

Leszek Wilk ■

## „KRYMINALNE” ASPEKTY PRZESTĘPCZOŚCI PODATKOWEJ

Współczesne polskie prawo karne skarbowe obejmuje cztery kategorie przestępstw i wykroczeń skarbowych: podatkowe, celne, dewizowe oraz związane z organizowaniem gier i zakładów wzajemnych. Kolejność, w jakiej zostały one wymienione, przyjęta zresztą za ustawową systematyką części szczególnej obecnego KKS nie jest przypadkowa. Bez wątplenia bowiem na czoło wysuwa się przestępczość podatkowa nie tylko z punktu widzenia największej objętości rozdziału „podatkowego” w KKS oraz najbardziej surowych w nim sankcji odzwierciedlających wagę tej kategorii czynów, ale przede wszystkim z punktu widzenia społeczno-ekonomicznego.

Opinie o przestępczości skarbowej, a w jej ramach także podatkowej obciążone są – jak się wydaje – pewnymi stereotypami. W uzasadnieniu projektu obecnego KKS wyrażono pogląd, jakoby przestępczość skarbowa miała charakter „bardziej administracyjny niż kryminalny” i składała się z czynów „w zasadzie drobnych”<sup>1</sup>. Z tym poglądem koresponduje zgeneralizowane rozróżnienie pomiędzy przestępczością „kryminalną” a „skarbową” według poziomu ujemnego społecznie znaczenia tych porównywanych rodzajów przestępczości.<sup>2</sup>

Można tu, jak sądzę, pominąć okoliczność, że określenie „przestępstwo kryminalne” jest oczywistym pleonazmem, biorąc pod uwagę etymologię wyrazu „kryminalny” – od *crimen* (przestępstwo). Dla kogoś bardzo wyczulonego na słownictwo posługiwanie się taką nazwą byłoby może okazją do negatywnych emocji, ale nie o to tutaj chodzi.

<sup>1</sup> Uzasadnienie rządowego projektu KKS w: *Nowa kodyfikacja karna. Kodeks karny skarbowy*, Warszawa 1999, s. 66.

<sup>2</sup> Z. Siwik, *System środków penalnych w prawie karnym skarbowym*, Wrocław 1986, s. 12.

Można też wspomnieć, że niekiedy używa się z kolei rozróżnienia: przestępczość skarbową – przestępczość pospolita. To też nie wszystkim się podoba i trudno odmówić racji pogładowi, że określenie „pospolite”, np. w odniesieniu do zabójstwa, może razić. Dlatego chyba słusznie niektórzy autorzy postulują, aby jako przeciwstawienie dla pojęcia „skarbowe” używać określenia „powszechne” (a nie „pospolite”). Określenie „powszechne” wolne jest bowiem od nieuzasadnionej niekiedy pejoratywności cechującej określenie „pospolite”.<sup>3</sup> Sama nazwa „przestępstwo pospolite” wywodzi się z prawa francuskiego, gdzie czerpie swój sens z wyodrębnienia kategorii przestępstw politycznych, poza którymi resztę stanowią *infractions de droit commun*, czyli przestępstwa pospolite.

Sam autor niniejszego opracowania posługuje się rozróżnieniem: prawo karne powszechne – prawo karne skarbowe. To rozróżnienie jest chyba zrozumiałe, tym niemniej samo pojęcie „przestępstwa powszechnego” bez przeciwstawienia (wyraźnego lub dorozumianego) przestępstwu „skarbowemu” może w sytuacji braku jasnego kontekstu nasuwać skojarzenie z funkcjonującym w dogmatyce prawa karnego rozróżnieniem na przestępstwa „powszechne” (które może popełnić każdy) oraz „indywidualne” (które może popełnić tylko osoba mająca cechę indywidualizującą podmiot określoną w przepisie ustawy karnej).

W niniejszym zatem opracowaniu będę używał także rozróżnienia: „kryminalny-skarbowy”, czy też dokładniej: „kryminalny-podatkowy” dla opisu charakteru czynów będących podmiotem zainteresowania.

W obecnej literaturze karnoskarbowej zaczynają pojawiać się poglądy kwestionujące zgeneralizowane rozróżnienie pomiędzy przestępczością „kryminalną” a „skarbową” według poziomu ujemnego znaczenia tych rodzajów przestępczości. Nie wszyscy zgadzają się z opinią, jakoby przestępstwa skarbowe miały charakter bardziej administracyjny niż „kryminalny” i były w zasadzie czynami drobnymi. Zdaniem niektórych autorów, opinia ta może być trafna w przypadku np. przestępstw przeciwko zasadom organizacji gier i zakładów, ale nie w przypadku podstawowych przestępstw podatkowych stanowiących często odmianę ogólnego oszustwa czy fałszerstwa, a w każdym razie mogących poważnie zagrażać interesom finansowym państwa lub samorządu terytorialnego i mających w swej przeprawie charakter „ogólnokryminalny”.<sup>4</sup>

<sup>3</sup> Zob. T. Bojarski, M. Szwarczyk, *Uwagi o projektowanym nowym prawie karnym skarbowym* [w:] *Administracja publiczna u progu XXI w.* Prace dedykowane Profesorowi Janowi Szreniawskiemu z okazji Jubileuszu 45-lecia pracy naukowej, Red. Z. Niewiadomski, J. Buczkowski, J. Łukasiewicz, J. Połuszyński, J. Stelmasiak, Przemysł 2000, s. 91–92.

