

MAŁGORZATA MAGDALENA HYBKA

Université des Sciences Économiques et de Gestion de Poznań, Faculté d'Économie, Départements des Finances Publiques, Pologne
malgorzata.hybka@ue.poznan.pl

**FRAUDE À LA TVA EN POLOGNE – MÉCANISMES,
CONSÉQUENCES ET MESURES DE PRÉVENTION**

Résumé : La fraude à la TVA est considérée comme une des plus grandes menaces pour le système fiscal de l'Union Européenne. L'ampleur de cette fraude est affectée par de nombreux facteurs de nature compliquée. Les *États membres de l'Union Européenne* introduisent actuellement plusieurs mesures, plus ou moins efficaces, pour lutter contre ce phénomène. En Pologne la valeur monétaire de la recette « perdue » à cause de cette fraude a augmenté rapidement entre 2007 et 2016. Le présent article a l'objectif de décrire les conséquences fiscales de la fraude à la TVA en Pologne et les comparer à celles des autres pays de l'UE. En outre il essaie d'expliquer les mécanismes d'escroquerie à la TVA et évaluer les instruments de la politique fiscale adoptés pour protéger les recettes fiscales.

Mots-clés : Taxe sur la valeur ajoutée, délit d'escroquerie fiscale, évasion fiscale, Pologne.

JEL Classification : H21, H25, H26.

**VAT FRAUD IN POLAND – MECHANISMS, CONSEQUENCES AND PREVENTION
MEASURES**

Abstract : VAT fraud is considered one of the biggest threats to the tax systems of the European Union Member States. The extent of this fraud is affected by many factors of a complicated nature. The Member States of the European Union are introducing several measures, more or less effective, to fight against this phenomenon. In Poland, the value of the revenue “lost” due to this fraud has increased rapidly between 2007 and 2016. The purpose of this article is to describe the tax consequences of VAT fraud in Poland and to compare them with those of other EU countries. In addition, the article explains the VAT fraud schemes and assess the tax policy instruments adopted to protect tax revenue.

Keywords : value added tax, tax fraud, tax evasion, Poland.

Introduction

La taxe sur la valeur ajoutée (TVA) est une source essentielle de revenu dans les États membres de l'Union européenne. En moyenne les pays de l'UE collectent 17,6% de leurs recettes grâce à cette taxe. La TVA atteint, selon le pays, entre 4,5% et 13,2% du PIB. De plus, une contribution des États membres correspondant au montant de la TVA collecté sur une assiette harmonisée constitue le moyen principal pour financer les dépenses de l'Union européenne. Elle représente presque 12,0% de la totalité des ressources de l'UE.

À l'échelle européenne la TVA est un impôt fortement harmonisé. Il existe des principes du droit communautaire pour définir le champ d'application, l'assujetti, la personne responsable du paiement, le lieu des opérations imposables, les différents types d'exonération, ou calculer la base d'imposition et la TVA à payer. L'harmonisation de la législation sur TVA dans l'UE n'est pas tout à fait complète. Les États membres bénéficient d'une certaine marge de manoeuvre pour appliquer leur système de TVA comme une mesure de la politique fiscale, notamment en fixant les taux de cette taxe. Cela peut constituer une source potentielle de concurrence fiscale. Afin de réduire le risque de cette concurrence l'Union européenne a introduit des règles concernant les taux minimaux d'imposition. Une autre disposition fiscale vise à assurer la neutralité de la TVA est le régime transitoire. Il a été mis en œuvre en 1993 avec l'abolition des frontières fiscales et se caractérise par l'imposition des acquisitions intracommunautaire dans l'État membre de destination. En même temps une livraison intracommunautaire est exonérée, tout en ouvrant le droit à déduction de la taxe d'amont. Le régime transitoire souffre de nombreuses failles qui ne manquent pas d'être exploitées par les fraudeurs.

Cet article tente d'examiner les différents aspects du fraude à la TVA. Il contient une analyse des ses mécanismes, ses causes et de plus des coûts sous forme de « manque à gagner fiscal » créés en résultat de fraude à la TVA. La dernière partie de l'article est consacrée aux mesures mises en œuvre afin de lutter contre la fraude fiscale en Pologne ou au niveau de l'UE et examine la coopération entre les administrations fiscales des États membres, le système d'autoliquidation, le principe de responsabilité solidaire ou le régime de paiement fractionné (scindé).

