

## Przestępstwa podatkowe w zakresie podatku od towarów i usług w świetle analiz organów podatkowych oraz własnych badań empirycznych

Monika Pasternak-Malicka\*

**Streszczenie:** *Cel* – podstawowym celem niniejszej publikacji jest próba identyfikacji skali oraz form przestępstw podatkowych w zakresie podatku od towarów i usług.

*Metodologia badania* – realizacja celu wymagała wykorzystania metod opisowo-statystycznych, a w szczególności analizy kształtowania się poziomu oszustw z tytułu podatku od towarów i usług wykrytych przez kontrolę skarbową. Ponadto omówiona została istota przestępstw podatkowych jako czynu sprowadzającego się do uchylania się od podatku. Wykorzystano także metodę bezpośrednią – kwestionariuszową. W artykule posłużono się fragmentami własnych badań ankietowych z lat 2007–2016 w celu dokonania próby jakościowej oceny intensywności zjawiska oszustw podatkowych w odniesieniu do PTU.

*Wynik* – przeprowadzona analiza statystyczna wskazuje, iż podatek od towarów i usług jest daniną motywującą do wyłudzeń fiskalnych. Równocześnie wyniki badań empirycznych pokazują, iż podmioty gospodarcze z sektora MSP sygnalizują, iż proceder oszustw w zakresie VAT jest duży, a jedną z przyczyn jest jego wysoka stawka podatkowa oraz specyficzna konstrukcja motywująca do nielegalnego obejścia prawa podatkowego.

*Oryginalność/wartość* – zasadniczą wartością publikacji jest analiza podatku od towarów i usług pod kątem nieprawidłowości podatkowych wykrytych przez organy podatkowe. Znamiona oryginalności nadają także prezentowane badania empiryczne przeprowadzone wśród podmiotów gospodarczych.

**Słowa kluczowe:** podatek od towarów i usług, przestępstwa podatkowe, uchylanie się od podatku

### Wprowadzenie

Obciążenia podatkowe ponoszone przez podmioty gospodarcze z sektora małych i średnich przedsiębiorstw ograniczają ich możliwości rozwojowe, zmniejszają konkurencyjność, a niekiedy nawet mogą prowadzić do pomniejszenia majątku podatnika. W odpowiedzi na podatki przedsiębiorcy stosują legalne i nielegalne działania prowadzące do pomniejszenia należności podatkowej.

Podatek od towarów i usług (PTU) w swej konstrukcji od chwili jego ustanowienia pobudza uczestników rynku do szukania form i środków, które umożliwiają skuteczne ominięcie obowiązku podatkowego. Często konsekwencją jest popełnianie przestępstw

---

\* dr Monika Pasternak-Malicka, Zakład Finansów i Bankowości, Politechnika Rzeszowska im. Ignacego Łukaszewicza, e-mail: malicka@prz.edu.pl.

podatkowych polegających na umyślnym unikaniu zobowiązań podatkowych w całości lub części. W ostatnich latach odnotowano wzrastającą skalę oszustw z tytułu podatku od towarów i usług. Są to przestępstwa szczególnie szkodliwe, gdyż ich skutkiem są znaczące straty budżetu państwa (PTU jest najbardziej wydajnym fiskalnie podatkiem), z drugiej zaś strony trudne do oszacowania, negatywne skutki w postaci zaburzenia zasady funkcjonowania konkurencji, a także groźby eliminacji z rynku uczciwych przedsiębiorców.

Opracowanie podejmuje problematykę przestępstw podatkowych w zakresie podatku od towarów i usług. Podstawowym celem niniejszego artykułu jest próba identyfikacji skali oraz form przestępstw podatkowych w zakresie podatku od towarów i usług. Realizacja celu wymagała wykorzystania metod opisowo-statystycznych, a w szczególności analizy kształtowania się poziomu oszustw z tytułu podatku od towarów i usług wykrytych przez kontrolę skarbową. Ponadto omówiona została istota przestępstw podatkowych jako czynu sprowadzającego się do uchylania się od podatku. Wykorzystano także metodę bezpośrednią – kwestionariuszową. W artykule posłużono się fragmentami własnych badań ankietowych z lat 2007–2016 w celu dokonania próby jakościowej oceny intensywności zjawiska oszustw podatkowych w odniesieniu do PTU.