<sup>4</sup> T. Bojarski, M. Szwarczyk, *Uwagi...*, s. 92–93.

Przytoczonym poglądom trudno odmówić słuszności. Obalają one pewne stereotypy funkcjonujące w tym zakresie, aczkolwiek należy zauważyć, że przestępstwa podatkowe – będące przedmiotem naszego tutaj zainteresowania – są bardzo zróżnicowane. Niewątpliwie są wśród nich również takie (lecz nie te najważniejsze), które mają bardziej „administracyjny”, czy też „porządkowy” charakter.

Niektóre przynajmniej i to z reguły najpoważniejsze przestępstwa podatkowe stanowią w istocie odmiany klasycznych typów czynów zabronionych. Ich typizacja w prawie karnym skarbowym jest więc jakby „specjalizująca” w stosunku do ich bardziej ogólnie ujętych „klasycznych” pierwowzorów. „Specjalizacja” ta oparta jest na wyodrębnionym, specyficznym karnoskarbowym przedmiocie ochrony oraz – co się z tym wiąże – uwzględnia fakt, że przestępcze zachowania występują w kontekście procedur podatkowych. Ich znamiona mają zatem tylko w tym sensie „podatkowy”, czy też „administracyjny” charakter. Będąc „administracyjnymi”, jeśli chodzi o mechanizmy wykonawcze, są „kryminalne”, jeśli chodzi o ich istotę. Dotyczy to w szczególności fałszerstw i oszustw podatkowych stanowiących „specjalistyczne” odpowiedniki ogólnych („klasycznych”) typów fałszerstw i oszustw prawa karnego powszechnego. W praktyce powstają istotne problemy rozgraniczania pól penalizacji prawa karnego powszechnego i skarbowego. Pojawiają się one wówczas, gdy „podatkowe” instrumenty, mechanizmy czy procedury są fingowane, uruchamianie sztucznie i wykorzystywane do popełniania, a właściwie kamuflowania przestępstw o charakterze „kryminalnym”. Jako przykłady rozwiązywania tego rodzaju problemów można przytoczyć dwie, charakterystyczne tezy naszego orzecznictwa:

Pierwsza dotyczy wystawiania fikcyjnych faktur VAT, czyli pewnego rodzaju tzw. fałszerstwa intelektualnego. Głosi ona, że wystawienie przez uprawnioną do tego osobę faktury VAT, która nie dokumentuje rzeczywistego zdarzenia gospodarczego (czyli tzw. faktury puste, stwierdzającej rzekome wykonanie świadczenia, którego w rzeczywistości nie było), tylko i wyłącznie w celu wprowadzenia w błąd innej osoby dla doprowadzenia jej do niekorzystnego rozporządzenia mieniem, a nie dla wykonywania zobowiązań podatkowych wyczerpuje dyspozycję art. 271 § 1 KK, pozostając poza zakresem znamion art. 62 § 2[5] KKS. O ile zatem fikcyjna faktura VAT nie służy jakimkolwiek rozliczeniu się z podatku, to jej wystawienie nie powinno być kwalifikowane z KKS, ma bowiem charakter „kryminalny” i powinno podlegać stosownej kwalifikacji jako przestępstwo powszechne.<sup>5</sup>

<sup>5</sup> Zob. uchwała SN z 30.09.2003 I KZP 22/03, OSP 2004, nr 5, poz. 63 z glosą O. Górniok. Należy zastrzec, że uchwała ta pochodzi z okresu, w którym w świetle wówczas obowiązującego stanu prawnego (podatkowoprawnego) fikcyjna faktura VAT nie rodziła obowiązku podatkowego, tzn. nie było obowiązku naliczania VAT od „pustych” faktur.

Drugie orzeczenie dotyczy wyłudzeń zwrotu nienależnego podatku VAT. Należy je poprzedzić wskazaniem na dwa występujące w praktyce mechanizmy wyłudzeń tego podatku.<sup>6</sup>

Pierwszy polega na pozorowaniu przez niezgodną z rzeczywistością dokumentację korzystnych dla sprawców różnic kwot między podatkiem naliczonym a należnym wynikającym ze zdarzeń (transakcji), które w istocie mają miejsce. Drugi sposób (mechanizm) sprowadza się do pozorowania samych transakcji jako zdarzeń będących rzekomo źródłem zobowiązania podatkowego VAT i uruchamiania tym samym, bez prawnych ku temu podstaw, procedury podatkowej VAT, co umożliwia wyłudzenie od Skarbu Państwa znacznych kwot.

