności wykonawczych dla sprawców wykorzystujących konstrukcję VAT dla uzyskania bezpodstawnych korzyści kosztem Skarbu Państwa. W wyniku prowadzenia kontroli koordynowanej w zakresie obrotów złomem w latach 2009 i 2010, według stanu na dzień 15 listopada 2012 r., Urząd Kontroli Skarbowej w Bydgoszczy ujawnił fikcyjne faktury na łączną kwotę brutto 2 018 956 189,48 zł. Dane te obrazują skalę nadużyć, jaka miała miejsce do czasu wprowadzenia mechanizmu *reverse charge* w obrocie złomem. Po wprowadzeniu zasady, iż prawo do odliczenia podatku w przypadku obrotu złomem przysługuje ostatecznemu konsumentowi, obrót złomem nie stanowi już dogodnego pola dla dokonania przestępstwa. W to miejsce grupy przestępcze wykorzystujące konstrukcje VAT dla dokonania uszczupień kosztem Skarbu Państwa posługują się aktualnie innym asortymentem towarów, w tym nisko przetworzonymi produktami stalowymi, jakimi są np. pręty zbrojeniowe. W kolejnych latach oszuści podatkowi do kontynuowania swojego procederu wykorzystali elektronikę (tablety, telefony, komputery). W związku z czym Ministerstwo Finansów włączyło z dniem 1 lipca 2015 r. towary te do towarów objętych mechanizmem odwrotnego obciążenia VAT. Mechanizm przestępstwa, tyle że dokonywanego z wykorzystaniem obrotu innym towarem, co do którego istnieją typowe zasady płatności podatku, pozostał bez zmian. Cechy towarów wykorzystywanych w przestępczym mechanizmie pozostały w zasadzie identyczne.

Należy więc ocenić, czy objęcie kolejnych towarów mechanizmem odwrotnego obciążenia VAT istotnie jest efektywne w zwalczaniu luki podatkowej.

3. Efektywność mechanizmu odwrotnego obciążenia w VAT w zwalczaniu luki podatkowej

3.1. Mechanizm odwrotnego obciążenia w VAT

Mechanizm odwróconego obciążenia jest jedną z metod przeciwdziałania w danym obszarze oszustom podatkowym typu „znikający podatnik”, dlatego

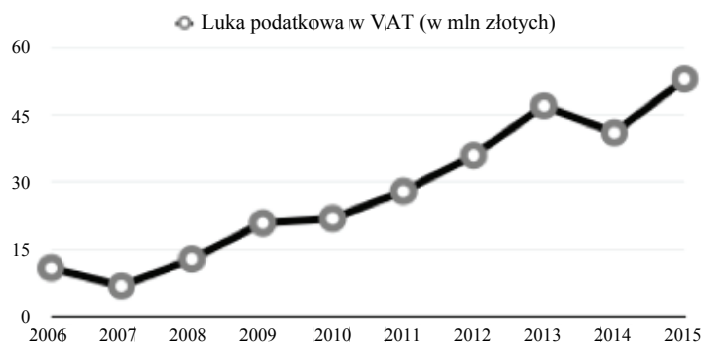
wprowadza się go w obszarach, które są szczególnie na nie podatne. Ma za zadanie eliminować przypadki uchylania się od zapłaty podatku do urzędu skarbowego przez dostawców towarów i usług, którzy dysponowali kwotą VAT zawartą w cenie dostarczanych towarów lub świadczonych usług. Ponieważ nabywca ma prawo do odliczenia podatku naliczonego, Skarb Państwa był w efekcie zmuszony finansować zwrot podatku naliczonego (bezpośrednio lub przez system odliczeń), którego nigdy nie otrzymał w postaci podatku należnego [Sachs, Namysłowski (red.), 2008]. Oszustwa nie tylko uderzają w budżet państwa, ale także zakłócają uczciwą konkurencję, umożliwiając sprzedaż towarów i usług po zaniżonych cenach, wynikających z unikania opodatkowania VAT. Oszustwa polegają na naliczaniu VAT na jednym z etapów obrotu i celowym nieuiszczaniu go w sytuacji, gdy nabywca dokonuje jego odliczenia. Dzięki temu towary i usługi oferowane przez sprzedawcę mogą być „tańsze” o kwoty odpowiadające podatkowi, którego nie zamierza on odprowadzić. Przeniesienie obowiązku zapłaty na nabywcę eliminuje takie zagrożenie – nabywca jest obowiązany do naliczenia podatku i równocześnie uprawniony do jego odliczenia, więc czynność rozliczenia tego podatku odbywa się w sposób neutralny dla budżetu [Rogowska-Rajda i Tratkiewicz, 2014].

