

DOI: 10.5604/01.3001.0013.2168

Niewesołe 15-lecie wspólnotowej wersji podatku od towarów i usług w Polsce

The bleak fifteen years in force of the Community version of polish Value Added Tax

prof. dr hab. Witold Modzelewski

Profesor Uniwersytetu Warszawskiego

Mikołaj Stelmach

Pracownik Instytutu Studiów Podatkowych

STRESZCZENIE

Relatywnie długi czas obowiązywania w polskim porządku prawnym podatku od towarów i usług w wersji wspólnotowej stanowi naturalny bodziec do przeprowadzenia krytycznej oceny tej instytucji. Niniejszy artykuł poświęcony jest zatem 15-letniej ewolucji podatku od towarów i usług wprowadzonego ustawą z dnia 11 marca 2004 r. [1], ze szczególnym uwzględnieniem najważniejszych cech i czynników inicjujących ten proces. Jednocześnie, mając na uwadze, iż ten podatek jest źródłem doniosłej części dochodów budżetowych, należy podkreślić, że wskazane cechy i czynniki stanowią istotny probierz kondycji finansów publicznych oraz efektywności polityki fiskalnej państwa.

Słowa kluczowe: prawo, prawo podatkowe, prawo wspólnotowe, podatek od towarów i usług.

SUMMARY

The relatively long duration of the community version of polish Value Added Tax is a natural impulse to carry out its critical evaluation. This article is therefore devoted to fifteen-year evolution of polish Value Added Tax which was implemented by the Act of 11th March 2004, with particular reference to the most important features and factors initiating this proces. At the same time, bearing in mind that the Value Added Tax is a source of a significant part of budget revenues, it should be emphasized that the indicated features and factors constitute an important benchmark for the condition of public finances and the effectiveness of the state's fiscal policy.

Key words: law, tax law, Community tax law, Value Added Tax.

1. WSTĘP

Piętnastolecie harmonizacji polskiego prawa podatkowego jest okresem dostatecznie długim, aby podjąć próbę podsumowania i określić ogólne wnioski wynikające z tego bądź co bądź unikatowego doświadczenia. W końcu po raz pierwszy w historii zrezygnowano dobrowolnie i w sposób demokratyczny z istotnej części suwerenności w tak ważnej dla każdego „niepodległego” państwa dziedzinie, jaką jest stanowienie prawa podatkowego, co wiąże się również z poddaniem się jurysdykcji międzynarodowego trybunału (najpierw ETS, potem TSUE) badającego zgodność tego prawa z zewnętrznym wzorcem. W dodatku owa harmonizacja dotyczy głównie dwóch najważniejszych podatków: podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego, które od 1993 r. były źródłem „większej połowy” dochodów budżetu

państwa. Przypomnijmy, że od dnia 5 lipca 1993 r. obowiązywały w Polsce nasze krajowe wersje tych podatków [2], które – dzięki wysokiej wydajności fiskalnej – zadecydowały o trwałej stabilizacji finansów publicznych państwa oraz zmniejszeniu deficytu budżetowego do bezpiecznych rozmiarów. Dochody z tych podatków utrzymywały się w latach 1993-2003 na bardzo przyzwoitym, lepszym niż w większości byłych „demoludów” poziomie (12% PKB), zwroty podatku od towarów i usług wynosiły mniej niż 3% PKB (obecnie jest to 5% PKB), a tzw. luka, czyli różnica między potencjalną a rzeczywistą kwotą dochodów budżetowych, miała niską, „bezpieczną” wysokość (od 5% do 7% rocznych dochodów). Wprowadzenie tych wersji podatków i ich dalsze funkcjonowanie zarówno specjaliści, jak i instytucje międzynarodowe zgodnie ocenili jako jedną z nielicznych udanych reform fiskalnych w Polsce po 1989 r.

Podatki te były jednak przedmiotem nieprzejednanej krytyki ze strony części biznesu podatkowego i związanych z nim mediów. Dlaczego? Można się tylko domyślać, że tamte wersje podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego nie dawały zbyt dużych możliwości na zorganizowaną ucieczkę od opodatkowania i uzyskiwanie zwrotów. Podatki te zakończyły swoją historię właśnie w dniu 1 maja 2004 r., bo z tą datą weszły w życie dwie ustawy regulujące odrębnie nowy podatek od towarów i usług (obowiązująca do dnia dzisiejszego) oraz nową akcyzę (którą zastąpiono kolejną ustawą, dość podobną do swej poprzedniczki).

Niniejszy artykuł poświęcony jest generalnej ocenie wyłącznie polskiej wspólnotowej wersji podatku od towarów i usług; nowej akcyzie będzie poświęcony odrębny tekst.