O ile pierwszy mechanizm ma charakter skarbowy, albowiem towarzyszy on rzeczywistemu obrotowi gospodarczemu, o tyle drugi ma charakter „kryminalny” ze względu na to, że nie ma on nic wspólnego z rzeczywistym obrotem, a oszukańcze manipulacje wykorzystują wprawdzie formalnie procedurę VAT, ale tylko i wyłącznie jako sposób wyprowadzania dużych kwot z organów podatkowych.

Tego drugiego („kryminalnego”) mechanizmu dotyczy poniższa teza orzecznictwa: „W wypadku, gdy czynności wykonawcze sprawcy wyłudniającego nienależny zwrot podatku VAT, w myśl ustawy o podatku od towarów i usług, nie sprowadzają się do zaniechania rzetelnego zgłoszenia przedmiotu opodatkowania, prowadzącego do uniknięcia wydatku z własnego mienia kosztem uszczuplenia spodziewanego dochodu finansowego Skarbu Państwa, lecz polegają na działaniu fingującym istnienie obowiązku podatkowego – wyłącznie w celu osiągnięcia z tego tytułu korzyści z majątku Skarbu Państwa – przez upozorowanie przed organem skarbowym (za pomocą fikcyjnych dokumentów lub przez podjęcie innych jeszcze czynności) przeprowadzenia realnej transakcji, w tym dotyczącej rzeczywiście istniejącego towaru, a nie jego substytutu, to działanie takie stanowi przestępstwo określone w przepisach kodeksu karnego, nie zaś przestępstwo skarbowe”.<sup>7</sup>

Podstawowym argumentem uzasadnienia tej ostatniej tezy orzecznictwa jest brak obciążającego sprawcę zobowiązania podatkowego w podatku VAT wobec niezistnienia w rzeczywistości zdarzenia, z którym prawo takie zobowiązanie wiąże.<sup>8</sup> Skoro zdarzenia w rzeczywistości nie było i obowiązek podatkowy

<sup>6</sup> Zob. np. O. Górniok, *Uszczuplenie podatku VAT a zagarnięcie mienia społecznego*, „Prokuratura i Prawo”, 1997, nr 2, s. 17 i nast., Z. Kozłowski, *Zagarnięcie mienia społecznego a uszczuplenie podatku VAT*, „Prokuratura i Prawo”, 1998, nr 3 s. 115 i nast., M. Mozgawa, *Prawnokarne aspekty naruszenia podatku VAT*, „Prokuratura i Prawo”, 1999, nr 6, s. 7 i nast., O. Górniok, *Jeszcze o nadużyciach procedury podatku VAT*, „Prokuratura i Prawo”, 2000, nr 6, s. 17 i nast.

<sup>7</sup> Postanowienie SN z 1.03.2004 r. V KK 248/03, OSP 2004, nr 12, poz. 161.

<sup>8</sup> Przytoczone orzeczenie SN z 1.03.2004 V KK 248/03 pochodzi z okresu, w którym tzw. „pusta” faktura VAT nie rodziła obowiązku podatkowego.

został sfingowany, to działanie sprawcy, mimo wykorzystania w nim procedury podatku VAT, nie znajduje się w obszarze penalizowanym przepisami prawa karnego skarbowego, lecz ma charakter „kryminalny”.

Znamienny jest przy tym sposób, w jaki Sąd wydający przytoczone orzeczenie rozumie pojęcie transakcji sfingowanej, pozorowanej. Rozumie je szeroko, obejmując nim nie tylko fizyczny brak przedmiotu rzekomej transakcji, ale także sytuacje, w których jakiś przedmiot transakcji fizycznie wprawdzie istnieje, jednak praktycznie nie ma żadnego realnego znaczenia gospodarczego i handlowego i służy tylko i wyłącznie uruchomieniu przepływu funduszy przez konta bankowe kolejnych kontrahentów w celu wyłudzenia zwrotów podatku VAT. W ocenie Sądu, tak jak fizyczny brak przedmiotu transakcji należy traktować sytuacje, w których „sprzedaż” dotyczy przedmiotu zupełnie bezwartościowego z handlowego punktu widzenia, któremu to przedmiotowi przypisano określoną wartość wyłącznie w tym celu, aby wyprowadzić ze Skarbu Państwa kwoty pieniężne odpowiadające „podatkowi” wynikającemu z podanej wartości „sprzedaży”. Jest to więc w istocie „kryminalne” przestępstwo popełnione z wykorzystaniem „podatkowych” procedur. Tego rodzaju przestępstwa związane z funkcjonowaniem podatku VAT, inaczej niż w przypadku podatków dochodowych mają w znacznej mierze charakter zorganizowany. Wejście Polski do Unii Europejskiej przyczyniło się do ich znaczącego rozkwitu. Nie ulega bowiem wątpliwości, że możliwość przemieszczania towarów „wolnych od VAT” pomiędzy poszczególnymi krajami Unii Europejskiej, przy jednoczesnym braku dostatecznych mechanizmów kontrolnych po stronie państw członkowskich pociągnęła za sobą niebezpieczny rozrost zjawiska zorganizowanych oszustw VAT, które uznaje się obecnie wręcz za mechanizm wbudowany w system wspólnego podatku VAT.<sup>9</sup> Jego „kryminalny” charakter powinien uświadomić skrótowy i uproszczony dla potrzeb niniejszego opracowania opis „*modus operandi*” charakterystycznego dla tzw. oszustw karuzelowych, najbardziej spektakularnych zorganizowanych przestępstw o wymiarze obecnie ponadnarodowym w zakresie podatku VAT.<sup>10</sup>

<sup>9</sup> D. Dominik, *VAT-owska karuzela*, „Prawo i Podatki Unii Europejskiej”, 2006, nr 10, s. 30.