## 1. Przestępstwo podatkowe jako uchylanie się od podatku

Przestępstwa popełniane wobec prawa w celu uniknięcia opodatkowania lub zmniejszenia jego wysokości reguluje Kodeks karny skarbowy. W polskim prawie karnym skarbowym pojęcie oszustwa podatkowego przypisywane jest wielu czynom, do których zalicza się uchylanie od opodatkowania (art. 54. k.k.s.), podanie nieprawdy lub zatajenie prawdy w oświadczeniu lub deklaracji (art. 56 k.k.s.), wyłudzenie zwrotu podatku (art. 76 k.k.s.), a także uporczywe niewypłacanie podatku (art. 57. k.k.s.). W terminologii ekonomicznej przestępstwo podatkowe najczęściej sprowadza się do uchylania się od podatków, obejmując tym samym wszystkie czyny niedozwolone względem prawa podatkowego.

Definiując zjawisko uchylania się od opodatkowania, wskazuje się na karalność jako istotną cechę odróżniającą je od innych form ucieczki przed podatkiem. Uchylanie się od podatku jest bezpośrednim łamaniem prawa podatkowego, działaniem nielegalnym, polegającym na oszustwie, wprowadzeniu w błąd, zatajeniu (Karwat, 2003). Zatem istotną cechą tego zjawiska jest działanie niezgodne z prawem, utożsamiane z oszustwem podatkowym, z którym wiąże się odpowiedzialność karna. Charakterystyczne jest również to, że przestępstwo podatkowe najczęściej związane jest z dochodami osiąganymi z legalnych źródeł (Ickiewicz, 2014).

Uchylanie się od podatku polega na podejmowaniu działań zakazanych przez prawo podatkowe, a prowadzących do minimalizacji należności podatkowych lub całkowitej ich eliminacji. Każdy przypadek jest działaniem nielegalnym, sprzecznym z prawem (Gomułowicz, 2004). Uchylanie się od podatku definiuje się także jako nieujawnianie organowi podatkowemu stanu faktycznego lub prawnego, z którym związany jest obowiązek

podatkowy, lub na podaniu nieprawdziwego stanu faktycznego (Bernal, 2008). Określa się je również jako oszustwa podatkowe polegające na tworzeniu fałszywych dokumentów finansowo-księgowych, niezgłoszeniu przedmiotu opodatkowania itp. (Schneider, 2007). Inna definicja określa uchylanie się od podatków jako zamierzone i umyślne działanie podmiotu zmierzające do obejścia zobowiązań podatkowych w oszukańczy sposób (Lipowski, 2004).

Zgodnie z Dyrektywą 77/799/EWG istota uchylania się od podatku polega na umyślnym nieujawnianiu administracji skarbowej stanu faktycznego, z którym związany jest obowiązek podatkowy, lub umyślnym podawaniu nieprawdy. OECD definiuje oszustwa podatkowe jako formę umyślnego uchylania się od podatku, które zasadniczo jest karalne na mocy prawa karnego (*Komunikat...*, 2012).

Do najczęstszych metod uchylania się od podatku w Polsce zalicza się między innymi niezgłoszenie obowiązku podatkowego, nieujawnianie wszystkich źródeł przychodu, fałszowanie rachunków i ksiąg podatkowych, zgłoszenie jako kosztu wydatków, które w rzeczywistości nie zostały poniesione, wykonywanie fikcyjnych transakcji (Oręziak, 2007). Innym sposobem stosowanym w praktyce może być dokonywanie przez podatników czynności pozornych, świadomie ukierunkowanych na ukrycie rzeczywistego charakteru czynności rodzącej obowiązek podatkowy (Dolata, 2009).

W skali międzynarodowej najpopularniejsze formy uchylania się od opodatkowania to: brak zgłoszenia przez podatnika działalności odpowiednim organom w danym kraju, niezgłoszenie źródeł przychodu bądź dochodu podlegającego opodatkowaniu, wykazanie niepełnej sumy podlegającej obowiązkowi podatkowemu, zgłoszenie odliczeń od wydatków nieponiesionych w rzeczywistości lub w wyższej kwocie, dokonanie nieprzysługujących odliczeń od wydatków, odliczeń amortyzacji od fikcyjnych urządzeń, dokonanie odliczeń ulg z tytułu dzieci, których w rzeczywistości nie ma, oraz brak wpłat podatków potrąconych od płac zatrudnionych pracowników (Głuchowski, 1996).

