Rada
Unii Europejskiej

Bruksela, 26 listopada 2026 r.
(OR. en)

16481/26

FISC 437
ECOFIN 1578

PISMO PRZEWODNIE

Od:	Sekretarz generalna Komisji Europejskiej (podpisała dyrektor Martine DEPREZ)
Data otrzymania:	25 listopada 2026 r.
Do:	Thérèse BLANCHET, sekretarz generalna Rady Unii Europejskiej
Nr dok. Kom.:	COM(2026) 630 final
Dotyczy:	KOMUNIKAT KOMISJI DO PARLAMENTU EUROPEJSKIEGO, RADY, EUROPEJSKIEGO KOMITETU EKONOMICZNO-SPOŁECZNEGO I KOMITETU REGIONÓW Luka podatkowa w 2026 r.: wzmocnienie finansów publicznych przez wspólne działania na rzecz zmniejszenia luk podatkowych i poprawy przestrzegania przepisów

Delegacje otrzymują w załączeniu dokument COM(2026) 630 final.

Zał.: COM(2026) 630 final

KOMISJA
EUROPEJSKA

Bruksela, dnia 24.11.2026 r.
COM(2026) 630 final

KOMUNIKAT KOMISJI DO PARLAMENTU EUROPEJSKIEGO, RADY, EUROPEJSKIEGO KOMITETU EKONOMICZNO-SPOŁECZNEGO I KOMITETU REGIONÓW

Luka podatkowa w 2026 r.: wzmocnienie finansów publicznych przez wspólne działania na rzecz zmniejszenia luk podatkowych i poprawy przestrzegania przepisów

{SWD(2026) 1201 final} - {SWD(2026) 1202 final} - {SWD(2026) 1203 final} - {SWD(2026) 1204 final} - {SWD(2026) 1205 final} - {SWD(2026) 1206 final} - {SWD(2026) 1207 final} - {SWD(2026) 1208 final} - {SWD(2026) 1209 final} - {SWD(2026) 1210 final} - {SWD(2026) 1211 final} - {SWD(2026) 1212 final} - {SWD(2026) 1213 final} - {SWD(2026) 1214 final} - {SWD(2026) 1215 final} - {SWD(2026) 1216 final} - {SWD(2026) 1217 final} - {SWD(2026) 1218 final} - {SWD(2026) 1219 final} - {SWD(2026) 1220 final} - {SWD(2026) 1221 final} - {SWD(2026) 1222 final} - {SWD(2026) 1223 final} - {SWD(2026) 1224 final} - {SWD(2026) 1225 final} - {SWD(2026) 1226 final} - {SWD(2026) 1227 final} - {SWD(2026) 1228 final}

KOMUNIKAT KOMISJI DO PARLAMENTU EUROPEJSKIEGO, RADY, EUROPEJSKIEGO KOMITETU EKONOMICZNO-SPOŁECZNEGO I KOMITETU REGIONÓW

Luka podatkowa w 2026 r.: wzmocnienie finansów publicznych przez wspólne działania na rzecz zmniejszenia luk podatkowych i poprawy przestrzegania przepisów

1. Wprowadzenie

Europa musi inwestować w rozwój zdolności obronnych, przyspieszenie cyfryzacji i transformacji ekologicznej oraz zwiększenie wydajności i konkurencyjności. Budżety krajowe w wielu państwach członkowskich są jednak napięte, co pozostawia niewielką przestrzeń fiskalną na kluczowe inwestycje ([1]).

Tymczasem co roku w UE traci się ponad 200 mld EUR dochodów podatkowych, jak wynika z szacunków luk w przestrzeganiu przepisów podatkowych, co odpowiada około 1 % unijnego PKB. W przypadku samego podatku od wartości dodanej (VAT) oznacza to szacunkowe uszczuplenie dochodów w wysokości około 125 mld EUR, czyli 9,5 % całkowitych zobowiązań z tytułu VAT w 2023 r. W przypadku podatku dochodowego od osób prawnych (CIT) szacowane uszczuplenia dochodów w poszczególnych państwach członkowskich wynoszą łącznie prawie 50 mld EUR, czyli 9,2 % pobranych dochodów z CIT ([2]). Są to dochody należne, lecz niepobrane z powodu niektórych form uchylania się od opodatkowania, unikania opodatkowania, niedociągnięć administracyjnych lub niezamierzonych błędów. Luki w przestrzeganiu przepisów podatkowych są z natury trudne do zmierzenia, a dostępne szacunki różnią się pod względem zakresu, metodyki i stopnia niepewności ([3]). Szacunki te są prawdopodobnie ostrożne, ponieważ nie obejmują wszystkich kategorii uszczupleń dochodów podatkowych, na przykład wynikających z transgranicznego agresywnego planowania podatkowego lub międzynarodowego przenoszenia zysków. Z szacunków tych wynika, że można osiągnąć znaczne korzyści, inwestując zarówno w lepszy pomiar, jak i w środki służące poprawie przestrzegania przepisów podatkowych. Odzyskanie nawet części tych brakujących dochodów pomogłoby zmniejszyć presję na finanse publiczne i stworzyć dodatkową przestrzeń na inwestycje bez wprowadzania nowych podatków ani podnoszenia obowiązujących stawek podatkowych.

Ze względu na znaczną szarą strefę i złożoność przepisów podatkowych ważne jest zrozumienie przyczyn luk w przestrzeganiu przepisów podatkowych w całej UE, choć jest to trudne zadanie. W kilku państwach członkowskich znaczna skala działalności w szarej strefie negatywnie wpływa na przestrzeganie przepisów podatkowych. Coraz bardziej złożone przepisy podatkowe i uzgodnienia transgraniczne mogą zwiększać koszty przestrzegania przepisów, prowadzić do błędów lub unikania

([1]) Informacje, metody i dane dotyczące poszczególnych krajów przedstawiono w dokumentach roboczych służb Komisji SWD(2026) 1201 do SWD(2026) 1228.

([2]) VAT i CIT wskazano tu jako przykłady podatków, dla których w całej UE dostępne są stosunkowo solidne szacunki. Luki w przestrzeganiu przepisów mogą występować również w przypadku innych podatków, w tym podatku dochodowego od osób fizycznych (PIT) i podatków od majątku osób fizycznych, jednak dostępne szacunki są bardziej fragmentaryczne i nie zostały uwzględnione w przedstawionych tu danych zagregowanych.

([3]) Ponadto ze względu na terminy publikacji krajowych zbiorów danych, na podstawie których szacuje się luki podatkowe, najnowsze szacunki dostępne w danym roku dotyczą zazwyczaj okresu sprzed dwóch lub trzech lat. Szacunkowa wielkość gospodarki nieobserwowanej w poszczególnych państwach członkowskich waha się od 0,7 % do 25 % PKB.

opodatkowania oraz skutkować znaczną utratą dochodów. Na przestrzeganie przepisów podatkowych może wpływać to, jak postrzegane są sprawiedliwość i efektywność systemu podatkowego oraz ogólne obciążenie podatkowe. Czynniki te różnią się w zależności od kraju. Skuteczna współpraca między administracjami podatkowymi a podatnikami sprzyja tworzeniu przyjaznego, przejrzystego i opartego na zaufaniu otoczenia, co przekłada się na lepsze przestrzeganie przepisów oraz sprawniejsze funkcjonowanie, głębszą integrację i większą konkurencyjność rynku wewnętrznego.

Aby ocenić zagrożenia dla finansów publicznych, państwa członkowskie muszą znać wielkość swoich luk w przestrzeganiu przepisów podatkowych. Ilościowe określanie takich luk i ich zmian w czasie nie jest wyłącznie zadaniem technicznym – dzięki niemu organy uzyskują informacje o tym, jak usprawnić egzekwowanie przepisów i działania na rzecz ich przestrzegania. Szacunki te pomagają identyfikować ryzyko, ukierunkowywać interwencje, przydzielać zasoby i udoskonalać strategie przestrzegania przepisów. Analiza luk podatkowych jest zatem strategicznym narzędziem zarządzania służącym zwiększeniu pobieranych dochodów.

Wydatki podatkowe to luki podatkowe wynikające z prowadzonej polityki. Państwa członkowskie UE wykazują około 750 mld EUR dochodów utraconych rocznie z tytułu wydatków podatkowych (co odpowiadałoby 4 % PKB UE w 2025 r.), przy czym do kwoty tej należy podchodzić z ostrożnością ([4]). Do wydatków podatkowych należą na przykład obniżone stawki, zwolnienia dla niektórych sektorów, ulgi lub inne zachęty podatkowe. Kluczowym krokiem jest monitorowanie i ocena tych wydatków podatkowych. W przeciwieństwie do wydatków bezpośrednich wydatki podatkowe z biegiem czasu często utrwalają się w systemie podatkowym i mogą bardzo mocno obciążać budżety krajowe. Z kolei dobrze ukierunkowane zachęty podatkowe – na przykład zalecane w ramach Paktu dla czystego przemysłu lub unii oszczędności i inwestycji – mogą sprzyjać osiąganiu kluczowych celów polityki, takich jak innowacje lub czysta transformacja. W zaleceniu Komisji w sprawie zachęt podatkowych wspierających Pakt dla czystego przemysłu określono zasady skutecznego projektowania ulg podatkowych i przyspieszonej amortyzacji, w tym zalecono państwom członkowskim, aby regularnie oceniały skuteczność wprowadzonych środków ([5]).

