

MONIKA PASTERNAK-MALICKA

Politechnika Rzeszowska

ROLA KODEKSU KARNEGO SKARBOWEGO I KONTROLI ADMINISTRACJI SKARBOWEJ W WALCE Z SZARĄ STREFĄ W FUNKCJONOWANIU PRZEDSIĘBIORSTW

Wprowadzenie

Antagonizm między dwoma zwalczającymi się obozami interesów: podatnikami oraz rozbudowanym aparatem skarbowym trwa od czasu wprowadzenia podatków. Państwo nie może funkcjonować bez podatników, a podatnicy bez państwa. Co więcej, rząd, chcąc finansować działalność sektora publicznego, zwiększa fiskalizm, a to sprzyja oszustwom podatkowym, co szkodzi funkcjonowaniu gospodarki narodowej. W artykule opisano istotę kontroli podatkowej i skarbowej co do narzędzi i skuteczności w zwalczaniu przejawów gospodarki nieformalnej. Przedstawiono najczęściej popełniane przestępstwa wykrywane przez administrację podatkową. Zaprezentowano wyniki badań podmiotów gospodarczych przeprowadzonych w latach 2007–2012 dotyczących problematyki szarej strefy i oddziaływania na nią sankcji karnoskarbowych oraz administracji podatkowej.

1. Pojęcie szarej strefy

Gospodarkę nieformalną (potocznie szarą strefą) najczęściej definiuje się jako działania gospodarcze unikające rejestracji fiskalnej i w znacznej części nieobecne

w statystykach. Szarą strefę określa się więc jako „zręczność podatkową”, gdyż jej przedstawiciele często uchylają się od opodatkowania.

W literaturze przedmiotu można spotkać węższe i szersze ujęcie zjawiska uchylania się od podatku. Zgodnie z pierwszym, uchylanie się od podatku jest zawsze działaniem nielegalnym, sprzecznym z prawem podatkowym¹. Według szerszej definicji polega na nieujawnianiu organowi podatkowemu stanu faktycznego lub prawnego, z którym związany jest obowiązek podatkowy, albo na podaniu nieprawdziwego stanu faktycznego lub prawnego². Może więc to być postępowanie umyślne i nieumyślne.

Uchylanie się od podatków może polegać na: niewykazywaniu dochodu podlegającego opodatkowaniu, nieujawnianiu przeprowadzonych transakcji, niewypełnianiu zeznania podatkowego, obniżce kwoty do zapłaty przez składanie fałszywych oświadczeń³. Uchylanie się od podatku zawsze w konsekwencji zmierza do pomniejszenia należności podatkowej przez podatnika, bez względu na intencję tego działania.

2. Rodzaje czynów zabronionych przez Kodeks karny skarbowy

Zwalczanie oszustw skarbowych powinien wspomagać odpowiednio skonstruowany kodeks karny skarbowy oraz działalność administracji skarbowej. W skład polskiej administracji skarbowej wchodzi urzędy skarbowe, celne, kontroli skarbowej oraz izby skarbowe i celne. Pieczę nad administracją skarbową sprawuje Ministerstwo Finansów. Administracja skarbowa to organy podatkowe i celne zajmujące się rejestracją podatników, wymiarem, kontrolą i egzekucją zobowiązań podatkowych, prowadzeniem dochodzeń i orzekaniem w sprawach o przestępstwa i wykroczenia skarbowe⁴. Kodeks karny skarbowy obowiązuje od

¹ J. Gluchowski, *Polskie prawo podatkowe*, Wyd. Prawnicze LexisNexis, Warszawa 2006, s. 158.

² A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Wyd. Prawnicze LexisNexis, Warszawa 2011, s. 251.

³ A. Bernal, *Zjawisko uchylania się od podatków dochodowych i metody jego ograniczania*, Wyd. Difin, Warszawa 2008, s. 26.

⁴ Od 1 września 2003 r. organami podatkowymi nie są urzędy ani izby skarbowe, ale odpowiednio ich naczelnicy i dyrektorzy. Dodatkowo, od tego dnia organami podatkowymi stali się naczelnicy urzędów celnych oraz dyrektorzy izb celnych. Od 1 lipca 2002 r. organami kontroli skarbowej przestali być inspektorzy kontroli skarbowej, a stali się nimi dyrektorzy urzędów kontroli skarbowej.

17 października 1999 roku na mocy stawy z 10 września 1999 roku, która zastąpiła obowiązującą przez wiele lat ustawę karną skarbową z 1991 roku⁵.

Kodeks karny skarbowy reguluje dwa rodzaje czynów zabronionych, przestępstwa i wykroczenia skarbowe⁶, które charakteryzuje się jako czyny zabronione przeciwko obowiązkom podatkowym, należące do grupy przestępstw i wykroczeń skarbowych obejmujących czyny przeciwko rozliczeniom z tytułu dotacji i subwencji, obowiązkom celnym i zasadom obrotu z zagranicą towarami i usługami, przeciwko obrotowi dewizowemu, organizacji gier losowych, zakładów wzajemnych, gier na automatach oraz przeciwko prywatyzacji mienia Skarbu Państwa⁷.

Przestępstwo skarbowe zostało zdefiniowane w ustawie jako czyn zabroniony przez kodeks pod groźbą kary grzywny w stawkach dziennych, kary ograniczenia lub pozbawienia wolności⁸. Odpowiedzialność za przestępstwo skarbowe może ponosić tylko sprawca, który ma zamiar popełnienia czynu zabronionego, czyli chce go popełnić (zamiar bezpośredni) albo też przewiduje możliwość jego popełnienia i na to się godzi (zamiar ewentualny).

Wykroczenie skarbowe to czyn zabroniony przez kodeks pod groźbą kary określonej kwotowo, jeśli kwota uszczuplonej lub narażonej na uszczuplenie należności publicznoprawnej albo wartość przedmiotu czynu nie przekraczają pięciokrotnej wysokości minimalnego miesięcznego wynagrodzenia w czasie jego popełniania. W odniesieniu do wykroczeń skarbowych kodeks rezygnuje z karalności takich form jak usiłowanie, podżeganie czy pomocnictwo⁹.

Przestępstwo oszustwa podatkowego podatnik może popełnić, podając nieprawdę, zatajając prawdę lub niedopełniając obowiązku zawiadomienia o zmianie danych, przez co naraża podatek na uszczuplenie¹⁰. Przy ocenie stopnia społecznej szkodliwości czynu zabronionego, analizuje się rodzaj i charakter zagrożonego

Por. A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Leksykon ordynacji podatkowej*, Oficyna Wydawnicza Unimex, Wrocław 2004, s. 45–46.

⁵ W. Moczydłowska, *Przestępstwa skarbowe będą ostrzej karane*, „Gazeta Prawna”, 26 stycznia 2004.

⁶ Ustawa z 10 września 1999 roku, *Kodeks karny skarbowy* (DzU, nr 83, poz. 930, z późn. zm.).

⁷ L. Etel, R. Dowgier, G. Liszewski, M. Popłewski, S. Presnarowicz, *Prawo podatkowe*, Wyd. Difin, Warszawa 2005, s. 293.

⁸ J. Głuchowski, *op.cit.*, s. 185.

⁹ A. Gomułowicz, J. Małecki, *op.cit.*, s. 235.

¹⁰ D. Gaca, *Odpowiedzialność karna skarbowa za przestępstwo oszustwa podatkowego*, „Monitor Podatkowy” 2010, nr 9.

lub naruszonego dobra, wagę naruszonego przez sprawcę obowiązku podatkowego, wysokość uszczuplonej lub narażonej na uszczuplenie należności, sposób i okoliczności popełnienia czynu zabronionego, a także motywację¹¹.

