

Ryszard BEŁDZIKOWSKI*

Administracja kontroli skarbowej w zwalczaniu przestępczości w zakresie podatku VAT. Aspekty kryminalistyczne i fiskalne

Przekształcenia ustrojowe i gospodarcze

W grudniu 1988 r. uchwalony przez Sejm pakiet ustaw gospodarczych przyspieszył w Polsce przemiany ustrojowe¹. Działalność gospodarcza otrzymała nowe możliwości rozwoju i prawne gwarancje. Zwłaszcza ustawa o działalności gospodarczej zachęcała obywateli do podejmowania indywidualnej i rodzinnej prywatnej działalności gospodarczej. Teraz każda osoba mogła „w ramach prowadzonej działalności gospodarczej dokonywać czynności oraz działań, które nie są przez prawo zabronione”². Ta ustawa wraz z pakietem innych aktów i towarzyszących jej przepisów wykonawczych otworzyła prawną przestrzeń dla systemu gospodarki wolnorynkowej³.

Wydarzenia roku 1989, tj. wybory czerwcowe do Sejmu i Senatu oraz powołanie 12 września rządu premiera Tadeusza Mazowieckiego, poskutkowało w Polsce systemowymi zmianami politycznymi, gospodarczymi i społecznymi. Społeczeństwo wyrwało się z marazmu upaństwowionego życia oraz apatii stanu wojennego i jego negatywnych następstw. Władza polityczna i administracyjna z wielką aktywnością przystąpiła do tworzenia warunków wolnego rynku, zachęcając wszystkich ludzi do własnej inicjatywy gospodarczej. Taką dzia-

* Wyższa Szkoła Finansów i Prawa w Bielsku-Białej, e-mail: rbeldzikowski@wsfip.edu.pl.

¹ Ustawa z dnia 23 grudnia 1988 r. o działalności gospodarczej, Dz.U. z 1988 r. Nr 41, poz. 324; Ustawa z dnia 23 grudnia 1988 r. o działalności gospodarczej z udziałem podmiotów zagranicznych, Dz.U. z 1988 r. Nr 41, poz. 325; Ustawa z dnia 23 grudnia 1988 r. o zmianie Kodeksu handlowego, Dz.U. z 1988 r. Nr 41, poz. 326.

² Art. 4, Dz.U. z 1988 r. Nr 41, poz. 324.

³ Ta ustawa potocznie nazywana jest ustawą Wilczka, bo jej twórcą był minister przemysłu Mieczysław Wilczek w rządzie premiera Mieczysława Rakowskiego. Po trzech nowelizacjach (4 kwietnia 1990 r., 16 października 1991 r., 16 lutego 1996 r.) została zastąpiona Ustawą z dnia 19 listopada 1999 r. (Dz.U. z 1999 r. Nr 101, poz. 1178), która weszła w życie z dniem 1 stycznia 2001 r. Ten akt ustawowy został z kolei zamieniony Ustawą z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej, która po wielu nowelizacjach nadal obowiązuje jako tekst jednolity (Dz.U. z 2016 r., poz. 1829).

łałość i zachowania już wkrótce w publicystyce i mowie potocznej przyjęło się określać biznesem, a osoby się nim zajmujące – biznesmenami. To wtedy działania polityków, podobnie jak niektórych ekonomistów, doprowadziły do szybkiego upowszechnienia, a po latach dominacji pewnego mitu, przekonania, że prywatny system gospodarczy jest samym dobrem, a państwowy – złem⁴. Po 1989 r. rozpoczął się proces dezindustrializacji oraz likwidacji państwowych i spółdzielczych podmiotów wytwórczych towarów oraz usług⁵. Transformacja systemowa, w pierwszym okresie prowadzona metodą „terapii szokowej”, obok pozytywnych jej efektów gospodarczych i ustrojowych wygenerowała również negatywne skutki, takie jak m.in. narastające zjawiska przestępczości w sferze finansowej i bankowej, w procesach gospodarczych, zobowiązaniach podatkowych. Przestępcy organizowali się w grupy wspólnych interesów, również nawiązywali kontakty zagraniczne. „No i błyskawicznie zaczęła rosnąć przestępczość – wspomina gen. Adam Rapacki – w tym ta najniebezpieczniejsza – zorganizowana. Dla cwaniaków i przestępców był to złoty okres”⁶.

W grudniu 1989 r. wprowadzono nowe ustawowe zasady obrotu towarowego z zagranicy. Zmieniono wiele procedur postępowania celnego i częściowo strukturę administracji celnej. Teraz podmioty gospodarcze i osoby fizyczne mogły wwozić i wywozić towar „na równych prawach”⁷. Przekształcenia ustrojowe, wdrażane początkowo (od jesieni 1989 do połowy 1991 r.) z wielką wiarą w szybki sukces gospodarczy, opierane na mocy sprawczej „niewidzialnej ręki wolnego rynku”, uruchomiły również patologie przestępcze w skali i *modus operandi* przeważnie nieznanym organom ochrony porządku prawnego. Ale w tym czasie wszystkie służby zajmowały się własną reorganizacją i lustracją. Wtedy w ramach tworzenia struktury Komendy Głównej Policji wyelimi-

⁴ Za: A. Szahaj, *Blaski i cienie prywatyzacji*, „Dziennik Gazeta Prawna” 2015 z 13.02.; A.M. Zawiaślak, *Wypisy z dziejów wiarołomstwa i naiwności w polityce*, Warszawa 1996.

⁵ Za: A. Karpiński, S. Paradysz, P. Soroka, W. Żółtkowski, *Jak powstawały i upadały zakłady przemysłowe w Polsce. Losy po 1989 r. zakładów zbudowanych w PRL*, Warszawa 2013; W. Kieżun, *Patologia transformacji*, Warszawa 2012.

⁶ E. Sitek-Wasiak, *Niepokorny. Rozmowy z generałem Adamem Rapackim*, Warszawa 2015, s. 48.

