

Seria: PRAWO i EKONOMIA

PODATEK VAT

**oszustwa podatkowe,
przemyt i zorganizowana
przestępczość skarbowa**

- podatek VAT w Polsce i w Unii Europejskiej
- kryminalizacja uszczuplania podatku VAT
- metodyka popełniania przestępstw skarbowych



Kazimierz Turaliński

Przedmowa

Podatek VAT jest najważniejszym źródłem finansowania budżetu Polski. Jako podatek pośredni, z definicji obciążający wyłącznie konsumpcję, miał w neutralny dla podmiotów gospodarczych sposób, nieuszcuplający ich możliwości inwestycyjnych i operacyjnych, zwiększyć dochody Skarbu Państwa. Transformacja ustrojowa wymusiła takie wypośrodkowanie interesów fiskusa oraz dopiero powstającego biznesu i klasy średniej. Podążono przy tym wzorem zachodnich państw kapitalistycznych. W wolnej już gospodarce rynkowej przyjęto prymat własności prywatnej ponad niewydajnym, lecz pomimo tego w latach socjalizmu faworyzowanym, centralnie sterowanym przemysłem opartym o społeczną własność środków produkcji i państwowy monopol w handlu zagranicznym.

Otwarcie granic wraz ze zniesieniem barier politycznych umożliwiło Polakom swobodne przeprowadzanie międzynarodowych transakcji. Import i eksport przestały być domeną państwowych central handlu zagranicznego. Milowym krokiem na drodze do tak pożądaney pełnej wolności stać się miała akcesja Polski do Wspólnoty Europejskiej. Poprzedzająca ją stopniowa implementacja rozwiązań prawnych wypracowanych w ramach zjednoczonej Europy utworzyć powinna spójny system, gwarantujący bezpieczne uczestnictwo krajowych podmiotów we wspólnotowej wymianie towarów i usług. Niestety, w materii podatkowej już od pierwszych dni dostrzegalne stały się daleko idące wady unifikacji. Rozliczenia z urzędem skarbowym znacznie utrudniły skomplikowane procedury normujące m.in. wielostopniowe naliczanie podatku VAT, handel wewnątrz-

spółnotowy, import i eksport, zwolnienia od podatku, zróżnicowanie wysokości jego stawek nawet identycznych produktów według różnych, niezwiązanych z rachunkiem ekonomicznym kryteriów, czy wynikające z istoty tego podatku uprawnienie do żądania zwrotu kwot już odprowadzonych. Charakteryzująca się nieprzejrzystymi odesłaniami kaskadowymi i skomplikowaną terminologią polska legislacja podatkowa utrudniła nie tylko przedsiębiorcom zrozumienie wiążących ich przepisów, ale nawet doprowadziła do niezwyklej sytuacji, w której spory na tle ich wykładni zaowocowały w różnych województwach odmiennymi liniami orzecznictwa sądów administracyjnych. Sytuacja ta jest nie tylko kuriozalna, ale wręcz rażąco sprzeczna z konstytucyjną zasadą demokratycznego państwa prawa i zakazem dyskryminacji.

Wypracowane na tle tej najbardziej skomplikowanej dziedziny prawa finansowego liczne metody nieuczciwego unikania podatku od towarów i usług, skutkowały wręcz wyspecjalizowaniem się części przedsiębiorców w takiej działalności, a także w masowym wyłudzeniu nienależnego zwrotu prawidłowo odprowadzonych lub nawet wcześniej w ogóle nieodprowadzonych jego kwot. Na gruncie początkowo drobnych luk prawnych i fabrykowanych jednostkowych, fikcyjnych okoliczności pozornie usprawiedliwiających występowanie o zwrot VAT-u, powstały szeroko rozwinięte struktury zorganizowanej przestępczości ekonomicznej, operujące wyłącznie w materii podatkowej albo wiążące tak ukierunkowaną aktywność z działalnością kryminalną. Nie bez znaczenia pozostawała przy tym korzystna korelacja wysokiej dochodowości przestępstw skarbowych oraz znikomych dolegliwości grozących w

razie wykrycia tegoż procederu i identyfikacji jego sprawców. O ile przestępstwa kryminalne, takie jak rozboje, egzekucja haraczy, czy płatne zabójstwa, przynosiły stosunkowo niskie dochody związane zarazem z dużym ryzykiem poniesienia surowej kary, włącznie z dożywotnim pozbawieniem wolności, to równolegle z tytułu wielomilionowych oszustw podatkowych maksymalna kara nie przekraczała kilku lat więzienia, a zazwyczaj ograniczana była jedynie do grzywny albo wyroku w zawieszaniu.