W polskich realiach odwrócone obciążenie w transakcjach krajowych zostało wprowadzone dnia 1 kwietnia 2011 r. [Ustawa o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług..., 2011]. Dotyczyło wyłącznie transakcji, których przedmiotem był złom i przenoszenie uprawnień do emisji gazów cieplarnianych [Ustawa o systemie handlu uprawnieniami do emisji gazów cieplarnianych, 2011]. Pozytywny efekt ponad dwuletniego okresu obowiązywania tej zasady dla obrotu złomem był jedną z przyczyn kolejnego rozszerzenia listy towarów rozliczanych w systemie *reverse charge*. Z dniem 1 października 2013 r. załącznik nr 11 ustawy został powiększony o 30 dodatkowych grup towarowych, w tym o istotną grupę wyrobów stalowych, wśród których dominującą pozycję zajmowały pręty stalowe [Ustawa o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług..., 2013]. Z dniem 1 lipca 2015 ustawodawca do grupy towarów dołączył towary z kategorii stali, złota, telefonów komórkowych, komputerów przenośnych, konsol do gier, nieobrobionych plastycznie metali nieżelaznych [Ustawa o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług..., 2015].

3.2. Zmniejszenie luki podatkowej w VAT dzięki zastosowaniu przez ustawodawcę mechanizmu odwrotnego obciążenia w VAT

Dokonując oceny efektywności mechanizmu odwrotnego obciążenia VAT w skutecznym zmniejszaniu luki podatkowej w VAT należy zbadać trend spad-

ku/wzrostu luki podatkowej przedstawiony na rys. 4. Dokonując analizy wykresu należy mieć na względzie, iż poszczególne grupy towarów objęte mechanizmem odwrotnego obciążenia VAT zostały przez ustawodawcę wprowadzone jako narzędzie mające na celu zmniejszać lukę podatkową w VAT w latach 2011, następną grupą w roku 2013 oraz ostatnią w 2015 r.



Rys. 4. Szacowana luka podatkowa w VAT w Polsce w latach 2006-2015 (mln zł)

Źródło: Na podstawie [Izba Gospodarcza Metali Niezależnych i Recyklingu, 2012, s. 5].

Dokonując więc analizy wielkości luki podatkowej oraz wprowadzonego mechanizmu odwrotnego obciążenia VAT, należy kategorycznie stwierdzić, iż nie jest on efektywny w zmniejszaniu luki podatkowej VAT. Pierwszy mechanizm odwrotnego obciążenia został wprowadzony w 2011 r., a powyższy wykres w wyraźny sposób pokazuje nam wzrost luki podatkowej z 27 800 (mln złotych) w 2011 r. do 36 450 (mln złotych) w 2012 r. Mimo tej tendencji ustawodawca w roku 2013 obejmuje następną grupę towarów odwrotnym obciążeniem. Tym razem można by odnieść wrażenie, iż z efektywnym skutkiem, ponieważ luka podatkowa w 2013 r. wynosiła 46 800 (mln zł), a w roku 2014 spadła do 41 000 (mln zł), a więc odnotowujemy spadek. Jest on jednak tylko pozorny, ponieważ według szacunków luka za rok 2015 ma wynosić, aż 53 000 (mln zł).

