

**Marta Mielniczuk-Stelmach**

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu  
e-mail: mielniczuk.marta@wp.pl

---

## **METODY PRZECIWDZIAŁANIA WYŁUDZENIOM W PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG SPOWODOWANYM DZIAŁANIEM KARUZELI VAT-OWSKICH**

---

### **METHODS OF PREVENTING TAX FRAUD BY THE OPERATION OF VAT CAROUSEL**

---

DOI: 10.15611/pn.2018.528.13

JEL Classification: H26, H71, H87, K 34, E62

**Streszczenie:** Celem artykułu jest przedstawienie rozwiązań prawnych i instytucjonalnych, których wprowadzenie w ostatnich latach w Polsce miało przyczynić się do zahamowania wyłudzeń w podatku od towarów i usług spowodowanych funkcjonowaniem podmiotów biorących udział w przestępstwach karuzelowych. W artykule dokonano charakterystyki poszczególnych metod walki z przestępczym procederem oraz oceny wprowadzonych rozwiązań. Przeanalizowano również dane dotyczące luki podatkowej w latach 2006-2017, której wielkość w przeważającej mierze wynika z uszczupień spowodowanych wyłudzeniami podatku od towarów i usług przez podmioty biorące udział w karuzelach VAT-owskich. W części podsumowującej przedstawiono wnioski i sugestie odnośnie do wprowadzenia kolejnych rozwiązań prawnych i instytucjonalnych, które mogłyby przyczynić się do jeszcze skuteczniejszej walki z tego typu przestępczymi działaniami.

**Słowa kluczowe:** oszustwa karuzelowe, luka podatkowa, przeciwdziałanie oszustwom, zapobieganie oszustwom

**Summary:** The aim of the article is to present legal and institutional solutions, the introduction of which in recent years in Poland was to help to curb fraud in goods and services tax caused by the functioning of entities involved in carousel crimes. The article presents the characteristics of individual methods of combating criminal activity and the assessment of introduced solutions. The data regarding the tax gap in the years 2006-2017 was also analyzed, the size of which is largely due to depletions caused by the extortion of tax on goods and services by entities participating in VAT carousels. The summary section presents conclusions and suggestions regarding the introduction of further legal and institutional solutions that could contribute to an even more effective fight against this type of criminal activities.

**Keywords:** carousel fraud, tax gap, preventing tax fraud, combating tax fraud.

## 1. Wstęp

Konsekwencją wstąpienia Polski do Unii Europejskiej jest dołączenie do funkcjonującego w niej wspólnego systemu podatku od towarów i usług. Kraj nasz znalazł się tym samym w kręgu zainteresowania osób, które, wykorzystując ułomności tego systemu, w tym mechanizmów w nim występujących, zaczęły na szeroką skalę prowadzić działalność przestępczą polegającą na wyłudzeniach podatku VAT z budżetu państwa w ramach tzw. karuzeli podatkowych w podatku VAT. Pojęcie karuzeli podatkowej zasadza się na mechanizmie, w którego ramach poszczególne podmioty biorące udział w karuzeli podatkowej (podmiot wiodący, znikający podatnik, bufor, broker), realizując właściwe dla siebie role, swoimi działaniami polegającymi bądź na realnym obrocie towarami w ramach danej karuzeli, bądź jedynie na obrocie dokumentami, w tym tzw. pustymi fakturami – osiągają cel, dla którego dana karuzela została powołana, tj. doprowadzają do nienależnego zwrotu podatku od towarów i usług dla ostatniego w łańcuch transakcji brokera, co na początkowym etapie karuzeli poprzedzone jest przestępczym zachowaniem znikającego podatnika, który te puste faktury VAT wprowadza do obrotu gospodarczego [Mielniczuk-Stelmach 2017, s. 126-135]. Działalność taka w ostatnich latach doprowadziła do wzrostu luki podatkowej w Polsce, szacowanej w granicach od 30 do 90 mld zł rocznie. Skala zjawiska nabrała więc takiego wymiaru, wyrażonego w powyższych wartościach, iż rząd polski w poszczególnych latach rozpoczął wdrażanie różnego typu rozwiązań prawnych, o różnym, jak się niestety okazuje, stopniu skuteczności, które służyć miały zahamowaniu tego zjawiska. W niniejszym artykule zaprezentowane i scharakteryzowane zostaną niektóre z metod przeciwdziałania i zwalczania przestępstw karuzelowych w podatku VAT. Dokonana zostanie również ocena efektywności poszczególnych rozwiązań w odniesieniu do wielkości luki podatkowej w latach 2006-2017. Zaproponowane zostaną również rozwiązania, które mogłyby w znaczący sposób zredukować odnotowywaną obecnie wartość luki podatkowej.