<sup>10</sup> Na podstawie następujących opracowań: D. Dominik, *VAT-owska karuzela...*, T. Pabiański, W. Śliż, *Zorganizowane działania przestępcze wykorzystujące mechanizmy konstrukcyjne podatku VAT*, cz. 1 „Przegląd Podatkowy”, 2007, nr 1, s. 18–27, cz. 2 „Przegląd Podatkowy”, 2007, nr 3, s. 13–23, R. Krasnodębski, K. Tetlak, *Czy nieświadomy uczestnik „karuzeli podatkowej” może odliczyć VAT?* – glosa do wyroku ETS z 12.01.2006 w sprawie Optigen C-354/03, C-355/03 i C-484/03, „Prawo i Podatki”, 2006, nr 6, s. 33. Z obcej literatury zob. np. A. A. Aronwitz, B. C. G. Laagland, G. Paulides, *Value – Added TAX Fraud in the European Union*, Kugler Publications 1996, s. 55 i nast.

Zjawisko zorganizowanej działalności przestępczej wykorzystującej zasady konstrukcyjne podatku VAT kojarzone jest zazwyczaj z datą 1.01.1993 r., kiedy to zlikwidowano bariery celne pomiędzy poszczególnymi państwami członkowskimi Unii Europejskiej. W efekcie zniesiony został także system poboru podatku (importowego) na granicach państwowych, który stanowił co do zasady podstawę rozliczeń VAT w zakresie wewnątrzwspólnotowego obrotu towarowego. W jego miejsce wprowadzone zostało funkcjonujące do chwili obecnej rozwiązanie bazujące na schemacie opodatkowania w miejscu przeznaczenia (a nie w miejscu pochodzenia) towaru.

Jak wskazuje nazwa: „karuzela podatkowa”, czy też „oszustwo karuzelowe” – przestępczy mechanizm polega na przepływie towarów pomiędzy państwami członkowskimi Unii Europejskiej w taki sposób, że wracają one do państwa pochodzenia, przy czym karuzela ta ma na celu uchylanie się od opodatkowania i wyłudzenie zwrotu podatku VAT.

Poszczególnym transakcjom w ramach karuzeli nie sposób zarzucić pozorności, gdyż mają one za przedmiot prawdziwe towary, zatem do takiego przestępstwa potrzebny jest prawdziwy towar, najlepiej o małych rozmiarach, znaczącej wartości jednostkowej oraz mało kłopotliwy w kontekście transportu – mogą to być np. części komputerowe, czy telefony komórkowe. Mając towar trzeba po prostu stworzyć karuzelę poprzez utworzenie szeregu podmiotów lub wykorzystanie już funkcjonujących tak, aby towar mógł przez te podmioty przepływać. I tak potrzebna jest po pierwsze tzw. spółka wiodąca, której zadaniem jest organizacja kanału dystrybucyjnego na potrzeby przestępczego łańcucha transakcji. Z tego powodu spółka wiodąca zwana jest też „kanałową” lub po prostu kanałem dystrybucyjnym. Występuje ona z jednej strony jako dostawca towarów dla tzw. „znikających handlowców”, z drugiej zaś – jako nabywca tych samych towarów zbywanych w ramach tzw. WDT (wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów) albo eksportu przez tzw. „brokerów”. Spółka wiodąca czy też kanałowa ulokowana jest poza granicami państwa, na którego terytorium fizycznie popełnione jest przestępstwo skarbowe, czyli jest poza jurysdykcją podatkową i karną państwa, w którym dochodzi do wyłudzenia VAT-u i zasadniczo spółka wiodąca prawidłowo rozlicza się z tytułu VAT-u i wykonuje obowiązki wynikające z przepisów prawa. Następnie potrzebny jest podmiot, który określa się – jak wspomniano – mianem „znikającego handlowca”. Jest to stricte podmiot przestępczy zarządzany formalnie przez tzw. „ludzi – słupów” (ang. „strawmen”) bez majątku, potrzebnych tylko do podpisywania wszelkich wymaganych dokumentów (za niewielkim wynagrodzeniem), albo nawet znikający handlowiec może być „zarządzany” przez nieistniejące osoby fizyczne. Nazwa: „znikający handlowiec” (ang. defaulter, missing trader) nadana przez doktrynę zachodnioeuropejską odnosi się do charakte-



rystycznej dla *modus operandi* przestępstw karuzelowych przerwy w łańcuchu dostaw opodatkowanych podatkiem VAT, przerwy powstałej za sprawą jednego z zaangażowanych w łańcuchu dostaw podmiotów, który znika, pozostawiając po sobie nieuregulowane kwoty podatku należnego, który jest następnie zgodnie z prawem odliczany przez kolejnego handlowca w łańcuchu.