2. NOWY, „LEPSZY” PODATEK OD TOWARÓW I USŁUG

Nowa wersja podatku od towarów i usług już w pierwszym roku obowiązywania spowodowała nominalny spadek dochodów budżetowych, podczas gdy pod rządami niewspólnotowej wersji tej daniny, tj. podatku od towarów i usług obowiązującego w latach 1993-2003, dochody te rosły nie tylko nominalnie, lecz również realnie, zwłaszcza do 1997 r. W dłuższej zaś perspektywie można wskazać, że średni roczny wzrost wpływów z tego podatku do budżetu w latach 1996-2008 wyniósł w przybliżeniu 11,8%. Za 2008 r. wpływy te wzrosły w stosunku do roku poprzedniego o 5,64%, natomiast za 2009 r. zmalały już o 2,29%, a za 2013 r. – o 5,49%. Na przestrzeni lat 2008-2015 średni roczny wzrost wpływów wyniósł średnio 3,29% [3, 4].

Nieliczne głosy ostrzegające przed nadciągającą katastrofą fiskalną zostały skutecznie zagłuszone przez prowsólnotowy jazgot w wydaniu „nowych ekspertów” od tego podatku. Skąd oni nagle się wzięli? Nietrudno się domyślić. Byli to przedstawiciele zagranicznego biznesu podatkowego, wychwalający pod niebiosa „zalety” wspólnotowej wersji podatku od towarów i usług. Szybko dogadali się oni z przedstawicielami władzy, a na posiedzeniach komisji sejmowych bez żenady obnosili się publicznie z wysokimi urzędnikami resortu finansów, choć były to jeszcze dość niewinne początki tego, co zdarzyło się od 2008 r. Poprzez kolejne 15 lat „doskonalono” wprowadzony podatek, głównie harmonizując jego przepisy ze wspólnotowymi wzorcami. Na czym to polegało? Ową harmonizacją było wklejanie do ustawy z dnia 11 marca 2004 r. przepisów pochodzących z dyrektyw wspólnotowych (VI dyrektywy [5] zastąpionej dyrektywą 2006/112/WE [6]). Dodano również nasze „autorskie” pomysły. W efekcie powstała nowa, bardziej „cywilizowana” wersja omawianego podatku, którą charakteryzują cztery ogólne cechy.

2.1. Cecha najważniejsza – podatność na „optymalizację”

Każdy, kto chciał i potrafił, uzyskiwał możliwość ucieczki od podatku oraz wyludzenia zwrotów. Oczywiście absolutna większość podatników tego typu praktyk nie stosowała i nie stosuje (bo nie chce). Niemniej szybko zaczęto tworzyć tzw. struktury optymalizacyjne, czyli zespół fikcyjnych podmiotów wykonujących równie fikcyjne transakcje po to, aby otrzymać (pozornie legalnie) prawdziwe pieniądze z urzędów skarbo-

wych (wzrost zwrotów nominalnie w latach 2004-2017 o 100%). Z kręgów prezentujących opisaną aktywność wywodzą się również entuzjaści nie tylko harmonizacji podatków, ale również integracji europejskiej; bez niej nie dałoby się w ten sposób zarabiać.

2.2. Cecha martyrologiczna

Idzie tu o tworzenie pułapek na uczciwych podatników, którzy na masową skalę stali się ofiarami podatku od towarów i usług. Do skutecznego zastosowania podstawowego schematu ucieczki od tego podatku w postaci tzw. złamanej ceny (sprzedaż prawdziwego towaru lub usługi poniżej ceny zakupu; rabat ten finansowany jest niezapłaconym podatkiem) **potrzebny jest uczciwy podatnik**, który kupi towar, a później stanie się jedynym dostępnym podmiotem dla działań represyjnych władzy. Charakterystycznym elementem oszustw wykorzystujących mechanizm podatku od towarów i usług jest często brak ekonomicznego uzasadnienia przeprowadzenia transakcji jako całości. Jednakże nie oznacza to, że cel i sens gospodarczy nie występuje na każdym możliwym do wyodrębnienia etapie obrotu, gdy w realizację dostaw włączone są podmioty nieświadome faktycznego celu transakcji [7, s. 32].

Grupa ofiar wspólnotowego podatku obrotowego rosla z każdym rokiem i stanowi już populację dość liczną (tworzą oni m.in. „ruch niepokonanych”). Jest to ponad 50 tys. firm i byłych firm oraz co najmniej drugie tyle osób, które straciły majątek lub stały się „oszustami podatkowymi”. Z grona tychże podmiotów wywodzą się najzagorzalsi krytycy podatku od towarów i usług w wersji wprowadzonej ustawą z dnia 11 marca 2004 r. oraz przeciwnicy harmonizacji prawa podatkowego. Ich głos jednak niewiele znaczy, jako że noszą oni piętno „oszustów podatkowych” („ktożby słuchał oszustów podatkowych?”).

