



Instytut Studiów Podatkowych  
ul. Kalańska 8, 04-367 Warszawa

**Raport nr 2**  
**na temat metod i skali wyłudzeń i oszustw w podatku od towarów**  
**i usług w latach 2007-2015**

**Raport Instytutu Studiów Podatkowych pod redakcją**  
prof. dr. hab. Witolda Modzelewskiego

Warszawa, dnia 19 lipca 2018 r.

**CZŁONKOWIE ZESPOŁU INSTYTUTU STUDIÓW PODATKOWYCH:**

Martyna Betiuk

Aleksandra Garbarczyk

Barbara Głowacka

Maciej Jendraszczyk

Joanna Kiszka

Sebastian Kopacz

Rafał Linka

Alan Lipnicki

Witold Modzelewski

Krzysztof Radzikowski

Wojciech Safian

Agata Strocka

Katarzyna Wawrzonkiewicz

Kacper Wolak

*„[Parlament Europejski] wyraża głębokie ubolewanie, że niektóre banki, doradcy podatkowi, kancelarie prawne i biura rachunkowe, a także inni pośrednicy odegrali zasadniczą i kluczową rolę w przygotowaniu systemów agresywnego planowania podatkowego dla swoich klientów, a z drugiej strony pomagali rządowi krajowemu w opracowywaniu krajowych kodeksów i przepisów podatkowych, co pociąga za sobą poważny konflikt interesów;*

*(...)*

*zwraca uwagę na ryzyko konfliktu interesów wynikającego ze świadczenia usług doradztwa prawnego, podatkowego i audytu w ramach tych samych firm audytorskich; podkreśla zatem, jak ważne jest jasne rozdzielenie tych usług,*

*(...)*

*zwraca się do Komisji o przeprowadzenie dochodzenia w sprawie powiązań istniejących między środowiskiem akademickim a środowiskiem doradców podatkowych, przynajmniej w odniesieniu do kwestii konfliktu interesów.”*

Rezolucja Parlamentu Europejskiego z dnia 6 lipca 2016 r.  
w sprawie interpretacji prawa podatkowego i innych środków o  
podobnym charakterze lub skutkach (TAXE 2) (2016/2038(INI))

## Spis treści

Wykaz skrótów .....	5
Wprowadzenie .....	6
Część I.   Metody wyłudzeń podatku od towarów i usług .....	10
1.    Ogólna klasyfikacja metod wyłudzeń w sposób zorganizowany .....	10
2.    Fałszerstwa fakturowe .....	19
3.    Czynności pozorne i firmanctwo.....	20
Część II.   Skala wyłudzeń podatku od towarów i usług.....	22
Podsumowanie.....	31
Ważniejsze źródła.....	32

## Wykaz skrótów

- Raport – niniejszy raport opracowany przez ISP na zlecenie Komisji Finansów Publicznych Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej
- Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. – ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jednolity Dz. U. z 2017 r., poz. 1221)
- Dyrektywa 2006/112/WE – rozumie się przez to Dyrektywę 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U.U.E.L.2006.347.1)
- KK – Kodeks karny
- KKS – Kodeks karny skarbowy
- UE – Unia Europejska
- WE – Wspólnota Europejska
- MF – Ministerstwo Finansów
- KAS – Krajowa Administracja Skarbowa
- TSUE – Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej
- ETS – Europejski Trybunał Sprawiedliwości
- NSA – Naczelny Sąd Administracyjny
- WSA – Wojewódzki Sąd Administracyjny
- SN – Sąd Najwyższy
- NIK – Najwyższa Izba Kontroli
- PKB – Produkt Krajowy Brutto
- Podatek – rozumie się przez to podatek od towarów i usług uregulowany ustawą z dnia 11 marca 2004 r.
- Podatek od wartości dodanej – podatek od wartości dodanej obowiązujący na terytorium państwa członkowskiego, z wyjątkiem podatku od towarów i usług nakładanego ustawą z dnia 11 marca 2004 roku
- Podatnik VAT – rozumie się przez to czynnego podatnika podatku obowiązanego do sporządzania i składania deklaracji VAT-7, mającego miejsce siedziby działalności gospodarczej, stałe miejsce zamieszkania lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium RP, w tym podmiot wykonujący wyłącznie czynności niepodlegające opodatkowaniu ze względu na miejsce świadczenia usług, oraz osobę prawną niebędącą podatnikiem, zidentyfikowaną dla celów podatku. Podatnikiem VAT jest również Podatnik zwolniony na podstawie art. 113 Ustawy z dnia 11 marca 2004 r.
- WNT – wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów zgodnie z art. 9 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r.
- WDT – wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów zgodnie z art. 13 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r.
- JPK – Jednolity Plik Kontrolny
- ISP – Instytut Studiów Podatkowych

# Wprowadzenie

1. Zgodnie ze zleceniem Komisji Finansów Publicznych Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 17 kwietnia 2018 r. (sygn. FPB-0140-282-18), przedmiotem raportu jest **analiza metod i skali wyłudzeń i oszustw w podatku od towarów i usług w latach 2007-2015**. Niniejszy raport stanowi kontynuację analizy przeprowadzonej w Raporcie nr 1 na temat odpowiedzialności resortu finansów i podległych mu organów za wyłudzenia i oszustwa w podatku od towarów i usług w latach 2007-2015.

Podatek od towarów i usług od dnia 1 maja 2004 r. reguluje ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług<sup>1</sup>. Ustawa ta była wielokrotnie nowelizowana; w badanym okresie – ustawami:

- 1) z dnia 19 września 2007 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy o zwrocie osobom fizycznym niektórych wydatków związanych z budownictwem mieszkaniowym (Dz.U. 2007 nr 192 poz. 1382): weszła w życie z dniem 1 stycznia 2008 r.;
- 2) z dnia 11 kwietnia 2008 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług (Dz.U. 2008 nr 74 poz. 444): weszła w życie z dniem 1 maja 2008 r.;
- 3) z dnia 30 maja 2008 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług (Dz.U. 2008 nr 130 poz. 826): weszła w życie z dniem 5 sierpnia 2008 r.;
- 4) z dnia 7 listopada 2008 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. 2008 nr 209 poz. 1320): weszła w życie z dniem 1 grudnia 2008 r.<sup>2</sup>;
- 5) z dnia 23 października 2009 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług (Dz.U. 2009 nr 195 poz. 1504): weszła w życie z dniem 1 stycznia 2010 r.<sup>3</sup>;
- 6) z dnia 2 grudnia 2009 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług (Dz.U. 2009 nr 215 poz. 1666): weszła w życie z dniem 1 stycznia 2010 r.<sup>4</sup>;
- 7) z dnia 19 lutego 2010 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług (Dz.U. 2010 nr 57 poz. 357): weszła w życie z dniem 24 kwietnia 2010 r.;
- 8) z dnia 29 października 2010 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług (Dz.U. 2010 nr 226 poz. 1476): weszła w życie z dniem 1 stycznia 2011 r.<sup>5</sup>;
- 9) z dnia 16 grudnia 2010 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy o transporcie drogowym (Dz.U. 2010 nr 247 poz. 1652): weszła w życie z dniem 1 stycznia 2011 r.<sup>6</sup>;
- 10) z dnia 18 marca 2011 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy – Prawo o miarach (Dz.U. 2011 nr 64 poz. 332): weszła w życie z dniem 1 kwietnia 2011 r.<sup>7</sup>;
- 11) z dnia 9 czerwca 2011 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług, ustawy o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników oraz ustawy o transporcie drogowym (Dz.U. 2011 nr 134 poz. 780): weszła w życie z dniem 1 lipca 2011 r.<sup>8</sup>;
- 12) z dnia 12 grudnia 2012 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych oraz ustawy o podatku od towarów i usług (Dz.U. 2012 poz. 1530): weszła w życie z dniem 1 stycznia 2013 r.;

<sup>1</sup> Dz.U.2004.54.535, zwana dalej „ustawą z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług”

<sup>2</sup> Art. 1 pkt 1 lit. b i lit. c, pkt 3 lit. b, pkt 4 lit. b, pkt 26 lit. a, lit. b w zakresie art. 33b i 33c i lit. c w zakresie art. 33c, pkt 27 w zakresie art. 33b i 33c, pkt 30 w zakresie art. 33b, pkt 34, pkt 41 lit. a tiret pierwsze w zakresie deklaracji importowej i lit. c tiret drugie w zakresie pkt 2b, pkt 42 lit. g w części dotyczącej ust. 6 pkt 2 w zakresie deklaracji importowej, pkt 52 lit. a w zakresie ust. 3-6, pkt 53 lit. a w części dotyczącej ust. 1 w zakresie art. 33b oraz ust. 2 i lit. b, pkt 54 i pkt 59, art. 3 pkt 2-5 art. 4 pkt 2 weszły w życie z dniem 1 stycznia 2009 r.

<sup>3</sup> Art. 3 wszedł w życie z dniem 1 grudnia 2009 r., art. 1 pkt 7 w zakresie art. 28g wszedł w życie z dniem 1 stycznia 2011 r.

<sup>4</sup> Art. 1 pkt 2 wszedł w życie z dniem 1 stycznia 2011 r.

<sup>5</sup> Art. 2 wszedł w życie z dniem 30 listopada 2010 r.

<sup>6</sup> Art. 1 pkt 16 wszedł w życie z 27 grudnia 2010 r. oraz art. 1 pkt 9, pkt 12 i pkt 14 weszły w życie z dniem 1 stycznia 2014 r.

<sup>7</sup> Art. 1 pkt 25 art. 2 i 9 weszły w życie z dniem 1 września 2011 r., art. 1 pkt 33 lit. d wszedł w życie z dniem 1 stycznia 2012 r.

<sup>8</sup> Art. 1 pkt 20, 21 i 28, art. 2 i art. 3 weszły w życie z dniem 1 stycznia 2012 r.

- 13) z dnia 7 grudnia 2012 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. 2013 poz. 35): weszła w życie z dniem 1 kwietnia 2013 r.<sup>9</sup>;
- 14) z dnia 26 lipca 2013 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. 2013 poz. 1027): weszła w życie z dniem 1 października 2013 r.<sup>10</sup>;
- 15) z dnia 8 listopada 2013 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. 2013 poz. 1608): weszła w życie z dniem 31 grudnia 2013 r.;
- 16) z dnia 7 lutego 2014 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. 2014 poz. 312): weszła w życie z dniem 1 kwietnia 2014 r.<sup>11</sup>;
- 17) z dnia 25 lipca 2014 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy – Ordynacja podatkowa (Dz.U. 2014 poz. 1171): weszła w życie z dniem 1 stycznia 2015 r.<sup>12</sup>;
- 18) z dnia 9 kwietnia 2015 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy – Prawo zamówień publicznych (Dz.U.2015 poz. 605): weszła w życie z dniem 1 lipca 2015 r.<sup>13</sup>

Raport uwzględnia ewolucję stanu prawnego wynikającego z powyższych nowelizacji.

Do dnia 30 kwietnia 2004 r. podatek od towarów i usług był uregulowany ustawą z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym<sup>14</sup>, którą uchylono z dniem 1 maja 2004 r. Jak wskazano w Raporcie nr 1 dotyczącym odpowiedzialności resortu finansów i podległych mu organów za wyłudzenia i oszustwa w podatku od towarów i usług w latach 2007-2015, ustawa z dnia 11 marca 2004 r. powstała poprzez:

- a) przepisanie przepisów ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. (zmiana tylko numeracji);
- b) dopisanie rozwiązań charakterystycznych dla podatku od wartości dodanej w wersji wewnątrzwspólnotowej, które dotyczyły zwłaszcza: obrotów wewnątrzwspólnotowych, miejsca dostawy oraz świadczenia usług, w tym poza terytorium kraju.

Nowy porządek prawny również przyjął nowsze instrumenty zabezpieczające efektywność jego dokumentowania, ewidencjonowania, deklarowania oraz poboru tego podatku w postaci:

- systemu kas rejestrujących, który został wprowadzony w 1994 r., będącego swego czasu unikatowym rozwiązaniem, na którym wzorowały się inne państwa, faktycznie kopiując ten system;
- powszechnej identyfikacji podatników (NIP);
- rozbudowanego systemu fakturowania, który warunkuje prawidłowe funkcjonowanie tego podatku;
- szczegółowych zasad deklarowania tego podatku: obecnie obowiązujące deklaracje podatkowe VAT-7 i VAT- 7 K stosowane są od 1993 r.;
- systemu odrębnej rejestracji podatników (VAT-R).

Powyższe instrumenty ukształtowały się w latach 1993-1995 i nie dostosowano ich do potrzeb nowego podatku od towarów i usług w wersji wspólnotowej, ani nie udoskonalono ich formy.

Jak wskazano w Raporcie nr 1 dotyczącym odpowiedzialności resortu finansów i podległych mu organów za wyłudzenia i oszustwa w podatku od towarów i usług w latach 2007-2015, ustawa z dnia 11 marca 2004 r.

<sup>9</sup> Art. 1 pkt 1 lit. b w zakresie art. 2 pkt 31 i 32, pkt 6, pkt 8 lit. b, pkt 9, pkt 16-18, 23-28, 31, pkt 32 lit. b, d-f, pkt 33 lit. e-h, pkt 34 lit. a tiret pierwsze, drugie, piąte, siódme i ósme, lit. b, c i e, pkt 37 lit. a tiret drugie, pkt 38 lit. a tiret pierwsze, trzecie, czwarte i piąte oraz lit. b-l, pkt 39, pkt 40 lit. b i d, pkt 41, 42, pkt 43 lit. a, c i d, pkt 44 lit. b-d, pkt 45, pkt 46 lit. a, pkt 47 lit. a i b, pkt 48-51, pkt 52 lit. a i c, pkt 54-56, pkt 57 lit. b i c, pkt 58 lit. a-c i lit. e, pkt 59, pkt 61-64 i 68 oraz art. 2, art. 3, art. 7, art. 8, art. 11 ust. 1, art. 12 i art. 14 weszły w życie z dniem 1 stycznia 2014 r.

<sup>10</sup> Art. 1 pkt 4 w zakresie art. 105b ust. 1-7 i 10 oraz art. 6 ust. 2, weszły w życie po upływie 14 dni od dnia ogłoszenia (dzień ogłoszenia 5 września 2013 r.) art. 1 pkt 7 weszły w życie po upływie 14 dni od dnia ogłoszenia (dzień ogłoszenia 5 września 2013 r.), art. 3-5 weszły w życie z dniem 31 grudnia 2013 r.

<sup>11</sup> Art. 1 pkt 7 i 8, art. 4 i art. 6 weszły w życie z dniem 1 stycznia 2015 r.

<sup>12</sup> Art. 1 pkt 1 lit. a weszły w życie z dniem 3 września 2014 r. z mocą od dnia 1 stycznia 2014 r.; art. 3 i art. 4 weszły w życie z dniem 1 października 2014 r.

<sup>13</sup> Art. 1 pkt 3-5, 8, 9, pkt 10 lit. a – w zakresie art. 99 ust. 7 pkt 2 i pkt 18 oraz art. 6 weszły w życie z dniem 1 stycznia 2016 r.

<sup>14</sup> Dz.U. 1993 nr 11 poz. 50, zwana dalej „ustawą z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym”

już z dniem 1 maja 2004 r. wprowadziła większość wadliwych rozwiązań, które charakteryzują wspólnotową wersję tego podatku, a przede wszystkim:

- stawkę 0% z tytułu wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów (WDT); co przy braku dostatecznych możliwości weryfikacyjnych zasad dokumentowania tych czynności daje nieograniczone pole do nadużyć;
- faktyczny brak opodatkowania wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów (WNT) oraz importu usług; podatek należny w tym samym okresie rozliczeniowym równa się podatkowi naliczonemu, co skutkowało oczywistą stratą dochodów budżetowych z tytułu przywozu towarów z innych państw UE i nieograniczonym polem do nadużyć;
- prawo do zwrotu podatku należnego z usług pozornie świadczonych w innych państwach UE i poza jej obszarem, co przy braku dostatecznych możliwości weryfikacji ich faktycznego wykonania stanowiło pole do nadużyć.

Powyższe wady wspólnotowej wersji tego podatku były już sygnalizowane w specjalnej komisji sejmowej pracującej w latach 2003-2004 nad projektem tego podatku, lecz zostały zignorowane. Zarówno ówczesny, jak również Sejm kolejnych kadencji korzystały przy tworzeniu tego podatku z usług eksperckich międzynarodowych firm specjalizujących się również w unikaniu opodatkowania. Jeśli jednak uznać, że nasz kraj wstępując do Unii był niejako skazany na przyjęcie wadliwych prowspólnotowych rozwiązań prawnych, popieranym również przez biznes podatkowy, to należałoby poszukiwać rozwiązań techniczno-prawnych, które ograniczałyby ich szkodliwość. Działań takich nie podjęto, ponieważ nie widziano ówczesnie potrzeby ich wprowadzenia, co skutkowało szybkim powstaniem luki podatkowej.

2. Jak wykazują odrębne ekspertyzy Instytutu Studiów Podatkowych dotyczące przyczyn wyłudzeń i oszustw w podatku od towarów i usług w latach 2007-2015, straty fiskalne w podatku od towarów i usług zostały spowodowane wieloma czynnikami dotyczącymi tworzenia przepisów prawa lub ich interpretacji (administracyjnej i sądowej) oraz zaniechań władzy. Wszelkie działania podejmowane w tych latach, które miały na celu ograniczenie wyłudzeń, nie zmniejszyły tzw. luki w dochodach budżetowych z tego podatku.