Aby zmniejszyć luki podatkowe i poprawić przestrzeganie przepisów, niezbędne są nowoczesne administracje podatkowe oparte na danych. Wiele państw członkowskich zmaga się z coraz słabszym przestrzeganiem przepisów, rosnącymi zaległościami podatkowymi, rozdrobnionymi systemami cyfrowymi i coraz bardziej złożonymi transakcjami transgranicznymi. Aby sprostać tym wyzwaniom, potrzebne są przygotowane na przyszłość, oparte na danych administracje podatkowe, które są wstanie wcześnie wykrywać przypadki nieprzestrzegania przepisów, ułatwiać ich dobrowolne przestrzeganie i zapewniać terminowe odzyskiwanie zaległych zobowiązań podatkowych. Kluczowe znaczenie mają inwestycje w narzędzia cyfrowe, zintegrowane systemy, przetwarzanie danych w czasie rzeczywistym, większe zdolności poboru i odzyskiwania podatków oraz współpracę między organami.

Komunikat „Luka podatkowa" [ang. „Mind the Gap"] i towarzyszące mu 27 arkuszy informacyjnych dotyczących poszczególnych państw to strategiczne narzędzie służące usprawnieniu systemów

([4]) Do kwoty tej należy podchodzić z ostrożnością, ponieważ jest sumą łącznych kwot krajowych, które pochodzą z różnych lat i mają różne znaczenie. Sprawozdawczość dotycząca wydatków podatkowych ma różny zakres, a standardy podatkowe różnią się tak znacznie, że organy krajowe odrzucają agregację nawet na szczeblu krajowym. Szacunki dotyczące dochodów utraconych w poszczególnych państwach pochodzą z GTED.

([5]) Zalecenie Komisji w sprawie zachęt podatkowych wspierających Pakt dla czystego przemysłu oraz w świetle ram pomocy państwa na potrzeby Paktu dla czystego przemysłu, C(2025) 4319 final, https://commission.europa.eu/document/download/f4718f39-19cc-42a4-9a9f-48acb824dc4f_en?filename=C_2025_4319_1_EN_ACT_part1_v6.pdf.

podatkowych i poprawie przestrzegania przepisów podatkowych w całej UE. Ostatecznym celem inicjatywy jest pomoc państwom członkowskim w rozwiązaniu problemu luk w przestrzeganiu przepisów podatkowych, optymalizacji poboru podatków i zaostrzeniu zasad zarządzania wydatkami podatkowymi. W jej ramach wzywa się również państwa członkowskie, aby regularnie przedstawiały sprawozdania na temat luk wynikających z prowadzonej polityki, oceniały je i racjonalizowały – zwłaszcza gdy wydatki podatkowe nie zapewniły optymalnego wykorzystania środków finansowych. Inicjatywa ta służy nie tylko pomocy państwom członkowskim w przeglądzie i zmniejszaniu luk oraz modernizacji sposobu poboru podatków – uzyskuje się w niej również duże korzyści płynące ze współpracy administracyjnej, dzięki czemu państwa członkowskie mogą wspólnie porównywać wyniki i wymieniać się najlepszymi praktykami w ramach perspektywicznego programu reform.

W komunikacie oceniono wyzwania związane z lukami podatkowymi i wskazano działania, które pozwolą im sprostać. Po pierwsze, oceniono w nim wyzwania, przed którymi stoją państwa członkowskie, gdy mierzą, monitorują i oceniają luki podatkowe, a potem starają się uwzględnić uzyskane w ten sposób wnioski w działaniach administracji podatkowej, dążąc jednocześnie do rozwoju cyfryzacji i usprawnienia poboru podatków. Następnie przedstawiono zestaw działań, które mają pomóc sprostać tym wyzwaniom zarówno na szczeblu UE, jak i państw członkowskich (w tym, w stosownych przypadkach, na szczeblu niższym niż krajowy) ([6]). Ostatecznie skoordynowane działania i ścisła współpraca na wszystkich szczeblach mogą zapewnić wyższy poziom przestrzegania przepisów, skuteczniejszą politykę podatkową oraz usprawnić pobór dochodów, a tym samym przyczynić się do stworzenia przestrzeni fiskalnej niezbędnej do wspierania inwestycji strategicznych.

2. Od pomiaru do integracji: ocena na szczeblu Unii i państw członkowskich

2.1 Pomiar: udoskonalenie pomiaru luki w przestrzeganiu przepisów podatkowych

Aby zaradzić utrzymującym się lukom w przestrzeganiu przepisów podatkowych, konieczne są większe inwestycje w wiedzę, dane i zdolności analityczne. Chociaż coraz więcej państw członkowskich szacuje luki w przestrzeganiu przepisów podatkowych, tylko nieliczne wprowadziły kompleksowe programy ich szacowania, obejmujące kilka rodzajów podatków ([7]). Dania, Szwecja, Włochy i Niderlandy włączyły analizę luk podatkowych do zarządzania ryzykiem związanym z przestrzeganiem przepisów i wykorzystują jej wyniki do kształtowania polityki fiskalnej, identyfikowania takiego ryzyka, ukierunkowywania interwencji, przydzielania zasobów i oceny skuteczności strategii przestrzegania przepisów. Inne państwa członkowskie, między innymi Francja, Polska i Estonia, dopiero niedawno zbudowały takie zdolności lub nie szacują jeszcze systematycznie swoich luk w przestrzeganiu przepisów podatkowych.

Z doświadczeń państw członkowskich wynika, że kompleksowe szacowanie luki podatkowej sprzyja lepszym wynikom w zakresie przestrzegania przepisów. Państwa członkowskie, które od dawna mają dobrze rozwinięte programy szacowania luki podatkowej, na przykład Dania, Włochy, Szwecja

([6]) W kilku państwach członkowskich nakładaniem podatków, administrowaniem nimi i ich poborem, a także przyznawaniem wydatków podatkowych zajmują się również kraje związkowe, regiony lub samorządy lokalne.
([7]) OECD, „Tax Administration 2024: Comparative Information on OECD and other Advanced and Emerging Economies", OECD Publishing, Paryż, 2024,https://doi.org/10.1787/2d5fba9c-en.

i Niderlandy ([8]), mają zazwyczaj stosunkowo mniejsze luki w przestrzeganiu przepisów podatkowych lub z czasem zdołały je zmniejszyć. Na przykład Niderlandy rozszerzyły zestaw narzędzi analitycznych, łącząc dowody z kontroli z badaniami behawioralnymi. Dzięki wnioskom z takiej analizy administracja podatkowa może łatwiej opracowywać ukierunkowane środki zapobiegawcze i poprawiać dobrowolne przestrzeganie przepisów. Dania opracowała zaawansowany program pomiaru przestrzegania przepisów podatkowych oparty na obszernych danych z kontroli, który pomaga określić charakter nieprzestrzegania przepisów w poszczególnych sektorach. Kluczową cechą programów w Szwecji i innych państwach członkowskich jest systematyczne stosowanie kontroli losowych i kontroli opartych na analizie ryzyka w różnych grupach podatników ([9]). Nie dowodzi to wprawdzie bezpośredniego związku przyczynowego, ale sugeruje, że regularne szacowanie luki w przestrzeganiu przepisów podatkowych może sprzyjać lepszemu ukierunkowaniu strategii przestrzegania tych przepisów i pomagać administracjom podatkowym we wczesnym identyfikowaniu ryzyka.

Komisja opracowała, wspierała i koordynowała znaczne inwestycje w szacowanie luki w przestrzeganiu przepisów podatkowych – w odniesieniu do podatków pośrednich i bezpośrednich – zarówno na szczeblu krajowym, jak i unijnym. Jest to szczególnie ważne w przypadku podatków bezpośrednich, dla których szacunki krajowe często opierają się na odmiennych definicjach, metodykach i źródłach danych oraz obejmują inny krąg podatników i inne okresy sprawozdawcze, co ogranicza porównywalność, ale też stwarza możliwości wymiany doświadczeń metodycznych. Od 2021 r. grupa projektowa Fiscalis finansowana przez UE pracuje nad stworzeniem wspólnych ram szacowania luki w przestrzeganiu przepisów podatkowych ([10]) ([11]). Ponadto niektóre państwa członkowskie, takie jak Polska ([12]) i Słowenia ([13]), wykorzystały Instrument Wsparcia Technicznego, by udoskonalić szacowanie luki w przestrzeganiu przepisów dotyczących CIT.

