
Luka podatkowa w VAT – jak to zwalczać?

styczeń 2014 roku



Warszawa, dnia 14 stycznia 2014 r.

Ref: TKS/JT/SP/RP/MR

Szanowni Państwo,

Luka podatkowa w VAT – jak to zwalczać? – Raport PwC

Przedstawiamy przygotowany na zlecenie Fundacji Instytutu Studiów Strukturalnych raport PricewaterhouseCoopers Sp. z o.o. („**PwC**”) zawierający analizę rozwiązań funkcjonujących obecnie w zakresie zwalczania luki podatkowej, a także propozycje nowych rozwiązań stosowanych w celu **zmniejszenia skali nadużyć w podatku od towarów i usług**, z uwzględnieniem rozwiązań motywujących pracowników administracji podatkowej i skarbowej.

Niniejszy dokument jest kontynuacją raportu przygotowanego przez PwC w maju 2013 r. we współpracy z Fundacją Naukową - Instytut Badań Strukturalnych „*Straty Skarbu Państwa w VAT*”, poświęconego problematyce nadużyć podatkowych w podatku od towarów i usług oraz występowania tzw. luki podatkowej, której rozmiar oszacowano na kwotę **od 36,5 do 58,5 mld złotych dla samego podatku VAT**¹. Za główną przyczynę występowania luki podatkowej w VAT uznano oszustwa związane z wyłudzeniem podatku, dlatego też niniejszy raport poświęcony został działaniom, zmierzającym do zmniejszenia skali oszustw, w szczególności poprzez wdrożenie rozwiązań mających na celu wykrywanie nieprawidłowości oraz rozwiązań wspierających prewencję w zakresie oszustw podatkowych w VAT.

W naszej ocenie, rozwiązania koncepcyjne przedstawione w niniejszym dokumencie mogą przyczynić się do zwiększenia efektywności administracji w zakresie zwalczania nadużyć podatkowych i stopniowego zmniejszania luki podatkowej, opisanej we wspomnianym raporcie PwC „*Straty Skarbu Państwa w VAT*”.

Oprócz przykładów rozwiązań dotyczących sposobów oceny organów oraz ich pracowników proponujemy także inne zmiany systemowe, mające na celu zwalczanie luki w podatku VAT.

Niniejszy raport ma służyć kontynuacji dyskusji publicznej na temat możliwych sposobów zwalczania luki podatkowej.

¹ Por. *Straty Skarbu Państwa w VAT*, maj 2013 r.

Raport składa się z 5 części:

- 1.** wprowadzenia, określającego cel sporządzenia raportu,
- 2.** analizy obowiązujących rozwiązań w zakresie oceny efektywności administracji skarbowej i podatkowej, ze szczególnym uwzględnieniem zwalczania przestępczości podatkowej, która w znacznym stopniu kształtuje rozmiary luki podatkowej w VAT,
- 3.** analizy rozwiązań funkcjonujących w innych państwach,
- 4.** propozycji wdrożenia nowych rozwiązań, które mogą potencjalnie zwiększyć
- 5.** efektywność funkcjonowania administracji podatkowej w zakresie zwalczania wyłudzeń VAT,
- 6.** podsumowania raportu.

1. Wprowadzenie

Celem sporządzenia raportu było dokonanie analizy obecnie funkcjonujących sposobów zwalczania luki podatkowej w VAT w Polsce, w tym poprzez działania administracji podatkowej i skarbowej, a także przedstawienie innych rozwiązań koncepcyjnych w zakresie zwalczania luki podatkowej w podatku VAT na świecie.

Celem raportu jest także przedstawienie danych oraz wynikających z nich wniosków, które mogą posłużyć za przyczynek do debaty publicznej w zakresie usprawnienia działania administracji podatkowej i skarbowej poprzez rewizję procesu oceny jej pracowników i rozważenie wdrożenia nowych rozwiązań w powyższym zakresie.

Przed przystąpieniem do analizy rozwiązań mających na celu zmniejszenie skali nieprawidłowości składających się wspólnie na lukę podatkową należy zdefiniować samo pojęcie tej luki. *Lukę podatkową definiuje się jako różnicę pomiędzy wpływami z podatków, które powinny zostać teoretycznie osiągnięte oraz kwotą wpływów faktycznie uzyskanych.*

Z powyższym rozumieniem luki podatkowej spójne są definicje proponowane przez administracje podatkowe różnych krajów. Przykładowo, zgodnie ze stanowiskiem amerykańskiej administracji podatkowej:

„przez lukę podatkową rozumie się wysokość zobowiązań podatkowych podatników, które nie zostają na czas uregulowane”².

Zgodnie z definicją luki podatkowej proponowanej przez słowacką administrację podatkową:

„luka podatkowa stanowi różnicę pomiędzy podatkiem rzeczywiście zapłaconym i podatkiem, który powinien być zapłacony, jeśli wszystkie osoby fizyczne i prawne zadeklarowały swoje czynności i transakcje we właściwy sposób, w zgodzie z literą prawa i intencją prawodawcy (ducha praw). Luka podatkowa jest kalkulowana po uwzględnieniu kosztów kontroli podatkowej przez administrację podatkową.”³

Istnienie oraz rozmiary luki podatkowej, uzależnione są od szeregu czynników, wśród których wymienia się w szczególności:

- działania podatników skierowane wyłącznie na obniżenie wysokości zobowiązania podatkowego za pomocą legalnych środków prawnych poprzez stosowanie optymalizacji podatkowych,
- trudności związane z dokonaniem samowymiaru wynikające z zawłości przepisów podatkowych,

² „The tax gap is defined as the amount of tax liability faced by taxpayers that is not paid on time.” (dokument publ.: <http://www.irs.gov/uac/The-Tax-Gap>)

³ „The estimate of the value added tax revenue loss” (dokument publ.: http://www.finance.gov.sk/en/Components/CategoryDocuments/s_LoadDocument.aspx?categoryId=614&documentId=426)

- błędy w samowymiarze podatku niewychwycone przez aparat skarbowy,
- podatek nieodprowadzony w wyniku upadłości podatników VAT,
- brak wydajności aparatu skarbowego w kontroli i poborze należnych podatków, które zostały ujawnione aparatowi skarbowemu.

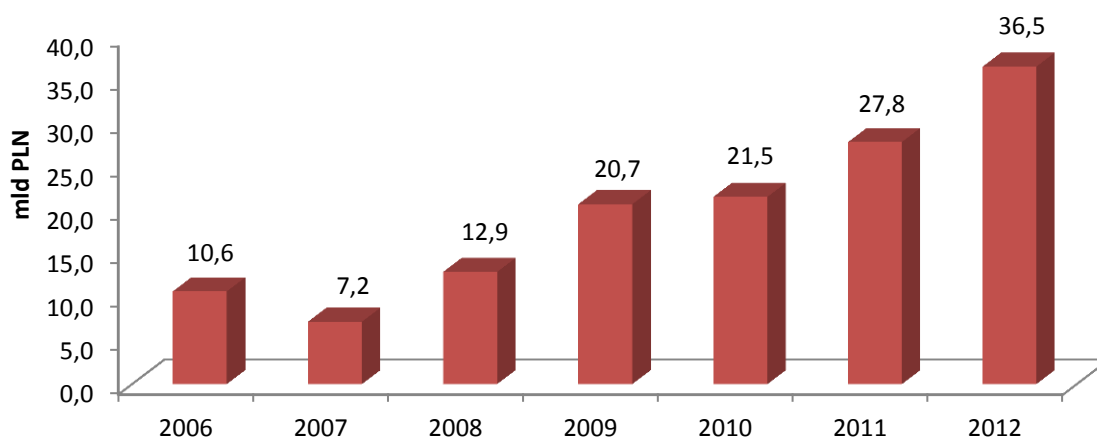
Poza powyższymi czynnikami niezwykle istotny wpływ na kształtowanie luki podatkowej mają przede wszystkim:

- **szara strefa**, czyli działalność gospodarcza nieujawniona organom państwa w celu uchylecia się od obciążeń podatkowych,
- **oszustwa podatkowe**, czyli działalność *stricto* kryminalna bezpośrednio ukierunkowana na wyłudzenie korzyści majątkowych poprzez nadużywanie elementów konstrukcyjnych podatku VAT.

Niniejszy dokument poświęcony zostanie ostatnim z wymienionych czynników wpływających na rozmiary luki podatkowej w VAT, czyli możliwości poprawy efektywności działania administracji podatkowej w zakresie zwalczania celowych nadużyć podatkowych.

W naszej ocenie konsekwencją efektywniejszej weryfikacji pracy administracji może być usprawnienie jej działania, w szczególności w zakresie **poprawy rzeczywistych wpływów budżetowych**, w wyniku czego zmniejszona mogłaby zostać luka podatkowa, której wartość szacowana jest obecnie na kwotę od **36,5 do 58,5 mld złotych** dla samego podatku VAT. Bardziej istotne od dokładnych rozmiarów szacowanej kwoty jest tempo wzrostu luki, która w założeniu minimalnym wzrosła w latach **2006 – 2012 z 10,6 mld do 36,5 mld złotych** (odpowiednio **od 25,2 mld do 58,5 mld złotych** w założeniu maksymalnym). Drastyczny wzrost luki podatkowej na przestrzeni ostatnich lat został zobrazowany na poniższym wykresie.

Luka podatkowa w VAT w Polsce



Fakt przyrostu luki w podatku VAT zaskakuje w szczególności ze względu na odnotowany w ostatnich latach wzrost poziomu PKB oraz konsumpcji, który powinien skutkować znaczącym zwiększeniem wpływów budżetu państwa z tytułu podatków, w tym w szczególności z tytułu podatku VAT.

W kontekście powyższych nieprawidłowości należy postawić pytanie, czy za jedną spośród wielu przyczyn istnienia luki podatkowej w tak dużym rozmiarze można uznać:

- fakt niewłaściwego motywowania urzędników administracji podatkowej i skarbowej odpowiedzialnych za przeprowadzanie czynności kontrolnych do skutecznego i rzetelnego wykonywania powierzonych im zadań,
- brak specjalizacji urzędników,
- brak odpowiedniego wsparcia technologicznego,
- brak ścisłej współpracy pomiędzy jednostkami administracji podatkowej i skarbowej oraz organami ścigania, czy prokuraturą.

Usprawnienie funkcjonowania administracji podatkowej i skarbowej, może w naszej ocenie nastąpić przykładowo poprzez:

- ustalenie wskaźników efektywności ukierunkowanych na zwalczanie nadużyć, może w naszej ocenie być jednym ze skutecznych sposobów zmniejszania rozmiarów luki podatkowej,
- stworzenie jednostek odpowiedzialnych za zwalczanie nadużyć, składających się z osób odpowiednio przeszkolonych osób zatrudnionych w różnych instytucjach, jak urzędy skarbowe czy urzędy kontroli skarbowej, czy
- usprawnienie przepływu informacji w ramach administracji podatkowej i skarbowej.

Zamierzeniem autorów raportu nie jest krytyka istniejących rozwiązań, a jedynie wskazanie negatywnych konsekwencji, które mogą mieć związek z ich stosowaniem.

Naszym celem nie jest również przedstawienie kompletnych rozwiązań dla problemów i zagadnień poruszanych w raporcie, a jedynie zwrócenie uwagi na konstrukcję funkcjonującego obecnie systemu oceny organów, a także pracowników administracji podatkowej i skarbowej oraz wskazanie możliwych kierunków zmian, których wdrożenie może zostać rozważone przez administrację podatkową i skarbową, celem usprawnienia ich funkcjonowania.

Zaznaczamy, że zależy nam na ochronie uczciwego biznesu, stającego się często ofiarą działania oszustów podatkowych. Należy wskazać, że oszustwa podatkowe są tak samo szkodliwe dla podmiotów prowadzących rzetelnie działalność gospodarczą, jak dla finansów publicznych. Organy podatkowe nierzadko kwestionują rozliczenia podatkowe uczciwych przedsiębiorców, którzy padli ofiarą handlu z osobami dopuszczającymi się oszustw podatkowych. Ponadto, przestępczość podatkowa zaburza zdrową konkurencję na rynkach, na których występują powyższe nadużycia.

2. Analiza obowiązujących rozwiązań

Przedstawiona poniżej analiza obowiązujących zasad funkcjonowania administracji podatkowej i skarbowej ma na celu pokazanie głównych założeń funkcjonowania tej administracji, a także sposobów weryfikacji prowadzonych przez nią działań oraz oceny poszczególnych organów i urzędników. Analiza ta stanowi punkt wyjścia dla propozycji zmian systemowych, które mogą przyczynić się do zmniejszenia luki podatkowej w podatku VAT.

2.1. Zagadnienia wstępne – struktura administracji podatkowej i skarbowej, oddziaływania i zależności pomiędzy organami

Przed przystąpieniem do analizy rozwiązań funkcjonujących w zakresie oceny organów i pracowników administracji podatkowej należy zwrócić uwagę na strukturę tych administracji oraz ich zasadnicze cele, w kontekście których powinna być dokonywana ocena efektywności jej funkcjonowania.

Polską *administrację podatkową* tworzą:

- *Minister Finansów*, do którego podstawowych zadań należy sprawowanie ogólnego nadzoru nad administracją podatkową, a także organizacja poboru podatków i innych należności budżetowych,
- *Dyrektorzy Izb Skarbowych*, którzy odpowiedzialni są w szczególności za nadzór nad urzędami skarbowymi, rozstrzyganie w drugiej instancji spraw należących w pierwszej instancji do urzędów skarbowych, rozpatrywanie odwołań od decyzji dyrektorów urzędów kontroli skarbowej,
- *Naczelnicy Urzędów Skarbowych*, których zadaniem jest m.in. ustalanie, określanie i pobór podatków oraz niepodatkowych należności budżetowych, jak również innych należności, na podstawie odrębnych przepisów, prowadzenie ewidencji podatników oraz aktualizacja danych o podatnikach, wykonywanie kontroli podatkowej oraz egzekucji administracyjnej należności pieniężnych.

Struktura administracji skarbowej przedstawia się następująco:

- *Minister Finansów*, będący naczelnym organem kontroli skarbowej i sprawujący ogólny nadzór nad funkcjonowaniem administracji skarbowej,
- *Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej* będący organem wyższego stopnia nad dyrektorami urzędów kontroli skarbowej, do którego kompetencji należy w szczególności określanie zadań urzędów kontroli skarbowej oraz sprawowanie kontroli wewnętrznej funkcjonowania urzędów kontroli skarbowej,
- *Dyrektorzy urzędów kontroli skarbowej*, którzy kierują pracą urzędów kontroli skarbowej oraz są przełożonymi pracowników tych jednostek.

Z przedstawionej powyżej, uproszczonej dla celów niniejszego raportu charakterystyki struktury organizacyjnej administracji podatkowej i skarbowej wynika, iż cechuje się ona

hierarchicznością. Ogólny nadzór nad działalnością administracji podatkowej oraz administracji skarbowej sprawowany jest przez Ministra Finansów, natomiast bezpośredni nadzór nad działaniem organów niższego szczebla sprawowany jest przez organy w stosunku do nich nadrzędne.

Powyższy model struktury organizacyjnej daje możliwość kompleksowej oceny działalności i efektywności organów niższego stopnia przez organy wyższego stopnia oraz stałego monitorowania efektywności funkcjonowania tych organów oraz w razie potrzeby, podjęcia działań zmierzających do jej poprawy. Wszelkie zmiany w ramach administracji podatkowej i skarbowej powinny być dokonywane z uwzględnieniem przedstawionej powyżej struktury.

2.2. Zasady oceny efektywności administracji podatkowej w zakresie zwalczania nieprawidłowości w rozliczeniach podatników

Podstawowe zasady oceny wszystkich pracowników organów podatkowych i skarbowych zatrudnionych na stanowiskach urzędniczych, co do zasady będących przedstawicielami korpusu służby cywilnej, regulują:

- ustawa z dnia 21 listopada 2008 r. o służbie cywilnej⁴,
- ustawa z dnia 16 września 1982 r. o pracownikach urzędów państwowych⁵,
- rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 8 maja 2009 r. w sprawie warunków i sposobu przeprowadzania ocen okresowych członków korpusu służby cywilnej⁶.

Ocena pracowników opiera się na analizie realizacji całokształtu powierzonych im zadań. W przypadku oceny dyrektorów i wicedyrektorów izb skarbowych oraz naczelników urzędów skarbowych, prawidłowa realizacja zadań oceniana jest w szczególności w oparciu o następujące kryteria⁷:

- właściwa jakość pracy i obsługi podatnika,
- sprawne zarządzanie izbą skarbową i podległymi urzędami skarbowymi,
- kreowanie właściwego wizerunku organów podatkowych,
- zaangażowanie w rozwiązywanie problemów merytorycznych i organizacyjnych administracji podległej Ministrowi Finansów.