## 2. Rozwiązania wprowadzone w latach 2011-2018

### 2.1. Mechanizm *reverse charge*

Jednym z pierwszych rozwiązań mających na celu zmniejszenie skali wyłudzeń w podatku VAT z budżetu państwa, był – wprowadzony w 2011 r. – mechanizm odwrotnego obciążenia podatkiem VAT (*reverse charge*). Mechanizm ten zasadza się na nałożeniu obowiązku rozliczenia podatku VAT z danej transakcji przez nabywający towar lub usługę podmiot gospodarczy, a tym samym pozbawienie prawa do tego rozliczenia podmiot zbywającego dany towar. Taki charakter odwrotnego obciążenia ma na celu odcięcie możliwości dokonywania wyłudzeń podatku VAT przez podmioty nazywane „znikającymi podatnikami”, które, generując dokumenty sprzedaży, bezprawnie rozliczały podatek VAT z tych transakcji, pomagając w funkcjo-

nowaniu danej karuzeli podatkowej. Mechanizm odwrotnego obciążenia podatkiem VAT uniemożliwia zatem takiemu podmiotowi wyłudzenie podatku VAT w związku z brakiem poboru podatku VAT przez ten podmiot od nabywcy. Potwierdzeniem sprzedaży towarów wrażliwych, do których stosuje się przedmiotowy mechanizm, jest faktura, którą wystawia sprzedawca, na której wykazywana jest wartość netto sprzedaży bez stawki i kwoty podatku VAT z adnotacją „odwrotne obciążenie”. Istotne jest to, iż mechanizm ten dotyczy tylko wybranych obszarów działalności gospodarczej, a szczegółowy wykaz towarów, których transakcje kupna – sprzedaży podlegają rozliczeniu w ten sposób, znajduje się w załączniku nr 11 do ustawy o podatku od towarów i usług<sup>1</sup> (dalej jako ustawa o VAT) [Ustawa z 11 marca 2004]. Podkreślenia wymaga także, iż od 2011 r. katalog towarów ulegał zmianom, pierwotnie obejmował on złom w związku z wykrywanymi w ówczesnym czasie uszczupleniami podatkowymi w tej branży. Na przestrzeni lat coraz częściej pojawiały się negatywne opinie co do zakresu korzyści płynących z funkcjonowania tego mechanizmu, przede wszystkim wskazujące na wybiórcze podejście ustawodawcy do zakresu katalogu towarów go tworzącego – w związku z faktem, iż oszuści podatkowi przechodzili do kolejnych branż w momencie wpisania określonego towaru na listę tworzącą załącznik nr 11. Jak trafnie zauważył również Europejski Trybunał Obrachunkowy, sens działania tego mechanizmu istniałby tylko w przypadku ujednoczenia na poziomie unijnym katalogu towarów podlegających mechanizmowi odwrotnego obciążenia, gdyż w przeciwnym razie przestępcy podatkowi w celu realizowania swoich nielegalnych działań zmieniają kraj popełnianych przestępstw, a w ogólnym rozrachunku traci nadal cała Unia Europejska [ETO 2015, s. 34]<sup>2</sup>.

## 2.2. Jednolity Plik Kontrolny

Wprowadzenie Jednolitego Pliku Kontrolnego (dalej jako JPK) było postulowane od dłuższego czasu jako narzędzie umożliwiające bieżące kontrolowanie prawidłowości rozliczania podatku VAT oraz analizy finansów podatników. Do porządku prawnego zostało wprowadzone 1 lipca 2016 r. [Ustawa z 29 sierpnia 1997, art. 193a], nakładając na dużych podatników obowiązek comiesięcznego przesyłania (do 25. dnia kolejnego miesiąca po miesiącu, którego dotyczy rozliczenie) zestawu danych księgowych, tj. zestawu informacji o zakupach i sprzedaży, który wynika z ewidencji VAT przedsiębiorcy za dany okres w formie elektronicznej, sporządza-

<sup>1</sup> Załącznik nr 11 do ustawy „Wykaz towarów, o których mowa w art. 17 ust. 1 pkt 7 ustawy”; obecnie w załączniku tym znajduje się 41 pozycji, oznaczonych zgodnie z nomenklaturą Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług, np. żelazostopy (symbol PKWiU 24.10.12.0), aluminium nieobrobione plastycznie (symbol PKWiU 24.42.11.0), telefony komórkowe dla sieci komórkowych lub dla innych sieci bezprzewodowych – wyłącznie telefony komórkowe, w tym smartfony (symbol PKWiU ex 26.30.22.0).

