

Henryk WNOROWSKI, Dariusz ĆWIKOWSKI¹

DOI: 10.15290/ose.2015.03.75.08

PODATKOWA PRZESTĘPCZOŚĆ TRANSGRANICZNA W POLSCE I PRÓBA SZACOWANIA JEJ SKALI

Streszczenie

Statystyczny wzrost wymiany towarowej z zagranicą nie zawsze musi mieć korzystny wpływ na rozwój gospodarczy kraju, szczególnie w przypadku gdy jest to import tanich produktów, z naruszeniem praw własności przemysłowej czy intelektualnej, bądź też fikcyjny wywóz towarów za granicę w celu wyludzenia podatku VAT. Po światowym kryzysie finansowym w 2008 roku wyjątkową aktywność przejawiają przestępcy w „białych kołnierzykach”, wykorzystujący przepisy prawa unijnego do wyludzenia miliardów złotych podatku VAT z polskich urzędów skarbowych w wyniku wirtualnych transakcji zawieranych wyłącznie w celach przestępczych. Dane statystyczne, publikowane przez różne instytucje, pokazują znaczną skalę przestępczości podatkowej, która może zagrażać bezpieczeństwu finansów publicznych. W opracowaniu dokonano próby oszacowania wielkości fikcyjnych transakcji w szeroko rozumianym eksporcie towarów. Brak wiedzy w tym zakresie może skutkować posługiwaniem się przez instytucje państwowe błędnymi danymi makroekonomicznymi, na których podstawie dokonuje się niewłaściwych analiz lub wyciąga przesadnie optymistyczne wnioski w odniesieniu do wymiany towarowej z zagranicą, a także kondycji polskich przedsiębiorców i całej gospodarki.

Słowa kluczowe: przestępstwa „białych kołnierzyków”, fikcyjne transakcje, oszustwa podatkowe

CROSS-BORDER TAX CRIME: AN ATTEMPT TO ESTIMATE ITS SCALE

Summary

A statistical increase in international trade does not always have a positive impact on the economic growth of a state, particularly as regards import of cheap products with infringement of industrial property laws or intellectual rights, or fake transfer of commodities abroad in order to extort VAT. In the aftermath of the global financial crisis in 2008, white-collar criminals exhibit exceptional activity, exploiting the EU laws to obtain billions of zlotys from VAT frauds consisting in virtual transactions conducted exclusively for criminal purposes. Statistical data published by diverse institutions show a considerable scale of tax crime which may threaten the security of Poland's public finances. The paper attempts to assess the magnitude of fake transactions in the broadly understood commodity export. Lack of knowledge in this area may result in state institutions using flawed macroeconomic data, thereby conducting wrong analyses or arriving at overly

¹ Prof. zw. dr hab. Henryk Wnorowski – Wydział Ekonomii i Zarządzania, Uniwersytet w Białymstoku; e-mail: h.wnorowski@uwb.edu.pl.; dr Dariusz Ćwikowski – Urząd Kontroli Skarbowej w Białymstoku.

optimistic conclusions with regard to international trade as well as the standing of Polish entrepreneurship and the entire economy.

Key words: 'white-collar' crimes, fake transactions, tax frauds

1. Wstęp

Uczestnictwo krajów w międzynarodowym podziale pracy jest źródłem istotnych korzyści dla funkcjonujących w nim gospodarek. Obszary tych korzyści dla gospodarek można wskazać na gruncie teorii, natomiast szacowanie ich skali jest możliwe na gruncie praktyki, tj. konkretnego przykładu pokazującego rozmiary międzynarodowego zaangażowania danej gospodarki. Otwarcie gospodarki jest stopniowalne, stąd można mówić o większym lub mniejszym zaangażowaniu w międzynarodowy podział pracy. W zasadzie obowiązuje tutaj podstawowe mikroekonomiczne założenie: więcej znaczy lepiej. W świetle powyższego, informacje o rosnącym eksporcie są zawsze dobre dla gospodarki i dla społeczeństwa.

Teoria nie ma co do tego wątpliwości, że rosnący udział gospodarki w międzynarodowym podziale pracy jest źródłem poważnych korzyści. Te benefity zauważa się w pozytywnym oddziaływaniu na dochód narodowy, a konkretnie na:

- jego strukturę – uniezależnienie struktury dochodu podzielonego od wytworzonego w danym kraju;
- efektywność gospodarowania – wpływa na jej poprawę, a to pozytywne oddziaływanie realizuje się zarówno za sprawą eksportu, jak i importu;
- wielkość (rozmiary) dochodu narodowego, tutaj jest szczególnie istotny tzw. dodatkowy eksport, czyli jego przyrost w stosunku do okresu poprzedniego, który jest impulsem uruchamiającym działanie mechanizmu mnożnikowego.

Wszystko to wreszcie ma znaczenie społeczne, gdyż przekłada się na poziom dobrobytu ogólnonarodowego.