W odniesieniu do podatków pośrednich dzięki współpracy na szczeblu UE opracowano już wspólną metodykę szacowania luki w przestrzeganiu przepisów dotyczących VAT, a w ogólnounijnym badaniu uczestniczą wszystkie państwa członkowskie. W 2023 r. lukę w przestrzeganiu przepisów dotyczących VAT w UE oszacowano na 9,5 % całkowitego zobowiązania podatkowego z tytułu VAT, przy czym między państwami członkowskimi występowały znaczne różnice, a kilka państw odnotowało z czasem

([8]) Niderlandy łączą ankiety wśród kontrolerów z danymi z kontroli, aby lepiej zrozumieć przyczyny nieprzestrzegania przepisów, między innymi rolę złożoności, braku wiedzy i błędów doradców. Dania ocenia przestrzeganie przepisów na podstawie danych z kontroli na poziomie sektorów i z kontroli losowych. W obu przypadkach sformułowane wnioski pomagają ukierunkować działania na rzecz przestrzegania przepisów i sprzyjają ich dobrowolnemu przestrzeganiu.

([9]) Kontrole losowe dostarczają statystycznie reprezentatywnych informacji na temat skali i charakteru nieprzestrzegania przepisów, natomiast kontrole oparte na analizie ryzyka służą do identyfikowania i sprawdzania podatników, u których prawdopodobieństwo nieprzestrzegania przepisów jest wyższe. Co ważne, wyniki kontroli losowych wykorzystuje się również do walidacji i dostosowywania modeli selekcji opartej na ryzyku. Programy szacowania luki podatkowej dostarczają zatem informacji innym częściom administracji skarbowej, co pozwala zwiększyć efektywność poboru podatków.

([10]) Więcej informacji zob.: Komisja Europejska: Dyrekcja Generalna ds. Podatków i Unii Celnej, *Towards a common approach to tax gap estimation in the EU: Fiscalis Project Group 008 – Final report*, Urząd Publikacji Unii Europejskiej, 2025, https://data.europa.eu/doi/10.2778/3068071.

([11]) W 2026 r. rozpoczął się drugi cykl projektu. W pierwszym lub drugim cyklu uczestniczą następujące państwa członkowskie: BE, EE, ES, FI, FR, HU, IT, LT, LU, MT, PL, PT, RO, SK i SE – w podgrupie ds. PIT; CZ, DE, DK, EE, EL, ES, FR, HU, IT, LU, PL, PT, RO, SK i SE – w podgrupie ds. CIT; EE, EL, ES, FI, FR, HR, HU, IT, LT, LV, MT, NL, PL, RO, SK i SE – w podgrupie ds. wewnątrzwspólnotowych oszustw typu „znikający podmiot gospodarczy" (MTIC) oraz BE, CZ, EE, FR, HR, IE, IT, LT, MT, PL, PT, RO, SK i SE – w podgrupie ds. handlu elektronicznego. Do podgrup ds. PIT i CIT w drugim cyklu projektu dołączyła również Gruzja.

([12]) Projekt w ramach Instrumentu Wsparcia Technicznego z 2023 r. „Improve the Capacity of Poland to Better Assess and Counteract the Grey Economy" [„Poprawa zdolności Polski do lepszej oceny szarej strefy i przeciwdziałania jej"], 2024–2026.

([13]) Projekt w ramach Instrumentu Wsparcia Technicznego z 2021 r. „Improving the administration of corporate income tax in Slovenia" [„Poprawa administrowania podatkiem dochodowym od osób prawnych w Słowenii"], 2022–2023.

poprawę ([14]). Analiza nie tylko obecnego poziomu luki, lecz także jej zmian w czasie pozwala dostrzec krajowe starania na rzecz poprawy przestrzegania przepisów i umożliwia organom ocenę skuteczności wprowadzonych środków. Sprawozdawczość cyfrowa, kasy rejestrujące online, wstępnie wypełnione deklaracje VAT i inne narzędzia cyfrowe mogą poprawić identyfikowalność i przestrzeganie przepisów. Komisja jest również w trakcie opracowywania, testowania i kontroli swoich metodyk szacowania luk w podatku akcyzowym przy wsparciu specjalnej grupy ekspertów z ponad 20 państw członkowskich, której zadaniem jest wymiana doświadczeń metodycznych i ocena tego, jak szacunki mogą lepiej wspierać pracę operacyjną (zob. również sekcja 3.1).

W warunkach zmieniającego się otoczenia w zakresie opodatkowania osób prawnych trwa dalsze budowanie zdolności do szacowania luk w przestrzeganiu przepisów dotyczących CIT w całej UE. Komisja opracowała nowatorską metodykę makroekonomiczną pozwalającą określić lukę w przestrzeganiu przepisów dotyczących CIT na podstawie danych z rachunków narodowych i szacunków gospodarki nieobserwowanej zestawianych przez krajowe urzędy statystyczne, co zapewnia wspólne ramy szacowania luk w przestrzeganiu przepisów dotyczących CIT we wszystkich państwach członkowskich. Z najnowszych szacunków wynika, że średnia luka wynosi około 9,2 % pobranych dochodów z CIT w 25 państwach członkowskich, przy czym w poszczególnych państwach wskaźnik ten jest bardzo zróżnicowany, a zmiany w ujęciu rok do roku należy interpretować ostrożnie. W metodyce tej nie uwzględniono jednak uszczupleń dochodów wynikających z transgranicznego agresywnego planowania podatkowego lub międzynarodowego przenoszenia zysków, ponieważ rachunki narodowe zasadniczo odzwierciedlają zyski już po ich alokacji między państwami. Do analizy takich uszczupleń dochodów potrzebne są uzupełniające dowody i metodyki, między innymi prace dotyczące erozji bazy podatkowej i przenoszenia zysków ([15]). Ponieważ otoczenie w zakresie opodatkowania osób prawnych zmienia się wraz z wdrożeniem zasad filaru drugiego OECD – po którym nastąpi wdrożenie pakietu zbiorczego dotyczącego opodatkowania oraz przekształconej dyrektywy w sprawie współpracy administracyjnej, po ich przyjęciu – konieczny jest rozwój narzędzi oceny, między innymi rozszerzenie zakresu szacunków luki w CIT na obszary inne niż gospodarka nieobserwowana.

2.2 Monitorowanie: poprawa jakości sprawozdawczości dotyczącej wydatków podatkowych

Wydatki podatkowe to szczególne przepisy prawa podatkowego mające zachęcać do określonych działań lub przynosić korzyści określonym grupom, co skutkuje celowym zmniejszeniem dochodów podatkowych państwa. Zamiast udzielać wsparcia w formie wydatków bezpośrednich, rząd może pośrednio wesprzeć finansowo osoby fizyczne lub przedsiębiorstwa, zmniejszając ich obciążenia podatkowe. Wydatki podatkowe są zatem odstępstwami od standardu podatkowego, na mocy których określonym podatnikom, sektorom lub rodzajom działalności przyznaje się preferencyjne traktowanie, takie jak obniżone stawki, zwolnienia itp.

Sprawozdawczość dotycząca tych wydatków podatkowych, wymagana w unijnych ramach zarządzania budżetowego, ma kluczowe znaczenie dla zaradzenia nieodłącznie z nimi związanemu deficytowi przejrzystości. W przeciwieństwie do programów wydatków bezpośrednich, takich jak

([14]) Zob. Komisja Europejska, Syntesia, Poniatowski, G., Bonch-Osmolovsky, M., Śmietanka, A. i in., *VAT gap in Europe – Report 2025*, Urząd Publikacji Unii Europejskiej, Luksemburg, 2025, https://data.europa.eu/doi/10.2778/7868422.

([15]) Szczegółowe omówienie opracowanej przez Wspólne Centrum Badawcze (JRC) metodyki szacowania luki w przestrzeganiu przepisów dotyczących CIT, jej założeń i ograniczeń zob. Komisja Europejska: Dyrekcja Generalna ds. Podatków i Unii Celnej, „The Corporate Income Tax Gap: A European approach to measuring losses in corporate tax revenues", 2025.

dotacje lub subwencje, wydatki podatkowe zazwyczaj nie wymagają corocznego zatwierdzenia przez parlament. Po uchwaleniu pozostają w mocy, chyba że zostaną wyraźnie uchylone lub przestaną obowiązywać na mocy klauzuli wygaśnięcia. Sprawozdawczość dotycząca wydatków podatkowych może skorygować tę asymetrię oraz zwiększyć przejrzystość i rozliczalność. Aby zapewnić pełny obraz krajowych wydatków budżetowych, w unijnych ramach zarządzania budżetowego wymaga się przedstawiania szczegółowych informacji na temat wpływu wydatków podatkowych na dochody ([16]).

Krajowe sprawozdania dotyczące wydatków podatkowych w UE różnią się znacznie pod względem treści, szczegółowości i jakości. Niektóre państwa członkowskie przedstawiają w załączniku do budżetu jedną tabelę z szacunkami dochodów utraconych z tytułu wydatków podatkowych, bez dodatkowych informacji kontekstowych. Inne publikują sprawozdania dotyczące wydatków podatkowych zawierające szczegółowe informacje na temat wszystkich istotnych przepisów podatkowych oraz wieloletnie szacunki utraconych dochodów.