⁷ Ustawa z dnia 28 grudnia 1989 r. – Prawo celne, Dz.U. z 1989 r. Nr 75, poz. 44. Art. 14 Prawa celnego wskazywał 38 grup towarowych zwolnionych z opłaty celnej i innych pozwoleń wwozowych. Prawdopodobnie decydującym wśród kilku innych powodów takiego liberalnego otwarcia polskiego obszaru celnego było przekonanie niektórych niedawnych działaczy NSZZ „Solidarność”, a jesienią 1989 r. parlamentarzystów i członków rządu T. Mazowieckiego, o masowym powrocie do Polski teraz wolnej, niepodległej, tzw. solidarnościowej emigracji trwającej kilka lat po wprowadzeniu stanu wojennego (13 grudnia 1981 r.). Ten romantyczny i humanitarny gest legislacyjny w rzeczywistości krajowej okazał się wielką inwestycją rozwojową licznych grup kapitałowo-przestępczych, które szczerze korzystały z możliwości bezcłowego importu różnych wartościowych towarów pod pozorem mienia przemieszczanego do kraju (samochody osobowe, ciężarowe, wyroby jubilerskie, sprzęt elektroniczny i komputerowy, jachty itp.). Krajowi organizatorzy takich pozorowanych operacji „przesiedleńczych” z obrotu handlowego tych towarów w Polsce zgromadzili ogromne środki finansowe poza kontrolą i wiedzą systemu bankowego i urzędów skarbowych. Tak powstawała specjalizacja przestępczości finansowej, podatkowej, gospodarczej. Środki te transferowano za granicę, jak również inwestowano m.in., w operacje giełdowe, nieruchomości, kasyna i inne spekulacyjne i kryminalne przedsięwzięcia.

nowano dotychczasowy zawodowo sprawny pion przestępczości gospodarczej (PG). W jednostkach terenowych nie powstały wydziały PG i tylko część funkcjonariuszy z tej specjalizacji włączono do wydziałów kryminalnych⁸. Największy wzrost stwierdzonych przestępstw względem roku poprzedniego nastąpił w 1990 r. (o 61%)⁹. W zetknięciu z wieloma społecznie negatywnymi skutkami nowej rzeczywistości autorzy transformacji ustrojowej już w 1991 r. zaczęli dokonywać pewnych pragmatycznych przewartościowań w swoich początkowo entuzjastycznych wizjach, programach i metodach realizacji kapitalistycznej gospodarki. Wśród wielu społecznych i gospodarczych negatywnych zjawisk rozprzestrzeniały się przestępcze patologie z obszaru oszustw celnych, podatkowych, obrotu finansowego, parabankowe.

Oszustwa w zakresie VAT największym wyzwaniem administracji kontroli skarbowej

W politycznie przełomowych latach 1989–1991 to wcześniej reaktywowana (z dniem 1 stycznia 1983 r.) administracja podatkowa, czyli 49 izb skarbowych i 311 urzędów skarbowych podległych ministrowi finansów, wśród organów administracji publicznej była strukturą najbardziej stabilną kadrowo i doświadczoną w kontrolach podatkowych, kontrolach ksiąg rachunkowych, funduszy celowych i innych form obrotu finansowego. W tym czasie powołaną Policję i inne służby z oczywistych powodów mocno absorbowwały ich wewnętrzne reorganizacje strukturalne i rotacje kadrowe. To w tym momencie nowe kierownictwo Ministerstwa Finansów (MF) z większym zainteresowaniem dostrzegło funkcjonalność administracji podatkowej i celnej jako zawodowo sprawnych organów ochrony bezpieczeństwa dochodów budżetu państwa i transformacji gospodarczej. Dla wzmocnienia działań kontrolnych i ochrony systemu podatkowego oraz innych źródeł dochodowych budżetu państwa w 1991 r. powołano administrację kontroli skarbowej. Nowej strukturze – urzędowi kontroli skarbowej (UKS) – ustawodawca określił dwa cele:

⁸ Najbardziej realne wyjaśnienia likwidacji pionu PG w tworzonej Policji wydają się następujące: 1. Inspiracje kierownictwa MSW, a może likwidowanej SB, w celu wykazania potrzeby dalszego istnienia Departamentu V jako wyspecjalizowanej struktury w ochronie gospodarki narodowej. A nawet jedynej po likwidacji pionu PG w Policji! 2. Część nowych środowisk polityków, autorytetów publicznych publicznie głosiła opinie, że czyny zaboru mienia itp. generował upadły system (komunistyczny). Zatem w nowej sytuacji ustrojowej będą zanikać dotychczasowe patologiczne postawy ludzi, m.in. kradzieże w zakładach pracy, przestępczość finansowa itd. W kapitalizmie, gospodarce opartej na prywatnej własności, jak wyjaśniano populistycznie i z naiwną wiarą dowodzone – „prywatni właściciele nie będą sami siebie okradać”. Za: E. Sitek-Wasiak, *op. cit.*; W. Kieżun, *op. cit.*

⁹ Wtedy zarejestrowano dokonanie 883 346 przestępstw, których statystyczna liczba w kolejnych latach wzrastała i w 1998 r. przekroczyła milion zdarzeń, a dokładnie 1 073 042; w 2003 r. odnotowano najwyższą dotychczas liczbę zdarzeń przestępczych, czyli 1 466 643. Od 2004 r. umacnia się tendencja spadku przestępstw i w roku 2014 w policyjnych statystykach zarejestrowano 908 855, zaś w roku 2015 – 827 852 popełnionych czynów przestępczych. Za: Raport o stanie bezpieczeństwa w Polsce w 2015 roku, MSW; *Przestępczość w Polsce w latach 90*, red. F. Prusak, Warszawa 2002

1. ochronę interesów i praw majątkowych Skarbu Państwa oraz zapewnienie skuteczności wykonywania zobowiązań podatkowych i innych należności stanowiących dochód budżetu państwa lub państwowych funduszy celowych;

2. badania zgodności z prawem gospodarowania mieniem innych państwowych osób prawnych¹⁰.