<sup>2</sup> Trybunał nie uznaje jednak za pożądane wprowadzenia przedmiotowego mechanizmu w odniesieniu do wszystkich sektorów gospodarki, wskazując na możliwość oszustw na poziomie detalicznym oraz sugerując jednocześnie stosowanie mechanizmu w sektorach o podwyższonym ryzyku wyłudzeń.

nego w jednym uniwersalnym dla wszystkich podatników formacie. Od 1 stycznia 2017 r. obowiązkiem tym objęci zostali pozostali podatnicy podatku VAT, tj. mali i średni podatnicy, a od 1 stycznia 2018 r. również mikroprzedsiębiorcy<sup>3</sup>. Podstawowym celem wprowadzenia JPK jest skrócenie czasu kontroli podatkowych oraz zwiększenie ich efektywności, ale przede wszystkim ułatwienie organom skarbowym wykrywania tzw. pustych faktur dzięki możliwości szerokiej analizy danych pozyskanych w wersji elektronicznej w relatywnie krótkim czasie. Co istotne, obowiązek przesyłania JPK pozostaje w bezpośrednim związku z obligatoryjnym dla wszystkich podatników obowiązkiem składania deklaracji dla podatku VAT w wersji elektronicznej, co pozwala zweryfikować dane zawarte w przesłanych plikach JPK z danymi wynikającymi z tychże deklaracji, a to ma niebagatelne znaczenie w kontekście szybkości wykrywania nieprawidłowości mogących świadczyć o przestępstwie karuzelowym.

### 2.3. Nowelizacje wybranych ustaw – tzw. pakiet paliwowy

W strukturze towarów, którymi obrót wykorzystywany jest do popełniania przestępstw opartych na tzw. karuzeli podatkowej, od wielu lat prym wiedzie handel paliwami. Obowiązujący od 1 sierpnia 2016 r. tzw. pakiet paliwowy, za którego wprowadzeniem optowało przede wszystkim środowisko firm z branży paliwowej, stanowi zestaw zmian w prawie podatkowym i energetycznym (nowelizacja ustawy o VAT, ustawy o podatku akcyzowym, ustawy Prawo energetyczne, ustawy o zapasach ropy naftowej, produktów naftowych i gazu ziemnego oraz zasadach postępowania w sytuacjach zagrożenia bezpieczeństwa paliwowego państwa i zakłóceń na rynku naftowym), których zadaniem było uszczelnienie obrotu paliwami [Chądzyński, Osiecki 2017, s. 11]<sup>4</sup>. Takimi rozwiązaniami wprowadzonymi do przepisów poszczególnych ustaw, było m.in. nałożenie następujących obowiązków:

- posiadanie statusu podatnika VAT przez podmiot dokonujący nabycia paliw z krajów Unii Europejskiej,
- wprowadzenie przyspieszonego VAT, tj. obowiązku zapłaty podatku w ciągu 5 dni od przywozu paliwa do kraju,
- zobowiązanie zarejestrowanego odbiorcy lub składu podatkowego do poboru podatku VAT od paliwa przywiezionego do kraju oraz sprawdzenia, czy dany zleceniodawca – nabywca paliw – posiada koncesję na obrót paliwami z zagranicy i siedzibę na terenie kraju oraz posiada numer identyfikacji podatkowej poprzedzony kodem PL,
- możliwość przyznania koncesji na obrót paliwami z zagranicy tylko podmiotom posiadającym siedzibę lub oddział na terytorium kraju, będącym podatnikami podatku VAT, które złożyły zabezpieczenie majątkowe oraz posiadają własne

<sup>3</sup> [https://www.finanse.mf.gov.pl/web/wp/pp/jpk/jpk\\_vat-ogolnie](https://www.finanse.mf.gov.pl/web/wp/pp/jpk/jpk_vat-ogolnie) (dostęp 25.05.2018)

<sup>4</sup> Efekty jego wprowadzenia były widoczne po pierwszym miesiącu obowiązywania – wpływy z akcyzy i podatku VAT wzrosły wówczas o prawie 200 mln zł.

pojemności magazynowe lub zawarły umowę przedwstępną o magazynowanie zapasów obowiązkowych paliw.