Duża liczba przepisów dotyczących wydatków podatkowych może dodatkowo komplikować system podatkowy. Grecja wykazuje ponad 1 000 takich przepisów Portugalia wykazuje ponad 700 przepisów, Włochy – ponad 600, a Francja i Polska – po ponad 400 przepisów podatkowych.

Wydatki podatkowe mogą mieć znaczne skutki fiskalne dla budżetów publicznych. Ze względu na różnice zarówno w systemach podatkowych, jak i w metodach sprawozdawczości wykazywane dochody utracone z tytułu wydatków podatkowych wahają się od 0,4 % PKB w Irlandii do 14 % PKB w Niderlandach. Wysoki poziom dochodów utraconych z tytułu wydatków podatkowych niekoniecznie oznacza, że środki te są nadmierne lub nieskuteczne. Utracone dochody mogą być stosunkowo wysokie również dlatego, że standardowy poziom opodatkowania jest wysoki lub że zakres sprawozdawczości dotyczącej wydatków podatkowych jest bardzo szeroki ([17]).

Agregowanie szacunków wydatków podatkowych i porównywanie ich między kategoriami i państwami członkowskimi oraz w czasie wiąże się z poważnymi wyzwaniami metodycznymi. Chociaż łączne wartości można obliczyć przez proste zsumowanie kwot dotyczących poszczególnych przepisów, szacunki te należy interpretować ostrożnie. Po pierwsze, zazwyczaj zawyżają one potencjalny wzrost dochodów, ponieważ prosta agregacja wiąże się z ryzykiem podwójnego liczenia kwot w przypadku pokrywających się przepisów. W szacunkach nie uwzględnia się również reakcji behawioralnych, które prowadzą do niższego poziomu poboru. Ponadto skutków finansowych istotnej części przepisów dotyczących wydatków podatkowych nie da się określić ilościowo ([18]). Wreszcie

([16]) Obowiązek sprawozdawczości dotyczącej wydatków podatkowych przewidziano w art. 14 ust. 2 dyrektywy Rady 2011/85/UE z dnia 8 listopada 2011 r. w sprawie wymogów dla ram budżetowych państw członkowskich, zmienionej dyrektywą Rady (UE) 2024/1265 z dnia 29 kwietnia 2024 r.

([17]) Zdarza się, że kosztowne przepisy podatkowe uznaje się za element strukturalny podatku, a tym samym wyłącza ze sprawozdawczości. Najlepiej byłoby, gdyby w sprawozdawczości dotyczącej wydatków podatkowych omawiano również przepisy strukturalne. W Niderlandach sprawozdawczość obejmuje wszystkie przepisy istotne pod względem fiskalnym.

([18]) Brak ilościowego określenia skutków finansowych przepisów dotyczących wydatków podatkowych może wynikać ze świadomego wyboru albo z tego, że oszacowanie może nie być możliwe. Skutki finansowe przepisów mogą nie być określone ilościowo na przykład dlatego, że przepisy te mają niewielkie znaczenie, mają charakter techniczny lub strukturalny bądź wynikają z wymogów UE. Skutków finansowych niektórych przepisów nie można oszacować, ponieważ nie ma danych. W niektórych przypadkach dane mogą być co do zasady dostępne, ale ich gromadzenie na potrzeby danego przepisu byłoby zbyt kosztowne. Przykładem sytuacji, w której dane są niedostępne, może być zwolnienie z opodatkowania dochodów z niektórych rodzajów działalności. Ponieważ takich dochodów nie wykazuje się, nie można oszacować utraconych dochodów podatkowych.

sprawozdawczość różni się znacznie w zależności od tego, co państwa członkowskie definiują jako wydatki podatkowe ([19]).

2.3 Ocena: zapewnienie opłacalności wydatków podatkowych

Podatki mogą być źródłem silnych zachęt, które pomagają rządom realizować różne cele polityki, ale w dłuższej perspektywie nie zawsze są najbardziej opłacalnym narzędziem. Aby ustalić, czy zachęty podatkowe są przydatne do osiągnięcia określonego celu polityki, konieczna jest staranna analiza. Koszty, korzyści i ryzyko związane z wydatkami podatkowymi należy rutynowo poddawać ocenie. W zaleceniu Komisji w sprawie zachęt podatkowych wspierających Pakt dla czystego przemysłu określono zasady skutecznego projektowania ulg podatkowych i przyspieszonej amortyzacji na potrzeby czystych inwestycji. Zasady te należy stosować zgodnie z unijnymi zasadami pomocy państwa. Państwa członkowskie zachęca się, by informowały Komisję o wprowadzanych środkach, a ponadto zaleca się im regularną ocenę skuteczności tych środków i wymianę najlepszych praktyk ([20]). W szerszym ujęciu, z myślą o efektywniejszym osiąganiu celów klimatycznych i środowiskowych UE, stosowanie zasady „zanieczyszczający płaci" oznacza również konieczność przeglądu potencjalnie szkodliwych dla środowiska wydatków podatkowych, które stanowią niewłaściwe zachęty dla zanieczyszczających.

Zasadnicza kwestią jest ustalenie, czy istniejące wydatki podatkowe służą osiągnięciu celów polityki, dla których zostały wprowadzone. Aby ocenić, czy obowiązujące rozwiązania zapewniają optymalne wykorzystanie środków finansowych, konieczny jest regularny przegląd, który z kolei może utorować drogę reformom. Na przykład zgodnie z niderlandzkimi przepisami budżetowymi rząd musi znieść, ograniczyć lub uzasadnić wydatki podatkowe, które oceniono jako nieskuteczne.

Im wyższy poziom utraconych dochodów, tym bardziej potrzebna jest ocena skuteczności wydatków podatkowych. Chociaż ilościowe określanie wydatków podatkowych jest przede wszystkim działaniem monitorującym, uzyskane informacje stanowią następnie istotny materiał do oceny tych wydatków, która pozwala stwierdzić, czy przepisy spełniają swoje zadanie i zapewniają optymalne wykorzystanie środków finansowych. Użytecznym narzędziem oceny alternatywnych wariantów polityki mogą być modele mikrosymulacyjne, takie jak EUROMOD ([21]).

2.4 Integracja: modernizacja działań administracji podatkowej

Wiele państw członkowskich znacznie zainwestowało we wdrażanie narzędzi cyfrowych i zaczęło stosować sztuczną inteligencję zarówno w bezpośredniej obsłudze podatników, jak i w procesach wewnętrznych. Transformacja cyfrowa administracji podatkowych pozostaje jednak wyzwaniem w całej UE. Postępy są utrudnione ze względu na dotychczas stosowane systemy informatyczne i przestarzałe procesy. Najważniejszym z tych wyzwań jest nadmierne poleganie na dobrowolnym przestrzeganiu przepisów, co nakłada na podatników duże obciążenia administracyjne. Państwa członkowskie powinny włączyć do procesów zasady uwzględniania przestrzegania przepisów już w fazie projektowania i zintegrowanych rozliczeń podatkowych (ang. *seamless taxation*), aby ułatwić przestrzeganie przepisów i zmniejszyć obciążenia podatników ([22]).

([19]) Zdarza się, że obniżone stawki VAT definiuje się jako część standardu podatkowego lub – przeciwnie – podstawową kwotę wolną od podatku lub przenoszenie strat przedsiębiorstw na kolejne lata definiuje się jako wydatki podatkowe, podczas gdy większość państw uznaje je za przepisy strukturalne.

([20]) https://commission.europa.eu/topics/competitiveness/clean-industrial-deal_pl.

([21]) Strona główna | EUROMOD.

([22]) Dodatkowe wyjaśnienia znajdują się w załączniku metodycznym.

Kolejnym poważnym wyzwaniem dla państw członkowskich jest dostępność wystarczających i dokładnych danych wysokiej jakości na potrzeby skutecznego administrowania podatkami. Niska jakość danych negatywnie wpływa na ocenę przestrzegania przepisów, ustalanie hierarchii ryzyka i egzekwowanie przepisów. Jednocześnie postępująca cyfryzacja administracji podatkowej stawia dalsze wymagania, ponieważ nowoczesne systemy cyfrowe i ramy sprawozdawczości w czasie rzeczywistym opierają się na ustrukturyzowanych, znormalizowanych i wiarygodnych danych. Nieodpowiednie dane utrudniają integrację, efektywne przetwarzanie i terminowe uzyskiwanie wyników. Administracje podatkowe mają również trudności ze skutecznym przetwarzaniem rosnącej ilości danych, co ogranicza ich zdolność do pełnego korzystania ze współpracy administracyjnej ([23]). Ogólnie rzecz biorąc, niska jakość danych i ich duża ilość zmniejszają przejrzystość zobowiązań podatkowych i utrudniają zrozumienie ich szerszego wpływu na działalność gospodarczą, a tym samym ograniczają zdolność organów podatkowych do podejmowania świadomych decyzji strategicznych i decyzji w zakresie polityki.