Ustawodawca wyposażył kontrolę skarbową w dwa nowe instrumenty: inspektora jako samodzielnego kontrolera z uprawnieniem organu kontroli skarbowej oraz wywiad skarbowy. Wywiad skarbowy miał wspomagać kontrolę skarbową uzyskiwanymi informacjami o dochodach, obrotach i prawach majątkowych podlegających kontroli. Mógł korzystać z informacji osób niebędących pracownikami administracji skarbowej w sposób niejawnym. Takie informacje i ich źródła osobowe miały podlegać ochronie najwyższą klauzulą tajności. Przepisy dotyczące wywiadu skarbowego były merytorycznie niespójne i wywołały publiczne komentarze nieprzychylnie tej ustawowej decyzji. Zapewne nie tylko z tego powodu wywiad skarbowy wówczas nie powstał. Ta struktura faktycznie została uformowana dopiero w drugiej połowie 1998 r. Wtedy to w Ministerstwie Finansów utworzono centralną strukturę – Biuro Dokumentacji Skarbowej, która koordynowała działalność terenowych placówek wywiadu skarbowego (wydziałów dokumentacji skarbowej) powołanych we wszystkich wojewódzkich urzędach kontroli skarbowej.

W lutym 1992 r. rozpoczęło działalność 49 wojewódzkich urzędów kontroli skarbowej. Ich pracownikami zostali w większości urzędnicy izb skarbowych. Ustawodawca powołał w Ministerstwie Finansów Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej, który nadzorował administrację kontroli skarbowej i kierował nią. Od powołanej w 1992 r. administracji kontroli skarbowej oczekiwano przede wszystkim sprawnego nadzoru nad wykonywaniem przez podatników ich obowiązków oraz innych zobowiązań stanowiących dochód budżetu państwa¹¹. Administracja kontroli skarbowej przystąpiła do pracy w składzie 6390 pracowników; wśród nich było 1850 inspektorów uprawnionych do samodzielnych kontroli, którzy w 1992 r. zrealizowali 21 388 kontroli. W decyzjach pokontrolnych organy kontroli skarbowej domagały się zwrotu 1015,4 mln zł ustaleń podatkowych i innych należności Skarbowi Państwa. W 1993 r. UKS wykonały już 30 832 kontrole. W 1996 r. zrealizowano największą liczbę kontroli w 25-letnich dziejach UKS, czyli 46 374, ale wówczas w tej administracji pracowało już 8282 osób. Ten stan kadrowy (ponad 8 tys. urzędników) został wyraźnie zredukowany dopiero w 2003 r. (do 6653 osób) i systematycznie mała do 5194 pracowników w 2015 r.; wśród nich było 42% inspektorów kontroli skarbowej, tj. urzędników o najwyższych kwalifikacjach i doświadczeniu zawodowym. W 2015 r. UKS zrealizowały 9412, w 2016 r. – 9850 kontroli osób prawnych i fizycznych, które zakończono decyzjami wymiarowymi określającymi uszczuplenia podatkowe i inne należności.

¹⁰ Ustawa z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej, Dz.U. z 1991 r. Nr 100, poz. 442.

¹¹ Od 2004 r. Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej nadzorował badania audytowe Europejskiego Funduszu Społecznego i Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego. Zadania te w praktyce wykonywały urzędy kontroli skarbowej z Departamentem Ochrony Interesów Unii Europejskiej w MF.

Tabela 1. Struktura i wartość ustaleń żądanych przez organy kontroli skarbowej jako zwrot należności Skarbu Państwa w latach 2013–2016

Struktura ustaleń (w mln zł)	2013 r.	2014 r.	2015 r.	2016 r.
VAT	4 565,0	9 110,8	16 773,2	19 985,2
Akcyza	292,5	440,0	789,6	357,3
Razem (z innymi ustaleniami)	6 446,7	10,602,3	18 545,6	22 113,3

Źródło: Raport kontrola skarbową 2008–2016, Departament Kontroli Skarbowej MF, <http://www.finanse.mf.gov.pl/web/bip/> (15.12.2016).

Powyższe ustalenia inspektorów UKS skłaniają do refleksji, jaka była realna finansowa efektywność administracji kontroli skarbowej w zwalczaniu przestępczego wykorzystywania mechanizmów zwłaszcza podatku VAT i akcyzy. Te imponujące miliardowe kwoty, wykazane w decyzjach pokontrolnych w rocznych sprawozdaniach jako należne do wpłacenia na konta właściwych urzędów skarbowych, nie są w tym wymiarze, pomimo zdarzających się takich medialnych sugestii, dodatkowym przychodem budżetu państwa. Zaczniemy od ustalenia rzeczywistej efektywności fiskalnej UKS. Jej miernikiem są realne wpłaty wartości wskazanych w decyzjach pokontrolnych wydanych przez dyrektorów UKS jako organu pierwszej instancji kontroli skarbowej.

Tabela 2. Wpłaty jako efekt działalności UKS w latach 2012–2015

Wpłaty (w tys. zł)	2012 r.	2013 r.	2014 r.	2015 r.
Kwoty z tytułu decyzji I instancji (dyrektora UKS)	492 026	450 894	541 937	964 639
Kwoty z tytułu złożenia korekty deklaracji (art. 14c.1 Uks)	301 068	338 834	205 285	175 346
Razem wpłaty	793 094	789 728	747 222	1 139 986

Źródło: Raport kontrola skarbową 2008–2016...

Inspektorzy kontroli skarbowej w trakcie postępowania kontrolnego ujawniali również nieprawidłowości w księgowaniu kosztów uzyskiwania dochodów przez podmioty. W tej sytuacji ich ustalenia skutkowały zmniejszeniem podmiotowi gospodarczemu kwoty kosztów podatkowych, którą wcześniej wykazał w rocznej deklaracji podatkowej właściwemu urzędowi skarbowemu. Organ kontroli skarbowej na podstawie własnych ustaleń w postępowaniu kontrolnym również występowały do właściwych urzędów skarbowych z wnioskiem o zatrzymanie wskazanemu podmiotowi wypłaty z budżetu państwa nienależnego – w ocenie UKS – zwrotu podatku VAT. W tej sprawie ostatecznie zdecydował naczelnik US. W działalności UKS warto zauważyć kolejne dwa mierniki efektywności fiskalnej, tj. decyzyjność w ocenie kosztów uzyskiwania dochodów i prawie uzasadnioną możliwość zatrzymania wypłat zwrotu podatku VAT.