Wprowadzenie powyższych zmian w krótkim czasie przyniosło oczekiwane efekty w postaci wzrostu obrotów krajowych dostawców paliw, jednocześnie przyczyniając się do zwiększenia łącznej kwoty podatku VAT odprowadzonej do budżetu państwa. Na potwierdzenie powyższego wystarczy wskazać opinię sformułowaną przez Polską Organizację Przemysłu i Handlu Naftowego w raporcie rocznym za 2016: „Według szacunków niezależnych ekspertów w roku 2015 skala wyłudzeń w obrocie paliwami przekroczyła 10 mld złotych. Ani działania organów ścigania, ani zmiany prawa, wprowadzone w latach 2013-2015, nie spowodowały ograniczenia tego zjawiska. W lipcu 2016 roku przyjęto kluczowe regulacje prawne: tzw. pakiet paliwowy i tzw. pakiet energetyczny, w których uwzględniono szereg propozycji zgłaszanych przez przestrzegających prawo przedsiębiorców. W rezultacie zmiany prawa, a także intensyfikacji działań służb kontrolnych, nastąpiło odwrócenie dotychczasowego, wzrostowego trendu szarej i czarnej strefy paliwowej. W II połowie 2016 roku nastąpił zasadniczy wzrost oficjalnej konsumpcji paliw, a wyniki przedsiębiorstw działających z poszanowaniem prawa znacznie się poprawiły” [Polska Organizacja Przemysłu i Handlu Naftowego 2017, s. 6].

#### **2.4. System monitorowania drogowego przewozu towarów (SENT)**

System monitorowania drogowego przewozu towarów SENT [Ustawa z 9 marca 2017], stanowi rejestr, do którego zgłoszeń dokonywać powinien każdy z trzech podmiotów: podmiot wysyłający, podmiot odbierający i przewoźnik. Każdy z tych podmiotów na mocy art. 5 ust. 1 ustawy o systemie monitorowania drogowego przewozu towarów zobowiązany jest do określonych czynności związanych z dostawą towaru wskazanego w załączniku do ustawy, tzw. towaru wrażliwego. Istotne jest, iż przewoźnik jest obowiązany odmówić przyjęcia do przewozu towarów podlegających zgłoszeniu w razie nieotrzymania numeru referencyjnego, dokumentu zastępującego zgłoszenie i potwierdzenia przyjęcia dokumentu zastępującego zgłoszenie albo dokumentu wskazującego na przesunięcie międzymagazynowe. Do przesyłania, uzupełniania i aktualizacji zgłoszenia wymienione podmioty wykorzystują Platformę Usług Elektronicznych Skarbowo-Celnych. Przewoźnik, który otrzymał numer referencyjny, obowiązany jest go przekazać kierującemu przed rozpoczęciem przewozu towaru. Zatem kierujący, w momencie rozpoczęcia przewozu towaru, jest obowiązany posiadać numer referencyjny. Zgodnie z przepisem art. 32 ust. 1 wspomnianej ustawy, w przypadku stwierdzenia w trakcie kontroli rozpoczęcia przez kierującego przewozu towaru bez numeru referencyjnego, bez dokumentu zastępującego zgłoszenie i potwierdzenia przyjęcia dokumentu zastępującego zgłoszenie albo dokumentu przesunięcia międzymagazynowego, kierujący podlegać będzie karze grzywny w wysokości od 5000 do 7500 zł<sup>5</sup>.

<sup>5</sup> <https://puesc.gov.pl/documents/10180/75428865/SYSTEM+MONITOROWANIA+polski.pdf/19d30f23-d98b-468f-8048-c20e35906e9d> (dostęp 25.05.2018).

## 2.5. Sankcja z art. 108 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług

W kontekście oszustw karuzelowych szczególnego znaczenia nabiera mechanizm „naliczenie – odliczenie”, na którym opiera się funkcjonowanie systemu obliczania i odprowadzania podatku od towarów i usług. Mechanizm „odliczenie – naliczenie” przejawia się w możliwości pomniejszenia o podatek naliczony (zawarty w cenie zakupu towarów i usług związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą) podatku należnego stanowiącego podatek VAT od całego obrotu osiągniętego przez danego podatnika. Jak zauważa się słusznie w literaturze, mechanizm ten wraz z zasadą neutralności VAT stanowi fundament konstrukcji tego podatku, lecz może być odnoszony do dostaw, które zostały faktycznie dokonane i nie wiążą się z popełnieniem oszustwa podatkowego przez którąkolwiek ze stron transakcji [Gut 2012, s. 93]. W przeciwnym razie zastosowanie będzie miał przepis art. 108 ust. 1 ustawy o VAT, zgodnie z którym „w przypadku gdy osoba prawna, jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej lub osoba fizyczna wystawi fakturę, w której wykaże kwotę podatku, jest obowiązana do jego zapłaty”. Regulacja ta, wraz z art. 88 ust. 3a pkt 4 ustawy o VAT<sup>6</sup>, stanowi implementację art. 163 i art. 203 Dyrektywy 2006/112/WE Rady w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej<sup>7</sup>. Sankcja zawarta w art. 108 ust. 1 ustawy o VAT ma na celu utrudnienie oszustw przy wykorzystaniu tzw. pustych faktur VAT oraz prawa do odliczenia wykazanego w nich podatku przez poszczególne podmioty biorące udział w VAT-towskiej karuzeli. Oczywiście jest, iż sankcja powyższa w odniesieniu do tych podmiotów, ze względu na charakter działania (wprowadzania do obrotu fikcyjnych faktur VAT), będzie miała zastosowanie przede wszystkim w toku postępowań kontrolnych prowadzonych przez administrację skarbową<sup>8</sup>. Należy w tym miejscu zaznaczyć, iż konsekwencją powyższego będzie również odpowiedzialność karnoskarbowa, zgodnie bowiem z art. 62 § 2 Kodeksu karnego skarbowego [Ustawa z 10 września 1999] „kto fakturę lub rachunek wystawia w sposób nierzetelny albo takim dokumentem się posługuje, podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych albo karze pozbawienia wolności na czas nie krótszy od roku, albo obu tym karom łącznie”. Przepis ten w brzmieniu obecnym,

