

**Justyna Kozłowska**

Zachodniopomorska Szkoła Biznesu

## **Skala zjawiska przestępstw w zakresie podatku VAT w Polsce**

### **Streszczenie:**

Artykuł został poświęcony tematyce przestępstw podatkowych w zakresie podatku VAT. Przedstawienie wielkości problemu oszustw podatkowych w Polsce zostało poprzedzone wstępem teoretycznym opisującym charakter zobowiązania podatkowego oraz mechanizm funkcjonowania polskiego systemu podatkowego, który ze względu na specyficzną konstrukcję umożliwia podejmowanie ryzyka popełnienia przestępstw podatkowych przez przedsiębiorców. Autor charakteryzuje również zjawisko określane mianem luki VAT.

**Słowa kluczowe:** podatek VAT, oszustwo podatkowe, przestępstwo podatkowe

### Wstęp

Problem oszustw podatkowych, a w szczególności dotyczących podatku VAT jest godny uwagi, ze względu na jego skalę oraz nieprzerwalne nasilenie od momentu wstąpienia Polski do Unii Europejskiej. Przestępcy podatkowi wykorzystują elementy konstrukcyjne podatku, bowiem oszuści dokonują wyłudzeń zwrotu podatku VAT, a nawet nie odprowadzają należnego podatku do budżetu. Zwalczenie oraz działania mające na celu ograniczenie występowania oszustw w VAT stanowią zasadniczy krok zmierzający do ograniczenia luki podatkowej w Polsce. Na takim stanowisku stoją również unijne instytucje.

Celem artykułu jest próba identyfikacji wielkości oraz form przestępstw podatkowych w Polsce w zakresie podatku VAT. Realizacja celu wymagała wykorzystania metod opisowo-statystycznych, a w szczególności analizy kształtowania się poziomu oszustw z tytułu VAT wykrytych przez organy kontroli skarbowej. Ponadto w artykule omówiona została istota przestępstw podatkowych, jako czynu sprowadzającego się do uchylania od podatku. Scharakteryzowano również pojęcie zobowiązania podatkowego i jego rodzaje oraz opisano mechanizm postawiania luki VAT, wraz ze wskazaniem rozmiarów zjawiska. Ponadto wskazano moment nasilania przestępstw podatkowych w Polsce oraz czynniki wpływające na podjęcie ryzyka popełnienia oszustwa.

Autor stawia za hipotezę badawczą twierdzenie, iż skala przestępstw podatkowych w Polsce w latach 2010-2016 rośnie. W celu potwierdzenia hipotezy badawczej posłużono się fragmentami corocznie publikowanych przez Ministerstwo Finansów raportów z zakresu wpływów budżetowych z tytułu podatków.

### Zobowiązanie podatkowe

Artykuł 6 Ordynacji podatkowej stanowi, iż podatek jest publicznoprawnym, nieodpłatnym, przymusowym oraz bezzwrotnym świadczeniem pieniężnym na rzecz Skarbu Państwa, bądź jednostki

samorządu terytorialnego. Zgodnie z artykułem 5 zobowiązanie podatkowe wynika z obowiązku podatkowego, które stanowi powinność przymusowego świadczenia pieniężnego w związku z zaistnieniem zdarzenia wynikającego z odrębnych ustaw<sup>1</sup>. H. Dzwonkowski stwierdza, iż obowiązek podatkowy jest to stosunek prawnopodatkowy, powstający w wyniku zaistnienia zdarzeń uzasadniających opodatkowanie, jednocześnie nie przekształcona w regułę powinnego zachowania (określającą adresata i zachowanie). Wskazany stosunek prawny powstaje samoistnie, a więc z mocy prawa<sup>2</sup>. Wypełnienie obowiązku podatkowego wymaga określenia zakresu zobowiązania podatkowego, ustalenia podatnika oraz wysokości zobowiązania, a także terminu oraz miejsca zapłaty<sup>3</sup>.

Podatki różnią się od siebie podmiotem i przedmiotem opodatkowania oraz sposobem poboru. W Polsce funkcjonuje kilkanaście rodzajów podatków. Większość z nich stanowią podatki bezpośrednie, do których zalicza się:

- podatek dochodowy od osób fizycznych (PIT),
- podatek dochodowy od osób prawnych (CIT),
- podatek od spadków i darowizn,
- podatek od czynności cywilnoprawnych,
- podatek rolny,
- podatek leśny,
- podatek od nieruchomości,
- podatek od środków transportowych,
- podatek tonażowy,
- podatek od wydobycia niektórych kopalin,
- zryczałtowany podatek od wartości sprzedanej produkcji

Polski system podatkowy wyróżnia również podatki pośrednie, w których skład wchodzi:

- podatek od towarów i usług (VAT),
- podatek akcyzowy,
- podatek od gier.