Chociaż straty w dochodach budżetowych z podatku od towarów i usług (niezapłacony podatek, bezzasadny zwrot podatku) mogą być szacowane różnymi metodami, wszystkie szacunki potwierdzają tezę, że w latach 2007-2015 utracono bezpowrotnie istotną część tych dochodów, zaś ucieczka od tego podatku i wyłudzenie zwrotów były w tym okresie najbardziej opłacalną działalnością przestępczą, o wyższej rentowności niż inne oszustwa. **Fakt wystąpienia bardzo wysokich i w dodatku zwiększających się w latach 2007-2015 strat w dochodach z podatku od towarów i usług, w tym mierzonych przy pomocy luki podatkowej, jest bezsporny.**

3. Raport analizuje metody i skalę wyłudzeń i oszustw w podatku od towarów i usług w latach 2007-2015.

**Pojęcie wyłudzeń podatku od towarów i usług:** szeroko rozumiane wyłudzenia w tym podatku mają dwie podstawowe formy:

- 1) **ucieczki od wpłaty należnego podatku, który powinien być wpłacony do organu podatkowego w wyniku działań wprost niezgodnych z prawem, jak i lobbingu faktycznie lub pozornie legalizującego te działania<sup>15</sup>,**
- 2) **uzyskanie nienależnych zwrotów tego podatku od organów podatkowych w wyniku działań wprost niezgodnych z prawem albo tworzeniem przepisów prawa legalizujących te działania.**

Każde z tych zjawisk musi być analizowane odrębnie, gdyż mają inną fenomenologię i zróżnicowane przyczyny. Bezpowrotna utrata dochodów budżetowych spowodowana pierwszą z powyższych form ma charakter potencjalny: budżet nie uzyskuje środków, które powinien uzyskać w wyniku działań niezgodnych z prawem lub inwestycji legislacyjnych. Forma druga (dużo groźniejsza) ma charakter realny: **budżet utracić**

<sup>15</sup> Nie należy ograniczać tego pojęcia wyłącznie do działań formalnie sprzecznych z prawem, gdyż korzyści podatkowe mogą być uzyskiwane w wyniku zmian w treści przepisów prawa (lobbing legislacyjny) lub ich interpretacji sądowej lub urzędowej (lobbing interpretacyjny).



**to, co już uzyskał**, czyli legalnie wpłacone wpływy zostały nienależnie wypłacone tym, którzy nie powinni ich uzyskać, czyli nastąpiło bezwzględne zubożenie środków publicznych będących już w dyspozycji władzy publicznej. Uzyskiwanie zwrotów jest głównym celem inwestycji legislacyjnych i interpretacyjnych w tym podatku zarówno na szczeblu krajowym jak i wspólnotowym.

4. Analizą nie objęto skutków fiskalnych:

- zmian zakresu przedmiotowych zwolnień przedmiotowych (problem ten wymaga jednak dalszych badań, gdyż istotna część wprowadzonych w tym czasie zwolnień miała niejawnie lub zupełnie niezrozumiałe motywy);
- wydanych indywidualnych interpretacji urzędowych ze względu na liczbę wydanych w tym okresie aktów interpretacyjnych (ponad 115 tys.);
- wyroków sądów administracyjnych, również ze względu na liczbę wydanych wyroków dotyczących tego podatku;
- indywidualnych decyzji dotyczących umorzeń tego podatku ze względu na niedostępność tych dokumentów.

# Część I. Metody wyłudzeń podatku od towarów i usług

## 1. Ogólna klasyfikacja metod wyłudzeń w sposób zorganizowany

1. Na wstępie należy zastrzec, że prawdopodobnie w istotnej części przypadków uczestnicy tych praktyk działają w sposób świadomy „rozpoznając istotę czynu”, choć są tu również ofiary (poszkodowani), prawdziwi podatnicy oszukani przez podmioty, które mistyfikują swój status podatkowy. Mimo wieloletnich zaniedbań ze strony władzy publicznej w identyfikacji i zwalczaniu wyłudzeń tego podatku można opisać te zjawiska, choć często trudno odróżnić, czy uczestnik tych działań jest tylko ofiarą oszustwa, czy też świadomie działał w celu wyłudzenia tego podatku, mimo że zdrowy rozsądek nakazuje nie przyjmować np. faktur od firm, które z daną dostawą (usługą) nie mają nic wspólnego.

Metody wyłudzeń tego podatku należy podzielić na dwie grupy:

- **metody mające na celu uchylenie się od zapłaty należnego zobowiązania podatkowego,**
- **metody mające na celu uzyskanie nienależnego odliczenia lub zwrotu tego podatku.**

Pierwsze z nich są stosowane przez podatników, którzy wykonywali czynności podlegające temu podatkowi rodzące w sensie prawnym zobowiązanie podatkowe. Natomiast drugie stosowane są zarówno przez:

- podatników, którzy wykonywali określone czynności podlegające opodatkowaniu,
- podmioty udające podatników, których działanie ma na celu wyłudzenie nienależnego zwrotu podatku.

2. Podstawowe znaczenie praktyczne mają metody zaliczające się do drugiej grupy, ale zgodnie z logiką konstrukcji podatku zaczniemy od podatku należnego. Jest tu pięć podstawowych form wyłudzeń:

- a) dostawa towaru, który faktycznie nie opuszcza kraju, jest deklarowana jako dostawa wewnątrzspółnotowa towarów lub eksport (fikcyjny wywóz),
- b) deklarowana jest dostawa wewnątrzspółnotowa towarów lub eksport, ich wywóz faktycznie następuje, lecz są to towary nie mające jakiegokolwiek wartości, albo faktycznie nie ma tu jakiegokolwiek transakcji, czyli sfałszowany jest przedmiot wywozu lub jego wartość (pozorna czynność),
- c) czynności mają miejsce na terytorium kraju i są opodatkowane stawką podstawową, lecz fikcyjne jest deklarowanie jako czynność opodatkowania stawką 0% lub stawką obniżoną (zaniżenie podatku należnego),
- d) usługi mają miejsce świadczenia na terytorium kraju, lecz są fikcyjnie deklarowane jako wykonane poza terytorium kraju (fikcyjne miejsce świadczenia),
- e) fikcyjne deklarowanie przedmiotu dostawy towarów nie wymienionych w załączniku nr 11 albo w załączniku nr 14 do ustawy z dnia 11 marca 2004 r., jako objętych krajowym odwrotnym obciążeniem (fikcyjny brak podmiotowości, jako podatnik).

Wspólną cechą tych działań jest cel w postaci **uzyskania nienależnej korzyści**, której wysokość z istoty nie przekracza wysokości kwoty podatku należnego, oraz brak zapłaty zobowiązania podatkowego, co z istoty wywołuje ujemny skutek dla dochodów budżetowych. Podmiot wykonujący te działania ma z reguły prawo do odliczenia i nie fałszuje działu D deklaracji VAT-7 (VAT-7K): podanie nieprawdy następuje w dziale C deklaracji VAT-7, VAT-7K lub VAT-7D albo nie składa tych deklaracji.

Praktyki wymienione w pkt a), b) i c) należą do „klasyki” oszustw w tym podatku, bo sprawdzenie przez uprawnione organy, czy towar faktycznie opuścił kraj, zwłaszcza gdy dotyczy to dostawy wewnątrzspółnotowej, jest na szerszą skalę po prostu obiektywnie niemożliwe. W każdym innym kraju UE można założyć – wyłącznie rejestrując – dowolną ilość fikcyjnych firm, które są pozornymi odbiorcami tych towarów. Jest to trudniejsze w przypadku eksportu towarów, lecz zjawisko to również występuje (są to głównie praktyki określone w pkt b), ale w mniejszym zakresie w porównaniu z fikcyjną dostawą wewnątrzspółnotową. Typowym działaniem jest również faktyczny wywóz poza granice UE towaru nie mającego jakiegokolwiek

wartości, który fikcyjnie wyceniony jest tak, aby stworzyć wrażenie istnienia rzeczywistej transakcji. Tego rodzaju praktyki występowały również przed dniem 1 maja 2004 r. – były nawet skazania z tego tytułu, lecz ich rozwój nastąpił dopiero po wstąpieniu Polski do UE: ów eksport dokonuje się najczęściej przez granicę celną w innym niż Polska kraju Wspólnoty.

Istotne znaczenie mają również praktyki wymienione w pkt d) – wykorzystywanie jednego z największych nonsensów wspólnotowych, czyli ustalenia miejsca świadczenia usług na rzecz podatników jako kraju miejsca siedziby działalności gospodarczej usługobiorcy lub stałego miejsca prowadzenia działalności i tzw. odwrotnego obciążenia. Tu można dowolnie fałszować faktury twierdząc, że usługa została wykonana na rzecz podmiotu mającego siedzibę (stałe miejsce prowadzenia działalności) w innym kraju, mimo że faktycznym usługobiorcą jest podmiot krajowy. Ta praktyka ma również swój ciąg dalszy: ów zagraniczny „usługobiorca” refakturuje te usługi na inny podmiot, tym razem mający siedzibę na terytorium kraju, czyli znów nie ma jakichkolwiek dochodów budżetowych z tego podatku („nabywca” wykazuje tu fikcyjny import usług, lecz jego podatek należny z tego tytułu równa się podatkowi naliczonemu). Działania te są jak najbardziej „korzystne podatkowo”, bo likwidują u tych usługobiorców podatek dochodowy poprzez fikcyjne zawyżenia ich kosztów uzyskania przychodów.

Praktyki wymienione w pkt e) były „szlagerem optymalizacyjnym” od dnia 1 kwietnia 2011 r. gdy objęto „krajowym odwrotnym obciążeniem” złom, surowce wtórne, odpady, uprawnienia do emisji gazów cieplarnianych, potem – z dniem 1 lipca 2011 r. część odpadów, od dnia 1 października 2013 r. – stal i miedź oraz surowce wtórne, od dnia 1 lipca 2015 r. kolejne grupy towarów (wyroby elektroniczne i pozostałe metale kolorowe). Nawet zupełnie legalne zastosowanie tych przepisów eliminuje jakiegokolwiek opodatkowanie zarówno dostawcy jak i nabywcy, ale to ma dla niniejszej analizy drugorzędne znaczenie, gdyż w niniejszym rozdziale omawiane są działania nielegalne. Istotą oszustwa jest zadeklarowanie jako dostawę towarów (świadczenie usług) objętą odwrotnym obciążeniem towarów, które powinny być efektywnie opodatkowane na zasadach ogólnych. Gdy dotyczyło to tylko złomu pod tą nazwą opodatkowywano pełnowartościową stal w latach 2011 – 2013 powodując trudności w legalnej sprzedaży efektywnie opodatkowanych wyrobów<sup>16</sup>.

3. Wyłudzenia dotyczące podatku naliczonego oraz zwrotu podatku wiążą się z istotą konstrukcji tego podatku: sama jego podstawowa koncepcja – podatek naliczony oraz prawo do zmniejszenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego lub zwrot podatku naliczonego (różnicy podatku) rodzą pokusę nadużyć na nieznaną w przeszłości skalę. Trzeba zauważyć, że w latach 2007-2015 zasady dokumentacyjno-ewidencyjne rozliczenia tego podatku **nie zmieniły się, a jeśli już, to na gorsze: fakturę pochodzącą z systemu elektronicznego może sfałszować każdy, a z reguły nikomu nie będzie można postawić zarzutu karnego podrobienia tego dokumentu.**

Działania mające na celu wyłudzenie odliczenia lub zwrotu podatku na tym polu można podzielić na pięć grup:

- a) wystawianie „faktur” przez podmiot rzeczywiście istniejący, który nie wykonał czynności, czynność ta jednak miała w rzeczywistości miejsce, lecz podatnikiem z tego tytułu był ktoś inny,
- b) wystawianie „faktur” z tytułu czynności, które obiektywnie w ogóle nie miały miejsca,
- c) wystawianie „faktur” przez podmiot pozorny, który powstał tylko po to, aby wystawić te dokumenty,
- d) wystawianie faktur i dokumentów celnych na czynność pozorną, czyli obiektywnie istniejącą, ale ukrywającą inne zdarzenie, które było w rzeczywistości inną transakcją.

**Ad a)** Ten przypadek wyłudzeń jest niemal codziennością tego podatku: faktycznie istniejący podmiot wystawia „faktury”, które dokumentują czynności obiektywnie mające miejsce, ale wykonał je ktoś zupełnie inny, będący w sensie prawnym podatnikiem z tego tytułu. Czyli towar był w rzeczywistości albo usługa

<sup>16</sup> Pośrednim efektem tego było objęcie stali i innych metali kolorowych odwrotnym obciążeniem, co stanowiło chyba największy sukces lobbystyczny w historii tego podatku, a opinię publiczną przekonywano, że rozwiązanie to „uszczelni podatek od towarów i usług” – ciekawe w jaki sposób?

została wykonana, ale nieprawdę potwierdza ten podmiot, który wystawia „faktury” na „pokrycie” tej czynności. Jest wiele motywów dla tych działań: zakup towarów, które pochodzą z kradzieży lub nieopodatkowanego obrotu, „wzajemna pomoc” w fakturowaniu obcych dostaw przez tych, którzy też nie fakturują swoich obrotów, lecz potrzebują coś zadeklarować, aby zażądać odliczenia.

**Ad b)** To sfera już zorganizowanej „działalności optymalizacyjnej”: czynności nie ma w ogóle, ale jest wystawiona „faktura”, np. „usługa: sprzedam koszty” oraz cała paleta „usług” „nowoczesnego zarządzania podatkami”. Rzeczywiście istniejące firmy, które coś tam „przy okazji” robiące dla innych prawdziwych kontrahentów, głównie tworzą fikcyjny podatek naliczony dla tych, którzy dzięki temu nic nie płacą do budżetu, bo korzystają z „usług” tych podmiotów, a owe operacje powtarzane są wielokrotnie, ginąc w mroku milionów dokumentów. To jest głównie sfera tzw. międzynarodowego biznesu podatkowego.

**Ad c)** Tworzona jest fikcyjna firma, która wystawia „fakturę”, czyli podmiot udający podatnika nigdy nie istniał, a przecież tylko na podatniku ciąży obowiązek wystawienia faktury w rozumieniu tego podatku. Oczywiście podmiot ten nigdy nie płaci jakichkolwiek zobowiązań podatkowych, nie składa deklaracji i albo jest firmantem czyichś czynności, ale najczęściej czynności tych nie ma w ogóle. W tej grupie są zarówno „słupy krajowe”, czyli bezrobotni poprzebierani za biznesmenów, jak i „słupy międzynarodowe”, czyli „firmy” tworzone w egzotycznych jurysdykcjach.

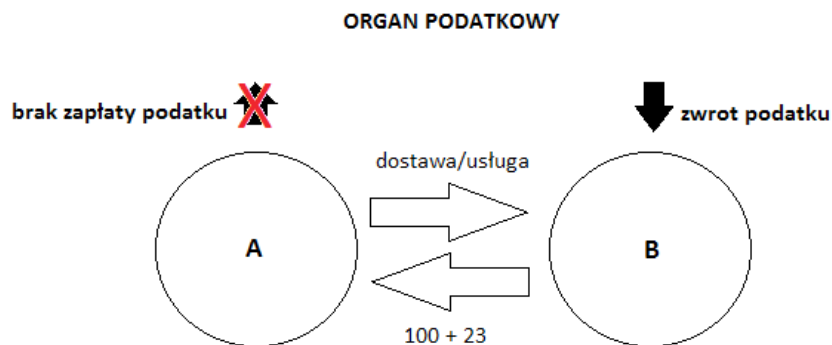
**Ad d)** Ten przypadek polega na wystawianiu faktury przez podatnika na rzeczywiście istniejącą czynność, która jednak albo nie dawałaby prawa do odliczenia lub odliczenie byłoby tylko częściowe. Zmienia się więc świadomie treść dokumentu, aby podatnik (nabywca lub usługobiorca) posługując się tym dokumentem, dokonał odliczenia lub uzyskał zwrot. Skala tego zjawiska jest bardzo duża, choć jednocześnie kwoty są mniejsze niż w każdym z poprzednich przypadków.

Należy odnotować, że czynności wymienione w pkt a) – c) często idą w parze z zaniżaniem podatku należnego lub wykonywaniem czynności objętych stawką 0% lub odwrotnym obciążeniem (krajowym lub zagranicznym), aby nienależne odliczenie przekształcało się w wyłudzenie zwrotu różnicy podatku.

4. Omówione w pkt b) i c) metody mają charakter zarówno indywidualny jak i zorganizowany przez grupy podmiotów. Współcześnie istnieją w Polsce cztery podstawowe **zorganizowane** metody wyłudzeń zwrotów podatku od towarów i usług:

- a) **karuzela transgraniczna tzw. materialna**, która jest organizowana w związku z rzeczywistą transakcją, która ma ekonomiczną treść a towar zaspokaja obiektywnie istniejącą potrzebę,
- b) **karuzela transgraniczna tzw. formalna**, gdzie obiektywnie nie ma żadnej transakcji w sensie ekonomicznym i nie musi nawet obiektywnie istnieć jakikolwiek towar (usługa), który jest jej przedmiotem,
- c) **„transakcje stalowe”**, czyli wyłudzenie zwrotów przy wykorzystaniu tzw. krajowego odwrotnego obciążenia,
- d) **pozorna zmiana miejsca świadczenia usług rzeczywiście wykonanych na terytorium kraju** powodująca wyłudzenie zwrotu.

Przed szczegółowym omówieniem poszczególnych rodzajów oszustw wskazać należy podstawowy mechanizm będący u podstawy większości powyższych działań – tj. mechanizm tzw. **znikającego podatnika**. Mechanizm obrazuje przedstawiony poniżej schemat.



Podmiot A w niniejszym schemacie jest tzw. znikającym podatnikiem. Wystawiając faktury na rzecz podmiotu B nie płacił podatku z tego tytułu. Podmiot B uzyskuje zwrot podatku. Brak zapłaty podatku może zwiększać konkurencyjność podmiotu A (niższa marża, większy zysk). Podmioty te mogą działać również w zмовie i dzielić się niezapłaconym podatkiem. Powyższy schemat z reguły stanowi punkt wyjściowy dla innego rodzaju bardziej złożonych konstrukcji.

Jak wspomniano powyżej, fundamentem tego rodzaju oszustwa jest podmiot, który wystawia fakturę oraz nie płaci podatku. Z reguły osobą taką jest firmant lub też podmiot (przede wszystkim spółka kapitałowa) utworzony za pomocą fałszywych dokumentów. Tzw. słupami są z reguły najczęściej osoby bardzo młode (18 – 24 lat) lub w wieku 50 – 60 lat, nieposiadające doświadczenia w branży którą mają się zajmować. Podmioty takie pomimo deklarowanych bardzo wysokich obrotów mają swoje siedziby z reguły w wirtualnych biurach. Same słupy mogą pełnić w ramach prowadzonego przedsiębiorstwa najróżniejsze funkcje, tj. prowadzić w swoim imieniu działalność gospodarczą, być członkami zarządu spółki z ograniczoną odpowiedzialnością (z reguły w roli prezesa) a także pełnomocnikami. Wyróżnić można również tzw. **słupy kwalifikowane** tj. osoby, które w przeszłości poniosły odpowiedzialność za udział w oszustwach podatkowych opartych o mechanizm znikającego podatnika w tym właśnie charakterze. Podmioty tego rodzaju są „zaufanymi prezesami”, które nie boją się ponieść odpowiedzialności.