1. Efficacité de la TVA, origines et mécanismes de la fraude à l'opérateur défaillant

La TVA occupe une place particulière dans les recettes fiscales de l'États membres de l'Union européenne. C'est également vrai pour la Pologne où la TVA représente plus que 46% des recettes fiscales du pays et presque 7% de PIB. Les recettes de la

TVA ont été caractérisées par un dynamisme diversifié dans les années 2007–2016 (tableau 1). En 2011 les recettes de la TVA ont monté d'environ 12,3 points de pourcentage par rapport à la période antérieure. En raison de la chute conjoncturelle elles ont diminué en 2009 de 20,8 points de pourcentage. Ils sont retournés à la tendance de croissance dans les années 2010-2011. L'augmentation de 1 point du taux normal et réduit a été suivi d'une baisse de la part de la TVA dans les recettes fiscales en 2012 et 2013. Entre 2013 et 2009 le poids de la TVA dans les recettes fiscales était plus stable que dans les années précédentes.

La Pologne s'écarte largement de la moyenne de l'Union européenne en termes de l'efficacité de la TVA. Cette efficacité peut être mesurée par l'utilisation de plusieurs indicateurs. Le plus populaire est l'indicateur d'efficacité (*VAT C-efficiency ratio*) également appelée le ratio d'efficience/consommation. Il est calculé à l'aide de la formule suivante :

$$E^c = \frac{R}{\tau_N C}$$

où E^c – indicateur d'efficacité,

R – recettes de TVA,

τ_N – taux normal de TVA,

C – consommation finale.

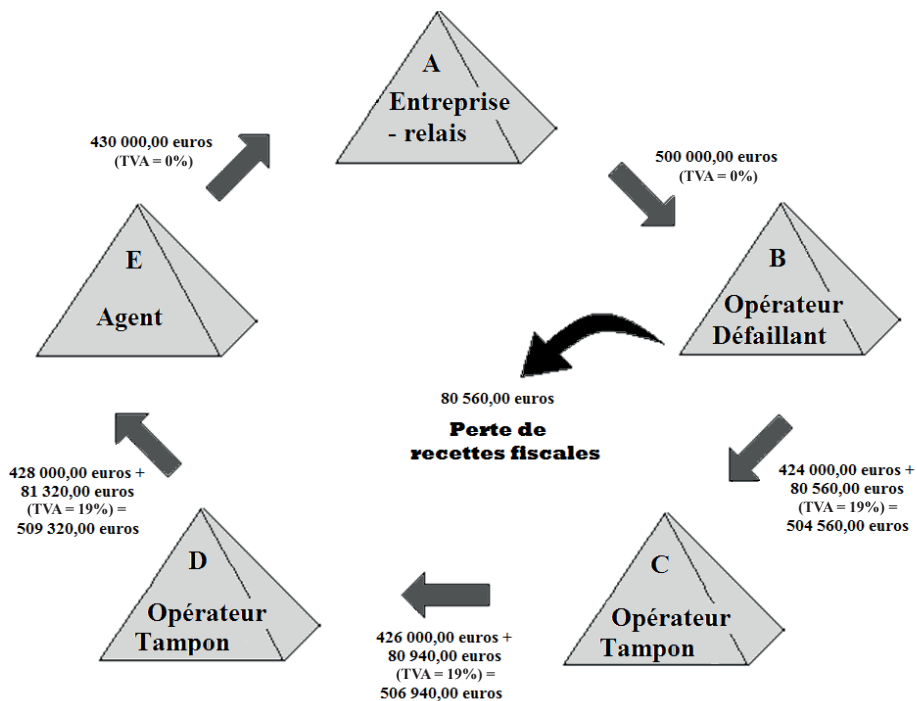
La TVA qui frapperait toute la consommation à un taux uniforme, aurait l'indicateur d'efficacité au niveau maximal, cela signifie – l'indicateur de 100 % (Ebrill, Keen, Bodin, & Summers, 2002, p. 45). De nombreux facteurs peuvent réduire ce ratio. L'indicateur d'efficacité prend en compte les pertes de recettes dues aux taux réduits, exonérations, arriérés d'impôts ou aux phénomènes tels que fraude, évasion et planification fiscales. Au cours des années 2007-2016, ce ratio a diminué en Pologne de 8,22 points de pourcentage (tableau 1). En 2016 l'indicateur d'efficacité en Pologne était l'un des plus bas dans l'UE. Cet indicateur n'était inférieur que dans des pays tels que la Grèce, l'Italie, l'Espagne et la Roumanie.

La fraude à la TVA est considérée comme l'un des facteurs les plus importants qui réduisent l'efficacité de cette taxe. La fraude à la TVA peut prendre plusieurs formes, parmi d'autres : non-reversement de la TVA perçue, transactions dites « parallèles » (transactions non déclarées) ou utilisation de taux de TVA erronés. Le type de plus courant d'escroquerie organisée est la fraude dite « à l'opérateur défaillant » ou – quand il prend une forme plus sophistiquée – appelée la fraude « carrousel ». Cette fraude abuse le mécanisme de la déduction de la taxe en amont et du principe de l'imposition dans le pays de destination. Le mécanisme mentionné garantit à chaque entreprise un droit de soustraire dans la déclaration la taxe d'amont (TVA déductible) de la taxe d'aval (TVA collectée). Ce mécanisme est destiné à assurer la neutralité de la taxe. L'assujetti, dont la taxe d'amont excède celle d'aval peut demander le remboursement de la TVA.