W okresie trzech pierwszych kwartałów 2016 r. organy kontroli skarbowej wystąpiły o zatrzymanie zwrotu VAT wskazanym podmiotom gospodarczym na kwotę 566 518,9 tys. zł¹². W praktyce to naczelnik US (w konsultacji z dyrekto-

¹² Odpowiedź Ministra Finansów na interpretację pisma J. Cichonia nr 7505 z 16 listopada 2016 r. www.sejm.gov.pl (11.12.2016).

rem Izby Skarbowej) przy podejmowaniu takich restrykcyjnych decyzji analizuje też własne zasoby informacyjne o wskazanym podatniku. Bywa też tak, że organ podatkowy po przeprowadzeniu postępowania podatkowego bądź kontroli i innych prawnych działań wypłaca kwestionowaną należność zwrotu VAT, np. po 3 miesiącach. Natomiast sytuacja jest bardziej niekorzystna dla budżetu państwa w przypadku decyzji wymiarowych i innych należności podatkowych, jeśli dotyczą one tzw. firm słupów lub „znikających” poprzez ich sprzedaż za wschodnie granice RP (do Ukrainy, Mołdawii).

Tabela 3. Efekt działalności UKS w zmniejszaniu kosztów uzyskania dochodów i zatrzymaniu wypłat zwrotu VAT

Wyszczególnienie	2012 r.	2013 r.	2014 r.	2015 r.
Zatrzymanie wypłat zwrotu VAT (w tys. zł)	121 460	66 767	227 055	167 870
Zmniejszanie kosztów uzyskania dochodów (w tys. zł)	747 681	481 721	777 658	362 379

Źródło: Raport kontrola skarbową 2008–2016...

Urzędy kontroli skarbowej w swojej 25-letniej działalności w ochronie bezpieczeństwa i stabilności przychodów do budżetu państwa toczyły największe zmagania z patologią przestępczą wykorzystującą mechanizmy VAT do uzyskania nieprawnych przysporzeń. Z dniem 28 lutego 2017 r. administracja skarbową w III RP w tej formule prawnej i organizacyjnej, wielokrotnie nowelizowanej i restrukturyzowanej, stała się już historycznym bytem¹³.

Podatek VAT – trudna rzeczywistość dla władzy, przedsiębiorców i konsumentów

Podatek od towarów i usług (*Value Added Tax* – VAT) jest konstrukcją z zastosowaniem tzw. wartości dodanej opartej na założeniu opodatkowania tylko wartości dodanej w danym momencie obrotu (towaru lub usługi) bez podatku zapłaconego w poprzedniej fazie sprzedaży. Podstawową zasadą VAT jest jego neutralność dla przedsiębiorcy, podatnika, który w obrocie sprzedaży towaru (usługi) wylicza podatek należny od tych transakcji i odejmuje od niego podatek zapłacony wcześniej swoim dostawcom, wykazany w fakturach zakupu. Powstałą różnicę wpłaca każdego miesiąca do właściwego urzędu skarbowego lub otrzymuje zwrot, jeżeli podatek wykazany w fakturach jest wyższy do należnego. W tej konstrukcji podatek VAT jest neutralny dla jego płatnika

¹³ Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. – Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej, Dz.U. z 2016 r., poz. 1948. Ustawa ta zniosła Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej i dyrektorów urzędów kontroli skarbowej, Szefa Służby Celnej i dyrektorów izb celnych. Ta administracja kontroli skarbowej, która od wielu lat dysponowała ogólnym stanem pracowników liczącym niewiele ponad 5 tys. osób (2015 r. – 5271), zakończyła 25-letnią misję. W powołanej z dniem 1 stycznia 2017 r. strukturze Krajowej Administracji Skarbowej utworzono urzędy celno-skarbowe, w których byli urzędnicy UKS i funkcjonariusze Służby Celnej teraz wspólnie realizują właściwe czynności kontrolne.

(przedsiębiorcy), natomiast całą kwotą ceny i podatku jest obciążony finalny nabywca towaru i usługi.

VAT jest podatkiem pośrednim, bardzo cenotwórczym, ale łatwym do poboru, stałym i najbardziej wydajnym źródłem dochodów budżetowych państwa¹⁴. Podatek ten w Polsce każdego roku przysparza 40–43% wpływów do budżetu państwa, np.: w 2013 r. – 40,4%; w 2014 r. – 41,8%. W publicystycznym i medialnym obiegu ten słaby wzrost wpływów podatku VAT do budżetu państwa w Polsce (w porównaniu do większości państw członkowskich UE) powszechnie jest wyjaśniany jako efekt i dowód rozległej zorganizowanej przestępczości wyspecjalizowanej w przejmowaniu nienależnego zwrotu VAT. Istnienie tej patologii przestępczej jest trudnym zagadnieniem w obrocie gospodarczym, finansowym i relacjach społecznych.

Przestępczość w zakresie VAT realizuje się poprzez:

- wyłudzenie kwoty podatku VAT z urzędów skarbowych,
- uchylenie się od wykonania w części lub całości tego zobowiązania podatkowego.