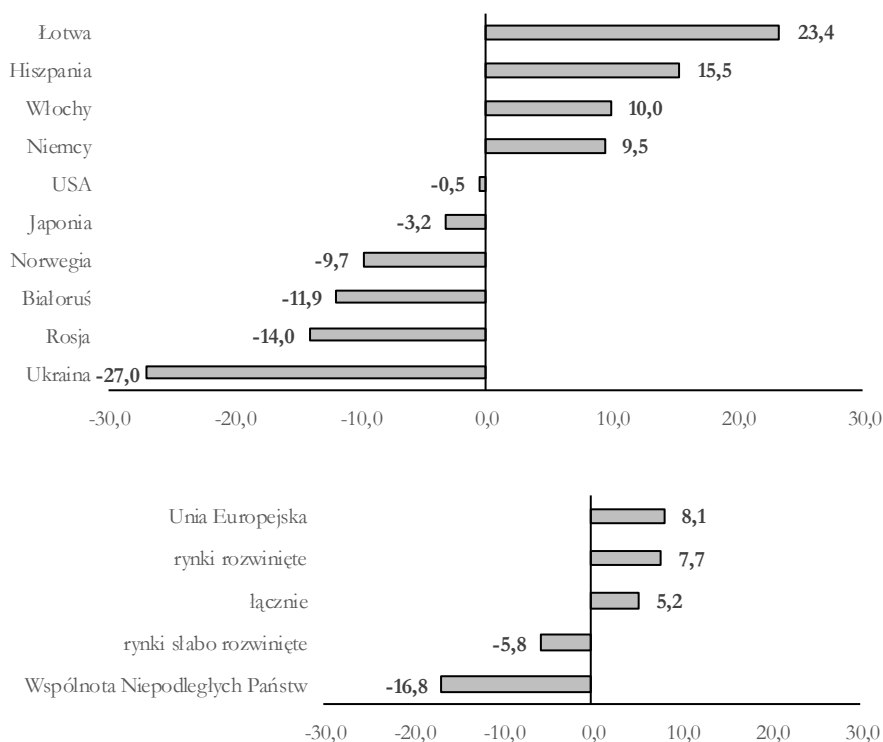
Stąd pozytywne informacje o wynikach polskiego handlu zagranicznego w roku 2014 muszą cieszyć, zwłaszcza że po ogłoszeniu „rosyjskich sankcji” nic na to nie wskazywało. Tymczasem rysunek 1. pokazuje, iż w skali roku zanotowano w Polsce ponad pięcioprocentową dynamikę przyrostu eksportu łącznie. Wybrane rynki, przede wszystkim Unii Europejskiej (8,1% dynamiki w stosunku do roku 2013) i w ramach tego rynku – Niemcy, do których wyeksportowano 9,5% więcej towarów niż przed rokiem, zrekomensowały spadki wysylek, przede wszystkim na Ukrainę i do Rosji.

W takim razie, skąd wątpliwości autorów związane z autentycznością pozytywnych ocen rosnącej roli polskiej gospodarki w międzynarodowym podziale pracy? Ich źródłem jest przestępczość transgraniczna, która stała się także motywem napisania niniejszego artykułu. Jego celem była prezentacja mechanizmu przestępczości wykorzystującej transakcje w handlu zagranicznym oraz próba oszacowania jej skali.

Autorzy sformułowali hipotezę główną jako stwierdzenie, iż aktywność przestępców „w białych kołnierzykach”² koncentruje się na fikcyjnych transakcjach eksportowych, realizowanych w celu wyludzenia podatku VAT.

RYSUNEK 1.

Dynamika polskiego eksportu w 2014 roku



Źródło: [Woźniak, 2015].

W następstwie światowego kryzysu finansowego z 2008 roku obserwuje się m.in. wyjątkową aktywność tych przestępców, wykorzystujących przepisy prawa unijnego i krajowego do wyludzenia miliardów złotych podatku VAT z polskich urzędów skarbowych, w wyniku wirtualnych transakcji zawieranych wyłącznie w celu uzyskania korzyści majątkowych w sposób nielegalny. Służby skarbowe oraz organy ścigania przestępstw nie przeciwdziałają skutecznie tym procederom, przez co w zastraszającym tempie rośnie liczba zorganizowanych grup przestępczych, specjalizujących się

² Pojęcia przestępstw „białych kołnierzyków” (*ang. whitecollarcrime*) jako pierwszy użył amerykański socjolog E. H. Sunderland, charakteryzując je jako przestępstwa dokonane w celu uzyskania nielegalnej korzyści finansowej, bez wykorzystywania przemocy [Sunderland, 1949].

w wybieraniu z budżetu państwa pieniędzy wcześniej zapłaconych przez uczciwych podatników. Dane statystyczne pokazują, iż skala przestępczości podatkowej w tym obszarze jest tak duża, iż może zagrażać bezpieczeństwu finansów publicznych. Brak wiedzy w tym zakresie może skutkować posługiwaniem się przez instytucje państwowe błędnymi danymi makroekonomicznymi, na których podstawie prowadzi się niewłaściwe analizy lub wyciąga przesadnie optymistyczne wnioski w odniesieniu do wymiany towarowej z zagranicą, a także kondycji polskich przedsiębiorców i całej gospodarki.

2. Ekonomiczne skutki globalizacji w okresie transformacji ustrojowej

Według Josepha E. Stiglitz, globalizacja jest ściślejszą integracją państwa oraz ludzi na świecie, spowodowaną ogromną redukcją kosztów transportu i telekomunikacji oraz zniesieniem sztucznych barier w przepływach: dóbr, usług, kapitału, wiedzy (w mniejszym stopniu), ludzi z kraju do kraju [Stiglitz, 2004, s. 26]. W wyniku tych procesów następuje scalanie gospodarek narodowych nie tylko w skali regionalnej, ale i globalnej, dzięki likwidacji barier granicznych dla rynków, a jednocześnie jest ograniczana suwerenność państw nad własnymi gospodarkami [Sassen, 2007, s. 9-12].

Skutek jest taki, że globalizacja wywołuje zarówno pozytywne, jak i negatywne skutki w stosunku do wszystkich członków międzynarodowej społeczności. Do pozytywnych następstw tego procesu należy zaliczyć:

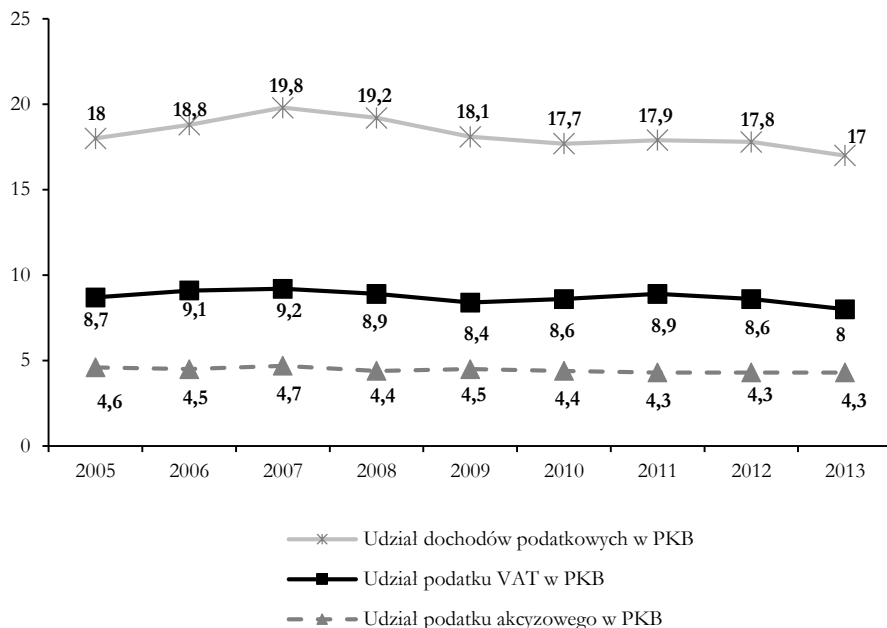
- a) wzrost efektywności działalności gospodarczej,
- b) poszerzenie rynków zbytu,
- c) transfer kapitału i technologii,
- d) wzrost gospodarczy,
- e) wzrost konkurencyjności.