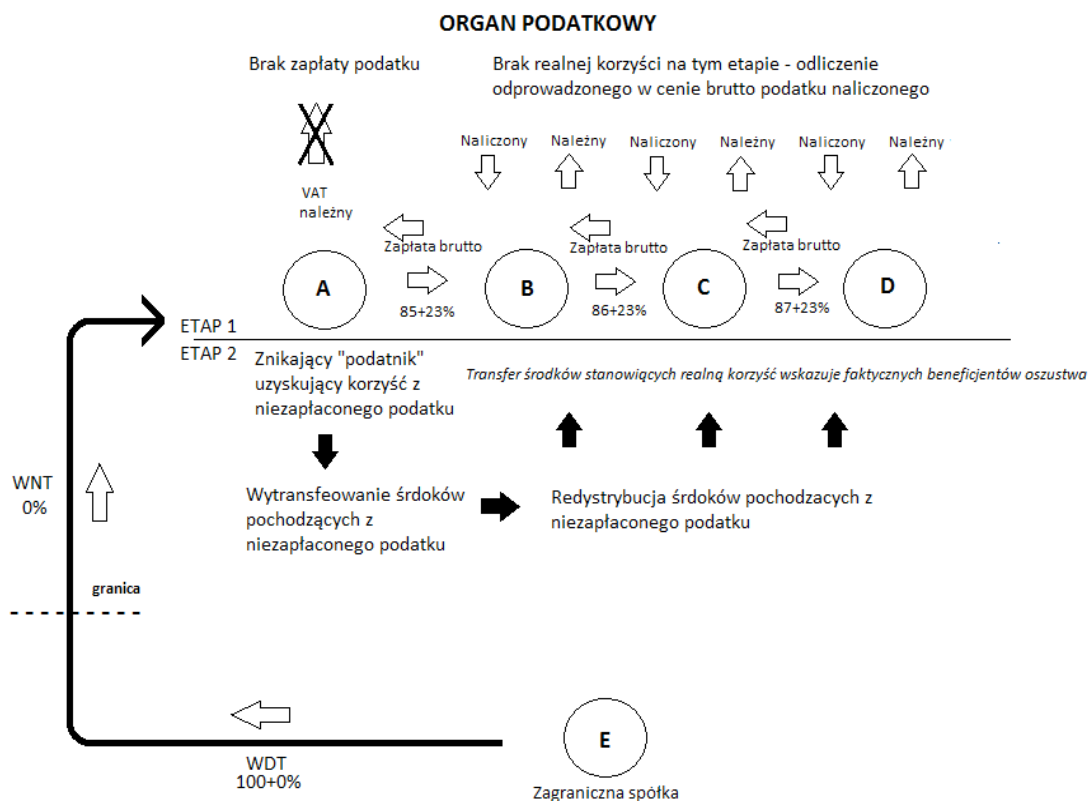
Do przestępstwa opartego o mechanizm znikającego podatnika często wykorzystywane są także tzw. **uśpione spółki**. Są to utworzone wiele lat wcześniej osoby prawne (najczęściej spółki z o.o. z minimalnym kapitałem zakładowym), które od momentu powstania do chwili ich wykorzystania w oszukańczym łańcuchu nie prowadziły faktycznej działalności gospodarczej. W ten sposób organizatorzy oszustwa opóźniają jego wykrycie, gdyż spółka z pewną rynkową historią znika z pierwszej linii podejrzeń, którą zajmują głównie podmioty nowopowstałe z gwałtownym przyrostem obrotów.

Spółki prowadzone przez słupy lub też założone na podstawie sfałszowanych dokumentów mają na celu bądź to uniknięcie zapłaty podatku bądź wydłużenie oszukańczego łańcucha. Im więcej tego rodzaju Spółek, tym większy koszt organizacji oszukańczego proceduru, a zarazem mniejsza szansa na wykrycie oszustwa. Jest to też naturalna przeszkoda ograniczająca tworzenie wyjątkowo długich łańcuchów dostaw. Trudność związana z wydłużonym łańcuchem wynika z istoty oszustwa. Zwrot podatku przyznawany brokerowi (zob. ilustracje poniżej) jest właściwie pierwszym momentem, w którym organ podatkowy otrzymuje potencjalny sygnał ostrzegawczy informujący o ewentualnych nieprawidłowościach. Następnie aby stwierdzić istnienie tego rodzaju nieprawidłowości należy prześledzić cały łańcuch obrotu, co wymaga w praktyce wszczęcia postępowań oraz analizy dokumentacji każdej spółki z łańcucha dostaw. Każde kolejne postępowanie powoduje wydłużenie czasu kontroli w spółce, która pełni rolę brokera, zmniejszając jednocześnie szansę powodzenia na udaremnienie oszustwa.

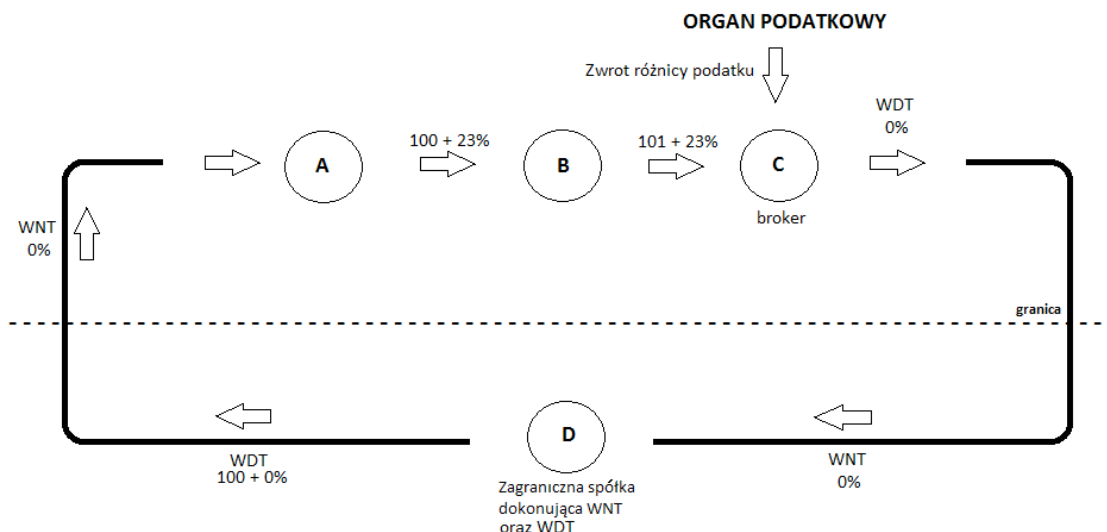
Po zorganizowaniu oszustwa środki, które wynikają z braku zapłaty podatku, są następnie w różnoraki sposób legalizowane a najczęściej znikają gdzieś na zagranicznych rachunkach państw trzecich, które zabezpieczone są tajemnicą bankową.

**Ad a)** Metoda pierwsza polega na nabyciu wewnątrzspółnotowym towarów (w tym również w tym celu wywiezionych z Polski), które są sprzedawane w kraju poniżej ceny zakupu (ze stratą), a ów rabat finansowany jest niezapłaconym podatkiem przez fikcyjny podmiot („podatnika”), który znika bez zapłaty podatku. Ostatecznie towar trafia do obiektywnie istniejącego nabywcy, transakcja jest bardzo konkurencyjna, bo duża obniżka ceny (nawet 15%) pokryta jest niezapłaconym podatkiem. Jest to praktyka obecna od dnia wejścia Polski do UE i częściowo wypiera realnie opodatkowanie transakcji. Przyczyną jej atrakcyjności jest znana powszechnie wada przepisów tego podatku polegająca na tym, że nabycie wewnątrzspółnotowe towarów nie jest efektywnie opodatkowane, gdyż podatek należny jest w tym samym miesiącu podatkiem naliczonym. Eliminacja tej metody jest relatywnie prosta: należy wprowadzić nakaz zapłaty podatku z tytułu WNT. Praktyka ta może dotyczyć każdego towaru lub usługi (nie ma branżowego znaczenia). Nie ma obiektywnie jakichkolwiek towarów czy usług „wrażliwych”: każdy odprzedawany towar i usługa

może być przedmiotem tej karuzeli. Fakt występowania tej metody był wykorzystany przez lobbystów dla wprowadzenia przywileju „odwrotnego obciążenia” na rynku wyrobów stalowych.

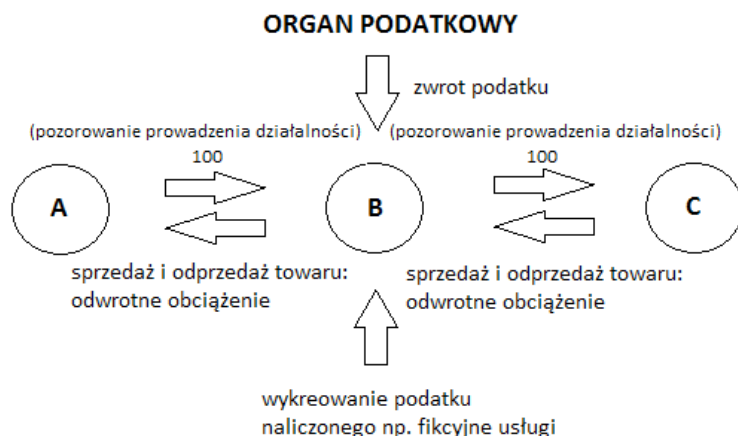


**Ad b)** Metoda druga jest transakcją w pełni fikcyjną: wywóz towarów w wykonaniu wewnątrzspółnotowej dostawy towarów jest fikcyjny a najczęściej nie istnieje towar będący przedmiotem tej czynności. Sens operacji jest jeden: „podatnik” (tzw. broker – podmiot C) otrzymuje zwrot z tytułu fikcyjnego wywozu towarów do innego państwa UE, natomiast podatek naliczony, który podlega zwrotowi może być zarówno w pełni prawdziwy (podmiot rzeczywiście kupił jakieś towary lub usługi) albo również fikcyjny, wynikający ze sfałszowanych faktur. Przyczyną upowszechniania tych praktyk jest łatwość fikcyjnego udokumentowania transgranicznych transakcji.

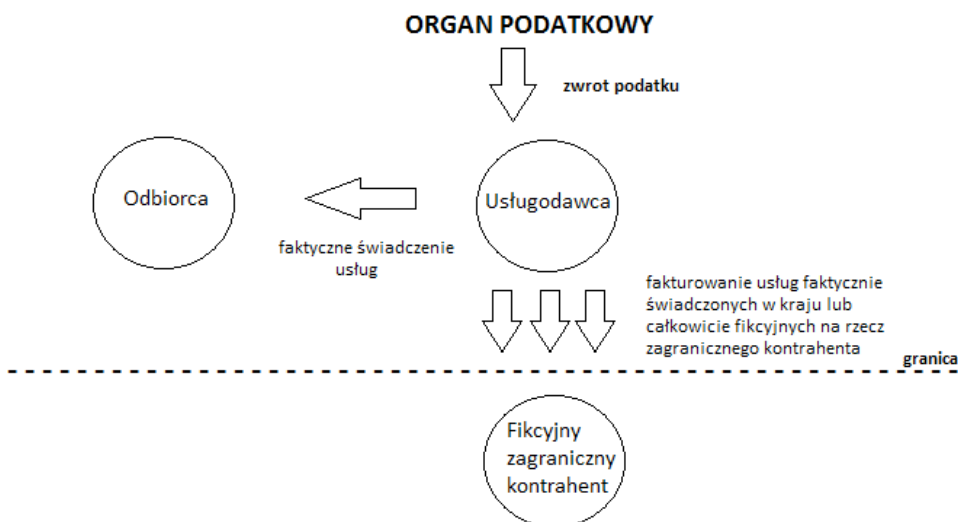


**Ad c)** Te metody polegają na tym, że zwrot uzyskuje podatnik, który dokonuje fikcyjnego obrotu towarami lub usługami objętymi krajowym odwrotnym obciążeniem (załącznik nr 11 do ustawy z dnia 11 marca 2004 r.). Obrót tymi towarami (usługami) – zakup i odprzedaż ma najczęściej pozorny charakter, natomiast zwracany „podatek naliczony” jest albo całkowicie fikcyjny (wynikający ze sfałszowanych faktur) albo rzeczywisty, z tytułu faktycznie dokonywanych zakupów. Przyczyną dynamicznego rozwoju tych prak-

tyk jest wydłużanie w latach 2011 – 2015 listy towarów i usług, które są objęte tym przywilejem oraz całkowita bezkarność tych działań, bo według oficjalnej ideologii praktyki te są dowodem „uszczelnienia VAT-u”.



**Ad d)** Ta metoda posługuje się fikcyjnym miejscem świadczenia usług wykonywanych (jakoby) poza terytorium kraju, które w rzeczywistości są świadczone na terytorium kraju. Świadczący tworzy fikcyjnego kontrahenta mającego pozorną siedzibę poza terytorium kraju: zgodnie z art. 28b ustawy z dnia 11 marca 2004 r. miejscem świadczenia większości usług świadczonych na rzecz zagranicznych podatników, jest kraj ich siedziby. Jeśli podmiot ten jest utworzony w odpowiednio „hermetycznym” terytorium, można bezkarnie wydłużyć zwroty podatku faktycznie fakturując na ten podmiot usługi w rzeczywistości świadczone dla polskiego kontrahenta lub nawet całkowicie fikcyjne transakcje. Podatek naliczony, który jest podstawą tego zwrotu, może mieć zarówno całkowicie fikcyjny charakter, jak i wynikać z realnego zakupu towaru lub usługi. Są to praktyki całkowicie bezkarne, gdyż wadliwie (celowo?) ukształtowano miejsce świadczenia usług związane z siedzibą usługobiorcy dając nieograniczone pole wydłużania zwrotów tą metodą.

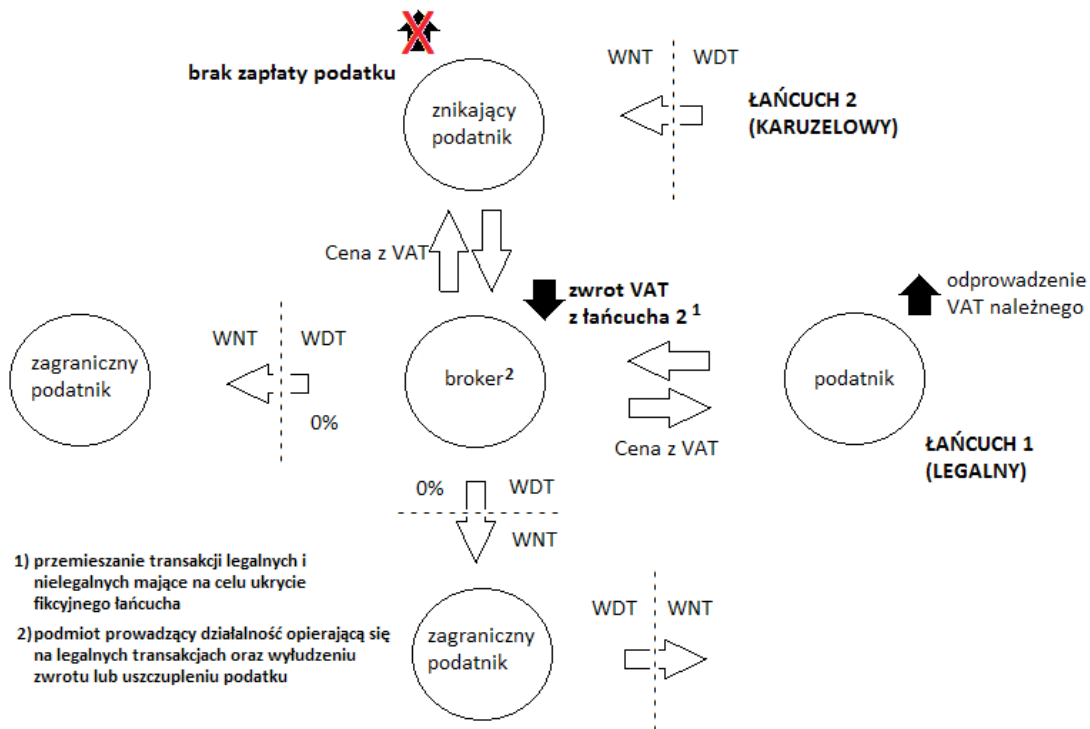


5. Oprócz wyżej opisanych wydłużeń wykształciły się również mechanizmy trudniejsze do wykrycia, ze względu na **połączenie działalności legalnej oraz nielegalnej** przez podmioty dokonujące nadużyć. Do tej grupy należy zaliczyć:

- a) handel przeciwstawny – ukrywanie łańcucha fikcyjnych transakcji,
- b) handel przeciwstawny – kompensata podatku dzięki wykorzystaniu pustych faktur,
- c) nabywanie fikcyjnych usług w ramach legalnie funkcjonującego przedsiębiorstwa.