Przestępcze pozyskiwanie zwrotu VAT prowadzone jest z zastosowaniem oszukańczych przedsięwzięć. Instrumentem kluczowym w tej patologii jest podmiot gospodarczy, tzw. słup. Organizator takiego przestępczego przedsięwzięcia uruchamia oficjalną działalność gospodarczą, w postaci firmy A – „słupa”, ale na podstawioną osobę, która dysponuje własnym dowodem osobistym. Właściciel dowodu osobistego jest „założycielowi” potrzebny do osobistego zgłoszenia w urzędzie skarbowym swojej działalności gospodarczej jako przyszły podatnik VAT oraz do założenia konta bankowego. Kim są osoby podejmujące się roli „słupa”? Organizatorzy przyszłej „karuzeli VAT-owskiej” znajdują takich kandydatów w środowiskach marginesu społecznego, socjalnego ubóstwa, w kręgach drobnych przestępców – recydywistów oczekujących na wezwanie do odbycia kary w ośrodku penitencjarnym, nawet pacjentów hospicjum. Dla tych ludzi ubranie ich w nowy garnitur i buty oraz zapłata 1000 zł bywają wystarczającymi środkami do odegrania wyżej opisanej roli „przedsiębiorcy”¹⁵. Firma „słup” na jakimś etapie tej oszukańczyj działalności może przyjąć postać „znikającego podatnika” czy realizować inne role w takim przestępczym scenariuszu. Firma taka nie działa samotnie. Zazwyczaj organizatorzy tworzą kolejną czy kilka firm w przyszłej „karuzeli VAT-owskiej”, które przyjmują rolę firm „buforów” B. Rolą „bufora” jest uprawdopodobnienie zdarzeń gospodarczych wykazanych na fakturach. Firma B fakturuje sprzedaż towarów do następnego uczestnika, zwykle w opisach tej przestępczości nazywanego „brokerem” C, który deklaruje sprzedaż tego towaru za granicę i występuje o zwrot należnego VAT. W takiej „karuzeli VAT-owskiej” w obrocie fakturowym wskazywana jest procedura wewnątrzwspólnotowej dostawy towaru (WDT) do najbliższego sąsiedzkiego państwa UE.

¹⁴ Zob. A. Gomułowicz, D. Mączyński, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2016.

¹⁵ Za: K. Nowak, *Wybrane zagadnienia dotyczące działalności tzw. „słupów” w ramach zorganizowanych grup przestępczych dopuszczających się oszustw podatkowych w związku z obrotem wyrobami stalowymi*, „Przegląd Bezpieczeństwa Wewnętrznego” 2014, nr 10.

Powyżej przedstawiono uproszczony *modus operandi* wyłudzenia nienależnego zwrotu podatku VAT. Zachowania i metody w tej przestępczości są ciągle doskonalane. Dotychczas trudne do wykrycia było oszustwo wyłudzenia zwrotu VAT dokonane przez lojalnego dotąd podatnika, czasem określane jako „handel przeciwstawny”. W tym przypadku to podatnik decyduje się na indywidualne dokonanie fikcyjnego dokumentacyjnego obrotu towarowego w procedurze WDT w celu wyłudzenia należności VAT. Znane są przypadki, że taki podatnik jest organizatorem „karuzelowego” oszustwa. W istocie pełni dwie role: oficjalnie jest przedsiębiorcą lojalnym wobec zobowiązań podatkowych, ale w pewnych okolicznościach decyduje się na bycie organizatorem oszustwa podatkowego¹⁶. Uczestnicy tego rodzaju przestępczości pochodzą z różnych, społecznie odległych środowisk, ale łączy ich wola, a często namiętność, szybkość i, jak się wielu z nich wydaje, łatwego, zgromadzenia sporej wartości środków finansowych. Interesującym faktem jest zauważalne uczestnictwo w tych grupach przestępczych tzw. kiboli, utożsamiających się z klubami piłki nożnej, zwłaszcza w dużych ośrodkach miejskich.

W latach 2010–2013 największe ryzyko wyłudzenia nienależnego zwrotu VAT było związane z obrotem następującymi towarami:

- złomem,
- pozostałymi metalami (stopy aluminiowe), wyrobami stalowymi (pręty, żelazostopy itp.),
- wyrobami elektronicznymi (telefony, iPady, iPhony, procesory, sprzęt RTV),
- materiałami i usługami budowlanymi.

Analiza tej patologii związanej z wykazaną dokumentacyjnie dużą skalą sprzedaży telefonów i innych urządzeń przez zorganizowane grupy przestępcze w obrocie fikcyjnymi fakturami mogła generować 1,8 mld zł strat dochodowych w budżecie państwa¹⁷.

Aktualnie przestępczość wykorzystująca mechanizmy podatku VAT dla osiągnięcia własnych celów, czyli wyłudzenia nienależnego zwrotu VAT, posługuje się w fakturowym zapisie również asortymentem spożywczym, np. kawą, luksusowymi wyrobami czekoladowymi, a także np. metalami kolorowymi, stopami żeliwnymi.

Inspektorzy kontroli skarbowej w trakcie ukierunkowanych czynności analitycznych i kontrolnych, we współpracy z organami ochrony porządku prawnego (zwłaszcza CBS, Policji, prokuratury), często trafiają na faktury fikcyjne co do zapisanego w ich treści zdarzenia gospodarczego.

¹⁶ W styczniu 2015 r. Sąd Okręgowy w Bydgoszczy skazał na 5 lat bezwzględnego pozbawienia wolności Piotra W., którego uznano za winnego zorganizowania tzw. przeciwstawnej karuzeli podatkowej. W efekcie wyłudzeń podatku VAT Skarb Państwa stracił blisko 36 mln zł. Grupa przestępcza wykorzystywała mechanizm karuzeli podatkowej, ale odpowiednio zmodyfikowany, z przekonaniem, że będą nie do wykrycia przez kontrolę skarbową. Aktem oskarżenia objęto 13 osób współtworzących zorganizowaną grupę przestępczą. Pięć lat więzienia za zorganizowanie karuzeli podatkowej, www.podatki.biz/artykuly/ (15.12. 2016).

¹⁷ Raport uzasadniający konieczność wprowadzenia mechanizmu odwrotnego obciążenia przy rozliczeniu VAT w handlu wybranymi urządzeniami elektronicznymi, ZIPSEE Warszawa, luty 2014.

Tabela 4. Statystyka w zakresie wykrytych fikcyjnych faktur

Wyszczególnienie	2013 r.	2014 r.	2015 r.
Liczba faktur	154 645	206 966	360 702
Kwoty na fakturach brutto (w tys. zł)	19 712 774	33 692 713	81 850 749

Źródło: Raport kontrola skarbową 2008–2016...