W oparciu o wskazane powyżej wskaźniki, dokonuje się okresowej oceny pracowników organów administracji podatkowej i dystrybucji nagród. W odniesieniu do inspektorów kontroli skarbowej ocena pracy przeprowadzana jest dodatkowo na podstawie postanowień:

- ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej⁸,

⁴ Dz.U. Nr 227, poz. 1505 ze zm.

⁵ T.j. Dz. U. z 2013 r., poz. 269

⁶ Dz. U. Nr 74, poz. 633

⁷ Źródło: Odpowiedź na zapytanie prasowe uzyskana z Ministerstwa Finansów w dniu 6 listopada 2013 r.

⁸ T.j. Dz. U. z 2011 r. Nr 41, poz. 214 ze zm. (dalej: „ustawa o kontroli skarbowej”).

- decyzji nr 05/2011 Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej z dnia 22 grudnia 2011 r. w sprawie zasad i kryteriów dokonywania ocen kwalifikacyjnych inspektorów kontroli skarbowej zatrudnionych w urzędach kontroli skarbowej oraz komórkach organizacyjnych Ministerstwa Finansów, o których mowa w art. 10 ust. 3 ustawy o kontroli skarbowej.

Ocena jednostek organizacyjnych kontroli skarbowej odbywa się w trybie i na zasadach ustalonych przez Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej. Istotne znaczenie dla oceny pracowników i organów kontroli skarbowej mają⁹:

- **kwoty ustaleń należności podatkowych**, od których nie wniesiono odwołań, kwoty ustaleń utrzymane w mocy w toku postępowania odwoławczego oraz kwoty ustaleń wynikające z korekt deklaracji dokonanych przez podatników w wyniku podjęcia czynności kontrolnych,
- **stwierdzone w toku kontroli nieprawidłowości w wydatkowaniu środków publicznych**, w tym przykładowo otrzymanych dotacji i subwencji oraz innych należności budżetu państwa lub państwowych funduszy celowych,
- **kwoty wpłat** będące następstwem wydanych decyzji lub złożonych korekt deklaracji,
- w zakresie stosowania przepisów ustawy z dnia 10 września 1999 r. - Kodeks karny skarbowy¹⁰, badane są **efekty pracy komórek postępowań przygotowawczych**.

Szczegółowe kryteria oceny efektywności pracowników

Istnieją również szczegółowe kryteria oceny efektywności pracowników administracji podatkowej i skarbowej. Przykładowo, są to wskaźniki zawarte w załączniku nr 2 do decyzji Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej nr 5/2011 z dnia 22 grudnia 2011 r.

W powyższym dokumencie wskazano zarówno mierniki o charakterze konkretnym, które mają charakter mierzalny i określone zostały jako „kryteria I stopnia”, jak i kryteria o charakterze ogólnym, mające na celu umożliwienie generalnej oceny kompetencji pracowników. Mierniki te zostały określone jako „kryteria II stopnia”.

Kryteria I stopnia zostały podzielone tematycznie, z uwzględnieniem zadań wykonywanych przez danego pracownika aparatu skarbowego. Wśród kryteriów I stopnia wyróżniono wskaźniki dotyczące:

- prowadzenia postępowań przygotowawczych,
- wykonania czynności kontrolnych w ramach podatkowych postępowań kontrolnych,
- wykonania czynności kontrolnych w ramach postępowań kontrolnych dotyczących środków publicznych,
- prowadzenia postępowań mandatowych.

⁹ Źródło: Odpowiedź na zapytanie prasowe, uzyskana z Ministerstwa Finansów w dniu 6 listopada 2013 r.

¹⁰ T.j. Dz. U. z 2013 r., poz. 186 ze zm. (dalej: „Kodeks karny skarbowy”).

Charakterystyka poszczególnych **kryteriów I stopnia** została przedstawiona poniżej:

- **Ocena efektywności prowadzenia postępowań przygotowawczych:** w toku oceny uwagę zwraca się w szczególności na kwoty należności publicznoprawnych wynikające z działań podjętych przez finansowe organy postępowania przygotowawczego, kwoty orzeczonych kar grzywny, czy ilość skazanych oraz osób, które dobrowolnie poddały się odpowiedzialności.
- **Ocena efektywności prowadzenia postępowań mandatowych:** ocenie podlega liczba nałożonych mandatów oraz wartość mandatów faktycznie uiszczonych.
- **Ocena wykonania czynności kontrolnych w ramach podatkowych postępowań kontrolnych:** wskaźnik efektywności wykonania czynności kontrolnych ma kluczowe znaczenie w kontekście oceny inspektorów kontroli skarbowej odpowiedzialnych za przeprowadzenie tych czynności. Obecnie, oceniając pracę inspektorów kontroli skarbowej, bierze się pod uwagę takie czynniki, jak:
 - ilość zakończonych postępowań kontrolnych oraz postępowań zakończonych wydaniem decyzji lub złożeniem korekty deklaracji,
 - kwoty ustaleń dokonanych w ramach postępowań,
 - kwoty wpłat wynikających z decyzji wydanych w zakończonych postępowaniach kontrolnych oraz z deklaracji korygujących złożonych w toku prowadzonych postępowań kontrolnych.

Jak wynika z informacji uzyskanych od Ministerstwa Finansów¹¹, wysokość ustaleń dokonanych przez inspektorów kontroli skarbowej jest jednym z najistotniejszych wskaźników efektywności ich pracy. Dla oceny pracy inspektorów kluczowe znaczenie mają w szczególności kwoty wynikające z:

- ustaleń dotyczących podatków, wynikające z decyzji wydanych w zakończonych postępowaniach kontrolnych,
 - ustaleń dotyczących podatków, nieobjęte odwołaniami od decyzji,
 - ustaleń dotyczących podatków wynikających z deklaracji korygujących złożonych w toku postępowań kontrolnych,
 - ustaleń dotyczących podatków, utrzymane w postępowaniach odwoławczych i sądowych,
- **Ocena wykonania czynności kontrolnych w ramach postępowań kontrolnych dotyczących środków publicznych:** ocena efektywności inspektorów kontroli skarbowej w zakresie działań podejmowanych przez nich w związku z kontrolami dotyczącymi zasadności przyznawania oraz prawidłowego wydatkowania środków publicznych oparta jest na kryteriach zbliżonych do mierników stosowanych w przypadku oceny działań związanych z postępowaniami kontrolnymi dotyczącymi należności podatkowych. Pod uwagę bierze się w tym wypadku w szczególności kwotę środków, które w toku kontroli uznano za przyznane nienależnie, kwotę środków zwróconych przez beneficjenta w

¹¹ Źródło: Odpowiedź na zapytanie prasowe uzyskana z Ministerstwa Finansów w dniu 6 listopada 2013 r.

wyniku podjętych działań kontrolnych, czy wykryte przez inspektorów naruszenia dyscypliny finansów publicznych.

Kryteria II stopnia zostały scharakteryzowane w sposób następujący:

- **Wiedza i umiejętność jej wykorzystania:** ocenie podlega wiedza specjalistyczna umożliwiająca sprawne i skuteczne wykonywanie czynności kontrolnych oraz prowadzenie postępowań przygotowawczych, jak również umiejętność praktycznego zastosowania przepisów prawa do oceny stanów faktycznych będących przedmiotem kontroli. Ponadto ocenie podlega wykorzystanie orzecznictwa sądowego oraz administracyjnego w procesie decyzyjnym oraz stopień wykorzystania możliwości współdziałania ze specjalistami z innych dziedzin.
- **Podejmowanie decyzji i odpowiedzialność:** ocenie podlega umiejętność podejmowania decyzji w sposób obiektywny, po rozpoznaniu wszelkich aspektów sprawy w takim zakresie, jaki umożliwia wydanie właściwego rozstrzygnięcia. Ponadto, pod uwagę bierze się stopień uwzględnienia ryzyka w procesie decyzyjnym oraz przejmowanie odpowiedzialności za dokonane błędy i podejmowanie właściwych działań naprawczych.
- **Rzetelność i terminowość:** oceniana jest wnikliwość działania kontrolujących oraz dbałość o przestrzeganie terminów wynikających zarówno z przepisów prawa, jak i z zaleceń przełożonych. Ponadto, badaniu podlega szybkość wykonywania powierzonych zadań (brak zbędnej zwłoki) i umiejętność komunikowania przełożonym trudności napotkanych w toku podejmowanych czynności.
- **Organizacja pracy i zarządzanie zasobami:** badana jest umiejętność właściwej organizacji zarówno pracy własnej, jak i działań podejmowanych zespołowo, w szczególności pod kątem kosztów oraz jakości realizacji zadań.

Wpływ na dobór kryteriów oceny pracowników administracji podatkowej i skarbowej, w tym w szczególności Naczelników Izb Skarbowych, Dyrektorów Urzędu Kontroli Skarbowej oraz Dyrektorów Izb Skarbowych, mają również sporządzane corocznie przez Ministerstwo Finansów plany działalności jednostek podległych tym organom oraz ich zadania na dany rok.

Na podstawie tych dokumentów lokalnie tworzone są odpowiadające im plany działalności poszczególnych jednostek, mające formę skonkretyzowanych celów wraz z założeniami dotyczącymi stopnia ich realizacji.

Przykładowo, zasadniczymi celami przyjętymi do realizacji w roku 2013 przez Urząd Skarbowy w Nidzicy¹² były:

- zapewnienie wpływów do budżetu państwa na poziomie wyznaczonym przez Dyrektora Izby Skarbowej w Olsztynie dla Urzędu Skarbowego w Nidzicy,
- ułatwienie legalnej działalności gospodarczej i usuwanie barier biurokratycznych oraz doskonalenie współpracy z przedsiębiorcami,

¹² Źródło: Serwis internetowy Izby Skarbowej w Olsztynie (metryka dokumentu KPAP/0202-1/12-SJ)

- optymalizacja kosztów funkcjonowania Urzędu Skarbowego w Nidzicy.

W planie działalności wskazano mierniki stopnia realizacji przyjętych celów oraz osoby odpowiedzialne za ich realizację, a także przewidywany stopień ich realizacji, w stosunku do stopnia realizacji danego celu przyjętego przez Ministerstwo Finansów.

Dla każdego urzędu skarbowego określona jest również kwota przychodów, które powinny zostać przez ten urząd osiągnięte. Do tej kwoty odnoszą się wskaźniki ustalone w planie działalności.

W celu oceny stopnia realizacji powyższych celów stosuje się w szczególności wskaźnik realizacji podatków, kwotę podatkowych i niepodatkowych dochodów państwa w odniesieniu do kwoty określonej dla urzędu, liczbę przeprowadzonych kontroli podatkowych, czy kwotę wyegzekwowaną w toku prowadzonego postępowania egzekucyjnego.

Kwota podatkowych dochodów budżetu państwa osiąganych przez Urząd Skarbowy w Nidzicy z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych, podatku dochodowego od osób prawnych oraz podatku od towarów i usług, powinna być wyższa lub równa kwocie określonej dla tej jednostki przez Dyrektora Izby Skarbowej w Olsztynie. Zgodnie natomiast z kolejnym wskaźnikiem przyjętym przez Urząd Skarbowy w Nidzicy, wpływy budżetowe muszą zostać w 2013 r. zrealizowane w **co najmniej 90%**.

W ramach ułatwiania legalnej działalności gospodarczej i usuwania barier biurokratycznych oraz doskonalenia współpracy z przedsiębiorcami założono, że urząd zorganizuje w 2013 r. trzy spotkania z podatnikami (szkolenia, spotkania tematyczne, dni otwarte), zaś wskaźnik prawidłowości orzeczeń będzie **nie niższy niż 95%**.

Nie dysponujemy danymi dotyczącymi stopnia realizacji przywołanych powyżej wskaźników efektywności oraz ich wpływu ich zastosowania na wysokość faktycznie uzyskanych wpływów budżetowych z podatków i innych należności publicznoprawnych oraz efektywność działania administracji podatkowej.

Argumenty przedstawione w dalszej części niniejszego raportu dają jednak w naszej ocenie podstawę dla rozważenia modyfikacji funkcjonujących wskaźników efektywności oraz sposobu ich egzekwowania.

2.3. Przykłady działań administracji podatkowej ukierunkowanych na zwalczanie nadużyć w podatku VAT

Poza wyraźnym ukierunkowaniem kryteriów oceny szeregowych pracowników oraz organów administracji podatkowej i skarbowej na zwalczanie nieprawidłowości i nadużyć podatkowych podejmowane są również inne inicjatywy zmierzające do przeciwdziałania tym nadużyciom.

W Polsce za zwalczanie nadużyć w podatku VAT odpowiedzialne są różne organy, zarówno wchodzące w skład administracji podatkowej i skarbowej, jak i zajmujące się wykrywaniem przestępstw oraz ściganiem osób odpowiedzialnych za ich popełnienie. Do organów tych należą w szczególności Dyrektorzy Urzędów Kontroli Skarbowej, Prokuratura, Agencja

Bezpieczeństwa Wewnętrznego, Centralne Biuro Śledcze, Naczelnicy Urzędów Skarbowych oraz Dyrektorzy Izb Skarbowych. Zazwyczaj w przypadku wykrycia grupy zajmującej się dokonywaniem wyłudzeń podatku VAT prowadzone są dwa odrębne postępowania, tj. postępowanie karne prowadzone przez prokuraturę oraz postępowanie podatkowe, prowadzone przez organy administracji podatkowej i skarbowej.

Jako organ pomocniczy Rady Ministrów funkcjonuje Międzyresortowy Zespół do Spraw Zwalczenia Nieprawidłowości Finansowych na Szkodę Rzeczypospolitej Polskiej lub Unii Europejskiej. Ponadto prowadzone są działania prewencyjne oraz stosuje się doraźne środki mające na celu wyeliminowanie nadużyć na konkretnym rynku, wprowadzając mechanizm odwrotnego opodatkowania (ang. „reverse charge”) na niektóre towary.

▪ **Zespoły międzyresortowe**

W ramach współpracy dotyczącej zwalczania przestępstw finansowych powołano specjalistyczne zespoły, w tym w szczególności Międzyresortowy Zespół do Spraw Zwalczenia Nieprawidłowości Finansowych na Szkodę Rzeczypospolitej Polskiej lub Unii Europejskiej oraz AFU (ang. - Anti-Fraud Unit).

Międzyresortowy Zespół do Spraw Zwalczenia Nieprawidłowości Finansowych na Szkodę Rzeczypospolitej Polskiej lub Unii Europejskiej stanowi organ pomocniczy Rady Ministrów. Do jego zadań należy:

- planowanie, koordynowanie oraz monitorowanie realizacji działań podejmowanych przez właściwe organy administracji rządowej, mających na celu zabezpieczenie interesów finansowych Rzeczypospolitej Polskiej lub Unii Europejskiej;
- opracowywanie propozycji służących zapewnieniu skutecznej wymiany informacji między właściwymi organami administracji rządowej, w celu zapobiegania, wykrywania i zwalczania naruszeń interesów finansowych na szkodę Rzeczypospolitej Polskiej lub Unii Europejskiej, zgodnie z obowiązującymi przepisami;
- opracowywanie koncepcji zapobiegania, wykrywania i zwalczania naruszeń interesów finansowych Rzeczypospolitej Polskiej lub Unii Europejskiej przez gromadzenie i weryfikowanie dokumentów oraz innych materiałów pomocnych w przeciwdziałaniu tym zjawiskom;
- planowanie i koordynowanie działań związanych z wykorzystywaniem środków pochodzących z umów z koncernami tytoniowymi.

W skład zespołu wchodzi:

- Przewodniczący - Pełnomocnik Rządu do Spraw Zwalczenia Nieprawidłowości Finansowych na Szkodę Rzeczypospolitej Polskiej lub Unii Europejskiej,
- członkowie - osoby, zajmujące stanowisko służbowe co najmniej zastępcy dyrektora komórki organizacyjnej albo stanowisko równorzędne, wyznaczone przez Ministra Sprawiedliwości, ministra właściwego do spraw wewnętrznych, ministra właściwego do

spraw finansów publicznych, ministra właściwego do spraw rozwoju regionalnego, ministra właściwego do spraw rolnictwa i rozwoju wsi, Komendanta Głównego Policji oraz Komendanta Głównego Straży Granicznej.¹³

Nie dotarliśmy do źródeł informacji dotyczących efektywności funkcjonowania Zespołu, czy rezultatów podejmowanych przez niego działań, jednakże można rozważyć wykorzystanie ogromnych możliwości, jakie daje współdziałanie tak wysokich rangą przedstawicieli różnych służb i organów w ramach zwalczania oszustw w podatku VAT.

