

<http://ksiegowosc.infor.pl/podatki/vat/rozliczenia-vat/695444,Patologie-w-VAT-i-akcyzie-20042014.html>

## Patologie w VAT i akcyzie 2004-2014

Ostatnia aktualizacja: 2014-06-30

Autor: Instytut Studiów Podatkowych Modzelewski i Wspólnicy

**Jednym z dwóch najistotniejszych czynników obniżających wielkość dochodów budżetowych z tych podatków są świadome i nieświadome co do bezprawności działania podmiotów, w tym również podatników, mające na celu lub faktyczne lub pozorne powodujące zmniejszenie zobowiązań podatkowych lub wyludzenie zwrotów tych podatków. Taki wniosek płynie z Raportu Instytutu Studiów Podatkowych podsumowującego najważniejsze doświadczenia 10-lecia zharmonizowanego podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego w Polsce w latach 2004-2014.**

Działania te można podzielić na dwie grupy:

- brak zadeklarowania podstawy opodatkowania i podatku należnego z tytułu zdarzeń rodzących obowiązki podatkowe mających miejsce świadczenia na terytorium kraju: ten sposób zachowania dominuje w przypadku podatku akcyzowego (klasyczna przestępczość podatkowa),

- zadeklarowanie nienależnego odliczenia lub zwrotu podatku: ten sposób zachowań dominuje w przypadku podatku od towarów i usług (nowy rodzaj przestępczości podatkowej).

Można dokonać próby oszacowania wielkości utraconych bezpowrotnie dochodów budżetowych z tych podatków w całym 10-leciu. Nie jest w tym przypadku istotne, czy straty te były wynikiem działań nielegalnych czy też zachowujących pozory legalności. O ile w latach 2004-2007 dochody budżetowe z tych podatków wzrastały nominalnie, a ich udział w PKB rósł lub utrzymywał się na zbliżonym poziomie, to od 2009 r. pojawił się regres nominalny i realny, który trwa do 2014 r.

Co najważniejsze w tym czasie nie wprowadzono:

- obniżek stawek podatkowych (wyjątek dotyczył marginalnej grupy towarów, które z dniem 1 stycznia 2011 r. objęte zostały stawką 5%, a poprzednio obowiązywała tu stawka 7%),

- nowych zwolnień przedmiotowych od podatku lub rozszerzenia stawki 0%,

- zmniejszenia podstaw opodatkowania lub ograniczeń podmiotowych tych podatków.

Były tu jednak **dwa wyjątki** w działaniach ustawodawcy mające bezpośredni ujemny wpływ na wielkość dochodów budżetowych:

- rozszerzenie zakresu zwolnienia, o którym mowa w art. 113 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. (podwyższono do 150 tys. zł limit zwolnienia ze względu na wartość sprzedaży w roku podatkowym (skutek ujemny – co najmniej 3 mld zł); Był to jeden z wielu „ideologicznych” błędów ustawodawcy, który chyba nie rozumiejąc tego podatku, wierzył, że zwiększenie zakresu zwolnień przyniesie ... wzrost dochodów budżetowych,

- wprowadzenie tzw. odwrotnego obciążenia z tych dostaw towarów na terytorium kraju, czyli faktyczny brak opodatkowania w przypadku dostawy towarów przez wszystkich podatników posiadających wyłącznie rejestrację na terytorium Polski od dnia 1 kwietnia 2011 r. do dnia 31 marca 2013 r. (skutek ujemny – co najmniej 4,5 mld zł); Trudno wytłumaczyć dlaczego ustawodawca popełnił ten „błąd”, bo niezależni eksperci i naukowcy sygnalizowali katastrofalny nie tylko dla budżetu, ale dla legalnych kontrahentów

skutek tych zmian. Był to prawdopodobnie efekt lobbingu (czyjego?),

- wprowadzenie z dniem 1 kwietnia 2013 r., a następnie rozszerzenie z dniem 1 lipca 2011 r. oraz z dniem 1 października 2014 r. tzw. odwrotnego obciążenia w obrocie krajowym niektórymi towarami (załącznik nr 11 do ustawy z dnia 11 marca 2004 r.), który faktycznie likwiduje obciążenie tym podatkiem (skutek ujemny tylko w 2014 r. – 10 mld zł).

Większość pozostałych zmian wprowadzonych w tym okresie formalnie w podatku od towarów i usług oraz w akcyzie zwiększała obciążenia podatkowe poprzez podwyżki stawek, ograniczenie zakresu zwolnień oraz stworzenie nowych przedmiotów opodatkowania. Inaczej mówiąc nowelizacje te powinny formalnie doprowadzić w latach 2009-2014 do wzrostu dochodów budżetowych, a jednak dochody te zmniejszyły się w tym czasie realnie a nawet nominalnie.