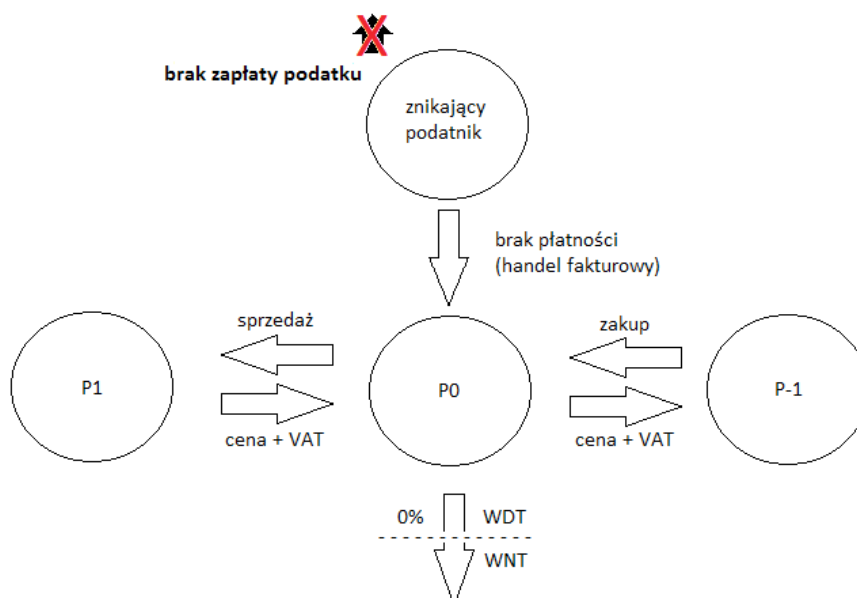
**Ad a)** Podmiot będący brokerem pełni zarówno rolę rzetelnego podatnika (w ograniczonym zakresie), jak również podmiotu biorącego czynny udział w oszustwie podatkowym. Uczestniczy w rzeczywistych transakcjach oraz jest elementem karuzeli podatkowej, gdzie dostawy towarów są pozorowane i pod względem formalnym doskonale zorganizowane. Dla ukrycia śladów przestępstwa, karuzela podatkowa może być

w tym przypadku uruchamiana co jakiś czas. Powodzenie oszustwa zapewnia skuteczne zakamuflowanie transakcji fikcyjnych, poprzez uwikłanie ich w węzeł transakcji legalnych.



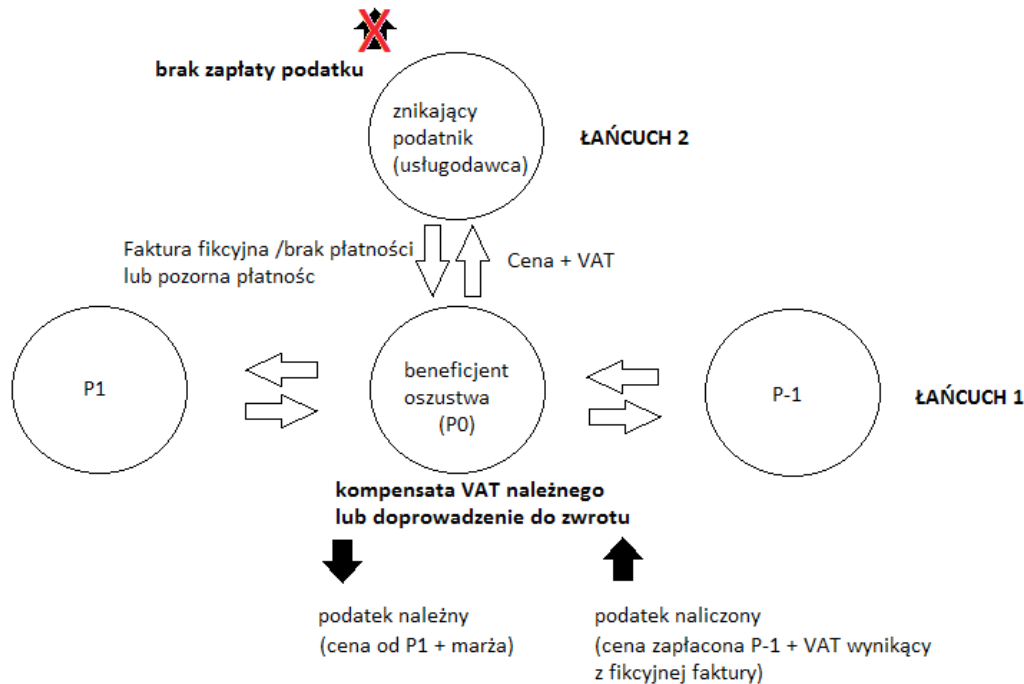
### Przykładowy schemat tzw. handlu przeciwstawnego (uproszczony – nie uwzględnia tzw. buforów)

**Ad b)** Podobnie jak w sytuacji opisanej powyżej, w tym przypadku mamy do czynienia z podmiotem prowadzącym częściowo realną działalność gospodarczą (wraz z podmiotami P-1 oraz P1). Mechanizm ma na celu świadome „przeplatanie” łańcuchów o charakterze karuzelowym oraz łańcuchów w pełni legalnych. Istotne z tego punktu widzenia jest nabywanie „lewych” towarów w okresie wzmożonej sprzedaży krajowej oraz występowanie o zwrot wyłącznie w sytuacji posiadania czystego konta w danym okresie. Nabywanie „lewych” towarów w okresie wzmożonej sprzedaży krajowej umożliwia „wplatanie” fałszywych faktur do podatku należnego pochodzącego z legalnych transakcji. Niewielki zwrot w takim przypadku minimalizuje ryzyko ewentualnej kontroli. Schemat tego rodzaju działalności sprawdza się nawet w przypadku wystąpienia o zwrot. W takiej sytuacji umożliwia kamuflowanie transakcji nielegalnych zmniejszając ryzyka.





**Ad c)** Podmiot P0 prowadzi legalną i uzasadnioną z ekonomicznego punktu widzenia działalność gospodarczą (transakcje z podmiotami P-1 oraz P1). Ponadto Podmiot P0 uwzględnia w swojej ewidencji dodatkowe faktury dokumentujące zakupy fikcyjnych usług. W ten sposób dochodzi do zaniżenia zobowiązania podatkowego poprzez kompensatę podatku należnego podatkiem naliczonym wynikającym z pustych faktur. Działalność ta pozwala również na zwiększenie kosztów uzyskania przychodu.



**Przykładowy schemat nabywania faktur w celu kompensaty (uproszczony – nie uwzględnia tzw. buforów)**

6. Dynamiczny przyrost zwrotów tego podatku w latach 2013-2015 wynikał m.in. z upowszechnienia praktyk omówionych w poprzednich punktach niniejszego rozdziału, choć nie tylko.

Rok	Wpływy	Zwroty	Zwroty/Wpływy
2007	brak danych		
2008	158 670	56 887	35,9%
2009	154 448	54 993	35,6%
2010	165 400	57 520	34,8%
2011	189 961	69 129	36,4%
2012	195 329	75 328	38,6%
2013	192 566	79 154	41,1%
2014	210 522	86 260	41,0%
2015	210 684	87 563	41,6%

Źródło: Krajowa Administracja Skarbowa: „Dochody i zwroty w VAT w latach 2007-2017”.

W celu wyłudzenia nienależnego zwrotu podatku wykorzystano m.in. transakcje objęte krajowym odwrotnym obciążeniem, które potocznie nazywa się „transakcjami stalowymi”, bo początkowo najbardziej rozwinęły się na tym rynku. Nabywca jest wtedy formalnie podatnikiem z tytułu tej czynności, a dostawca nie jest „podatnikiem”, lecz wykonuje czynność opodatkowaną, co powoduje, że:

- nie występuje u niego podatek należny (jest on u nabywcy),
- ma on jednak prawo odliczenia, co w tym przypadku oznacza (brak podatku należnego) prawo do zwrotu podatku naliczonego, podobnie jak w przypadku stawki 0%.

Nabywca tych towarów również nie ponosi żadnego ciężaru podatkowego z tytułu tej czynności, bowiem jego podatek należny z tytułu zakupu jest jednocześnie podatkiem naliczonym, gdy kupił towar dla

działalności opodatkowanej. Oszustwa podatkowe organizowane przy pomocy tego przywileju najczęściej przedstawiają się w sposób następujący:

- 1) dwa podmioty o tym samym czasie wielokrotnie sprzedają i kupują tą samą partię towarów objętych krajowym odwrotnym obciążeniem,
- 2) transakcje te mają pozornie „realny charakter”, bo towar faktycznie istnieje (cały czas leży w magazynie – nie trzeba ich wozić), przelewy są faktycznie dokonywane,
- 3) obie strony owej „transakcji” uzyskują prawo do zwrotu podatku naliczonego, który jest wyłudzeniem, ale trudno jest udowodnić to oszustwo, gdyż:
  - faktura „zakupu” dowolnie wybranych usług (z reguły niematerialnych) wystawiona jest przez podmiot, który ją „odkupił” od pośrednika, a „słup”, który ją „faktycznie wykonał”, nie zapłaci z tego tytułu podatku (termin płatności przypada dopiero 25 dnia po miesiącu lub nawet kwartale),
  - wszystkie powyższe transakcje są „prawidłowo udokumentowane”, zewidencjonowane i zadekretowane – dlatego żaden JPK ich nie wykryje,
  - „nabywca” tych usług nie może (bo nie może) ponosić ryzyka braku zapłaty podatku przez nieznanego mu kontrahenta jego kontrahentów.

W wyniku ciągłego wydłużania w latach 2011-2015 listy towarów i usług, które są objęte tym przywilejem, liczba podmiotów, które składają deklaracje ze zwrotem podatku, cały czas wzrastała do około 1 mln rocznie (zob. Raport nr 1 na temat odpowiedzialności resortu finansów i podległych mu organów za wyłudzenia i oszustwa w podatku od towarów i usług w latach 2007-2015). Wyklucza to możliwość ich rzetelnego sprawdzenia przez organy skarbowe: nikt nie jest w stanie przeprowadzić rzetelnych kontroli dotyczących miliona deklaracji rocznie.

Występuje tu również charakterystyczna prawidłowość: po objęciu danego towaru owym przywilejem gwałtownie rosła ich sprzedaż na rynku krajowym i natychmiast spadają obroty wewnątrzspółnotowe. Powód tego fenomenu jest bardzo prosty: aby uzyskać zwroty podatku w obrocie tymi towarami nie trzeba ich jałowo wozić tam i z powrotem do innych państw członkowskich UE. Najbardziej spektakularnym przypadkiem były wyroby stalowe, których sprzedaż w kraju po objęciu tym przywilejem w latach 2013-2014 wzrosła o prawie sto procent, a obroty wewnątrzspółnotowe (wywóz i przywóz) spadły o ponad połowę. Ponadto w branży metalowej objętej tym przywilejem miały miejsce w badanym okresie cztery sposoby uchylania się od opodatkowania:

- a) nabywca podaje dane rolnika ryczałtowego (podatnik zwolniony od podatku) – są to dane prawdziwe, choć niekoniecznie ten, kto kupuje mówi prawdę; rolnik ryczałtowy nie podlega rejestracji, jego dane dotyczą imienia, nazwiska, adresu i PESEL-u,
- b) przy zakupie tych towarów wykorzystuje się dane rzeczywiście istniejącej spółki lub osoby fizycznej bez jej wiedzy, kupuje się na nią towar i płaci gotówką, a towar w rzeczywistości jest sprzedawany bez opodatkowania na rynku detalicznym,
- c) zakupu dokonał formalnie istniejący podmiot, zwłaszcza rozliczający się kwartalnie, który legalnie ma prawo nabyć te towary bez podatku należnego, potem sprzedał je nabywcy niebędącemu podatnikiem również bez podatku należnego, a gdy przychodzi moment złożenia deklaracji i zapłaty podatku – podmiot ten nie istnieje,
- d) podmiot żądał sprzedaży bez podatku należnego dowolnej ilości tych towarów, za te dostawy płacił cenę netto, nie chciał udokumentowania tej transakcji, a „stworzenie na to papierów” pozostawiał sprzedawcy; towar wchodził do nielegalnego obiegu, czemu szczególnie sprzyjał sezon budowlany. Wykorzystywało się w tym celu paragony fiskalne z tytułu sprzedaży detalicznej tych towarów i następnie fakturowało się netto na fikcyjnych „podatników”, korygując podatek należny z paragonu.

## 2. Fałszerstwa fakturowe

1. Największą, obiektywną katastrofą podatku od towarów i usług w wersji wspólnotowej było w latach 2007-2015 fakturowanie dla potrzeb tego podatku, które jest wręcz nieograniczonym polem do oszustw i wyłudzeń. Fałszowanie faktur niestety zawsze będzie towarzyszyć jego historii. Idzie jednak o skalę zjawiska, które przybrało na sile wraz z naszym wejściem w struktury UE. Wtedy to pojawiło się przyzwolenie na tego rodzaju praktyki i burzliwy rozwój „przestępczości w białych kołnierzykach”. Współcześnie najważniejsze zagrożenia w tej sferze można podzielić na cztery grupy:

- a) „faktury” **wystawiane przez fikcyjnych „podatników”**, którzy nigdy w sensie podmiotowym nie istnieli, bo byli utworzeni tylko po to, aby fałszować dokumenty w celu wyłudzeń zwrotów,
- b) „faktury” wystawione przez **rzeczywiście istniejących podatników, którzy jednak nie wykonali czynności dokumentujących tymi „fakturami”**,
- c) faktury wystawione przez prawdziwych podatników z tytułu realnie wykonanych czynności, lecz **częściowo niezgodnych z prawdą**, których wystawienie ma na celu również uzyskanie „oszczędności podatkowych”,
- d) faktury wystawione przez prawdziwych podatników, którzy faktycznie wykonali daną czynność, lecz zawierają niezgodną z prawem **stawkę niższą od obowiązującej**.

Najważniejsze są dwie pierwsze grupy przypadków, które nie tylko powodują największe bezpowrotne straty w dochodach budżetowych, lecz są również zagrożeniem dla uczciwych podatników nieświadomie posługujących się tymi dokumentami. W praktyce już dawno zatarła się tu granica między rzeczywistością a fikcją: fikcyjne podmioty nie tylko prowadzą równie fikcyjną ewidencję podatkową, lecz również składają sfałszowane deklaracje i składają obecnie JPK\_VAT. Mają rachunki bankowe i prowadzą dla pozorów „korespondencję handlową”. Zewnętrzna obserwacja nie rodzi podejrzeń. Podobnie w przypadku drugiej grupy: nie sposób ustalić, czym różnią się „faktury” wystawione przez podmiot, który realnie nie wykonał danej czynności, od faktury potwierdzającej rzeczywiste wykonanie przez niego czynności. Jej treść w sensie podmiotowym jest zgodna z prawdą, lecz fikcją są dane o podmiocie, który ją jakoby wykonał.

W przypadku grupy c) i d) mamy bezspornie do czynienia z fakturą, którą wystawił zobowiązany do tego podatek. Jeśli jego kontrahent posłużył się tym dokumentem i odliczył wykazany w niej podatek naliczony, to nie może mieć tu zastosowania art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a ustawy z dnia 11 marca 2004 r., nawet gdy zdarzenie podane na fakturze jest nie w pełni zgodne z rzeczywistością. „Oszczędności podatkowe” uzyskiwane są tu właśnie poprzez manipulowanie danymi na tym dokumencie. Brak prawa do odliczenia wynikający z tego przepisu dotyczy odliczenia przy użyciu „faktury”, której nie da się poprawić przy pomocy faktury korygującej albo noty korygującej, a te dokumenty przecież mogą być poprawione. Przepis ten mówi o czynności, która „nie została dokonana”, co w tym przypadku nie ma miejsca.

Odliczenia z faktur, o których mowa w grupie b) i c), nie musi być ocenione w świetle nadzwyczajnych kryteriów „dobrej wiary” i „dołożenia należytej staranności”, gdyż trzy niezbędne przesłanki skorzystania z tego prawa zostały spełnione:

- nabyto towar (i usługę), którą zamierza się wykorzystać do czynności mających prawo do odliczenia,
- podmiot, który wykonał tę czynność realnie istnieje i wystawił z tego tytułu fakturę (a nie dokument udający fakturę),
- faktura ta jest częściowo niezgodna z prawem lub prawdą, lecz nabywca nie wie, czy owe nieprawidłowości były wynikiem niezawinionego błędu lub świadomego fałszerstwa i nie ma to znaczenia. Powinien on żądać wystawienia faktury korygującej lub – gdy jest to możliwe – sam wystawia notę korygującą.

Natomiast w grupach a) i b) odliczenie co do zasady jest niemożliwe, bo podatek nie posługuje się „fakturą”, lecz dokumentem, który jest w istocie fałszywką. W tych przypadkach mają jednak zastosowanie

nadzwyczajne przesłanki odliczenia wypracowane przez Trybunał Sprawiedliwości UE, gdy ktoś inny faktycznie dokonał na jego rzecz dostawy towaru lub wykonał usługę, lecz nabywca (usługobiorca):

- nie wiedział, że używa dokumentu niebędącego fakturą, uczestnicząc nieświadomie w oszustwie,
- był również (nieudolnie) staranny w doborze oraz weryfikacji wystawcy tej „faktury”, lecz mimo to stał się ofiarą oszustwa.

2. W badanym okresie, a zwłaszcza od 1 stycznia 2014 r., gdy wprowadzono nowe przepisy dotyczące fakturowania (art. 106a – 106m ustawy z dnia 11 marca 2004 r.) jest znany (przynoszący co roku straty budżetu państwa liczone co najmniej w setkach milionów złotych rocznie) proceder **falszowania faktur wystawianych w zamian za zwrócone paragony fiskalne**. Jego istota polega na tym, iż:

- paragon z tytułu faktycznie dokonanej sprzedaży towaru (świadczenia usługi) jest przekazywany (odpłatnie lub nieodpłatnie) osobie („dilerowi”), która wie, kto mógłby być zainteresowany „zakupem” fałszywej faktury („nabywcy”),
- „nabywca” paragonu występuje do sprzedawcy lub usługodawcy o wystawienie faktury w zamian za zwrócony paragon podając fałszywe dane „nabywcy”,
- sfalszowana faktura jest księgowana na „nabywcę”, który uzyskuje z tego tytułu trzy korzyści:
- odliczenie lub zwrot podatku należnego,
- koszt uzyskania przychodu,
- różnicę między nominalną wartością faktury a „kosztem” jej zakupu.

Proceder ten jest nie tylko przestępstwem skarbowym, ale dopiero od dnia 1 marca 2017 r. – pospolitym w rozumieniu art. 270a KK (faktura podrobiona). Od lat był ignorowany przez władze, mimo że dobrze wiadomo o jego istnieniu. Pośrednio „zalegalizowano” te działania w 2014 r. w art. 106b ust. 3 ustawy z dnia 11 marca 2004 r., w którym nie wprowadzono jakichkolwiek – nawet tylko formalnych – ograniczeń z dnia 11 marca 2004 r.