Tableau 1. Recettes de la TVA, évolution des recettes de la TVA, part de la TVA dans PIB et recettes fiscales de l'état et l'indicateur d'efficacité de la TVA en Pologne (2007-2016)

| Période | TVA (recettes total ; millions d'euro) | Évolution des recettes de la TVA (%) | Part de la TVA dans (%) | | Indicateur d'efficacité de la TVA (%) |
|---------|--|--------------------------------------|-------------------------|-----------------------------|---------------------------------------|
| | | | PIB | recettes fiscales de l'état | |
| 2007 | 25 923,09 | - | 9,36 | 46,68 | 47,08 |
| 2008 | 29 103,06 | 12,27 | 9,71 | 46,37 | 44,75 |
| 2009 | 23 056,17 | -20,78 | 7,21 | 46,28 | 41,03 |
| 2010 | 25 554,30 | 10,83 | 7,58 | 48,47 | 42,05 |
| 2011 | 28 566,18 | 11,79 | 7,82 | 49,68 | 42,17 |
| 2012 | 27 079,23 | -5,21 | 7,13 | 48,33 | 40,30 |
| 2013 | 27 159,44 | 0,30 | 7,03 | 46,93 | 37,64 |
| 2014 | 28 571,31 | 5,20 | 7,12 | 48,77 | 40,18 |
| 2015 | 29 308,47 | 2,58 | 6,98 | 47,41 | 38,92 |
| 2016 | 30 974,56 | 5,68 | 7,14 | 46,34 | 38,86 |

Source : (Study to quantify, 2013, p. 74 ; Study and reports, 2016, p. 43 ; Study and reports, 2018, p. 43 ; Roczne wskaźniki makroekonomiczne, en ligne).



Graphique 1. Schéma de la fraude carrousel

Source : (Ruffles, 2004, s. 7).

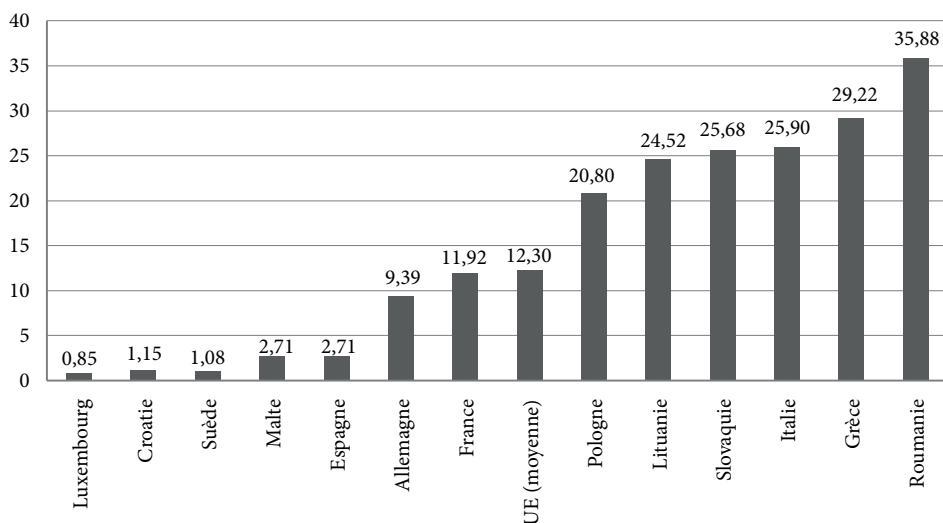
Selon le principe de destination, lorsqu'une entreprise implantée dans un État membre de l'Union européenne acquiert un bien en provenance d'un autre État membre, elle ne paie pas la taxe dans le pays d'origine, parce que les livraisons intracommunautaires sont exonérées. En revanche elle doit être acquittée dans le pays de destination la TVA due et être déduite immédiatement par le montant de TVA correspondant dans la déclaration de TVA (Charroux & Woerth, 2015, p. 37). Ce principe mis en place en 1993 pour éviter les distorsions dans les achats et les échanges transfrontières à la suite de l'abolition des frontières fiscales était initialement considéré comme transitoire. Le système définitif, prévu à cette époque-là pour être instauré au début de 1997, devrait reposer sur le principe de l'origine, d'après lequel la taxe est prélevée dans le pays du fournisseur (à la source). Ce système se heurte toutefois à problèmes, qui empêchent son introduction. Il faut un certain degré d'harmonisation des taux d'imposition dans l'Union européenne pour éviter des déplacements de recettes fiscal entre États membres. Malheureusement le degré d'harmonisation nécessaire a toujours été l'objet de désaccords importants. Comme alternative un mécanisme de compensation devrait être mis en place pour rembourser la TVA aux pays de consommation. À l'époque ces propositions avaient été fortement contestées et finalement rejetées par l'Union européenne.