Skutkiem dysproporcji zysków i ryzyka stało się ewolucyjne odchodzenie od tradycyjnych źródeł zarobkowania przestępczości kryminalnej, w tym przestępczości zorganizowanej. Coraz częściej czyny karalne oparte na przemocach lub fizycznym zaborze mienia traciły pierwszeństwo na rzecz działalności o profilu ekonomicznym, w tym właśnie skupionej na deliktach karnoskarbowych. W wielu przypadkach wręcz zatarciu uległa granica pomiędzy przedsiębiorcą a przestępcą. Podobnie wygląda sytuacja w innych państwach na zachodzie kontynentu. Z tego powodu uszczuplenie podatku VAT stało się jednym z najważniejszych zagrożeń nie tylko dla budżetu Rzeczypospolitej, ale nawet dla finansów całej dzisiejszej Unii Europejskiej. Polscy przestępcy nie byli bowiem prekursorami tego kierunku zmian, a podążyli za ogólnoeuropejskim trendem „karuzelowym” zapoczątkowanym przez imigrantów w Wielkiej Brytanii, czy przemytem włoskich organizacji mafijnych. Zagadnienie to pozostaje więc kluczowe dla bezpieczeństwa ekonomicznego wszystkich państw członkowskich oraz innych krajów, których przepisy prawa podatkowego ustanowiły podatek VAT lub jego odpowiednik.

Niniejsze opracowanie szczegółowo omawia właściwe dla przedmiotowej tematyki przepisy polskiego materialnego prawa karnego skarbowego, pełniące aktualnie bardzo istotną rolę w prawie karnym i finansowym. Poza aspektami teoretycznymi, analizie poddane zostały najczęściej stosowane w praktyce metody popełniania przestępstw skarbowych godzących w materię podatku VAT, w tym w szczególności fałszowania dokumentacji księgowej, przemytu i oszustw podatkowych związanych z pozorowanym handlem zagranicznym. Stosunkowo wysoki poziom obciążeń fiskalnych nałożonych na polskie przedsiębiorstwa i konsumentów oraz niezwykle skomplikowany system naliczania i uzyskiwania zwrotu podatku VAT pozwala wysnuć tezę, iż skuteczne uchylanie się od rzetelnego rozliczania ze Skarbem Państwa stało się proste, niezmiernie intratne a zarazem wbrew pozorom niezwykle szkodliwe społecznie. Choć czyny te zaliczane są do kategorii przestępstw „papierowych”, więc niegodzących bezpośrednio w życie i zdrowie człowieka, czy nawet w prywatne mienie, to jednak mają one istotny wpływ nie tylko na budżet państwa, ale wręcz na stabilizację wolnorynkowej gospodarki i konkurencję rynkową. Tym samym godzą pośrednio, acz wymiennie, w każdego mieszkańca państw członkowskich Unii Europejskiej. Ich szkodliwości nie sposób więc przecenić, a sprzyjają im unijne uwarunkowania polityczne, prawne i ekonomiczne, a w przypadku Polski po części także społeczne oraz kulturowe.

Nie jest tajemnicą, że Polacy stosunkowo rzadko poczuwają się do obowiązku podatkowego, co w dużej mierze wynika z subiektywnego poczucia słabości ekonomicznej oraz z bolesnych doświadczeń historycznych. W przypadku państw o

ugruntowanej demokracji i wielowiekowej tradycji społeczeństwa obywatelskiego, takich jak np. Stany Zjednoczone Ameryki czy Wielka Brytania, odprowadzanie danin publicznych i lojalność względem współobywateli staje się kwestią honorową, co znajduje odbicie w tamtejszym niezwykle liberalnym prawie gospodarczym i przyjaznym nastawieniu urzędników. Tymczasem Polska od schyłku XVIII wieku nie mogła cieszyć się wolnością, a każda kolejna władza łączona była nie z autonomicznym wyborem dokonywanym przez naród lub z przekazaniem spuścizny prawowitemu monarsze, lecz z okupacją i uciskiem. Obowiązkiem patrioty nie było więc sumienne wspieranie finansowe takiej narzuconej administracji publicznej, ale „*mały sabotaż*”, bojkot i uchylanie się od podatków, które w dużej mierze faktycznie wspierały kolejno zaborców (Prusy, Rosję i Austrię), okupantów (III Rzeszę i ZSRR) albo wymuszonych sytuacją geopolityczną protektorów (ZSRR). W ocenie części prawicowych środowisk politycznych sukcesorem niechlubnej, zwasalizowanej przeszłości stało się także obecne członkostwo Polski w Unii Europejskiej, czego symbolem miało być scedowanie na rzecz Brukseli uprawnień zastrzeżonych wcześniej w Konstytucji RP jedynie dla władzy krajowej.