Zdaniem Ewy Polak, korzyści z globalizacji odnoszą państwa, które selektywnie adaptują jej reguły i nie rezygnują z interwencjonizmu państwowego. Najbardziej korzystnym efektem w długim okresie związanym z globalizacją powinien być wzrost gospodarczy [Polak, 2009, s. 30]. Polska wykorzystała szereg możliwości rozwoju zapóźnionych obszarów systemu społeczno-gospodarczego, będących efektem procesów globalizacyjnych, co zaowocowało m.in. ponadprzeciętnym wzrostem gospodarczym, sięgającym nawet 7% w 1997 czy w 2007 roku [*Roczne wskaźniki makroekonomiczne...*]. Jednak wzrost gospodarczy nie przełożył się na poprawę sytuacji budżetowej, czego dowodzi utrzymujący się corocznie wysoki deficyt budżetowy oraz rosnące zadłużenie budżetu państwa sięgające w 2013 roku konstytucyjnego „progu ostrożnościowego”³. Dostosowywanie polskiego prawa, w tym dotyczącego obrotu gospodarczego, do wymogów unijnych jest źródłem natychmiastowej reakcji grup przestępczych krajowych i zagranicznych, które wyszukują luk w prawie podatkowym oraz wykorzystują słabość instytucji państwowych, niemogących sprostać wyzwaniom związa-

³ Zgodnie z art. 216 ust. 5 *Konstytucji RP*, maksymalna wielkość długu publicznego nie może przekraczać 3/5 wartości rocznego PKB.

nym z tymi procesami. Dodatkowym powodem problemów finansów państwa stał się światowy kryzys finansowy z 2008 roku, w efekcie czego nastąpił spadek dochodów podatkowych, w szczególności z tytułu podatku VAT (rysunek 2.).

RYSUNEK 2.
Stosunek wpływów podatkowych do PKB (bez szarej strefy) w latach 2005-2013 (w %)



Źródło: opracowanie własne na podstawie: *Roczne wskaźniki makroekonomiczne*, GUS, dokument elektroniczny, tryb dostępu: [http://www.stat.gov.pl/gus/wskazniki_makroekon_PLK_HTML.htm], data wejścia: 15.04.2015].

Władysław Szymański twierdzi, że Polska przedwcześnie otworzyła się na procesy związane z globalizacją, bez świadomości jej procesów i mechanizmów; otworzono się również na konkurencję i rynek globalny, nie mając wiele do zaoferowania temu rynkowi [Szymański, 2004, s. 329-330]. W długim okresie zauważa się szereg negatywnych skutków dla polskiej gospodarki i finansów publicznych dotyczących globalizacji, takich jak:

- likwidacja polskich przedsiębiorstw niemogących sprostać konkurencji konkernów międzynarodowych;
- niekorzystne warunki zatrudnienia pracowników (niskie płace, brak ochrony socjalnej);
- wysoki poziom gospodarki nieoficjalnej;
- transfer nieopodatkowanych dochodów za granicę;

e) rozwój przestępczości gospodarczej, w tym zorganizowanej.

Wymienione wyżej, negatywne konsekwencje globalizacji stanowią jednocześnie poważne zagrożenie dla bezpieczeństwa ekonomicznego państwa polskiego, w którym na wysokim poziomie utrzymuje się bezrobocie⁴, a wykształceni, młodzi obywatele wyjeżdżają za granicę z powodów ekonomicznych, gdyż państwo nie zapewnia im pracy czy godziwych warunków bytowych⁵.

W wyniku procesów globalizacyjnych następuje przemieszczanie się pomiędzy państwami kapitału, technologii i ludzi. W ślad za tymi kategoriami podążają także grupy przestępcze zajmujące się odpowiednio: „praniem pieniędzy”, przemytem towarów i osób. Możliwości funkcjonowania działalności przestępczej w sferze gospodarczej zależą od wielkości gospodarki nieformalnej w danym kraju, jak też w państwach ościennych, oraz podaży towarów będących przedmiotem nielegalnych transakcji. Biorąc pod uwagę uwarunkowania geopolityczne, Polska znajduje się w niekorzystnym położeniu, granicząc z krajami o bardzo wysokim poziomie szarej strefy, szacowanym powyżej 45% PKB, takimi jak: Rosja, Białoruś czy Ukraina [Schneider, 2013], w których jest również notowany znaczny poziom przestępczości gospodarczej oraz korupcji. Taka sytuacja na granicach zewnętrznych kraju (a także Unii Europejskiej) sprzyja nielegalnemu wwozowi na polski obszar celny wyrobów akcyzowych (papierosów i paliwa), towarów „pirackich” i „podróbek”. W bezwzględny sposób wykorzystują to grupy przestępcze, gdyż Polska jest atrakcyjnym rynkiem zbytu, z około 38 mln mieszkańców, jak również utrzymującym się wysokim poziomem szarej strefy, której wielkość, austriacki ekonomista, Friedrich Schneider oszacował w 2013 roku na poziomie 23,8% PKB [Schneider, 2013]. Bardzo wysoki poziom gospodarki nieoficjalnej w Polsce stwarza warunki do obsługi nielegalnych transakcji oraz pozyskiwania nabywców na towary pochodzące z przemytu, niespełniające przeważnie odpowiednich norm i standardów, jednak znajdujące nabywców ze względu na znacznie niższą cenę niż wyroby krajowe.