Biorąc pod uwagę rodzaj ustawowego zagrożenia w sankcji określonej karą, można wyróżnić następujące rodzaje czynów zabronionych¹²:

- przestępstwa skarbowe zagrożone wyłącznie karą grzywny określoną w stawkach dziennych,
- przestępstwa skarbowe zagrożone sankcją alternatywno-kumulatywną, co oznacza, że czyn podlega karze grzywny albo karze pozbawienia wolności, albo obu tym karom łącznie,
- wykroczenie skarbowe zagrożone karą grzywny określonej kwotowo.

3. Sankcje za przestępstwa i wykroczenia skarbowe

Represja obok prewencji odgrywa ważną rolę w walce z oszustwami podatkowymi. Polega ona na karaniu osób dopuszczających się oszustw podatkowych, a sankcje mogą przybierać postać sankcji skarbowych, cywilnych oraz karnych.

Najpowszechniejsze są sankcje skarbowe polegające na naliczaniu odsetek, podwyższeniu podatku, opodatkowaniu z urzędu, wycofaniu prawa do korzystniejszej formy opodatkowania lub nałożeniu grzywny skarbowej¹³.

Sankcje karne natomiast obejmują zazwyczaj karę grzywny, konfiskatę ukrywanego majątku i przedmiotów oraz karę pozbawienia wolności. Do ich wymierzenia uprawniony jest sąd. Sankcje karne są przedmiotem największych kontrowersji, szczególnie wiele zastrzeżeń budzi kara pozbawienia wolności.

KKS zezwala na orzeczenie najwyższej sankcji, z możliwością kumulowania kary pozbawienia wolności i kary grzywny za przestępstwa związane z uchylaniem się od podatku, zatajeniem prowadzenia działalności gospodarczej, składanie nieprawdziwych danych, fałszowanie znaków akcyzy, zmianą przeznaczenia oleju (opałowego na napędowy) czy też nienależny zwrot należności podatkowej¹⁴.

¹¹ S. Dolata, *Podstawy wiedzy o polskim systemie podatkowym*, Lex, Warszawa 2011, s. 119.

¹² A. Gomułowicz, J. Małecki, op.cit., s. 513.

¹³ S. Dolata, op.cit., s. 57.

¹⁴ R. Będzikowski, *Kontrola skarbowa. Uprawnienia, struktura, skuteczność*, Wyd. Difin, Warszawa 2011, s. 104–105.

W grudniu 2005 roku dokonano nowelizacji kodeksu karnego skarbowego, która zwiększyła maksymalny okres pozbawienia wolności za przestępstwa skarbowe z trzech do pięciu lat, a dla kary nadzwyczajnie obostrzonej z sześciu do dziesięciu lat. Wydłużono również okres przedawnienia przestępstw¹⁵ i zaostrzono przepisy, wprowadzając nowe czynności, które pociągają za sobą odpowiedzialność karno-skarbową, na przykład wadliwe wystawienie faktury czy przechowywanie dokumentacji poza miejscem wskazanym. W wielu przypadkach znacznie zwiększono też liczbę stawek dziennych, jaką zagrożone jest dane przestępstwo. Ponadto najniższe wynagrodzenie zostało zastąpione minimalnym¹⁶, co oznacza, że będzie ono rosło, a w ślad za nim będą rosły stawkiienne (tabela 1).

Zgodnie z kodeksem karnym skarbowym, o uznaniu czynu za przestępstwo lub wykroczenie decyduje tak zwany ustawowy próg, czyli pięciokrotna wysokość minimalnego wynagrodzenia. W 2012 roku wynosi on 7500 zł. Jeżeli zatem uszczuplona lub narażona na uszczuplenie należność publicznoprawna albo wartość przedmiotu czynu nie przekroczy wskazanej kwoty, przewinienie podatnika zostanie zakwalifikowane jako wykroczenie skarbowe¹⁷.

Grzywna za przestępstwo skarbowe orzekana jest przez sąd w stawkach dziennych, które powiązane są z wysokością minimalnego wynagrodzenia za pracę. Sąd musi określić liczbę stawek dziennych oraz wysokość jednej stawki. Liczba stawek nie może być niższa niż 10 i wyższa niż 720 (w warunkach nadzwyczajnego obostrzenia kary – do 1080 stawek dziennych). Wysokość jednej stawki mieści się w granicach od 1/30 minimalnego wynagrodzenia do czterystukrotności

¹⁵ Po 10 latach przedawni się przestępstwo zagrożone karą pozbawienia wolności przekraczającą 3 lata, a przestępstwo podlegające grzywnie, ograniczeniu wolności lub więzieniu nieprzekraczającemu trzech lat przedawni się po 5 latach. Zobowiązanie podatkowe przedawnia się z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku. Jednak możliwy jest dłuższy okres przedawnienia, np. gdy nastąpi jego przerwanie lub zawieszenia. Bieg terminu przedawnienia przerywa ogłoszenia upadłości. Por. W. Moczydłowska, M. Musiał, *Przedsiębiorcy, doradcy i księgowi mają powody do obaw*, „Gazeta Prawna” nr 244, 16 grudnia 2005; E. Matyszevska, *Kary za zatajenie dochodów*, „Gazeta Prawna” nr 234, 1 grudnia 2006; K. Tomaszewski, *Jak przygotować się do kontroli*, „Gazeta Prawna”, 24 maja 2007.

¹⁶ Do 17 grudnia 2005 r. uwzględniano najniższe wynagrodzenie, które od 1 stycznia 2001 r. wynosiło 760 zł. Por. W. Moczydłowska, *Grzywny będą coraz wyższe*, „Gazeta Prawna” nr 249, 23 grudnia 2005.

¹⁷ Środkami karnymi za popełnienie przestępstwa skarbowego są: dobrowolne poddanie się odpowiedzialności, przepadek przedmiotów, ściągnięcie równowartości pieniężnej przepadku przedmiotów, przepadek korzyści majątkowej, zakaz prowadzenia określonej działalności gospodarczej, podanie wyroku do publicznej wiadomości, pozbawienie praw publicznych, środki związane z poddaniem sprawcy próbie, np. warunkowe zawieszenie wykonywania kary. Za wykroczenie grożą trzy pierwsze środki karne.

tej kwoty. Oznacza to, że w 2012 roku za przestępstwa skarbowe sądy orzekają wysokość kary grzywny od 500 zł do 14 400 000 zł.

Tabela 1

Wysokość kary grzywny za przestępstwa i wykroczenia
skarbowe w latach 2001–2012 (w zł)

Okres	1.01.2001– 16.12.2005	17.12.2005– 31.12.2005	1.01.2006– 31.12.2006	1.01.2007– 31.12.2007	1.01.2009– 31.12.2009	1.01.2012– 31.12.2012
Grzywny						
<i>Stawka dzienna:</i>						
– najwyższa	10 132,00	11 320,00	11 988,00	12 480,00	17 012,00	20 000,00
– najniższa	25,33	28,30	29,97	31,20	42,53	50,00
<i>Kara grzywny za przestępstwo:</i>						
– najwyższa	7 295 040,00	8 150 400,00	8 631 360,00	8 985 600,00	12 248 640,00	14 400 000,00
– najniższa	253,30	283,00	299,70	312,00	425,30	500,00
<i>Za wykroczenie:</i>						
– najwyższa	15 200,00*	16 980,00	17 982,00	18 720,00	25 520,00	30 000,00
– najniższa	76,00	84,90	89,91	93,60	127,60	150,00

* W okresie od 1.01.2001 do 17.12.2005 do wyliczenia stawki dziennej brano pod uwagę 760 zł (najniższe wynagrodzenie). Od 17.12.2005 r. podstawą wyliczenia stawki dziennej stało się minimalne wynagrodzenie, wynoszące wówczas 849 zł. W 2006 r. minimalne wynagrodzenie wzrosło do kwoty 899,10 zł, w 2007 r. do 936,00 zł, 2009 r. – 1276 zł, w 2012 r. – 1500 zł.

