

UNIwersytet w Białymstoku
Wydział Prawa

Magdalena Kołdys

**Przestępstwo oszustwa podatkowego
w zakresie podatku od towarów i usług**

Rozprawa doktorska napisana w Katedrze
Postępowania Karnego
pod kierownictwem naukowym
Prof. dr hab. Andrzeja Sakowicza

Białystok 2022

SPIS TREŚCI

Wykaz skrótów.....	5
Wprowadzenie.....	6

Rozdział I

Charakterystyka podatku od towarów i usług w polskim systemie podatkowym

1. Wstęp	10
2. Założenia systemu podatkowego w Polsce.....	12
3. Klasyfikacja oraz funkcje podatku	18
4. Podatek od towarów i usług w Polsce	24
5. Podatek od towarów i usług w prawie Unii Europejskiej.....	35

Rozdział II

Mechanizmy wyłudzeń podatkowych w podatku od towarów i usług

1. Wstęp.....	48
2. Luka w podatku od towarów i usług w Polsce	49
3. Rodzaje i mechanizmy wyłudzeń w podatku od towarów i usług.....	55
4. Skala wyłudzeń w podatku od towarów i usług w Polsce	70

Rozdział III

Ustawowe znamiona przestępstwa oszustwa podatkowego z art. 76 kks. w zakresie podatku od towarów i usług

1. Wstęp	74
2. Przedmiot ochrony	76
3. Podmiot czynu zabronionego	85
3.1. Podatnik jako sprawca czynu z art. 76 kks.	85
3.2. Członek zorganizowanej grupy przestępczej jako podmiot czynu z art. 76 kks	90
4. Znamiona określające czynność sprawczą	99
4.1. Wprowadzenie w błąd właściwego organu	99
4.2. Zasada samoobliczenia w podatku od towarów i usług.....	104
4.3. Podanie danych niezgodnych ze stanem rzeczywistym oraz zatajenie rzeczywistego stanu rzeczy	110
5. Przedmiot bezpośredniego działania	127
5.1. Właściwy organ	127
5.2. Mienie Skarbu Państwa lub innych uprawnionych podmiotów	132
5.3. Narażenie na nienależny zwrot podatkowej należności publicznoprawnej jako skutek działania sprawcy czynu z art. 76 kks.....	141
6. Znamiona strony podmiotowej	153

Rozdział IV
Problematyka relacji między art. 76 kks. a innymi
przepisami kodeksu karnego i kodeksu karnego skarbowego

1. Wstęp	160
2. Przestępstwo skarbowe z art. 76 kks. w zbiegu z art. 286 kk.....	161
3. Przestępstwo skarbowe z art. 76 kks. w zbiegu z art. 56 kks	174
4. Przestępstwo skarbowe z art. 76 kks. w zbiegu z art. 62 kks	179

Rozdział V
Konsekwencje prawnokarne przestępstwa oszustwa podatkowego
w podatku od towarów i usług

1. Wstęp	181
2. Ustawowe zagrożenie sankcją karną w kodeksie karnym skarbowym	182
3. Nadzwyczajne obostrzenie kary	189
4. Nadzwyczajne złagodzenie kary.....	192
5. Środki karne	195
6. Instytucje probacyjne.....	198
7. Instytucje zaniechania ukarania sprawcy	201
8. Analiza danych statystycznych odnośnie kar orzekanych na podstawie art. 76 kks	207

Rozdział VI
Przestępstwo oszustwa podatkowego w podatku od towarów i usług
w ujęciu statystycznym

1. Wstęp	221
2. Dane w zakresie przeprowadzonych kontroli podatkowych oraz wszczętych postępowań przygotowawczych na tle ujawnionych strat Skarbu Państwa	222
3. Dane w zakresie ilości podejrzanych, oskarżonych i skazanych z art. 76 kks.	231
4. Uwagi końcowe.	243

Rozdział VII
Przestępstwo oszustwa podatkowego w podatku od towarów i usług
w świetle poglądów praktyków

1. Wstęp	246
2. Cel i założenia badania	247
3. Organizacja badania i narzędzie badawcze	248
4. Opis i analiza uzyskanych danych względem badanej grupy prokuratorów	251
5. Opis i analiza uzyskanych danych względem badanej grupy sędziów	265