W 2010 r. utworzono również tajną grupę AFU, czyli ponadresortowy zespół do zwalczania oszustw podatkowych. W prace specgrupy zaangażowało się 30 specjalistów z Kontroli Skarbowej, Centralnego Biura Śledczego i Prokuratury Okręgowej w Krakowie¹⁴.

Ze względu na tajny charakter grupy, brak jest ogólnodostępnych informacji na temat jej działania.

▪ **Mechanizm *reverse charge***

Jednym z obecnie funkcjonujących sposobów zwalczania oszustw podatkowych w VAT jest wprowadzanie mechanizmu odwrotnego obciążenia.

Mechanizm ten polega na zmianie metody poboru podatku VAT. W systemie odwrotnego obciążenia to nabywca, nie sprzedawca, rozlicza podatek VAT od transakcji. Taka operacja jest dla niego neutralna, ponieważ jednocześnie wykazuje tenże podatek jako VAT naliczony podlegający odliczeniu. Nie ma zatem możliwości niezapłacenia przez sprzedawcę podatku.

Poza wymienionymi w Dyrektywie towarami i usługami¹⁵, dla wprowadzenia mechanizmu odwrotnego obciążenia wymagana jest zgoda Rady wydana na wniosek Komisji Europejskiej (w przypadku towarów, o których mowa w art. 199 Dyrektywy VAT, dane państwo może wprowadzić mechanizm odwrotnego obciążenia bez konieczności uzyskania zgody Komisji)¹⁶. Mechanizm został wprowadzony m.in. w Wielkiej Brytanii, gdzie ma on zastosowanie do komponentów i gotowych produktów elektronicznych.

¹³ Informacje oparte o zarządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 19 sierpnia 2010 r. w sprawie Międzyresortowego Zespołu do Spraw Zwalczania Nieprawidłowości Finansowych na Szkodę Rzeczypospolitej Polskiej lub Unii Europejskiej (dokument publ.: <http://bip.kprm.gov.pl/kpr/bip-rady-ministrow/organy-pomocnicze/organy-pomocnicze-rady/140,Miedzyresortowy-Zespol-do-Spraw-Zwalczania-Nieprawidlowosci-Finansowych-na-Szkod.html>)

¹⁴ *Złodzieje mega-VATu*, Newsweek, 23.03.2010 r., (dokument publ.: <http://biznes.newsweek.pl/zlodzieje-mega-vatu,55649,1,1.html>)

¹⁵ Wymienionymi w art. 199 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej („Dyrektywa VAT”).

¹⁶ Zgodnie z art. 395 Dyrektywy VAT.

Podobnie, mechanizm odwrotnego obciążenia jest stosowany w całej Unii Europejskiej w odniesieniu do handlu złotem¹⁷.

W Polsce towary, do których stosuje się mechanizm *reverse charge*, wymienione są w załączniku nr 11 do ustawy o VAT. Od dnia 1 października 2013 r., po poszerzeniu katalogu produktów objętych mechanizmem, należą do nich m. in. niektóre wyroby stalowe, żelazostopy, miedź, surowce wtórne i odpady.

Stosowanie mechanizmu odwrotnego obciążenia w naszej ocenie może przyczynić się do ograniczenia działalności oszustów na konkretnym rynku (np. obrotu złotem), jednak nie jest to działanie prowadzące do skutecznego ograniczenia nadużyć. Jego stosowanie jest dopuszczalne jedynie w drodze wyjątku, zaś jak wynika z obserwacji rynku przestępcy dokonujący wyłudzeń przy wykorzystaniu transakcji danym towarem są w stanie bardzo szybko zmienić rynek i przy wykorzystywaniu tych samych struktur dokonywać oszustw w podobny sposób handlując innym towarem.

W naszej ocenie stosowanie mechanizmu *reverse charge* nie jest w stanie spowodować zmniejszenia skali nadużyć w podatku VAT, a w konsekwencji skutecznie przyczynić się do zmniejszenia rozmiarów luki podatkowej w VAT. Wynika to przede wszystkim z następujących względów:

- Towarami często używanymi do popełniania nadużyć podatkowych są produkty niskoprzetworzone. Nałożenie mechanizmu *reverse charge* na dany powoduje, że przestępcy modyfikują ten produkt tak, żeby nie był on już objęty tym mechanizmem, czyli zmieniają jego klasyfikację dla potrzeb odwrotnego obciążenia. Z technicznego punktu widzenia nie jest to zabieg szczególnie skomplikowany. Przykładowo, produkty metalowe objęte omawianym mechanizmem mogą zostać przetopione (przerobione) na produkty, które nie są wymienione w katalogu produktów objętych *reverse charge* lub wkomponowane w produkty bardziej przetworzone (np. żelazobeton).
- Grupy przestępcze dokonujące nadużyć mogą łatwo przesunąć środki pieniężne na zupełnie inną kategorię produktów. Np. zyski z nadużyć w sektorze stalowym, mogą zostać użyte do popełniania nadużyć w sektorze chemicznym. Jeżeli grupa przestępcza nie jest rozpracowana przez organy ścigania, może łatwo „przerzucić się” na handel innym towarem z wykorzystaniem już stworzonej infrastruktury (tzw. spółki-krzaki, środki transportu, pośrednicy, etc).

Dopóki więc środki z omawianego proceduru mogą być reinwestowane w nowe towary (branże), mechanizm *reverse charge* może spowodować co najwyżej „wypchnięcie” przestępców z jednego sektora gospodarki na inny. Z tego względu bardziej kluczowe są mechanizmy pozwalające na efektywny przepadek „owoców przestępstwa” i tym samym odcięcie grup przestępczych od środków finansowych, które mogą być używane do popełniania przestępstw.

¹⁷ Art. 1 Dyrektywy Rady 98/80/WE z dnia 12 października 1998 r., uzupełniająca wspólny system podatku od wartości dodanej i zmieniająca dyrektywę 77/388/EWG – specjalny program dotyczący złota inwestycyjnego

▪ Solidarna odpowiedzialność nabywcy

Od 1 października 2013 r. funkcjonują w Polsce przepisy dotyczące solidarnej odpowiedzialności nabywcy w przypadku braku uiszczenia przez sprzedawcę podatku¹⁸.

Zgodnie z art. 105a ustawy o VAT, podatnik, o którym mowa w art. 15, na rzecz którego dokonano dostawy towarów, o których mowa w załączniku nr 13 do ustawy, odpowiada solidarnie wraz z podmiotem dokonującym tej dostawy za jego zaległości podatkowe w części podatku proporcjonalnie przypadającej na dostawę dokonaną na rzecz tego podatnika, jeżeli wartość towarów, o których mowa w załączniku nr 13 do ustawy, nabywanych od jednego podmiotu dokonującego ich dostawy, bez kwoty podatku przekroczyła w danym miesiącu kwotę 50 000 zł oraz w momencie dokonania dostawy towarów, o których mowa w załączniku nr 13 do ustawy, podatnik wiedział lub miał uzasadnione podstawy do tego, aby przypuszczać, że cała kwota podatku przypadająca na dokonaną na jego rzecz dostawę tych towarów lub jej część nie zostanie wpłacona na rachunek urzędu skarbowego.

Podatnik miał uzasadnione podstawy do tego, aby przypuszczać, że cała kwota podatku przypadająca na dokonaną na jego rzecz dostawę towarów lub jej część nie zostanie wpłacona na rachunek urzędu skarbowego, jeżeli okoliczności towarzyszące tej dostawie towarów lub warunki, na jakich została ona dokonana, odbiegały od okoliczności lub warunków zwykle występujących w obrocie tymi towarami, w szczególności jeżeli cena za dostarczone podatnikowi towary była bez uzasadnienia ekonomicznego niższa od ich wartości rynkowej. Solidarna odpowiedzialność nabywcy dotyczy wyrobów stalowych, paliw oraz złota.

Przyjęta konstrukcja solidarnej odpowiedzialności niejednokrotnie spotyka się z krytyką. Mechanizm stawia w gorszej sytuacji małe podmioty lub podmioty rozpoczynające działalność, którym trudniej jest udowodnić swoją wiarygodność wobec kontrahentów, przez co mogą utracić część zamówień na rzecz podmiotów o ugruntowanej renomie.

Wskazuje się również na istotne ryzyko związane z konstrukcją zamówień publicznych, gdzie w przypadku przyjęcia kryterium wyboru najkorzystniejszej oferty w oparciu o cenę, zamawiający narażałby się na ryzyko solidarnej odpowiedzialności¹⁹.

W naszej ocenie oszuści mogą w prosty sposób obejść omawiane przepisy - poprzez zmianę towaru, którym handlują. Ponieważ opisany mechanizm dotyczy tylko wybranych towarów, a jak pokazuje doświadczenie przestępcy potrafią w bardzo szybki sposób dostosować się do zmian, również solidarna odpowiedzialność (podobnie jak mechanizm reverse charge) mogą się okazać mało skuteczne.

Solidarna odpowiedzialność nabywcy, mimo istotnych wątpliwości, może zostać uznana za skuteczne narzędzie zwalczania nadużyć. Trzeba jednak mieć na uwadze, że dotyczy ona

¹⁸ Przed dniem 1 października 2013 r. organy podatkowe kwestionowały rozliczenia podatkowe nabywców towarów użytych do popełnienia przestępstw podatkowych w oparciu przepisy materialnego prawa podatkowego dotyczące podatku VAT, co dawało efekt zbliżony do instytucji odpowiedzialności solidarnej. Zgodnie z orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej przedsiębiorca, który pozostawał w złej wierze nabywając określone towary nie podlega ochronie prawnej i traktowany jest jako współuczestnik nadużycia podatkowego.

¹⁹ Por. prof. W. Modzelewski, K. Kłosowski, *Absurdy solidarnej odpowiedzialności* <http://prawo.rp.pl/arttykul/1017151.html?p=2>

tylko wybranych towarów i wiąże się ze znacznym ryzykiem po stronie uczciwego biznesu. Może też spowodować straty po stronie małych firm, które nie będą w stanie się uwiarygodnić w oczach kontrahentów, a jednocześnie mogą nie dysponować odpowiednimi środkami na wprowadzenie polityki zmierzającej do uniknięcia przez nich konieczności poniesienia solidarnej odpowiedzialności.

2.4. Efektywność funkcjonowania administracji podatkowej i skarbowej. Podsumowanie i wnioski

Na wstępie należy zauważyć, że zarówno w ramach administracji podatkowej, jak i w ramach administracji skarbowej przyjęte zostały wskaźniki stanowiące podstawę oceny pracowników i organów. Kryteria te są zgodne z celami nadrzędnymi administracji podatkowej i skarbowej, jakimi są: wymiar i pobór należności podatkowych oraz innych należności publicznych.

▪ Ogólny charakter wskaźników efektywności

Należy rozważyć, czy przyjęte wskaźniki nie mają w wielu przypadkach zbyt ogólnego charakteru, co może wykluczać możliwość dokonania obiektywnej oceny, czy dane kryterium zostało przez pracownika spełnione.

Dotyczy to chociażby kryteriów stosowanych w procesie oceny pracy dyrektorów oraz wicedyrektorów izb skarbowych, którzy pełnią niezwykle istotną rolę w procesie realizacji zasadniczych celów administracji podatkowej i skarbowej.

Ocena ta przeprowadzana jest na podstawie różnorodnych kryteriów, wśród których wyróżnić można zarówno kryteria ogólne, takie jak kompetencje pracowników czy ich wiedza, jak również skonkretyzowane kryteria oceny, powiązane bezpośrednio z realizacją określonych zadań, powierzonych jednostkom administracji podatkowej i skarbowej w danym roku.

Sformułowanie kryteriów oceny w sposób generalny może być źródłem wątpliwości co do ich właściwej interpretacji. Trudności może powodować przykładowo przeprowadzenie obiektywnej oceny spełnienia kryteriów, takich jak: „właściwa jakość”, „sprawne zarządzanie”, „kreowanie właściwego wizerunku”, czy „zaangażowanie w rozwiązywanie problemów merytorycznych i organizacyjnych”. Należy zauważyć, że niejednokrotnie, przyjęte kryteria oceny pracowników administracji podatkowej i skarbowej mają charakter subiektywny, a ich zastosowanie może wiązać się z trudnościami praktycznymi.

▪ Ukierunkowanie szczegółowych wskaźników efektywności

Istnieją także szczegółowe, ustandaryzowane kryteria oceny pracowników i organów administracji skarbowej o charakterze mierzalnym, w których przypadku dokonanie obiektywnej oceny efektywności działania nie powinno wiązać się z trudnościami interpretacyjnymi.

Uwagę zwraca fakt, że wśród mierzalnych kryteriów oceny pracowników i organów administracji podatkowej i skarbowej kluczową rolę pełnią kwoty ustalonych w toku kontroli

podatkowych, postępowań podatkowych oraz postępowań kontrolnych, nieprawidłowości w rozliczeniach podatników i beneficjentów pomocy publicznej.²⁰

Należy rozważyć, czy stosowanie powyższego miernika nie będzie prowadziło do nieprawidłowych zachowań pracowników organów administracji podatkowej i skarbowej, polegających na dążeniu do nieuprawnionego wydawania rozstrzygnięć określających zobowiązania podatników i beneficjentów pomocy publicznej w zawyżonej wysokości.

Rozstrzygnięcia takie często podlegają następnie uchyleniu w toku kontroli instancyjnej lub sądowej, nie powodując w konsekwencji rzeczywistych dochodów budżetu państwa.

Postępowania, które nie prowadzą w efekcie do skutecznej egzekucji należności, jakie zostały w ich trakcie ustalone, skutkują zwiększeniem kosztów funkcjonowania administracji podatkowej.

Wskazane powyżej negatywne zachowania mogą dodatkowo prowadzić do obniżenia poziomu zaufania podatników do organów administracji podatkowej i skarbowej.

▪ **Wartość ustalonych nieprawidłowości oraz liczba przeprowadzonych postępowań jako zasadnicze kryteria oceny skuteczności**

Kolejnym kryterium oceny urzędników, którego stosowanie może negatywnie wpływać na efektywność funkcjonowania administracji podatkowej i skarbowej jako całości jest powszechnie stosowany miernik liczby przeprowadzonych przez danego urzędnika postępowań i kontroli oraz liczby nieprawidłowości i nadużyć wykrytych w toku tych postępowań.

Wskazane powyżej wskaźniki ilościowe mogą powodować, że pracownicy organów administracji podatkowej i skarbowej, zmierzając do jak najpełniejszego ich spełnienia, w mniejszym zakresie będą się koncentrować na jakości wykonywanych przez nich zadań.

Przykładowo, jak wynika z raportu podsumowującego wyniki działań kontroli skarbowej za 2012 rok²¹, w okresie tym, w konsekwencji przeprowadzenia 10 158 postępowań kontrolnych ustalono nieprawidłowości skutkujące uszczupleniami podatkowymi na łączną kwotę 3,779 mld zł. W ramach tej kwoty wartość ustaleń, dla których wydano decyzje wyniosła ponad 3,504 mld zł, natomiast podatnicy na skutek przeprowadzonych postępowań kontrolnych złożyli korekty deklaracji zwiększając swoje zobowiązania podatkowe zaledwie o kwotę 274,9 mln zł, co może świadczyć o niewielkiej efektywności należności faktycznie uzyskiwanych przez Skarb Państwa, pomimo pozornie wysokiej „skuteczności” kontroli. Poprawa jakości funkcjonowania kontroli skarbowej mogłaby skutkować zwiększeniem zaufania podatników do organów, co z kolei mogłoby spowodować zwiększenie przychodów Skarbu Państwa wynikających z korekt dokonanych dobrowolnie. W konsekwencji można byłoby uniknąć czasochłonnego i kosztownego procesu związanego z wydawaniem przez organy decyzji określających zobowiązania podatkowe, które często stają się przedmiotem sporu.

²⁰ Źródło: Odpowiedź na zapytanie prasowe, uzyskana z Ministerstwa Finansów w dniu 6 listopada 2013 r.

²¹ Publ. serwis internetowy Ministerstwa Finansów

Należy zauważyć, że sporządzony raport dotyczy wyłącznie kwot ustaleń poczynionych w toku czynności kontrolnych, nie odnosząc się do kwot rzeczywistych wpływów budżetowych płynących z ustaleń dokonanych przez inspektorów kontroli skarbowej.