Wraz z pogłębianiem się europejskiej integracji gospodarczej różnice między krajowymi systemami podatkowymi mogą być wykorzystywane do popełniania oszustw, uchylania się od opodatkowania lub jego unikania. Istotna część przestępczości podatkowej, w szczególności oszustw związanych z VAT, ma charakter transgraniczny. Oszustwa typu „znikający podmiot gospodarczy” (MTIC) są typową formą oszustw związanych z VAT dotyczących transakcji transgranicznych i często uczestniczą w nich zorganizowane grupy lub siatki przestępcze. Ten rodzaj oszustw można zwalczać dzięki ściślejszej koordynacji między państwami członkowskimi oraz zintegrowanym narzędziom monitorowania transakcji i danych – jest to obszar objęty pakietem dotyczącym VAT w epoce cyfrowej, przyjętym w 2025 r. Ściślejsza współpraca między organami podatkowymi i integracja przepływów danych, na których opiera się pobór podatków, mogą zatem przyczynić się do zmniejszenia ryzyka i możliwości oszustw lub innych nadużyć podatkowych. Zacieśnienie współpracy między państwami członkowskimi a unijnymi podmiotami zajmującymi się zwalczaniem nadużyć finansowych jest również priorytetem Komisji w ramach trwającego przeglądu struktury zwalczania nadużyć finansowych, którego celem jest wyeliminowanie luk prawnych mogących szkodzić interesom finansowym UE.

Niektóre państwa członkowskie nadal zmagają się z utrzymującym się wysokim poziomem nieściągniętych zaległości podatkowych. Odzyskiwanie zaległości podatkowych pozostaje bardzo słabym punktem, a wielu administracjom nie udaje się ściągnąć zaległych zobowiązań. Ze względu na wysokie kwoty zaległości podatkowych w kilku państwach członkowskich istnieją znaczne możliwości zwiększenia poboru dochodów dzięki odzyskaniu tych kwot, zanim staną się nieściągalne. Z powodu różnic w ramach prawnych i administracyjnych wyniki w poszczególnych państwach członkowskich UE są nierówne. W unijnym badaniu ankietowym z 2025 r. oraz w informacjach zwrotnych od administracji krajowych podkreślono, że pilnie potrzebne jest usprawnienie zarówno krajowych, jak i transgranicznych mechanizmów odzyskiwania wierzytelności, tak aby możliwa była obsługa rosnącej liczby wniosków.

3. Działanie: przyjęcie działań z zakresu polityki

Z wyzwań tych jasno wynika, że do osiągnięcia postępów w opisanych powyżej obszarach nie wystarczą indywidualne działania krajowe. Właściwe podmioty są różne w poszczególnych państwach

([23]) Sprawozdanie Komisji z oceny unijnych ram współpracy administracyjnej w dziedzinie VAT, COM(2025) 686 final z 14.11.2025 r., oraz sprawozdanie Komisji dotyczące oceny dyrektywy Rady 2011/16/UE w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania, COM(2025) 695 final z 19.11.2025 r.

członkowskich i w ich obrębie, co odzwierciedla różnorodność instytucjonalną. Chociaż działania na szczeblu krajowym są nadal niezbędne, ściślejsza współpraca na szczeblu UE może pomóc w szybszym osiąganiu rezultatów. Łącząc doświadczenia i dzieląc się dobrymi praktykami, państwa członkowskie mogą poczynić postępy w zmniejszaniu luk podatkowych i poprawie przestrzegania przepisów.

Aby współpraca przełożyła się na działania, potrzebne są wzajemne zaufanie i trwałe zaangażowanie. Zinstytucjonalizowana współpraca między administracjami podatkowymi buduje zaufanie. Zaangażowanie polityczne jest niezbędne do ustalenia wspólnych priorytetów i utrzymania tempa prac, natomiast współpraca administracyjna i techniczna umożliwia państwom członkowskim wymianę doświadczeń, udostępnianie danych i wspólne opracowywanie praktycznych rozwiązań wspólnych problemów.

Komisja jest gotowa wspierać ten proces. Wsparcie obejmuje ułatwianie zorganizowanego dialogu, sprzyjanie wzajemnemu uczeniu się oraz pomoc państwom członkowskim w określaniu i rozpowszechnianiu dobrych praktyk. Działania przedstawione poniżej mogą również pomóc w skutecznym reagowaniu na zalecenia dla poszczególnych krajów i zalecenia dla strefy euro wydawane w ramach cyklu koordynacji polityki europejskiego semestru.

3.1 Budowanie zbiorowej zdolności do szacowania luk w przestrzeganiu przepisów podatkowych za pomocą solidnych metod i dążenie do porównywalności metod

Chociaż w ostatnich latach państwa członkowskie poczyniły postępy w szacowaniu luk w przestrzeganiu przepisów podatkowych, konieczne są dalsze znaczne działania na rzecz poprawy diagnostyki, udoskonalenia narzędzi, a ostatecznie zwiększenia skuteczności poboru dochodów. Solidniejsza ocena luk w przestrzeganiu przepisów podatkowych, w tym ich skali oraz przyczyn i czynników, które leżą u ich podstaw, jest niezbędna, aby rządy – w stosownych przypadkach także na szczeblu niższym niż krajowy – mogły zaradzić tym lukom i zwiększyć efektywność swoich działań. Włączenie wyników analizy luk podatkowych do cyklu zarządzania ryzykiem związanym z przestrzeganiem przepisów – na przykład przez identyfikację podatników wysokiego ryzyka, ukierunkowanie interwencji i uwzględnianie tych wyników przy podejmowaniu decyzji kadrowych – może jeszcze bardziej usprawnić zarządzanie przestrzeganiem przepisów podatkowych. Zmniejszenie luk w przestrzeganiu przepisów wymaga strategicznego podejścia obejmującego cele średnio- i długoterminowe.

Aby wspierać opartą na dowodach politykę i administrację podatkową, należy udoskonalić metody oraz poprawić jakość danych i porównywalność szacunków dotyczących luki w przestrzeganiu przepisów podatkowych we wszystkich państwach członkowskich. Lepsze metody sprawią, że szacunki dotyczące luki w przestrzeganiu przepisów podatkowych będą zarówno solidniejsze, jak i trafniejsze. Dzięki porównywalnym szacunkom państwa członkowskie będą mogły zestawić swoje wyniki z wynikami innych państw i określić swoje względnie mocne i słabe strony, a jednocześnie łatwiej wymieniać się dobrymi praktykami. Decydenci zyskają dzięki nim również solidniejszą podstawę do oceny ryzyka związanego z przestrzeganiem przepisów i ustalania, które obszary wymagają reform w pierwszej kolejności.

Doświadczenia z szacowaniem luki w przestrzeganiu przepisów dotyczących VAT pokazały, jakie korzyści daje zharmonizowane podejście, i obecnie takie podejście jest opracowywane również w odniesieniu do podatków akcyzowych. Komisja Europejska wspierała opracowanie i ciągłe doskonalenie wspólnej metodyki szacowania luk w przestrzeganiu przepisów dotyczących VAT we

wszystkich państwach członkowskich. Dzięki zastosowaniu jednolitych definicji, źródeł danych, założeń i procedur szacowania metodyka umożliwia miarodajne porównania między państwami członkowskimi i w czasie. Uzyskane w ten sposób szacunki stały się cennym narzędziem monitorowania tendencji w przestrzeganiu przepisów, oceny środków z zakresu polityki i określania obszarów, w których konieczne mogą być dalsze usprawnienia. Akcyza to kolejny rodzaj podatku, do którego można stosować jednolite definicje, źródła danych i założenia, chociaż do interpretacji wyników potrzebne są dodatkowe informacje dotyczące poszczególnych krajów.

Podatki bezpośrednie są bardziej zróżnicowane niż pośrednie, przez co porównania między państwami są znacznie trudniejsze. Od 2021 r. Komisja wspiera państwa członkowskie w staraniach na rzecz poprawy metod i porównywalności. Na szczeblu krajowym niektóre państwa członkowskie szacują jedynie określone elementy nieprzestrzegania przepisów, natomiast inne starają się ująć całkowitą lukę w przestrzeganiu przepisów podatkowych. Można jednak poszukiwać narzędzi i metod, które nie wymagają zharmonizowanych przepisów podatkowych.

Inicjatywy UE, które miały na celu poprawę zdolności szacowania luki w przestrzeganiu przepisów podatkowych i zwiększenie spójności metodycznej, stanowią solidną podstawę do szybszego budowania zdolności. Dzięki wspólnym działaniom podejmowanym od 2021 r. prace nad określeniem i wdrożeniem wspólnych ram szacowania luki w przestrzeganiu przepisów podatkowych są na zaawansowanym etapie. Eksperci mogą wspólnie mierzyć się z wieloma wyzwaniami (związanymi z PIT, CIT, VAT –zwłaszcza MTIC i handlem elektronicznym – oraz akcyzą), wymieniając się doświadczeniami, ucząc się od siebie nawzajem i badając, jak można poprawić możliwości przenoszenia i porównywalność rozwiązań.