6. Opis i analiza uzyskanych danych względem badanej grupy przedstawicieli organów ścigania	278
7. Podsumowanie i wnioski	292
Zakończenie	299
Bibliografia	307
Wykaz tabel i wykresów	338
Aneks nr 1 zestawienie tabel zawierających dane dotyczące badanej grupy prokuratorów ..	341
Aneks nr 2 zestawienie tabel zawierających dane dotyczące badanej grupy sędziów	351
Aneks nr 3 zestawienie tabel zawierających dane dotyczące badanej grupy przedstawicieli organów ścigania	361
Aneks nr 4 – kwestionariusz ankiety	371

Wykaz skrótów

u.k.s. z 1971 r.	- Ustawa Karna Skarbowa z dnia 26 października 1971 r., Dz. U. z 1984 r. Nr 22, poz. 103, tekst jednolity
kks.	- Ustawa z dnia 10 września 1999r. Kodeks karny skarbowy, Dz. U. z 2020 r. poz. 19, 568, tekst jednolity
kk.	- Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks karny, Dz. U. z 2019 r. poz. 1950, 2128, tekst jednolity
VAT	- Value Added Tax
Ustawa o VAT	- Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, Dz. U. z 2020 r. poz. 106, tekst jednolity
Podatek VAT	- podatek od towarów i usług
UE	- Unia Europejska
TK	- Trybunał Konstytucyjny
SN	- Sąd Najwyższy
SA	- Sąd Apelacyjny
SR	- Sąd Rejonowy
NSA	- Naczelny Sąd Apelacyjny
WSA	- Wojewódzki Sąd Administracyjny
ETS	- Europejski Trybunał Sprawiedliwości
TSUE	- Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej
KAS	- Krajowa Administracja Skarbowa
CBA	- Centralne Biuro Antykorupcyjne
ABW	- Agencja Bezpieczeństwa Wewnętrznego
SG	- Straż Graniczna
ŻW	- Żandarmeria Wojskowa
LEX	- Internetowy System Informacji Prawnej

Wprowadzenie

Problematyka związana z przestępczością, w ramach której dochodzi do wyłudzeniem nienależnego zwrotu podatku VAT, nie jest zjawiskiem nowym. Karuzele podatkowe to w ostatnich latach najczęstszy mechanizm przestępczy wykorzystywany przez tzw. mafie vatowskie, w sektorach najbardziej na takie wyłudzenia narażonych, a więc np. w branży paliwowej, w ramach obrotu tekstyliami czy też urządzeniami elektronicznymi. Skutki działania sprawców przestępstw widoczne są w szczególności w odniesieniu do powstającej w jej wyniku tzw. luki vatowskiej, a więc różnicy pomiędzy teoretycznymi wpływami jaki winny zasilić budżet państwa z ich realną wysokością, która wpływa z tytułu podatku od towarów i usług VAT.

Zmiany jaki nastąpiły w ostatnim czasie w zakresie działań organów ścigania, w postaci finansowych i niefinansowych organów prowadzących postępowania przygotowawcze w sprawach o przestępstwa skarbowe, ale również zmiany o charakterze legislacyjnym, organizacyjnym spowodowały, iż w ostatnim czasie nie notuje się działalności przestępczej polegającej na wykorzystywaniu „czystej karuzeli podatkowej”. Obecnie sprawcy wykorzystują różnego rodzaju modyfikacje schematów karuzelowych, czy też łączą różne metody przestępcze, celem osiągnięcia zamierzonego przedsięwzięcia polegającego na uzyskaniu nienależnego zwrotu w podatku od towarów i usług VAT.

Jednym z głównych typów czynów zabronionych ukierunkowanych na ochronę podatku od towarów i usług jest rozwiązanie prawne w art. 76 Kodeksu karnego skarbowego (dalej kks.), którego pierwowzorem był art. 101a ustawy karnej skarbowej z dnia 26 października 1971 r., wprowadzony do tej ustawy z dniem 1 września 1998 r. Działanie przestępcze stypizowane w art. 76 kks., określane w piśmiennictwie mianem oszustwa podatkowego¹ lub wyłudzeniem zwrotu podatkowej należności publicznoprawnej lub bezpodstawnym zwrotem podatku², były przedmiotem wielu publikacji zarówno ze strony przedstawicieli doktryny prawa karnego skarbowego, jak i praktyków wymiaru sprawiedliwości. Sytuacja ta nie dziwi, gdyż dotyczą one jednego z najcięższych przestępstw skarbowych. Do zainteresowania się problematyką oszustwa podatkowego z art. 76 kks. przyczynia się specyficzna konstrukcja

¹ Zob. np. P. Kardas, G. Łabuda, Kryminalizacja oszustwa podatkowego w prawie karnym skarbowym, Prokuratura i Prawo 2003, nr 3., s. 62-63.