W kontekście powyższego należy podkreślić, że ustalenia poczynione w toku postępowań kontrolnych oraz kontroli i postępowań podatkowych w praktyce nie są jednoznaczne z osiągnięciem przez Skarb Państwa przychodów z tytułu należności podatkowych i innych należności publicznoprawnych w wysokości wynikającej z tych ustaleń.

W rzeczywistości, dla osiągnięcia przez budżet państwa faktycznego wpływu z należności podatkowych poza dokonaniem ustaleń i wydaniem decyzji określającej zobowiązanie konieczne, jest: (i) utrzymanie rozstrzygnięcia wydanego w wyniku czynności kontrolnych w toku kontroli instancyjnej lub postępowania sądowego, a także (ii) skuteczne przeprowadzenie egzekucji należności wynikających z ustaleń.

W ramach prac nad raportem nie dotarliśmy do informacji dotyczących przykładowo relacji czasu postępowania do kwoty ustalonych w jego wyniku nieprawidłowości. Wskaźnik oparty o wskazane dane pozwalałby na ustalenie rzeczywistej efektywności działań prowadzonych przez dany organ – ich opłacalności.

▪ **Brak zmienności wskaźników efektywności**

Należy zwrócić uwagę na niewielką zmienność wskaźników efektywności działania administracji podatkowej i skarbowej. Jak wynika chociażby z porównania planu działalności Urzędu Skarbowego w Nidzicy na rok 2013 do analogicznego dokumentu sporządzonego w odniesieniu do roku 2012²², czy wyciągów z zadań urzędów kontroli skarbowej za poszczególne lata, wskaźniki efektywności jednostek administracji podatkowej cechują się niewielką zmiennością, ulegając w poszczególnych latach jedynie niewielkim modyfikacjom. Zasadniczymi wskaźnikami efektywności działania administracji podatkowej i skarbowej stale pozostaje zwiększanie wpływów podatkowych, czy realizacja określonej ilości postępowań we wskazanym czasie.

Pomimo ciągłych zmian realiów życia gospodarczego, które mają istotny wpływ na funkcjonowanie administracji podatkowej i skarbowej, niezmienione pozostają także regulacje ustawowe w zakresie dotyczącym oceny organów i pracowników administracji podatkowej i skarbowej.

Jednocześnie inicjatywy podejmowane celem zwalczania nieprawidłowości podatkowych przez organy nie mają charakteru stałego, a efektywność tych inicjatyw nie jest nam znana.

²² Źródło: Serwis internetowy Izby Skarbowej w Olsztynie (metryka dokumentu KPAP/O13-O2/11-BZ)

3. Analiza rozwiązań funkcjonujących w innych państwach

3.1. Efektywne zwalczanie nadużyć w administracjach podatkowych innych państw

W literaturze wskazuje się, że określenie precyzyjnych celów strategicznych ma niezwykle istotne znaczenie dla prawidłowego i efektywnego funkcjonowania administracji podatkowych. Cele te są zbliżone w przypadku wszystkich administracji podatkowych, dotycząc realizacji ich podstawowych działań strategicznych w kilku obszarach, takich jak chociażby (i) rejestracja, (ii) wsparcie, edukacja i obsługa podatników, (iii) nadzór nad deklarowaniem i wpłacaniem należności podatkowych, (iv) gospodarka przychodami budżetowymi, (v) efektywna kontrola, czy w końcu (vi) pozyskiwanie wpływów budżetowych z należności podatkowych. Realizacja powyższych celów może stanowić podstawę do oceny administracji podatkowej oraz jej organów, a po dokonaniu ich właściwej segmentacji - także podstawę oceny pracowników tych organów²³.

Niezwykle istotnym przejawem realizacji celów strategicznych administracji podatkowych są często rozległe działania ukierunkowane na zwalczanie nadużyć podatkowych, które utrudniają osiągnięcie zakładanych wpływów budżetowych z podatków.

Jak wynika z raportu Międzynarodowego Funduszu Walutowego, dotyczącego oceny efektywności administracji podatkowych z czerwca 2010 r. 24, ocena efektywności działania organów odpowiedzialnych za wymiar i pobór należności publicznoprawnych w poszczególnych państwach dokonywana jest w oparciu o zbliżone kryteria, w tym w szczególności w oparciu o stopień realizacji celów strategicznych, wśród których wyróżnić można przykładowo:

- zapewnienie przestrzegania prawa podatkowego,
- zorientowanie działalności administracji na interesariuszy,
- zwiększanie efektywności działania oraz optymalizacja kosztów funkcjonowania,
- zapewnienie wpływów ze zobowiązań podatkowych,

Miernikami efektywności stosowanymi przez administracje podatkowe dla oceny spełnienia powyższych celów są chociażby:

- rzeczywiste wpływy z podatków w odniesieniu do wpływów prognozowanych,
- wydatki ponoszone przez administrację w odniesieniu do wydatków prognozowanych oraz w odniesieniu do pozyskanych dzięki działalności administracji wpływów budżetowych,
- prawidłowość rozliczeń dokonywanych przez podatników,
- badania satysfakcji podatników z usług publicznych świadczonych przez administrację podatkową.

²³ Muzainah Mansor, *Performance Management for a Tax Administration: Integrating Organisational Diagnosis to Achieve Systemic Congruence*, listopad 2010 r.

²⁴ William Crandal, *Revenue Administration: Performance Measurement in Tax Administration*, International Monetary Fund, czerwiec 2010 r.

Analiza wykonania celów operacyjnych administracji podatkowych w krajach, w których system świadczenia usług publicznych utrzymany jest na wysokim poziomie odbywa się kwartalnie, a czasami nawet w odstępach tygodniowych lub dwukrotnie w każdym tygodniu²⁵.

Niektóre z administracji podatkowych dysponują zaawansowanymi systemami informatycznymi i bazami danych, umożliwiającymi monitorowanie prawidłowości dokonywania poszczególnych czynności i wykrywania błędów w powyższym zakresie.

Co interesujące, w państwach tych kluczowego znaczenia nie nadaje się szybkości prowadzenia postępowań kontrolnych, ale ich jakości, co znajduje bezpośrednie przełożenie na rzeczywiste wpływy budżetowe osiągnięte w wyniku przeprowadzonych czynności kontrolnych²⁶.

Ocena zgodności działania organów i pracowników administracji podatkowej i skarbowej w Polsce odbywa się natomiast corocznie w ramach analiz sporządzanych przez Ministerstwo Finansów na podstawie danych płynących z poszczególnych jednostek podległych.

Brak bieżących analiz dotyczących efektywności funkcjonowania administracji podatkowej oraz w szczególności podejmowanych przez nią działań zmierzających do zapobiegania nadużyciom podatkowym oraz do ściągania tych nadużyć, może skutkować niemożliwością szybkiego reagowania na zaistniałe nieprawidłowości.

3.2. Przykład – Kanada

Odpowiednikiem polskiej administracji podatkowej w Kanadzie jest Kanadyjska Agencja Podatkowa - *Canada Revenue Agency* („CRA”), będąca organem odpowiedzialnym za wspieranie implementacji oraz stosowania prawa podatkowego, a także zarządzająca wpływami z podatków. CRA funkcjonuje w oparciu jedynie o dwa cele strategiczne:

- zapewnienie wpływów budżetowych poprzez nadzór nad prawidłowym wpłacaniem zobowiązań podatkowych,
- zapewnienie pomocy socjalnej osobom uprawnionym.

W raporcie podsumowującym działalność CRA za lata 2008 - 2009 zwrócono uwagę na konieczność skonstruowania skonkretyzowanych mierników efektywności administracji podatkowej. W konsekwencji powyższego powstał szereg mierników podzielonych tematycznie.

Mierniki efektywności ustalane są w oparciu o cele ustanowione przez CRA na podstawie analizy wyników za poprzednie okresy, kompleksowości wykonywanych prac oraz oczekiwań obywateli.

²⁵ Por. Thomas Dohrmann, Gahry Pinshaw, *The Road To Improved Compliance. A McKinsey Benchmarking study of tax administrations - 2008 - 2009*, sierpień 2009 r.

²⁶ *ibidem*

Dla spełnienia pierwszego z wymienionych celów strategicznych, CRA stosuje przykładowo następujące wskaźniki²⁷:

- **wypełnianie obowiązku rejestracji:** pozwala na oszacowanie, jaki odsetek kanadyjskich przedsiębiorców dokonała rejestracji dla celów podatków GST/HST (*goods and services tax/harmonized sales tax*). Realizacja powyższego celu została przedstawiona w poniższej tabeli:

Wskaźnik	Cel	2005-2006	2006-2007	2007-2008	2008-2009	Ocena
Kanadyjscy przedsiębiorcy zarejestrowani dla celów GST/HST	90%	96,8%	97,7%	97,0%	93,8%	Spełniony

- **wypełnianie obowiązku składania wymaganych dokumentów:** pozwala na oszacowanie liczby podmiotów składających zeznania podatkowe na czas, przykładowe wskaźniki oraz stopień ich realizacji obrazuje poniższa tabela.

Wskaźnik	Cel	2005-2006	2006-2007	2007-2008	2008-2009	Ocena
Ilość deklaracji podatku dochodowego od osób fizycznych złożonych na czas	90%	92,8%	93,0%	92,5%	92,8%	Spełniony
Ilość deklaracji podatku dochodowego od osób prawnych złożonych na czas	90%	86,4%	86,4%	85,8%	84,4%	Nie spełniony
Ilość przedsiębiorców, którzy złożyli deklaracje GST/HST na czas	90%	91,8%	91,4%	n/a	90,5%	Spełniony

- **terminowe wpłacanie należności:** wskaźnik określający liczbę podatników zwlekających z wpłatą podatku do tych wpłacających należności podatkowe w terminie

Wskaźnik	Cel	2005-2006	2006-2007	2007-2008	2008-2009	Ocena
Osoby fizyczne, które zapłaciły podatek na czas	90%	92,4%	92,9%	91,5%	93,2%	Spełniony
Procent osób prawnych, które zapłaciły podatek na czas	90%	92,9%	90,9%	92,4%	92,2%	Spełniony
Zmiana w stosunku liczby zadłużenia podatkowego do uzyskanych środków	Trend zniżkowy	5,62%	5,79%	6,23%	6,64%	Nie spełniony

²⁷ Źródło: *ibidem*

W przypadku niespełnienia danego wskaźnika strategia naprawy tej sytuacji jest przedstawiana w planach na kolejne okresy.

Warto zwrócić uwagę na fakt, iż w przeciwieństwie do powszechnie przyjętego modelu badania efektywności administracji podatkowych, kanadyjska CRA sformułowała cele niejako odwrotnie, badając swoją efektywność poprzez analizę wzrostu prawidłowego wypełniania przez podatników obowiązków podatkowych i rejestracyjnych, nie natomiast poprzez ocenę przyrostu wykrytych nieprawidłowości i nadużyć²⁸. Powyższe nie oznacza oczywiście, że kanadyjska administracja podatkowa pozostaje bierna wobec nieprawidłowości w rozliczeniach podatników z budżetem państwa. Nadrzędnym celem CRA nie jest jednak prowadzenie czynności kontrolnych na masową skalę, ale skuteczne prowadzenie kontroli grup podmiotów objętych podwyższonym ryzykiem na podstawie informacji uzyskanych w wyniku przeprowadzonych analiz i dialogu z innymi administracjami podatkowymi, czy uczciwymi przedsiębiorcami.

Kontrole kanadyjskich podatników przeprowadzane są przez wyspecjalizowane zespoły dedykowane określonym grupom podmiotów, takim jak przykładowo duże oraz międzynarodowe przedsiębiorstwa („ILB”), czy małe i średnie przedsiębiorstwa („SME”). Funkcjonują także grupy robocze dedykowane określonym rodzajom zobowiązań podatkowych (GST/HST).

Ponadto, w ramach kanadyjskiej administracji podatkowej działają specjalistyczne zespoły urzędników odpowiedzialnych za kontrolowanie podmiotów, w odniesieniu do których zidentyfikowano ryzyko przestępczości podatkowej (np. szarej strefy, wyłudzeń).

W 2012 r. CRA utworzyła również 6 wyspecjalizowanych biur zwalczania przestępczości podatkowej, których głównym zadaniem jest prowadzenie skomplikowanych spraw dotyczących nadużyć i przestępstw podatkowych. W ramach swojej działalności biura te ściśle współpracują z kanadyjską policją oraz prokuraturą²⁹.

W celu zwalczania szarej strefy i nadużyć podatkowych kanadyjska administracja współpracuje z organizacjami samorządowymi oraz zrzeszeniami przedsiębiorców. W ramach swoich ostatnich działań zmierzających do zwalczania nadużyć podatkowych CRA w szczególności:

- zorganizowała grupy robocze na szczeblu lokalnym, mające na celu zmniejszanie negatywnego oddziaływania nadużyć na gospodarkę, poprzez podejmowanie wspólnych działań i prowadzenie wspólnych analiz,
- prowadziła rozległą wymianę informacji na temat nadużyć z innymi państwami członkowskimi OECD,
- wymieniała informacje z przedsiębiorcami różnych branż, w zakresie zaobserwowanych przez nich nieprawidłowości,

²⁸ *ibidem*

²⁹ Por. str. 50, *Canada Revenue Agency annual report to Parliament 2012-2013*

- stworzyła regionalne, wyspecjalizowane grupy dedykowane przeciwdziałaniu przestępczości podatkowej na szczeblu regionalnym³⁰.

Przykład proaktywnej działalności kanadyjskiej administracji podatkowej wskazuje, że w skutecznym zwalczaniu przestępstw i nadużyć podatkowych istotne znaczenie ma funkcjonowanie wysoce wyspecjalizowanych jednostek odpowiedzialnych za zwalczanie nieprawidłowości, ale też współdziałanie z grupami podatników prowadzących działalność gospodarczą i dokonujących rozliczeń z budżetem państwa w sposób prawidłowy.

Informacje uzyskane od tych podatników mogą bowiem wspomagać administrację podatkową w zwalczaniu przestępczości, której przeciwdziałanie pozostaje również w ich interesie, chociażby ze względu na fakt, że istnienie tzw. szarej strefy, czy nadużyć w danej branży skutkuje zaburzeniami uczciwej konkurencji i zmniejszeniem opłacalności prowadzenia działalności gospodarczej w sposób zgodny z prawem.

3.3. Przykład – Wielka Brytania

W Wielkiej Brytanii organizacją odpowiadającą administracji skarbowej jest *Her Majesty's Revenue and Customs* („HMRC”). Do jej zadań należy:

- zapewnienie odpowiednich środków na funkcjonowanie służb publicznych Zjednoczonego Królestwa poprzez pobieranie podatków i cel ustalonych przez parlament,
- pomoc rodzinom i jednostkom poprzez ukierunkowane wsparcie finansowe,

Luka podatkowa, rozumiana jako różnica pomiędzy wartością teoretycznie należnych podatków a ilością podatków rzeczywiście pobranych wyniosła w roku zakończonym 31 marca 2011 r. ok. 32 mld GBP, przy 31 mld GBP w roku poprzednim, z czego ok. 9,6 mld GBP to luka w podatku VAT. Stanowi to ok. 10% całości wpływów z tytułu tego podatku³¹.

Według HMRC oszustwa oparte o zasadę znikającego pośrednika mogą powiększać lukę w podatku VAT nawet o 1 mld GBP. Zwalczanie oszustw z wykorzystaniem znikającego pośrednika jest zwalczane w Wielkiej Brytanii na dużą skalę już od 2000 r., kiedy to tego rodzaju oszustwa zostały zaklasyfikowane jako szczególne ryzyko.

Dzięki działaniom podjętym w roku 2011 HMRC udało się zapobiec uszczupleniom budżetu Państwa wynikającym z wyłudzeń ulg podatkowych w wysokości 620 milionów funtów, podczas gdy w roku 2010 wynik ten wynosił 480 milionów funtów³².

Należy przy tym zwrócić uwagę na fakt, że wynik ten nie został osiągnięty dzięki wzmocnionym kontrolom podatników, lecz odwrotnie - przy zmniejszeniu ilości kontroli, jednakże z zastosowaniem skuteczniejszych mechanizmów wykrywania ryzyka nadużyć podatkowych.

▪ Wsparcie IT

³⁰, str. 48, *ibidem*

³¹ *Annual Report and Accounts 2012-2013*, dostępny na stronie www.gov.uk

³² Por. str. 8, HM Revenue & Customs, *Tackling tax credits error and fraud. Report by the Controller and Auditor General – Summary*, Londyn, luty 2013 r.

Znaczące wsparcie dla HMRC w ramach zapobiegania nadużyciom podatkowym stanowią rozwiązania IT.