Ironią jest fakt, że problem **wykorzystania** uczciwych podatników w mechanizmie oszustw podatkowych nie jest tajemnicą. Oficjalnie dostrzega go Ministerstwo Finansów, które publikowało na ten temat komunikaty ostrzegawcze [8, 9] w celu – zgodnie z deklaracjami w nich zawartymi – „zwiększenia bezpieczeństwa uczciwej działalności gospodarczej”.

2.3. Cecha makroekonomiczna – grabież

Dość szybko rozeszła się (nie tylko w Europie) wieść, że w Polsce urzędy skarbowe rozdają pieniądze i można prowadzić prawdziwy biznes po obniżonych kosztach, a powstałe w ten sposób straty finansować niezapłaconym podatkiem i wyludzeniami zwrotów, i – co najważniejsze – jest to działanie całkowicie bezkarne, w dodatku w pełni aprobowane przez miejscowe władze, media i ekspertów. Skutkiem takiego stanu rzeczy była największa po latach 1989-1991 masowa grabież środków publicznych, która wzrosła nawet do kwoty kilkudziesięciu miliardów złotych rocznie. Mowa jest tutaj wyłącznie o realnie udokumentowanych stratach w postaci niezapłaconego, lecz wymierzonego podatku oraz wypłat nienależnych zwrotów. Nie mylmy tego pojęcia z luką podatkową, która jest szacunkiem makroekonomicznym nieuwzględniającym strat wynikających z luk w przepisach. Bezpłatne straty w podatku od towarów i usług w całym okresie mijających 15 lat wyniosły prawie 290 mld zł, czyli

nominalnie było to prawie 20% uzyskanych w tym czasie dochodów. Obrazowo mówiąc, zrabowano nam kwotę rocznego budżetu państwa; pieniądze te nie zostały w kieszeni podatników, lecz zubożyły nas jako zbiorowość. Choć od 2016 r. to zjawisko zostało ograniczone, to ukradzionych wcześniej pieniędzy nigdy nie odzyskamy.

2.4. Cecha polityczna – nowa elita

Wspólnotowy podatek od towarów i usług stał się trwałym, stabilnym i wyjątkowo wydajnym źródłem łatwych pieniędzy – w pierwszej kolejności dla tzw. zagranicznego biznesu podatkowego, który urósł do nieznanych w historii rozmiarów. To on zapewnia bezpieczeństwo w stosunkach z władzą, załatwia korzystne dla zleceniodawców przepisy, przekupuje ekspertów, media i wspiera pseudonaukowe opracowania na temat wyższości wspólnotowej wersji podatku nad wersjami krajowymi. Wiadomo, że istotą liberalnej demokracji jest to, że władza należy do tych, którzy mają pieniądze (a nie odwrotnie), a ten kto może dysponować kwotami liczonymi w dziesiątkach miliardów złotych, jest w stanie wykreować władzy typ polityka, który jest „człowiekiem z rynku”, czyli zaczyna swoją karierę właśnie w zagranicznym biznesie podatkowym, a następnie – jako szczególnie do tego predestynowany – przechodzi (czasowo) do polityki i biurokracji rządowej. Tu nie ma podziałów na lewicę i prawicę. Ludzie ci zajmują najwyższe stanowiska (są nawet wiceministrami finansów!) lub „doradcami społecznymi” ministra finansów. Najwyżsi urzędnicy państwowi z namaszczeniem powołują się na opracowania firm znanych z tego, że za darmo załatwiają (również w Polsce) ucieczkę od opodatkowania. Jest to nowa „grupa trzymająca władzę”, zdolna wpłynąć na wynik wyborów i bronić swoich interesów wbrew programowi politycznemu większości parlamentarnej (skąd my to znamy?).

3. PODSUMOWANIE

Przedstawione wyżej cechy podatku od towarów i usług w wersji wprowadzonej w 2004 r. stanowią o jego wyjątkowej trwałości, ponieważ najbezpieczniejsza jest zмова przeciwko państwu tolerowana przez jego funkcjonariuszy. Gdy zarabia się na słabości państwa i umie się podzielić zarobkiem z każdym, kto mógłby przeszkodzić, nikt nie podstawi nogi, bo po co? Kogo interesuje coś tak abstrakcyjnego jak „interes publiczny”? To jakieś „bzdury”.