² por. G. Łabuda, T. Razowski, Wybrane zagadnienia noweli Kodeksu karnego skarbowego z dnia 28 lipca 2005 r., Nowa kodyfikacja karna, nr 34, Warszawa 2006, s. 232; F. Prusak, Kodeks karny skarbowy. Komentarz, t. II, Kraków 2006, s. 309; R. Kubacki, Wyłudzenie zwrotu VAT – odpowiedzialność karna skarbową, Przegląd Podatkowy 2002, nr 9, s. 52-56.

znamion tego deliktu, które odwołują się do znanych prawu podatkowemu instytucji nadpłaty oraz zwrotu podatkowej należności publicznoprawnej, jak i jego wymiar praktyczny.

W niniejszej rozprawie podjęta została próba usystematyzowania obszernego materiału naukowego dotyczącego problematyki związanej z przestępstwem uszczuplenia podatkowego w podatku od towarów i usług VAT. Jak się wydaje dotąd nie było jednej monografii, która by całościowo opisywała dane zawierające normatywny i praktyczny wymiar oszustwa podatkowego. W zamierzeniu analiza deliktu z art. 76 kks. obejmować miała: charakterystykę podatku od towarów i usług VAT, mechanizm wyłudzeń tego podatku, ustawowe znamiona tytułowego przestępstwa. Przeprowadzona analiza badanej materii objęła również akty prawne o charakterze międzynarodowym, w szczególności Unii Europejskiej oraz opinie przedstawicieli praktyki. Zamiarem autora było przedstawienie takiego podejście do problemu, które miało umożliwić kompleksowe zobrazowanie deliktu z art. 76 kks.

Mając na względzie, iż zwalczanie przestępczości związanej z wyłudzeniem nienależnego zwrotu podatku VAT jest obecnie priorytetem dla organów ścigania, co wiąże się ze zmianami legislacyjnymi przepisów prawnych w tym względzie, w ramach niniejszej rozprawy doktorskiej analizie poddano zarówno propozycje zmian ustawodawcy jak i już wprowadzone rozwiązania, w tym zmiany związane chociażby z konsolidacją aparatu celno-skarbowego.

Głównym celem rozprawy będzie odpowiedź na pytanie czy dotychczasowe, obecnie stosowane regulacje dotyczące przestępstwa wyłudzenia nienależnego zwrotu podatku od towarów i usług VAT opisane w art. 76 kks., są w obecnym stanie rozwoju ekonomicznego, technologicznego jak i prawnego wystarczające w kontekście zwalczania tego rodzaju przestępczości. Wyznaczone zostały także cele pomniejsze, które częściowo pokrywały się z poszczególnymi rozdziałami pracy, a które w efekcie końcowym pozwoliły w sposób pełny i wyczerpujący odpowiedzieć na pytanie główne i osiągnąć zamierzony cel podstawowy. Te cele to zdefiniowanie pojęcia podatku od towarów i usług VAT oraz jego umiejscowienie w polskim systemie podatkowym, przedstawienie uregulowań polskiego prawa karnego i karnego skarbowego w zakresie przestępstwa wyłudzenia nienależnego zwrotu podatku od towarów i usług VAT, a także korelacji z aktami prawnymi rangi międzynarodowej, ukazanie zmian regulacji dotyczących badanego zagadnienia, a przede wszystkim wskazanie opinii ustawodawcy, teoretyków i praktyków na ich temat.