Nie można również tego fenomenu tłumaczyć zjawiskami koniunkturalnymi, bo – przynajmniej w świetle oficjalnej statystyki – w całym dziesięcioleciu 2004-2014 wzrósł PKB, a udział w tworzeniu PKB głównych grup podmiotów będących najważniejszymi podatnikami tych podatków nie uległ obniżeniu.

Wracając do szacunku nominalnego utraconych bezpośrednio dochodów budżetowych z podatku od towarów i usług oraz akcyzy w latach 2009-2014 wynoszą: w przypadku podatku od towarów i usług co najmniej 67 mld zł, a w przypadku podatku akcyzowego 30 mld zł.

Utracono więc 97 mld zł w wyniku:

- 1) uchylania się od opodatkowania sprzecznego z prawem,
- 2) unikania opodatkowania, któremu nie można udowodnić naruszenia prawa,
- 3) wprowadzenia zmian w przepisach prawa, które faktycznie likwidują lub legalizują możliwość unikania opodatkowania.

Istnieje już dość **obszerna wiedza na temat działalności przestępczej w dziedzinie tych dwóch podatków.**

W istocie wszystkie zbudowane są na trzech filarach:

- fałszowaniu faktur lub innych dokumentów podatkowych, które „dowodzą” braku opodatkowania lub są podstawą wyłudzenia odliczeń lub zwrotów,
- tworzeniu fikcyjnych podmiotów, które są nabywcami lub dostawcami (usługodawcami),
- deklarowanie fikcyjnych transakcji zwolnionych od podatku (akcyza) lub objętych stawką 0% albo odwrotnym obciążeniem.

Ważnych informacji dostarczają obecnie zeznania sprawców, którzy korzystając ze statusu określonego w §8 art. 299 k.k. ujawniają istniejące w tym zakresie nieprawidłowości.

Cechą charakterystyczną zmian wprowadzonych w tych podatkach w latach 2011-2014 była również **mistyfikacja opodatkowania**, czyli stworzenie pozorów, że dana branża lub działalność płaci podatki.

Istotą tych przepisów jest formalne opodatkowanie określonych czynności, które jednak nie służą uzyskaniu przez budżet jakichkolwiek istotnych dochodów budżetowych lub dochody te są na minimalnym poziomie, często niższym od faktycznego kosztu administrowania tej części podatku. Taki charakter miały:

- opodatkowanie akcyzą wyrobów węglowych,
- opodatkowanie akcyzą suszu tytoniowego,
- opodatkowanie akcyzą wyrobów gazowych,
- opodatkowanie podatkiem od towarów i usług wyrobów wymienionych w załączniku nr 11 do ustawy o podatku od towarów i usług oraz praw do emisji gazów cieplarnianych (tzw. odwrotne obciążenie).

**Od początku roku do końca kwietnia 2014 r. dochody z podatku akcyzowego są wyjątkowo niskie:** z planowanych 62 mld zł wpłynęło 18,7 mld zł, czyli nieco ponad 30%. Jest źle, zwłaszcza w przypadku wyrobów tytoniowych i alkoholowych, bo tu „płacimy” spadkiem wpływów za bezsensowną podwyżkę stawek tego podatku z grudnia 2013 r. Struktura tego podatku od lat nie zmienia się: najważniejszą pozycję stanowią wyroby energetyczne – głównie paliwa silnikowe – 26 mld zł, wyroby tytoniowe – 18,2 mld zł i wyroby alkoholowe – 6,4 mld zł.

Są to dane za rok zeszły (2013), przy czym uległ obniżeniu :

- udział dochodów z tego podatku w PKB – 60,6 mld zł (jest najniższy od 10 lat),
- nominalny dochód z akcyzy tytoniowej (z 18,5 mld zł w 2012 r. do 18,2 mld zł w 2013 r.).