<sup>6</sup> Zgodnie z treścią tego artykułu nie stanowią podstawy do obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego faktury, które stwierdzają czynności, które nie zostały dokonane – w części dotyczącej tych czynności, podają kwoty niezgodne z rzeczywistością – w części dotyczącej tych pozycji, dla których podane zostały kwoty niezgodne z rzeczywistością lub potwierdzają czynności pozorne lub czynności mające na celu obejście prawa – w części dotyczącej tych czynności.

<sup>7</sup> Dz.Urz. UE L 347/1 z 11.12.2006.

<sup>8</sup> Postępowanie kontrolne lub podatkowe zakończy się w takim przypadku wydaniem decyzji określającej wysokość podatku VAT do zapłaty w wysokości podatku wykazanego na wystawionych przez dany podmiot fakturach VAT, uznanych za faktury niedokumentujące rzeczywistych transakcji gospodarczych (dotyczy znikających podatników). Ewentualnie, w odniesieniu do podmiotów, które wprowadzając do prowadzonej ewidencji VAT takie faktury, dokonały odliczenia podatku VAT naliczonego wynikającego z takich faktur, zobligowane zostaną do zapłacenia zobowiązania z tego tytułu wraz z należnymi odsetkami.

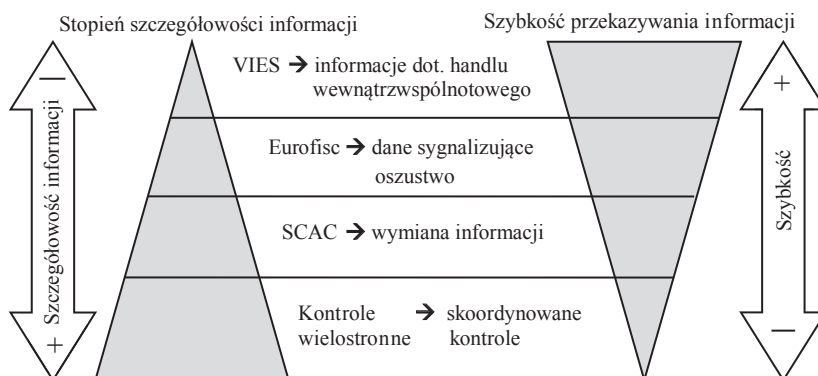
przewidującym także karę pozbawienia wolności, wprowadzony został w 2017 r. jako odpowiedź na wzrastającą liczbę tego typu oszustw karuzelowych (o wysokiej społecznej szkodliwości), a tym samym wzrost ilościowy i wartościowy „pustych” faktur VAT ujawnianych przez organy skarbowe.