Źródło: opracowanie własne.

Sąd ustalając stawkę dzienną, bierze pod uwagę dochody sprawcy, jego warunki osobiste, stosunki majątkowe i możliwości zarobkowe. Sąd ma obowiązek wziąć pod uwagę także warunki rodzinne sprawcy, gdyż wymierzenie grzywny nie może wpłynąć na sytuację ekonomiczną całej rodziny (np. obowiązkowe alimentacyjne).

Kara grzywny za wykroczenia skarbowe zawsze określana jest kwotowo. Sąd wymierza ją w granicach od 1/10 do dwudziestokrotnej wysokości minimalnego wynagrodzenia (2007 r. – od 93,6 zł do 18 720 zł, 2009 r. – od 127,6 zł do 25 520 zł, w 2012 r. – od 150,00 zł do 30 000 zł).

Kodeks karny skarbowy reguluje także wysokość grzywny za wykroczenia, nałożonej w mandatowym i nakazowym trybie postępowania. Warunkiem nałożenia grzywny jako mandatu karnego jest wyrażenie przez sprawcę zgody na jego przyjęcie i jest możliwe wówczas, gdy osoba sprawcy i okoliczności popełnienia wykroczenia nie budzą wątpliwości. W przypadku postępowania mandatowego, karę wymierza urząd, a nie sąd.

Maksymalna wysokość grzywny nałożonej w trybie mandatowym nie może przekroczyć podwójnej wysokości wynagrodzenia minimalnego (w 2007 r. – 1872 zł, w 2009 r. – 2520 zł, w 2012 r. – 3000 zł). Natomiast wyrokiem nakazowym sąd będzie mógł określić karę nie wyższą niż dziesięciokrotność płacy minimalnej (w 2007 r. – 9360 zł, w 2009 r. – 12 760 zł, w 2012 r. – 150 000 zł).

Polskie sankcje nie wyróżniają się pod względem wysokości na tle innych państw europejskich. W Niemczech, karą za oszustwo podatkowe może być 5 lat pozbawienia wolności oraz grzywna. W przypadku bardzo poważnych oszustw wymiar kary może dojść do 10 lat. We Francji – 5 lat więzienia oraz grzywna do 40 000 euro. W szczególnych przypadkach może to być kara 10 lat pozbawienia wolności, a grzywna 100 000 euro. Dodatkowo podatek, któremu udowodniono oszustwo, może być pozbawiony praw politycznych, obywatelskich i rodzinnych. W Anglii wymiar kary więzienia wynosi do 7 lat, w Szwecji – do 6 lat, w Finlandii – do 4 lat (w przypadku poważnych nadużyć do 6 lat).

Ostrzejszy wymiar mają kary w Stanach Zjednoczonych, gdzie za próbę uniknięcia podatku, składanie fałszywych zeznań grozi 5 lat pozbawienia wolności lub grzywna w wysokości 250 000 dolarów dla osób fizycznych oraz 500 000 dolarów dla firm lub obie kary (art. 26 k.k. § 7201, 26 k.k. § 7206). Za niezłożenie PIT, niedostarczenie wymaganych przez urząd skarbowy informacji grozi kara do 100 000 dolarów (grzywna dla osób fizycznych), do 200 000 dolarów dla firm oraz kara do roku więzienia¹⁸.

Sankcje zamieszczone w kodeksie karnym skarbowym są wysokie, na przykład kara do 720 stawek dziennych i/lub więzienia za brak ujawnienia podstawy opodatkowania lub brak złożenia deklaracji, do 120 stawek dziennych za brak złożenia w terminie organowi skarbowemu wymaganej informacji podatkowej¹⁹. Przewidziane kary mogą też być bardzo surowe, na przykład za nierzetelne wystawienie faktury korygującej, kara grzywny mogła w 2007 roku sięgać nawet 2 995 200 zł²⁰. Jednak rozpiętość granic między karą minimalną a maksymalną jest znaczna, a sądy, biorąc pod uwagę dochody sprawcy, jego warunki osobiste, rodzinne często orzekają wyroki na niskim poziomie.

¹⁸ <http://www.irs.gov/compliance/enforcement/article/0,,id=106790,00html>.

¹⁹ Ł. Zalewski, *Nielegalne biura kuszą niską ceną*, „Gazeta Prawna” nr 210, 27 października 2006.

²⁰ E. Wereszczyńska, *Błędy w fakturach korygujących to przestępstwo*, „Gazeta Prawna” nr 19, 26 stycznia 2007.

4. Kontrola podatkowa i skarbowa

Ustawa z 28 września 1991 roku o kontroli skarbowej dokonała znacznych zmian organizacyjnych w administracji skarbowej. Od czasu jej obowiązywania funkcjonują dwa rodzaje kontroli – podatkowa i skarbowa. Od początku takiego uregulowania zwracano uwagę na brak wyraźnego podziału kompetencji między organami podatkowymi a organami kontroli skarbowej. Brak klarownego rozdziału obszarów działania nie tylko nie sprzyja sprawnemu egzekwowaniu zobowiązań podatkowych, ale także naraża podatnika na kontrolę dokonywaną przez oba organy na przemian²¹. Kontrola skarbowa dlatego obejmuje z reguły większe podmioty, choć zdarza się w praktyce, że jest wszczynana wobec osób fizycznych i dotyczy kontroli dochodów nieznanających pokrycia w ujawnionych źródłach.

Kontrola podatkowa prowadzona jest przez Naczelnika Urzędu Skarbowego i obejmuje węższe grono podmiotów niż kontrola skarbowa. Nie dotyczy osób trzecich (np. rozwiedzionego małżonka podatnika, członków jego rodziny), ponoszących odpowiedzialność podatkową za zobowiązania podatnika.

Przedmiotowy zakres kontroli skarbowej i uprawnienia przysługujące organowi kontroli skarbowej są także zdecydowanie szersze. Celem kontroli skarbowej, oprócz sprawdzania wywiązywania się z obowiązków podatkowych, może być także gospodarowanie środkami z Unii Europejskiej i mieniem Skarbu Państwa.

5. Najczęściej popełniane oszustwa podatkowe wykrywane przez administrację skarbową

Dokładna wielkość strat polskiego budżetu z tytułu oszustw podatkowych nie jest znana. Na podstawie przeglądu danych resortu finansów, służb skarbowych i celnych można jednak stwierdzić, że są to kwoty rzędu miliardów złotych rocznie.

Nieprawidłowości najczęściej wykrywane przez organy podatkowe to: fikcyjny obrót paliwem i złomem; zaniżanie zobowiązań VAT w obrocie paliwami; fikcyjne faktury w budownictwie; wyłudzenia podatku VAT; nieujawnione źródła przychodów (fałszywa pożyczka, dochody zagraniczne) oraz przemyt papierosów.

Zdaniem Ministerstwa Finansów, w 2005 roku kwota ujawnionych zaległości podatkowych wyniosła ponad 2,6 mld zł i w porównaniu z 2004 rokiem

²¹ A. Gołdyn, *Zapobieganie zjawisku ucieczki przed podatkiem*, „Monitor Podatkowy” 1996, nr 8.

był to wzrost o 19%. Na ten wzrost wpływ miały zwiększone ustalenia dotyczące podatków VAT i akcyzowego oraz PIT. Tym samym Polska nie odbiega od innych państw członkowskich UE w zakresie jakości i struktury ujawnianych nieprawidłowości²².