Analizując dodatnie efekty globalizacji w ogóle, należy zwrócić uwagę na istotne dysproporcje tych pozytywów pomiędzy różnymi uczestnikami. W zasadzie panuje zgoda, co do tego, że globalizacja przynosi korzystne rezultaty przede wszystkim dla:

- a) silnych ekonomicznie państw,
- b) wielkich koncernów ponadnarodowych,
- c) banków i innych instytucji finansowych,
- d) dobrze wykształconych i mobilnych menadżerów i specjalistów,
- e) zorganizowanych grup przestępczych o charakterze ekonomicznym [Ćwikowski, 2014, s. 30].

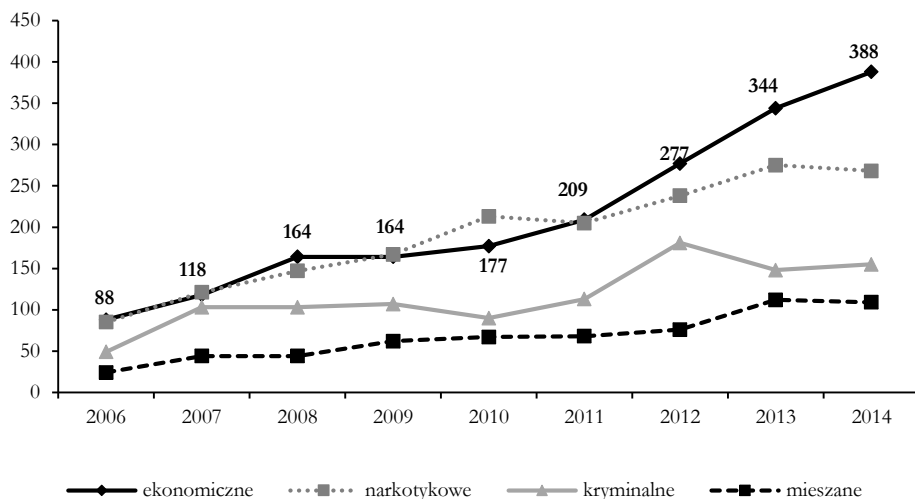
Jednym z największych zagrożeń w dobie globalizacji jest rozwój przestępczości zorganizowanej, osiągającej ogromne profity dzięki międzynarodowym transferom towarów czy środków pieniężnych, pochodzących z nielegalnych źródeł. Według danych Centralnego Biura Śledczego Policji, w okresie 2010-2014 ponad dwukrotnie

⁴ W latach 2009-2013 stopa bezrobocia wynosiła około 12% [*Stopa bezrobocia...*, 2013].

⁵ Według danych GUS apogeum polskiej emigracji nastąpiło w 2007 roku, kiedy wyjechało 2,27 mln osób, a w 2009 roku największego kryzysu ekonomicznego liczba ta spadła do 1,87 mln osób [*Migracje ludności...*, 2013].

wzrosła liczba zorganizowanych grup przestępczych o charakterze ekonomicznym (rysunek 3.).

RYSUNEK 3.
Liczba grup przestępczych według kategorii w zainteresowaniu CBŚP,
w latach 2006-2014



Źródło: opracowanie własne na podstawie: [*Sprawozdania z działalności Centralnego Biura Śledczego...*].

3. Wirtualne transakcje międzynarodowe jako zagrożenie dla bezpieczeństwa ekonomicznego Polski

Nieodłącznym elementem towarzyszącym ekspansji państw w sferze gospodarczej jest działalność zorganizowanej przestępczości o charakterze ekonomicznym, która często wyprzedza działania instytucji państwowych w zakresie dostosowywania krajowych przepisów prawa do nowych uwarunkowań związanych z likwidacją barier w międzynarodowych stosunkach gospodarczych [Ćwikowski, 2014, s. 152]. Znaczna część przestępstw dotyczy obrotu towarowego z zagranicą, co wynika z korzystnych relacji cenowych i podatkowych obowiązujących w różnych krajach.

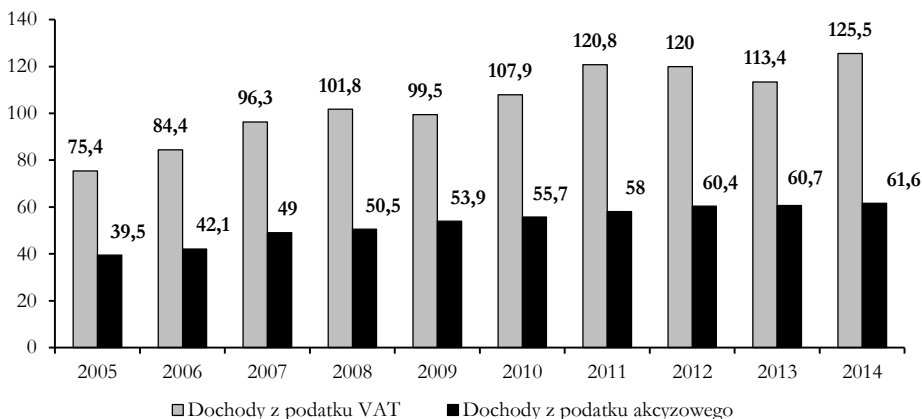
Ze względu na wielkość gospodarki oraz wzrastającą siłę nabywczą polskiego społeczeństwa, Polska stała się bardzo atrakcyjnym rynkiem również dla podmiotów działających nielegalnie, w bezwzględny sposób wykorzystujących ułatwienia w obrocie międzynarodowym oraz przynależność Polski do Strefy Schengen. Głównymi obszarami zorganizowanej przestępczości transgranicznej w naszym kraju są:

- a) fikcyjny obrót towarami w celu wyłudzenia podatku VAT (m.in. obrót: elektroniką, telefonami komórkowymi, stalą, złomem, olejem rzepakowym, artykułami spożywczymi);
- b) przemyt wyrobów akcyzowych;
- c) transfer nieopodatkowanych dochodów do „rajów podatkowych”;
- d) obrót towarami z naruszeniem praw własności przemysłowej;
- e) handel „podróbkami” naruszającymi prawa autorskie innych podmiotów;
- f) urządzenie nielegalnych gier hazardowych za pomocą podmiotów zarejestrowanych za granicą;
- g) handel przemycanymi towarami w Internecie;
- h) „pranie brudnych pieniędzy”.