Działanie 1 (państwa członkowskie): budowanie i zwiększanie zdolności do szacowania luki w przestrzeganiu przepisów podatkowych w odniesieniu do wszystkich rodzajów podatków oraz włączenie szacowania tej luki do strategicznego zarządzania administracjami podatkowymi. *Państwa członkowskie powinny w razie potrzeby inwestować w wyspecjalizowaną wiedzę fachową na temat luk podatkowych, w ludzi i umiejętności oraz zapewniać powiązania między właściwymi podmiotami z ministerstw finansów, administracji podatkowych, administracji celnych i urzędów statystycznych. Szczególną uwagę należy zwrócić na obszary, w których pomiar jest nadal słabiej rozwinięty. Dotyczy to luk w podatkach bezpośrednich, w szczególności luk w PIT. Należy również mierzyć i monitorować luki w podatku akcyzowym w odniesieniu do tych kategorii wyrobów, w przypadku których krajowe ryzyko nieprzestrzegania przepisów jest istotne. W szczególności jeżeli pełne ilościowe określenie luk w podatku akcyzowym nie jest jeszcze możliwe, państwa członkowskie powinny zidentyfikować główne przyczyny uszczuplenia dochodów i oszustw oraz monitorować je w czasie.*

Działanie 2 (państwa członkowskie): wzmocnienie krajowych podstaw szacowania luki podatkowej w zakresie danych i metodyki. *Państwa członkowskie powinny poprawić identyfikację, dostępność i jakość danych wykorzystywanych do szacowania luki podatkowej oraz udokumentować metodyki, źródła danych i ograniczenia, na których opierają się ich szacunki. Pozwoliłoby to uzyskać solidniejsze szacunki krajowe oraz ułatwiłoby wymianę doświadczeń metodycznych i zapewnienie porównywalności na szczeblu UE.*

Działanie 3 (UE): dalsze starania na szczeblu UE na rzecz poprawy dokładności i porównywalności metod krajowych, przy jednoczesnym kontynuowaniu wysiłków na szczeblu UE w celu ilościowego określenia luk akcyzowych w odniesieniu do tytoniu, alkoholu i paliwa we wszystkich państwach członkowskich. *Wsparcie UE i współpraca techniczna między państwami członkowskimi zwiększą*

solidność metodyk, będą sprzyjać wzajemnemu uczeniu się i ułatwią skuteczne rozpowszechnianie dobrych praktyk dotyczących szacowania luki w przestrzeganiu przepisów podatkowych. Działająca od pięciu lat grupa Fiscalis zajmująca się PIT, CIT i VAT, w szczególności w odniesieniu do luki w przestrzeganiu przepisów związanej z MTIC i handlem elektronicznym, powinna nadal czynić postępy w tej dziedzinie. Państwa członkowskie powinny również kontynuować opracowywanie szacunków dotyczących luki w podatku akcyzowym. Komisja opracowuje szacunki dotyczące luki akcyzowej, a jej metody służą jako podstawa do dyskusji technicznych z państwami członkowskimi. Metody te mają zostać zbadane przez zespoły analityczne państw członkowskich. Do końca 2027 r. Komisja wraz z państwami członkowskimi oceni również potencjał opracowania metod oddolnych i rozszerzenia prac analitycznych w tej dziedzinie, tworząc tym samym podstawy solidnego i kompleksowego szacowania luki akcyzowej.

3.2 Regularne i kompleksowe monitorowanie wydatków podatkowych oraz przejrzysta sprawozdawczość dotycząca tych wydatków

Częstotliwość, treść informacyjna i ogólna przejrzystość sprawozdawczości dotyczącej wydatków podatkowych znacznie się różnią w poszczególnych państwach członkowskich. W kilku państwach członkowskich liczba środków stanowiących wydatki podatkowe jest bardzo duża, a utracone w ich wyniku dochody mogą być dość znaczne, co ma poważne konsekwencje zarówno dla finansów publicznych, jak i dla złożoności systemu podatkowego. W tym kontekście zasadnicze znaczenie ma zapewnienie regularnej, kompleksowej i systematycznej sprawozdawczości, która będzie również publicznie dostępna.

W tym celu państwa członkowskie powinny przekazywać informacje wystarczające do udzielenia odpowiedzi na trzy podstawowe pytania dotyczące każdego wykazanego wydatku podatkowego: (i) ile kosztuje, (ii) kto z niego korzysta oraz (iii) czy osiąga cel, w jakim został zaprojektowany ([24]). Informacje te powinny obejmować cel polityki określony w momencie uchwalenia, mechanizm wydatku podatkowego (zwolnienie, obniżona stawka itp.), beneficjentów oraz kwotę dochodów utraconych rocznie. Najlepiej byłoby, gdyby zawierały one również opis standardu podatkowego oraz powiązanie z równoważnymi programami wydatków bezpośrednich. Aby zapewnić przejrzystość budżetową, w sprawozdaniach dotyczących wydatków podatkowych należy uwzględniać – ze względu na ich znaczenie – przepisy strukturalne o wyjątkowo dużym wpływie na dochody.

Działanie 4 (państwa członkowskie): poprawa dostępności i jakości danych wykorzystywanych do szacowania wydatków podatkowych oraz publikowanie szczegółowych rocznych sprawozdań dotyczących tych wydatków. *Właściwy pomiar wydatków podatkowych często jest utrudniony przede wszystkim ze względu na brak danych. Sprawozdania te powinny być jak najbardziej kompleksowe i zawierać szczegółowe informacje na poziomie poszczególnych przepisów. W miarę możliwości należy w sprawozdaniach określać ilościowo utracone dochody, a w przypadku braku takiego określenia – wskazywać jego powody. Pożądane jest włączenie takiej sprawozdawczości do procesu budżetowego.*

Działanie 5 (UE): opracowanie wytycznych w sprawie sprawozdawczości dotyczącej wydatków podatkowych. *Wytyczne te, oparte na dobrych praktykach, służyłyby praktycznemu wdrożeniu*

([24]) Kwotę tę należy jednak interpretować ostrożnie, ponieważ różnice w krajowych standardach podatkowych i metodykach szacowania ograniczają porównywalność utraconych dochodów wykazywanych przez poszczególne państwa członkowskie. Zob. również przypis 1.

prawnego wymogu sprawozdawczości dotyczącej wydatków podatkowych, ustanowionego dyrektywą w sprawie wymogów dla ram budżetowych państw członkowskich ([25])

3.3 Regularny przegląd i ocena tego, czy wydatki podatkowe są zgodne z priorytetami polityki

Opłacalności wydatków podatkowych często nie poddaje się systematycznemu przeglądowi. U podstaw wydatków podatkowych mogą leżeć uzasadnione cele polityki. W przeciwieństwie do wydatków bezpośrednich, które wymagają zatwierdzenia przez parlament, podlegają okresowej kontroli, a ich cele w zakresie wyników są publikowane, zdecydowana większość wydatków podatkowych nie jest jednak objęta takimi mechanizmami rozliczalności. Większość państw członkowskich wykazuje szacunkowe koszty wydatków podatkowych jako kwotę utraconych dochodów, ale ta forma sprawozdawczości nie pozwala stwierdzić, czy dany wydatek podatkowy osiąga swój cel w opłacalny sposób. Skutkiem jest strukturalny deficyt w zakresie zarządzania: zasoby publiczne o skali porównywalnej z dużymi programami wydatków przydziela się bez systematycznego procesu oceny, czy osiągają one swoje cele i czy zapewniają optymalne wykorzystanie środków finansowych. W dobie presji na konsolidację fiskalną i konkurujących ze sobą wymagań wobec budżetów publicznych nie jest to wyłącznie kwestia przejrzystości, lecz problem polityki fiskalnej.

Pożądany jest zinstytucjonalizowany proces oceny wydatków podatkowych ([26]). W jej ramach należy odpowiedzieć na dwa pytania dotyczące każdego przepisu: (i) czy osiąga on założony cel oraz (ii) czy koszty są proporcjonalne? Podejście wielopoziomowe, takie jak wdrożone w irlandzkich ramach L1/L2/L3 i niderlandzkim Toetsingskader, to model możliwy do zastosowania w praktyce ([27]). Każdy przepis przechodzi usystematyzowany jakościowy przegląd pod kątem uzasadnienia i ukierunkowania, a powyżej określonych progów fiskalnych stosuje się coraz bardziej pogłębione analizy ilościowe. Narzędzia analityczne istnieją zatem i są dobrze ugruntowane. Potrzebne jest zobowiązanie polityczne do ich systematycznego stosowania we wszystkich państwach członkowskich.

Instytucjonalizacja ocen wydatków podatkowych wymaga podjęcia kilku kluczowych decyzji dotyczących jej kształtu. Obowiązki przeprowadzania ocen umocowane w prawie są trwalsze niż dobrowolne zobowiązania polityczne. Ponadto nadzór scentralizowany przy ministerstwie finansów jest bardziej obiektywny niż poleganie na ministerstwach właściwych w danych obszarach, którym zależy na utrzymaniu konkretnych przepisów. Wyniki oceny muszą wiązać się z możliwymi do wyegzekwowania konsekwencjami.