Ministerstwo Finansów już od 2006 roku za priorytet w kontroli skarbowej uznało zmniejszenie skali występowania szarej strefy, w tym identyfikację osób osiągających nieujawnione dochody oraz ujawnienie niezgłoszonej do opodatkowania działalności gospodarczej²³.

W 2006 roku najwięcej nieprawidłowości wystąpiło w sferze podatków pośrednich, 54% całości tak zwanych ustaleń podatkowych dotyczy podatku akcyzowego, a 28% – podatku od towarów i usług. Z kolei nieprawidłowości dotyczące podatków dochodowych to jedynie 17% wszystkich ustaleń (PIT – 11%, CIT – 6%). W okresie pierwszych ośmiu miesięcy 2006 roku, urzędnicy wydali 15 677 mandatów karnych, a łączna kwota wpłat wyniosła 2 917 258 zł. Nowością było też częstsze zastosowanie odpowiedzialności posiłkowej, która pozwala na obciążenie osoby prawnej grzywną wymierzoną sprawcy przestępstwa skarbowego, która z popełnionego przestępstwa uzyskała korzyść majątkową²⁴.

Na podstawie tych liczb można stwierdzić, że do naruszenia prawa podatkowego dochodzi głównie tam, gdzie sam system to ułatwia, stwarzając pokusę, na przykład różne stawki akcyzy na podobne produkty (np. olej napędowy i olej opałowy). Nieprawidłowości występują szczególnie w zakresie obrotu paliwami, a także tam, gdzie niezwykle skomplikowane regulacje i mało przejrzyste interpretacje tworzą prawdziwy gąszcz pułapek dla uczciwych i możliwości nadużyć dla nieuczciwych podatników.

W 2007 roku wzmożone kontrole skarbowe dotyczyły podatku VAT (oszustwa karuzelowe), zwalczania szarej strefy i handlu w internecie, gdyż obszary te uznano za najbardziej zagrożone przestępczością²⁵. Biorąc pod uwagę zarówno wyniki dotychczasowych kontroli, jak i opinie ekspertów, można wysunąć wniosek, że kontrola skarbowa zmierza do sprawniejszej obsługi podatników. Nie oznacza to jednak, że będzie szybsza, a przez to mniej wnikliwa. Świadczą o tym

²² Ł. Stolarski, *Na oszustwach fiskus traci 2,6 mln złotych*, „Gazeta Prawna” nr 149, 2 sierpnia 2006.

²³ D. Strzelec, *Opodatkowanie dochodów nieujawnionych*, „Monitor Podatkowy” 2010, nr 4.

²⁴ E. Matyszewska, *Urzędnicy surowo karzą nieuczciwych*, „Gazeta Prawna” nr 215, 6 listopada 2006.

²⁵ E. Matyszewska, *Urzędy kontroli skarbowej w 2007 roku mają kilka priorytetów*, „Gazeta Prawna” nr 30, 12 lutego 2007.

liczby – 1,5 mld zł uszczupień podatkowych i liczne mandaty karne wskazują, że urzędnicy będą sprawdzać działania podatników jeszcze dokładniej niż dotychczas. Niepokojące jednak jest to, że ponad jedna trzecia środków ściąganych od podatników na podstawie wydawanych decyzji jest im następnie zwracana po ostatecznym wyjaśnieniu sprawy.

Trudno też zaakceptować wcale założenie, że podatnik jest podejrzany, a jego interpretacje skomplikowanych przepisów inne niż oczekiwane, w związku z czym, jego działania to wykroczenia lub przestępstwa, które należy karać z całą surowością. Stąd z powodu nieprecyzyjnych przepisów, przestępcą skarbowym może zostać niemal każdy, kto pomyli się w wypełnianiu deklaracji.

Od kilku lat obszar działań kontroli administracji podatkowej pozostaje niezmienny. Nadal największe nieprawidłowości dotyczą podatków dochodowych, od towarów i usług oraz podatku akcyzowego. W latach 2007–2010, VAT stanowił co najmniej 40% ustaleń niewłaściwego rozliczenia daniny, a podatek akcyzowy około 20%. Dla porównania nieprawidłowości w CIT wyniosły niespełna 10%, a w PIT 13%²⁶.

W tabeli 2 przedstawiono podsumowanie kontroli w latach 2008–2011. Z zestawienia wynika, że inspektorzy skarbowi w 2011 roku przeprowadzili o 169 mniej kontroli w porównaniu z 2010 rokiem. Nie przełożyło się to jednak na mniejsze wpływy budżetowe, przeciwnie, wpłaty były wyższe o 23,2%.

Wskazuje się, że w krajach Unii Europejskiej szacunkowe straty budżetowe, spowodowane oszustwami podatkowymi, wahają się w granicach 200–250 mld euro, co stanowi 2–2,25% PKB²⁷. W związku ze spadkiem dochodów podatkowych i wysokim zadłużeniem, kryzys gospodarczy zmusił rządy europejskie do poszukiwania nowych metod pozwalających ścigać oszustów podatkowych. Rząd niemiecki zdecydował się wydać 2,5 mln euro na opłacenie anonimowego informatora wewnątrz jednego z największych szwajcarskich banków. Włosi wprowadzili skomputeryzowany system kontroli podatkowej, który ma rejestrować uczestników ekskluzywnych aukcji, wycieczek, a nawet rodziców posyłających

²⁶ A. Parafianowicz, *Kontrole skarbowe obejmą VAT, akcyzę i e-handel*, „Gazeta Prawna”, 22 lutego 2011; *Zadania urzędów kontroli skarbowej na rok 2008*, Ministerstwo Finansów, Departament Kontroli Skarbowej, Warszawa, grudzień 2007, s. 2–4.

²⁷ L. Syguła, *Dowiedz się jak administracja podatkowa wykrywa oszustwa podatkowe*, „Prawo i Podatki” 2009, nr 10.

dzieci do drogich szkół. Z kolei grecki fiskus korzysta z pomocy satelity, aby policzyc nieopodatkowane przydomowe baseny²⁸.

Tabela 2

Podsumowanie kontroli skarbowych w latach 2008–2011

Kontrole Skarbowe	2008	2009	2010	2011
Liczba kontroli ogółem	10 574	10 168	10 075	9 906
Łączne ustalenia z kontroli (mld zł)	1,70	2,43	2,11	2,53
Średnia kwota ustaleń na jedną kontrolę (tys. zł)	161,3	239,0	209,4	254,9

Źródło: opracowanie własne na podstawie E. Matyszewska, *2,5 mld zł zarobił fiskus na kontrolowanych podatnikach*, „Gazeta Prawna”, 7 lutego 2012.

W Grecji administracja podatkowa została wyposażona w nowe regulacje prawne umożliwiające jej wnikliwszą kontrolę. W 2010 roku urzędnicy skarbowi nałożyli mandatów i kar za oszustwa podatkowe na kwotę 6,5 mld euro (w porównaniu do 2009 r. – 2,2 mln euro). Według ekspertów, jedną z największych przeszkód poprawy ściągальności jest nieudolny i zapchany system sądownictwa, co powoduje, że sprawy rozstrzygane są średnio 8–10 lat. Około 300 000 spraw zalega w greckich sądach²⁹.

We Francji także zaostrzono walkę z oszustwami podatkowymi. Minister Finansów podjął nowe środki w walce z omijaniem prawa podatkowego. Jednym z nich będzie przedłużenie (od trzech do dziesięciu lat) okresu ścigania oszustw podatkowych polegających na zatajaniu majątku. Resort finansów ogłosił także rozszerzenie kompetencji administracji podatkowej, która otrzyma między innymi prawo do podsłuchu. Od 2007 roku państwo francuskie odzyskało od oszustów podatkowych 50 mld euro, w tym 15 mld w 2009 roku oraz 16 mld w 2010 roku³⁰.