W październiku 2012 r. wdrożono pierwszą fazę implementacji VRT (ang. - VAT registration transformation)³³. VRT umożliwia rejestrację oraz wyrejestrowanie działalności gospodarczej dla potrzeb podatku VAT on-line. System ten nie tylko stanowi istotne ułatwienie dla brytyjskich przedsiębiorców ale też daje możliwości automatycznego zarządzania ryzykiem i wykrywania potencjalnych nieprawidłowości już na etapie rejestracji działalności gospodarczej. Koszt wdrożenia systemu wyniósł ponad 22 miliony funtów jednakże po pełnym wdrożeniu rozwiązania, płynące z niego korzyści z pewnością przewyższą tą kwotę.

W roku 2010 z wykorzystaniem usług zewnętrznego dostawcy HMRC wdrożyło system FEAST („Fraud and error application system tool”). System FEAST rozpoznaje ryzyko z wykorzystaniem (w szczególności) danych dotyczących nieprawidłowości i nadużyć wykrytych we wcześniejszych dokumentach składanych przez tych samych, ale też innych podatników. Na podstawie tych informacji system dokonuje oceny stopnia ryzyka³⁴.

Zgodnie z kalkulacjami HMRC system FEAST w samym roku 2010 pozwolił uniknąć uszczupleniu należności budżetowych w kwocie 59 milionów funtów. Jednocześnie dzięki wykorzystaniu zautomatyzowanego procesu oceny ryzyka jego wykorzystanie pozwoliło zmniejszyć ilość manualnych kontroli przetwarzanej przez HMRC dokumentacji podatkowej.

▪ **Analiza doświadczeń**

W ramach działań mających na celu zapobieganie nieprawidłowościom w rozliczeniach dokonywanych przez podatników HMRC wiele uwagi przywiązuje do analiz płynących ze swoich wcześniejszych doświadczeń, tworząc na tej podstawie kompleksowy system systematycznej oceny i segmentacji ryzyka.

Wdrożono również system wspierający składanie przez podatników deklaracji w formie elektronicznej, który umożliwia raportowanie ryzyka nawet w każdym miesiącu, a także analizę wniosków o zwrot VAT w celu wytypowania wniosków o podwyższonym ryzyku wynikania z oszustwa.

W Wielkiej Brytanii jest możliwość dokonania anonimowego zgłoszenia podejrzenia dokonywania oszustw podatkowych polegających na wyłudzeniu podatku VAT. Można tego dokonać przykładowo poprzez dedykowaną witrynę internetową HMRC.

▪ **Specjalizacja**

Efektywność brytyjskiej administracji podatkowej w ramach zwalczania przestępczości podatkowej wiąże się także ze specjalizacją jej urzędników w powyższym zakresie. Zgodnie ze sprawozdaniem z działalności HMRC za rok 2012, **4 120** urzędników dedykowanych było

³³ Por. str. 32, *HM Revenue & Customs 2012-13 Accounts. Report by the Controller and Auditor General*, Londyn, Lipiec 2013 r.

³⁴ Por. str. 21 i nast., *HM Revenue & Customs, Tackling tax credits error and fraud. Report by the Controller and Auditor General*, Londyn, luty 2013 r.

zwalczaniu nieprawidłowości w rozliczeniach podatników VAT, natomiast zadania **2 335** spośród nich, wiązały się wyłącznie z przeciwdziałaniem i ściganiem przestępczości podatkowej³⁵.

3.4. Przykład – Niemcy

Federalny Centralny Urząd Podatkowy (Bundeszentralamt für Steuern) Republiki Federalnej Niemiec dysponuje centralną bazą danych stworzoną specjalnie na potrzeby walki z oszustwami VAT popełnianymi na szkodę niemieckiego budżetu. System ZAUBER zawiera informacje o firmach, nazwiskach oraz innych danych, które wzbudziły zainteresowanie organów państwowych w kontekście przestępstw podatkowych. Do systemu ZAUBER mają dostęp wszyscy urzędnicy niemieckiego aparatu skarbowego zaangażowani w postępowania dotyczące ścigania przestępstw podatkowych i jest on stosunkowo często wykorzystywany. Pracownicy organów mają obowiązek wprowadzania do bazy ZAUBER wszystkich danych spełniających kryteria³⁶.

W ten sposób władze podatkowe mają możliwość wcześniejszego wykrycia ewentualnych nieprawidłowości lub chociaż zapobiegać dokonywaniu oszustw za pośrednictwem tego samego podmiotu.

Mankamentem systemu jest centralny nadzór nad nim, który skutkuje utrudnieniami w aktualizacji danych na temat podejrzanych podmiotów. Jest to poważny problem szczególnie w zestawieniu z wysoką mobilnością i zmiennością gałęzi przestępczości zorganizowanej, jaką są oszustwa podatkowe.

Paradoksalnie, najbardziej skuteczna według praktyki niemieckich organów podatkowych, jest nieoficjalna wymiana informacji pomiędzy pracownikami regionalnych urzędów skarbowych w zakresie podejrzeń o popełnieniu oszustwa. Przy sformułowaniu podejrzenia co do zamieszania szeregu podmiotów w oszustwo w VAT, urzędnicy niemieccy informują swoich odpowiedników w innych regionalnych organach podatkowych. Nieformalność takiej „procedury” utrudnia oszustom zabezpieczenie się przed takimi działaniami aparatu skarbowego i pozwala na szybki przepływ informacji. Wyszakowanie, wysoka świadomość i zaangażowanie niemieckich urzędników okazuje się więc być najskuteczniejszym narzędziem w walce z oszustwami podatkowymi.

3.5. Inicjatywy podejmowane w ramach Unii Europejskiej

Zgadza się z wnioskami Specjalnej Komisji ds. Unii Europejskiej w brytyjskiej Izbie Lordów³⁷ należy uznać, iż działania podejmowane wewnętrznie przez państwa członkowskie w celu zwalczania oszustw w podatku VAT mogą stanowić jedynie rozwiązanie tymczasowe lub częściowe, gdyż pod wpływem zmian przestępstwa będą „mutować lub migrować”³⁸ do

³⁵ Por. str. 31, HM Revenue & Customs, *Tackling tax credits error and fraud. Report by the Controller and Auditor General*, Londyn, luty 2013 r.

³⁶ Na podstawie m. in. *Intra-Community VAT fraud Joint report*, (dokument publ.: <http://www.bundesrechnungshof.de/en/veroeffentlichungen/sonderberichte/dateien/joint-report-of-the-sais-of-germany-belgium-and-the-netherlands-on-intra-community-vat-fraud>)

³⁷ „*Stopping the Carousel: Missing Trader Fraud in the EU – Report with Evidence*”, 25 maja 2007 r., Izba Lordów.

³⁸ *Ibidem.*, paragraf 40.

innych sektorów gospodarki lub do krajów członkowskich, w których warunki prawne i organizacyjne są bardziej sprzyjające popełnianiu oszustw.

Także raport PwC z 2010 r. przewiduje wprowadzenie zmian (niezależnie od wybranego modelu) we wszystkich 27 państwach członkowskich.

Problem głębokiej reformy systemu VAT na poziomie Unii wymaga jednogłośnej zgody wszystkich członków Rady Europejskiej, a więc w praktyce wszystkich państw członkowskich.

W Komunikacie Komisji Europejskiej z 6 grudnia 2012 r.³⁹ został sformułowany plan działania mający na celu ograniczenie oszustw oraz uchylania się od podatku VAT w Unii Europejskiej. Komunikat przewiduje zestaw narzędzi, które, choć obecnie dostępne, nie są w pełni wykorzystywane, w szczególności dotyczy to zasad współpracy i wymiany informacji przez administracje podatkowe państw członkowskich, rozwiązań w zakresie mechanizmu szybkiego reagowania⁴⁰, czy współpracy z państwami trzecimi. Komisja Europejska zamierza przy tym monitorować implementację proponowanych rozwiązań.

Warto zaznaczyć, iż obowiązek działania państw członkowskich, mający na celu zapewnienie prawidłowości poboru VAT oraz zapobieżenia oszustwom wynika bezpośrednio z dyrektywy 2006/112/WE⁴¹ i dotyczy również Polski.

W grudniu 2012 r. Komisja Europejska przedstawiła Plan Działań dla lepszego zwalczania nadużyć i unikania opodatkowania⁴². Plan działań rozpoczął intensywną kampanię Unii Europejskiej mającej na celu zwalczanie tych problemów. Na tej podstawie przedsięwzięto szereg inicjatyw, takich jak (i) rozszerzenie zakresu automatycznej wymiany informacji w ramach Unii Europejskiej, czy (ii) wprowadzenie nowych instrumentów mających na celu zwalczanie oszustw w podatku VAT.

Po roku prac związanych z wspomnianym wyżej dokumentem, w dniu 5 grudnia 2013 r. Komisja Europejska opublikowała podsumowanie swoich osiągnięć w zakresie zwalczania zjawiska unikania opodatkowania⁴³. W zakresie zwalczania wyłudzeń podatku VAT Komisja odniosła się do automatycznej wymiany informacji oraz zgody krajów członkowskich na wprowadzenie nowych instrumentów mających na celu zwalczanie oszustw w podatku VAT, o których mowa poniżej.

Ponadto, jak zwrócono uwagę w podsumowaniu Komisji z dnia 5 grudnia 2013 r., we wrześniu 2013 r. liderzy grupy G20 zgodzili się na połączenie sił w celu poprawy zwalczania unikania opodatkowania na świecie. Wyrażono zgodę na wprowadzenie systemu mającego na celu usprawnienie wymiany informacji o podatnikach pomiędzy poszczególnymi krajami.

³⁹ Nr ref. Komisji Europejskiej COM (2012) 722 final

⁴⁰ Propozycja Komisji Europejskiej skierowana do Rady Europejskiej, zmiany Dyrektywy 2006/112/WE o wspólnym systemie podatku od wartości dodanej w zakresie wprowadzenia mechanizmu szybkiego reagowania na oszustwa w VAT COM (2012) 428 final. (dokument publ.: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2012:0428:FIN:EN:PDF>)

⁴¹ Art. 273 Dyrektywy VAT.

⁴² Nr ref. Komisji Europejskiej IP/12/1325

⁴³ Memo 13/1096 Komisji Europejskiej z 5 grudnia 2013 r.

Wprowadzono także Plan Działań BEPS dotyczący zwalczania unikania płacenia podatku dochodowego przez przedsiębiorstwa.

Wspólne standardy dotyczące wymiany informacji powinny być przygotowane przez OECD w lutym 2014. System wymiany informacji w naszej ocenie jest istotnym środkiem pozwalającym ograniczyć nie tylko straty państw z tytułu podatków dochodowych, ale może mieć także pozytywny wpływ na redukcję nadużyć w podatku VAT. Co istotne, działania podejmowane na szczeblu światowym (nie tylko europejskim), ze względu na dysponowanie większymi środkami mogą być skuteczniejsze niż przedsięwzięcia samej Unii Europejskiej.

Należy pozytywnie ocenić prace Komisji Europejskiej zmierzające do ograniczenia nadużyć w podatku VAT, zwracamy też uwagę na możliwości wynikające z rozszerzenia współpracy w zakresie zwalczania unikania opodatkowania na arenie międzynarodowej. W naszej ocenie współpraca na szczeblu międzynarodowym jest najważniejszym czynnikiem, mogącym doprowadzić do znacznego ograniczenia nadużyć.

▪ **Automatyczna wymiana informacji**

W czerwcu 2013 r. Komisja Europejska przedstawiła propozycję rozszerzenia automatycznej wymiany informacji pomiędzy krajami UE, stanowiący najbardziej wszechstronny system automatycznej wymiany informacji na świecie. Propozycja Komisji będzie przedmiotem dyskusji państw członkowskich w pierwszej połowie 2014 r.

▪ **Zgoda na wprowadzenie nowych instrumentów mających na celu zwalczanie oszustw w podatku VAT**

W czerwcu 2013 r. państwa członkowskie zgodziły się jednogłośnie na przyjęcie środków zmierzających do zmniejszenia skali nadużyć VAT. Mechanizm Szybkiego Reagowania oraz reverse charge mają usprawnić reagowanie na nadużycia. Zgodnie z założeniami, wymienione mechanizmy wchodzi w życie na początku 2014 r.

Wprowadzono także zmiany dyrektywy 2006/112/WE., zawarte w dyrektywie Rady 2013/42/UE z dnia 22 lipca 2013 r. zmieniającej dyrektywę 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej w odniesieniu do mechanizmu szybkiego reagowania na oszustwa związane z VAT⁴⁴.

Pierwsza ze zmian zezwala krajom Unii Europejskiej na wystąpienie z wnioskiem o odstąpienie od tej dyrektywy w celu zapobiegania niektórym formom uchylania się od opodatkowania lub unikania opodatkowania. W ramach mechanizmu szybkiego reagowania możliwe jest stosowanie odwrotnego obciążenia przez krótki okres, po przedstawieniu przez zainteresowane państwo członkowskie stosownego powiadomienia. Aby zapewnić, że możliwość ta jest wykorzystywana proporcjonalnie do problemu, Komisja (po uzyskaniu stosownych informacji) będzie miała krótki termin na rozpatrzenie takiego powiadomienia i przedstawienie ewentualnego sprzeciwu wobec takiego szczególnego środka.

⁴⁴ Dz. Urz. UE L 201 z 26.7.2013, s. 1

Kraje Unii Europejskiej, z kolei, będą miały możliwość przedstawienia swoich opinii Komisji. Rada będzie mogła natomiast postanowić o dalszym stosowaniu odwrotnego obciążenia w drodze decyzji wykonawczej zgodnie z art. 395 dyrektywy 2006/112/WE. Szybkiemu procedowaniu powiadomień krajów Unii Europejskiej w ramach mechanizmu szybkiego reagowania służyć ma również przewidziane w zmienionej dyrektywie umocowanie Komisji Europejskiej do ustanowienia standardowego formularza dotyczącego tych powiadomień⁴⁵.

W ramach Unii Europejskiej funkcjonuje specjalna komórka o nazwie OLAF (fr. Office Européen de Lutte Anti-Fraude), której celem jest ochrona finansowych interesów Unii Europejskiej. OLAF nie prowadzi śledztw dotyczących oszustw, ale pomaga w tym zakresie odpowiednim instytucjom Państw Członkowskich. Uważa się przy tym, że środki, jakimi dysponuje OLAF, nie są wystarczające do walki z nadużyciami na taką skalę, aby skutecznie zwalczać nadużycia naruszające interes Unii Europejskiej.

W celu rozwoju wielostronnej współpracy w walce z przestępczością VAT, w 2010 r. kraje członkowskie Unii Europejskiej utworzyły sieć służącą szybkiej wymianie informacji pomiędzy tymi krajami nazywaną Eurofisc⁴⁶. Utworzenie Eurofisc za zgodą wszystkich 27 państw członkowskich należy uznać za sukces. Ta płaszczyzna współpracy z pewnością wzmocni współdziałanie organów podatkowych krajów Unii. Nie wydaje się jednak, aby powołanie Eurofiscu mogło wyeliminować oszustwa karuzelowe⁴⁷.

▪ **Fiscal substitution**

W ramach Unii Europejskiej pojawiła się koncepcja powołania instytucji „fiscal substitutuion”, która odnosi się do łańcucha dostaw towarów. W ramach tej koncepcji w łańcuchu dostaw wyznacza się podmiot „operatora”, który jest odpowiedzialny za odprowadzenie podatku VAT generowanego przez dostawy w ramach łańcucha. Podmiot ten, jako współodpowiedzialny za zobowiązania w podatku VAT z tytułu dostaw w ramach łańcucha, weryfikowałby dodatkowo podmioty uczestniczące w łańcuchu dostaw⁴⁸.

▪ **Mechanizm „cross-check”**

W Unii Europejskiej postuluję się również wprowadzenie mechanizmu „cross-check”. W skrócie polegałby on na tym, że w transakcjach przekraczających ustaloną kwotę, prawo do odliczenia podatku naliczonego z tytułu nabycia, stałoby się możliwe dopiero w sytuacji odprowadzenia przez sprzedawcę podatku VAT należnego do urzędu skarbowego. Wiązałoby się to z koniecznością dodatkowego raportowania przez podatników do organów podatkowych. W związku z tym organy podatkowe dysponowałyby informacjami o dużych transakcjach dokonywanych przez poszczególnych podatników⁴⁹.