Przyczyny tych zjawisk są jak zawsze dość złożone: spadek udziału dochodów z tego podatku w PKB jest wynikiem rozszerzenia się w każdym roku skali oszustw podatkowych polegających na uchylaniu się od płacenia tego podatku. W ciągu 10 lat udział ten obniżył się z 4,29% do 3,7%, czyli o prawie 0,6% PKB, a przecież również w 2004 r. istniał margines nieopodatkowanej gospodarki. W tym i kolejnych latach udział owej „równoległej” nieobciążonej podatkiem gospodarki będzie się zwiększać, bo koncepcyjnie podatek ten jest w stanie regresu. Nie wprowadzono żadnych nowych rozwiązań, które zwiększyłyby jego efektywność fiskalną, a nawet aktywność władzy publicznej w tym zakresie uległa osłabieniu. Działania środowisk przestępczych ulegają zmianie: tworzy się pozory quasilegalności, nazywając uchylanie się od tego podatku „działalnością optymalizacyjną”.

Bezpowrotne straty w tym podatku wynoszą obecnie rocznie równowartość 1% PKB (16,3 mld zł w 2013 r.), gdyż biorąc pod uwagę możliwe do uzyskania kwoty z nowych akcyz (węglowa, gazowa, susz tytoniowy) oraz wzrost stawek, udział tego podatku w PKB powinien kształtować się w wysokości 4,7%.

**W konkluzji należy stwierdzić, że podatki te wymagają podjęcia natychmiastowych działań naprawczych, w tym zwłaszcza podjęcia prac legislacyjnych nad nowymi ustawami dotyczącymi tych podatków, które:**

- byłyby tworzone bez udziału interesariuszy i biznesu podatkowego,
- chroniłyby interes publiczny, a zwłaszcza eliminowały „przepisy optymalizacyjne”,
- ograniczałyby możliwości wrogiej interpretacji.

Na kształt funkcjonowania tych podatków wpływa również **judykatura sądowa**. Rola wyroków TSUE dotyczących bezpośrednio obu podatków jest w sumie niewielka, choć w przypadku podatku akcyzowego od energii elektrycznej mogła doprowadzić do zwrotu nadpłat w kwotach wynoszących ok. 6 mld zł, co z oczywistych względów było niemożliwe. Wyroki sądów administracyjnych, a zwłaszcza uchwały NSA nie mają istotnego znaczenia (akcyza), albo mają w istotnej części ujemny wpływ na efektywność fiskalną (podatek od towarów i usług). **Restrykcyjność judykatury nie przeciwstawiła się spadkowi dochodów budżetowych.**

Podstawowego znaczenia nabiera orzecznictwo SN (Izby Karnej), które ukształtuje praktykę tych podatków w ciągu najbliższych lat.

Należy poddać rewizji ustrój sądownictwa w sprawach podatkowych: gdyż pełna autonomia orzecznictwa sądownictwa administracyjnego i karnego w tym zakresie jest czymś wręcz absurdalnym. W postępowaniu karnym stwierdza się brak czynu zabronionego w postaci zaniżenia zobowiązania podatkowego, a sąd administracyjny utrzymuje w obrocie prawnym decyzje stwierdzające coś zupełnie odwrotnego. Występuje również zjawisko przeciwne: zapadają wyroki sądów karnych w związku z fałszerstwem deklaracji, a jednocześnie uchylane są decyzje organów podatkowych (skarbowych) stwierdzające zaległość podatkową z

tego tytułu. Zbyt dużo jest również wadliwych uchwał NSA destabilizujących stosowanie tego podatku. Problem ten wykracza poza przedmiot raportu, ale należy zgodzić się z postulatem objęcia sądów administracyjnych nadzorem Sądu Najwyższego.

*Raport podsumowujący najważniejsze doświadczenia 10-lecia podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego w Polsce (lata 2004-2014) został opracowany przez zespół specjalistów Instytutu Studiów Podatkowych pod kierunkiem prof. dr. hab. Witolda Modzelewskiego. Jest to już trzeci Raport Instytutu analizujący efektywność fiskalną systemu podatkowego w Polsce. Poprzednie wydania dotyczyły poniższej problematyki:*

- „Ewolucja podatków stanowiących dochody budżetu Państwa w Polsce w latach 2004-2009; ocena efektywności fiskalnej oraz stanu prawodawstwa” – z dnia 19 maja 2009 r.*
- „Ewolucja systemu podatkowego w Polsce; stan obecny, przyczyny kryzysu. Czy potrafimy skutecznie zwiększyć dochody budżetowe?” – z dnia 26 maja 2010 r.*

*Autorzy będą wdzięczni za wszelkie uwagi i opinie dotyczące przedstawionego Raportu.*

*Adres do korespondencji:*

*Instytut Studiów Podatkowych Modzelewski i Wspólnicy, ul. Kaleńska 8, 04-367 Warszawa;*

*e-mail; [biuro@isp-modzelewski.pl](mailto:biuro@isp-modzelewski.pl)*