²⁸ P. Rożyński, *Fiskus ruszył na łowy*, „Gazeta Prawna”, 19 lipca 2010; R. Woś, *UE wypowiada wojnę oszustom podatkowym*, „Gazeta Prawna”, 22 lutego 2010.

²⁹ S. Daley, „The New York Times”, 20 lutego 2011.

³⁰ *Francuski fiskus zaostrza walkę z oszustami podatkowymi*, „Gazeta Prawna”, 25 listopada 2011.

6. Skuteczność administracji państwowej w walce z szarą strefą

Sprawne działanie administracji podatkowej w dużym stopniu zależy od poziomu przygotowania merytorycznego i doświadczenia zawodowego zatrudnionych w niej pracowników. Z kolei niekorzystne relacje między liczbą zatrudnionych w urzędach skarbowych a liczbą podatników określają częstotliwość kontroli. Można zaryzykować stwierdzenie, że im częstsza kontrola, tym mniejsza skłonność do ucieczki od podatków³¹. Na skalę defraudacji podatkowych wpływa także wysokość przewidzianych w przepisach kar oraz moralność urzędników³².

Kontrowersyjne spostrzeżenie poczynili norwescy naukowcy, Odd-Helge Fjeldstad i Bertil Tungodden, którzy badali zależności między korupcją wśród pracowników administracji podatkowej a skalą oszustw podatkowych. Odnotowali oni pozytywną rolę korupcji. Według nich możliwość uzyskania łapówki motywuje pracownika skarbowego do cięższej pracy i efektywniejszego wykrywania oszustw podatkowych. Świadomi tego są potencjalni oszuści, dla których przestępstwo podatkowe staje się mniej atrakcyjne (większe możliwości wykrycia).

Od 2004 roku prowadzony jest ranking urzędów i izb skarbowych organizowany przez „Dziennik. Gazetę Prawną”, pod patronatem resortu finansów (od 2009 r.) oraz firmy Ernst & Young. Oceniana jest ich skuteczność i efektywność. Z 401 urzędów z całej Polski wybierane są te, które najrzadziej się mylą (decyzje nie są zaskarżane przez podatników). Od 2008 roku uległa zmianie metodologia oceny, przyjęto bowiem dwa kryteria. Podzielono urzędy ze względu na wielkość (kategorie: wyspecjalizowane, małe, średnie i duże), a zamiast ocen procentowych, przyjęto system punktów³³. W 2011 roku (VIII edycja rankingu) najbardziej skuteczną, czyli nieomylną (z 16) okazała się Izba Skarbowa w Bydgoszczy (drugi rok z rzędu), drugie miejsce zajęła szczecińska, a trzecie krakowska. Wśród urzędów skarbowych w poszczególnych kategoriach liderami zostały: US w Gołubiu-Dobrzyniu, Zduńskiej Woli, Tychach i Lubuski US w Zielonej Górze³⁴.

³¹ J. Ickiewicz, *Obciążenia fiskalne przedsiębiorstw*, PWE, Warszawa 2009, s. 35–36.

³² A. Gołdyn, *Przyczyny ucieczki przed podatkiem*, „Monitor Podatkowy” 1996, nr 6.

³³ Zwycięzcy III rankingu urzędów skarbowych *Gazety Prawnej*, „Gazeta Prawna”, 21 grudnia 2006; VI Ranking urzędów skarbowych, „Gazeta Prawna”, 8 grudnia 2009.

³⁴ E. Matyszewska, *Znamy najlepsze urzędy skarbowe w Polsce*, „Gazeta Prawna”, 21 grudnia 2011.

Kolejne rankingi pokazują, że urzędnicy starają się coraz bardziej. Można znaleźć urzędy, które są przyjazne dla podatnika niemal pod każdym względem. Takie, które nie tylko udzielają informacji i wyjaśnień, kiedy podatnik zjawi się w urzędzie, ale potrafią także do niego zadzwonić i wyjaśnić mu wszystkie wątpliwości, jakie pojawiają się przy stosowaniu przepisów podatkowych.

Wcześniej przyjęta metodologia oceny wskazywała, że małe urzędy skarbowe mylą się rzadziej. W rankingu wskazano, że nie zawsze najpracowitsze urzędy (wydające najwięcej decyzji) są nieomyłne. Duży procent tych decyzji był uchylany, a to skutkowało koniecznością zwrotu pobranych kwot wraz z odsetkami³⁵.

W lutym 2012 roku kontrola skarbowa obchodziła dwudziestolecie swojej działalności. Pracownicy skarbowki od początku jej istnienia przeprowadzili 460 tys. postępowań, ujawniając blisko 50 mld zł zaniżonych podatków. W ocenie Ministerstwa Finansów pomimo spadku zatrudnienia w kontroli skarbowej i wzrostu liczby podmiotów gospodarczych³⁶, skuteczność prowadzonych działań wzrasta dzięki zastosowaniu narzędzi informatycznych oraz unowocześnianiu metod wyszukiwania i analizy danych.

Obecnie kontrole skarbowe przygotowywane są znacznie lepiej niż w pierwszych latach działalności. Inspektorzy mają coraz większą wiedzę o podmiocie, czego odzwierciedleniem jest wskaźnik określający efektywność kontroli podatkowych. W pierwszych latach działania wynosił on 30–40%, w 2005 roku przekroczył 50%, a po wdrożeniu narzędzi informatycznych i przeszkoleniu analityków w latach 2009–2011 zbliżył się do poziomu 80%³⁷.

Sonda DGP przeprowadzona wśród 16 izb skarbowych wskazała, że US także wspomagają się narzędziami informatycznymi. Kontrola w formie elektronicznej może być jednak prowadzona w podmiotach, które mają elektroniczne rejestry czy prowadzą elektroniczną księgowość. E-kontrola pozwala na zwiększenie jej zakresu oraz skrócenie czasu³⁸.

³⁵ M. Majkowska, *Są urzędy skarbowe, które się nie mylą*, „Gazeta Prawna”, 5 listopada 2007.

³⁶ W 1993 r. było zarejestrowanych 2 mln podmiotów gospodarczych, a pracowników skarbowki 6,6 tys. (na jednego przypadało 300 firm). W 2010 r. liczba podmiotów zwiększyła się do 3,9 mln, a pracowników zmalała do ok. 5,5 tys. W efekcie liczba firm na 1 zatrudnionego przekroczyła 700 – wzrost o 137%.

³⁷ E. Matyszewska, *Kontrola skarbowa ma dwadzieścia lat*, „Gazeta Prawna”, 7 lutego 2012; A. Parafianowicz, op.cit.

³⁸ E. Matuszewska, *E-kontrola pomaga w ściganiu oszustów podatkowych*, „Gazeta Prawna”, 18 listopada 2011.

Przyjazne podejście do podatnika i podnoszenie standardów obsługi jest poddawane ocenie przez przedsiębiorców, gdyż rzutuje to na wizerunek oraz skuteczność administracji skarbowej. W IX edycji konkursu Urząd Skarbowy Przyjazny Przedsiębiorcy (2011 r.) podatnicy wskazali na 61 urzędów w Polsce. To o 17 mniej niż w 2010 roku. Być może było to wynikiem zaostrzenia standardów oceny bądź też efektem pogorszenia się relacji między urzędami a podmiotami gospodarczymi³⁹.