Wzrost liczby zorganizowanych grup przestępczych o charakterze ekonomicznym oznacza m.in. spadek wpływów podatkowych do budżetu państwa, niższych od planowanych, głównie z tytułu podatków pośrednich (VAT i akcyzy). Szczególnie widoczne było to w 2013 roku, w którym osiągnięto dochody z podatków pośrednich w kwocie o 6,3 mld zł niższej niż w poprzednim okresie (rysunek 4.), [*Sprawozdanie z wykonania budżetu państwa...*, 2013]. Jednocześnie w tym samym czasie nastąpił rozkwit afer podatkowych związanych z importem stali oraz paliw bez podatku VAT, a CBŚP zanotowało największy wzrost liczby zorganizowanych grup przestępczych o charakterze ekonomicznym (rysunek 3.).

RYSUNEK 4.

Dochody budżetu państwa z tytułu podatków pośrednich w mld zł, w latach 2005-2014



Źródło: opracowanie własne na podstawie: *Roczne wskaźniki makroekonomiczne*, GUS, dokument elektroniczny, tryb dostępu: [http://www.stat.gov.pl/gus/wskazniki_makroekon_PLK_HTML.htm, data wejścia: 15.04.2015].

Przedmiotem aktywności zorganizowanych grup przestępczych stał się, po kryzysie finansowym z 2008 roku, wirtualny obrót gospodarczy, skierowany z jednej strony

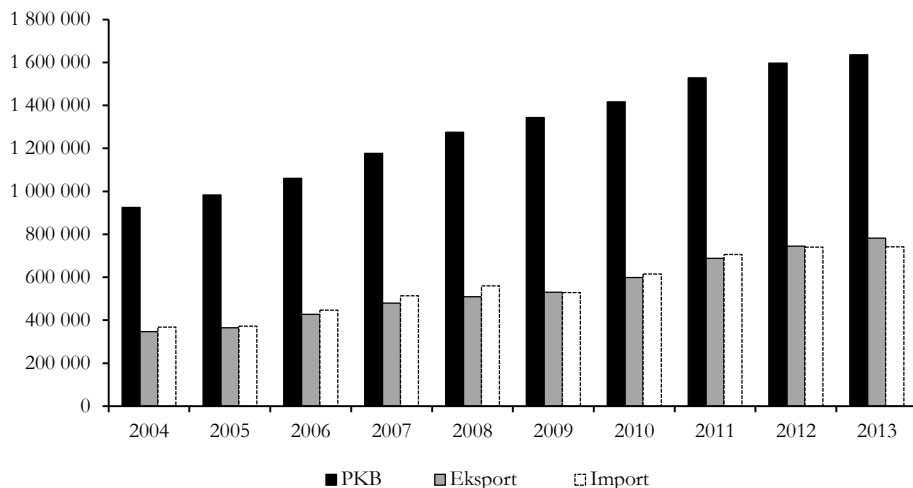
na wyludzenie podatku VAT z urzędów skarbowych, a z drugiej na możliwość obniżenia ceny towarów o wartość niezapłaconego podatku VAT. W wyniku akcesji Polski do Unii Europejskiej, zostały zaimplementowane rozwiązania prawne w podatku VAT umożliwiające stosowanie zerowej stawki podatku przy sprzedaży przez podmiot Polski na rzecz odbiorcy z kraju unijnego, na takich samych zasadach, jakie funkcjonowały dotychczas wyłącznie w eksporcie. Jednak *novum* stanowił brak kontroli celnej i granicznej przy wywozie wewnątrzwspólnotowym towarów, co wykorzystali przestępcy tworzący pozory transakcji polegających wyłącznie na zafakturowaniu sprzedaży i dokonaniu płatności za towar, potwierdzonej przelewem bankowym, bez faktycznego przemieszczenia towaru poza granice Rzeczypospolitej Polskiej. W niektórych przypadkach przestępcom opłaca się wywóz towarów poza granice Rzeczypospolitej Polskiej, a następnie ich przywóz w celu „wyczyszczenia” towaru z podatku VAT i obniżenia jego ceny.

Jednym z najbardziej wymiernych skutków tego procederu jest wzrost międzynarodowej wymiany towarowej. Na podstawie danych GUS można wyciągnąć wnioski, iż na wzrost PKB w Polsce znaczny wpływ ma wymiana towarowa z zagranicą (rysunek 5.). Dzięki handlowi zagranicznemu powinny zwiększać się możliwości rozwojowe danej gospodarki. Niestety, wzrost dobrobytu polskiego państwa i obywateli, wyrażający się w corocznejwyżce PKB i wzroście sprzedaży eksportowej, nie przynosi dodatkowych wpływów podatkowych do budżetu państwa (rysunek 2.). Najistotniejszą przyczyną tej kuriozalnej sytuacji jest w znacznej części wirtualny obrót towarowy z zagranicą, mający na celu wyłącznie uzyskiwanie korzyści podatkowych przez grupy przestępcze. Przestępstwa, związane z wprowadzaniem do obrotu fikcyjnych faktur, w skrajnej i najbardziej groźnej formie polegają na tworzeniu zorganizowanych struktur przestępczych, których celem jest wyludzenie nienależnych zwrotów podatku VAT [Thiel, 2014, s. 40].

Z informacji publikowanych przez Ministerstwo Finansów, na stronie [www.mofnet.gov.pl], w zakładce *Kontrola Skarbowa* wynika, iż coraz częstszym efektem wspólnych działań kontroli skarbowej i organów ścigania przestępstw jest likwidacja grup przestępczych wyludzających podatek VAT, m.in. przez fikcyjne transakcje wewnątrzwspólnotowe. Na przykład w dniu 17 kwietnia 2015 roku w notatce pt.: *Zatrzymano oszustów handlujących oponami* zakomunikowano o rozbiciu grupy przestępców, którzy wystawiali fikcyjne dokumenty sprzedaży opon do innych krajów Unii Europejskiej, korzystając przy tym z zerowej stawki VAT. Podobne informacje pojawiają się również w mediach centralnych i lokalnych, a skala niezapłaconego bądź wyludzonego podatku VAT przez poszczególne grupy przestępcze sięga od kilku do nawet kilkuset milionów złotych.