Wartości fakturowe na zatrzymanych dokumentach są miliardowe i budzą zainteresowanie oraz skłaniają do różnych interpretacji. Najwięcej takich faktur ujawniono w firmach dokonujących obrotu paliwami i elektroniką, gdzie były wykorzystywane głównie do wprowadzania na rynek towarów pochodzących z nielegalnych źródeł. Metodyka tej zbiorczej statystyki „pustych faktur” oparta jest na sprawozdawczości każdego urzędu kontroli skarbowej. Nie można wykluczyć, że dwa UKS prowadzące wspólne czynności kontrolne w tym samym podmiocie gospodarczym mogły dla własnej sprawozdawczości policzyć tę samą „pustą fakturę” statystycznie korzystnie, czyli każdy organ kontroli skarbowej jako własny „sukces” wykrywczy. Tym przykładem chciałbym zwrócić uwagę na zachowanie analitycznej ostrożności wobec każdej statystyki. Faktury dokumentujące fikcyjne czynności gospodarcze stały się powodem kontroli Najwyższej Izby Kontroli w 5 urzędach kontroli skarbowej i 6 urzędach skarbowych w 2015 r. Odkryte w toku tych czynności fikcyjne faktury były podstawą do wymierzenia należnego podatku w kwocie 2,3 mld zł w 2013 r. i 5, 2 mld zł w 2014 r. Wpłaty do budżetu wyniosły zaledwie 162,3 mln zł. W ocenie NIK możliwości odzyskania wymierzonych kwot są niewielkie. Zapewne dlatego w ogólnym podsumowaniu kontrolowanej działalności stwierdzono: „Zaproponowane przez Ministra Finansów mechanizmy uszczelniające skierowane zostały, podobnie jak w poprzedniej modyfikacji, na obszary działalności gospodarczej, w których zidentyfikowano istotne nieprawidłowości, nie umożliwiły natomiast ograniczenia oszustw w sposób systemowy, to znaczy niezależny od towarów wykorzystywanych w przestępczym procederze”¹⁸. Wspomniane tu modyfikacje polegały na zmianach w ustawie o podatku od towarów i usług wprowadzonych od 1 lipca 2015 r. i wcześniej – od 1 października 2013 r.

Wyzwania prawne

„Szkodliwość przestępnych nadużyć mechanizmów podatku VAT – zauważa Jerzy Duży – polega przy tym nie tylko na wielkości generowanych przez nie strat dla budżetu państwa. Przestępne nadużycia mechanizmu podatku VAT godzą w zasady uczciwej konkurencji, powodując wyparcie z rynku uczciwych przedsiębiorców, którzy nie są w stanie sprostać konkurencji «dotowanej» przez przyjęty wskutek działań przestępczych bezpodstawnie VAT”¹⁹.

¹⁸ Informacja o wynikach kontroli NIK: Przeciwdziałanie wprowadzaniu do obrotu gospodarczego faktur dokumentujących czynności fikcyjne. 23 maja 2016 r., www.nik.gov.pl (11.12.2016).

¹⁹ J. Duży, *Zwalczanie nadużyć mechanizmów podatku VAT – wyzwania dla państwa i prawa*, [w:] *Złota księga jubileuszowa prof. dr. hab. dr. honoris causa Brunona Hołysta: ... ale prawdy szukaj w czynie*, red. B. Sygit, Łódź 2015, s. 540.

Dla firm, zwłaszcza rodzinnych, małych i średnich (MSP), kolejne nowelizacje ustawy o podatku i usług wiążą się z obawami i niepokojami. Każdego roku wprowadzane są różne zmiany w zapisach ustawowych²⁰. W 2014 r. w tej ustawie dokonano 6 nowelizacji, w 2015 r. już 7 zmian, w 2016 r. również 7. Niewątpliwie mają one uzasadnienie i skorelowane są z polityką gospodarczą państwa, jednak uczciwy przedsiębiorca w regionalnej przestrzeni funkcjonuje we własnej, raczej ustabilizowanej sieci kontaktów handlowych i w przewidywalnym otoczeniu. Kolejne i wielokrotne w ciągu roku zmiany w przepisach ustawowych w takich środowiskach wprowadzają zrozumiałe zaniepokojenie.

Ściganiem przestępczości w zakresie podatku VAT zajmuje się wiele służb i organów. Można taki stan uznać za sytuację pozytywną, ale jak zwykle – zasadnicze problemy pojawiają się przy szczegółowych pytaniach i praktycznych refleksjach. Który organ czy służba są wiodące w zwalczaniu tej przestępczości podatkowej, destrukcyjnie wpływającej na bezpieczeństwo gospodarcze państwa? Wydawało się, że Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej dysponujący merytoryczną i doświadczoną kadrą inspektorów w UKS oraz strukturą wywiadu skarbowego z uprawnieniami do ostrych czynności operacyjno-rozpoznawczych powinien przyjąć rolę wiodącą w zwalczaniu tej patologii. Stało się inaczej – od 1 stycznia 2016 r. administracja podatkowa, szczególnie była administracja kontroli skarbowej, jest w fazie kolejnej „reformy” – tworzenia nowej wielkiej krajowej struktury organizacyjnej (KAS).

Skuteczne zwalczanie wyłudzeń należności VAT czy unikania regulowania tych zobowiązań („szara strefa” gospodarza) „napotyka przeszkody natury prawnej”²¹. Odmiennie w treści orzecznictwo, w tym Sądu Najwyższego, i inne kwestie kwalifikacji prawnej utrzymują stan niejednoznaczności w reakcjach organów państwowych na przestępczość podatkową.

Warto też zauważyć, że funkcjonalność podatku VAT w państwach o rozwiniętej gospodarce rynkowej wymaga bardzo wyważonej polityki podatkowej kształtującej rozwój przedsiębiorczości oraz możliwości dochodowych osób fizycznych w stabilnej perspektywie czasowej.