Sondaż „Dziennika. Gazety Prawnej”, PBS DGA oraz firmy Ernst & Young wskazuje, jakie największe bolączki administracji skarbowej widzą podmioty gospodarcze⁴⁰. Niemal połowa przedsiębiorców biorących udział w badaniu twierdzi, że największe problemy związane są z obiektywizmem urzędów w rozstrzyganiu sytuacji spornych. Zwracano uwagę na zbyt długi czas trwania procedur (31%) i sposób obsługi podatników – 24% jest z niej niezadowolonych. 82% badanych uważa, że podatnicy nie powinni bać się kontroli. Pożądane cechy przyjaznego urzędu skarbowego, to rzeczowa pomoc dotycząca bieżących spraw (50%) oraz uwzględnienie racji podatnika, a nie zakładanie jego złej woli (47%).

W literaturze podkreśla się znaczenie kontroli podatkowych i kar za uchylanie się od podatku w walce z oszustwami podatkowymi. A. Bernal w ramach przeprowadzonych badań własnych ustalił, że skłonność przedsiębiorców do ryzyka może zmniejszać bądź zwiększać rozmiar oszustw podatkowych, niezależnie od wysokości kar i przeprowadzanych kontroli. Dlatego też podkreśla rolę właściwego typowania podatników do kontroli, w czym pomocna może być analiza dyskryminacyjna⁴¹.

Przedsiębiorcy są często uczestnikami szarej strefy bądź konkurują z podmiotami nielegalnymi lub prowadzącymi tak zwaną kreatywną księgowość. Badanie kwestionariuszowe pozwala na poznanie opinii bezpośrednich świadków lub uczestników drugiego obiegu gospodarczego.

Własne badania ankietowe prowadzone są od 2007 roku na grupie podmiotów z sektora MSP i dotyczą zagadnienia szarej strefy oraz jej związku z system

³⁹ Konkurs Business Centre Club i Ministerstwa Finansów, *Ubyło urzędów skarbowych przyjaznych podatnikom*, „Gazeta Prawna”, 22 czerwca 2011.

⁴⁰ Badanie zrealizowane przez PBS DGA 26–30 listopada 2009 r. wśród 300 firm z terenu całej Polski z sektora MSP. Por. *Jak Polacy oceniają administrację skarbową*, Sondaż „Dziennika. Gazety Prawnej”, PBS oraz Ernst & Young, „Gazeta Prawna”, 7 grudnia 2009; *Fiskus powinien zmniejszyć liczbę przeprowadzanych kontroli*, „Gazeta Prawna”, 8 grudnia 2009.

⁴¹ A. Bernal, op.cit., s. 54, 121.

podatkowym. W badaniach przeprowadzonych w maju tego roku wzięły udział podmioty gospodarcze z terenu całej Polski, natomiast wywiady w latach 2009–2012 zrealizowano na terenie województwa podkarpackiego. Kwestionariusze przeprowadzone zostały na niereprezentatywnej (za względu na ograniczone środki finansowe) próbie podmiotów sektora MSP, liczącej w 2007 roku 219 firm, w 2009 roku – 250, w 2010 roku – 250, w 2011 roku – 281, a w 2012 roku – 232 podmioty. Ankietowani przedsiębiorcy wskazali, że najważniejszą przyczyną nieujawniania dochodów są wysokie podatki i system podatkowy niezgodny z zasadą sprawiedliwości podatkowej, umożliwiający oszustwa podatkowe. Można przypuszczać, że wysokość kar ma drugorzędne znaczenie dla osób decydujących się na wejście do szarej strefy. Niecałe 5% zwraca uwagę natomiast na skuteczność w wykrywalności oszustw podatkowych (tab. 3).

Tabela 3

Struktura odpowiedzi na pytanie: Dlaczego firmy w Polsce nie ujawniają swoich faktycznych dochodów w rozliczeniach z urzędem skarbowym?

Powody ukrywania dochodów	Struktura procentowa				
	2007 r.	2009 r.	2010 r.	2011 r.	2012 r.
System podatkowy jest niesprawiedliwy	19,0	22,4	20,8	18,5	24,6
Podatki są za wysokie	59,0	51,2	41,6	45,2	50,9
System podatkowy jest nadmiernie rozbudowany i umożliwia oszustwa	15,5	15,2	20,8	17,8	10,8
Są zbyt niskie kary za wykroczenia podatkowe	2,0	4,0	6,8	1,8	3,5
Zbyt mała wykrywalność przestępstw skarbowych	1,0	3,2	5,2	5,7	4,7
Niska moralność podatkowa	3,0	2,4	3,6	2,1	3,5
Z innych względów	0,5	0,0	0,4	0,0	0,4
RAZEM	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
Brak odpowiedzi	0,0	1,6	0,8	8,9	1,6

Źródło: obliczenia własne na podstawie danych z przeprowadzonych badań ankietowych podmiotów gospodarczych w latach 2007–2012.

Równocześnie najważniejszym bodźcem skłaniającym podmioty do ograniczenia aktywności w szarej strefie byłyby także niższe podatki i składki na

ubezpieczeniu społeczne (często nazywane parapodatkami). W tym przypadku znaczenie sankcji karno-skarbowych podkreślała co dziesiąta osoba.

Tabela 4

Struktura odpowiedzi na pytanie dotyczące sposobu ukarania przedsiębiorcy, który dokonał oszustwa podatkowego (w %)

Rodzaj kary	Wysokość oszustwa podatkowego									
	do 10 000 zł					ponad 100 000 zł				
	2007 r.	2009 r.	2010 r.	2011 r.	2012 r.	2007 r.	2009 r.	2010 r.	2011 r.	2012 r.
Więzienie	3,5	1,4	6,8	4,3	4,7	10,5	6,4	26,4	20,6	15,9
Kara więzienia w zawieszeniu	2,0	4,0	10,8	6,1	4,7	8,0	16,0	16,0	16,0	15,1
Kara finansowa	49,5	44,0	41,6	47,0	51,8	54,5	44,0	35,2	31,0	39,6
Kasacja majątku	0,5	3,2	7,2	3,9	3,0	5,0	6,4	11,6	12,1	12,5
Praca przymusowa na cele społeczne	6,5	0,0	4,0	6,1	4,7	7,5	0,0	0,0	0,4	0,0
Należy karać, ale niezbyt surowo	18,5	15,2	13,6	12,1	11,2	12,5	7,2	3,2	1,8	3,9
Trudno powiedzieć	14,5	16,0	11,6	9,6	15,1	2,0	17,6	4,0	6,1	9,1
Nie należy karać	5,0	13,6	2,4	1,8	2,2	0,0	1,6	1,6	2,1	1,3
Inne	0,0	0,0	0,0	0,4	0,4	0,0	0,0	0,4	0,4	0,4
RAZEM	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
Brak odpowiedzi	0,0	2,6	2,0	8,7	2,2	0,0	0,8	1,6	9,5	2,2

Źródło: obliczenia własne na podstawie danych z przeprowadzonych badań ankietowych podmiotów gospodarczych w latach 2007–2012.

Dzięki kontrolom organy władzy publicznej starają się ograniczyć zjawisko nadużyć podatkowych związanych z ukrywaniem faktycznych obrotów, osiąganiem nieoficjalnego dochodu czy posiadaniem majątku. Przedstawiciele administracji podatkowej i wymiar sprawiedliwości mają do dyspozycji wiele narzędzi represji. Przedsiębiorcy biorący udział w badaniu najczęściej opowiadali się za karą finansową za oszustwa skarbowe, bez względu na wysokość przewinienia. W tabeli 4 przedstawiono strukturę odpowiedzi na pytania dotyczące sposobu karania osób dokonujących oszustwa podatkowego, w zależności od kwoty, o jaką pomniejszono należności podatkowe. W przypadku przewinienia na niską kwotę, co piąty badany w 2007 roku był skłonny karać niezbyt surowo,

ale z biegiem lat odsetek takich osób spadł do 11,2% w 2012 roku. Równocześnie przedsiębiorcy opowiadali się za bardziej przykładowym ukaraniem osób za przestępstwa na większą skalę – w 2010 roku aż 26,4% było zdania, że najlepsza byłaby kara więzienia. Wzrosła też dwuipółkrotnie liczba zwolenników kasacji majątku.