Le principe de destination entraîne un risque plus élevé de fraude fiscale, en particulier le risque de la fraude à l'opérateur défaillant. Cette fraude se produit lorsqu'un assujetti qui a réalisé une acquisition intracommunautaire qui vend les marchandises acquises (effectue une livraison intérieure) et disparaît ensuite sans être acquitté de TVA due au titre de transactions effectuées. Le plus souvent il existe des structures de fraude (des circuits) plus complexes. Ils impliquent plusieurs entreprises d'une même chaîne commerciale généralement établies dans au moins deux États membres de l'Union européenne. Le système de fraude à la TVA de type «carrousel» (plus compliqué que celui de la fraude à l'opérateur défaillant simple) est présenté en graphique 1. Chaque entreprise dans le système de la fraude joue un rôle différent. La fraude carrousel est initiée par une entreprise-relais (le fournisseur) qui vend les marchandises à l'opérateur défaillant, étant déclaré une livraison intracommunautaire qui est exemptée de taxe. L'opérateur défaillant fournit les marchandises acquises de l'entreprise-relais au premier opérateur tampon. Il est aussi tenu de déclarer une acquisition intracommunautaire de ces biens mais il disparaît sans soumettre aucune déclaration et payer la taxe due sur la livraison de biens dans le pays de son enregistrement (perte de recettes fiscales). L'opérateur tampon (écran) joue un rôle indispensable dans la fraude parce que il a pour mission de compliquer la tâche des contrôleurs fiscaux (*Lutte contre la fraude*, 2016, p. 13). Il s'installe parmi d'autres entreprises engagées dans le système de la fraude afin de masquer leurs relations. Il prétend être un acheteur ou vendeur honnête et satisfait à toutes les obligations du contribuable de manière fiable et à temps. De

plus il ne demande jamais de remboursement d'impôt. Il y a comme d'habitude plus d'un opérateur tampon pour chaque schéma de fraude carrousel. L'opérateur tampon livre la marchandise à un autre opérateur tampon ou à l'agent qui est le dernier « maillon de la chaîne » de carrousel. L'agent relivre les marchandises aux entreprise-relais à l'étranger. Le total des gains générés par le carrousel (80 560,00 euros) sont partagés entre les différents coauteurs de la fraude.

2. Ampleur et conséquences de la fraude à la TVA

Seulement dans quelques pays les autorités fiscales effectuent les analyses systématiques sur ce phénomène de fraude fiscale. Les mécanismes et l'ampleur de fraude à la TVA sont toutefois régulièrement surveillés par l'Union européenne. Il faut reconnaître qu'il est notamment difficile de distinguer sans ambiguïté entre fraude fiscale et les autres notions, en particulier l'évasion et l'optimisation fiscale. Cela complique encore plus la recherche de ce phénomène. Le fraude carrousel fournit un exemple symptomatique d'une fraude intra-communautaire. Les mécanismes de cette fraude sont plus ou moins identifiés par les autorités du contrôle fiscal. Initialement la fraude carrousel concernait la vente des biens de grande valeur qui



Graphique 2. Écart de TVA en % de VTTL dans un sélection d'états européens en 2016

VTTL – la recette potentielle théorique découlant de l'application de la loi fiscale en fonction de la consommation des emplois imposables en comptabilité nationale à législation constante.

Source : (Study and reports, 2018, p. 19).

faisaient l'objet d'échanges internationaux, entre autres : les téléphones portables, composants électroniques dont micro-processeurs consoles informatiques, PC et tablettes mais avec le temps elle s'est étendue à la vente d'autres marchandises et prestations de services (*Tendances des impôts*, 2016, p. 35).

Il existe deux approches permettant l'évaluation de l'ampleur de la fraude à la TVA (Dian, 2015, p. 5) :

- fondée sur des données de la comptabilité nationale (approche indirecte ou macroéconomique) ;
- fondée sur l'extrapolation des contrôles fiscaux (approche directe ou microéconomique).