### 3. Czynności pozorne i firmanctwo

Oprócz klasycznych przestępstw karuzelowych rozpowszechniły się również „działania optymalizacyjne” oferowane jako metody legalne, oparte na wzorcach międzynarodowych. W badanym okresie oferta tego rodzaju usług zwiększyła się wielokrotnie: liderami były tu oczywiście tzw. firmy międzynarodowe, bo skuteczny „wehikuł optymalizacyjny” wymagał działań w innych krajach, bo głównie transakcje transgraniczne dają „oszczędności podatkowe” w postaci zwrotów podatku. Schematów działań jest wiele, lecz ich istota sprowadza się tu do następujących elementów:

- a) tworzy się podmiot zagraniczny, który zgodzi się „nabyć towar lub usługę”, będącą istotą tej „transakcji”,
- b) beneficjent tej operacji zafakturuje na jego rzecz tę czynność jako „opodatkowaną stawką 0%” lub „niepodlegającą opodatkowaniu ze względu na miejsce świadczenia”,
- c) znajdzie się „dostawca towarów” lub „usługodawca”, który na rzecz beneficjenta wystawi faktury z podatkiem należnym, a ten ostatni odzyska ów podatek, oczywiście nie płacąc nic lub znacznie mniej niż kwota zwrotu.

Działania te albo potwierdzają zdarzenia, które faktycznie nie miały miejsca, albo mistyfikują inne, nie wykazane w fakturze zdarzenie. Często, aby utrudnić kontrolę czynności wymienione w pkt c) powtarza się wielokrotnie, aby pogłębić chaos dokumentacyjny.

Są również inne, nieco bardziej subtelne „metody optymalizacyjne”. Pierwsze z nich dotyczyły towarów, które w rzeczywistości są przedmiotem tych czynności. Na ich początku jest jednak podmiot, który oferuje ten towar z ceną poniżej poziomu rynkowego zakładając z góry, że brak zysku w cenie netto pokryje kwotę niezapłaconego zobowiązania podatkowego. Potem towar ten przechodzi formalnie przez cały łańcuch transakcji, aby na końcu trafić do rzeczywistego odbiorcy, który „zupełnie legalnie” kupuje go, płacąc cenę niższą niż rynkową i odliczając podatek naliczony.

Upowszechnienie tych działań wiąże się z brakiem publicznego rejestru podatników tego podatku, w którym zamieszczone byłyby wyłącznie realnie istniejące podmioty. W badanym okresie podatnikiem VAT-czynnym mógł zostać każdy, nawet oszust posługujący się podrobionym dowodem osobistym osoby zmarłej.

## Część II. Skala wyłudzeń podatku od towarów i usług

1. Pomiar skali szeroko rozumianych wyłudzeń tego podatku może być szacowany w dwojaki sposób:

- 1) poprzez porównanie potencjalnych (teoretycznych) wpływów z tego podatku z kwotą realnie uzyskaną,
- 2) poprzez porównanie faktycznie dokonanych zwrotów tego podatku z kwotą, która powinna być zgodnie z prawem wypłacona (bezpośrednio i pośrednio) przez organy skarbowe (potencjalne zwroty).

Pojęcie „potencjalnych wpływów” może wynikać z formalnie obowiązujących stawek podatkowych albo obejmować również bezzasadnie dokonane obniżki lub zwolnienia podatkowe. W badanym okresie stawki podatku uległy podwyższeniu z dniem 1 stycznia 2011 r.: 22% na 23%, 7% na 8%, 6,5% na 7% i 3% na 4%; stawka 5% (załącznik nr 10 do ustawy z dnia 11 marca 2004 r.) nie uległa podwyższeniu. Wielokrotnie rozszerzano zakres zastosowania zwolnień przedmiotowych i stawki 0%, a także zwolnienia, o którym mowa w art. 113 ustawy z dnia 11 marca 2004 r.

2. Podatek od wartości dodanej, w związku ze swoją charakterystyczną konstrukcją (pośredniość, powszechność, prawo do odliczenia oraz zwrotu podatku), jest obiektywnie daniną „patogenną”, zachęcającą do ucieczki od opodatkowania i wyłudzenia zwrotów. Niestety, zamiast przeciwdziałać jego słabościom, które są od dawna zdiagnozowane, wprowadzono głównie regulacje, które niewiele miały wspólnego z próbą jego naprawy, względnie tylko pozorowały te działania naprawcze<sup>17</sup>. Warto przypomnieć, że pierwsze jedenaście lat funkcjonowania podatku od towarów i usług w naszym kraju, rozpoczęte w dniu 5 lipca 1993 r.

<sup>17</sup> Patologie na rynku paliw ograniczono dopiero w 2016 r. – zob. m.in. odpowiedź Sekretarza Stanu Mariana Banasia na interpelację poselską (CP1.054.4.2017) z dnia 24 stycznia 2017 r. nr 9260 Posłanki na Sejm RP Izabeli Leszczyny wskazano: „W odpowiedzi na interpelację nr 9260 z dnia 24 stycznia 2017 r. Pani Poseł Izabeli Leszczyny w sprawie działań podejmowanych przez Ministerstwo Finansów w zakresie przeciwdziałania wyłudzeniom podatku VAT, w związku z nielegalnym handlem paliwami uprzejmie informuję Pana Marszałka, co następuje. Na wstępie pragnę wskazać, że celem wprowadzenia „pakietu paliwowego” (czyli nowelizacji ustaw o podatku od towarów i usług (VAT), podatku akcyzowym, Ordynacji podatkowej i Prawa energetycznego) było uporządkowanie zasad przywozu paliw do kraju i ograniczenie swobody niekontrolowanego wprowadzania na rynek polski paliwa z szarej strefy. Do momentu wprowadzenia „pakietu paliwowego” model oszustwa, mimo, że na bieżąco udoskonalany, od lat wykorzystywał ten same słabości podatków VAT i akcyzowego jeżeli chodzi o przywóz paliw oraz system koncesjonowania jeżeli chodzi o wprowadzanie na rynek „koncesjonowanych słupów” czyli fikcyjnych firm rzekomo zajmujących się obrotem paliwami. W zakresie podatku VAT – model ten wykorzystywał brak rzeczywistego opodatkowania czynności nabycia wewnątrzwspólnotowego oraz od 2015 r. także zasady rozliczania transakcji trójstronnych – brak rzeczywistego opodatkowania sprzedaży paliwa przez podmiot dokonujący nabycia wewnątrzwspólnotowego. (...) W ocenie Ministerstwa Finansów to oszustwa związane z unikaniem zapłaty VAT i realizacją innych obowiązków dotyczących przywozu paliw do kraju odpowiadały za spadek legalnej konsumpcji paliw od 2011 roku i wzrost eksportu paliw, którego firmy nie mogły legalnie sprzedać w kraju. (...) Z perspektywy kilku ostatnich miesięcy widać wyraźnie, że wprowadzony w sierpniu 2016 r. „pakiet paliwowy” przyniósł oczekiwane efekty. Informacje przekazane po wprowadzeniu „pakietu paliwowego” przez krajowych producentów paliw oraz dane udostępnione przez Służbę Celną dotyczące wielkości sprzedaży oraz przywozu paliw do kraju wskazują przede wszystkim na pozytywne zmiany zachodzące na rynku paliw.

I tak zgodnie z danymi posiadanymi przez Ministerstwo Finansów:

### **1. Zanotowano gwałtowny wzrost sprzedaży legalnej**

Według Polskiej Organizacji Przemysłu i Handlu Naftowego w sierpniu 2016 r. nastąpił wzrost sprzedaży legalnej paliw o 29%, we wrześniu o 26% natomiast w październiku o 17% w porównaniu do analogicznych okresów roku ubiegłego. Za miesiące listopad – grudzień 2016 r. Ministerstwo Finansów nie posiada danych o sprzedaży.

Wzrost sprzedaży legalnej widać także w strukturze wpływów podatku akcyzowego. Nastąpił znaczny wzrost tzw. akcyzy krajowej oraz spadek o ponad 57% wpływów z akcyzy płaconej z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów (WNT).

### **2. Wystąpił znaczny spadek wewnątrzwspólnotowych nabyć paliw do Polski za pośrednictwem ZO**

Do 1 sierpnia 2016 r. WNT ON za pośrednictwem ZO było większe niż w okresie styczeń–lipiec 2015 r. Okres sierpień – grudzień 2015 i 2016 r. to już spadek nabyć o 63% w przypadku ON oraz o 56% w przypadku benzyn. Z posiadanej wiedzy wynika, że część zarejestrowanych odbiorców świadomie uczestniczyła w procederze nielegalnego obrotu paliwem.

**3. Nastąpił wzrost nabyć realizowanych przez składy podatkowe (koncernowe) w ramach oficjalnego importu.** W okresie sierpień – grudzień 2016 r. wzrost o 72% w stosunku do analogicznego okresu 2015 r. Wzrost nabyć przez koncerny podyktowany jest zwiększonym zapotrzebowaniem na legalne paliwo.

### **4. Znacznie zmniejszył się eksport ON przez producentów krajowych.**

(lata 1993-2004), było bezspornym sukcesem fiskalnym i ekonomicznym: po okresie załamania dochodów budżetowych w latach 1989-1992 nastąpił – głównie dzięki temu podatkowi – **trwały wzrost wpływów budżetu państwa, a ten podatek stał się najważniejszym źródłem finansowania wydatków budżetowych**. Można nawet postawić tezę, że był on najistotniejszą **realną gwarancją stabilizacji fiskalnej i politycznej w naszym kraju w latach 1993-2004**.<sup>18</sup>

Z dniem 1 maja 2004 r. weszła w życie nowa ustawa z dnia 11 marca 2004 r., która rozpoczęła okres obowiązywania nowej, wspólnotowej koncepcji tego podatku. Jak już wspomniano na wstępie, początkowo ustawa ta w wielu miejscach nie różniła się wówczas od swojej poprzedniczki, gdyż powstała w wyniku:

- przeklejanania istotnych części przepisów ukształtowanych w latach 1993-2004 dotyczących opodatkowania obrotu krajowego oraz importu oraz (częściowo) eksportu,
- bezrefleksyjnego dopisania przypisów dotyczących obrotów wewnątrzspółnotowych o charakterze towarowym i usługowym, które były w większości tłumaczeniami (zresztą niezbyt profesjonalnymi) wybranych przepisów dyrektyw UE,
- dostosowania niektórych przepisów tego podatku do specyfiki prawa wspólnotowego w dziedzinie podmiotu, przedmiotu i podstawy opodatkowania wynikającej z wybranych wyroków ETS (TSUE), co zresztą nie miało wówczas większego znaczenia praktycznego.

Już w czwartym roku obowiązywania tego podatku pojawiły się symptomy kryzysu jego efektywności fiskalnej, który następnie w latach 2009-2015 przekształcił się w postępujące załamanie: mimo formalnego wzrostu opodatkowania nastąpił **realny, a okresowo nawet nominalny, spadek dochodów budżetowych z tego podatku (lata 2009, 2012, 2013)**, a jego udział w PKB jest również coraz niższy. **Rosną tylko:**

- **rokrocznie kwoty zwrotów tego podatku (wzrost o ponad 60%),**
- **kwoty zaległości podatkowych (w latach 2008-2015 wzrosły czterokrotnie),**
- **na nieznaną w przeszłości skalę przestępczość podatkowa, mająca w istotnej części charakter zorganizowany,**
- **krajowy i międzynarodowy biznes podatkowy, który rozwinął się również dzięki destrukcji tego podatku.**

Tabela 1. Dochody z podatku od towarów i usług w latach 2007-2015 w mln zł:

Rok	W ujęciu kasowym
2007	96 350
2008	101 783
2009	99 455
2010	107 880
2011	120 832
2012	120 001
2013	113 412
2014	124 262
2015	123 121
Różnica 2015-2007	26 338

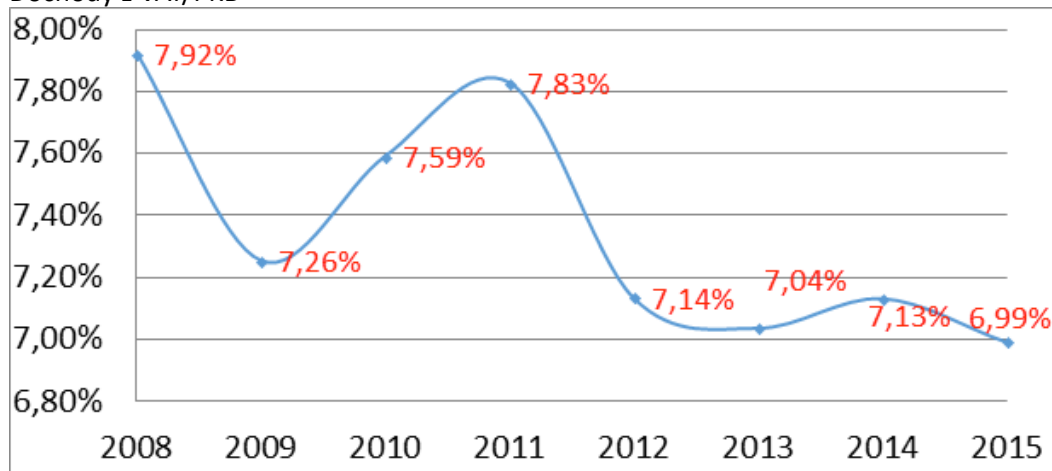
Źródło: opracowanie Krajowej Administracji Skarbowej „Dochody i zwroty w VAT w latach 2007-2017, Warszawa, 9 sierpnia 2017 r.

*Do chwili wejścia „pakietu paliwowego” eksport rósł od 140 do 300% rocznie, ponieważ krajowi producenci nie byli w stanie sprzedać całości produkcji w kraju. Zwiększanie udziału eksportu powoduje zmniejszenie wpływów z podatku VAT i akcyzy. W okresie sierpień – październik rok do roku eksport (wraz z wewnątrzspółnotową dostawą towarów – WDT) spadł o 47%. Analiza powyższych danych uprawnia do stwierdzenia, iż rozwiązania pakietu paliwowego w sposób zdecydowany ograniczyły oszustwa na rynku paliwowym wykorzystujące mechanizmy wewnątrzspółnotowych nabyć paliw realizowanych za pośrednictwem ZO oraz mechanizmy trójstronnych transakcji uproszczonych, a także brak realnego nadzoru nad podmiotami korzystającymi z koncesji OPZ. Wzrost sprzedaży legalnej w sierpniu 2016 r. wskazuje, że udział szarej strefy w całości konsumpcji w Polsce wynosił ok. 30%.”*

<sup>18</sup> Instytut Studiów Podatkowych, Raport podsumowujący najważniejsze doświadczenia 10-lecia podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego w Polsce (lata 2004-2014).

W całym badanym okresie następował trwały spadek efektywności fiskalnej tego podatku, a działania uszczelniające podjęte (jakoby) w latach 2011, 2013 i 2015, nie dały jakiegokolwiek zauważalnego rezultatu fiskalnego: wręcz odwrotnie, wiązały się ze spadkiem dochodów budżetowych i obniżeniem udziału dochodów z tego podatku w PKB.

Dochody z VAT/PKB



Źródło: opracowanie KAS „Dochody i zwroty w VAT w latach 2007-2017, Warszawa, 9 sierpnia 2017 r.

3. Istnieje już dość **obszerna wiedza na temat działalności przestępczej dotyczącej tego podatku.**

W istocie zbudowana jest ona 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 lub objętych stawką 0% albo odwrotnym obciążeniem.

Od około 10 lat – szacując rozmiary utraconych dochodów z podatku od towarów i usług – stosowane jest pojęcie luki podatkowej, która obrazuje różnicę między potencjalnym (tegorocznym) poziomem dochodów budżetowych, a ich realną wysokością. Nie do końca wiadomo, jak obliczono ów potencjalny poziom, a w jednym z opracowań podano nawet, że owa luka w podatku od towarów i usług wynosi w Polsce rocznie 50 mld zł, co oczywiście każe spojrzeć na te wywody z ograniczonym zaufaniem. Najczęściej przy jej określaniu posługuje się wskaźnikiem VTTL (VAT total theoretical liability), czyli potencjalną kwotą dochodów wynikającą z obowiązujących stawek i zwolnień oraz stanu gospodarki. Jak wynika z ekspertyz opracowanych przez Instytut Studiów Podatkowych, obiektywne i wymierne straty w dochodach budżetu wynikają z:

- 1) tworzenia, interpretowania i stosowania przepisów, które bezpośrednio lub pośrednio powodują utratę dochodów budżetowych lub generują nadmierne zwroty,
- 2) przestępczości „w białych kołnierzykach”, która zajmuje się „optymalizacją podatkową” tworząc fikcyjne operacje, którym jednak trudno zarzucić sprzeczność z prawem,
- 3) „tradycyjnej” zorganizowanej przestępczości podatkowej, która kryjąc się często pod pozorami legalizmu wyłudza zwroty i uchyla się od podatków,
- 4) tolerancji dla uchylania się od opodatkowania przez podmioty, które są poza przedmiotem zainteresowania, zwłaszcza ze względu na ich rozmiar (mały i wielki): tu są zarówno setki tysięcy podatników sprzedających bez podatku towary i usługi obiektywnie w niewielkiej jednostkowo wartości, jak i tzw. zagraniczne korporacje.

Oznacza to jednak, że publikowane szacunki luki, posługujące się wskaźnikiem VTTL, nie obejmują skutków działań określonych w pkt 1), czyli są w istocie obarczone wadą (zaniżeniem).



Obecnie panuje powszechne przekonanie, że luka w tym podatku od towarów i usług jest znaczącym problemem – i to nie tylko Polski, ale również wszystkich krajów wspólnoty<sup>19</sup>. Zgodnie z oficjalnymi danymi Unii Europejskiej, za rok 2013 wysokość luki w podatku od towarów i usług wyniosła 161,99 mld euro – co stanowi co najmniej 15% wszystkich dochodów wynikających z tego tytułu.<sup>20</sup> W roku 2014 było to 160,22 mld euro, w 2015 r. – 151,53 mld euro<sup>21</sup>. Z publikowanego na stronach Komisji Europejskiej raportów<sup>22</sup> wynika, że luka w podatku od towarów i usług w latach 2011-2015 kształtowała się w Polsce następująco:

- 2011 r. – 31 923 mln zł,
- 2012 r. – 42 807 mln zł,
- 2013 r. – 41 744 mln zł,
- 2014 r. – 40 650 mln zł,
- 2015 r. – 40 858 mln zł.