Wspomniana tzw. spółka wiodąca, czy też „kanałowa” uruchamia przestępczą karuzelę poprzez dokonanie WDT (wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów) z zastosowaniem stawki 0%, czyli bez naliczenia lokalnego VAT państwa pochodzenia towaru. Ta dostawa dokonywana jest dla znikającego handlowca. Ten nie wykazuje WNT (wspólnotowego nabycia towarów) w miejscu ich przeznaczenia, tym niemniej dokonuje dalszej dostawy w obrębie swojego terytorium dla podatników prowadzących działalność na jego terytorium. Dostawy te dokumentowane są standardowymi fakturami VAT, lecz wykazane w nich kwoty podatku należnego nigdy nie są regulowane. Znikający bowiem handlowiec, nie składa deklaracji podatkowych i nie odprowadza VAT-u należnego. W razie uzyskania sygnałów świadczących o zainteresowaniu władz skarbowych znikający handlowiec robi to, na co wskazuje jego nazwa, tj. transferuje osiągnięte w nielegalny sposób zyski, po czym zostaje wycofany z rynku. Zastępuje go nowy „znikający handlowiec”. Znikający handlowiec nie ma zbyt wiele czasu. Jego proceder zostanie prawdopodobnie prędzej czy później wykryty, poprzez zidentyfikowanie nieśpójności po dostarczeniu przez sprzedawcę uchodzącego przecież za rzetelnego podatnika obowiązkowych informacji o dokonanych WDT. W efekcie zasadniczym celem znikającego handlowca jest zbycie jak największego wolumenu towarów w jak najkrótszym okresie. Osiągnięcie tego rezultatu jest w praktyce ułatwione możliwością odsprzedaży towarów ze stratą, która jest zawiązką kompensowana przez otrzymywaną od klientów w cenie towaru, a niewpłacaną do właściwego organu skarbowego wartością VAT-u.

Podmioty nabywające towar od znikającego handlowca nazywane są „buforami”. Nieraz jest ich więcej. „Bufor” prowadzi legalną działalność i wywiązuje się ze zobowiązań podatkowych. Głównym celem przeprowadzenia transakcji krajowych pomiędzy wieloma firmami buforowymi jest utrudnienie ewentualnego postępowania podatkowego i zatarcie powiązań, jakie istnieją pomiędzy znikającym handlowcem a kolejnym elementem łańcucha zwanym brokerem (o czym dalej) oraz spółką wiodącą. Z reguły podmiot pełniący rolę bufora deklaruje nieznaczne obroty, terminowo wywiązuje się ze swoich zobowiązań podatkowych oraz wykazuje niewielkie kwoty VAT do zwrotu. Trzeba podkreślić, że bufor może wprawdzie, ale wcale nie musi być świadomym oszustwa popełnionego na wcześniejszym etapie obrotu, czyli tego, że uczestniczy w przestępczej karuzeli. Rolę bufora bowiem obok spółek utworzonych specjalnie do tego celu, albo świadomych

udziału w przestępstwie karuzelowym pełnić mogą także z równym powodzeniem uczciwi podatnicy zaangażowani w oszukiwaczy proceder bez swojej wiedzy i zgody. Taka sytuacja jest zresztą przez organizatorów karuzeli preferowana z uwagi na fakt, że efektywność (z punktu widzenia oczywiście oszustów) danego bufora jest wprost proporcjonalna do siły jego pozycji na rynku oraz stopnia zaufania ze strony organów skarbowych.

Kolejnym i w zasadzie ostatnim ogniwem przestępczego łańcucha krajowych dostaw w państwie, do którego towar został sprowadzony przez znikającego handlowca jest tzw. broker. Dokonuje on następnie WDT (wewnątrzspółnotowej dostawy towarów) do spółki wiodącej (czyli „kanałowej”) i w ten sposób obieg karuzeli się zamyka. Mówiąc inaczej, broker dokona odsprzedaży nabytych towarów do tego samego państwa, z którego towary te zostały wcześniej sprowadzone przez znikającego handlowca. Broker wypełnia bez zarzutu wszelkie obowiązki nałożone przez lokalne przepisy z zakresu VAT, niemniej każdy wniosek o bezpośredni zwrot VAT będzie najczęściej skutkował kontrolą badającą jego zasadność. W czasie tego typu działań weryfikacyjnych niejednokrotnie przedmiotem zainteresowania inspektorów skarbowych staną się rozliczenia z zakresu VAT-u dostawców brokera (np. poprzez znany z polskich regulacji prawnych mechanizm tzw. kontroli krzyżowych). W tym miejscu uwidacznia się więc w pełni znaczenie, jakie dla powodzenia całego schematu karuzelowego ma odpowiednia sieć buforów. Organy skarbowe mogą niejednokrotnie natrafić na długi łańcuch dostaw, zakończonych sprzedażą na rzecz brokera, który nie budzi żadnych zastrzeżeń z punktu widzenia prawidłowości rozliczeń VAT-u. W konsekwencji zidentyfikowanie brakującego ogniwa w łańcuchu transakcyjnym i brakującego podatku należnego nie jest najczęściej możliwe w ramach analizy zasadności podstaw zwrotu różnicy VAT na rzecz brokera.