Działanie 6 (państwa członkowskie): ustanowienie ram prawnych lub administracyjnych wymagających okresowej oceny wydatków podatkowych prowadzonej w sposób ciągły, wzmocnienie niezależnego nadzoru i wspieranie współpracy między organami krajowymi. *Utworzenie instytucjonalnych ram oceny gwarantuje regularną ocenę wydatków podatkowych, co poprawia nadzór demokratyczny i pozwala zapewnić, aby cel wprowadzonych środków został osiągnięty w opłacalny sposób. Oceny można by również włączyć do ogólnych przeglądów wydatków lub je z nimi powiązać. Dalszy rozwój metodyki oraz przegląd sprawozdawczości i oceny wydatków podatkowych mogłyby stać się częścią procesu budżetowego i być prowadzone na przykład przez*

([25]) Dyrektywa Rady 2011/85/UE z dnia 8 listopada 2011 r. w sprawie wymogów dla ram budżetowych państw członkowskich, zmieniona dyrektywą Rady (UE) 2024/1265 z dnia 29 kwietnia 2024 r.

([26]) Platforma współpracy w dziedzinie podatków opublikowała niedawno sześć zasad dotyczących zachęt podatkowych. Zasada 6.3 stanowi, że przepisy dotyczące zachęt powinny obejmować program okresowej, wiarygodnej i publicznej oceny.

([27]) Podejście irlandzkie przedstawiono w dokumencie „Tax Expenditures Evaluations – Updated Guidelines (2024)". Podejście niderlandzkie wyjaśniono na specjalnej stronie internetowej dotyczącej krajowych przepisów budżetowych (wzór 4.55).

niezależne instytucje fiskalne lub najwyższe organy kontroli. Współpraca (na przykład w ramach stałej grupy roboczej) między właściwymi podmiotami krajowymi (np. ministerstwem finansów, administracją podatkową i urzędem statystycznym) mogłaby dodatkowo wesprzeć te działania.

3.4 Pogłębienie transformacji cyfrowej

Aby wyeliminować słabości strukturalne i zmniejszyć utrzymujące się luki podatkowe, konieczna jest dalsza transformacja cyfrowa oparta na niedawnych postępach w cyfryzacji administracji podatkowych. Tradycyjne systemy podatkowe opierają się na tym, że podatnicy dobrowolnie i prawidłowo deklarują, obliczają i płacą swoje podatki. Złożoność niektórych systemów podatkowych może prowadzić do błędów po stronie podatników i zwiększać ponoszone przez nich obciążenia związane z przestrzeganiem przepisów. Przyjęcie podejścia opartego na uwzględnianiu przestrzegania przepisów już w fazie projektowania pozwala zbliżyć procesy podatkowe do naturalnych procesów (biznesowych) podatników, a tym samym ograniczyć możliwości wystąpienia błędów i oszustw. Na przykład systemy potrącania podatku przy wypłacie wynagrodzenia (PAYE, ang. *pay as you earn*) – w których podatki potrącają pracodawcy – ograniczają błędy i ryzyko oszustw. Ogólnie rzecz biorąc, dotychczasowe działania na rzecz cyfryzacji stanowiły istotny krok we właściwym kierunku, ale pozostają niewystarczające, ponieważ nie doprowadziły do stworzenia systemów zintegrowanych rozliczeń podatkowych. Aby transformacja cyfrowa przyniosła jak największe korzyści, należy w pełni przyjąć podejścia oparte na *uwzględnianiu przestrzegania przepisów już w fazie projektowania* i *zintegrowanych rozliczeniach podatkowych* na potrzeby modernizacji procesów administracyjnych oraz zintensyfikować działania w następujących obszarach:

Działanie 7 (państwa członkowskie i UE): optymalizacja procesów krajowych i integracja systemów cyfrowych w UE. *Przed przystąpieniem do cyfryzacji państwa członkowskie powinny na nowo przemyśleć i uprościć operacyjne przepływy pracy. Najlepiej, aby procesy te były wbudowane w systemy podatników, którzy dzięki temu staną się aktywnymi uczestnikami administrowania podatkami. Państwa członkowskie powinny zastąpić rozdrobnione systemy informatyczne zintegrowanymi platformami cyfrowymi obejmującymi wszystkie podstawowe funkcje administracji podatkowej. Poprawi to ponadto spójność danych, ograniczy powielanie działań i zmniejszy liczbę ręcznych interwencji. Z biegiem czasu UE wdrażała kolejno niezależne systemy cyfrowe na podstawie różnych przepisów podatkowych. Integracja tych systemów z wykorzystaniem sztucznej inteligencji i innych technologii prorozwojowych obniżyłaby koszty ponoszone zarówno przez UE, jak i przez państwa członkowskie, zwiększyłaby skuteczność przetwarzania danych i mogłaby zmniejszyć obciążenia administracyjne podatników.*

3.5 Optymalizacja przetwarzania i wykorzystywania danych

Optymalizacja przetwarzania i wykorzystywania danych staje się coraz większym wyzwaniem dla administracji podatkowych. Wysokiej jakości dane mają kluczowe znaczenie dla oceny ryzyka i identyfikacji podatników. Im szybciej i dokładniej administracja podatkowa potrafi określić prawidłową kwotę podatku należnego od danego podatnika, tym lepiej jest przygotowana do sprawnego reagowania na wyzwania związane z przestrzeganiem przepisów. Związanym z danymi wyzwaniom w zakresie przestrzegania przepisów pomogą sprostać następujące działania:

Działanie 8 (państwa członkowskie i UE): stworzenie jednolitych, opartych na sztucznej inteligencji ram danych podatkowych i analizy ryzyka. *Państwa członkowskie powinny opracować zintegrowane, oparte na sztucznej inteligencji systemy danych podatkowych łączące informacje dotyczące podatków bezpośrednich i pośrednich, aby umożliwić kontrole krzyżowe, analizę ryzyka w czasie rzeczywistym*

i szybsze wykrywanie oszustw podatkowych, uchylania się od opodatkowania i unikania opodatkowania. Zautomatyzowane procesy powinny w coraz większym stopniu zastępować ręczne przepływy pracy, tak aby systemy mogły sygnalizować ryzyko, przetwarzać przychodzące dane i wspierać terminowe reagowanie, przy czym należy zapewnić, aby dostęp do danych pozostawał ograniczony do określonego celu, zgodny z prawem i proporcjonalny oraz podlegał skutecznemu nadzorowi człowieka. Na szczeblu UE bardziej scentralizowana architektura, bazująca na znormalizowanym wykorzystaniu danych i wsparta modernizacją strukturalną, między innymi w ramach przekształcenia dyrektywy w sprawie współpracy administracyjnej, powinna pomóc w rozwiązaniu problemu fragmentacji i niespójności między systemami krajowymi. Wspólne rozwiązania w zakresie danych, oparte na narzędziach takich jak centralny elektroniczny system informacji o płatnościach (CESOP) i wykorzystywane przez Eurofisc narzędzie do analizy sieci transakcji (TNA), powinny usprawnić wspólną analizę ryzyka i umożliwić organom podatkowym skuteczniejszą wymianę informacji operacyjnych i koordynację egzekwowania przepisów. Wreszcie usprawnione mechanizmy weryfikacji numerów identyfikacji podatkowej (NIP) i przekazywania informacji zwrotnych powinny poprawić identyfikację podatników i jakość danych. Podejście to przyczyniłoby się do bardziej proaktywnego wykrywania nadużyć podatkowych, usprawniłoby kontrole i zacieśniłoby współpracę między organami podatkowymi w całej UE.

3.6 Poprawa poboru i odzyskiwania podatków

Wiele państw członkowskich boryka się z nieefektywnością poboru podatków, co prowadzi do wysokiego poziomu nieściągniętych zaległości podatkowych (zob. sekcja 2.4 powyżej). W związku z tym kluczowe znaczenie ma usprawnienie odzyskiwania zaległości podatkowych. Państwa członkowskie powinny w pierwszej kolejności dążyć do poprawy wyników poboru – dzięki efektywnym procedurom, narzędziom cyfrowym i sztucznej inteligencji (z zabezpieczeniami) – by zmniejszyć luki w przestrzeganiu przepisów i odzyskać zaległe dochody.