L'un des indicateurs appliqué pour évaluer les conséquences de cette fraude est l'écart de TVA. Un calcul de cet indicateur a été introduit par les services de la Commission européenne au milieu des années 1980 pour estimer l'amplitude des pertes de recettes fiscales potentielles en comparaison de la base taxable évaluée à partir des comptes nationaux avec celle déclarée aux autorités fiscales par les assujettis enregistrés (*Rapport spécial*, 1998, p. 58). Selon le rapport publié en 1998 l'écart de TVA aurait représenté près de 21% du total des recettes encaissées par les États membres (environ 70 milliards ECU en moyenne annuelle). L'écart de TVA correspond à la différence entre les recettes de TVA attendues et la TVA effectivement perçues. Il fournit une estimation du manque à gagner à cause de la fraude et l'évasion fiscales, mais également aux arriérés d'impôts, aux cas d'insolvabilité, aux faillites, aux erreurs de calcul ou à l'optimisation fiscale. Il est calculé à l'aide de la formule suivante (Fouilleron, 2015, p. 106) :

$$EC = 1 - \frac{VR}{VTTL},$$

où EC – l'écart de TVA,

VR – recettes actuelle de TVA,

$VTTL$ – recettes potentielle de TVA à législation constante.

Selon les analyses effectuées à la demande de l'Union Européenne l'écart de TVA dépasse même 150 milliards euros par an dans tous les États membres. L'écart de TVA des États membres de l'UE est variable, allant de plus de 35% de VTTL pour Roumanie à moins de 1% pour Luxembourg (graphique 2). Généralement dans les nouveaux membres de l'Union Européenne il est plus élevé que la moyenne calculée pour l'UE (12,3% de VTTL). En Pologne l'écart de TVA est passée de 2,0% en 2007 à 21,0% en 2009 et ensuite il a chuté de trois points en 2010 et augmenté à nouveau jusqu'à 27,0% de VTTL en 2012. Après 2013 il a commencé à diminuer et en 2016 il s'est établi à presque 21% de VTTL (tableau 2). Dans les années 2007-2016 le budget de l'État en Pologne a subi une perte de recettes fiscales de la TVA d'un niveau proche de 70 milliards euros.

Tableau 2. Écart de la TVA en Pologne (2007-2016)

| Période | Écart de TVA (millions d'euros) | Évolution d'écart de TVA (%) | Écart de TVA (% de VTTL*) |
|---------|------------------------------------|---------------------------------|------------------------------|
| 2007 | 511,10 | - | 2,00 |
| 2008 | 2743,34 | 436,75 | 9,00 |
| 2009 | 6063,06 | 121,01 | 21,00 |
| 2010 | 5981,52 | -1,34 | 18,00 |
| 2011 | 6955,34 | 16,28 | 19,00 |
| 2012 | 10 055,44 | 44,57 | 27,00 |
| 2013 | 9855,12 | -1,99 | 27,00 |
| 2014 | 9252,17 | -6,12 | 24,00 |
| 2015 | 9415,21 | 1,76 | 24,00 |
| 2016 | 8140,39 | -13,53 | 21,00 |

Source : (*Study to quantify*, 2013, p. 74 ; *Study and reports*, 2016, p. 43 ; *Study and reports*, 2018, p. 43).

Une autre méthode pour mesurer l'ampleur de la fraude à la TVA repose sur l'analyse des résultats des contrôles fiscaux. Ces résultats pour la Pologne sont présentés dans le tableau 3. Les contrôles réalisés dans les années 2007-2016 semblent d'être de plus en plus efficaces. Des irrégularités ont été découvertes dans 57,7% des contrôles. Le pourcentage de contrôles découvrant des irrégularités augmentait d'année en année. Il faut expliquer que la notion d'irrégularité est plus large que celle de fraude. L'irrégularité regroupe l'ensemble des cas où le contribuable n'a pas respecté ses obligations, qu'il ait agi de façon volontaire ou involontaire,

Tableau 3. Les résultats obtenus en matière de contrôles fiscaux de TVA

| Période | Pourcentage de contrôles révélant à l'existence d'une irrégularité | Montant des droits simples rappelés (hors pénalités ; en mille d'euros) | Évolution de montant des droits simples rappelés (%) |
|---------|--|--|--|
| 2007 | 42,72 | 113 651,74 | - |
| 2008 | 46,66 | 117 482,47 | 3,37 |
| 2009 | 47,38 | 123 991,19 | 5,54 |
| 2010 | 55,89 | 197 817,63 | 59,54 |
| 2011 | 60,42 | 259 254,47 | 31,06 |
| 2012 | 58,13 | 298 692,80 | 15,21 |
| 2013 | 61,79 | 456 053,09 | 52,68 |
| 2014 | 66,00 | 789 741,29 | 73,17 |
| 2015 | 69,33 | 1 178 409,21 | 49,21 |
| 2016 | 68,60 | 1 744 652,08 | 48,10 |

Source : (*MF-9Ps*, 2008, s. 3, *MF-9Ps*, 2009, s. 2, *MF-9Ps*, 2010, s. 2, *MF-9Ps*, 2011, s. 2, *MF-9Ps*, 2012, s. 3, *MF-9Ps*, 2013, s. 2, *MF-9Ps*, 2014, s. 2, *MF-9Ps*, 2015, s. 2, *MF-9Ps*, 2016, s. 2, *MF-9Ps*, 2017, s. 3).

de bonne ou de mauvaise foi. Au cours de la même période le montant des droits simples rappelés augmentait systématiquement. Les autorités de contrôle ont été en mesure de récupérer le montant dépassant 5,3 milliards d'euros de TVA non déclarée ou mal déclarée.