## 2.6. Narzędzia współpracy administracyjnej pomiędzy krajami UE

Na szczególną uwagę zasługują narzędzia współpracy pomiędzy administracjami poszczególnych krajów Unii Europejskiej. Podstawową formą wymiany informacji o podatnikach i dokonywanych transakcjach wewnątrzspółnotowych jest system VIES<sup>9</sup>, w ramach którego poszczególne państwa zobligowane są do zapewnienia jakości i wiarygodności informacji, a także do wdrożenia procedur weryfikacji tych danych. W ramach tego systemu informacje przekazywane są relatywnie szybko, jednak ich poziom szczegółowości jest niski. Jak słusznie zauważa K. Raczkowski, z uwagi na wielość transakcji, które mogą być przeprowadzone w krótkim czasie przez danego podatnika, system ten nie daje możliwości wykrycia transakcji pozornych lub nierzetelnych [Raczkowski 2011, s. 2]. W przeciwieństwie do systemu VIES, większą szczegółowość wymiany danych przy zapewnieniu zadowalającej szybkości ich przekazywania zapewnia sieć Eurofisc<sup>10</sup> jako wielostronny mechanizm wczesnego ostrzegania o oszustwach w podatku VAT. Powołanie do życia Eurofisc zapewnia także wymianę informacji określonych rozporządzeniem Rady 904/2010 oraz koordynację prac centralnych urzędników łącznikowych (CUŁ) w zakresie otrzymywanych ostrzeżeń. Z perspektywy czasu, który minął od powstania sieci Eurofisc, widać, iż ten system wymiany informacji, choć przydatny i spełniający swoją funkcję, a przy tym pozwalający zacieśnić współpracę pomiędzy państwami, nie był i nie jest wystarczającym narzędziem w walce z oszustwami karuzelowymi. Podobnie za narzędzie wspomagające proces identyfikacji i zwalczania niezgodnych z prawem podatkowym zachowań należy uznać system wymiany informacji w ramach powołanego w 1992 r. Stałego Komitetu Współpracy Administracyjnej SCAC, który zapewnia uzyskanie danych o wyższym stopniu szczegółowości na temat kontrahentów podatnika z innego kraju Unii Europejskiej, co jednak wymaga odpowiednio dłuższego czasu na pozyskanie takich informacji. Szczególnym rodzajem współpracy pozostają kontrole wielostronne, których przeprowadzenie może potencjalnie przynieść najlepsze efekty w związku z międzynarodowym charakterem przestępstw karuzelowych (rys. 1).

<sup>9</sup> VIES czyli elektroniczny System Wymiany Informacji o VAT (VAT Information Exchange System – VIES).

<sup>10</sup> Sieć Eurofisc została powołana rozporządzeniem Rady 904/2010 z 07.10.2010 r. w sprawie współpracy administracyjnej oraz zwalczania oszustw w dziedzinie podatku od wartości dodanej.



**Rys. 1.** Uszeregowanie narzędzi współpracy administracyjnej pod względem stopnia szczegółowości informacji oraz szybkości ich przekazywania

Źródło: [Europejski Trybunał Obrachunkowy 2015, s. 17].

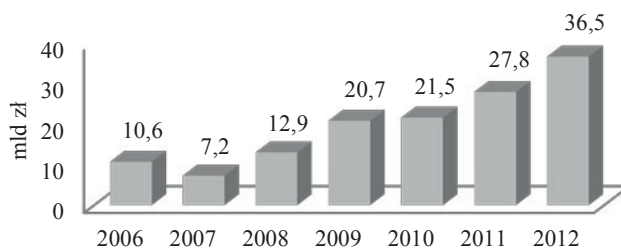
### 3. Ocena wprowadzonych rozwiązań w kontekście wielkości luki podatkowej w podatku VAT w Polsce

Wzrastająca wielkość szacowanej luki podatkowej<sup>11</sup> w podatku VAT w krajach Unii Europejskiej (szacowanej np. w 2013 r. na 170 mld euro), stała się przyczynkiem do dyskusji na temat wprowadzenia daleko idących zmian w systemie podatku VAT w całej Unii Europejskiej w 2016 r. przez Komisję Europejską [Komisja Europejska 2016]. Tymczasem pomimo upływu lat system ten nie uległ reorganizacji, a zasada neutralności wewnątrzspółnotowych dostaw i nabyć towarów nadal przyczynia się do generowania oszustw w podatku VAT w poszczególnych krajach członkowskich. W Polsce już w 2009 r. zauważyć można było drastyczny skok luki podatkowej (7,8 pp. r/r), której poziom wzrastał każdego roku, aby w 2012 r. osiągnąć poziom o 25,9 punkty procentowe wyższy w stosunku do poziomu z 2006 r. (wykres na rys. 1). Pomimo to działania podejmowane w celu eliminacji lub zmniejszenia tego zjawiska były raczej wyrwykowe i nie stanowiły *de facto* rozwiązań systemowych, które, wprowadzone już wówczas, nie doprowadziłyby do wzrostu wartości szacowanej przez Ministerstwo Finansów<sup>12</sup> luki podatkowej do poziomu ok. 40 mld w 2015 r., co stanowiło ok. 23,9% planowanych wpływów budżetowych (wykres na rys. 2).

<sup>11</sup> Rozumiana jako różnica pomiędzy wpływami z podatków, które powinny zostać teoretycznie osiągnięte oraz kwotą wpływów faktycznie uzyskanych [PricewaterCoopers 2014, s. 4].