Z uchylaniem się od podatku związane są oszustwa w dokumentach finansowo-księgowych. W ostatnich latach wypracowano wiele metod tak zwanej kreatywnej księgowości polegającej na zmianie danych w sprawozdaniach finansowych. Oszustwo według standardów międzynarodowych obejmuje (*Międzynarodowy...*, 1996):

- manipulowanie, fałszowanie lub zmianę rejestrów lub dokumentów,
- zatuszowanie lub pominięcie informacji o skutkach transakcji,
- sprzeniewierzenie zasobów majątkowych,
- rejestrowanie transakcji, które nie miały miejsca,
- błędne stosowanie zasad rachunkowości.

Podmioty unikające zapłaty należnych podatków można podzielić na: podmioty zaniżające rzeczywiste rozmiary prowadzonej działalności (przez zawyżanie kosztów uzyskania przychodów lub zaniżanie przychodów w celu zmniejszenia obciążeń podatkowych) oraz podmioty prowadzące nierejestrowaną działalność gospodarczą i ukrywające całość przychodów przed opodatkowaniem (Piotrowska, 2005).

## 2. Oszustwa podatkowe w zakresie podatku VAT w ocenie organów podatkowych

Według szacunków R. Murphy, globalna skala oszustw podatkowych wynosi około 5% światowej gospodarki, z czego w Stanach Zjednoczonych osiągają one poziom 337,3 bln dolarów, w Brazylii – 280,1 bln dolarów, we Włoszech – 238,7 bln dolarów, w Rosji – 221 bln dolarów, natomiast w Niemczech skala przestępstw fiskalnych szacowana jest na kwotę 215 bln dolarów (Palan, Murphy, 2010; Johnson, 2011).

W Polsce w wyniku kontroli skarbowych wykryto w 2015 roku nieprawidłowości skutkujące uszczupleniami podatkowymi na łączną kwotę 18 377,1 mln zł. Ponadto w następstwie działań podjętych przez organy podatkowe udaremniono wypłatę z budżetu nienależnie wnioskowanego zwrotu podatku od towarów i usług na kwotę niemal 167,9 mln zł. Efekty działań kontroli skarbowych w latach 2009–2015 zaprezentowano w tabeli 1.

**Tabela 1**

Ustalenia kontroli skarbowych w latach 2009–2015 [tys. zł]

Wyszczególnienie	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Ustalenia kontroli ogółem, w tym:	2 430 415	2 109 869	2 525 158	3 779 547	6 446 730	10 602 335	18 545 625
– ustalenia z decyzji wydanych przez organy kontroli skarbowej	2 160 602	1 907 280	2 256 060	3 504 686	6 248 629	10 191 616	18 377 093
– ustalenia z dobrowolnych korekt deklaracji	269 813	202 588	269 097	274 861	198 101	410 718	168 532
Udaremnione zwroty podatku VAT	brak danych	brak danych	7 688	121 460	66 767	227 065	167 870

Źródło: opracowanie własne na podstawie *Sprawozdań z kontroli skarbowych z lat 2010–2016*.

**Tabela 2**

Udział udaremnionych zwrotów podatku VAT oraz ustaleń kontroli ogółem w dochodach podatkowych ogółem i dochodach podatkowych z tytułu podatku VAT w Polsce w latach 2011–2015 [%]

Wyszczególnienie	2011	2012	2013	2014	2015
Dochody podatkowe ogółem [mln zł], tym:	243 210,9	248 274,6	241 650,9	254 781,0	269 820,0
Dochody z tytułu podatku VAT [mln zł]	120 832,0	120 000,7	113 411,5	124 262,2	134 630
Udział uszczupleń podatkowych og. do doch. podat. og.	1,04	1,52	2,67	4,16	6,87
Udział nienależnego zwrotu VAT w doch. z tyt. VAT	0,006	0,1	0,06	0,18	0,125

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych NIK, GUS oraz Ministerstwa Finansów.

Wyniki osiągnięte przez kontrolę skarbową wykazują rosnącą skuteczność w zwalczaniu przestępstw podatkowych, choć należy mieć świadomość, iż szereg nielegalnych działań pozostaje nadal niewykrytych. Od 2011 roku udział udaremnionych wypłat z budżetu państwa nienależnego wnioskowanego zwrotu podatku VAT w stosunku do dochodów podatkowych z tytułu PTU wzrósł z 0,006% do 1,125% w 2015 roku (tab. 2). Zwiększyła się także wykrywalność uszczupień podatkowych w relacji do dochodów podatkowych ogółem z 1,04% w 2011 roku do 6,87% w 2015 roku.