3. Mécanismes de la prévention de la fraude à la TVA

La question de la fraude à la TVA fait l'objet d'un vaste débat au sein de l'Union européenne depuis le milieu des années 1990. En conséquence de nombreuses méthodes ont été développées et mises au point pour lutter contre cette fraude. À l'échelle internationale la coopération administrative entre les États membres de l'Union européenne est destinée à la détection de la fraude. En matière de TVA un mécanisme d'assistance mutuelle entre États membres de l'UE est établi par le règlement (UE) no 904/2010. La coopération administrative couvre diverses mesures juridiques telles que l'échange d'informations fiscales, les contrôles simultanés, la participation aux procédures administratives. Depuis 1993 la coopération administrative des États membres de l'UE en matière de taxe sur la valeur ajoutée a été facilitée grâce à la mise en œuvre du système informatisé VIES. Ce système stocke des informations actuelles et archive les informations sur les contribuables inscrits à la TVA effectuant des transactions intracommunautaires, ainsi que des informations sur les chiffres d'affaires du commerce intracommunautaire.

Au cours des trois dernières années la Commission européenne a proposé plusieurs principes fondamentaux pour instaurer un régime TVA définitif avec des réformes structurelles concernant l'espace TVA européen. Bien que diverses instruments internationaux aient été mis en place depuis nombreuses années pour diminuer l'ampleur de la fraude, l'efficacité de ces méthodes s'est révélée peu satisfaisante. Pour cette raison les gouvernements introduisent une large gamme de mesures à l'échelle nationale. Le mécanisme d'auto-liquidation est l'un des instruments couramment utilisés dans les pays de l'Union européenne. Ce mécanisme consiste à inverser la redevance de la TVA, cela signifie que c'est l'acheteur qui se charge de collecter la taxe. Les secteurs pour lesquels les États membres peuvent appliquer l'auto-liquidation, pour une période au moins de deux ans, sont, parmi d'autres, les suivants : fournitures de téléphonie mobile, microprocesseurs, consoles informatiques, PC et tablettes, gaz et électricité, certificats de gaz et d'électricité, céréales et plantes industrielles, notamment oléagineux et betteraves à sucre, métaux, notamment métaux précieux, services de télécommunication (article 1 ; Directive 2013/43/UE). Pour la première fois le mécanisme mentionné a été intégré au système fiscal polonais en 2011 et ne concernait que certaines fournitures de ferraille et la vente de quotas d'émission de gaz à effet de serre. Au cours des dernières années son application a été étendue à des marchandises tels que de tablettes,

ordinateurs portables, téléphones portables, smartphones et consoles de jeux. La vente de ces marchandises est soumise au mécanisme d'autoliquidation, si la valeur hors taxe d'une seule transaction dépasse environ 4612 euros.

Depuis le 1 octobre 2013 un système de responsabilité solidaire est appliqué en Pologne en relation avec la livraison de certains biens lorsque les deux conditions suivantes sont remplies :

- la valeur des biens achetés auprès d'un seul et même fournisseur (hors taxe) pendant une période d'un mois soit supérieur à environ 11 520 euros,
- au moment de la livraison des marchandises, le contribuable savait ou avait des motifs raisonnables de soupçonner que la taxe due à la livraison des marchandises ne serait pas versée au Trésor Public.

Les biens concernés par ce système sont : produits en acier (à l'exception des biens soumis au mécanisme d'autoliquidation), carburant, consommables pour imprimantes, caméras digitales, certains métaux précieux et des parties de bijoux et des bijoux en ces métaux. Le système de responsabilité solidaire prévoit que l'acheteur ayant la responsabilité du contribuable de la TVA est solidairement responsable avec le fournisseur des biens, pour ses arriérés de taxe, dans la partie de la taxe proportionnellement attribuable à la fourniture effectuée à ce contribuable.

Une autre mesure introduite afin de prévenir la fraude à la TVA en Pologne est le paiement scindé (fractionné). Il est utilisé comme une option facultative depuis 1 juillet 2018. Cette mesure permet aux entreprises de payer leur fournisseur pour la livraison de biens et la prestation de services sur deux comptes différents – le montant hors taxes (TVA) est payé sur le compte bancaire du fournisseur et le montant de la taxe correspondante est payé sur un compte bancaire spécial dédié uniquement à la TVA. L'administration fiscale a mis en place certaines dispositions pour inciter les entreprises à appliquer le mécanisme de paiement scindé. Les contribuables qui choisissent cette option ne sont pas tenus solidairement responsables de la fraude à la TVA dans leur chaîne d'approvisionnement. En outre l'ouverture du compte TVA est gratuite et ce compte est également utilisé pour rembourser du crédit de TVA. En conséquence les délais de récupération de la TVA de la part de l'administration peuvent être réduits à 25 jours au lieu de 60 jours.