Rozprawa została podzielona na dwie części – część dogmatyczno – prawną oraz część badawczą. W części dogmatyczno – prawnej podstawową metodą badawczą

stanowiła analiza tekstu prawnego, uzupełniona o analizę poglądów przedstawicieli doktryny prawa karnego, analizę praktyki sądowej oraz orzecznictwa Sądu Najwyższego i sądów apelacyjnych. Współcześnie przyjmuje się, że metoda dogmatyczna nie odnosi się jedynie do analizy w obrębie konkretnej normy prawnej jako znaczącego zwrotu językowego, który określa model zachowania w aspekcie logiczno – językowy. Obecnie w kontekście dogmatyki prawa oraz w ujęciu semantycznym (czyli z zastosowaniem właśnie metody logiczno – językowej), dogmatyka prawa odnosi się także do aspektu praktycznego wykorzystywania prawa, analizy obecnie funkcjonujących rozwiązań oraz formułowania postulatów *de lege lata* i *de lege ferenda*³. Metodę tę wykorzystano w celu przedstawienia całościowo problematyki związanej z przestępstwem wyłudzenia nienależnego zwrotu podatku VAT w polskim systemie prawa karnego.

Część badawcza rozprawy miała zaś na celu przybliżenie opinii praktyków w kwestii obowiązujących regulacji dotyczących generalnie zjawiska związanego z wyłudzeniem nienależnego zwrotu podatku VAT, w szczególności zaś w ocenie tychże regulacji i proponowanych zmianach. Powyższe pozwoliło ocenić skuteczność obowiązujących w tym względzie regulacji, wskazać ewentualne pola wymagające zmian a przede wszystkim niedomagania legislacyjne w tym względzie, które uniemożliwiają odpowiednim organom skuteczne działania wykrywacze. Głos teoretyków jest niezwykle ważny, gdyż to właśnie oni faktycznie realizują i wykorzystują w praktyce odpowiednie regulacje, stąd też mogą w sposób obiektywny, mając na względzie doświadczenie zawodowe dokonać ich oceny.

W toku przygotowywania rozprawy wykorzystano także szereg innych metod badawczych, celem szerokiego zobrazowania analizowanej problematyki tj. m.in. metodę historyczną, w ramach której dokonano analizy aktów prawnych i ich zmian dotyczących badanej materii, metodę porównawczą, w zakresie której dokonano porównania polskiego i unijnego ustawodawstwa karnego, analizę roczników statystycznych oraz danych uzyskanych od podmiotów i instytucji publicznych.

Rozprawa składa się łącznie z 7 rozdziałów, wstępu oraz zakończenia. W ramach rozdziału I pt. Charakterystyka podatku od towarów i usług w polskim systemie podatkowym, który stanowił szeroko rozwinięty wstęp do całości rozprawy, przedstawiono,

³ J. Wojeński, Semantyczne ujęcie dogmatyki prawa, *Studia Filozoficzne* 1985, nr 2-3, s. 83-87; R. A. Tokarczyk, *Komparatystyka prawnicza*, Warszawa 2008, s. 34-37, 67-79, 199 oraz 203-205; L. Leszczyński, *Komparatystyka a teoria prawa – powiązania metodologiczne i pola współdziałania* (w:) L. Bogucka, Z. Tobor (red.) *Prawoznawstwo a praktyka stosowania prawa*, Katowice 2002, s. 35 i n.; E. Łętowska, *Współczesne problemy prowadzenia badań porównawczych*, SP 1974, nr 3, s. 5-27.

a następnie szczegółowo zdefiniowano charakter podatku od towarów i usług VAT – jego konstrukcję, cel, pojęcie. Rozważania te, aby nie sprowadzały się w swej formie do klasycznego słowniczka pojęć zostały umiejscowione w odniesieniu do całości systemu podatkowego w Polsce jak i Unii Europejskiej.

W rozdziale II pt. Mechanizmy wyłudzeń podatku od towarów i usług przedstawione zostały, w szczególności na bazie własnych doświadczeń zawodowych doktorantki, mechanizmy przestępczego działania zorganizowanych grup przestępczych, również o charakterze międzynarodowym, dotyczące przede wszystkim tzw. karuzel podatkowych sensu stricte, a więc klasycznej działalności przestępczej dotyczącej wyłudzeń w podatku od towarów i usług VAT.

Rozdział III pt. Ustawowe znamiona przestępstwa oszustwa podatkowego z art. 76 kks. w zakresie podatku od towarów i usług stanowi centralną część rozprawy. To właśnie w ramach tego rozdziału zostało szczegółowo przeanalizowane przestępstwo wyłudzenia nienależnego zwrotu podatku VAT, w kontekście znamiona, a więc zarówno przedmiotu ochrony, strony przedmiotowej, podmiotu i strony podmiotowej.