**Tabela 3**

Struktura ustaleń podatkowych w latach 2010–2015 [%]

Wyszczególnienie	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Podatek od towarów i usług	54,23	57,61	72,64	70,81	85,93	90,44
Podatek akcyzowy	12,66	16,89	7,36	4,54	4,15	4,26
Podatek dochodowy od osób fizycznych	17,74	13,23	11,02	11,61	3,87	1,35
Podatek dochodowy od osób prawnych	11,06	11,05	7,21	12,67	4,36	3,88
Pozostałe tytuły podatkowe	4,31	1,21	1,77	0,38	1,69	0,06

Źródło: opracowanie własne na podstawie Sprawozdań z kontroli skarbowych z lat 2010–2016.

Z praktyki organów skarbowych wynika, że do stwierdzanych najczęściej nieprawidłowości w podatku od towarów i usług należą: ukrywanie lub usuwanie dokumentów dotyczących poziomu sprzedaży, stosowanie stawki podatkowej niższej niż należna, deklarowanie sprzedaży zwolnionej od podatku jako sprzedaży opodatkowanej, niewykazywanie podatku należnego jako związanego z czynnościami nieodpłatnymi, zrównanymi ze sprzedażą (np. ewidencjonowane jako nieodpłatne świadczenie usług czy przekazywanie towarów na potrzeby osobiste podatnika), ukrywanie sprzedaży przy użyciu kradzionych kas fiskalnych oraz zawyżanie wartości sprzedaży eksportowej (Schneider, 2007).

W tabeli 3 zaprezentowano strukturę ustaleń podatkowych w latach 2010–2015. Nieprawidłowości dotyczące podatku od towarów i usług stwierdzono na kwotę 16 773,2 mln zł w 2015 roku (w 2014 r. – 9 110,8 mln zł; w 2013 r. – 4 565,1 mln zł; w 2012 r. – 2 650 mln zł), co stanowiło ponad 90% łącznych ustaleń postępowań organów podatkowych w ostatnim roku. Na podstawie wieloletnich działań podejmowanych przez kontrolę skarbową zdiagnozowano branże wysokiego ryzyka w zakresie oszustw w podatku VAT. Jest to branża paliwowa (39,2% wykazanych oszustw w 2015 r., 26% w 2014 r., 21,2% w 2013 r.) oraz branża elektroniczna obejmująca takie wyroby, jak telefony, procesory, konsole do gier itp. (34,2% oszustw w 2015 r., 18,3% w 2014 r., 15,4% w 2013 r.). Wzrosła również liczba i wartość wykrytych faktur dokumentujących czynności fikcyjne z kwoty 3 711 tys. zł w 2010 roku do poziomu 33 692 tys. zł w 2014 r.

### 3. Przyczyny i skala przestępstw podatkowych w świetle własnych badań ankietowych

Konstrukcja podatku od towarów i usług z jednej strony sprzyja wysokiej wydajności fiskalnej w wyniku występowania zjawiska znieczulenia podatkowego oraz faktu, iż płatnikami tej daniny są podmioty gospodarcze, które przynajmniej zgodnie z założeniem mogą przerzucić wysokość podatku na ostatecznego nabywcę. Z drugiej jednak strony specyficzna konstrukcja sprzyja wyludzeniom skarbowym z tytułu tej daniny.

Aby pogłębić problematykę przestępstw podatkowych w odniesieniu do podatku od towarów i usług, zapytano respondentów w ramach własnych badań ankietowych<sup>1</sup> prowadzonych w latach 2007–2016 o przyczyny aktywności w szarej strefie gospodarki. Strukturę odpowiedzi na to pytanie przedstawiono w tabeli 4. Niemal w każdym roku badania blisko co trzeci przedsiębiorca wskazywał na wysokie podatki pośrednie jako motywy skłaniające go do popełniania przestępstw skarbowych (31,3% w 2016 r.). Przesłanką do oszustw podatkowych jest również konkurencja firm działających poza oficjalnym obiegiem gospodarczym, niepłacących podatków, dzięki czemu mogących oferować niższe ceny towarów i usług – 28,3% wskazań w 2016 roku.