Niejednokrotnie badany przed ponownym wprowadzeniem towaru do karuzeli, czyli do spółki wiodącej, dokonuje eksportu do krajów trzecich, czyli poza Unię Europejską. Jest to bardzo skuteczna metoda zatarcia śladów przestępstwa poprzez utworzenie luki w łańcuchu dostaw wewnątrz Unii Europejskiej, którego analiza jest obecnie podstawową metodą operacyjną nakierowaną na wykrycie tego typu zorganizowanych oszustw.

Przedstawiony mechanizm karuzelowy opiera się więc na tym, że organy skarbowe, którym udaje się wprawdzie wykryć strukturę karuzelową poprzez identyfikację brakującego ogniwa (tj. brakującego podatku należnego) w łańcuchu dostaw natrafiają na poważny problem zrekompensowania poniesionych przez sektor publiczny strat finansowych. Z jednej bowiem strony brak jest jakiegokolwiek majątku po stronie „znikającego handlowca” (gdyż on sam zniknął, a nielegalnie osiągnięte zyski zostały wytransferowane), z drugiej zaś strony prawidłowość



rozliczeń pozostałych podatników biorących udział w karuzeli jest bardzo trudna do zakwestionowania. Zresztą – jak wspomniano, podmioty te nie muszą być nawet świadome, że uczestniczą w przestępstwie.

Orzecznictwo ETS (Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości) stoi na stanowisku, że wspólnotowe regulacje z zakresu VAT sprzeciwiają się przerwaniu na podatnika działającego w dobrej wierze ciężaru strat ponoszonych przez państwa członkowskie na skutek działania mechanizmów karuzelowych. Ponadto ETS uznaje, że ta zasada zachowuje aktualność także w sytuacji, gdy podatek podlegający odliczeniu „powstaje” w związku z wykonaniem umów dotkniętych bezwzględną nieważnością z punktu widzenia krajowych przepisów prywatnoprawnych. W świetle art. 58 naszego kodeksu cywilnego nieważne są m.in. czynności prawne sprzeczne z ustawą albo mające na celu obejście ustawy. To stanowisko ma istotne znaczenie np. dla polskich podatników, którzy wbrew swej woli uwikłani zostali w przestępstwa karuzelowe. Jest bowiem możliwe, że porozumienia zawierane pomiędzy poszczególnymi ogniwami łańcucha karuzelowego (zwłaszcza te, których stroną są znikający handlowcy, albo inne osoby świadome popełnianego przestępstwa) mogą zostać uznane za nieważne na gruncie art. 58 w zw. z art. 353<sup>1</sup> naszego KC.

Jednocześnie w myśl art. 88 ust. 3A pkt 4C naszej ustawy z 11.III.2004 r. o podatku od towarów i usług (ustawa VAT)<sup>11</sup> „prawo do odliczenia podatku naliczanego nie przysługuje, jeżeli otrzymane faktury potwierdzają czynności, do których mają zastosowanie przepisy art. 58 i 83 kodeksu cywilnego – w części dotyczącej tych czynności”. Zatem nasza regulacja VAT-owska przewiduje wprost, że prawo do odliczenia nie przysługuje w odniesieniu do czynności nieważnych na gruncie k.c. Inaczej mówiąc, przytoczony wyżej przepis ustawy VAT daje naszym organom skarbowym podstawę do zakwestionowania prawa nieświadomego uczestnika karuzeli podatkowej do obniżenia przez niego podatku należnego (przypadającego do zapłaty) o podatek naliczony w trakcie uznanych za nieważne transakcji pozornych, sprzecznych z ustawą czy mających na celu obejście ustawy. W przypadku jednak podjęcia takiej próby przez polskie organy skarbowe nasz podatnik – wg poglądów literatury – może się skutecznie bronić w oparciu o regulacje art. 17 VI Dyrektywy z 17.V.1977 r. w sprawie harmonizacji przepisów państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych. Z orzecznictwa bowiem ETS wynika, że przytoczony przepis naszej ustawy VAT jest niezgodny z prawem wspólnotowym w zakresie, w jakim odmawiałby możliwości odliczenia podatku naliczonego podmiotowi, który nie wiedział i przy

<sup>11</sup> Dz.U. nr 11, poz. 50 ze zm.

zachowaniu należytej ostrożności nie mógł wiedzieć, że bierze udział w przestępczej karuzeli podatkowej.

Natomiast – jak podkreśla w swych orzeczeniach Trybunał (ETS), podatnik mający świadomość udziału w oszukańczym schemacie, względnie nie mający takiej świadomości na skutek własnego niedbalstwa, nie może powoływać się na regulację VI Dyrektywy VAT w celu podtrzymania swego prawa do odliczenia. Na gruncie tego aktu bowiem powinien on być traktowany tak, jak czynny uczestnik popełnionego przestępstwa.