Wszystkie z wymienionych podatków tworzą całość w prawnym i ekonomicznym kontekście, przy czym są ze sobą wzajemnie powiązane. Tym samym składają się na system podatkowy, który w szerokim znaczeniu zbudowany jest z:

- krajowego i międzynarodowego prawa podatkowego, w tym prawa karnego skarbowego,
- organów administracji rządowej i samorządowej.

Podstawową funkcją opodatkowania jest funkcja fiskalna, polegająca na uzyskiwaniu środków pieniężnych przeznaczonych na pokrycie potrzeb publicznych. Wtórą funkcją podatków jest redystrybucja, która polega na podziale dochodów budżetowych uzyskanych z podatków między obywatelami, a związkami publicznoprawnymi. Wśród funkcji podatków wyróżnia się również stymulacyjną rolę podatków, polegającą na oddziaływaniu na podatników za pomocą np. obniżonych stawek podatkowych, ulg czy zwolnień w spłacie podatku. Artykuł 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. stanowi, iż nakładanie podatków i innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy. W Polsce prawo podatkowe, a także związane z nim obowiązki oraz procedury reguluje ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, Dz. U. 1997 nr 137 poz. 926.

<sup>2</sup> H. Dzwonkowski, Powstawanie i wymiar zobowiązań podatkowych, Wolters Kluwers, Warszawa 2003, s. 27-28.

<sup>3</sup> J. Głuchowski (red.), Polskie prawo podatkowe, Wydawnictwo Prawnicze Lexis Nexis, Warszawa 2006, s. 38.

<sup>4</sup> Ministerstwo Finansów, Niezbędnik Podatnika VAT, [dostęp 02.02.2017],

Przedmiotem rozważań w artykule pozostaje podatek VAT, dlatego zostanie on szerzej omówiony. Regulacje prawne dotyczące VAT można podzielić na dwie grupy:

- przepisy prawa Unii Europejskiej – wśród nich najważniejszym aktem prawnym jest Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej,
- przepisy prawa krajowego – ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług oraz rozporządzenia wykonawcze, wśród których należy wymienić rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 3 grudnia 2013 r. w sprawie wystawiania faktur, rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 23 grudnia 2013 r. w sprawie towarów i usług, dla których obniża się stawkę podatku od towarów i usług, oraz warunków stosowania stawek obniżonych, rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 20 grudnia 2013 r. w sprawie zwolnień od podatku od towarów i usług oraz warunków stosowania tych zwolnień.

Podatnikami podatku VAT są podmioty samodzielnie wykonujące działalność gospodarczą, a więc osoby fizyczne, prawne oraz jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej. Działalność gospodarczą dla celów VAT określa się jako aktywność producentów, handlowców, usługodawców, podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność podmiotów wykonujących wolne zawody. W niektórych sytuacjach podatnikami są również usługobiorcy, a także podmioty nabywające towary. Przepisy o podatku od towarów i usług stosuje się do czynności wykonywanych na terytorium Polski związanych z odpłatną dostawą towarów oraz świadczeniem usług, eksportem i importem towarów, wewnątrzwspólnotową dostawą oraz nabyciem towarów.

### Oszustwa podatkowe – charakterystyka, rodzaje, mechanizm działania

Z punktu widzenia podatnika, obciążenia podatkowe stanowią formę ingerencji państwa w prawa podmiotowe, skierowane przeciwko powiększaniu dochodów oraz majątku. Obowiązek podatkowy stanowi obciążenie dla podatnika, jednak w niektórych przypadkach podejmuje on ryzyko niezapłacenia podatku, tym samym narażając się na określone sankcje karno-skarbowe<sup>5</sup>. Niezależnie od formy w jakiej przejawia się odmowa płacenia podatku, stanowi ona opór podatnika przeciwko systemowi podatkowemu. Z kolei sposoby odmowy mogą przybierać formę systematycznych oszustw podatkowych, obniżania wysokości podatku oraz wszelkie inne celowe odmowy uiszczenia zapłaty<sup>6</sup>. W literaturze przedmiotu reakcje podatników wyrażające się w uchylaniu od zapłaty podatku określane są mianem oporu podatkowego, kontestacji władzy podatkowej, ucieczką przed podatkami oraz oszustwami podatkowymi<sup>7</sup>.