Przestępczość wykorzystującą mechanizmy podatku VAT w Polsce w dużej mierze uaktywniła utrwalana w ostatniej dekadzie (2006–2016) praktyka przeprowadzania częstych nowelizacji prawa podatkowego (w tym zwłaszcza VAT) „bez większej refleksji, jak to wpłynie na cały system opodatkowania”²². To decyzyjni politycy (ekipy rządowe), przeważnie dla własnych doraźnych interesów, bez większej refleksji systemowej, dokonywali zmian ustaw i przepisów wykonawczych, zazwyczaj wielokrotnie w roku podatkowym. Ciągłe nowelizowane przepisy w ustawie VAT doprowadziły do tego, że ta legislacja jako system stała się mało czytelna, trudna do prawidłowej realizacji zwłaszcza przez osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą (firmy rodzinne, MSP). Wielu z tych małych przedsiębiorców z działalnością gospodarczą prze-

²⁰ Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, t.j. Dz.U. z 2016 r., poz. 1579.

²¹ J. Duży, *op. cit.*, s. 541.

²² Wiceprezes NSA: Ustawę o VAT i ustawy o podatkach dochodowych należałoby napisać od nowa, www.pb.pl (31.10.2016).

szło do „szarej strefy”. Natomiast dla biznesu przestępczego taki chaos legislacyjny stał się dobrą okazją do wykorzystania mechanizmów VAT w celu nieuprawnionego wzbogacenia się kosztem... urzędu skarbowego, czyli państwa. W Polsce niepłacenie podatków nie wywołuje środowiskowego, rodzinnego czy społecznego potępienia, w wielu środowiskach jest to wręcz powód do dumy!

Najlepsze instrumentarium ograniczające i eliminujące przestępczość wykorzystującą VAT stanowi zatem dobra i stabilna legislacja podatkowa wspierana ustabilizowanym orzecznictwem.

Oszustwa w zakresie VAT wyzwaniem dla instytucji UE

Sprawozdanie specjalne Europejskiego Trybunału Obrachunkowego (ETO) z 2015 r. przyjęło informację Europolu, która w formule szacunków wskazuje, że zorganizowane grupy przestępcze w państwach członkowskich dokonują uszczupień dochodów z tytułu oszustw związanych z VAT na poziomie 40–60 mld euro rocznie²³. Autorzy tego sprawozdania specjalnego, czyli formalnie ETO, wskazali na następujące przyczyny patologii – oszustw w zakresie VAT:

– W większości skontrolowanych państw członkowskich nie przeprowadza się skutecznych kontroli krzyżowych danych celnych i podatkowych.

– Między organami podatkowymi państw członkowskich występują problemy, jeśli chodzi o poprawność, kompletność i terminowość tych danych.

– Brakuje współpracy pomiędzy organami administracyjnymi, sądowymi i organami ścigania, a ich kompetencje się nakładają²⁴.

W głównych zaleceniach ETO zaleca: „[...] usunąć, we współpracy z państwami członkowskimi, przeszkody prawne uniemożliwiające wymianę informacji między organami administracyjnymi, sądowymi i organami ścigania na poziomie krajowym i UE. [...] dostęp do danych VIES i Eurofisc powinny mieć w szczególności Europejski Urząd ds. Zwalczania Nadużyć Finansowych (OLAF) i Europol, a państwa członkowskie powinny czerpać korzyści z informacji zapewnianych przez te organy”²⁵.

Oszustwa w zakresie VAT są więc poważnym problemem dla organów decyzyjnych UE (Komisja, Rada, Parlament) i innych wyspecjalizowanych (OLAF, Europol) oraz organów sądowych, ochrony porządku prawnego, organów podatkowych i celnych państw członkowskich.

Podsumowanie

Podatek VAT jest największym źródłem przychodów budżetu państwa. Jednocześnie stanowi kuszącą okazję do wykorzystania jego mechanizmów do wyłudzenia nieprawnych należności finansowych. Równocześnie od prawie 10 lat

²³ Sprawozdanie specjalne 2015. Zwalczanie wewnątrzspółnotowych oszustw związanych z VAT: wymagane dalsze działania, Europejski Trybunał Obrachunkowy, s. 9, <http://eca.europa.eu> (2.01.2017).

²⁴ *Ibidem*.

²⁵ *Ibidem*.

zauważalny jest wzrost inspiracji i decyzji centralnych organów państwa do prawnych rozstrzygnięć odnośnie do tego problemu (np. poprzez instrument interpretacji podatkowych, nowelizacje przepisu ustawowego lub wykonawczego, także czasami niejednoznaczne wykładnie przepisów Sądu Najwyższego). Kłopot polega na tym, że wiele takich decyzji niekoniecznie wspomagało wzrost przychodów budżetu państwa oraz skuteczność eliminowania przestępczych nadużyć mechanizmów podatku VAT wykorzystywanych do uszczuplenia tej należności publicznoprawnej. Dotychczas administracja kontroli skarbowej, we współpracy z urzędami skarbowymi i innymi służbami ochrony porządku prawnego, coraz to skuteczniej wykrywała i zwalczała „karuzele podatkowe” organizowane w celu wyłudzenia nienależnego zwrotu podatku VAT.

Trzeba też zauważyć, że od 2013 r. administracja podatkowa (izby skarbowe, urzędy skarbowe) była poddawana permanentnej reorganizacji strukturalnej, funkcjonalnej i kadrowej. Od początku 2016 r. rozpoczął się intensywny proces tworzenia Krajowej Administracji Skarbowej z trzech dotychczas samodzielnych organów administracji (podatkowej, kontroli skarbowej i celnej). Z dniem 1 stycznia 2017 r. zakończyła działalność administracja kontroli skarbowej (UKS), struktura najbardziej skuteczna w zwalczaniu przestępczości wykorzystującej mechanizmy VAT do bezprawnego przejmowania podatkowej należności publicznoprawnej. W Krajowej Administracji Skarbowej powstała nowa struktura o nazwie Służba Celno-Skarbowa, której zadaniem będzie ochrona systemu podatkowego przed przestępczością i innymi działaniami zagrażającymi bezpieczeństwu finansowemu państwa.