<sup>12</sup> Dane zawarte zostały w odpowiedzi Ministra Finansów nr DPP8.054.3.2018.WCX z dnia 05.04.2018 r. na interpelację poselską nr 20632 z 16.03.2018 r., z której wynika, iż szacowana wielkość luki podatkowej za lata 2015-2017 została określona metodą odgórną (*top-down*), która wykorzystuje dane makroekonomiczne na temat bazy podatku VAT, a wyniki te zbliżone są do szacunków Komisji Europejskiej.





**Rys. 2.** Luka podatkowa w podatku VAT w Polsce w latach 2006-2012

Źródło: [PricewaterCoopers 2014, s. 5].

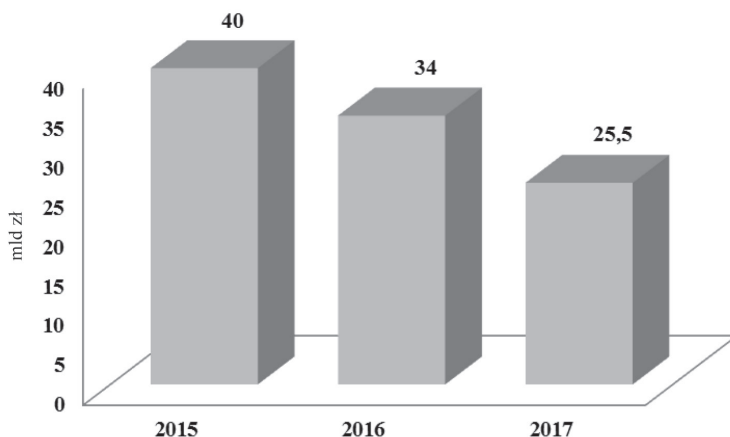
Na przestrzeni lat wprowadzone zostały różnego rodzaju rozwiązania w celu ograniczenia skutków przestępczych działań wykorzystujących mechanizm podatku VAT (tab. 1).

**Tabela 1.** Zestawienie rodzajów metod przeciwdziałania wyłudzeniom w podatku VAT wprowadzonych w latach 2011-2018

Rok wprowadzenia metody	Rodzaj metody
2011	Mechanizm odwrotnego obciążenia (dotyczy złomu)
2013	Odpowiedzialność solidarna nabywcy za rozliczenia VAT sprzedawcy
2015	Podwyższenie kaucji gwarancyjnej (min. 200 tys. zł)
2016	Nowelizacja wybranych ustaw – tzw. pakiet paliwowy JPK dla dużych podatników
2017	JPK dla małych i średnich podatników Zmniejszenie limitu płatności gotówkowych (do 15 tys. zł) Powołanie Krajowej Administracji Skarbowej System SENT (monitorowania drogowego transportu towarów) Deklaracje VAT składane elektronicznie (podatnicy VAT UE, podatnicy dokonujący transakcji z wykorzystaniem mechanizmu reverse charge) Pakiet uszczelniający VAT, w tym zaostrzenie przepisów karnych
2018	JPK dla mikroprzedsiębiorców Zmiana niektórych ustaw w celu przeciwdziałania wykorzystywaniu sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych Deklaracje VAT składane elektronicznie (wszyscy podatnicy) Mechanizm podzielonej płatności ( <i>split payment</i> )

Źródło: opracowanie własne.

Przy założeniu, iż luka podatkowa (rys. 3), określona na podstawie szacunków Ministerstwa Finansów za lata 2015-2017, nie jest obciążona błędem, należałoby uznać, iż wprowadzone w latach 2016-2017 rozwiązania prawne i instytucjonalne przyczyniły się do zahamowania jej wzrostu. Niepokojące jest jednak, co zostało wskazane w odpowiedzi na interpelację poselską nr 20632 z dnia 16.03.2018 r., iż Ministerstwo Finansów nie dysponuje informacjami o „wyłudzeniach” podatku VAT, będących następstwem działania tzw. karuzeli podatkowych, gdyż dane statystyczne przekazywane do Ministerstwa Finansów przez jednostki terenowe administracji skarbowej nie pozwalają na określenie sumy takich „wyłudzeń”. W obliczu powyższego stwierdzenia oraz braku danych w tym zakresie nie można zatem stanowczo stwierdzić, iż wstępnie szacowane obniżenie wartości luki podatkowej jest następstwem podjętych działań (wskazanych w tab. 1) i odnosi się do zmniejszenia uszczupień w podatku VAT związanych z działalnością karuzeli podatkowych, czy jest jednak wynikiem innych zjawisk makroekonomicznych.