W języku potocznym pojęcie oszustwa podatkowego jest powszechnie używane, a odnosi się do karalnych zachowań podatników. Ustawodawstwo polskie nie określa jednak pojęcia przestępstwa podatkowego. Powstaje więc problem zdefiniowania pojęcia na gruncie prawnym oraz przypisania mu odpowiednich deliktów z kodeksu karnego. Cytując artykuł 1741 francuskiego Powszechnego Kodeksu Podatkowego, oszustwo podatkowe można określić jako działanie polegające na „podstępnym uchylaniu się bądź usiłowaniu takiego uchylania od wymiaru lub uiszczenia całości albo części podatku”. Do czynów oszustwa podatkowego kwalifikuje się takie wykroczenia jak zatajenie materialne, rachunkowe oraz fałszywe kwalifikowanie polegające na zatajeniu sytuacji prawnej, poprzez celowe obniżenie podstawy opodatkowania. W polskiej literaturze ekonomicznej funkcjonuje zapożyczone z doktryny

<http://www.finanse.mf.gov.pl/web/wp/pp/niezbednik-podatnika/vat>.

<sup>5</sup> P. M. Gaudemet, *Finanse publiczne*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne S.A., Warszawa 1990, s. 521.

<sup>6</sup> M. Bouvier, *Wprowadzenie do prawa podatkowego i teorii podatku*, Wydawnictwo KiK, Warszawa 2000, s. 160.

<sup>7</sup> J. Duży, *Zorganizowana przestępczość podatkowa w Polsce. Zwalczenie przestępnego nadużycia mechanizmów podatków VAT i akcyzowego*, Wydawnictwo LEX, Warszawa 2013, s. 29-30.

francuskiej i anglosaskiej pojęcie przestępstwa podatkowego, jednak w literaturze prawa karnego skarbowego kwestia kryminalizacji przestępstwa podatkowego została szeroko omówiona. Zgodnie z kodeksem karnym skarbowym za oszustwa podatnika związane z uchylaniem od płacenia podatku uznaje się niezgłoszenie przedmiotu opodatkowania, firmanctwo, oszustwo wobec organu podatkowego, niezapłacenie w terminie podatku, niezłożenie w terminie deklaracji podatkowej, wyłudzenie zwrotu podatku. Wskazane czyny należy uznać jako równorzędne, bowiem nie ma możliwości wyodrębnienia z nich działania w pełni wypełniającego znamiona oszustwa podatkowego. Przestępstwa podatkowe stanowią składnik szeroko rozumianej przestępczości gospodarczej.

Przyczyn popełniania oszustw podatkowych nie można sklasyfikować w ściśle określone grupy, bowiem każde zjawisko przestępcze jest wynikiem oddziaływania wielu alternatywnie zbieżnych determinant. Na popełnienie przestępstw podatkowych wpływają czynniki socjologiczne, ekonomiczne, psychologiczne, etyczne oraz techniczne. Większość podatników utożsamia z obowiązkiem podatkowym przymusowe odprowadzanie do kasy państwa własnych, wypracowanych dochodów<sup>8</sup>. W tym kontekście przyczyną uchylania się od płacenia podatków może być egoizm, a więc błędne wyobrażenie, iż niepłacenie podatków nie wyrządza szkody społeczeństwu. Na zachowania podatników może mieć wpływ mentalność podatkowa, określana jako postawa wobec obowiązku podatkowego tożsama z tą, którą reprezentuje grupa społeczna. Biorąc pod uwagę przesłanki natury ekonomicznej decydujące o popełnieniu przestępstwa należy zaznaczyć, iż decyzja, czy popełnić przestępstwo, czy nie jest praktycznym zastosowaniem ekonomicznej teorii wyboru, wyrażającej się w twierdzeniu, że jeżeli spodziewane korzyści płynące z nielegalnego działania przewyższają przewidywane koszty, potencjalny sprawca podejmie decyzję o popełnieniu przestępstwa, natomiast jeśli koszty są wyższe niż spodziewany zysk powstrzymuje się od działania<sup>9</sup>. Kolejne z przyczyn, określane jako techniczne związane są z kształtem systemu podatkowego oraz techniką wymiaru podatków. Są to warunki systemowe stwarzające możliwości uchylania się od opodatkowania<sup>10</sup>.

### Oszustwa podatkowe w zakresie podatku VAT

W sytuacji gdy handel międzynarodowy opierał się wyłącznie na wymianie towarowej, podatek VAT pobierany był na granicach państwa, natomiast podatek od usług opłacany był w państwie siedziby usługodawcy. W związku z czym nie było potrzeby globalnego spojrzenia na relacje między regulacjami w poszczególnych krajach. Sytuacja zmieniła się radykalnie po stworzeniu Unii Europejskiej, kiedy to powstały liczne bariery i ograniczenia nałożone na handel międzynarodowy<sup>11</sup>.