Naszym oryginalnym wkładem do skarbnicy wspólnotowego podatku od wartości dodanej jest pogłębiający się z każdym rokiem chaos informacyjny w wykonaniu dwóch niezależnych ośrodków władzy:

- 1) ministra finansów i podległych mu organów, które w ciągu minionych 15 lat wydały ponad 200 tys. (dokładna liczba jest nieznana) aktów interpretacji dotyczących przepisów regulujących podatek od towarów i usług. Co rok przybywa kolejne kilkanaście tysięcy urzędowych wycopin na ten temat. Bezpieczne stosowanie przepisów zastąpiono loterią poglądów (nawet sprzecznych z prawem), do których „zastosowanie się” daje immunitet karnoskarbowy;

- 2) sądów administracyjnych, które wydały kilkadziesiąt uchwał i kilkadziesiąt tysięcy wyroków zupełnie nieprzewidywalnych. Najlepszym tego przykładem jest całkowita zmiana poglądów co do podmiotowości na gruncie podatku od towarów i usług jednostek, a następnie zakładów budżetowych.

Obiektywnie nie ma już prawa stanowionego regulującego podatek od towarów i usług. Najistotniejsze znaczenie mają domorośle teorie na temat świadomości. Podatnik nie narusza prawa, mimo że obiektywnie je narusza, jeżeli nie przyszło mu do głowy, że uczestniczy w oszustwie – nic nie podejrzewał, a jednocześnie gorliwie sprawdzał każdą transakcję, czyli dołożył tzw. należytej staranności. Podatnicy, zarówno ci uczciwi, jak i ci niezbyt uczciwi, wprost negują istnienie prawa regulującego podatek od towarów i usług. Ów nihilizm byłby bardzo groźny, ale niewielka aktywność organów kontroli, które są w stanie sprawdzać nie więcej niż kilkanaście tysięcy przypadków w ciągu roku (górną granicą sukcesu), niektórym pozwala spać spokojnie.

Bibliografia:

1. Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, tekst jednolity Dz.U. z 2018 r. poz. 2174 ze zm.
2. Ustawa z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, Dz.U. Nr 11, poz. 50 ze zm.
3. Ministerstwo Finansów, *Wpływy budżetowe na podstawie danych łącznych uzyskanych z organów Krajowej Administracji Skarbowej w podziale na lata*, dostępne w: <https://finanse-arch.mf.gov.pl/budzet-panstwa/wplywy-budzetowe>, ostatnio aktualizowany: 2018.06.29 14:43 [dostęp: 26.05.2019].
4. Ministerstwo Finansów, Departament Budżetu Państwa, *Archiwum 1992-2012*, dostępne w: https://mf-arch2.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/dzialalnosc/finanse-publiczne/budzet-panstwa/wykonanie-budzetu-panstwa/sprawozdanie-operatywne-miesieczne-z-wykonania-budzetu-panstwa/-/asset_publisher/v5VE/content/archiwum-1992-2012, data ostatniej modyfikacji: 16.02.2018 14:49 [dostęp: 25.05.2019].
5. Szósta dyrektywa Rady z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednoliczona podstawa wymiaru podatku (77/388/EWG), Dz. Urz. WE L 145 z 13.06.1977, s. 1, ze zm., Dz. Urz. WE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 23.
6. Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, s. 1, ze zm.
7. W. Kotowski, *Karuzele podatkowe*, w: *Przestępstwa karuzelowe i inne oszustwa w VAT*, I. Ożóg (red.), Wolters Kluwer, Warszawa 2017.
8. Ministerstwo Finansów, Departament Kontroli Skarbowej, *List do podatników VAT ws. zagrożenia oszustwami w obrocie paliwami*, Warszawa, 13 listopada 2014 r., dostępny w: https://mf-arch2.mf.gov.pl/zapowiedzi-prasowe/-/asset_publisher/M1vU/content/list-do-podatnikov-vat-ws-zagrozenia-oszustwami-w-obrocie-paliwami [dostęp: 26.05.2019].
9. Ministerstwo Finansów, *List ostrzegawczy ws. wyłudzenia VAT w obrocie olejem rzepakowym*, Warszawa, 9 maja 2016 r., dostępny w: https://mf-arch2.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/wiadomosci/komunikaty/-/asset_publisher/6Wwm/content/list-ostrezgawczy-ws-wyludzenia-vat-w-obrocie-olejem-rzepakowym [dostęp: 26.05.2019].

Artykuł do redakcji wpłynął: 9.05.2019 r.

Zweryfikowaną wersję po recenzji otrzymano: 28.05.2019 r.

Adres autora: witold.modzelewski@isp-modzelewski.pl