RYSUNEK 5.

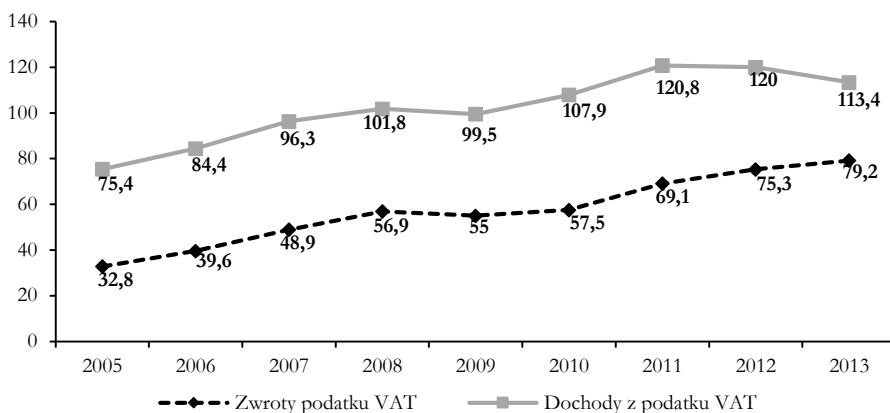
Wielkość PKB, eksportu i importu w mln zł, w latach 2004-2013



Źródło: opracowanie własne na podstawie: *Roczne wskaźniki makroekonomiczne*, GUS, dokument elektroniczny, tryb dostępu: [http://www.stat.gov.pl/gus/wskazniki_makroekon_PLK_HTML.htm], data wejścia: 15.04.2015].

Trudno jest oszacować działalność całkowicie nielegalną w sferze gospodarczej, gdyż przestępcy funkcjonują w podziemiu, a prowadzone kontrole oraz postępowania karne i karno-skarbowe pozwalają na wykrycie tylko części działalności przestępczej na niekorzyść budżetu państwa. Jednym z mierników tej negatywnej aktywności „gospodarczej” może być wartość fikcyjnych faktur VAT ujawnianych przez urzędy kontroli skarbowej, która wzrosła z 3,7 mld zł w 2010 roku [*Raport podsumowujący...*, 2013] do 19,7 mld zł w 2013 roku [*Informacja o wynikach kontroli...*, 2014]. Wymiernym skutkiem zmasowanych działań przestępczych w sferze podatkowej jest dynamiczny wzrost zwrotów podatku VAT z urzędów skarbowych (rysunek 6). Największy przyrost zwrotów VAT zauważa się w 2011 roku, w którym również podniesiono podstawową stawkę podatku VAT z 22 do 23%.

RYSUNEK 6.

Dochody budżetu państwa z podatku VAT a deklarowane kwoty do zwrotu na rachunki bankowe podatników w mld zł, w latach 2005-2013

Źródło: opracowanie własne na podstawie: *Roczne wskaźniki makroekonomiczne*, GUS, dokument elektroniczny, tryb dostępu: [http://www.stat.gov.pl/gus/wskazniki_makroekon_PLK_HTML.htm, data wejścia: 15.04.2015]; [*Raport podsumowujący najważniejsze doświadczenia 10-lecia podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego w Polsce (lata 2004-2014)*, 2014].

Zdaniem Witolda Modzelewskiego, w obecnym kształcie systemu VAT, zwroty tego podatku nie powinny przekroczyć 50-52 mld zł rocznie [Chądzyński, 2014]. Należy zauważyć, iż miernikiem skali oszustw podatkowych są nie tylko zawyżone kwoty zwrotu podatku VAT, ale również niższe od faktycznych kwoty podatku podlegające wpłacie do urzędu skarbowego. Wynika to z faktu, iż grupa podmiotów prowadzi aktywność częściowo nielegalną (przestępczą), zaniżając swoje zobowiązania podatkowe dzięki fikcyjnym transakcjom zawieranim z podmiotami zarejestrowanymi poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej. Powodem tych oszukańczych działań jest głównie chęć zysku, lecz także konieczność sprostania nieuczciwej konkurencji, zmuszającej legalnie działające podmioty do przechodzenia do szarej strefy gospodarczej.

Oszuści podatkowi w obszarze podatku VAT skupiają się na towarach szybko zbywalnych i znacznej wartości. Dużym ułatwieniem dla przestępców w „białych kołnierzykach” jest możliwość szybkiego transportu oraz łatwość w dokonywaniu płatności za towary. Tego rodzaju udogodnienia dają możliwość dokonywania wielokrotnego obrotu tą samą partią towaru w celu wyludzenia jak największej kwoty podatku VAT.

Mając na względzie spadek wpływów podatkowych z tytułu VAT i wzrost wyludzeń tego podatku przez zorganizowane grupy przestępcze, należy stwierdzić, iż znaczną część eksportu oraz importu notowanego przez organy statystyki państwowej stanowią, począwszy od 2010 roku, wirtualne transakcje nie mające nic wspólnego z obrotem gospodarczym. O ile przywóz towarów z zagranicy wiąże się z za-

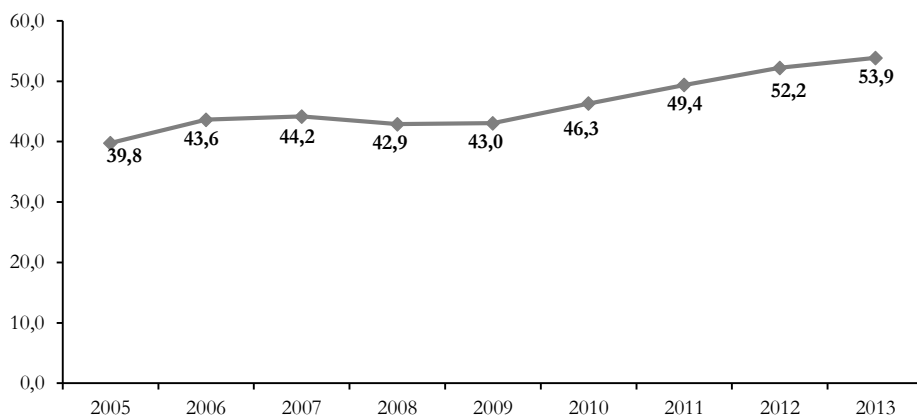
deklarowaniem i możliwością odliczenia w tej samej wysokości podatku VAT, o tyle przy wywozie za granicę stosuje się 0%-ową stawkę podatku, właściwą zarówno dla eksportu i sprzedaży w systemie TAX FREE, jak i w dostawach wewnątrzwspólnotowych.