Tendencja wzrostowa w luce podatkowej w 2015 r. pokazuje, iż mechanizm odwrotnego obciążenia VAT jest nieskuteczny w zmniejszaniu luki podatkowej z tego podatku. Mechanizm ten jedynie doprowadza do tego, iż oszuści podatkowi zmieniają grupę towarów uczestniczących w karuzeli VAT. Kategorycznie należy stwierdzić, iż ustawodawca nie bierze pod uwagę, iż w wyłudzeniach VAT z użyciem karuzeli VAT może być użyty tak naprawdę każdy towar, a dla zorganizowanych grup przestępczych dokonujących w ten sposób wyłudzenia podatku z budżetu państwa nie ma tak na prawdę znaczenia, jakim towarem będą handlować. Dlatego błyskawicznie przenoszą się do innej branży. Uczciwi

zaś przedsiębiorcy muszą, badając wpływ odwróconego obciążenia na finanse przedsiębiorstw mieć na uwadze koszty administracyjne związane z rozliczaniem według tej metody podatku. Koszty te, w porównaniu do kosztów ponoszonych w rozliczeniach według zasad ogólnych, są większe nie tylko ze względu na konieczność dostosowania systemów informatycznych wspierających rozliczenia podatnika i przeszkolenia pracowników w tym zakresie, ale także ze względu na konieczność wyższych bieżących nakładów na obsługę tych rozliczeń, zwłaszcza prawidłową weryfikację statusu kontrahenta, jak również terminów płatności w obrocie gospodarczym. Czynniki te mają negatywny wpływ na finanse przedsiębiorstwa.

Podsumowanie

Rozwiązania dążące do wprowadzenia odwróconego poboru VAT okazują się nieskuteczne zarówno ze względu na dotychczasowo zbyt wolne jego wprowadzanie do systemu prawnego oraz na fakt, iż np. zmiana legislacyjna dotycząca poboru podatku od transakcji związanych ze złomem była nie dość precyzyjna i była obchodzona przez przestępców. Wreszcie odwrotne obciążenie ma mieć charakter wyjątku, odstępstwa od ogólnej zasady funkcjonowania systemu VAT. Wprowadzenie odwrotnego obciążenia we wszystkich transakcjach, jeśli byłoby możliwe, zmieniłoby charakter VAT z podatku od wartości dodanej na podatek od sprzedaży do końcowego nabywcy. Niezależnie od zasadności tego pomysłu brak w Unii Europejskiej woli politycznej, by wprowadzić ogólnie obowiązujący mechanizm odwrotnego obciążenia [House of Lords, 2006-2007]. W dniu 31 lipca 2012 r. Komisja Europejska sformułowała propozycję Mechanizmu Szybkiej Reakcji na występowanie oszustw w VAT [Dyrektywa Rady, 2012] przewidującego m.in. przyspieszony proces przyznawania zezwoleń na wprowadzanie mechanizmu odwrotnego poboru VAT. Przedstawiciel Ministerstwa Finansów potwierdził, iż Polska udzieli poparcia dla przedstawionych przez Komisję projektów [*Rząd idzie na wojnę...*, 2013]. Inicjatywa ta została poparta i w jej wyniku katalog towarów objętych odwrotnym obciążeniem został rozszerzony o kolejne towary w latach 2013 oraz 2015. Mimo tego jak pokazują badania luki podatkowej nie przyniosło to efektu w postaci zmniejszenia luki podatkowej w VAT.

Dla poprawy efektywności konieczne są rozwiązania legislacyjne dotyczące systemowego sposobu organizacji poboru VAT, wartym rozważania jest w szczególności ujednoczenie stawek VAT w całej Unii Europejskiej, co uniemożliwi wyłudzenie nienależnych zwrotów przez oszustów karuzelowych. Jednak do wprowadzenia tego rozwiązania konieczna jest pełna zgoda i współpraca wszystkich krajów członkowskich.