**Tabela 4**

Struktura odpowiedzi na pytanie: *Co Pana/i zdaniem powoduje, że podmioty gospodarcze działają w szarej strefie?*

Powody aktywności w szarej strefie	Struktura procentowa									
	2007	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	
Zmusza je do tego konkurencja firm nielegalnych	37,5	28,0	20	27,8	33,7	35,9	29,3	29,9	28,3	
Wysokie podatki pośrednie	35,0	24,4	36,8	33,7	37,1	35,9	44,2	37,7	31,3	
Nierentowne nie są w stanie zapłacić tak wysokich podatków	35,5	13,2	24,8	17,1	26,3	24,9	26,1	23,3	23,7	
Zajmują się produkcją nielegalnych towarów	7,0	6,6	15,2	12,5	6,9	9,7	8,5	7,8	6,5	
Zbyt długa procedura założenia i rejestracji firmy	9,5	8,8	18,4	11,4	8,7	6,3	5,3	7,8	6,7	
Zakres biurokratycznej regulacji	25,5	16,0	16,0	7,8	14,2	10,1	14,9	12,3	14,1	

<sup>1</sup> Badania własne przeprowadzono na celowej próbie oraz 219 podmiotach gospodarczych (w maju 2007 r.), 250 (w maju 2009 r.), 1084 i 250 (w kwietniu i maju 2010 r.), 281 (w maju 2011 r.), 232 (w styczniu 2012 r.), 237 (w styczniu 2013 r.), 188 (w styczniu 2014 r.), 244 (w styczniu 2015 r.) oraz 325 firmach (w styczniu 2016 r.). W badaniach ankietowych przeprowadzonych w maju 2007 r. wzięły udział podmioty gospodarcze z terenu całej Polski, natomiast wywiady w latach 2009–2016 zostały przeprowadzone na terenie województwa podkarpackiego. Ankiety były skierowane do podmiotów z sektora MSP o zróżnicowanym poziomie obrotów, liczbie zatrudnionych pracowników oraz okresie funkcjonowania na rynku.

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Zbyt częste zmiany systemu podatkowego	20,5	11,2	8,0	9,3	6,1	3,4	6,4	9,0	12,9
Zmniejszenie prawdopodobieństwa kontroli	5,0	6,2	8,8	7,1	3,9	6,8	12,2	7,4	6,4
Działalność prowadzona na bardzo małą skalę	9,5	6,6	7,6	11,4	12,1	8,9	9,4	9,9	3,4
Brak zapotrzebowania na zewnętrzne źródła finansowania (kredyt)	1,0	2,8	3,6	1,4	2,6	0,4	0,0	1,2	0,6
Brak zdania	3,0	1,2	5,2	3,2	4,3	6,3	6,9	7,0	3,7
Razem*	163,0	127,1	166,0	151,6	158,5	148,9	163,2	154,1	137,6
Brak odpowiedzi	0,0	2,1	1,6	8,9	2,6	0,4	0,0	0,8	0

\* Suma wynosi ponad 100%, gdyż ankietowani mogli wskazać wiele odpowiedzi.

Źródło: obliczenia własne na podstawie badań ankietowych przeprowadzonych wśród podmiotów gospodarczych w latach 2007–2016.

**Tabela 5**

Struktura odpowiedzi na pytanie: *Jaka według Pana/i jest skala strat w Polsce wynikająca z oszustw podatkowych dotyczących VAT?*

Opinie	Struktura procentowa						
	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Bardzo duża	20,4	13,9	23,7	17,7	24,5	24,6	21,5
Raczej duża	55,6	54,8	55,6	50,6	49,5	55,7	47,4
Raczej mała	20,8	17,4	16,4	25,3	20,2	16,8	26,8
Bardzo mała	0,4	1,4	1,7	3,8	3,7	1,2	1,5
Inne	1,6	1,1	0,4	2,2	1,1	0,4	0,9
RAZEM	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
Brak odpowiedzi	1,2	11,4	2,2	0,4	1,1	1,2	1,8

Źródło: obliczenia własne na podstawie badań ankietowych przeprowadzonych wśród podmiotów gospodarczych w latach 2010–2016.