W raporcie Najwyższej Izby Kontroli z dnia 23 marca 2016 r. „Przeciwdziałanie wprowadzaniu do obrotu gospodarczego faktur dokumentujących czynności fikcyjne” wskazuje się, że rozmiar **luki w podatku od towarów i usług utrzymywał się na poziomie wyższym niż średnia wielkość tego zjawiska w krajach Unii Europejskiej**. Według raportów Komisji Europejskiej w latach 2010-2013 luka ta wzrosła z 18% do 27% możliwych do osiągnięcia dochodów z tego podatku. W kolejnych latach nie udało się istotnie ograniczyć tego zjawiska. Utrzymująca się znacznych rozmiarów luka podatkowa świadczy o niewystarczającej efektywności polskiego systemu podatkowego i potrzebie wprowadzenia nowych rozwiązań, mających na celu ograniczenie oszustw podatkowych.<sup>23</sup>

Najnowsze szacunki Ministerstwa Finansów dotyczące luki w tym podatku znajdują się w najnowszym Wieloletnim Planie Finansowym Państwa – wskazano, że luka w zakresie VAT w latach 2014-2015 uległa stabilizacji na poziomie ok. 24% potencjalnych wpływów (przybliżone dane).<sup>24</sup>

<sup>19</sup> Odpowiedź Podsekretarza Stanu Pawła Cybulskiego na interpelację poselską (DPP8.054.11.2017.WCX) z dnia 13 października 2017 r. nr 16402 Posła na Sejm RP Adama Andruszkiewicza: „W ramach odpowiedzi można użyć szacunków tzw. luki podatkowej w zakresie podatku VAT (ang. VAT GAP). Pojęcie luki podatkowej jest pojęciem złożonym. Luka podatkowa stanowi różnicę pomiędzy oczekiwanymi (teoretycznymi) wpływami z podatku a wpływami rzeczywistymi. Kluczową kwestią w obliczaniu luki podatkowej jest oszacowanie teoretycznych wpływów podatkowych. W Ministerstwie Finansów stosuje się metodę odgórną (opartą na danych makroekonomicznych) do szacowania teoretycznych wpływów z VAT. Metoda ta jest stosowana przez Komisję Europejską jak również większość krajów wspólnoty, które dokonują szacowania luki VAT. Należy mieć na uwadze fakt, że tak oszacowana luka podatkowa w zakresie VAT jest z definicji jedynie pewnym przybliżeniem wielkości rzeczywistej. Charakter podatku VAT i co za tym idzie konieczność stosowania agregatów makroekonomicznych powoduje, że obliczenia można traktować jedynie jako szacunki. Dodatkowo dane GUS w stosownej szczegółowości są dostępne z dużym opóźnieniem. Szacunki dla ostatnich lat są więc dodatkowo obciążone błędem wynikającym z uproszczeń i ekstrapolacji. Szacunek luki podatkowej obejmuje wszelkie odchylenia pomiędzy teoretycznymi zobowiązaniami podatkowymi a rzeczywistymi wpłatami podatników (a nie tylko tych wynikających z wyłudzeń podatku). W szczególności luka podatkowa obejmuje zarówno straty wynikające z wyłudzeń i oszustw jak również straty wynikające z unikania opodatkowania nie mającego charakteru kryminalnego oraz straty wynikające z tytułu stosowania optymalizacji podatkowej. Luka VAT obejmuje również straty z tytułu bankructw podatników VAT jak również straty skarbu państwa wynikające z pomyłek i nieprawidłowej interpretacji przepisów nie mającej charakteru intencjonalnego. Stosowana metoda nie pozwala na dezagregację wielkości luki podatkowej na ww. czynniki. Wielkości luki podatkowej nie można więc utożsamiać ze stratami skarbu państwa z tytułu wyłudzeń o czym jest mowa w pytaniu. Należy również pamiętać, że tego typu szacunki dotyczą wielkości nieobserwowanych i z definicji nie mają charakteru dokładnych danych o czym również wspomniano w pytaniu. Wielkość luki podatkowej w latach 2007-2015 oszacowano na kwotę ok. 268 mld zł (wartości skumulowane, w cenach bieżących danego roku). Należy jednakże zastrzec, że nie sposób interpretować tej liczby jako potencjalnych strat. W żadnym kraju luka podatkowa w zakresie VAT nie jest równa zero.”

<sup>53</sup> [http://ec.europa.eu/polska/news/150904\\_vat\\_pl.htm](http://ec.europa.eu/polska/news/150904_vat_pl.htm): Źródło na dzień 18.06.2016

<sup>21</sup> REPORT FROM THE COMMISSION TO THE COUNCIL AND THE EUROPEAN PARLIAMENT, Eighth report under Article 12 of Regulation (EEC, Euratom) n° 1553/89 on VAT collection and control procedures

<sup>22</sup> Study and Reports on the VAT Gap in the EU – 28 Member States: 2017 Final Report

<sup>23</sup> Przeciwdziałanie wprowadzaniu do obrotu gospodarczego faktur dokumentujących czynności fikcyjne, Najwyższa Izba Kontroli.

<sup>24</sup> Odpowiedź Podsekretarza Stanu Pawła Gruzy na interpelację poselską (PT1.054.12.2017.ALX.114) z dnia 13 lutego 2017 r. nr 10183 posła na Sejm RP Cezarego Grabarczyka: „Najnowsze szacunki Ministerstwa Finansów dotyczące luki w zakresie podatku VAT znajdują się w najnowszym Wieloletnim Planie Finansowym Państwa na str. 19. Według szacunków luka w

4. Aby podjąć próbę wyjaśnienia metod szacowania bezpowrotnych strat w tym podatku w badanym okresie, należy posłużyć się następującymi pojęciami:

- a) **nieuzyskane wpływy, bezzasadnie wypłacane zwroty i nadpłaty wynikające ze wszystkich czynników, o których mowa w pkt 1-4 („duża luka”),**
- b) **nieuzyskane wpływy i różnica między teoretycznymi dochodami z tego podatku (VTTL) a ich rzeczywistym poziomem (luka w tradycyjnym znaczeniu),**
- c) **straty wynikające wyłącznie z działań nielegalnych (świadomych i nieświadomych) – czynniki, o których mowa w pkt 2-4,**
- d) **straty wynikające wyłącznie z działań przestępczych, czyli wynikających z czynności w pkt 2 i 3.**

Aby rzetelnie ocenić odpowiedzialność za destrukcję tego podatku w latach 2007-2015 r. najbardziej przydatna jest metoda wymieniona w pkt a) („duża luka”), którą można pośrednio oszacować przez analizę dynamiki wpływów z tego podatku oraz dynamiki zwrotów. Zaczniemy od zwrotów, które przysługiwały w badanym okresie głównie czterem grupom podatników:

- 1) stosującym stawkę 0% z tytułu dostawy wewnątrzspółnotowej i eksportu towarów,
- 2) dokonującym dostawy towarów i świadczącym usługi objęte krajowym odwrotnym obciążeniem na terytorium kraju,
- 3) dokonującym dostawy towarów i świadczącym usługi poza terytorium kraju,
- 4) nabywającym towary i usługi w celach inwestycyjnych.

Dochody budżetu państwa z tytułu tego podatku stanowią saldo (nadwyżkę) wpływów i zwrotów podatku oraz zwróconych nadpłat. Resort finansów nie publikuje kwot zwróconych nadpłat, a w latach 2007-2015 bardzo niechętnie przyznawał się, ile wypłacono zwrotów.

Należy przypomnieć, że owe zwroty, których dokonują naczelnicy urzędów skarbowych mają dwie formy:

- 1) przelewu na rachunek bankowy podatnika,
- 2) zaliczenia kwoty zwrotu na poczet innych zobowiązań podatkowych.

Jest rzeczą oczywistą, że dominuje forma pierwsza, lecz jak dotąd nie opublikowano, ile pieniędzy fizycznie wypływa z budżetu. Łączna kwota zwrotów wzrastała nominalnie i realnie od 2009 roku i wynosiła w ostatnich latach: 75,3-78 mld (2012 r.), 79,2-80 mld zł (2013 r.), 86,2 mld zł (2014 r.), 87,5-93 mld zł (2015 r.). Dane podawane przez resort finansów są bardzo zbliżone do powyższych szacunków (rozbieżność dotyczy 2015 r.).

Od 2004 r. udział dochodów z tego podatku w PKB zmniejszył się o ok. 1,3 punktu procentowego (z 8,25% do 6,92%), kwota zwrotów uległa podwojeniu, obniżyły się dochody realne, a okresowo nawet spadły nominalnie (lata 2009, 2012, 2013). Najbardziej niepokojący jest oczywiście wzrost kwot zwrotów, które wynosiły:

- 2004 r. – 41,4 mld zł (największa kwota strat w roku wejścia w życie ustawy),
- 2005 r. – 32,8 mld zł,
- 2006 r. – 39,6 mld zł,
- 2007 r. – 48,9 mld zł,
- 2008 r. – 56,9 mld zł,

---

*zakresie VAT w latach 2014-2015 uległa stabilizacji na poziomie ok. 24% potencjalnych wpływów. Z uwagi na brak dostępności szczegółowych danych statystycznych niezbędnych do przeprowadzenia dokładnych wyliczeń, powyższe wielkości należy traktować jako przybliżone. Dane za 2016 r. nie są w chwili obecnej dostępne. Według najnowszego raportu Komisji Europejskiej w sprawie VAT GAP, luka w zakresie podatku VAT wyniosła ok. 39 mld zł, tj. 24% potencjalnych wpływów.*

*Należy zaznaczyć, że dane te mają charakter szacunkowy i obejmują całość różnicy pomiędzy teoretyczną bazą podatku VAT oszacowaną na podstawie statystycznych danych pochodzących z rachunków narodowych, a rzeczywistymi wpływami z VAT. Kwota ta obejmuje zarówno ubytek wpływów wynikający np. z istnienia szarej strefy, jak również z tytułu oszustw podatkowych. Przyjęta, z uwagi na dostępność danych, metodologia odgórna szacowania wielkości luki podatkowej w zakresie VAT (tzw. metodologia top – down), nie pozwala na określenie w jakiej części luka podatkowa wynika z działalności o charakterze przestępczym (VAT fraud).”*

- 2009 r. – 55,0 mld zł,
- 2010 r. – 57,5 mld zł,
- 2011 r. – 69,1 mld zł (największy przyrost rok do roku),
- 2012 r. – 75,3 mld zł,
- 2013 r. – 79,2 mld zł,
- 2014 r. – 86,2 mld zł,
- 2015 r. – 87,5 mld zł.

W całym analizowanym okresie również wzrósł udział zwrotów w kwotach wpływów z tego podatku. Przez poprzednie 11 lat (1993-2003) utrzymywał się szacunkowo na poziomie niższym niż 35%. Od 2013 r. przekroczył 40% (2013 r. – 41,1%, 2014 r. – 41%, 2015 r. – 41,5%). Obrazowo mówiąc z każdych stu złotych wpływów z tego podatku budżet zwraca ponad 41 zł. W Polsce od 2011 r. systematycznie rozszerza się zakres faktycznego zastosowania stawki 0%. Zwroty otrzymują już całe branże takie jak: producenci i dystrybutorzy stali, złomu, surowców wtórnych, metali kolorowych, elektroniki. Resort finansów nie chciał podać, ile otrzymywali zwrotów podatnicy objęci krajowym odwrotnym obciążeniem, a ile płacili przed wprowadzeniem tego przywileju, lecz przekonuje, że budżet na tym (jakoby) zyskał. Ogólnodostępne dane nie potwierdzają tej tezy.

Od 2008 r. do 2015 r. roczna kwota zwrotów wzrosła nominalnie o ponad 30 mld zł, a od 2004 r. o 46 mld zł, czyli prawie dwukrotnie. Warto zadać pytanie, ile w kwocie zwrotów jest kwot nienależnych. Te ostatnie należy podzielić na dwie części:

- a) nienależne zwroty wypłacone podatnikom, którzy otrzymali go w dobrej wierze, lecz z naruszeniem prawa,
- b) wyłudzenia, czyli zwroty wypłacone podmiotom nie będącym „podatnikami”, lecz podmiotami wykonującymi fikcyjne operacje, w tym tzw. transakcje karuzelowe.

W ciągu ostatnich lat „udoskonalono” procedurę wyłudzenia zwrotów, której nadaje się pozory legalności. Zmienia się tylko towar lub usługa, która służy tym działaniom. Od 2013 r. rozwijają się „operacje stalowe” (omówienie w części II Raportu), czyli fikcyjny obrót towarami objętymi odwrotnym obciążeniem. Schemat jest banalny: fikcyjna usługa niematerialna, od której nikt nigdy nie zapłacił podatku, przechodzi przez kilka podstawowych firm, którą „nabywa” podmiot handlujący np. stalą i dzięki zakupowi oraz odprzedaży tej samej partii stali uzyskuje prawo do zwrotu. Stąd wspomniany już fenomen gwałtownego wzrostu obrotów towarami, które zostają objęte tym przywilejem, a opinię publiczną oszukuje się, że jest to wynik „ograniczenia szarej strefy”.

Brak jest precyzyjnych danych na temat kwoty zwrotów, którą wyłudzano w całym okresie 2007-2015 r. Szacunki wahają się od 10% do 20% rocznych wypłat. Jeżeli wartość roczną „małej luki” w tym podatku szacowano od 28 do 46 mld zł, to około połowy tej kwoty przypada na nienależne zwroty, w tym zwłaszcza na kwoty wyłudzone. Czyli nie mniej niż 14 mld zł a nie więcej niż 23 mld zł. W 2015 r. wpływy wynosiły 211 mld zł: gdyby zwroty wynosiły 35% tej kwoty (poziom bazowy), czyli około 74 mld zł, to różnica na niekorzyść budżetu wynosi aż 13 mld zł, czyli znacznie więcej niż 10% faktycznych zwrotów.<sup>25</sup> Ostateczny szacunek utraconych bezpowrotnie zwrotów na wysokości 15% wypłaconych kwot uznać należy za realistyczny.

Dane liczbowe dotyczące wpływów, dochodów oraz zwrotów w latach 2007-2015.

<sup>25</sup> Możemy różnić się w szacunkach, ale trzeba wreszcie podjąć publiczną dyskusję na ten temat. Dotychczas była ona niemożliwa. Gdy Instytut Studiów Podatkowych opublikował raport na ten temat w 2014 r. (10-lecie wspólnotowego VAT-u), to resort finansów zareagował wyjątkowo agresywnie i nerwowo twierdząc, że w raporcie „używa się sformułowań cynicznych, wręcz obraźliwych” – pismo z dnia 25 września 2014 r. PT5/812/38/354/EKQ/14/RD83787.

Tabela 2. Wpływy (bez zwrotów), zwroty i dochody z podatku od towarów i usług w latach 2008-2015

Rok	Wpływy	Zwroty	Dochody w ujęciu kasowym
2007	145 250	48 900	96 350
2008	158 670	56 887	101 783
2009	154 448	54 993	99 455
2010	165 400	57 520	107 880
2011	189 961	69 129	120 832
2012	195 329	75 328	120 001
2013	192 566	79 154	113 412
2014	210 522	86 260	124 262
2015	210 684	87 563	123 121

\*Źródło: dane Ministerstwa Finansów

Analizując powyższe dane wskazać należy, że najbardziej charakterystyczna jest dynamika wpływów: **wzrosły z 145,2 mld zł do 210,6 mld zł, czyli o ok. 65 mld zł. W tym czasie zwroty wzrosły o ok. 39 mld zł, a dochody tylko o ok. 27 mld zł. Oznacza to, że przyrost wpływów w dużej części był przeznaczony na zwroty, czyli również przyrost wyłudzeń tych kwot.**

W każdym roku, gdy rozszerzano krajowe odwrotne obciążenie, wzrosły kwoty zwrotów:

- w 2011 r. (od 1 kwietnia) z 57,5 do 69,1 mld zł,
- w 2013 i 2014 r. (od 1 października) z 70,1 mld do 86,2 mld zł.

5. Rzeczywisty obraz efektywności fiskalnej tego podatku w latach 2008-2015 należy również zobrazować danymi, które dotyczą **zaległości podatkowych**. Dane te wskazują na stan szybko postępującej katastrofy tego podatku. Zaległości wzrosły z 10,3 mld zł (w 2007 r.) do aż 46,2 mld zł w 2015 r. (zob. tabela)<sup>26</sup>. Należy zauważyć, że zaległości te wzrosły w 2008 r. w stosunku do roku poprzedniego tylko o 3 mld zł, a w 2015 r. aż o 19 mld w stosunku do roku poprzedniego.

Tabela 3.

L.p.	Podatek od towarów i usług	Stan na koniec okresu sprawozdawczego	
		zaległości ogółem	w tym zaległości z lat ubiegłych
1	2007	10 278 686	7 318 922
2	2008	10 511 523	7 558 447
3	2009	10 716 522	7 266 267
4	2010	11 609 309	7 532 976
5	2011	13 309 085	8 534 218
6	2012	16 404 886	9 815 499
7	2013	20 971 976	12 874 218
8	2014	29 768 025	17 591 216
9	2015	46 214 168	25 285 104

\*Źródło: dane Ministerstwa Finansów

Przyspieszenie wzrostu tych zaległości nastąpiło w latach 2014 (z 20,9 mld zł do 29,7 mld zł) i w 2015 (z 29,7 mld zł do 46,2 mld zł).

Wzrosła liczba podmiotów posiadających zaewidencjonowane w urzędach skarbowych zaległości powyżej jednego miliona złotych – z 7.102 na koniec 2014 r. do 8.674 w 2015 r. i 9.463 na dzień 30 czerwca 2016 r. – i kwota ich zaległości. Zaległości te na koniec 2015 r. wynosiły 40.028,7 mln zł i w odniesieniu do 2014 r. (25.040,8 mln zł) były wyższe o 59,9%. W I półroczu 2016 r. wynosiły 47.627,7 mln zł i w odniesieniu do I półroczu 2015 r. były wyższe o 54,6%.<sup>27</sup>

<sup>26</sup> Brak informacji, czy wskazywane przez Ministerstwo Finansów kwoty zaległości obejmują podatek wynikający z art. 108 ustawy z dnia 11 marca 2004 r.

<sup>27</sup> Sprawozdanie B1a – Informacja o wymagalnych i niewymagalnych należnościach budżetu państwa pozostałych do zapłaty, dane według WHTAX.