Literatura

- Decyzja Komisji z dnia 24 lipca 1998 r. w sprawie postępowania w przypadkach nadużyć finansowych w zakresie VAT (rozbieżności między teoretycznymi wpływami z VAT i rzeczywistymi wpływami z VAT) dla celów zbiorczej rachunkowości narodowo-gospodarczej (98/527/WE).
- Duży J. (2013), *Cechy obrotu sprzyjające popełnianiu omawianych przestępstw* [w:] *Zorganizowana przestępczość podatkowa w Polsce. Zwalczanie przestępczego nadużycia mechanizmów podatków VAT i akcyzowego*, LEX.
- Dyrektywa Rady (2012), *Komisja Europejska, COM (2012) 428 wersja ostateczna*, Bruksela, 31 lipca.
- House of Lords (2006-2007), *Stopping the Carousel: Missing Trader Fraud in the EU*, European Union Committee 20th Report of Session.
- Institute for Financial Policy (2012), *The Ministry of Finance of the Slovak Republic*, Bratislava.
- Izba Gospodarcza Metali Niezależnych i Recylingu (2012), *Luka podatkowa w podatku od towarów i usług*, Raport, Warszawa.
- Komisja Europejska (2012a), *Study to Quantify and Analyse the VAT Gap in the EU-27 Member States*, TAXUD/2012/DE/316.
- Komisja Europejska (2012b), *Update Report to the Study to Quantify and Analyse the VAT Gap I the EU-27 Member States*, TAXUD/2012/DE/321.
- Specjalna Komisja Izby Lordów ds. Unii Europejskiej, 17 kwietnia 2007.
- Maruchin W. (2010), *System podatkowy*, Wizja Press & IT, Warszawa.
- Mastalski R. (2011) [w:] R. Mastalski i E. Fojcik-Mastalska (red.), *Prawo finansowe*, LEX, Warszawa.
- NIK (2014), *Zwalczanie oszustw w podatku od towarów i usług*, Raport, 31 marca, Warszawa.
- Pabiański T., Śliż W. (2007), *Zorganizowane działania przestępcze wykorzystujące mechanizmy konstrukcyjne podatku VAT*, „Przegląd Podatkowy”, nr 1.
- PwC (2013), *Straty Skarbu Państwa w VAT*, Raport, maj, Warszawa.
- Specjalna Komisja Izby Lordów ds. Unii Europejskiej, 17 kwietnia 2007.
- Rogowska-Rajda B., Tratkiewicz T. (2014), *Skutki odwrotnego obciążenia podatkiem od towarów i usług w finansach przedsiębiorstwa*, Zeszyty Naukowe WSB, nr 1, Poznań.
- Rząd idzie na wojnę z mafią* (2013), „Puls Biznesu” 4 kwietnia.
- Sachs K., Namysłowski R., red. (2008), *Dyrektywa VAT*, Wolters Kluwers Polska, Warszawa.
- Update Report to the Study to Quantify and Analyse the VAT Gap in the EU-27 Member States (2013).
- Ustawa z dnia 9 kwietnia 2015 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy Prawo zamówień publicznych, Dz.U. 2015 poz. 605.

Ustawa z dnia 26 lipca 2013 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. 2013, poz. 1027.

Ustawa z dnia 28 kwietnia 2011 r. o systemie handlu uprawnieniami do emisji gazów cieplarnianych, Dz.U. Nr 122, poz. 65.

Ustawa z dnia 18 marca 2011 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy Prawo o miarach, Dz.U. Nr 64, poz. 332.

Zawłocki R., red. (2011), *Przestępstwa przeciwko mieniu i gospodarcze*, System Prawa Karnego, t. 9, C.H. Beck, Warszawa.

[www 1] http://www.gmabg.org/upl_doc/no%2003%20cresseneneuil%20olaf%20vat%20presentation%20en%20%20sofia%2011%2008.pdf (dostęp: 23.06.2015).

[www 2] http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/tax_fraud_evasion/a_huge_problem/index_en.html (dostęp: 23.06.2015).

[www 3] <http://www.money.pl/gospodarka/wiadomości/artykul/podatek-vat-ministerstwo-finansow-bedzie,110,0,1699182.html> (dostęp: 16.10.2015).

THE MECHANISM OF REVERSE CHARGE TAX ON GOODS AND SERVICES AS AN INEFFECTIVE TOOL IN REDUCING THE TAX GAP IN VAT

Summary: There is no doubt, however, that the formation and size of the tax gap is affected by the taxpayers activities aiming at hiding transactions from which tax should be paid. Tax evasion occupies a special position among such operations, which include actions aimed at achieving material gains VAT frauds, are a growing problem which implicates far-reaching, negative consequences for the budgets of the Member States of the EU, fair competition, consumer protection, trade. Poland, in combating the tax gap in VAT, introduced the reverse charge mechanism. However, research show that it is an ineffective tool for reducing the tax gap.

Keywords: tax gap, reverse charge, VAT carouse.