Wielowiekowa tradycja ukształtowała mentalność pokoleń Polaków, co znajduje przełożenie na dzisiejszy mały, średni i duży biznes, a także na konsumentów, którzy nie czują się moralnie zobowiązani do lojalności względem Skarbu Państwa – nieutożsamianego z interesem finansowym wspólnoty narodowej. Za wyjątkiem drastycznych czynów kryminalnych i terrorystycznych lub wybryków typowo chuligańskich, wykrycie

naruszenia prawa rzadko wywołuje jego powszechne potępienie. Niestety solidarność często ukierunkowana bywa na sprawcę przestępstwa, a już w szczególności przestępstwa skarbowego, które nie jest utożsamiane z czynem nagannym, tylko z oznaką zaradności, „*dobrego gospodarowania*” i źle pojmowanej oszczędności. W pewnych skrajnie liberalnych środowiskach w ogóle krytyce poddawane jest sięganie w takich przypadkach po sankcje karne, jako działanie nadmiernie (niesprawiedliwie) represyjne. W polskich realiach do dzisiaj zawiadomienie organów ścigania o cudzym czynie zabronionym nie jest kojarzone z dbałością o dobro wspólne, o bezpieczeństwo własne, krewnych i sąsiadów oraz innych, nieznanym z imienia i nazwiska członków tego samego społeczeństwa, lecz wręcz z pejoratywnym „*donosem*”. Wymierne korzyści z takiego światopoglądu odnosi przestępczość zorganizowana, w tym międzynarodowe struktury przestępcze.

Identyczna filozofia przyświeca interpretacji prawa podatkowego i celu pobierania daniny publicznej, za jaki uważa się „*ograbienie*” obywatela z uczciwie zarobionych pieniędzy a następnie spożytkowanie tak pozyskanych środków nie na wydatki społecznie użyteczne, lecz roztrwonienie na „*prywatne*” potrzeby urzędników państwowych. Nie bez wpływu na taką ocenę pozostają wciąż ujawniane przypadki korupcji, niegodspodarności czy defraudacji środków publicznych, które niestety usprawiedliwiają powszechne funkcjonowanie takich negatywnych stereotypów. Z powyższych powodów omijanie (legalne i nielegalne) regulowania zobowiązań względem Skarbu Państwa jest również niemal powszechnie tolerowane, a brak presji społecznej wspiera stosunkowo wysoki wskaźnik wspo-

mnianej korupcji, ułatwiającej w tej materii działalność typowo przestępczą, prowadzoną w sposób zorganizowany i na szeroką skalę. Prócz licznych luk w skomplikowanym i stale rozszerzanym zbiorze ustaw podatkowych, zagrożenie potęguje profesjonalizacja tego sektora przestępczości przez nowoczesne struktury dysponujące ogromnym zapleczem finansowym, ale też i potencjałem intelektualnym. Stąd jednym z większych wyzwań polityki kryminalnej najbliższej dekady będzie ograniczenie tego zjawiska, głównie przez racjonalną legislację, skrupulatne monitorowanie rynku wewnętrznego Unii Europejskiej oraz operacyjno-rozpoznawcze działania służb policyjnych.

Celem niniejszej książki pozostaje przedstawienie przestępczości skarbowej w materii podatku VAT od strony praktycznej, przy jednoczesnym obszernym omówieniu kwestii proceduralnych jego rzetelnego rozliczania i podstaw materialnoprawnych ścigania sprawców odpowiedzialnych za uszczuplenie tej daniny lub wyłudzenie jej nienależnego zwrotu. Każdemu z tych trzech głównych zagadnień poświęcony został osobny dział. Przyjąć można, że celem pierwszego z nich jest przede wszystkim ukazanie w skondensowanej formie stopnia skomplikowania unijnego systemu podatku VAT, dzięki czemu Czytelnik dostrzeże, dlaczego trwałe zatamowanie związanych z nim oszustw jest w praktyce niemożliwe. Są bowiem do nich wykorzystywane niemal wszelkie elementy konstrukcyjne podatku, stąd zaryzykować trzeba tezę, że jedynie rewolucyjne odrzucenie w skali całej Unii Europejskiej filozofii jego funkcjonowania i zastąpienie prostszymi rozwiązaniami może wyeliminować to zagrożenie. Do tego czasu kluczową rolę odegra popularyzacja wiedzy na temat aspektów praktycznych prze-

stępczości skarbowej, wraz z etiologią tego zjawiska, sposobów wykrywania czynów zabronionych tej kategorii oraz identyfikacji ich sprawców, a wszystko to z jednoczesnym, wyraźnym i bezspornym wskazywaniem granic, których w legalnej działalności gospodarczej przekraczać nie wolno.

Kazimierz Turaliński