Rys. 3. Luka podatkowa w podatku VAT w Polsce w latach 2015-2017

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych z: <http://next.gazeta.pl/next/56,151003,23253107,mf-oglasza-spektakularne-ograniczenie-luki-w-vat-ani-slowa.html> (dostęp 25.05.2018).

#### 4. Zakończenie

W konkluzji stwierdzić należy, iż państwo polskie podjęło w ostatnich latach działania mające na celu zminimalizowanie wyłudzeń podatku VAT przez podmioty działające w ramach zorganizowanych grup przestępczych organizujących łańcuch transakcji z udziałem podmiotów z innych krajów UE, tworząc karuzele podatkowe i wykorzystując do tego niedoskonały wewnątrzspółnotowy mechanizm podatku od wartości dodanej oraz nieprzygotowanie służb poszczególnych krajów na tego typu niezgodne z prawem działania.

Oceniając wprowadzone dotychczas rozwiązania, podkreślić trzeba konieczność zmian systemowych zarówno w obszarze prawa podatkowego, jak i prawa karnego, w podejściu wymiaru sprawiedliwości do tego typu przestępnych zachowań. Jednocześnie tylko wewnątrzspółnotowe uregulowania prawne i idące w ślad za tym skoordynowane działania aparatu skarbowego poszczególnych europejskich krajów mogą skutecznie zabezpieczyć interes finansowy danego państwa przed oszustwami w podatku VAT, ale również ochronić przedsiębiorców prawidłowo rozliczających się ze zobowiązań podatkowych, zapewniając równą konkurencję wszystkim uczestnikom rynku. Postulować należy wprowadzenie dalszych rozwiązań, w tym np. obowiązkowego wystawiania faktur VAT za pośrednictwem serwera Ministerstwa Finansów (tzw. centralny rejestr faktur) oraz publicznego rejestru rachunków bankowych podatników, a przede wszystkim jeszcze ściślejszą współpracę poszczególnych organów państwa w wymiarze krajowym i europejskim.

## Literatura

- Chądzyński M., Osiecki G., 2017, *Co rząd zrobił, by poprawić ściągalność podatków*, Dziennik Gazeta Prawna, 31.01.2017.
- Europejski Trybunał Obrachunkowy, 2015, Sprawozdanie specjalne *Zwalczanie wewnątrzspółnotowych oszustw związanych z VAT: wymagane dalsze działania*, nr 24, Luksemburg.
- Gut P., 2012, *Wybrane regulacje europejskie i krajowe mające przeciwdziałać nadużyciom w podatku VAT*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Finanse Publiczne, nr 247, Wrocław.
- <http://next.gazeta.pl/next/56,151003,23253107,mf-oglasza-spektakularne-ograniczenie-luki-w-vat-ani-slowa.html> (dostęp 25.05.2018).
- <https://puesc.gov.pl/documents/10180/75428865/SYSTEM+MONITOROWANIA+polски.pdf/19d30f23-d98b-468f-8048-c20e35906e9d> (dostęp 25.05.2018).
- [https://www.finance.mf.gov.pl/web/wp/pp/jpk/jpk\\_vat-ogolnie](https://www.finance.mf.gov.pl/web/wp/pp/jpk/jpk_vat-ogolnie) (dostęp 25.05.2018).
- Komisja Europejska, 2016, *Komunikat prasowy VAT: Komisja planuje modernizację podatku VAT w UE*, 7 kwietnia 2016 r., IP/16/1022, Bruksela.
- Mielniczuk-Stelmach M., 2017, *Oszustwa karuzelowe w podatku VAT w kontekście działań kontroli skarbowej*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu nr 488, Wrocław.
- Minister Finansów, 2018, *pismo nr DPP8.054.3.2018.WCX z dnia 05.04.2018 r. – odpowiedź na interpelację poselską nr 20632 z 16.03.2018 r.*, Warszawa.
- Polska Organizacja Przemysłu i Handlu Naftowego, 2017, *Raport Roczny 2016 Przemysł i Handel Naftowy*, Warszawa.
- PricewaterCoopers, 2014, *Luka podatkowa w VAT – jak to zwalczać?*, Warszawa.
- Raczkowski K., 2011, *Eurofisc – zdecentralizowana sieć współpracy w dziedzinie podatku VAT*, Infos, nr 6, 17.03.2011, Warszawa.
- Ustawa z dnia 9 marca 2017 r. o systemie monitorowania drogowego przewozu towarów, Dz.U. 2017, poz. 708, z późn. zm.
- Ustawa z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy, tekst jedn. Dz.U. 2017, poz. 2226, z późn. zm.
- Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, tekst jedn. Dz.U. 2017, poz. 1221, z późn. zm.
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, tekst jedn. Dz.U. 2018, poz. 771, z późn. zm.