Deklarowany przez niektóre firmy, rejestrowane wyłącznie dla celów przestępczych, eksport towarów wiąże się z wykorzystywaniem mechanizmu przestępstw karuzelowych, polegających każdorazowo na wywozie towarów za granicę (faktycznym lub fikcyjnym) oraz ich powrocie do kraju najczęściej za pośrednictwem łańcucha kilku podmiotów, utworzonych do obsługi tych transakcji. Według danych GUS, udział eksportu w PKB ciągle wzrasta z 39,8% w 2005 roku do poziomu 53,9% w 2013 roku (rysunek 7.). Tak znaczny wzrost udziału eksportu w PKB nie był notowany w tym samym okresie w krajach ościennych, tj. w Czechach, na Słowacji czy na Litwie. Przykładowo w Czechach w 2013 roku eksport wzrósł o 3%, a w Polsce aż o 11,6% [*Statystyka międzynarodowa...*].

Do obliczeń posłużono się wskaźnikiem z 2007 roku, gdyż w tym okresie zanotowano największy stosunek (9,2%) wpływów podatkowych z tytułu VAT do PKB (rysunek 2.), co głównie jest równoznaczne z najmniejszą liczbą fikcyjnych transakcji w obrocie gospodarczym, mających na celu wyludzenie podatku VAT lub obniżenie zobowiązań podatkowych. Najniższy poziom oszustw podatkowych w Polsce w 2007 roku wynikał również z raportu opracowanego przez PwC *Luka podatkowa w VAT – jak to zwalczać* [*Luka podatkowa...*, 2014.]. Praktyka organów skarbowych wskazuje, iż przestępstwa karuzelowe prawie w całości dotyczą towarów objętych, wprowadzoną w 2011 roku, 23%-ową stawką podatku. Obliczona wielkość fikcyjnego eksportu łączy się zarazem z trudną do oszacowania wartością wirtualnego wwozu towarów, co wynika ze specyfiki mechanizmu przestępstw „karuzelowych”⁶.

Gdyby przyjąć wskaźnik udziału eksportu w PKB w wysokości 44,2% na poziomie relacji z 2007 roku, to wartość fikcyjnego eksportu kształtowałaby się w 2013 roku w kwocie 138,1 mld zł, natomiast wielkość wyludzeń podatku VAT, według stawki 23%, wyniosłaby 31,8 mld zł (tabela 1.). Skąpy i niedostępny materiał statystyczny nie pozwala na zastosowanie bezpośrednich form obliczeń skali i rozmiarów gospodarki nieoficjalnej, dających zweryfikować się empirycznie [Mróz, 2011]. Dlatego przyjęta w opracowaniu metoda estymacji ma charakter pośredni, oparty na analizie trendów wymiany towarowej z zagranicą, w powiązaniu z obserwacją wskaźników makroekonomicznych obrazujących stan finansów publicznych.

⁶ Przestępstwo karuzelowe polega na nieplaceniu lub wyludzeniu podatku VAT przez dokonywanie wielokrotnych transakcji pomiędzy kilkoma podmiotami, w tym zagranicznymi, z których co najmniej jeden pełni rolę tzw. słupa lub znikającego podatnika.

RYSUNEK 7.**Udział eksportu w PKB (bez szarej strefy) w Polsce, w latach 1995-2013 (w %)**

Źródło: opracowanie własne na podstawie: *Roczne wskaźniki makroekonomiczne*, GUS, dokument elektroniczny, tryb dostępu: [http://www.stat.gov.pl/gus/wskazniki_makroekon_PLK_HTML.htm], data wejścia: 15.04.2015].

TABELA 1.**Szacowana wartość fikcyjnego eksportu oraz wyłudzeń podatku VAT (w mld zł)**

Lata	2010	2011	2012	2013
PKB (bez szarej strefy) (w mld zł)	1255,8	1357,1	1394,2	1422,4
Eksport (w mld zł)	581,7	670,2	728,0	766,3
Udział eksportu w PKB (w %)	46,3	49,4	52,2	53,9
Wartość eksportu przy wskaźniku 44,2 % z 2007 roku (w mld zł)	554,7	599,4	615,8	628,2
Fikcyjny eksport (w mld zł)	27,0	70,7	112,2	138,1
Wartość wyłudzeń podatku VAT od fikcyjnego eksportu (w mld zł)	5,9	16,3	25,8	31,8

Źródło: opracowanie własne na podstawie: *Roczne wskaźniki makroekonomiczne*, GUS, dokument elektroniczny, tryb dostępu: [http://www.stat.gov.pl/gus/wskazniki_makroekon_PLK_HTML.htm], data wejścia: 15.04.2015].

Po 2009 roku rosnącą skalę oszustw w podatku VAT w większości krajów Unii Europejskiej zauważa również Komisja Europejska, według której skala strat budżetowych z tego tytułu w Polsce charakteryzuje się bardzo wysoką dynamiką, o czym może świadczyć wzrost luki w podatku VAT z 19% oczekiwanych wpływów w 2011 roku do 26% w 2012 roku [2012 Update Report..., 2014].

4. Podsumowanie

Statystyczny wzrost wymiany towarowej z zagranicą, który nie ma odzwierciedlenia w rzeczywistości, może mieć bardzo negatywny wpływ na zarządzanie bezpieczeństwem ekonomicznym państwa, opartym na błędnych danych, nieskorygowanych o fikcyjne transakcje służące wyłącznie działaniom przestępczym polegającym na wyludzeniu podatku VAT z budżetu państwa. Na podstawie tych niezweryfikowanych danych są podejmowane decyzje kluczowe dla całej gospodarki przedsiębiorców i obywateli. W wyniku działalności zorganizowanych grup przestępczych do legalnego obiegu trafiają towary „wyczyszczone” z podatku VAT, które w szybkim tempie niszczą uczciwą konkurencję i sprawiają, iż legalna działalność staje się całkowicie nieopłacalna. Ogromna skala fikcyjnych transakcji, stanowiąca ponad 20% legalnego eksportu, jest przyczyną procesów deflacyjnych, niekorzystnych z punktu widzenia dochodów budżetowych.