Z przedstawionego zarysu funkcjonowania przestępczej karuzeli podatkowej wynika, że wbrew temu, co się może wydawać z pozoru, w gruncie rzeczy mechanizm funkcjonowania tej karuzeli jest prosty, można powiedzieć, że bezczelnie prosty. Opiera się on bowiem na świadomości braku właściwego przepływu informacji pomiędzy organami skarbowymi różnych krajów i braku właściwej kontroli, zwłaszcza ukierunkowanej na uniemożliwienie firmom pozornym (późniejszym „znikającym podatnikom”) wtargnięcia do systemu VAT. Chodzi o brak właściwej kontroli przedrejestracyjnej podejrzanych podmiotów, brak właściwego ich monitoringu i brak właściwej współpracy międzynarodowej.

Z przedstawionego w uproszczeniu mechanizmu funkcjonowania przestępczych karuzel podatkowych widoczny jest jego „kryminalny” charakter, albowiem ten „pomysł na robienie interesów” – jak to określają niektórzy autorzy<sup>12</sup> – jest w istocie pomysłem na zwykłe, „kryminalne” wyłudzenie mienia od organów skarbowych. Nie sposób nie zauważyć, że „karuzele” VAT-owskie stanowią zamachy nie tylko przeciwko mieniu organów skarbowych, ale także przeciwko uczciwym podatnikom, uczestniczącym bez swej wiedzy i woli w międzynarodowych łańcuchach dostaw towarów. Organy bowiem władzy publicznej – niezdolne do identyfikacji organizatorów przestępstwa ani do pokrycia strat z majątku zdemaskowanych „znikających handlowców” – zwracają się w stronę nieświadomych uczestników oszustwa, podejmując próby zakwestionowania prawa do odliczenia podatku naliczonego z faktur otrzymanych od nieuczciwych podmiotów. Ponadto tego rodzaju oszustwa stanowią potencjalne źródło zakłóceń konkurencji i w ostateczności uczciwi podatnicy przegrywający konkurencję z nieuczciwymi mogą zostać zmuszeni do włączenia się w przestępczy łańcuch dostaw w obliczu zagrożenia bankructwem.

Na mniejszą relatywnie skalę niż mechanizm funkcjonowania podatku VAT może być wykorzystywany dla „kryminalnych” w swej istocie wyłudzeń mienia

<sup>12</sup> L. Johanson, D. Magnusson, *VAT fraud as a „business concept” – a threat to state and industry* [w:] *Przestępczość gospodarcza z perspektywy Polski i Unii Europejskiej* pod red. A. Adamskiego, Toruń 2003, s. 523 i nast.

mechanizm zwrotu osobom fizycznym niektórych wydatków związanych z budownictwem mieszkaniowym uregulowany w ustawie z 29.08.2005 r. (Dz. U. nr 177, poz. 1468). Jeżeli faktura VAT, mająca stanowić podstawę zwrotu wydatków w kwocie odpowiadającej określonej części podatku VAT wynikającego z takiej faktury jest fikcyjna, tj. stwierdza poniesienie wydatków, których w rzeczywistości w ogóle nie poniesiono, to mamy do czynienia z przestępstwem powszechnym o charakterze „kryminalnym”, a nie z przestępstwem skarbowym.

Warto zauważyć, że prawo podatkowe, jego mechanizmy i procedury bywają wykorzystywane nie tylko dla popełnienia przestępstwa o charakterze „kryminalnego” wyłudzenia mienia od organów skarbowych, ale również jako sposób popełnienia przestępstwa zwanego „praniem brudnych pieniędzy”. „Brudne pieniądze” stanowią dochód nielegalny. Jest on niejednokrotnie powiązany z tzw. dochodem „nieujawnionym” będącym kategorią i pojęciem prawa podatkowego. Zjawisko legalizacji uzyskiwanych w sposób bezprawny korzyści majątkowych stanowi integralną część tzw. drugiego obiegu gospodarczego rozumianego jako nierejestrowana działalność gospodarcza pozostająca poza kontrolą i regulacją państwa, a tym samym nie objęta opodatkowaniem.

Często przestępcy kryminalni przechodzą w „szarą strefę” gospodarki, a następnie – po legalizacji uzyskanego w drodze przestępstwa kapitału – rozpoczynają działalność legalną. Zwykle dochodzi do tego w sposób niebudzący podejrzeń, gdy środki finansowe uchodzą za opodatkowane lub też ich nieopodatkowania nie można udowodnić. W procedurze „prania brudnych pieniędzy” zapłacenie podatku stanowi swoistą cenę legalizacji zysków pochodzących z dochodowych obszarów działalności kryminalnej. Często jednak piorący pieniądze pragną uniknąć zapłacenia ceny za „pranie”, jaką jest podatek. Sposobem jest transfer „brudnych pieniędzy” oraz nieujawnionych dochodów do rajów podatkowych, ewentualnie dokonanie operacji określanych mianem „obejścia” prawa podatkowego.<sup>13</sup>