Podkreślić należy, że wzrost zaległości podatkowych w tym podatku następował zwłaszcza w okresie dobrej koniunktury (lata 2013-2015). Odnotowuje się co prawda wzrost dochodów z tego podatku oraz wzrost liczby składanych deklaracji (w 2014 r. złożono ponad 6,8 mln deklaracji VAT-7, w 2015 r. było to ponad 10,5 mln, w 2016 r. – ponad 12,1 mln, a w 2017 r. – ponad 15,5 mln), lecz udział dochodów w relacji do PKB spadł, a zaległości rosły. Zaległości podatkowe rosną nominalnie szybciej niż dochody i – co ciekawe – zwroty. Rzeczywiste wpływy z tego podatku mogły rosnąć w wyniku wzrostu gospodarczego, ponieważ nie każdy wzrost dochodów oznacza poprawę jego ściągальności.<sup>28</sup>

Wskazuje się, że w ostatnich latach wzrósł wskaźnik skuteczności egzekucji zaległości podatkowych (ściągальności), tj. relacji kwoty wyegzekwowanych zaległości w postępowaniach egzekucyjnych do kwoty zaległości objętych tytułami wykonawczymi do załatwienia. W 2014 r. wynosił on 24,2%, w 2015 r. wyniósł 26,8%, natomiast w 2016 r. – 34,2%.<sup>29</sup> Nie odnotowano jednakże wpływu wzrostu tego wskaźnika na zmniejszenie ogólnej kwoty zaległości w podatku od towarów i usług. **Szybciej i skuteczniej organy odzyskują jedynie należności od podatników legalnie prowadzących działalność gospodarczą (jest to skutek m.in. możliwości przypominania podatnikom o nieuregulowanych zobowiązaniach, co przyniosło efekt w postaci zwiększenia poziomu dobrowolnych wpłat). Podejmowane w latach 2014-2015 przez Ministerstwo Finansów oraz podległe organy działania nie zapobiegały nominalnemu i realnemu wzrostowi zaległości, a jednocześnie zawsze w takim przypadku pojawia się ryzyko wzrostu przedawnień zobowiązań podatkowych.**

W raporcie NIK pt. „Poszanowanie przez urzędy skarbowe interesów podatników oraz zabezpieczenie interesów skarbu państwa przy wykonywaniu egzekucji administracyjnej” z 2017 r. wskazano, że w badanej próbie 135 zaległości na kwotę ogółem 475,3 mln zł odzyskano zaledwie 1,16% zaległości. W 2015 r. umorzono postępowania egzekucyjne na łączną kwotę 17.069,1 mln zł, tj. o 76,9% wyższą od wykonania w 2014 r. (9.646,9 mln zł). W I półroczu 2016 r. umorzono postępowania na kwotę 9.643,9 mln zł, co odpowiadało kwocie zaległości objętej umorzonymi postępowaniami w całym 2014 roku. Największe kwoty umorzonych postępowań dotyczyły natomiast zaległości w podatku od towarów i usług, powstałych w wyniku umarzania postępowań w ramach których dochodzone były duże kwoty zaległości z decyzji pokontrolnych wydanych na podstawie art. 108 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. Ich udział w kwotach umorzonych zwiększał się i w 2014 r., 2015 r. oraz I półroczu 2016 r. wyniósł odpowiednio 68,8%, 73,1% i 76,3%.<sup>30</sup>

Jedną z przyczyn wzrostu zaległości można poszukiwać w **faktycznej bezkarności podmiotów unikających płacenia podatku**. Jest to spowodowane z jednej strony nieskutecznymi działaniami egzekucyjnymi – zwłaszcza wobec podmiotów uczestniczących w wyłudzeniu podatku. **Należności wynikające z wydanych decyzji od podmiotów uczestniczących w oszustwach podatkowych są bowiem trudne do wyegzekwowania, szczególnie od zobowiązanych, którzy w odpowiednich rejestrach zgłosili nieprawdziwe dane jako miejsce prowadzenia działalności wskazują tzw. wirtualne biura**. Kwota niezapłaconych zobowiązań, wynikających z decyzji wydanych na podstawie art. 108 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tzw. „puste faktury”), na koniec 2015 r. wynosiła 21,9 mld zł i była ponad dwukrotnie wyższa od kwoty na koniec 2014 r. (9,9 mld zł), a na 30 czerwca 2016 r. wyniosła 27,3 mld zł.<sup>31</sup> Należności wynika-

<sup>28</sup> J. Czekaj, Skromne wyniki walki z luką VAT, Rzeczpospolita z dnia 8 maja 2018 r.

<sup>29</sup> Raport NIK, Poszanowanie przez urzędy skarbowe interesów podatników oraz zabezpieczenie interesów skarbu państwa przy wykonywaniu egzekucji administracyjnej

<sup>30</sup> Dane NIK oraz Ministerstwa Finansów.

<sup>31</sup> Raport NIK, Poszanowanie przez urzędy skarbowe interesów podatników oraz zabezpieczenie interesów skarbu państwa przy wykonywaniu egzekucji administracyjnej. Warto również przytoczyć fragment odpowiedzi Sekretarza Stanu Mariana Banasia na interpelację poselską (KS3.054.9.2017) z dnia 22 marca 2017 r. nr 10951 Posłów na Sejm RP Pawła Grabowskiego oraz Jarosława Sachajko.: (...) *Administracja skarbowa podejmuje również działania organizacyjne mające na celu zwiększenie wykrywalności oszustw w podatku VAT i skuteczne karanie ich sprawców. Przykładowo: kwoty należności pozostałych do zapłaty, wynikających z decyzji wydanych przez organy kontroli skarbowej i naczelników urzędów skarbowych na podstawie art. 108 ustawy o podatku od towarów i usług, w okresie ostatnich kilku lat przedstawiają się następująco:*  
2012 – 2.852,6 mln zł  
2013 – 5.109,5 mln zł

jące z tych decyzji (od podmiotów uczestniczących w oszustwach podatkowych) są trudne do wyegzekwowania.

Podatnicy nie mają również wyrobionego przekonania o nieuchronności zapłaty podatków, a brak skutecznej egzekucji nie prowadzi do większej świadomości prawnej podatników. Konsekwencją takiego stanu rzeczy jest brak poprawy w zakresie terminowego uiszczania podatku czy też uchylania się od płacenia.

Wskazać ponadto należy na fakt, że **kary za brak zapłaty były (i są) niewspółmiernie niskie w stosunku do korzyści z tego tytułu**. Podstawową konsekwencją braku zapłaty zobowiązania podatkowego w terminie jest obowiązek zapłaty odsetek za zwłokę, które podatnik ma obowiązek samodzielnie naliczyć i wpłacić do urzędu skarbowego bez wezwania. Narastanie odsetek za zaległość podatkową nie jest jednak karą.

Również coraz bardziej skomplikowany system podatkowy oraz niezrozumiałe dla podatników przepisy, chaos interpretacyjny i częstotliwość zmian powodują, że podatnicy – często nieświadomie – błędnie dokonują swoich rozliczeń w podatku od towarów i usług oraz uchylają nałożonym obowiązkom. Uszczuplenia podatkowe spowodowane takimi błędami są później trudne do odzyskania. Zazwyczaj dopiero w przypadku przeprowadzenia kontroli podatkowej ujawniane są nieprawidłowości. **Podatnik nie jest natomiast już w stanie zapłacić zaległej kwoty podatku wraz z narosłymi przez lata odsetkami. Zmniejszanie nieprzewidywalności podglądów judykatury i resortu finansów mogłoby przynajmniej częściowo ograniczyć nieświadome powstanie zaległości podatkowych w tym podatku.**

6. Do tej pory luka w podatku od towarów i usług wykazywała stały wzrost. W 2017 r. podano, że „mała luka” w podatku od towarów i usług w latach 2010-2015 wyniosła 230,7 mld zł. Dopiero ostatnie dwa lata (2016-2017) wykazały nieznaczną poprawę. Wartość za lata 2016 i 2017 wynosi łącznie 76,26 mld zł i jest niższa niż w dwóch poprzednich latach (2014 i 2015) o ok. 6 mld zł, co stanowi niecałe 10% luki w tych latach. Podkreślić jednak należy, że pomimo świadomości istnienia problemu i podjęcia szeregu działań, których postulowanym celem jest zapobieganie wyłudzeniom podatku od towarów i usług, luka pozostaje nadal na bardzo wysokim poziomie, a osiągnięcia w zakresie jej likwidacji należy ocenić jako skromne<sup>32</sup>, nie tylko w latach 2007-2015, gdy stale rosła, lecz również w dwóch następnych latach, gdy podjęto działania mające na celu uszczelnienie tego podatku.

**W konkluzji należy stwierdzić, że:**

- **podjęte (jakoby) w tym okresie działania mające na celu ograniczenie strat w dochodach z tego podatku nie przyniosły jakkolwiek zauważalnych skutków fiskalnych, a teza, że przyniosły one efekt opóźniony w 2017 r. nie potwierdza się,**
- **gdyby nie podjęto działań destrukcyjnych, utrzymując efektywność tego podatku na poziomie wyjściowym (rok 2007), roczne dochody w tym podatku byłyby wyższe przeciętnie o 1% PKB w poszczególnych latach,**
- **gdyby podjęto również rzeczywiste działania uszczelniające, to przy wzroście stawek tego podatku od 2011 r., średnioroczny udział dochodów z tego podatku mógł ukształtować się na poziomie 8,7-8,9% PKB.**

W latach 2007-2015 nastąpił głęboki regres koncepcyjny, legislacyjny, interpretacyjny w stosunku do stanu z lat poprzednich, który przyczynił się do spadku efektywności fiskalnej tego podatku i patologizacji jego funkcjonowania, co tworzyło pole dla bezprecedensowego rozwoju działań mających na celu ucieczkę od tego podatku, w tym zwłaszcza wyłudzeń jego zwrotów.

---

2014 – 9.877,3 mln zł

2015 – 21.866,1 mln zł

2016 – 34.752,9 mln zł (...)

<sup>32</sup> J. Czekaj, Skromne wyniki walki z luką VAT, Rzeczpospolita z dnia 8 maja 2018 r.

## Podsumowanie

W latach 2007-2015 podatek od towarów i usług miał aż cztery kluczowe słabości:

- faktyczny brak opodatkowania obrotów transgranicznych w ramach UE,
- memoriałowy charakter podatku naliczonego,
- nieweryfikowalna podmiotowość podatników tego podatku,
- miejsce świadczenia w przypadku usług wykonywanych na rzecz podatników.

Ich pozorną ale skuteczną legalizację zapewniały przepisy ustawy z dnia 11 marca 2004 r., wydane na ich podstawie interpretacje urzędowe oraz słabość przepisów karnoskarbowych i karnych. Nawet w przypadku wykazania tego rodzaju działań, szansa na faktyczne ukaranie ich sprawców była niewielka, a wyegzekwowanie zaległości prawie niewykonalne.

Wskazane powyżej uwarunkowania umożliwiły dokonanie wyłudzeń z majątku państwowego w rozmiarach zdiagnozowanych w niniejszym raporcie

W latach 2008-2015 systematycznie spadał udział dochodów z tego podatku w PKB. O ile do 2007 roku przekraczał on 8% (8,1% w 2007), to w kolejnych latach obniżał się osiągając najniższy poziom w 2013 r. i 2015 r. – 6,8% (zob. Tabela).

Tabela 4.

	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Udział (%)	7,9%	7,2%	7,5%	7,7%	7,4%	6,8%	7,2%	6,8%
Nominalny (mld zł)	102	99	108	121	120	113	124	123

Jeśli porównamy udział dochodów z tego podatku w PKB z wielkością luki podatkowej, to można będzie ocenić efektywność „działań uszczelniających”, które (jakoby) podjęto w badanym okresie:

Tabela 5.

	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Udział procentowy w PKB	7,9%	7,2%	7,5%	7,7%	7,4%	6,8%	7,2%	6,8%
Luka (różnica między teoretycznym a rzeczywistym dochodem)	15,4%	20,1%	18,5%	20,7%	26,9%	26,4%	24,9%	24,5%

Jak wykazał Raport nr 1 na temat odpowiedzialności resortu finansów i podległych mu organów za wyłudzenia i oszustwa w podatku od towarów i usług w latach 2007-2015, resort finansów i podległe mu organy miały świadomość metod wyłudzeń podatku od towarów i usług oraz zagrożeń wynikających z wadliwości przepisów prawa, które umożliwiały bądź ułatwiały omawiane zjawiska. Nie zastosowano jednak skutecznych rozwiązań, które ograniczyłyby wyłudzenia, w szczególności nie wykorzystano możliwości, jakie dawało przepisy Dyrektywy 2006/112/WE, zaś instrumenty, które na jej podstawie wprowadzono okazały się przeciwnie skuteczne: zamiast ograniczyć, spotęgowały skalę patologii (idzie przede wszystkim o rozszerzenie „krajowego” odwrotnego obciążenia).

## Ważniejsze źródła

1. R. Bugaj, Polski system podatkowy pod presją kryzysu. Elementy diagnozy i sugestie do programu reformy, „Doradztwo Podatkowe. Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 10/2012;
2. D. Ćwikowski, M. Macudziński, P. Pietrasz, Opodatkowanie dochodów z nieujawnionych źródeł i nieznanających pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów – uwagi de lege ferenda, „Doradztwo Podatkowe. Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 11/2008;
3. J. Czekaj, Skromne wyniki walki z luką VAT, Rzeczpospolita z dnia 8 maja 2018 r.;
4. J. Duży, Glosa do postanowienia SN z dnia 25.II.2014 r., „Prokuratura i Prawo” nr 10/2015 r.;
5. J. Duży, Zorganizowana przestępczość podatkowa w Polsce; Zwalczenie przestępnego nadużycia mechanizmów podatków VAT i akcyzowego, Warszawa 2013 r.
6. T. Grzegorzczak, Kodeks Karny Skarbowy. Komentarz, 4 wyd. Warszawa 2008 r.;
7. P. Jamróz, Luka w podatku od towarów i usług-zagrozenia i kierunki zmian polityki fiskalnej w strefie euro i w Polsce, Sopot, maj 2015 r.;
8. A. Janiak, Konsekwencje błędnie wystawionych faktur wewnętrznych, „Doradztwo Podatkowe. Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 9/2010;
9. P. Kardas, G. Łabuda: Kryminalizacja oszustwa podatkowego w prawie karnym skarbowym, „Prokuratura i Prawo” nr 3/2003 r.;
10. P. Kardas, O wzajemnych relacjach między przepisem art. 76 § 1 k.k.s. a przepisem art. 286 § 1 k.k., „Prokuratura i Prawo” nr 12/2008 r.;
11. K. Kłoskowski, K. Łatka, Transakcje karuzelowe wykorzystujące konstrukcję podatku od towarów i usług, „Doradztwo Podatkowe. Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 5/2007;
12. K. Kłoskowski, K. Łatka, Odliczanie podatku naliczonego z faktury wystawionej przez podmiot niezarejestrowany dla potrzeb podatku od towarów i usług – orzecznictwo sądów administracyjnych a praktyka organów podatkowych, „Doradztwo Podatkowe. Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 10/2008;
13. A. Kubala, Transakcje łańcuchowe a VAT, „Doradztwo Podatkowe. Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 7-8/2009;
14. K. Łatka, Rozliczanie podatku od towarów i usług z tytułu przemieszczenia zaimportowanych towarów, zwolnionych z podatku od wartości dodanej w państwie dopuszczenia do obrotu, „Doradztwo Podatkowe. Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 3/2007;
15. K. Łatka, Należyta staranność dostawcy jako przesłanka zastosowania stawki 0% w dostawie wewnątrzwspólnotowej, „Doradztwo Podatkowe. Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 5/2009;
16. W. Modzelewski, Podatek naliczony studium teoretyczno-prawne z zakresu podatku od towarów i usług, Prawo finansowe rozprawy i dysertacje, zeszyt 23; Warszawa 2013 r.;
17. W. Modzelewski, VAT- szansa na lepszą ustawę, „Doradztwo Podatkowe. Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 12/2007;
18. W. Modzelewski, Nowotwory podatkowe – źródła powstania, „Doradztwo Podatkowe. Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 12/2008;
19. W. Modzelewski, Prywatyzacja tworzenia przepisów podatkowych – nasza nowa specjalność, „Doradztwo Podatkowe. Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 1/2009;
20. W. Modzelewski, Historia pewnej nowelizacji, „Doradztwo Podatkowe. Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 3/2009;
21. W. Modzelewski, W 2010 r. nie wykonamy dochodów z VAT-u, Doradztwo Podatkowe. Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 11/2009;



22. W. Modzelewski, Co się stanie z VAT-em w tym roku? Czy można poprawić niezbyt mądrą dyrektywę rozporządzeniem UE?, „Doradztwo Podatkowe. Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 1/2010;
23. W. Modzelewski, Popsucie podatków – udana operacja, „Doradztwo Podatkowe. Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 5/2010;
24. W. Modzelewski, Kilka refleksji o przyczynach obecnego kryzysu systemu podatkowego, „Doradztwo Podatkowe. Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 6/2010;
25. W. Modzelewski, Polityka podatkowa sprzed dwudziestu lat, „Doradztwo Podatkowe. Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 9/2010;
26. W. Modzelewski, Podwyżka VAT: wszyscy zapłacimy za patologie legislacyjne, „Doradztwo Podatkowe. Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 10/2010;
27. W. Modzelewski, Ucieczka od sprawowania władzy. Czy tylko w podatkach?, „Doradztwo Podatkowe. Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 12/2010;
28. W. Modzelewski, Podatkowe urojenia, „Doradztwo Podatkowe. Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2/2011;
29. W. Modzelewski, Empiryczne zasady legislacji podatkowej – próba syntezy, „Doradztwo Podatkowe. Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 5/2011;
30. W. Modzelewski, Charakterystyka zmian w materialnym prawie podatkowym w latach 2008-2011 (część I), „Doradztwo Podatkowe. Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 3/2012;
31. W. Modzelewski, Rok 2012 – rekordowe wyłudzenia zwrotów podatków, „Doradztwo Podatkowe. Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 1/2013;
32. W. Modzelewski, Odwrotne obciążenie przyczyna patologizacji podatku od towarów i usług, „Doradztwo Podatkowe. Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2/2013;
33. W. Modzelewski, Tworzenie przepisów materialnego prawa podatkowego: problemy podstawowe, „Doradztwo Podatkowe. Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 3/2013;
34. W. Modzelewski, Dwudziestolecie podatku od towarów i usług: najgłębszy kryzys efektywności fiskalnej, „Doradztwo Podatkowe. Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 4/2013;
35. W. Modzelewski, Wyłudzenie zwrotów oraz uchylanie się od opodatkowania podatkiem od towarów i usług – przyczyny i skala zjawiska, „Doradztwo Podatkowe. Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 7/2013;
36. W. Modzelewski, Ł. Sawczuk, Podatki obrotowe w Polsce 1994-2012, „Doradztwo Podatkowe. Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 7/2013;
37. W. Modzelewski, Bezprecedensowy przyrost długu publicznego skutkiem demontażu systemu podatkowego, „Doradztwo Podatkowe. Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 12/2013;
38. W. Modzelewski, Syntetyczny portret własny zharmonizowanego podatku od towarów i usług oraz akcyzy – za ostatnie 10 lat (2004-2014), „Doradztwo Podatkowe. Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 4/2014;
39. W. Modzelewski, Czy szanujemy jeszcze nasze prawo podatkowe?, „Doradztwo Podatkowe. Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 1/2016;
40. W. Modzelewski, Czy polski VAT „w najlepszym wydaniu”, przynoszący ponoć roczne straty wynoszące ponad 50 mld zł, jest dla nas nienaprawialny?, „Doradztwo Podatkowe. Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 7/2016;
41. W. Modzelewski, Czy odbudowa systemu podatkowego w Polsce jest problemem ustrojowym?, „Doradztwo Podatkowe. Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 8/2016;
42. Prawo podatkowe, Komentarz do Dyrektywy 2006/112/WE Kodyfikacja Przepisów o VAT, W. Modzelewski (red.), Warszawa 2008 r.;
43. Prawo podatkowe, Komentarz do ustawy o podatku od towarów i usług, W. Modzelewski (red.), wyd. 6, Warszawa 2011 r.;