En tant qu'élément de stratégie du pouvoir public pour améliorer la discipline fiscale le gouvernement a imposé aux contribuables l'obligation de transférer électroniquement le fichier qui contient les données enregistrées dans les registres comptables sous un format unifié (le fichier de contrôle unique) (*Pologne*, 2018, p. 28). L'objectif principal de la nouvelle obligation était de simplifier les procédures de contrôle fiscal des entreprises. Le fichier mentionné inclut les informations, documents et registres suivants : factures de TVA, entrepôt, enregistrements de revenus, recettes fiscales et comptabilité des dépenses, relevé bancaire.

Les sanctions sont parmi les méthodes les plus populaires dans les États membres de l'UE pour réduire l'ampleur de la fraude fiscale. Depuis le 1 janvier 2017 en

cas d'une sous-déclaration délibérée de la TVA due ou sur-déclaration délibérée du remboursement de crédit de TVA, les autorités fiscales peuvent imposer au contribuable une amende supplémentaire. Cette amende est égale à 30% de la taxe sous-déclarée (du montant des droits éludés) ou 30% du montant surdéclaré du remboursement de crédit. Cette sanction concerne aussi bien le contribuable qui n'a pas soumis de déclaration et n'a pas payé l'impôt dû. L'article 112c de la loi sur la TVA prévoit qu'entraînent l'application d'une amende égale à 100 % du montant de la taxe en amont de la facture, les situations suivantes (Ustawa z dnia 11 marca 2004 r.) :

- la facture a été émise par une entité inexistante,
- la facture ne correspond pas à une livraison des biens ou une prestation de services réelle,
- la facture contient des montants qui ne correspondent pas aux montants réels,
- la facture atteste d'un acte fictif ou artificiel visant à éviter la taxe.

En cas de crime organisé le code pénal prévoit les sanctions sous forme d'emprisonnement. L'article 277a de ce code, par exemple, précise que les peines encourues pour falsifier des factures peuvent atteindre de 5 ans à 25 ans d'emprisonnement (Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r.).

Conclusion

La fraude à la TVA a de nombreuses conséquences préjudiciables sur le fonctionnement de l'Union européenne, tant à l'échelle macroéconomique que microéconomique. Cette fraude contribue à l'énorme perte de recettes fiscales et perturbe le fonctionnement du secteur public. En outre elle génère des distorsions de concurrence pour les entrepreneurs honnêtes en permettant de commercialiser des produits à des prix nettement inférieurs aux prix du marché officiel.

Bien que l'ampleur de la fraude à la TVA se soit très rapidement étendue dans les années 1990, les mécanismes de cette fraude ont été découverts et décrits il y a dix ans au moins. Même aujourd'hui c'est difficile de mesurer le manque à gagner fiscal causé par la fraude à la TVA. Toutefois, selon certaines estimations, l'Union européenne perd environ 100 à 150 milliards d'euros par an. C'est pourquoi beaucoup de mesures ont été prises jusqu'au présent pour réduire l'ampleur de la fraude à la TVA. Ces mesures revêtent une forme très diversifiée et sont utilisées aux niveaux national et international. Même si une méthode n'a pas un caractère international, elle se propage d'un pays à l'autre en tant qu'exemple de bonne pratique.

En Pologne, l'ampleur de la fraude à la TVA a considérablement augmenté depuis 2007. Pour cette raison une série d'instruments de la politique fiscale a été adoptée pour combattre la fraude à la TVA. Certains de ces instruments, tels que le paiement

scindé, étaient déjà utilisés dans d'autres États membres de l'Union européenne. L'efficacité de ces mesures ne pouvant être évaluée qu'à long terme. Certaines des nouvelles mesures augmentent considérablement l'accès aux informations sur les contribuables et leurs activités pour les autorités fiscales. Cela conduit à une simplification des procédures de contrôle fiscal. Il convient toutefois de souligner que selon de nombreuses études la discipline fiscale suit généralement une évolution cyclique. De plus il est très difficile d'influencer cette discipline uniquement en utilisant des méthodes telles que les sanctions ou les procédures administratives.