Zakres i skala nieprawidłowości wykrywanych przez organy ścigania przestępstw oraz służby skarbowe nie odstrasza przestępców przed podejmowaniem działań niekorzystnych dla budżetu państwa (głównie przez wyludzenia podatku VAT i przestępstwa akcyzowe), a także legalnie działających przedsiębiorców, którzy z tego powodu są równocześnie zmuszani do podejmowania działalności niezgodnej z prawem. Przestępcy, zajmujący się obrotem towarowym z zagranicą, wykorzystują rozproszenie instytucji, jak również niejasne zasady współpracy i podziału kompetencji pomiędzy organami podatkowymi oraz organami ścigania przestępstw. Tego rodzaju sytuacja nie sprzyja efektywności podejmowanych działań przez służby państwowe, a wręcz jest jedną z przyczyn nieskuteczności w zwalczaniu nielegalnej działalności w sferze obrotu towarowego.

Rosnąca z roku na rok wielkość fikcyjnych transakcji w celu wyludzenia lub niezapłaenia podatku VAT może stać się powodem niezrównoważenia finansów publicznych, a w konsekwencji braku środków budżetowych na realizację funkcji redystrybucyjnej budżetu państwa, mimo pozornych, zwiększających wskaźników dobrobytu i rozwoju gospodarczego. Konieczne zatem wydaje się podjęcie szeregu działań legislacyjnych oraz organizacyjnych w aparacie skarbowym w celu ograniczenia przestępczości w obrocie towarowym z zagranicą. Nieszczelność systemu podatkowego w obszarze fikcyjnych transakcji powoduje największe straty dla budżetu państwa, przekraczające ¼ rocznych wpływów z podatku VAT. Dlatego próba oszacowania tej wielkości służyła przedstawieniu skali problemu, którego skutki obecnie mogą mieć najbardziej negatywny wymiar w kontekście bezpieczeństwa ekonomicznego kraju.

Literatura

- 2012 Update Report to the Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU-27 Member States, 2014, CASE, Warsaw.
- Chądzyński M., *Przez eksport oddaliśmy więcej VAT*, „Dziennik Gazeta Prawna”, 10.02.2014.

- Ćwikowski D. 2014 *Wpływ gospodarki nieoficjalnej na bezpieczeństwo ekonomiczne państwa*, Wyższa Szkoła Policji w Szczytnie, Szczytno.
- Informacja o wynikach kontroli. Zwalczanie oszustw w podatku od towarów i usług*, 2014, Najwyższa Izba Kontroli, Warszawa.
- Informacja Prokuratora Generalnego o działaniach powszechnych jednostek organizacyjnych prokuratury w zakresie zwalczania przestępczości gospodarczej w latach 2007-2012*, 2012, Prokuratura Generalna, Warszawa.
- Luka podatkowa w VAT – jak to zwalczać*, 2014, PwC, Warszawa.
- Migracje ludności w latach 2005-2012*, 2013, GUS, Warszawa.
- Mróz B. 2001 *Metody pomiaru gospodarki nieoficjalnej*, „*Ekonomista*”, nr 1.
- Polak E. 2009 *Globalizacja a różnicowanie społeczno-ekonomiczne*, Wydawnictwo Difin, Warszawa.
- Raport podsumowujący najważniejsze doświadczenia 10-lecia podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego w Polsce (lata 2004-2014)*, 2014, Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych, nr 7.
- Raport podsumowujący wyniki działań kontroli skarbowej za 2012 rok*, 2013, Ministerstwo Finansów, Warszawa.
- Roczne wskaźniki makroekonomiczne*, GUS, Warszawa, dokument elektroniczny, tryb dostępu: [http://www.stat.gov.pl/gus/wskazniki_makroekon_PLK_HTML.htm], data wejścia: 15.04.2015].
- Sassen S. 2007 *Globalizacja. Eseje o nowej mobilności ludzi i pieniędzy*, Wydawnictwo Uniwersytetu Jagiellońskiego, Kraków.
- Schneider F. 2013 *Size of the Shadow Economy of 31 European Countries in 2013 (in % of off. GDP)*, Wykład na temat: *Światowa gospodarka nieoficjalna – implikacje dla Polski*, Konferencja „Długoterminowa strategia podatkowa w VAT”, Krajowa Izba Gospodarcza, Warszawa.
- Sprawozdanie z wykonania budżetu państwa w 2012 roku*, 2013, Ministerstwo Finansów, Warszawa.
- Sprawozdania z działalności Centralnego Biura Śledczego KGP za 2010 rok*, Warszawa 2011.
- Sprawozdania z działalności Centralnego Biura Śledczego KGP za 2012 rok*, Warszawa 2013.
- Sprawozdania z działalności Centralnego Biura Śledczego Policji za 2014 rok*, Warszawa 2015.
- Statystyka międzynarodowa, Rachunki narodowe*, GUS, Warszawa 2015, dokument elektroniczny, tryb dostępu: [<http://stat.gov.pl/statystyka-miedzynarodowa/porownania-miedzynarodowe/tablice-o-krajach-wedlug-tematow/rachunki-narodowe/>], data wejścia: 10.05.2015].
- Stiglitz J. E. 2004 *Globalizacja*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Stopa bezrobocia w latach 1990-2013*, 2013, GUS, Warszawa.
- Sunderland E. H. 1949 *White Collar Crime*, Dryden Press, New York.
- Szymański W. 2004 *Interesy i sprzeczności globalizacji. Wprowadzenie do ekonomii ery globalizacji*, Wydawnictwo Difin, Warszawa.
- Thiel R. 2014 *Zjawisko „pustych faktur” jako zagrożenie dla finansów publicznych i przedsiębiorców na wybranych przykładach oszustw podatkowych*, Wydawnictwo SAN, Przedsiębiorczość i Zarządzanie, t. XV, z. 9, cz. 1, Warszawa.
- Woźniak A., *Eksport dużo wyższy niż import*, „*Rzeczpospolita*”, 17.03.2015.