44. M. Pudyn, Korzystne orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej oraz NSA dla branży obrotu złomem, „Doradztwo Podatkowe. Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 7-8/2012;
45. K. Radzikowski, Mechanizm odwrotnego obciążenia – sanacja czy destrukcja podatku od towarów i usług?, „Doradztwo Podatkowe. Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 5/2018;
46. K. Radzikowski, Glosa do wyroku Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 22 października 2015 r., C-277/14 Stehecemp, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2016, nr 4;
47. K. Radzikowski, Glosa do wyroku TSUE z dnia 13 lutego 2014 r. w sprawie C-18/13 Maks Pen EOOD, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2014, nr 6;
48. K. Radzikowski, Nowelizacja kodeksu karnego i kodeksu karnego skarbowego w zakresie tzw. przestępstw fakturowych – wybrane zagadnienia, „Przegląd Podatkowy” 2017, nr 3;
49. K. Radzikowski, Obrót towarowy pomiędzy państwami członkowskimi UE a unikanie i uchylanie się od opodatkowania oraz wyłudzenia VAT, w: Międzynarodowe unikanie opodatkowania. Wybrane zagadnienia, red. D. Gajewski, Warszawa 2017, C.H. Beck;
50. A. Romińska, Ratio legis opodatkowania dochodów nieujawnionych, „Doradztwo Podatkowe. Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 3/2012;
51. M. Unisk, A. Kozakiewicz, Ustawa o podatku od towarów i usług – czas na nową ustawę, „Doradztwo Podatkowe. Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 9/2011;
52. A. Widawski, Projekt z dnia 31 lipca 2012 r. dyrektywy Rady zmieniającej dyrektywę 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej w odniesieniu do mechanizmu szybkiego reagowania na nadużycia związane z podatkiem VAT, „Doradztwo podatkowe. Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 11/2012;
53. L. Wilk, Szczególne cechy odpowiedzialności za przestępstwa i wykroczenia podatkowe, Katowice 2006 r.;
54. Europejski Komitet Ekonomiczno- Społeczny, Opinia w sprawie: Zielona Księga w sprawie przyszłości podatku VAT –W stronę prostszego, solidniejszego i wydajniejszego systemu podatku VAT (2011/C 318/14), Bruksela 14 lipca 2011 r.;
55. Instytut Studiów Podatkowych, Raport podsumowujący najważniejsze doświadczenia 10-lecia podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego w Polsce (lata 2004-2014);
56. Izba Gospodarcza Metali Nieżelaznych i Recyklingu, Luka podatkowa w podatku od towarów i Usług., Warszawa, 6 listopada 2012 r. HM Revenue & Customs (HMRC);
57. Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego, Rady i Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego w sprawie przyszłości podatku VAT, W stronę prostszego, solidniejszego i wydajniejszego systemu podatku VAT, Bruksela 6 grudnia 2011 r.;
58. Przeciwdziałanie wprowadzaniu do obrotu gospodarczego faktur dokumentujących czynności fikcyjne, Najwyższa Izba Kontroli;
59. Rada Unii Europejskiej – Komunikat prasowy, Sprawy gospodarcze i finansowe 9733/12, Bruksela 15 maja 2012 r.;
60. Raport NIK, Poszanowanie przez urzędy skarbowe interesów podatników oraz zabezpieczenie interesów skarbu państwa przy wykonywaniu egzekucji administracyjnej;
61. Raport PwC, Straty Skarbu Państwa w VAT., maj 2013 roku Warszawa 27 maja 2013 r.;
62. Reckon, Study to Quantify and analyse the VAT gap in the EU-25 Member States DG Taxation and Customs Union 21 September 2009 r.;
63. REPORT FROM THE COMMISSION TO THE COUNCIL AND THE EUROPEAN PARLIAMENT, Eighth report under Article 12 of Regulation (EEC, Euratom) n° 1553/89 on VAT collection and control procedures;
64. Rezolucja Parlamentu Europejskiego z dnia 13 października 2011 r. w sprawie przyszłości podatku VAT (2011/2082 (INI)), Przyszłość podatku VAT, Bruksela 2011 r.;

65. Sprawozdanie B1a – Informacja o wymagalnych i niewymagalnych należnościach budżetu państwa pozostałych do zapłaty, WHTAX;
66. Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2017 Final Report TAXUD/2015/CC/131., Warszawa 18 września 2017 r.;
67. The estimate of the value added tax revenue loss March 2012 Economic Analysis Institute for Financial Policy The Ministra of Finance of the Slovak republic, The estimate of the value added tax revenue loss., Slovak republic marzec 2012 r.;
68. Odpowiedź Podsekretarza Macieja Grabowskiego (SPS-023-5454/12) na interpelację poselską z dnia 4 czerwca 2012 r. nr 5454 posła na Sejm Rzeczypospolitej Polskiej Andrzeja Orzechowskiego. <http://www.sejm.gov.pl/sejm7.nsf/InterpelacjaTresc.xsp?key=7147825A&view=6>
69. Odpowiedź Podsekretarza Andrzeja Parafianowicza (SPS-023-5893/12) na interpelację poselską z dnia 15 czerwca 2012 r. nr 5893 posła na Sejm Rzeczypospolitej Polskiej Marcina Świącickiego. <http://www.sejm.gov.pl/sejm7.nsf/InterpelacjaTresc.xsp?key=5FF7D19B&view=6>
70. Odpowiedź Podsekretarza Macieja Grabowskiego (SPS-023-6093/12) na interpelację poselską z dnia 27 czerwca 2012 r. nr 6093 posła na Sejm Rzeczypospolitej Polskiej Marcina Kierwińskiego. <http://www.sejm.gov.pl/sejm7.nsf/InterpelacjaTresc.xsp?key=3BDA8D24&view=6>
71. Odpowiedź Podsekretarza Andrzeja Parafianowicza (SPS-023-6240/12) na interpelację poselską z dnia 27 czerwca 2012 r. nr 6240 posła na Sejm Rzeczypospolitej Polskiej Jarosława Górczyńskiego  
<http://www.sejm.gov.pl/sejm7.nsf/InterpelacjaTresc.xsp?key=15D24660&view=6>
72. Odpowiedź Podsekretarza Andrzeja Parafianowicza (SPS-023-6482/12) na interpelację poselską z dnia 5 lipca 2012 r. nr 6484 posłanki na Sejm Rzeczypospolitej Polskiej Izabeli Leszczyny  
<http://www.sejm.gov.pl/sejm7.nsf/InterpelacjaTresc.xsp?key=0B0A2660&view=6>
73. Odpowiedź Podsekretarza Macieja Grabowskiego (SPS-023-11561/12) na interpelację poselską z dnia 8 listopada 2012 r. nr 11561 posła na Sejm Rzeczypospolitej Polskiej Dariusza Rosatiego. <http://www.sejm.gov.pl/sejm7.nsf/InterpelacjaTresc.xsp?key=7F3B4A18&view=6>
74. Odpowiedź Podsekretarza Wojciecha Kowalczyka (SPS-023-12756/12) na interpelację poselską z dnia 10 grudnia 2012 r. nr 12756 posła na Sejm Rzeczypospolitej Polskiej Piotra Pyzika  
<http://www.sejm.gov.pl/sejm7.nsf/InterpelacjaTresc.xsp?key=24C056D1&view=6>
75. Odpowiedź Podsekretarza Macieja Grabowskiego (SPS-023-14726/13) na interpelację poselską z dnia 19 lutego 2013 r. nr 14726 posła na Sejm Rzeczypospolitej Polskiej Jarosława Rusieckiego  
<http://www.sejm.gov.pl/sejm7.nsf/InterpelacjaTresc.xsp?key=78A4B7D0&view=6>
76. Odpowiedź Podsekretarza Macieja Grabowskiego (SPS-023-15491/13) na interpelację poselską z dnia 8 marca 2013 r. nr 15491 posłanki na Sejm Rzeczypospolitej Polskiej Beaty Szydło  
<http://www.sejm.gov.pl/sejm7.nsf/InterpelacjaTresc.xsp?key=6194F7E0&view=6>
77. Odpowiedź Podsekretarza Macieja Grabowskiego (SPS-023-15590/13) na interpelację poselską z dnia 15 marca 2013 r. nr 15590 posła na Sejm Rzeczypospolitej Polskiej Przemysława Willera  
<http://www.sejm.gov.pl/sejm7.nsf/InterpelacjaTresc.xsp?key=6FDA0860&view=6>
78. Odpowiedź Podsekretarza Macieja Grabowskiego (DIPSPS-023-16579/13) na interpelację poselską z dnia 16 kwietnia 2013 r. nr 16579 posłanki na Sejm Rzeczypospolitej Polskiej Ewy Malik oraz grupy posłów  
<http://www.sejm.gov.pl/Sejm7.nsf/InterpelacjaTresc.xsp?key=6BDE9996&view=6>
79. Odpowiedź Podsekretarza Macieja Grabowskiego (DIP-III-0700-23/1/13, DIP/2760/13) na interpelację poselską z dnia 11 czerwca 2013 r. nr 18545 posła na Sejm Rzeczypospolitej Polskiej Grzegorza Tobiszewskiego  
<http://www.sejm.gov.pl/Sejm7.nsf/InterpelacjaTresc.xsp?key=337C3399&view=6>
80. Odpowiedź Podsekretarza Macieja Grabowskiego (SPS-023-18967/13) na interpelację poselską z dnia 26 czerwca 2013 r. nr 18967 posła na Sejm Rzeczypospolitej Polskiej Józefa Lassoty

- <http://www.sejm.gov.pl/Sejm7.nsf/InterpelacjaTresc.xsp?key=652E1C15&view=6>
81. Odpowiedź Podsekretarza Agnieszki Królikowskiej (SPS-023-28444/14) na interpelację poselską z dnia 5 września 2014 r. nr 28444 posła na Sejm Rzeczypospolitej Polskiej Macieja Orzechowskiego  
<http://www.sejm.gov.pl/Sejm7.nsf/InterpelacjaTresc.xsp?key=6C2F525A&view=6>
  82. Odpowiedź Podsekretarza Stanu Jarosława Nenemana (PT9.054.1.2015.APN.197) na interpelację poselską z dnia 8 lipca 2015 r. nr 32801 posła na Sejm Rzeczypospolitej Polskiej Krzysztofa Borkowskiego  
<http://www.sejm.gov.pl/sejm7.nsf/interpelacja.xsp?typ=INT&nr=32801>
  83. Odpowiedź Sekretarza Stanu Janusza Cichonia (PT1.054.17.2015.ALX.381) na interpelację poselską z dnia 8 lipca 2015 r. nr 33560 posła na Sejm Rzeczypospolitej Polskiej Kazimierza Moskala  
<http://www.sejm.gov.pl/sejm7.nsf/interpelacja.xsp?typ=INT&nr=33560>
  84. Odpowiedź Sekretarza Stanu Janusza Cichonia (PT5.054.3.2015.WNJ.251) na interpelację poselską z dnia 13 lipca 2015 r. nr 33662 posła na Sejm Rzeczypospolitej Polskiej Piotra Chmielowskiego  
<http://www.sejm.gov.pl/sejm7.nsf/interpelacja.xsp?typ=INT&nr=33662>
  85. [https://www.finanse.mf.gov.pl/hu/inne-podatki/formularze-wynik1/-/asset\\_publisher/Px5S/content/dochody-i-zwroty-w-vat-w-latach-2007-2017?\\_101\\_INSTANCE\\_Px5S\\_redirect=http%3A%2F%2Fwww.finanse.mf.gov.pl%2Fhu%2Finne-podatki%2Fformularze-wynik1%3Fp\\_p\\_id%3D101\\_INSTANCE\\_Px5S%26p\\_p\\_lifecycle%3D0%26p\\_p\\_state%3Dnormal%26p\\_p\\_mode%3Dview%26p\\_p\\_col\\_id%3Dcolumn-2%26p\\_p\\_col\\_pos%3D1%26p\\_p\\_col\\_count%3D2](https://www.finanse.mf.gov.pl/hu/inne-podatki/formularze-wynik1/-/asset_publisher/Px5S/content/dochody-i-zwroty-w-vat-w-latach-2007-2017?_101_INSTANCE_Px5S_redirect=http%3A%2F%2Fwww.finanse.mf.gov.pl%2Fhu%2Finne-podatki%2Fformularze-wynik1%3Fp_p_id%3D101_INSTANCE_Px5S%26p_p_lifecycle%3D0%26p_p_state%3Dnormal%26p_p_mode%3Dview%26p_p_col_id%3Dcolumn-2%26p_p_col_pos%3D1%26p_p_col_count%3D2);
  86. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=celex:02006L0112-20160601>;
  87. [https://www.finanse.mf.gov.pl/vat/wyjasnienia-i-komunikaty/-/asset\\_publisher/ld8O/content/id/4139804](https://www.finanse.mf.gov.pl/vat/wyjasnienia-i-komunikaty/-/asset_publisher/ld8O/content/id/4139804);
  88. [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/tax\\_cooperation/combating\\_tax\\_fraud/reckon\\_report\\_sep2009.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_cooperation/combating_tax_fraud/reckon_report_sep2009.pdf);
  89. [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/tax\\_cooperation/combating\\_tax\\_fraud/reckon\\_report\\_sep2009.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_cooperation/combating_tax_fraud/reckon_report_sep2009.pdf);
  90. [https://www.pwc.pl/pl/publikacje/assets/pwc\\_straty\\_skarbu\\_panstwa\\_w\\_vat.pdf](https://www.pwc.pl/pl/publikacje/assets/pwc_straty_skarbu_panstwa_w_vat.pdf);
  91. [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/tax\\_cooperation/combating\\_tax\\_fraud/reckon\\_report\\_sep2009.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/tax_cooperation/combating_tax_fraud/reckon_report_sep2009.pdf);
  92. [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);
  93. <http://ksiegowosc.infor.pl/wiadomosci/726759,Spada-liczba-kontroli-podatkowych-ale-rosnie-ich-efektywnosc.html>;
  94. <http://mf-arch.mf.gov.pl/documents/764034/1424099/Sprawozdanie+roczne+z+dzielań+kontroli+skarbowej+za+2015r..pdf>;
  95. <http://mf-arch.mf.gov.pl/documents/764034/1424099/Sprawozdanie+z+działalności+kontroli+skarbowej+za+2014+rok.pdf>;
  96. <http://mf-arch.mf.gov.pl/documents/764034/1424099/Sprawozdanie+z+działalności+kontroli+skarbowej+za+2013+rok.pdf>;
  97. <http://mf-arch.mf.gov.pl/documents/764034/1424099/Sprawozdanie+z+działalności+kontroli+skarbowej+za+2012+rok>;
  98. <http://mf-arch.mf.gov.pl/documents/764034/1424099/Sprawozdanie+z+działalności+kontroli+skarbowej+za+2011+rok>;
  99. <http://mf-arch.mf.gov.pl/documents/764034/1424099/Sprawozdanie+z+działalności+kontroli+skarbowej+za+2010+rok>;

100. <http://mf-arch.mf.gov.pl/documents/764034/1424099/Sprawozdanie+z+działalności+kontroli+skarbowej+za+2009+rok>;
101. <http://mf-arch.mf.gov.pl/documents/764034/2223602/Biuletyn+Statystyczny+Służby+Celnej+za+rok+2016.pdf>;
102. <http://mf-arch.mf.gov.pl/documents/764034/1394761/Biuletyn+Statystyczny+Służby+celnej+I-IV+2015.pdf>;
103. <http://mf-arch.mf.gov.pl/documents/764034/1394761/Biuletyn+Statystyczny+Służby+Celnej+I-IV+kwatał+2014.pdf>;
104. <http://mf-arch.mf.gov.pl/documents/764034/1394761/Biuletyn+Statystyczny+Służby+Celnej+za+I-IV+kwartał+2013.pdf>;
105. [http://mf-arch.mf.gov.pl/documents/764034/1394761/Biuletyn+I-IV+kwartał\\_2012.pdf](http://mf-arch.mf.gov.pl/documents/764034/1394761/Biuletyn+I-IV+kwartał_2012.pdf);
106. [http://mf-arch.mf.gov.pl/documents/764034/1394761/biuletyn\\_statystyczny\\_sluzby\\_celnej\\_i-iv\\_kwartał\\_2011.pdf](http://mf-arch.mf.gov.pl/documents/764034/1394761/biuletyn_statystyczny_sluzby_celnej_i-iv_kwartał_2011.pdf);
107. [http://ec.europa.eu/polska/news/150904\\_vat\\_pl.htm](http://ec.europa.eu/polska/news/150904_vat_pl.htm).