⁴⁵ <http://www.kancelaria.lex.pl/czytaj/-/artykul/ue-chce-lepiej-i-szybciej-reagowac-na-oszustwa-zwiazane-z-vat>

⁴⁶ http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/2011-02-07_eurofisc_pressrelease_en.pdf

⁴⁷ http://depot.ceon.pl/bitstream/handle/123456789/2883/Eurofisc_zdecentralizowana_sie%C4%87_wsp%C3%B3lpracy_w_dziedzinie_podatku_VAT.pdf?sequence=1

⁴⁸ *Ibidem*, str. 47 i nast.

⁴⁹ *Ibidem*, str. 32

3.6. Rozwiązania funkcjonujące w innych państwach. Podsumowanie i wnioski

Mierniki efektywności administracji podatkowych przyjętych analizowanych państwach wskazują, że zasadniczym celem strategicznym tych administracji jest realizacja wpływów budżetowych oraz zwalczanie nieprawidłowości w rozliczeniach dokonywanych przez podatników.

Nieprawidłowości te w znacznej mierze dotyczą celowego działania podmiotów podlegających obowiązkowi podatkowemu, ukierunkowanych na zmniejszenie obciążeń finansowych na rzecz budżetu państwa, co w konsekwencji istotnie wpływa na rozmiar luki podatkowej.

Zwalczając takie niepożądane praktyki państwa stosują różnorodne procedury oraz korzystają z wsparcia zaawansowanych rozwiązań technologicznym. Z analizowanych przykładów wynika, że rozwiązania te w znaczący sposób wspierają administracje podatkowe zwiększając ich efektywność, chociażby poprzez wychwytywanie błędów w rozliczeniach podatkowych, czy preselekcję podmiotów, w przypadku których istnieje podwyższone ryzyko popełnienia przestępstwa podatkowego i które powinny zostać poddane kontroli.

Uwagę zwraca również proaktywność innych administracji podatkowych oraz podejmowane przez nie inicjatywy współpracy z podatnikami prowadzącymi uczciwą działalność gospodarczą, w tym w szczególności przedsiębiorcami. Efektywne wykorzystanie informacji o nieprawidłowościach zaobserwowanych przez przedsiębiorców dokonujących rozliczeń podatkowych w sposób prawidłowy we właściwych dla nich sektorach gospodarki, pozwalają administracjom podatkowym skuteczniej dostosować się do zmiennych realiów rynkowych oraz szybko reagować na zmieniające się mechanizmy nadużyć podatkowych.

Innym czynnikiem istotnym w kontekście skutecznego zwalczania przestępczości podatkowej jest wysoka specjalizacja jednostek odpowiedzialnych za kontrolę podatników, które ze względu na wiedzę oraz rozległe doświadczenia są w stanie skuteczniej zwalczać określone typy przestępczości podatkowej.

4. Rozwiązania, które mogą przyczynić się do zmniejszenia luki w VAT w Polsce

Do zmniejszenia luki podatkowej w VAT w Polsce może w naszej ocenie przyczynić się wdrożenie w ramach administracji podatkowej i skarbowej nowych rozwiązań systemowych i technologicznych. Poniżej przedstawiamy propozycję rozwiązań, które w naszej ocenie potencjalnie mogą przyczynić się do stopniowego zmniejszenia luki w podatku VAT poprzez skuteczne przeciwdziałanie nadużyciom podatkowym.

4.1. Propozycje rozwiązań mogących zwiększyć efektywność funkcjonowania administracji podatkowej i skarbowej

4.1.1. Współpraca pomiędzy organami

Przykłady płynące z innych państw, cenionych za efektywność funkcjonowania ich aparatu skarbowego wskazują, iż dla skuteczności zwalczania przestępczości podatkowej istotne znaczenie ma współpraca pomiędzy organami administracji podatkowej oraz innymi służbami, w tym organami ścigania.

Wykorzystanie informacji pozyskiwanych przez organy ścigania w toku postępowań kontrolnych, czy podatkowych mogłoby umożliwić znaczne zwiększenie efektywności tych postępowań, jak również przyczynić się do większej wykrywalności nieprawidłowych zachowań podatników.

Współpraca pomiędzy organami podatkowymi oraz policją prokuraturą, Centralnym Biurem Śledczym, Agencją Bezpieczeństwa Wewnętrznego, czy OLAF powinna mieć przy tym charakter trwały i zinstytucjonalizowany.

W naszej ocenie godnym rozważenia rozwiązaniem byłoby przykładowo wprowadzenie rozwiązania prawnego, które wymuszałoby na przedstawicielach organów ścigania informowanie właściwych miejscowo organów skarbowych i podatkowych o stwierdzonych w toku podejmowanych przez nich czynności nieprawidłowościach, które mogą nosić znamiona nadużyć podatkowych.

Organy ścigania w przeciwieństwie do organów administracji podatkowej dysponują również instrumentami prawnymi, technologiami i zasobami kadrowymi umożliwiającymi bardziej kompleksową analizę struktur grup przestępczych dokonujących przestępstw finansowych.

Istotnym utrudnieniem w ściągalności zobowiązań podatkowych jest bowiem fakt, że w wyniku kontroli podatkowych i skarbowych należności podatkowe wymierzone są podmiotom wykorzystywanym przez grupy przestępcze jedynie w celu ukrycia działalności przestępczej i zapewnienia bezkarności rzeczywistym inicjatorom wyłudzeń. W praktyce zwykle podmioty te nie dysponują majątkiem, który mógłby pokryć wymierzone zobowiązania. W efekcie nie dochodzi do faktycznego odzyskania wyłudzonych należności podatkowych.

Wykorzystanie zasobów kadrowych administracji podatkowej i skarbowej w ramach kontroli podmiotów, u których stwierdzono takie nieprawidłowości mogłoby w praktyce okazać się

znacznie bardziej efektywne, aniżeli chociażby cykliczne kontrolowanie zwrotów VAT dokonywanych na rzecz podatników, u których nigdy nie stwierdzono nieprawidłowości w rozliczeniach podatkowych.

Należy przy tym jednak zwrócić uwagę na fakt braku specjalizacji organów ścigania w ściganiu przestępstw podatkowych. Jak wskazano w raporcie GENVAL, prokuratorzy (podobnie jak sędziowie) nie specjalizują się w zakresie tematyki prowadzonych spraw. Oznacza to, że ta sama osoba zajmuje się wszelkimi rodzajami przestępstw. Tematyka oszustw VAT wymaga natomiast specjalistycznej wiedzy teoretycznej, a także doświadczenia praktycznego, które znajduje się w posiadaniu organów administracji podatkowej i skarbowej.

Przeszkoleni przez pracowników administracji podatkowej i skarbowej lub inne, odpowiednio wyspecjalizowane jednostki, prokuratorzy mogliby wspierać organy administracji podatkowej i skarbowej w zwalczaniu zorganizowanych grup przestępczych zajmujących się wyłudzeniem podatku VAT.

Wzorem innych państw (przykładowo Kanady) warto rozważyć możliwość utworzenia wyspecjalizowanych zespołów operacyjnych składających się z przedstawicieli administracji podatkowej i skarbowej oraz organów ścigania, funkcjonujących zarówno na szczeblu lokalnym, jak i na szczeblu centralnym. Za potencjalną efektywnością funkcjonowania lokalnych zespołów operacyjnych przemawia chociażby fakt znajomości realiów obrotu gospodarczego obowiązujących w danym regionie, czy lepsza wiedza dotycząca podmiotów, u których wykrywane są nieprawidłowości w rozliczeniach podatkowych lub które popełniały w przeszłości przestępstwa, czy wykroczenia powiązane z uszczupleniem budżetu państwa.

Należy oczywiście zwrócić uwagę na fakt, że skuteczna współpraca pomiędzy organami administracji podatkowej i skarbowej oraz organami ścigania możliwa będzie tylko w przypadku wdrożenia odpowiednich rozwiązań prawnych, kanałów komunikacyjnych oraz przy zapewnieniu możliwości szkolenia funkcjonariuszy organów ścigania, które umożliwią im identyfikację chociażby potencjalnych nadużyć podatkowych.

Punktem wyjścia dla nawiązania ścisłej współpracy pomiędzy organami podatkowymi i skarbowymi z innymi służbami powinno być poprawienie efektywności współpracy pomiędzy samymi organami administracji podatkowej i skarbowej, w tym w szczególności pomiędzy urzędami kontroli skarbowej oraz urzędami skarbowymi.

Często bowiem niezależność w działaniach pracowników tych jednostek w toku podejmowanych przez nich czynności operacyjnych negatywnie wpływa na efektywność tych czynności, zwiększając koszty ich przeprowadzenia. Obecnie nie istnieją skuteczne rozwiązania prawne, czy technologiczne umożliwiające skuteczny przepływ informacji pomiędzy urzędami skarbowymi oraz urzędami kontroli skarbowej, a w konsekwencji działania podejmowane przez te jednostki pozostają niejednokrotnie w zupełnym oderwaniu od siebie.

Przewidywane korzyści – współpraca pomiędzy organami

- Pozyskanie dodatkowych źródeł informacji dotyczących przestępstw podatkowych z organami ścigania
- Dostęp do ustaleń organów ścigania poczynionych w toku prowadzonych przez nie kompleksowych czynności operacyjnych
- Zwiększenie efektywności oddziaływania dzięki specjalizacji w zwalczaniu przestępczości podatkowej (zespoły operacyjne)

4.1.2. Dialog z przedstawicielami rynku

Przykład CRA wskazuje, iż znaczący wpływ na poprawę efektywności administracji podatkowej w zwalczaniu przestępczości podatkowej może mieć nawiązanie dialogu z podatnikami, którzy w sposób prawidłowy dokonują rozliczeń należności z budżetem państwa.

Należy zauważyć, że podatnicy ci w wyniku funkcjonowania szarej strefy oraz wyłudzenia podatków (w tym w szczególności VAT) przez nieuczciwych przedsiębiorców, podobnie jak budżet państwa ponoszą znaczące straty.

Występowanie nadużyć w danej branży zmniejsza bowiem opłacalność prowadzenia uczciwej działalności gospodarczej, w szczególności poprzez zaburzanie rynkowych zasad konkurencji.

Inicjatywy podejmowane przez przedstawicieli przedsiębiorców wskazują przy tym na ich zamiar ścisłej kooperacji z organami administracji podatkowej i skarbowej w ramach zwalczania przestępczości podatkowej.

W świetle powyższego, w naszej ocenie warto rozważyć utworzenie stałych grup roboczych, w których skład wchodziłoby:

- **na szczeblu centralnym** przedstawiciele Ministerstwa Finansów oraz przedstawiciele izb skupiających przedsiębiorców,
- **na szczeblu lokalnym** przedstawiciele przedsiębiorców prowadzących działalność w danym regionie oraz przedstawiciele właściwych miejscowo urzędów kontroli skarbowej, urzędów skarbowych i izb skarbowych.

Działalność proponowanych grup roboczych może przy tym odnieść długofalowe skutki jedynie w przypadku, gdy będzie ona miała charakter trwały, a efekty pracy grup zostaną faktycznie wykorzystane przez pracowników administracji podatkowej i skarbowej w toku podejmowanych czynności operacyjnych.

Konieczne jest w naszej ocenie wprowadzenie mechanizmów sprawozdawczości obejmujących informacje przekazane ze strony przedsiębiorców oraz sposoby ich wykorzystania przez kontrolujących.

Przewidywane korzyści – dialog z przedstawicielami rynku

- Pozyskanie dodatkowych źródeł wiedzy w zakresie mechanizmów przestępstw podatkowych
- Poprawa efektywności reagowania na zmienność realiów obrotu gospodarczego dzięki stałej współpracy z przedstawicielami przedsiębiorców
- Pozytywne oddziaływanie na rozwój branż objętych ryzykiem poprzez zmniejszanie negatywnego oddziaływania nadużyć na konkurencyjność uczciwych przedsiębiorców

4.1.3. Specjalizacja

Przykłady płynące z innych państw wskazują, że korzystnie na efektywność zwalczania przestępczości podatkowej wpływa specjalizacja jednostek administracji podatkowej w kontrolowaniu określonych grup podmiotów oraz prowadzeniu spraw dotyczących określonych typów nadużyć. Należy bowiem zauważyć, że stosowane mechanizmy wyłudzeń należności podatkowych coraz częściej mają charakter niezwykle skomplikowany, dlatego ich zwalczanie wymaga wyspecjalizowanych zasobów.

Obecnie pracownicy poszczególnych komórek organizacyjnych (w tym przykładowo komórek odpowiedzialnych za rozliczenia VAT) urzędów skarbowych i urzędów kontroli skarbowej zajmują się wszystkimi rodzajami spraw. Niewystarczający stopień specjalizacji urzędników w znacznym stopniu utrudnia skuteczne zwalczanie nadużyć. W naszej ocenie istnieje konieczność utworzenia w ramach jednostek administracji podatkowej i skarbowej komórek odpowiedzialnych za wyłudzenia VAT, których przeszkoleni pracownicy ściśle współpracowałyby z prokuraturą, organami ścigania, czy uczciwymi przedsiębiorcami, którzy mogą być w naszej ocenie cennym źródłem wiedzy o nieprawidłowościach zaobserwowanych w ich branżach.

W naszej ocenie odpowiedzią na zapotrzebowanie na specjalistów w zakresie przestępczości podatkowej może być utworzenie dedykowanych jednostek administracji podatkowej i skarbowej odpowiedzialnych za zwalczanie określonych typów przestępstw i kontrolę podatników o podwyższonym stopniu ryzyka zaistnienia nieprawidłowości.

Pracownicy tych jednostek dzięki ukierunkowaniu wyłącznie na specyficzne sprawy podatkowe mogliby skuteczniej zwalczać występujące nieprawidłowości.

W naszej ocenie ze względu na specyfikę nadużyć w VAT występujących nie tylko w określonych branżach, ale też w konkretnych regionach, specjalistyczne jednostki powinny

zostać utworzone na szczeblu centralnym oraz lokalnym, na terytorium każdego województwa.

Innym korzystnym rozwiązaniem może być specjalizacja urzędów kontroli skarbowej w ściganiu przestępstw podatkowych oraz nadanie tym organom kompetencji policji finansowej funkcjonującej w wielu państwach. W chwili obecnej charakter czynności kontrolnych prowadzonych przez urzędy kontroli skarbowej oraz urzędy skarbowe poza pewnymi nieznacznymi odrębnościami jest, co do zasady analogiczny.

Można również rozważyć nadanie pracownikom urzędów kontroli skarbowej większego zakresu odpowiednich uprawnień o charakterze karnym. Rozwiązanie to mogłoby potencjalnie zwiększyć efektywność ścigania nadużyć podatkowych oraz miałoby istotny walor prewencyjny.

Należałoby również zastanowić się, czy w dłuższej perspektywie czasu racjonalnym rozwiązaniem nie jest, podnoszone często w debacie publicznej instytucjonalne połączenie urzędów kontroli skarbowej z urzędami skarbowymi i tym samym skoncentrowanie kompetencji kontrolnych i wykonawczych w jednym organie. Urzędy kontroli skarbowej mogłyby w tym wypadku zostać włączone do urzędów skarbowych jako wydziały kontrolne. Rozwiązanie to wyeliminowałoby bariery przepływu informacji pomiędzy urzędami kontroli skarbowej oraz urzędami skarbowymi, negatywnie wpływające na efektywność ich działalności. Efektem takiego rozwiązania byłoby również wyeliminowanie niekorzystnej dla ściągłości podatków sytuacji, w której kontrolą (wymiarom) rozliczeń podatkowych zajmuje się inny organ, niż ich zabezpieczaniem oraz egzekucją.

Warto byłoby także rozważyć utworzenie w ramach administracji podatkowej i skarbowej jednostek wyspecjalizowanych w tzw. białym wywiadzie, które z wykorzystaniem odpowiednich rozwiązań technologicznych stale śledziłyby dostępne źródła danych (np. fora internetowe) i odszukiwałyby informacje o potencjalnych przestępstwach podatkowych. Rozwiązania takie z powodzeniem stosowane są w innych krajach i znacząco zwiększają skuteczność wykrywania nadużyć.

Przewidywane korzyści – specjalizacja

- Zwiększenie kwalifikacji wybranych urzędników w zakresie zwalczania przestępstw podatkowych poprzez ich specjalizację wyłącznie w prowadzeniu postępowań dotyczących tych przestępstw
- Zwiększenie efektywności oddziaływania w sprawach dotyczących przestępstw podatkowych
- Poprawa efektywności kontroli poprzez wyodrębnienie postępowań dotyczących świadomych nadużyć oraz postępowań dotyczących nieumyślnych nieprawidłowości dokonanych przez uczciwych podatników

4.1.4. Rozwiązania technologiczne

Poprawa efektywności funkcjonowania administracji podatkowej i skarbowej w zakresie zwalczania nadużyć VAT nie będzie możliwa w przypadku braku analitycznego podejścia do problemu wyłudzeń podatkowych oraz niewyciągania wniosków z wykrytych już nieprawidłowości oraz z informacji przekazanych przez przedsiębiorców, czy organy ścigania.