Pierwsze działania zorganizowanej przestępczości podatkowej w zakresie podatku VAT w Polsce pojawiły się w latach 80. XX wieku. Do momentu wejścia Polski do Unii Europejskiej zasięg tego rodzaju działań był jednak w znacznym stopniu ograniczony. Po 2004 roku w Polsce nastąpił przełomowy moment w funkcjonowaniu przestępczości podatkowej. W związku z przyjętą liberalizacją obrotu towarowego z państwami członkowskimi na terenie kraju powołano instytucje zajmujące się wykrywaniem międzynarodowej przestępczości podatkowej. Sposoby wyłudzenia podatku VAT przez nieuczciwych przedsiębiorców zostały przejęte z zagranicy, co doprowadziło do masowego narastania zjawiska. Polska administracja podatkowa była nieprzygotowana na atak ze strony przestępców podatkowych.

<sup>8</sup> J. D. Rosenberg, *The Psychology of Taxes: Why they drives us crazy, and how we can make them sane*, Virginia Tax Review, Fall 1996, nr 16, s. 170.

<sup>9</sup> R. Morgan, *The Economics of Criminal Activity*. [w:] R. Andreano, J.J. Siegfried (red.), *The Economics of Crime*, Nowy Jork-Londyn-Sydney-Toronto 1980, s. 34 cyt. za Z. Lasocik, *Przestępca zawodowy*, Archiwum Kryminologii 2001-2002 t. XXVI, s. 23.

<sup>10</sup> A. Goldyn, *Przyczyny ucieczki przed podatkiem*, Czasopismo C.H. Beck, Warszawa 1996, nr 6, s. 173.

<sup>11</sup> M. S. Greve, *Sell Globally, Tax Locally. Sales Tax Reform for the New Economy*, American Enterprise Institute, Washington 2003, s. 7-10.

Początkowo oszustwa w zakresie podatku VAT dotyczyły branż takich jak paliwowa czy złomowa, bowiem możliwość wykrycia nielegalnego procederu była niska. Działania przestępcze w wymienionych sektorach były tak duże, że wymusiły na polskim ustawodawcy zmianę przepisów w zakresie wykrywania oszustw podatkowych. Wprowadzono zasadę rozliczania zasadzie odwróconego obciążenia handlu złomem oraz mechanizm solidarnej odpowiedzialności w branży paliwowej. W związku z wprowadzonymi zmianami prawnymi oraz wzmożoną kontrolą podatkową, oszuści podatkowi zaczęli działać w innych sektorach gospodarki. Problem nasilił się od 2011 roku, kiedy skala zjawiska osiągnęła apogeum. Oszustwa podatkowe dotyczą głównie rzeczy nieoznaczonych, masowych i zanikających w cyklu produkcyjnym. Takimi towarami są np. zboża, komponenty paszowe, śruta sojowa oraz inne produkty rolne i spożywcze. Branże szczególnie dotknięte oszustwami podatkowymi przestają funkcjonować na dotychczasowych, legalnych zasadach, ze względu na fakt, iż uczciwi przedsiębiorcy nie są w stanie konkurować pod względem ceny z oszustami podatkowymi, sprzedającymi towary po cenie nieobciążonej podatkiem VAT<sup>12</sup>.

Wyłudzenia podatku VAT to problem występujący nie tylko w Polsce, ale i w całej Unii Europejskiej. Największe zagrożenie stanowią oszustwa podatkowe, zorganizowane przez międzynarodowe grupy przestępcze. Przystępstwa w zakresie podatku VAT opierają się na następujących mechanizmach:

- kradzież numerów NIP,
- rejestracja firm pozornych, tzw. słupów,
- zaniżanie zobowiązania podatkowego za pomocą zastosowania stawki 0%,
- fałszowanie i ukrywanie faktur,
- wystawianie faktur dokumentujących czynności, które faktycznie nie zostały wykonane, tzw. puste faktury,
- wystawianie faktur na czynności pozorne (w celu ukrycia innych faktycznie zrealizowanych świadczeń),
- wystawianie faktur dokumentujących czynności wykonane przez inne podmioty,
- dokonywanie fikcyjnych dostaw wewnątrzspółnotowych lub eksportu towarów,
- zawyżanie obrotu z tytułu WDT oraz eksportu,
- nierozliczanie WDT,
- dokonywanie transakcji karuzelowych<sup>13</sup>.