W tabeli 5 zilustrowano opinię podmiotów gospodarczych na temat oceny obecnie stosowanych kar. W odczuciu społecznym sankcje grożące za drobne przewinienia są zbyt wysokie, a zbyt łagodnie traktuje się oszustów działających na dużą skalę. W 2011 roku niemal co piąta osoba wskazała, że nieistotna jest wysokość kar, bo tak naprawdę nikt ich nie egzekwuje.

Tabela 5

Struktura odpowiedzi na pytanie:
Jakie są obecnie stosowane kary za oszustwa podatkowe?

Obecnie stosowane kary	Struktura procentowa				
	2007 r.	2009 r.	2010 r.	2011 r.	2012 r.
Zdecydowanie za niskie dla wszystkich	8,0	16,8	16,4	15,0	11,7
Zdecydowanie za wysokie dla wszystkich	10,0	4,8	5,2	7,5	6,0
Nieistotne, bo i tak nikt ich nie egzekwuje	6,0	16,8	17,2	18,5	9,5
Za wysokie za drobne przewinienia	39,0	20,0	25,2	17,4	25,0
Za niskie za oszustwa na dużą skalę	18,5	19,2	16,6	13,9	22,4
Nie mam zdania	18,0	21,6	16,8	19,2	23,7
RAZEM	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
Brak odpowiedzi	0,0	0,8	2,6	8,	1,7

Źródło: obliczenia własne na podstawie badań podmiotów gospodarczych przeprowadzonych w latach 2007–2012.

System podatkowy, który prowokuje do popełniania oszustw, wymaga podjęcia efektywnych działań w celu ich ograniczenia. Uważa się, że problem nie leży w wysokości kar, lecz w skutecznym ich egzekwowaniu. Ocena urzędów skarbowych przeprowadzona przez Najwyższą Izbę Kontroli w okresie od 1 stycznia 2008 roku do 30 czerwca 2009 roku pokazała, że urzędy, pomimo ogólnej pozytywnej oceny, słabo radzą sobie ze skuteczną egzekucją podatkową,

mają problemy ze ściąganiem zaległości podatkowych⁴². Ponad połowa Polaków przebadanych przez OBOP na początku lat dziewięćdziesiątych uważała, że szara strefa w gospodarce powinna być ścigana i karana przez władze skarbowe (53% populacji). Sporo osób głosiło jednak pogląd, że tak zwaną pracę na czarno należy tolerować, gdyż pozwala ona utrzymywać się osobom w trudnej sytuacji materialnej (37% respondentów). Jednocześnie w 1993 roku niemal dwie trzecie badanej przez CBOS populacji sądziło, że urzędy skarbowe nie są przygotowane do przeciwdziałania zjawiskom podatkowej patologii⁴³.

Tabela 6

Struktura odpowiedzi na pytanie: Czy urzędy skarbowe skutecznie przeciwdziałają oszustwom podatkowym?

Skuteczność urzędów skarbowych	Liczba osób					Struktura procentowa				
	2007 r.	2009 r.	2010 r.	2011 r.	2012 r.	2007 r.	2009 r.	2010 r.	2011 r.	2012 r.
Tak	44	58	43	56	55	22,0	23,2	17,2	19,9	23,7
Nie	95	132	145	120	96	47,5	52,8	58,0	42,7	41,2
Nie wiem	61	58	55	78	71	30,5	23,2	22,0	27,7	30,6
RAZEM	200	250	250	281	232	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
Brak odpowiedzi	0	2	7	27	10	0,0	0,8	2,8	9,6	4,5

Źródło: obliczenia własne na podstawie badań podmiotów gospodarczych przeprowadzonych w latach 2007–2012.

Opinia ta nie zmieniła się, można powiedzieć, że tylko nieznacznie wzrosło przekonanie społeczeństwa o skuteczności działania urzędów skarbowych. W badaniach przeprowadzanych w latach 2007–2012, średnio co drugi przedsiębiorca uważał, że aparat skarbowy nie przeciwdziała skutecznie oszustwom fiskalnym (tab. 6). O niewielkim wzroście skuteczności US może świadczyć fakt, że z roku na rok jest coraz niższy odsetek osób sceptycznie nastawionych do ich efektywności.

⁴² Informacja o wynikach kontroli opodatkowania transakcji wewnątrzspółnotowych podatkiem od towarów i usług oraz egzekwowania zaległości w VAT, Najwyższa Izba Kontroli, Warszawa, kwiecień 2010, s. 7–11.

⁴³ Podatki a uczciwość, komunikat z badań, Centrum Badań Opinii Społecznej, Warszawa, sierpień 1993, s. 9.

W równoległych badaniach prowadzonych wśród gospodarstw domowych⁴⁴ zauważalnie zwiększył się odsetek osób przekonanych o skuteczności kontroli skarbowych. W 2007 roku wynosił 6,7%, w 2009 roku – 9,2%, w 2010 roku – 11,3%, w 2011 roku – 14,7%, a w 2012 roku 13,3% osób udzieliło twierdzącej odpowiedzi.

Podsumowanie

Należy uwzględnić fakt, że podatnik zdecyduje się na działalność w szarej strefie tylko wtedy, kiedy oczekiwana kara za uchylanie się od płacenia podatku będzie mniejsza od zysków z aktywności na rynku nielegalnym. Ważne jest przy tym nie tylko zaostrzenie kar, gdyż te przewidziane przez kodeks karny skarbowy mogą być bardzo surowe, ale ich nieuchronność i szybkość ich egzekwowania. Na koszty działań w sektorze nieformalnym wpływa także prawdopodobieństwo wykrycia czynu zabronionego.

Wydaje się, że najskuteczniejszym sposobem zapobiegania oszustwom podatkowym jest efektywna kontrola. Kontrola nie tylko skuteczna, ale przede wszystkim ugruntowująca wśród podatników przekonanie o jej skuteczności. W większości przypadków przedsiębiorca powstrzyma się przed dokonaniem oszustwa podatkowego, jeżeli będzie przekonany, że prawdopodobieństwo jego wykrycia będzie duże. Zadanie takie może spełnić kontrola, której metody są ulepszane i dostosowywane do ciągle wzbogacanych technik i sposobów dokonywania oszustw podatkowych.

Według resortu finansów skuteczność administracji podatkowej jest bardzo wysoka, choć zwraca się uwagę na problemy z doбором właściwych i wiarygodnych wskaźników jej pomiaru. Badania przeprowadzone wśród podmiotów gospodarczych przedstawiają bardziej sceptyczny obraz skuteczności kontroli, choć zauważalna jest wśród ankietowanych tendencja do wyrażania coraz pozytywniejszej opinii na temat operatywności aparatu skarbowego.

Efektywność i szybkość działania administracji podatkowej to niezbędne atrybuty zdrowego i sprawnego państwa. Trzeba przyznać, że wiele robi się, aby polskie organy podatkowe mogły działać coraz skuteczniej, co wydają się

⁴⁴ Badania własne przeprowadzone w latach 2007–2012 na niereprezentatywnej próbie 686 gospodarstw domowych (w maju 2007 r.), 750 gosp. dom. (w maju 2009 r.), 1084 gosp. dom. (w kwietniu i maju 2010 r.), 1201 osób (kwiecień, maj 2011 r.) oraz 1230 gosp. dom. w 2012 r.

zauważać także przedsiębiorcy. Skuteczna kontrola skarbową będzie sprzyjać podmiotom funkcjonującym uczciwie, gdyż wyeliminuje nielegalną konkurencję mogącą oferować niższe ceny, ale będzie utrudniać prowadzenie działalności, gdy procedury staną się uciążliwe dla oficjalnych podmiotów.