Poza zapewnieniem odpowiedniego przepływu informacji istotne jest również umożliwienie ich skutecznego wykorzystania w toku czynności operacyjnych. Efektywny przepływ informacji nie będzie możliwy bez wdrożenia odpowiednich rozwiązań technologicznych oraz dalszej centralizacji baz danych organów administracji skarbowej i podatkowej.

Centralizacja przetwarzania danych jest w naszej ocenie punktem wyjścia dla wdrożenia innych rozwiązań niezbędnych dla efektywnego zwalczania przestępczości podatkowej, takich jak chociażby system zarządzania ryzykiem. Automatyzacja zarządzania ryzykiem stosowana jest we wszystkich krajach, których administracje podatkowe były przedmiotem rozważań w ramach niniejszego raportu. System zarządzania ryzykiem na podstawie ustalonych reguł (jak przykładowo obroty, deklarowane nadwyżki VAT naliczonego, żądane zwroty, czy przedmiot działalności) pozwoli dokonać automatycznej preselekcji podatników, którzy powinni zostać poddani kontroli ze względu na podwyższone ryzyko nadużyć podatkowych.

Preselekcja ta w znacznym stopniu zwiększyłaby efektywność kontroli podatkowych i skarbowych, umożliwiając eliminację spośród podmiotów typowanych do kontroli, podatników, u których ryzyko występowania nieprawidłowości jest niewielkie.

Reguły zarządzania ryzykiem powinny być przy tym stale monitorowane i aktualizowane na podstawie informacji płynących z wykrytych nadużyć, czy informacji przekazywanych przez przedsiębiorców i inne organy.

Wdrożenie w ramach administracji podatkowej i skarbowej rozległego wsparcia technologii informatycznej może wiązać się ze znacznymi kosztami, które Skarb Państwa musiałby w związku z tym przedsięwzięciem ponieść. Mając jednak na uwadze rozmiar strat budżetu z tytułu oszustw podatkowych, a także tempo wzrostu rozmiarów luki podatkowej, czy przykłady wspierania efektywności administracji podatkowych innych państw przez rozwiązania technologiczne, w naszej ocenie są to koszty niezbędne, bez których usprawnienie zwalczania nadużyć VAT i tym samym stopniowe zmniejszenie luki podatkowej, będzie niemożliwe.

W administracjach podatkowych innych państw funkcjonują liczne rozwiązania technologiczne wspierające efektywne zwalczanie przestępczości podatkowej, jak przykładowo omawiane w niniejszym raporcie systemy: ZAUBER (Niemcy), VRT, czy FEAST (Wielka Brytania).

W naszej ocenie warto rozważyć przykładowo wdrożenie w Polsce systemu, który gromadziłby informacje o transakcjach zawieranych między podatnikami prowadzącymi działalność gospodarczą. Zarejestrowane informacje o transakcjach mogłyby zostać następnie poddane analizie, w celu identyfikacji nieprawidłowości i ryzyka nadużyć.

Nadużycia te mogłyby być wykrywane bardzo szybko, poprzez proste zestawienie raportów wzajemnych rozliczeń.

Od zarejestrowania transakcji mogłaby zostać uzależniona możliwość uzyskania zwrotu podatku VAT. Raportowanie transakcji mogłoby również stanowić alternatywę dla mechanizmu reverse charge, który wiąże się z dodatkowym obciążeniem przedsiębiorców prowadzących działalność w sektorach gospodarki objętych ryzykiem nadużyć. Przedsiębiorcy dokonujący raportowania transakcji mogliby zostać zwolnieni z tego mechanizmu ze względu na zwiększenie kontroli nad dokonywanym przez nich obrotem.

Ponieważ większość rozliczeń z tytułu istotnych ekonomicznie transakcji pomiędzy podmiotami profesjonalnymi odbywa się przy użyciu rachunków bankowych (obowiązek taki wynika z art. 22 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej⁵⁰), niedogodności po stronie przedsiębiorców byłyby nieznaczne. Ponadto w obowiązek raportowania mogłyby być zaangażowane banki, potwierdzając dokonanie płatności.

Raportowanie transakcji może zostać wprowadzone stopniowo lub w odniesieniu do przedsiębiorców prowadzących działalność w określonych branżach, gdzie wykrywane są nieprawidłowości.

Przewidywane korzyści – Rozwiązania technologiczne

- Zniwelowanie barier informacyjnych istniejących pomiędzy jednostkami administracji podatkowej i skarbowej poprzez centralizację przetwarzania danych
- Możliwość wdrożenia (w oparciu o centralnie przetwarzane dane) nowych rozwiązań analitycznych, niezbędnych dla poprawy efektywności działań związanych ze zwalczaniem przestępstw podatkowych, w tym w szczególności systemu analizy ryzyka umożliwiającego preselekcję podmiotów typowanych do kontroli
- Możliwość stałego nadzoru i prowadzenia analiz dotyczących transakcji objętych ryzykiem nadużyć

4.1.5. Właściwe ukształtowanie mierników efektywności organów i ich pracowników

Przyjętą powszechnie metodą oceny pracowników organizacji o znaczących rozmiarach, w tym także pracowników instytucji publicznych, jest metodologia kluczowych mierników efektywności (dalej: „*KPI*” – ang. Key Performance Indicators).

Podstawowym założeniem tej metodologii jest ustalenie w ramach organizacji skonkretyzowanych celów, których implementacja i trwałe stosowanie ma motywować

⁵⁰ Ustawa z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (T.j.: Dz. U. z 2013 r. poz.672 ze zm.)

pracowników do efektywnego działania, a w konsekwencji prowadzić do osiągnięcia przez organizację jej celów strategicznych.

Zgodnie z założeniami metodologicznymi, **KPI** powinny być:

- **specyficzne:** każdy z przyjętych w ramach organizacji wskaźników powinien być szczegółowo doprecyzowany i zawierać jasny przekaz, nie pozostawiając dowolności w jego interpretacji, która w praktyce prowadzić mogłaby do rozbieżności w efektach jego zastosowania przez różnych pracowników oraz manipulacji,
- **mierzalne:** sformułowane w sposób, który wyklucza dowolność w interpretacji faktu rzeczywistego spełnienia lub niespełnienia danego celu,
- **osiągalne:** możliwe do osiągnięcia dla pracownika organizacji o określonym szczeblu i kompetencjach,
- **realne:** ustalone w sposób racjonalny i w konsekwencji możliwe do rzeczywistego zrealizowania,
- **określone w czasie:** osiągalne w przyjętym okresie czasu, po którego upływie spełnienie celu może podlegać ocenie.

Ponieważ w chwili obecnej istnieje szereg mierników efektywności działania organów i pracowników administracji podatkowej, nie ma w naszej ocenie konieczności tworzenia tych mierników od podstaw.

Do korzystnych, w kontekście realizacji zasadniczych celów administracji podatkowej i skarbowej, rezultatów, mogłoby natomiast doprowadzić przeprowadzenie kompleksowej analizy obowiązujących wskaźników i ich modyfikacja z zastosowaniem powszechnie przyjętej metodologii wskaźników KPI, w szczególności poprzez (i) analizę wpływu zastosowania istniejących wskaźników efektywności na realizację zasadniczych zadań administracji podatkowej i skarbowej, (ii) uszczegółowienie wskaźników o charakterze ogólnym, które mogą budzić wątpliwości interpretacyjne, (iii) usunięcie konkurencyjnych wskaźników, czy dodanie wskaźników w obszarach działania administracji podatkowej i skarbowej, w których jej efektywność wymaga poprawy.

Jako przykład działań naprawczych w powyższym zakresie wskazać można obowiązujący obecnie wskaźnik ustaleń nieprawidłowości i nadużyć w rozliczeniach podatkowych, mający kluczowy charakter zarówno dla oceny organów administracji podatkowej, jak i ich pracowników.

Należy zauważyć, że chociaż wskaźnik ten spełnia cechy właściwe dla wskaźników opracowanych z wykorzystaniem metodologii KPI mając charakter specyficzny, mierzalny, osiągalny, realny oraz określony w czasie, może on konkurować z innym wskaźnikiem związanym z realizacją nadrzędnych celów administracji podatkowej i skarbowej, jakim jest zapewnienie wpływów budżetowych.

Przyczyną takiej konkurencji może być przykładowo dążenie urzędników do przeprowadzenia jak największej ilości postępowań kontrolnych w ocenianym okresie, powodujące w konsekwencji spadek jakości podejmowanych przez nich działań oraz brak rzeczywistych wpływów budżetowych wynikających z czynności kontrolnych.

Usunięcie wskaźnika kwoty ustalonych nieprawidłowości dotyczących rozliczeń dokonywanych przez kontrolowane podmioty i zastąpienie go innymi wskaźnikami, takimi jak przykładowo:

- wartość ustaleń niezakwestionowanych w toku postępowania odwoławczego lub sądowoadministracyjnego lub
- wartość rzeczywistych wpływów budżetowych wynikających z ustalonych nieprawidłowości, mogłoby doprowadzić do pozytywnych rezultatów w postaci zwiększenia dokładności i staranności urzędników dokonujących czynności kontrolnych, motywując ich do prowadzenia postępowań w możliwie jak najbardziej rzetelny sposób.

Przesunięcie ciężaru oceny urzędnika z kwoty dokonanych przez niego ustaleń na kwotę rzeczywistych wpływów wynikających z jego pracy jest szczególnie istotne w sprawach dotyczących nadużyć podatkowych, gdzie wydawane są decyzje określające zobowiązanie z art. 108 ustawy o VAT, czyli sankcja podatkowa za wystawianie faktur dokumentujących fikcyjne dostawy (tzw. „puste faktury”). Wystawianie pustych faktur jest bardzo częstym elementem mechanizmów przestępczych. W praktyce faktury te wystawiane są przez tzw. „słupy”, czyli osoby przybrane do firmowania działalności faktycznych kierowników procederu. Słupami są często osoby bezdomne lub nieporadne, które nie posiadają znacznego majątku, natomiast faktury, które wystawiają opiewają często na milionowe kwoty podatku. Ponieważ zobowiązanie z art. 108 ustawy o VAT to kwota podatku wykazana na takich fakturach, decyzje organów podatkowych wydawane wobec „słupów” określają milionowe zobowiązania podatkowe, które nigdy przez te osoby nie zostaną uiszczone. Urzędnicy są oceniani na podstawie kwoty dokonanych ustaleń, dlatego bardziej opłacalne jest prowadzenie postępowań wobec „słupów” niż skupienie się na organizatorach przestępczego procederu. Aktualny system motywuje więc urzędników do ścigania „płotek”, podczas gdy członkowie grup przestępczych organizujący nadużycia pozostają bezkarni.

Od realizacji celów powinno zostać uzależnione premiowanie urzędników administracji podatkowej i skarbowej. Premie mogłyby zostać przykładowo obliczane na podstawie relacji pomiędzy ustaleniami dokonanymi przez urzędników w toku czynności kontrolnych oraz kwotami ustaleń, które stanowiły rzeczywiste wpływy budżetowe.

W przypadku spraw spornych, ewentualna premia powinna zostać wypłacona po ostatecznym zakończeniu sprawy, w szczególności dopiero, gdy ustalenia poczynione w toku kontroli zostaną utrzymane w mocy w toku postępowania sądowoadministracyjnego.

Wdrożenie zmian w zakresie mierników oceny funkcjonowania administracji podatkowej i skarbowej może wiązać się oczywiście z pewnymi trudnościami wynikającymi chociażby ze standaryzacji podejścia do działań podejmowanych przez urzędników, które w potencjalnie analogicznych przypadkach niejednokrotnie mogą znacząco się różnić (przykładowo: prowadzenie postępowań kontrolnych o znacznym stopniu złożoności w kontekście realizacji wskaźnika szybkości postępowań).

Warto również w naszej ocenie rozważyć wdrożenie nowych wskaźników efektywności opartych na relacji pomiędzy wybranymi, obecnie funkcjonującymi wskaźnikami.

Dla skutecznej oceny finansowej efektywności działalności administracji podatkowej i skarbowej można rozważyć wdrożenie wskaźnika opartego o relację czasu poświęconego przez pracownika na przeprowadzenie czynności w ramach danego postępowania oraz jego wymiernego efektu rozumianego jako kwotę należności, które w rzeczywistości wpłynęły na konta Skarbu Państwa.

Tego rodzaju wskaźnik pozwoliłby ocenić, na ile efektywnie działa osoba kierująca danym postępowaniem. Tym samym można byłoby uniknąć sytuacji prowadzenia przez organ długotrwałego i kosztownego postępowania (tzn. wymagającego zaangażowania znacznej liczby pracowników oraz ilości czasu, jaki poświęcają na daną sprawę), z którego ostatecznie nie wynika dla budżetu państwa żadna (lub bardzo nieznaczna) korzyść. W efekcie, praca osób zatrudnionych w organach mogłaby być bardziej skoncentrowana na zwiększeniu rzeczywistych wpływów przy jak najmniejszym nakładzie pracy.

Ponadto, celem pomiaru efektywności postępowań, w naszej ocenie można by zastosować wskaźnik w postaci relacji czasu poświęconego na prowadzenie postępowania do „wielkości” kontrolowanego podatnika, ustalonej przykładowo w oparciu o zadeklarowane przez niego obroty, liczbę zatrudnionych transakcji, czy kwotę uzyskanego w danym okresie przychodu.

Kolejny proponowany przez nas wskaźnik mógłby być oparty o relację pomiędzy wartością ustaleń a faktycznymi wpływami do Skarbu Państwa z tytułu tych ustaleń. Obecnie wskazane powyżej wskaźniki funkcjonują odrębnie. Zastosowanie ich relacji mogłoby natomiast pozytywnie wpłynąć na poprawę przełożenia wartości ustaleń na kwoty rzeczywiście uzyskane przy jednoczesnym utrzymaniu wartości ustaleń na wysokim poziomie.

Przeprowadzenie proponowanych zmian powinno zostać poprzedzone szczegółową analizą opartą w szczególności o doświadczenia płynące z realizacji celów administracji podatkowej w latach poprzednich oraz zidentyfikowane obszary wymagające usprawnień.

Przewidywane korzyści – mierniki efektywności KPI

- Przejrzystość i spójność celów stawianych pracownikom oraz organom administracji podatkowej i skarbowej
- Motywowanie pracowników do efektywnego zwalczania nadużyć w VAT i generowania wpływów budżetowych z podatków
- Motywowanie pracowników do rzetelnego wypełniania czynności kontrolnych

4.2. Wdrożenie proponowanych zmian

Wdrożenie zaproponowanych powyżej zmian systemowych wymagałoby zaangażowania wszystkich jednostek administracji podatkowej i skarbowej oraz ich pracowników.

Ponadto, niektóre z proponowanych rozwiązań wiążą się z pewnymi ryzykami oraz nakładami finansowymi, których rozmiar jest jednak w naszej ocenie nieporównywalnie niższy, aniżeli przewidywane korzyści.

4.2.1. Wdrożenie zmian - Współpraca

Wprowadzenie współpracy pomiędzy organami podatkowymi i organami ścigania będzie wymagało szeregu zmian prawnych oraz organizacyjnych, w związku z czym proces ten miałby charakter długofalowy. W związku ze zmianą istniałaby również konieczność nawiązania rozległej współpracy międzyresortowej oraz sprawowania stałego nadzoru nad przepływem informacji.

Poniżej przedstawiono podstawowe cele i zadania poszczególnych jednostek administracji podatkowej i skarbowej związane ze zmianą.

<i>Jednostki</i>	<i>Zadania i cele</i>
Ministerstwo Finansów	<ul style="list-style-type: none">• nawiązanie dialogu z przedstawicielami organów ścigania i służb odpowiedzialnych za zwalczanie przestępczości finansowej,• zainicjowanie procesu legislacyjnego zmierzającego do wdrożenia niezbędnych zmian prawnych,• zapewnienie przedstawicielom organów ścigania szkoleń w zakresie mechanizmów przestępczości podatkowej,• stały nadzór nad przepływem informacji oraz ich efektywnym wykorzystaniem.
Izby Skarbowe	<ul style="list-style-type: none">• stała współpraca z organami ścigania na szczeblu wojewódzkim,• nadzór nad wymianą informacji pomiędzy organami w województwie,• nadzór nad lokalnymi jednostkami administracji podatkowej i skarbowej w zakresie dotyczącym współpracy z organami ścigania oraz inicjowanie koniecznych usprawnień,• przygotowywanie cyklicznych raportów dotyczących wymiernych efektów współpracy podległych jednostek z organami ścigania oraz analiza nieprawidłowości i prowadzenie działań naprawczych w zakresie współpracy.
Urzędy Skarbowe, Urzędy Kontroli Skarbowej	<ul style="list-style-type: none">• stała współpraca z organami ścigania w toku prowadzonych czynności kontrolnych,• efektywne wykorzystywanie informacji uzyskanych od organów ścigania,• raportowanie efektów współpracy do właściwej izby skarbowej.