Oszustwa podatkowe powodują powstawanie tzw. luki podatkowej, która „stanowi różnicę pomiędzy podatkiem rzeczywiście zapłaconym i podatkiem, który powinien być zapłacony, jeśli wszystkie osoby fizyczne i prawne zadeklarowały swoje czynności i transakcje we właściwy sposób, w zgodzie z literą prawa i intencją prawodawcy (ducha praw). Luka podatkowa jest kalkulowana po uwzględnieniu kosztów kontroli podatkowej przez administrację podatkową”<sup>14</sup>.

Luka VAT w Polsce rośnie bardzo szybko, dlatego dochody budżetowe z tytułu podatku VAT są niestabilne. Jest to sytuacja niekorzystna dla budżetu państwa, ponieważ dochody z VAT są najwyższą pozycją w budżecie po stronie dochodów. Udział dochodów budżetowych osiąganym z wpływów z podatku VAT w Polsce w latach 2010-2016 w ogólnej sumie dochodów budżetowych kształtował się na średnim poziomie 41,33% ( patrz tab. nr 1).

<sup>12</sup> M. Ginel, Oszustwa VAT czyli palący problem branży Agro, Przegląd Zbożowo-Młynarski, Warszawa 2015, nr 11-12/2015, s. 46.

<sup>13</sup> K. Komorniczak, Mechanizmy wyłudzenia podatku VAT – proponowane środki zapobiegawcze, Business Centre Club, Warszawa 2015, s. 15.

<sup>14</sup> The estimate of the value added tax revenue loss, [dostęp 02.02.2017],

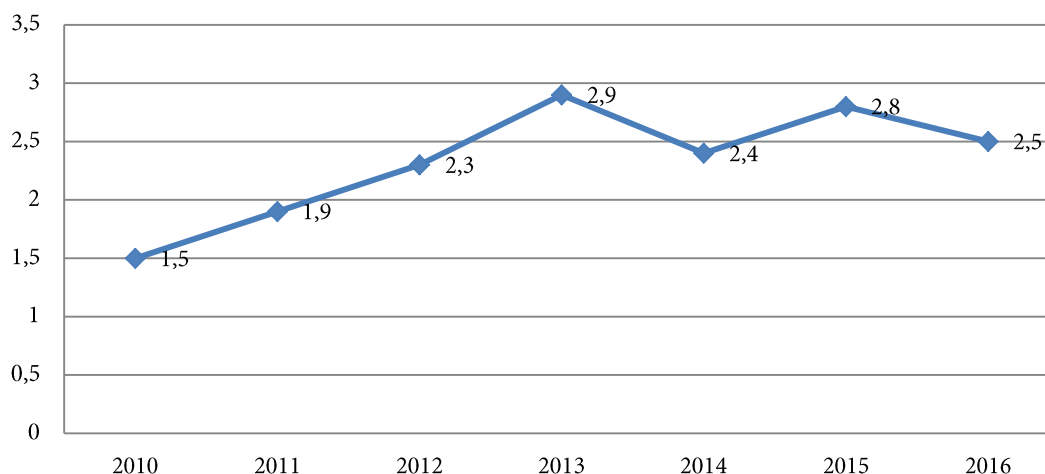
[http://www.finance.gov.sk/en/Components/CategoryDocuments/s\\_LoadDocument.aspx?categoryId=614&documentId=426](http://www.finance.gov.sk/en/Components/CategoryDocuments/s_LoadDocument.aspx?categoryId=614&documentId=426).

Rok	2010	2011	2012	2013	2014	2015	I połowa 2016
Dochody z VAT	107 879 702	120 831 920	120 000 697	113 411 541	124 262 243	123 120 798	62 441 522
Dochody łącznie	257 232 219	281 442 318	286 438 341	280 521 851	297 345 165	306 230 062	155 595 438
Udział % dochodów z VAT w ogólnej sumie dochodów budżetowych	41,94	42,93	41,89	40,43	41,79	40,21	40,13

**Tabela 1. Wysokość dochodów budżetowych w Polsce z tytułu podatku VAT w latach 2010-2016**

Źródło: opracowanie własne na podstawie: Ministerstwo Finansów, Wpływy budżetowe na podstawie danych łącznych uzyskanych z izb celnych i izb skarbowych w podziale na lata, [dostęp 20.01.2017], <http://www.finanse.mf.gov.pl/budzet-panstwa/wpływy-budzetowe>.