W dalszej kolejności, a więc w rozdziale IV pt. Problematyka relacji między art. 76 kks. a innymi przepisami kodeksu karnego i kodeksu karnego skarbowego poruszono materię związaną z potrzebą odpowiedniej kwalifikacji prawnej czynów przestępczych dotyczących wyłudzenia nienależnego zwrotu podatku VAT. Kwestia sankcji karnej została poddana analizie w ramach rozdział V pt. Konsekwencje prawnokarne przestępstwa oszustwa podatkowego w podatku od towarów i usług.

W ramach Rozdziału VI przedstawione zostały ogólnodostępne, jak i uzyskane w drodze ustawowego zapytania o dostęp do informacji publicznej, dane statystyczne dotyczące przestępstwa z art. 76 kks. Zaprezentowane zostały więc informacje oraz statystyki dotyczące stricte wskazanego przestępstwa, ale również i innych okoliczności odnoszących się szerzej do badanej problematyki związanej z wyłudzeniem nienależnego zwrotu w podatku od towarów i usług VAT. Pracę zamyka Rozdział VII, w którym przedstawiono poglądy praktyków wynikające z przeprowadzonych badań ankietowych oraz Zakończenie, w którym ujęto najważniejsze wnioski płynące z przeprowadzonej analizy.

Rozdział I

Charakterystyka podatku od towarów i usług w polskim systemie podatkowym

1. Wstęp

Na świecie pewne są tylko śmierć i podatki. Te słynne słowa Beniamina Franklina są znane na całym świecie bez względu na szerokość geograficzną, czy też ustrój polityczny. Powyższe wynika z faktu, iż od najdawniejszych czasów podatki a także zbudowany na ich podstawie system podatkowy był podwaliną każdej wielkiej cywilizacji. To właśnie szeroki dopływ środków pochodzących z różnego rodzaju opłat, danin czy też trybutów dostarczał władcom środków finansowych niezbędnych do administrowania podległymi ziemiami i tworzenia wielkich imperiów. Pozyskiwane poprzez podatki środki finansowe były przeznaczane na różne cele od stricte administracyjnych, czy też wojennych, po działania zmierzające do rozwoju gospodarki, handlu, kultury i sztuki.

Z biegiem czasu zmianie ulegały nazwy podatków, sposób ich poboru, zakres podmiotowy obciążenia czy też poszczególne cele i realizowane na ich podstawie zadania. Jedno jak się wydaje pozostawało niezmiennie, to przekonanie i stwierdzenie, iż to właśnie system podatkowy był, jest i zapewne będzie nie tyle kręgosłupem, ile krwioobiegiem środków finansowych państwa. Ów krwioobieg z jednej strony służy pozyskiwaniu przez państwo środków finansowych, z drugiej zaś pozwala na ich podstawie oraz poprzez nie realizować cele społeczne i administracyjne państwa, a więc de facto redystrybuować pozyskiwane środki finansowe realizując m.in. zadania państwa wobec obywatela.

Stąd właśnie system podatkowy, jego założenia, zasady, konstrukcja są niezwykle ważne i istotne z punktu widzenia nie tylko państwa, ale również samego obywatela. Państwa tworząc system podatkowy, a przede wszystkim ustalając zakres i stopień indywidualnego obciążania podatkowego względem obywatela, jako jednostki zapewnia sobie niezbędne do funkcjonowania środki finansowe.

Systemy podatkowe każdego państwa podlegają ciągłym zmianom, dlatego konstrukcja konkretnego systemu podatkowego jest w istocie wypadkową zarówno gry politycznej jak też

zmieniających się stosunków gospodarczych, społecznych i ustrojowych.⁴ Wszystkie te zmienne w efekcie przekładają się i wpływają na formy oraz rodzaje opodatkowania obywateli. Równocześnie z ewolucją systemów podatkowych ewolucji i zmianom podlegały również same podatki.