▪ Zidentyfikowane ryzyka i obciążenia

Zasadniczą trudnością powiązaną z podjęciem przez administrację podatkową i skarbową ścisłej współpracy z organami ścigania oraz służbami odpowiedzialnymi za zwalczanie przestępczości finansowej jest fakt oddziaływania takich zmian na jednostki niezależne od administracji podatkowej i skarbowej.

Współpraca z innymi organami mogłaby początkowo opierać się na istniejących rozwiązaniach, jak przykładowo stałe działania międzyresortowe.

4.2.2. Wdrożenie zmian – Dialog

Nawiązanie stałej współpracy z przedstawicielami przedsiębiorców jest zmianą, która w naszej ocenie pozwala osiągnąć znaczące korzyści przy zaangażowaniu relatywnie niewielkich nakładów finansowych, czy kadrowych.

Współpraca pomiędzy administracją podatkową i skarbową oraz przedsiębiorcami nie wymaga wprowadzenia zmian organizacyjnych lub prawnych. Istotne jest natomiast sprawowanie stałego nadzoru nad częstotliwością oraz efektywnością współpracy.

W ramach dialogu dotyczącego przestępczości podatkowej istotne znaczenie powinny również kampanie, nieprowadzone obecnie na większą skalę, kampanie informacyjne dotyczące mechanizmów nadużyć oraz sposobów obrony przed procedurami wyłudzeń podatkowych. Kampanie takie powinny być prowadzone Ministerstwem Finansów cyklicznie.

Zasadnicze zadania poszczególnych jednostek administracji podatkowej w zakresie podjęcia dialogu z przedstawicielami przedsiębiorców zostały przedstawione poniżej.

<i>Jednostki</i>	<i>Zadania i cele</i>
Ministerstwo Finansów	<ul style="list-style-type: none">• utworzenie wytycznych dotyczących stałej współpracy z przedstawicielami izb przedsiębiorców dla Ministerstwa Finansów oraz izb skarbowych, urzędów skarbowych i urzędów kontroli skarbowej,• utworzenie stałego komitetu przedstawicieli Ministerstwa Finansów oraz izb przedsiębiorców, poświęconego zwalczaniu przestępczości podatkowej,• sprawozdawczość z działalności komitetu,• nadzór nad współpracą organów administracji podatkowej i skarbowej oraz przedstawicieli przedsiębiorców w zakresie zwalczania nadużyć podatkowych.
Izby Skarbowe	<ul style="list-style-type: none">• podjęcie stałej współpracy z przedstawicielami przedsiębiorców w danym regionie, ukierunkowanej na przekazywanie informacji oraz podejmowanie wspólnych inicjatyw w zakresie zwalczania nadużyć podatkowych,• raportowanie efektów współpracy Ministerstwu Finansów,• prowadzenie kampanii informacyjnych dotyczących nadużyć.

**Urzędy
Skarbowe,
Urzędy
Kontroli
Skarbowej**

- wyznaczenie przedstawicieli urzędów skarbowych i urzędów kontroli skarbowej współpracujących z lokalnymi przedsiębiorcami w zakresie zwalczania przestępczości podatkowej,
- wykorzystywanie informacji uzyskanych od przedstawicieli przedsiębiorców w toku czynności operacyjnych,
- przekazywanie właściwej izbie skarbowej informacji o podjętych działaniach oraz efektach współpracy z przedstawicielami przedsiębiorców.

▪ Zidentyfikowane ryzyka i obciążenia

Podjęcie współpracy z przedsiębiorcami w zakresie przekazywania informacji o zidentyfikowanych w ich branżach nadużyciach podatkowych nie wiąże się z obciążeniami po stronie administracji podatkowej i skarbowej za wyjątkiem (i) konieczności wyznaczenia osób odpowiedzialnych za współpracę na danym szczeblu administracji oraz (ii) konieczności przygotowywania cyklicznych sprawozdań z działalności podjętej przez organy kontroli w związku z informacjami pozyskanymi od przedsiębiorców, w celu zapewnienia możliwie największej efektywności współpracy.

4.2.3. Wdrożenie zmian – Specjalizacja

Jak wskazano w niniejszym raporcie, specjalizacja jednostek administracji podatkowej i skarbowej poprzez wyodrębnienie jednostek odpowiedzialnych za zwalczanie przestępczości podatkowej może bardzo korzystnie wpłynąć na skuteczność przeciwdziałania wyłudzeniom.

Jednocześnie jednak zmiana ta wymaga istotnych modyfikacji w strukturze organizacyjnej administracji podatkowej i skarbowej oraz zmian prawnych. W świetle powyższego należy uznać, że zmiana wymaga długofalowego procesu transformacji.

Podstawowe zadania poszczególnych jednostek w ramach tej transformacji przedstawiono w poniższym zestawieniu.

Jednostki**Zadania i cele****Ministerstwo
Finansów**

- zainicjowanie procesu legislacyjnego zmierzającego do utworzenia jednostek administracji podatkowej o szczególnych kompetencjach związanych ze zwalczaniem określonych typów przestępstw,
- wyodrębnienie jednostek spośród struktury urzędów skarbowych oraz urzędów kontroli skarbowej,
- zapewnienie możliwości specjalistycznego szkolenia pracowników jednostek odpowiedzialnych za zwalczanie nadużyć podatkowych,
- zainicjowanie współpracy pomiędzy jednostkami zwalczającymi przestępstwa podatkowe oraz organami ścigania,
- stały nadzór nad efektywnością działalności jednostek wyspecjalizowanych oraz sporządzanie cyklicznych raportów z ich działalności.

Izby Skarbowe

- nadzór nad działalnością jednostek wyspecjalizowanych na terytorium danego województwa,
- sprawozdawczość z działalności wyspecjalizowanych jednostkach podlegających danej izbie skarbowej.

Urzędy Skarbowe, Urzędy Kontroli Skarbowej

- faktyczne wdrożenie zmian organizacyjnych w jednostkach wyodrębnionych w celu zwalczania przestępczości podatkowej,
- wyznaczenie personelu delegowanego do jednostek specjalistycznych,
- stałe raportowanie efektów pracy jednostek oraz zidentyfikowanych nieprawidłowości do właściwych izb skarbowych.

▪ Zidentyfikowane ryzyka i obciążenia

Utworzenie jednostek specjalistycznych wiąże się ze znacznymi obciążeniami związanymi z koniecznością przeprowadzenia procesu legislacyjnego.

Ponadto w związku ze zmianą istnieje konieczność przeprowadzenia istotnej transformacji organizacyjnej administracji podatkowej i skarbowej, co wiąże się z (typowym dla istotnych zmian w dużych organizacjach) ryzykiem krytyki ze strony urzędników, w stosunku do których zmiany znajdą bezpośrednie zastosowanie.

Dlatego też, w naszej ocenie warto rozważyć wprowadzenie specjalizacji jednostek administracji podatkowej i skarbowej stopniowo, z wykorzystaniem programu pilotażowego.

4.2.4. Wdrożenie zmian – Rozwiązania technologiczne

Analiza przeprowadzona w niniejszym raporcie wskazuje, że wdrożenie nowoczesnych rozwiązań technologicznych jest niezbędne dla zapewnienia efektywności zwalczania przestępczości podatkowej, a korzyści płynące z tych rozwiązań niewspółmiernie przewyższają wydatki związane z ich implementacją.

Należy także zwrócić uwagę na fakt, iż bez odpowiedniego wsparcia technologicznego nie będzie możliwe pełne wdrożenie innych proponowanych zmian, w tym w szczególności usprawnienia przepływu informacji pomiędzy organami.

Cele dla poszczególnych jednostek administracji podatkowej i skarbowej związane z wdrożeniem nowych technologii przedstawiono poniżej.

Jednostki Zadania i cele

**Ministerstwo
Finansów**

- wdrożenie centralnego systemu przetwarzania danych (w tym w szczególności danych wymiarowych i rozliczeniowych) oraz stały nadzór nad funkcjonowaniem tego systemu,
- stałe aktualizowanie danych i funkcjonalności systemu w oparciu o dane uzyskiwane od jednostek podległych, bezpośrednio odpowiedzialnych za prowadzenie czynności kontrolnych u podatników,
- prowadzenie analiz oraz wyciąganie wniosków z raportów generowanych przez system IT.

Izby Skarbowe

- nadzór nad prawidłowym funkcjonowaniem rozwiązań technologicznych na szczeblu regionalnym,
- organizacja szkoleń z obsługi rozwiązań dla jednostek podległych,
- wykorzystywanie systemu w ramach bieżącej działalności,
- nadzór nad prawidłowym wykorzystaniem funkcjonalności rozwiązań technologicznych przez jednostki podległe,
- przekazywanie Ministerstwu Finansów informacji o stwierdzonych nieprawidłowościach.

**Urzędy
Skarbowe,
Urzędy
Kontroli
Skarbowej**

- stałe wykorzystywanie możliwości systemu informatycznego w ramach czynności operacyjnych (przykładowo w ramach analizy ryzyka, typowania do kontroli, weryfikacji prawidłowości rozliczeń, przygotowywania raportów)

▪ Zidentyfikowane ryzyka i obciążenia

Wdrożenie rozwiązań technologicznych wspierających zwalczanie przestępczości podatkowej wiąże się z koniecznością dokonania pewnych zmian legislacyjnych i organizacyjnych. Z pewnością rozwiązania te wymagają również znacznych nakładów finansowych, należy jednak ponownie podkreślić, że wsparcie ze strony nowoczesnych technologii jest niezbędne dla efektywnego funkcjonowania administracji podatkowej i skarbowej.

4.2.5. Wdrożenie zmian – Mierniki efektywności KPI

Prawidłowe ukształtowanie mierników efektywności nie wiąże się z koniecznością dokonywania zmian organizacyjnych, czy prawnych (z wyłączeniem wewnętrznych regulacji jednostek administracji podatkowej i skarbowej).

Wypracowanie właściwych mierników powinno zostać jednak poprzedzone konsultacjami pomiędzy przedstawicielami jednostek administracji podatkowej i skarbowej różnego szczebla oraz nastąpić z uwzględnieniem czynników determinujących rzeczywistą efektywność administracji podatkowej (przykładowo: czas trwania postępowań, czy kwota rzeczywiście wyegzekwowanych wpływów).

Jednostki Zadania i cele

**Ministerstwo
Finansów**

- koordynacja wdrożenia (aktualizacji) mierników efektywności na poziomie centralnym,
- nadzór nad przestrzeganiem ustalonych mierników przez pracowników jednostek podległych,
- stałe monitorowanie realizacji celów strategicznych i operacyjnych przez dyrektorów izb skarbowych i naczelników urzędów skarbowych,
- sporządzanie cyklicznych raportów z wykonania celów jednostek administracji podatkowej i skarbowej,
- prowadzenie odpowiednich działań naprawczych w przypadku zaobserwowania nieprawidłowości,
- bieżąca aktualizacja wskaźników efektywności.

Izby Skarbowe

- dostosowanie wskaźników efektywności do lokalnych uwarunkowań,
- monitorowanie wykonania wskaźników (dyrektorzy izb skarbowych) przez pracowników,
- premiowanie pracowników spełniających przyjęte kryteria efektywności,
- prowadzenie działań naprawczych w przypadku wykrycia nieprawidłowości.

**Urzędy
Skarbowe,
Urzędy
Kontroli
Skarbowej**

- monitorowanie wykonania wskaźników (naczelnicy urzędów skarbowych i dyrektorzy urzędów kontroli skarbowej) przez pracowników,
- premiowanie pracowników spełniających przyjęte kryteria efektywności,
- prowadzenie działań naprawczych w przypadku wykrycia nieprawidłowości.

Zidentyfikowane ryzyka i obciążenia

Wdrożenie (aktualizacja) wskaźników efektywności nie wiąże się ze znaczącymi obciążeniami ze względu na brak konieczności wprowadzania zmian organizacyjnych, czy istotnych zmian prawnych.

Zidentyfikowane ryzyko wiąże się z koniecznością dostosowania pracowników jednostek administracji podatkowej i skarbowej do zmodyfikowanego systemu oceny ich efektywności, co może początkowo budzić sprzeciw lub krytykę pracowników objętych zmianą. Należy przy tym zauważyć, że wskazane ryzyko ma charakter typowy dla tego typu zmian w organizacji.

5. Podsumowanie i wnioski końcowe

Drastyczny wzrost luki podatkowej w VAT w ostatnich latach wskazuje na trudności administracji podatkowej w zwalczaniu tego problemu z wykorzystaniem dostępnych obecnie środków.

Na efektywność organów kontroli w powyższym zakresie negatywnie wpływają różnorodne czynniki, w tym w szczególności:

- niewłaściwe ukształtowanie celów strategicznych, które ukierunkowane są na osiągnięcie jak największych kwot ustalonych nieprawidłowości w rozliczeniach podatników, często nie znajdujących jednak przełożenia na rzeczywiste wpływy budżetowe wyegzekwowane od podmiotów wyłudzających podatek VAT,
- brak mechanizmów zapewniających skuteczną wymianę informacji, pomiędzy jednostkami administracji podatkowej i skarbowej (bariery w przepływie informacji pomiędzy tymi jednostkami wynikają w szczególności z braku jednolitych rozwiązań technologicznych umożliwiających efektywne przetwarzanie i wymianę danych),
- brak ścisłej współpracy w zakresie zwalczania przestępczości podatkowej z organami ścigania, czy prokuraturą (efekty podejmowanej *ad hoc* współpracy międzyresortowej w powyższym zakresie nie są powszechnie znane),
- Brak specjalistycznych jednostek odpowiedzialnych wyłącznie za zwalczanie przestępczości podatkowej.

W kontekście powyższego konieczne jest wprowadzenie zmian systemowych, które zwiększą efektywność administracji podatkowej i skarbowej. Zmiany te powinny zostać wdrożone stopniowo na wielu płaszczyznach, w szczególności poprzez:

- rewizję celów strategicznych administracji oraz celów stawianych jej pracownikom,
- usprawnienie wymiany informacji z innymi organami i służbami, oraz pomiędzy samymi jednostkami administracji podatkowej i skarbowej,
- wprowadzenie specjalistycznych jednostek odpowiedzialnych za zwalczanie przestępczości podatkowej
- otwarcie urzędników na dialog z przedsiębiorcami, którzy na co dzień ponoszą straty w związku ze zjawiskiem szarej strefy oraz nadużyciami dokonywanymi przez innych podatników.

Skuteczne wdrożenie przywołanych powyżej rozwiązań nie będzie możliwe bez wsparcia nowoczesnych technologii umożliwiających jednolite przetwarzanie i sprawną wymianę danych.

Wszystkie spośród przedstawionych w niniejszym raporcie propozycji zmian w podejściu administracji podatkowej do efektywnego zwalczania przestępczości podatkowej znajdują zastosowanie w krajach, w którym organy nadzorujące właściwą wysokość przychodów z należności budżetowych cenione są za swoją skuteczność. W naszej ocenie nie istnieją przeszkody systemowe uniemożliwiające chociażby rozważenie stopniowego wdrażania zaprezentowanych w niniejszym raporcie rozwiązań także w Polsce.

W przypadku pytań zapraszamy do kontaktu ze specjalistami PwC



Tomasz Barańczyk

Partner

tel. +48 22 746 4852

fax +48 22 742 4852

e-mail: tomasz.baranczyk@pl.pwc.com



Tomasz Kassel

Dyrektor

tel. +48 22 746 4846

fax +48 22 742 4846

e-mail: tomasz.kassel@pl.pwc.com



Jan Tokarski

Starszy Menedżer

tel. +48 22 746 4651

fax: +48 22 742 4651

e-mail: jan.tokarski@pl.pwc.com



© 2014 PricewaterhouseCoopers Sp. z o.o. Wszystkie prawa zastrzeżone. W tym dokumencie nazwa „PwC” odnosi się do PricewaterhouseCoopers Sp. z o.o., firmy wchodzącej w skład sieci PricewaterhouseCoopers International Limited, z których każda stanowi odrębny i niezależny podmiot prawny.