Podatek VAT, przynoszący najwyższe wpływy do budżetu państwa, jednocześnie stanowi najbardziej przystępny dla przestępców element systemu podatkowego. Jego wielofazowość powoduje, że wyłudzenie może nastąpić na wielu etapach. Luka VAT w Polsce jest stosunkowo duża w porównaniu z innymi krajami Unii Europejskiej, mimo iż Polska wyprzedza Rumunię, Węgry czy Czechy, to krajowa luka podatkowa jest dwukrotnie wyższa od europejskiej mediany. Z poborem podatku VAT najsukuteczniejsza okazuje się Holandia i Wielka Brytania, gdzie luka podatkowa ciągle spada i wynosi odpowiednio 4,1% oraz 9,8%. Problem luki podatkowej w Polsce przyjął największy wzrost w latach 2010-2013 osiągając apogeum na poziomie 2,9%. Pomimo spadku do 2,4% w roku 2014 wzrósł rok później, aby w 2016 roku po raz kolejny spaść, tym razem do poziomu 2,5% (patrz wyk. nr 1).



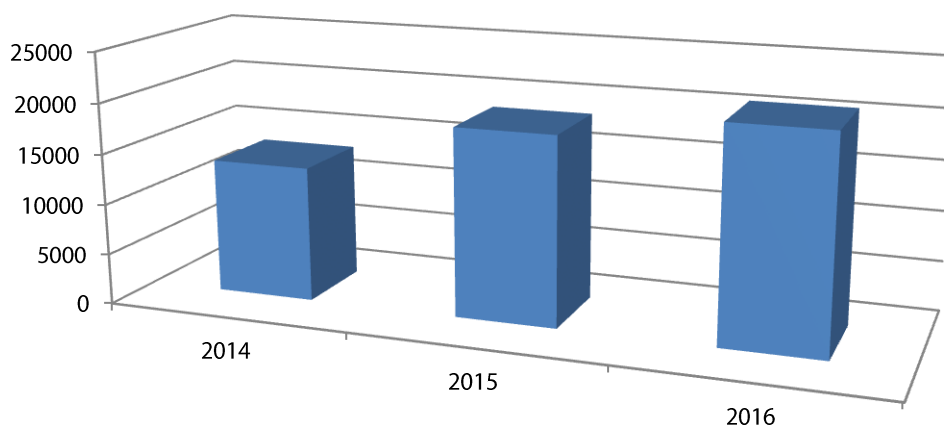
**Wykres 1. Luka podatkowa w Polsce w latach 2010-2016**

Źródło: opracowanie własne na podstawie: Raport PWC, Wyłudzenia VAT - luka podatkowa, Warszawa 2016.

Przestępcy podatkowi bardzo dobrze opanowali system podatkowy, potrafiąc przy tym wyłudzić podatek. Głównym powodem takiego stanu jest system rozliczeń wewnątrzwspólnotowych w zakresie dostawy towarów, stwarzający pokusę nadużycia. Sytuację można przedstawić w schematyczny sposób, mianowicie dostawca w Polsce otrzyma zwrot podatku VAT, który został pobrany na wcześniejszych etapach powiększania wartości ostatecznie wywiezionego towaru. Odbiorca w państwie Unii Europejskiej musi zapłacić od zakupionego towaru podatek VAT według stawek obowiązujących w jego państwie. Wskazany model rozliczania podatku VAT powoduje, że jedną transakcję z podatkowego punktu widzenia traktuje się jako dwie odrębne, czyli eksport i import. VAT-owska karuzela polega więc na utworzeniu przez zorganizowaną grupę przestępczą sieci kilku firm, prowadzących z pozoru uczciwą działalność. Dokonują one legalnych transakcji lecz ich prawdziwym celem okazuje się być wyłudzenie zwrotu VAT. Podatek nie jest zapłacony na wcześniejszym etapie obrotu, ponieważ firmy po krótkim

okresie działalności znikają. Ostateczny sprzedawca towaru za granicą żąda zwrotu podatku VAT, który powinien zostać wcześniej zapłacony<sup>15</sup>.

W kontekście transgranicznego charakteru przestępstw w zakresie podatku VAT, znaczącą rolę odgrywa międzynarodowa współpraca organów podatkowych poszczególnych państw, które dysponują narzędziami stworzonymi do wymiany informacji w zakresie poprawności rozliczeń dzięki systemowi VIES (System Wymiany Informacji o VAT). Niestety skuteczność wymiany w praktyce może być potencjalnie ograniczona, czego potwierdzeniem jest następujący przykład: duży producent towaru, który jest nabywany w celu popełnienia oszustwa podatkowego przez przedsiębiorców z innego państwa jest zazwyczaj znaczącym podatnikiem podatku dochodowego. Straty, które wynikają z oszustwa nie są odczuwane w państwie producenta, ponieważ to w kraju nabywcy dochodzi do nadużycia w postaci nieodprowadzenia podatku VAT. Aparat skarbowy państwa, w którym funkcjonuje sprzedawca nie ma finansowego interesu aby eksponować swojego podatnika na zarzuty uczestnictwa w oszustwie podatkowym. Nie ma więc powodu aby organy podatkowe państwa macierzystego były skłonne do przekazywania obciążających informacji na jego temat na wniosek organów np. z kraju sąsiedniego, w którym to dochodzi do nadużyć z wykorzystaniem użytego towaru<sup>16</sup>. Pomimo przedstawionej sytuacji polskie organy kontroli podatkowej każdego roku wymieniają z państwami UE informacje, które dotyczą transakcji z polskimi podatnikami (patrz wyk. nr 2). Przy czym należy zaznaczyć, iż do korespondencji tej należą przesyłane wnioski o udzielenie informacji o podatnikach, odpowiedzi na wnioski, przedłużenia terminu rozpatrzenia wniosku, uzupełnienia i wyjaśnienia do wniosków i odpowiedzi oraz zdjęcie klauzuli poufności.