Literatura

- Bartosiewicz A., Kubacki R., *Leksykon ordynacji podatkowej*, Oficyna Wydawnicza Unimex, Wrocław 2004.
- Bernal A., *Zjawisko uchylania się od podatków dochodowych i metody jego ograniczania*, Wyd. Difin, Warszawa 2008.
- Będzikowski R., *Kontrola skarbową. Uprawnienia, struktura, skuteczność*, Wyd. Difin, Warszawa 2011.
- Broniszewska K., *Zasady przyznawania kary grzywny*, <http://urząd-skarbowy.wieszjak.pl/kontrola-skarbową/296263> (28.11.2011).
- Daley S., „The New York Times”, 20 lutego 2011.
- Dolata S., *Podstawy wiedzy o polskim systemie podatkowym*, Lex, Warszawa 2011.
- Etel L., Dowgier R., Liszewski G., Popłewski M., Presnarowicz S., *Prawo podatkowe*, Wyd. Difin, Warszawa 2005.
- Fiskus powinien zmniejszyć liczbę przeprowadzanych kontroli*, „Gazeta Prawna”, 8 grudnia 2009.
- Francuski fiskus zaostrza walkę z oszustami podatkowymi*, „Gazeta Prawna”, 25 listopada 2011.
- Gaca D., *Odpowiedzialność karna skarbową za przestępstwo oszustwa podatkowego*, „Monitor Podatkowy” 2010, nr 9.
- Głuchowski J., *Polskie prawo podatkowe*, Wyd. Prawnicze LexisNexis, Warszawa 2006.
- Gołdyn A., *Przyczyny ucieczki przed podatkiem*, „Monitor Podatkowy” 1996, nr 6.
- Gołdyn A., *Zapobieganie zjawisku ucieczki przed podatkiem*, „Monitor Podatkowy” 1996, nr 8.
- Gomułowicz A., Małecki J., *Podatki i prawo podatkowe*, Wyd. Prawnicze LexisNexis, Warszawa 2006.
- Gomułowicz A., Małecki J., *Podatki i prawo podatkowe*, Wyd. Prawnicze LexisNexis, Warszawa 2011.
- Ickiewicz J., *Obciążenia fiskalne przedsiębiorstw*, PWE, Warszawa 2009.
- Jak Polacy oceniają administrację skarbową*, Sondaż „Dziennika. Gazety Prawnej”, PBS oraz Ernst & Young, „Gazeta Prawna”, 7 grudnia 2009.
- Krajowa Strategia Zatrudnienia na lata 2007–2013*, w: Narodowy Plan Rozwoju 2007–2013, dokument towarzyszący realizacji Narodowego Planu Rozwoju na lata 2007–2013, Ministerstwo Gospodarki i Pracy, Warszawa, 6 września 2005.
- Kulicki J., Sokół P., *Podatki i prawo podatkowe*, PWE, Warszawa 1995.

- Majkowska M., *Są urzędy skarbowe, które się nie mylą*, „Gazeta Prawna”, 5 listopada 2007.
- Matyszewska E., *2,5 mld zł zarobił fiskus na kontrolowanych podatnikach*, „Gazeta Prawna”, 7 lutego 2012.
- Matyszewska E., *E-kontrola pomaga w ściganiu oszustów podatkowych*, „Gazeta Prawna”, 18 listopada 2011.
- Matyszewska E., *Znamy najlepsze urzędy skarbowe w Polsce*, „Gazeta Prawna”, 21 grudnia 2011.
- Matyszewska E., *Kontrola skarbowa ma dwadzieścia lat*, „Gazeta Prawna”, 7 lutego 2012.
- Matyszewska E., *Urzędy kontroli skarbowej w 2007 roku mają kilka priorytetów*, „Gazeta Prawna” 2007, nr 30.
- Moczydłowska W., Musiał M., *Przedsiębiorcy, doradcy i księgowi mają powody do obaw*, „Gazeta Prawna” 2005, nr 244.
- Moczydłowska W., *Przestępstwa skarbowe będą ostrzej karane*, „Gazeta Prawna”, 26 stycznia 2004.
- Nojszewska E., *Mikroekonomiczne podstawy działalności w szarej strefie gospodarstw domowych i i przedsiębiorstw na przykładzie rynku pracy*, „Roczniki Kolegium Analiz Ekonomicznych” z. 6, Szkoła Główna Handlowa, Warszawa 1998.
- Odd-Helge F., Tungodden B., *Fiscal corruption: vice or a virtue?*, Chr. Michelsen Institute, Development Studies and Human Rights, 2001.
- Opinie Polaków o podatkach*, komunikat z badań, Ośrodek Badania Opinii Publicznej, Warszawa, listopad 1994.
- Parafianowicz A., *Kontrole skarbowe obejmą VAT, akcyzę i e-handel*, „Gazeta Prawna”, 22 lutego 2011.
- Piasecka-Sobkowiak M., *Przedsiębiorca i czterdziestu kontrolerów*, „Gazeta Prawna”, 27 maja 2005.
- Podatki a uczciwość*, komunikat z badań, Centrum Badania Opinii Społecznej, Warszawa, sierpień 1993.
- Rożyński P., *Fiskus ruszył na łowy*, „Gazeta Prawna”, 19 lipca 2010.
- Stolarski Ł., *Na oszustwach fiskus traci 2,6 mln złotych*, „Gazeta Prawna” nr 149, 2 sierpnia 2006.
- Strzelec D., *Opodatkowanie dochodów nieujawnionych*, „Monitor Podatkowy” 2010, nr 4.
- Syguła L., *Dowiedz się jak administracja podatkowa wykrywa oszustwa podatkowe*, „Prawo i Podatki” 2009, nr 10.
- Tomaszewski K., *Jak przygotować się do kontroli*, „Gazeta Prawna”, 24 maja 2007.
- VI Ranking urzędów skarbowych*, „Gazeta Prawna”, 8 grudnia 2009.
- Voronetsky V., *Statement by air Mr Valery Voronetsky, permanent representative of the Republic of Belarus to the OSCE, at the meeting of the OSCE permanent couth*; www.Osce.org/pc/88412 (27.01.2012).
- Wereszczyńska E., *Błędy w fakturach korygujących to przestępstwo*, „Gazeta Prawna” nr 19, 26 stycznia 2007.
- Woś R., *UE wypowiada wojnę oszustom podatkowym*, „Gazeta Prawna”, 22 lutego 2010.

Wójtowicz W., *Przestępstwa i wykroczenia podatkowe*, „Monitor Podatkowy” 1995, nr 1.
Zadania urzędów kontroli skarbowej na rok 2008, Ministerstwo Finansów, Departament
Kontroli Skarbowej, Warszawa, grudzień 2007.
Zwycięzcy III rankingu urzędów skarbowych „Gazety Prawnej”, „Gazeta Prawna”, 21 grudnia
2006.

THE ROLE OF CRIMINAL TAX CODE AND TAX ADMINISTRATION IN THE FIGHT AGAINST GRAY ECONOMY IN THE PRIVATE SECTOR

Summary

The fight against tax fraud should be supported by correctly constructed tax penal code and properly functioning tax administration. This publication describes the essence of fiscal control and tax audits by looking at its effectiveness in combating informal economy. It also presents the most frequently committed tax crimes detected by the tax administration and the results of self conducted research among private businesses in the years 2007–2012 regarding gray economy and how it was effected by penal code and tax administration.

Translated by Monika Pasternak-Malicka