Przepisy UE ([28]) dają państwom członkowskim możliwość udzielania sobie wzajemnej pomocy w drodze wymiany informacji, powiadamiania o dokumentach i odzyskiwania wierzytelności podatkowych w imieniu innego państwa członkowskiego. Z pomocy przy odzyskiwaniu wierzytelności między państwami członkowskimi na podstawie dyrektywy 2010/24/UE (oraz między państwem członkowskim a państwem trzecim na podstawie stosownej umowy międzynarodowej) należy korzystać wyłącznie w ostateczności, tj. po wyczerpaniu możliwości krajowych lub gdy skorzystanie z nich byłoby nieproporcjonalnie trudne. Oznacza to, że wnioski o pomoc przy odzyskiwaniu wierzytelności zazwyczaj dotyczą złożonych i trudnych przypadków odzyskiwania, w których egzekucja wierzytelności podatkowych pozostaje trudna. Przykładowe sytuacje, w których występuje się z wnioskiem o pomoc przy odzyskiwaniu wierzytelności, to brak dostępnych aktywów, niewypłacalność lub spory.

Działanie 9 (państwa członkowskie): usprawnienie odzyskiwania należności podatkowych przez centralizację, współpracę i efektywne zarządzanie. *Aby usprawnić odzyskiwanie zaległości podatkowych, państwa członkowskie powinny scentralizować i zintegrować funkcje odzyskiwania należności, tak aby organy miały pełny dostęp do danych podatników w celu skuteczniejszego zarządzania zaległościami podatkowymi. Ściślejsza współpraca z agencjami ds. niewypłacalności i sądami – zwłaszcza w sprawach dotyczących oszustw – pomoże skuteczniej odzyskiwać należności. Przyspieszenie ustalania wymiaru podatkowego i rozstrzygania sporów dzięki prostszym przepisom,*

([28]) Dyrektywa 2010/24/UE w sprawie wzajemnej pomocy przy odzyskiwaniu wierzytelności dotyczących podatków, ceł i innych obciążeń.

szybszym postępowaniom wyjaśniającym i usprawnionym procedurom prawnym pozwoli skuteczniej odzyskiwać należności. Kluczowe znaczenie ma również zacieśnienie ogólnounijnej wzajemnej pomocy. Państwa członkowskie muszą szybko reagować na wnioski o odzyskanie wierzytelności, usprawnić transgraniczne śledzenie aktywów dzięki dostępowi do danych w czasie rzeczywistym oraz zlikwidować luki operacyjne między organami podatkowymi a organami ds. niewypłacalności. Środki te zwiększą efektywność poboru, ograniczą straty wynikające z niewypłacalności i zapewnią sprawiedliwsze egzekwowanie przepisów w całej UE.

4. Podsumowanie

Europa nie może sobie pozwolić na ignorowanie luk podatkowych. Co roku w UE z powodu luk w przestrzeganiu przepisów podatkowych traci się ponad 200 mld EUR dochodów podatkowych. Każde należne, a niepobrane euro to euro, którego nie można zainwestować w konkurencyjność, odporność oraz transformację ekologiczną i cyfrową.

Zmniejszenie luk w przestrzeganiu przepisów podatkowych to mądry i skuteczny sposób poprawy finansów publicznych. Mierząc luki w przestrzeganiu przepisów podatkowych i ustalając źródła nieprzestrzegania przepisów, państwa członkowskie mogą pobierać więcej dochodów podatkowych bez podnoszenia stawek podatkowych. W tym celu państwa członkowskie powinny budować zdolności do pomiaru luk w przestrzeganiu przepisów podatkowych i wykorzystywać jego wyniki do ukierunkowywania strategii przestrzegania przepisów podatkowych. Na szczeblu UE Komisja jest gotowa wnieść wkład w prace nad porównywalnymi metodami i umożliwić wzajemne uczenie się. Mniejsze luki w przestrzeganiu przepisów podatkowych oznaczają mniejszą presję na budżety, więcej miejsca na inwestycje i silniejsze przekonanie o sprawiedliwości naszych systemów podatkowych.

Państwa członkowskie powinny zaostrzyć zasady zarządzania wydatkami podatkowymi, takimi jak obniżone stawki, zwolnienia dla niektórych sektorów, ulgi lub inne zachęty podatkowe. W całej UE wydatki podatkowe wykazywane przez państwa członkowskie odpowiadają około 750 mld EUR dochodów utraconych rocznie. Dobrze zaprojektowane narzędzia, takie jak ulgi i inne zachęty podatkowe – na przykład zalecane w ramach Paktu dla czystego przemysłu lub unii oszczędności i inwestycji – mogą przyczynić się do realizacji takich priorytetów strategicznych jak innowacje i czysta transformacja. Bez wystarczających mechanizmów kontroli wydatki podatkowe mogą się jednak mnożyć, a ich opłacalność może z czasem maleć. Regularna sprawozdawczość i ocena pozwalają stwierdzić, czy wydatki podatkowe nadal spełniają swoje zadanie i zapewniają optymalne wykorzystanie środków finansowych. W przeciwnym razie potrzebna jest wola polityczna, aby je ograniczyć. Celem nie jest usunięcie skutecznych zachęt, lecz zapewnienie, aby zwolnienia, obniżone stawki lub ulgi były uzasadnione, ukierunkowane i zgodne z priorytetami polityki. Pomaga to chronić budżety krajowe i zapewnić skuteczność polityki.

Przyszłość należy do administracji podatkowych, które są bardziej zintegrowane, w większym stopniu oparte na danych i wyposażone w skuteczne mechanizmy poboru i odzyskiwania należności. Nadal zbyt często państwa członkowskie borykają się z wyzwaniami związanymi z jakością i wykorzystaniem danych oraz poborem i odzyskiwaniem podatków, a także z utrzymującymi się nieściągniętymi zaległościami. Państwa członkowskie powinny zatem przyspieszyć transformację cyfrową administracji podatkowych, poprawić jakość danych i analizę ryzyka oraz usprawnić odzyskiwanie zaległości podatkowych. Lepiej zintegrowane systemy informatyczne, inteligentniejsze wykorzystanie danych i sztucznej inteligencji, ściślejsza współpraca transgraniczna i skuteczniejsze procedury odzyskiwania należności mogą pomóc w zapewnieniu poboru należnych podatków,

a jednocześnie zmniejszyć obciążenia dla podatników przestrzegających przepisów. Jest to szczególnie ważne, ponieważ istotna część przestępczości podatkowej, w szczególności oszustw związanych z VAT, ma charakter transgraniczny. Same tylko wewnątrzwspólnotowe oszustwa typu „znikający podmiot gospodarczy" (MTIC) odpowiadały szacunkowo za utratę 1–3 % dochodów z VAT rocznie w latach 2010–2023, czyli od 12,5 do 32,5 mld EUR ([29]). Inicjatywa związana z podatkiem VAT w epoce cyfrowej to udany przykład tego, jak inteligentna cyfryzacja i ściślejsza współpraca między organami podatkowymi mogą przyczynić się do uproszczenia procesów oraz zmniejszenia ryzyka i możliwości oszustw lub innych nadużyć podatkowych.

Jeżeli Europa chce być odporniejsza i skuteczniej wykorzystywać środki publiczne, musi zwracać większą uwagę na sposób pozyskiwania dochodów i podjąć działania, aby go usprawnić. Podstawą niniejszego komunikatu jest kompleksowa analiza poszczególnych krajów. Wytyczono w nim możliwą do zrealizowania ścieżkę działań, dzięki której państwa członkowskie mogą usprawnić swoje systemy podatkowe i administrację podatkową, a Komisja – ułatwić zwiększenie zdolności, tak aby osiągnąć efekt synergii. Nadano w nim impuls polityczny inicjatywie „Luka podatkowa", dzięki czemu decydenci odpowiedzialni za politykę podatkową i administracje podatkowe mogą reagować, dostosowywać się, regularnie śledzić postępy i wyciągać wnioski.

W inicjatywie położono nacisk na osiąganie rezultatów i wdrażanie. Stanowi ona praktyczny pomost między diagnozą polityki a wsparciem wdrażania. Wiele z proponowanych działań może służyć państwom członkowskim za wskazówkę przy realizacji polityki i być źródłem dobrych praktyk, które można wykorzystać w ramach wsparcia technicznego, budowania zdolności i wzajemnego uczenia się.

Inicjatywa „Luka podatkowa" sprzyja praktycznej realizacji celu, jakim jest uproszczenie. Dzięki zasadom takim jak uwzględnianie przestrzegania przepisów już w fazie projektowania i zintegrowane rozliczenia podatkowe przestrzeganie przepisów podatkowych staje się częścią zwykłych procesów biznesowych, co zmniejsza obciążenie administracyjne. Obniża to koszty przestrzegania przepisów ponoszone przez przedsiębiorstwa, co jest szczególnie istotne dla MŚP i dla pobudzania wzrostu transgranicznego. Podobnie lepsze monitorowanie, ocena i racjonalizacja wydatków podatkowych sprzyjają upraszczaniu systemów podatkowych i zwiększaniu ich przejrzystości, a także obniżaniu kosztów przestrzegania przepisów.

([29]) Zob. Komisja Europejska, CASE, Poniatowski, G., Śmietanka, A. i Skowronek, A., *VAT compliance gap due to Missing Trader Intra-Community (MTIC) Fraud – Final Report Phase II*, Urząd Publikacji Unii Europejskiej, Luksemburg, 2024, https://data.europa.eu/doi/10.2778/6433841.