**Wykres 2. Korespondencja wymieniana z polską administracją kontrolną skarbową w latach 2014-2016 (ilość wiadomości w sztukach, otrzymana od innych państw)**

Źródło: opracowanie własne na podstawie: Ministerstwo Finansów, Sprawozdania z kontroli skarbowych za lata 2014–2016, [dostęp 20.01.2017], [http://www.finanse.mf.gov.pl/web/bip/kontrolaskarbowa/dzialalnosc/dzialalnosckontrolna?p\\_p\\_id=101\\_INSTANCE\\_GoF5&p\\_p\\_lifecycle=0&p\\_p\\_state=normal&p\\_p\\_mode=view&p\\_p\\_col\\_id=column2&p\\_p\\_col\\_count=1#p\\_p\\_id\\_101\\_INSTANCE\\_GoF5\\_](http://www.finanse.mf.gov.pl/web/bip/kontrolaskarbowa/dzialalnosc/dzialalnosckontrolna?p_p_id=101_INSTANCE_GoF5&p_p_lifecycle=0&p_p_state=normal&p_p_mode=view&p_p_col_id=column2&p_p_col_count=1#p_p_id_101_INSTANCE_GoF5_)

Według obliczeń R. Murphy, globalna skala oszustw podatkowych w 2015 roku kształtowała się na poziomie 5% światowej gospodarki. W Stanach Zjednoczonych osiągają one poziom aż 337,3 bln dolarów, w Brazylii jest to 280,1 bln dolarów, natomiast we Włoszech – 238,7 bln dolarów, w Rosji – 221 bln dolarów. W Niemczech skala przestępstw podatkowych szacowana jest na kwotę 215 bln dolarów.

<sup>15</sup> J. Romotowski, Cała Unia chce walczyć z luką w VAT, Obserwator Finansowy, 2016, [dostęp 10.02.2017], <https://www.obserwatorfinansowy.pl/forma/rotator/cała-unia-chce-walczyć-z-luką-w-vat/>.

<sup>16</sup> Straty Skarbu Państwa w VAT, Raport PWC, Warszawa 2015, s. 5-14.

W Polsce w wyniku kontroli skarbowych w 2015 roku wykryto nieprawidłowości skutkujące uszczupleniem podatkowym na sumę 18 377,1 mln zł. W następstwie działań podjętych przez polskie organy podatkowe zniweczono wypłatę z budżetu państwa nienależnie wnioskowanego zwrotu podatku VAT na kwotę 167,9 mln zł.<sup>17</sup> Efekty działań kontroli skarbowych postrzega się poprzez ilość przeprowadzonych kontroli w danym roku oraz ilość wydanych decyzji pokontrolnych ustalonych przez organy kontroli skarbowej, również te wynikające ze złożenia korekt w rocznych zeznaniach podatkowych. Jednak najbardziej istotne z punktu widzenia wpływów do budżetu państwa jest udaremnienie przez organy podatkowe wyłudzenia zwrotów podatku, których w latach 2011-2015 jest coraz więcej (patrz tab. nr 2), co świadczy o skuteczności działania polskich organów kontroli skarbowej.