W świetle powyższych uwag rozróżnienie pomiędzy przestępczością „kryminalną” a „podatkową” ma charakter względny. Wszystko zależy od celu, w jakim określone podmioty występują w podatkowych procedurach. Jeżeli ma to związek z rzeczywistym obrotem gospodarczym lub cywilnoprawnym, to towarzyszące mu przestępstwo skierowane na uszczuplenie podatku ma charakter „skarbowy”, natomiast gdy sam obrót jest fingowany wyłącznie w celu wykorzystania procedur i mechanizmów prawa podatkowego dla wyłudzenia mienia od

<sup>13</sup> Zob. szerzej P. Pietrasz, *Opodatkowanie dochodów nieujawnionych*, Warszawa 2007, s. 256–263 oraz powołana tam literatura.

organów skarbowych, to mamy do czynienia z przestępstwami o charakterze „kryminalnym”. Samemu zresztą oszustwu w rodzaju „karuzeli” VAT-owskiej towarzyszą nieodłącznie z nim związane zachowania ewidentnie już „kryminalne”, takie zwłaszcza jak posługiwanie się sfałszowanymi lub skradzionymi dokumentami, na podstawie których rejestruje się fikcyjne podmioty gospodarcze, czy zakłada się wielokrotnie potem zmieniane konta bankowe, nie mówiąc już o tym, że fikcyjne „przedsiębiorstwa” niejednokrotnie rejestrowane są na podstawie osoby z marginesu społecznego, bezrobotnych, cudzoziemców itp.

Znawcy problematyki przestępczości podatkowej zwracają uwagę na jej wielorakie powiązania z przestępczością „kryminalną”, coraz bardziej zorganizowany charakter, coraz większy profesjonalizm sprawców, a nawet na narastanie elementu brutalizacji w tej sferze.<sup>14</sup> Świadomość tego ma chyba także sam ustawodawca, skoro w art. 37 § 1 pkt 6 KKS przewidział jako przesłankę obligatoryjnego nadzwyczajnego obostrzenia kary popełnienie przestępstwa skarbowego z użyciem przemocy lub groźby jej natychmiastowego użycia albo działanie wspólnie z inną osobą, która używa przemocy lub grozi natychmiastowym jej użyciem.

W zakończeniu należałoby postulować, aby w obszarze omówionej przestępczości o charakterze formalnie tylko „podatkowym”, natomiast w istocie „kryminalnym” szersze zastosowanie znajdowało prawo karne powszechne kosztem prawa karnego skarbowego. Nie wdając się bowiem nawet w szczegółowe porównywanie surowości sankcji za oszustwa podatkowe i „kryminalne” warto pamiętać o utrwalonej w świadomości społecznej ocenie przestępstw skarbowych jako mniej karygodnych niż przestępstwa powszechne. W moim przekonaniu zmiana tego podejścia nie jest niemożliwa, jednak wymaga czasu. Jednym z elementów składających się na to, że opinia społeczna odnosi się do przestępczości skarbowej z mniejszym potępieniem niż do kryminalnej jest pewien stereotypowy sposób postrzegania sprawców jako ludzi „w białych kołnierzykach”, na ogół przedsiębiorców popełniających przestępstwa skarbowe niejako „przy okazji” rzeczywistej i legalnej działalności gospodarczej. Tymczasem w przypadku opisanych w niniejszym opracowaniu sektorów przestępczości formalnie tylko „skarbowej”, a w istocie „kryminalnej”, wielorako powiązanej ze stricte już

<sup>14</sup> Zob. np. V. Konarska-Wrzošek, *Prawnokarne instrumenty walki z przestępczością zawodową i zorganizowaną przewidziane w Kodeksie Karnym skarbowym*, „Prokuratura i Prawo”, 2004, nr 4, W. Jasiński, *Relacje między przestępstwami podatkowymi a praniem pieniędzy*, „Kontrola Państwowa”, 2000, nr 4, K. Laskowska, *Kryminologiczne aspekty współczesnej przestępczości zorganizowanej w Polsce*, „Wojskowy Przegląd Prawniczy”, 2002, nr 3, E. Pływachewski, *Pranie brudnych pieniędzy*, Toruń 1993, A. Zając, *Prognoza przestępczości podatkowej*, „Jurysta”, 2001, nr 12.

„kryminalną”, nie jest to przestępczość „białych kołnierzyków”, lecz zorganizowana przestępczość „kryminalna”.

Tu nie może znaleźć zastosowania specyficzna „filozofia” karania prawa karnego skarbowego zakładająca priorytet celu egzekucyjnego przed represją. Ów cel egzekucyjny jest bowiem albo w ogóle bezprzedmiotowy, albo niemożliwy do zrealizowania w takim jego rozumieniu, jakie zakłada prawo karne skarbowe. To oczywiście nie oznacza, że w obszarze tego rodzaju przestępczości nie ma zastosowania zasada pozbawiania owoców przestępstwa i jego nieopłacalności.