Skuteczność w zapobieganiu przestępczości podatkowej i jej zwalczaniu wymaga stabilności kadrowej i profesjonalizmu zawodowego urzędników organów administracji skarbowej (również funkcjonariuszy służb i innych organów współpracujących) wspieranych również stabilną legislacją i kwalifikacją prawną zachowań w precyzyjnych przepisach prawa. Utrwalony w ostatniej dekadzie zwyczaj stałego „reformowania” prawa podatkowego (zwłaszcza podatku VAT), zasad działania organów podatkowych, celnych i kontroli skarbowej, zasad postępowania podatkowego itp. w niektórych sytuacjach i regulacjach należy ocenić jako działanie pozytywne, jednak praktyka ta przeważnie nie wzmacniała rozwoju gospodarczego, „przyczyniała się do utraty zaufania podatników do państwa i prawa”²⁶.

Bibliografia

Akty prawne:

- Ustawa z dnia 23 grudnia 1988 r. o działalności gospodarczej, Dz.U. z 1988 r. Nr 41, poz. 324.
Ustawa z dnia 23 grudnia 1988 r. o działalności gospodarczej z udziałem podmiotów zagranicznych, Dz.U. z 1988 r. Nr 41, poz. 325.

²⁶ J. Glumińska-Pawlic, *System podatkowy – potrzeba czy konieczność?*, [w:] *Czy w Polsce istnieje system podatkowy?*, red. J. Glumińska-Pawlic, Katowice 2016, s. 83.

Ustawa z dnia 23 grudnia 1988 r. o zmianie Kodeksu handlowego, Dz.U. z 1988 r. Nr 41, poz. 326.

Ustawa z dnia 28 grudnia 1989 r. – Prawo celne, Dz.U. 1989 r. Nr 75, poz. 445.

Ustawa z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej, Dz.U. z 1991 r. Nr 100, poz. 4.

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, Dz.U. z 2016 r., poz. 1579.

Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. – Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej, Dz.U. z 2016 r., poz. 1948.

Materiały źródłowe:

Informacja o wynikach kontroli NIK: Przeciwdziałanie wprowadzaniu do obrotu gospodarczego faktur dokumentujących czynności fikcyjne. 23 maja 2016, www.nik.gov.pl (11.12.2016).

Odpowiedź Ministra Finansów na interpelację posła J. Cichonia nr 7505 z 16 listopada 2016 r. www.sejm.gov.pl (11.12.2016).

Raport kontrola skarbową 2008–2016, Departament Kontroli Skarbowej Ministerstwo Finansów.

Raport o stanie bezpieczeństwa w Polsce w 2014 roku, MSW.

Raport o stanie bezpieczeństwa w Polsce w 2015 roku, MSW.

Raport uzasadniający konieczność wprowadzenia mechanizmu odwrotnego obciążenia przy rozliczeniu VAT w handlu wybranymi urządzeniami elektronicznymi, ZIPSEE Warszawa, luty 2014.

Opracowania:

Duży J., *Zwalczanie nadużyć mechanizmów podatku VAT – wyzwania dla państwa i prawa*, [w:] *Złota księga jubileuszowa prof. dr. hab. dr. honoris causa Brunona Hołysta: ... ale prawdy szukaj w czynie*, red. B. Sygit, Łódź 2015.

Glumińska-Pawlic J., *System podatkowy – potrzeba czy konieczność?*, [w:] *Czy w Polsce istnieje system podatkowy?*, red. J. Glumińska-Pawlic, Katowice 2016.

Gomułowicz A., Mączyński D., *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2016.

Karpiński A., Paradysz S., Soroka P., Żółtkowski W., *Jak powstawały i upadały zakłady przemysłowe w Polsce Losy po 1989 r. zakładów zbudowanych w PRL*, Warszawa 2013.

Kieżun W., *Patologia transformacji*, Warszawa 2012.

Nowak K., *Wybrane zagadnienia dotyczące działalności tzw. „słupów” w ramach zorganizowanych grup przestępczych dopuszczających się oszustw podatkowych w związku z obrotem wyrobami stalowymi*, „Przegląd Bezpieczeństwa Wewnętrznego” 2014, nr 10.

Przestępczość w Polsce w latach 90, red. F. Prusak, Warszawa 2002.

Sitek-Wasiak E., *Niepokorny. Rozmowy z generałem Adamem Rapackim*, Warszawa 2015.

Szahaj A., *Blaski i cienie prywatyzacji*, „Dziennik Gazeta Prawna” 2015 z 13.02.

Zawiślak A.M., *Wypisy z dziejów wiarołomstwa i naiwności w polityce*, Warszawa 1996.

Źródła internetowe:

<http://eca.europa.eu> (2.01.2017).

www.nik.gov.pl (11.12.2016).

www.sejm.gov.pl/zsap/ (13.12.2016).

www.podatki.biz/artykuły/ (15.12.2016).

<http://www.finanse.mf.gov.pl/bip/> (15.12.2016).

<https://mswia.gov.pl/pl/aktualnosci/13824> (11.12.2016).

www.pb.pl (31.10.2016).

ksiegowosc.infor.pl/wiadomosci/ (2.02.2016).

TAX AUDIT OFFICES IN THE FIGHT AGAINST VAT CRIME.
FORENSIC AND FISCAL ASPECTS

Abstract: VAT tax is the biggest tax revenue to the state budget. However, VAT mechanisms seem to be a tempting invitation for criminals to try to obtain undue VAT refund. The scale of this pathology is quite large, although tax audit offices have tried to fight this kind of tax fraud with success. This article presents the problem of the tax administration endeavours to eliminate the crime and also is an attempt at assessing the effectiveness of operation of tax audit offices which have already ended their 25-year activity.

Keywords: TAX AUDIT OFFICES, VAT CRIME, "MISSING TRADER", FICTITIOUS INVOICES