	2010	2011	2012	2013	2014	2015
<b>Ustalenia kontroli ogółem, w tym:</b>	2 109 869	2 525 158	3 779 547	6 446 730	10 602 335	18 545 625
<b>ustalenia z decyzji wydanych przez organy kontroli skarbowej</b>	1 907 280	2 256 060	3 504 686	6 248 629	10 191 616	18 377 093
<b>Ustalenia z dobrowolnych korekt deklaracji</b>	202 588	269 097	274 861	198 101	410 718	168 532
<b>Udaremnione zwroty podatku VAT</b>	Brak danych	7 688	121 460	66 767	227 065	167 870

**Tabela 2. Ustalenia organów kontroli skarbowych w latach 2009–2015 w tys. zł**

Źródło: opracowanie własne na podstawie: Ministerstwo Finansów, Sprawozdania z kontroli skarbowych za lata 2010–2016, [dostęp 20.01.2017], [http://www.finanse.mf.gov.pl/web/bip/kontrolaskarbowa/dzialalnosc/dzialalnosckontrolna?p\\_p\\_id=101\\_INSTANCE\\_GoF5&p\\_p\\_lifecycle=0&p\\_p\\_state=normal&p\\_p\\_mode=view&p\\_p\\_col\\_id=column2&p\\_p\\_col\\_count=1#p\\_p\\_id\\_101\\_INSTANCE\\_GoF5\\_](http://www.finanse.mf.gov.pl/web/bip/kontrolaskarbowa/dzialalnosc/dzialalnosckontrolna?p_p_id=101_INSTANCE_GoF5&p_p_lifecycle=0&p_p_state=normal&p_p_mode=view&p_p_col_id=column2&p_p_col_count=1#p_p_id_101_INSTANCE_GoF5_).

Działania kontrolne podejmowane przez polskie organy kontroli podatkowej wskazały, iż zwiększone ryzyko wystąpienia nieprawidłowości podatkowych w latach 2010-2016 występowało w branży paliowej, elektronicznej i stalowej. Najmniej przestępstw podatkowych wystąpiło w rolnictwie, kopalnictwie i branży IT<sup>18</sup>.

### Zakończenie

Podatek od towarów i usług wśród wszystkich innych wchodzących w skład polskiego systemu podatkowego charakteryzuje się najwyższą wydajnością fiskalną, natomiast z uwagi na jego konstrukcję występuje na każdym etapie produkcji oraz dystrybucji. Przez to jest najbardziej powszechną daniną publiczną, która stanowi największy dochód budżetowy państwa. Niestety od momentu jego powstania stał się przedmiotem oszustw podatkowych. Wydaje się więc, iż stan finansów publicznych w znacznym stopniu zależy od skuteczności w przeciwdziałaniu przestępstwom podatkowym umożliwionym przez skomplikowaną konstrukcję podatku VAT. Wyróżnia się różnorodne formy przestępstw podatkowych. Należą do nich działania polegające na zaniżaniu przez podmioty gospodarcze ewidencjonowanej wartości sprzedaży, przypisywanie towarom nieodpowiedniej stawki podatku VAT oraz zatajenie importu.

Każdego roku obserwuje się wzrost przestępczości podatkowej w zakresie podatku VAT. Fakt ten potwierdzają wyniki kontroli organów kontroli skarbowej, które potwierdzają również postawioną przez autora hipotezę badawczą, wyrażającą się w twierdzeniu, iż skala przestępstw podatkowych w Polsce w latach 2010-2016 rośnie. Bez względu na rozmiary są to przestępstwa

<sup>17</sup> M. Pasterniak-Malicka, Przesłanki podatkowe w zakresie podatku od towarów i usług w świetle analiz organów podatkowych oraz własnych badań lirycznych, *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, Warszawa 2016, nr 5/2016 (83), cz. 1, s. 7-9.

<sup>18</sup> Ministerstwo Finansów, Departament Kontroli Skarbowej, Sprawozdanie Roczne Kontrola Skarbowa 2015, Warszawa 2016 [dostęp 20.01.2017], <http://www.mf.gov.pl/documents/764034/1424099/Sprawozdanie+roczne+z+dzia%C5%82a%C5%84+kontroli+skarbowej+za+2015r..pdf>.



wyjątkowo szkodliwe, ponieważ ich skutkiem są straty budżetu państwa zagrażające bezpieczeństwu finansowemu, a także prowadzą do zaburzeń mechanizmów rynkowych. Wyniki prowadzonych badań urzędów kontroli skarbowej wskazują, że branża elektroniczna oraz paliwowa są segmentami szczególnie wysokiego ryzyka w zakresie oszustw podatkowych. Rosnąca skala przestępstw fiskalnych spowodowała konieczność zwiększenia częstotliwości oraz zakresu kontroli skarbowych.

## Scale of the crime of VAT in Poland

### Summary:

The article was devoted to tax offenses in respect of VAT. Presentation of the size of the problem of tax evasion in Poland was preceded by a theoretical introduction describing the nature of the tax liability and the mechanism of functioning of the Polish tax system, which allows risk-taking by entrepreneurs in order to commit the offense. The author is also characterized by a phenomenon called VAT gap.

**Keywords:** VAT, tax fraud, tax offense