Bibliographie

- Charroux, G., & Woerth, É. (2015). *Rapport d'information déposé en application de l'article 146-3, alinéa 6, du Règlement par la comité d'évaluation et de contrôle des politiques publiques sur l'évaluation de l'action de la douane dans la lutte contre les fraudes et trafics*. Paris : Cour des comptes.
- Cour des Comptes Européenne. (2016). *Lutte contre la fraude à la TVA intracommunautaire : des actions supplémentaires s'imposent*. Luxembourg : Office des publications de l'Union européenne.
- Dian, J. (2015). *La taxe sur la valeur ajoutée. La gestion de l'impôt et la fraude à la TVA. Rapport particulier 5*. Paris : Conseil des prélèvements obligatoire.
- Directive 2013/43/UE du Conseil du 22 juillet 2013 modifiant la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée en ce qui concerne l'application facultative et temporaire de l'auto-liquidation aux livraisons de certains biens et prestations de certains services présentant un risque de fraude. JO L 201 du 26.7.2013, 4-6.
- Ebrill, L., Keen, M., Bodin, J.-P., & Summers, V. (2002). L'attrait de la taxe sur la valeur ajoutée. *Finances & Développement*, Juin.
- European Commission. (2013). *Study to quantify and analyze the VAT gap in the EU member states*. Brussels.
- Final Report. (2016). *Study and reports on the VAT gap in the EU-28 Member States*. Warsaw : Center for Social and Economic Research.
- Final Report. (2018). *Study and reports on the VAT gap in the EU-28 Member States*. Warsaw : Center for Social and Economic Research.
- Fouilleron, A. (2015). *La taxe sur la valeur ajoutée et les finances publiques. Rapport particulier 6*. Paris : Conseil des prélèvements obligatoire.
- MF-9Ps. (2008). *Kontrola podatkowe i czynności sprawdzające przeprowadzone przez urzędy skarbowe w okresie od 01.01.2007 r. do 31.12.2007 r.* Warszawa : Ministerstwo Finansów.
- MF-9Ps. (2009). *Kontrola podatkowe i czynności sprawdzające przeprowadzone przez urzędy skarbowe w okresie od 01.01.2008 r. do 31.12.2008 r.* Warszawa : Ministerstwo Finansów.

- MF-9Ps. (2010). Kontrole podatkowe i czynności sprawdzające przeprowadzone przez urzędy skarbowe w okresie od 01.01.2009 r. do 31.12.2009 r. Warszawa : Ministerstwo Finansów.
- MF-9Ps. (2011). Kontrole podatkowe i czynności sprawdzające przeprowadzone przez urzędy skarbowe w okresie od 01.01.2010 r. do 31.12.2010 r. Warszawa : Ministerstwo Finansów.
- MF-9Ps. (2012). Kontrole podatkowe i czynności sprawdzające przeprowadzone przez urzędy skarbowe w okresie od 01.01.2011 r. do 31.12.2011 r. Warszawa : Ministerstwo Finansów.
- MF-9Ps. (2013). Kontrole podatkowe i czynności sprawdzające przeprowadzone przez urzędy skarbowe w okresie od 01.01.2012 r. do 31.12.2012 r. Warszawa : Ministerstwo Finansów.
- MF-9Ps. (2014). Kontrole podatkowe i czynności sprawdzające przeprowadzone przez urzędy skarbowe w okresie od 01.01.2013 r. do 31.12.2013 r. Warszawa : Ministerstwo Finansów.
- MF-9Ps. (2015). Kontrole podatkowe i czynności sprawdzające przeprowadzone przez urzędy skarbowe w okresie od 01.01.2014 r. do 31.12.2014 r. Warszawa : Ministerstwo Finansów.
- MF-9Ps. (2016). Kontrole podatkowe i czynności sprawdzające przeprowadzone przez urzędy skarbowe w okresie od 01.01.2015 r. do 31.12.2015 r. Warszawa : Ministerstwo Finansów.
- MF-9Ps. (2017). Kontrole podatkowe i czynności sprawdzające przeprowadzone przez urzędy skarbowe w okresie od 01.01.2016 r. do 31.12.2016 r. Warszawa : Ministerstwo Finansów.
- Pologne, Études économiques de l'OCDE, Synthèse.* (2018). Paris : OECD.
- Rapport spécial 6/98 relatif au bilan du système des ressources fondées sur la TVA et le PNB. (1998). Document 398Y0731(02). *Journal Officiel C 241* du 31/07/1998, 0058-0080.
- Règlement (UE) N° 904/2010 concernant la coopération administrative et la lutte contre la fraude dans le domaine de la taxe sur la valeur ajoutée. JO L 268 du 12.10.2010, 1-18.
- Ruffles, D. (2004). *Missing trader fraud in the UK*. London : Office for National Statistics.
- Tendances des impôts sur la consommation. (2016). *TVA/TPS et droits d'accise: taux, tendances et questions stratégiques*. Paris : OECD.
- Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, Dz.U. z 2011 r., Nr 177 poz. 1054 ze zm.
- Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r., Kodeks karny, Dz.U. z 2018 r., poz. 1600, 2077.