Skalę oszustw podatkowych z tytułu podatku od towarów i usług trudno jest precyzyjnie oszacować. Międzynarodowe firmy konsultingowe bądź badacze podejmują próby oceny poziomu zjawiska, chociaż zauważalna jest duża rozpiętość w opiniach. O ich zakresie świadczą najczęściej pojawiające się przedziały dotyczące strat w dochodach budżetu państwa z tytułu podatku PTU. Wynoszone od około 5 do 65 mld zł. Powszechność wstępowania przestępstw podatkowych dotyczących podatku od towarów i usług zdają się potwierdzać badania ankietowe, co ilustruje tabela 5. Blisko 70% przedsiębiorców biorących udział w badaniu była skłonna przyznać, iż skala oszustw w zakresie VAT jest bardzo duża (21,5% w 2016 r.) lub raczej duża (47,4% w 2016 roku). Znikomy odsetek przedstawicieli podmiotów gospodarczych uznaje, iż zakres tych przestępstw jest bardzo mały (od 0,4% w 2015 r. do 2,2% w 2013 r.).

**Tabela 6**Struktura odpowiedzi na pytanie: *Jakie są najpowszechniejsze formy gospodarki nieformalnej?*

Opinie	Struktura procentowa						
	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Sprzedaż poza kasą fiskalną (zaniżanie obrotów)	32,8	26,0	37,9	31,7	28,2	35,3	32,0
Nielegalne zatrudnienie pracowników	26,0	34,5	24,1	34,2	32,4	32,4	28,3
Przemyt	19,6	12,8	12,1	13,9	12,2	14,8	18,8
Sztuczne zawyżanie kosztów	10,8	6,1	8,6	5,1	16,0	9,4	6,8
Wyłudzenia	4,0	3,2	5,6	2,9	3,2	2,1	7,7
Pranie pieniędzy	1,2	3,2	0,9	2,9	4,3	2,5	2,5
Korupcja	2,8	3,2	7,3	7,6	2,7	2,5	3,4
Inne	0,0	0,0	0,4	1,3	0,0	0,0	0,0
RAZEM	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
Brak odpowiedzi	2,8	11,0	3,0	0,4	1,1	1,2	0,6

Źródło: obliczenia własne na podstawie badań ankietowych przeprowadzonych wśród podmiotów gospodarczych w latach 2010–2016.

Najczęściej stwierdzane nieprawidłowości z tytułu podatku od towarów i usług dotyczą ukrywania lub usuwania dokumentów dotyczących sprzedaży, zawyżania wartości sprzedaży eksportowej (dla uzyskania przywilejów związanych ze stawką 0%) oraz stosowania stawki podatkowej niższej niż należna. Podatnicy wykazują w deklaracji sprzedaż towaru lub usługi na przykład ze stawką 0 lub 8% zamiast właściwej 23%, tym samym zaniżając zobowiązanie podatkowe. Kolejną powszechną nieprawidłowością w zakresie podatku VAT jest deklarowanie sprzedaży zwolnionej od podatku jako sprzedaży opodatkowanej, czego konsekwencją jest niezasadne korzystanie z prawa do odliczenia pełnej kwoty podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług.

Przedsiębiorcy biorący udział w badaniu wśród wariantów odpowiedzi dotyczących różnych form gospodarki nieformalnej najczęściej wskazywali przykład oszustwa w zakresie podatku od towarów i usług, jakim było zaniżanie obrotów (tab. 6). Co trzeci respondent był zdania, iż najpowszechniejszą formą przestępstw skarbowych jest sprzedaż poza kasą fiskalną – w 2016 roku 32% przedsiębiorców było tego zdania. Wyniki analizy ankietowej mogą świadczyć o tym, iż skala procederu jest bardzo szeroka.

## Uwagi końcowe

Wśród podatków wbudowanych w polski system podatkowy podatek od towarów i usług charakteryzuje się najwyższą wydajnością fiskalną, a z uwagi na jego konstrukcję występuje na każdym etapie produkcji i dystrybucji, co czyni go najbardziej powszechną daniną. Równocześnie od momentu jego pojawienia się stał się on przedmiotem oszustw skarbowych, których skala szacowana jest nawet na 65 mld zł. Wydaje się zatem, że stan finansów



publicznych w ogromnej mierze zależy od skuteczności w przeciwdziałaniu przestępstwom umożliwiającym przez specyficzną konstrukcję podatku od towarów i usług.

Można wyróżnić różnorodne formy przestępstw podatkowych w zakresie VAT. Należą do nich działania polegające między innymi na zaniżaniu przez podmioty gospodarcze ewidencjonowanej wartości sprzedaży, niepoprawnej klasyfikacji produktów, czyli przypisywaniu im nieodpowiedniej stawki, a także na zatajonym imporcie.

W ostatnim czasie zaobserwowano wzrost przestępczości podatkowej szczególnie w zakresie podatku od towarów i usług. Fakt ten potwierdzają zarówno wyniki kontroli skarbowych, jak i opinie przedsiębiorców biorących udział w badaniu ankietowym. Są to przestępstwa wyjątkowo szkodliwe, gdyż ich skutkiem są z jednej strony straty budżetu państwa zagrażające bezpieczeństwu finansowemu, z drugiej zaś strony zaburzają one mechanizmy rynkowe. Coraz częściej w przestępcze procedury angażują się uczciwi przedsiębiorcy, którzy dokonują wyboru pomiędzy funkcjonowaniem obok nieuczciwej konkurencji zaniżającej im zyski a wejściem samemu na drogę przestępstwa. Wyniki prowadzonych analiz oraz działań urzędów kontroli skarbowej wskazują, że branża elektroniczna oraz paliwowa stały się w ostatnim czasie segmentami szczególnie wysokiego ryzyka w zakresie oszustw w VAT.

Wraz z rosnącą skalą przestępstw fiskalnych rośnie także zakres oraz liczba kontroli skarbowych. Od 2009 roku organy kontroli skarbowej kładą nacisk na etap poprzedzający czynności kontrolne. Coraz powszechniejsze staje się stosowanie analitycznych narzędzi informatycznych w toku planowania postępowań kontrolnych, co pozwala na trafniejsze selekcjonowanie podmiotów (Związek Przedsiębiorców i Pracodawców podkreśla, że działania organów kontrolnych w dalszym ciągu niszczą uczciwe przedsiębiorstwa), których celem działania są nadużycia podatkowe. Podmioty te często stworzone są w celu popełniania przestępstw skarbowych na dużą skalę. Prowadzone w nich kontrole pozwoliły udaremnić wyłudzenie z budżetu państwa nienależnego zwrotu VAT i to często w wielomilionowych kwotach, a także ujawniały odprowadzanie podatku akcyzowego czy popełnianie przestępstw o charakterze karuzelowym. Kwoty dotyczące nieprawidłowości stwierdzanych w rozliczeniach VAT osiągnęły już poziom przekraczający 16 bln zł.

Pomimo coraz lepszych rezultatów osiągniętych w wyniku działania organów kontroli skarbowej zostały one ocenione przez Najwyższą Izbę Kontroli jako mało skuteczne w zwalczaniu oszustw w podatku od towarów i usług (*Przeciwdziałanie...*, 2016). Uznano, iż urzędy skarbowe prowadziły postępowania rzetelnie i odznaczały się niezwykle dużą skutecznością typowań podatników objętych kontrolą. Niemniej jednak w ocenie NIK potrzebna jest gruntowna analiza rozwiązań proponowanych przez gremia eksperckie, a także mechanizmów stosowanych w innych krajach, aby poprawić skuteczność w zwalczaniu oszustw podatkowych w zakresie podatku od towarów i usług w Polsce.

## Literatura

- Bernal, A. (2008). *Zjawisko uchylania się od podatków dochodowych i metody jego ograniczania*. Warszawa: Difin.
- Dolata, S. (2009). *Podstawy wiedzy o polskim systemie podatkowym*. Warszawa: Wolters Kluwer.
- Dyrektywa nr 77/799/EWG z 19.12.1977 w sprawie wzajemnej pomocy prawnej pomiędzy właściwymi władzami państwa członkowskich w obszarze podatków bezpośrednich i pośrednich.
- Głuchowski, J. (1996). *Oazy podatkowe*. Warszawa: ABC.
- Gomułowicz, A., Małecki, J. (2004). *Podatki i prawo podatkowe*. Warszawa: LexisNexis.
- Ickiewicz, J. (2014). *Fiskalne obciążenia działalności gospodarczej*. Warszawa: Oficyna Wydawnicza SGH.
- Johnston, D.C. (2011). Where's the Traud, Mr. President? *Reuters*, 13 grudnia. Pobrane z: <http://blogs.reuters.com/david-cay-johnston/2011/12/13/wheres-the-fraud-mr-president/> (24.05.2016).
- Karwat, P. (2003). *Obejście prawa podatkowego*. Warszawa: ABC.
- Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego i Rady – Plan działania zakładający poprawę skuteczności walki z oszustwami podatkowymi i uchylaniem się od opodatkowania* (2012). Bruksela: Komisja Europejska.
- Lipowski, T. (2004). *Raje podatkowe a unikanie opodatkowania*. Warszawa: C.H. Beck.
- Międzynarodowy Standard Rewizji Finansowej nr 240 „Oszustwa i błędy”* (1996). Warszawa: SKwP.
- Oreżniak, L. (2007). *Konkurencja podatkowa i harmonizacja podatków w ramach Unii Europejskiej. Implikacje dla Polski*. Warszawa: WSHiP.
- Palan, R., Murphy, R., Chavagneux, Ch. (2010). *Tax Havens: How Globalization Really Works*. Ithaca–London: Cornell University Press.
- Piotrowska, Z. (2005). *Rola organów kontroli skarbowej w walce z „szarą strefą”*. Konferencja Biegłych Sądowych pt. *Przeciwdziałanie patologiom gospodarczym*. Częstochowa.
- Przeciwdziałanie wprowadzeniu do obrotu gospodarczego faktur dokumentujących czynności fikcyjne* (2016). Informacja o wynikach kontroli. Warszawa: NIK.
- Raport. Bezkarność przestępców zamieszanych w karuzele VAT* (2015). Warszawa: Związek Przedsiębiorców i Pracodawców.
- Raport podsumowujący wyniki działań kontroli skarbowej za 2012 r.* (2013). Warszawa: Ministerstwo Finansów. Departament Kontroli Skarbowej.
- Schneider K. (2007). *Błędy i oszustwa w dokumentach finansowo-księgowych*. Warszawa: PWE.
- Sprawozdanie. Kontrola skarbową w 2009 r.* (2010). Warszawa: Ministerstwo Finansów. Departament Kontroli Skarbowej.
- Sprawozdanie. Kontrola skarbową w 2010 r.* (2011). Warszawa: Ministerstwo Finansów. Departament Kontroli Skarbowej.
- Sprawozdanie. Kontrola skarbową w 2011 r.* (2012). Warszawa: Ministerstwo Finansów. Departament Kontroli Skarbowej.
- Sprawozdanie. Kontrola skarbową w 2013 r.* (2014). Warszawa: Ministerstwo Finansów. Departament Kontroli Skarbowej.
- Sprawozdanie. Kontrola skarbową w 2014 r.* (2015). Warszawa: Ministerstwo Finansów. Departament Kontroli Skarbowej.
- Sprawozdanie. Kontrola skarbową w 2015 r.* (2016). Warszawa: Ministerstwo Finansów. Departament Kontroli Skarbowej.

**TAX CRIMES IN THE FIELD OF VALUE ADDED TAX AS SHOWN BY THE TAX ORGANS AND SELF CONDUCTED EMPIRICAL ANALYSIS**

**Abstract:** *Objective* – The main objective of this publication is the attempt to identify the scale and forms of tax crimes in regards to the value added tax.

*Research methodology* – To achieve the main objective of this study descriptive and statistical tools were used in particular the evolution of the levels of tax frauds discovered by the tax organs. In particular the analysis of the evolution of the level of frauds on goods and services identified by the fiscal control. In the article parts of self conducted study were referred to for the years 2007–2016 an attempt was made to assess the level of the phenomena of tax evasion and its scale.

*Results* – Statistical analysis conducted show that value added tax is a tribute that encourages to conduct tax fraud. In the same time data from the empirical research shows that small and mid size companies are more willing to engage in such a practice, high tax rates and its structure acts as a incentive and encourages some to participate in this illegal procedures.

*Originality/value* – The fundamental value of this article is the analysis of the value added tax, for the tax irregularities detected by the tax organs. Originality of the publication is shown by the study conducted among business entities.

**Keywords:** value added tax, tax crimes, black economy, tax dodging

**Cytowanie**

Pasternak-Malicka, M. (2016). Przestępstwa podatkowe w zakresie podatku od towarów i usług w świetle analiz organów podatkowych oraz własnych badań empirycznych. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 5 (83), 31–41. DOI: 10.18276/frfu.2016.5.83/1-03.