Historycznie najstarszą, a sięgającą jeszcze czasów pierwszych Piastów, formą podatków były daniny, posługi czy też służebności. W przypadku zaś czasów I Rzeczypospolitej to podstawowymi elementami zapewniającymi dopływ środków skarbcowi królewskiemu były w szczególności dochodów z mennicy, czynszów dzierżawnych tzw. Królewszczyzn, a więc gruntów należących do króla oddanych w dzierżawę.⁵

Okres po odzyskaniu przez Polskę niepodległości to czas przede wszystkim unifikacji prawa podatkowego wynikającego z obowiązujących różnych ustawodawstw państw zaborczych. W wyniku tychże działań system podatkowy II Rzeczypospolitej opierał się przede wszystkim na akcyzie, państwowym podatku dochodowym, czy też państwowym podatku przemysłowym.⁶ Po zakończeniu drugiej wojny światowej, w związku z podleganiem Polski radzieckiej strefie wpływów, zaczęto wprowadzać i stosować nieznane dotychczas wzory ustawodawstwa sowieckiego, polegające w pierwszym rzędzie na zerwaniu z zasadą równości podatników wobec prawa poprzez różnicowanie statusu podatkowego podmiotów, w zależności od ich formy własności, branży, podporządkowania szczeblowi centralnemu lub terenowemu. W tym samym czasie systemy podatkowe krajów państw rozwiniętych gospodarczo m.in. Europy Zachodniej kształtowały się w sposób ewolucyjny, wraz z postępującym rozwojem ekonomicznym i technologicznym. W efekcie w systemach podatkowych tychże państw dominowały wówczas podatki dochodowe, akcyzy, a w dalszej kolejności podatek od towarów i usług VAT zastępujący funkcjonujące uprzednio podatki obrotowe.⁷

Obecnie więc jednym z najważniejszych, jeśli nie najważniejszym elementów nowoczesnego systemu podatkowego jest podatek od towarów i usług VAT. To właśnie podatek dostarcza budżetowi najwięcej środków finansowych, stąd też podniesienie lub też zmniejszenie chociażby o jeden punkt procentowy podstawowej stawki podatku VAT powoduje znaczące wahania w kwestii dochodów budżetowych na poziomie miliardów złotych. Powoduje to również wyodrębnienie przestępstw popełnionych w związku chociażby

⁴ L. Byliski, *Polski system podatkowy – Zagadnienia ogólne*, Zeszyty Naukowe Państwowej Wyższej Szkoły Zawodowej w Płocku, Nauki Ekonomiczne, 2016, t. XXIII, s. 292.

⁵ J. Bardach, B. Leśnodorski, M. Pietrzak, *Historia ustroju i państwa polskiego*, Warszawa 1987, s. 65.

⁶ A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2004, s. 273.

⁷ L. Byliski, *Polski system podatkowy – Zagadnienia ogólne...*, s. 296.

z wyłudzeniem nienależnego zwrotu w podatku od towarów i usług VAT, które godzą w podstawowe i immamentne interesy ekonomiczne każdego państwa. Tym istotniejsza staje się walka z przestępczością finansowo-skarbową, gdzie zorganizowane grupy przestępcze, wykorzystując luki systemowe jak również niedostatki ustaw szczególnych dopuszczają się szeregu przestępstw karno-skarbowych.

Jeśli mowa jest o podatku od towarów i usług VAT, to po raz pierwszy wprowadzony został on w 1954 r., we Francji, zaś w roku 1967 państwa członkowskie Europejskiej Wspólnoty Gospodarczej ustaliły wprowadzenie wspólnego systemem podatku VAT. W Polsce natomiast podatek VAT funkcjonuje od 1993 r., przy czym ostatecznego kształtu nabrał wraz ze wstąpieniem w 2004 r. Polski do Unii Europejskiej, co związane było z wymogiem harmonizacji polskiego prawa, w tym prawa podatkowego i systemu podatkowego do wymogów stawianych przez Unię. Obecnie system podatku od towarów i usług funkcjonuje w całej Unii Europejskiej, stanowi zatem prawne powiązanie ustawodawstw różnych krajów, które jest dodatkowo regulowane przez samą Unię poprzez wydawanie rozporządzeń, dyrektyw, decyzji.⁸ Ma to szczególne znaczenie w kontekście tworzenia spójnych i efektywnych rozwiązań prawnych służących ochronie prawidłowego poboru podatku od towarów i usług.

2. Założenia systemu podatkowego w Polsce

Istnienie przejrzystego i efektywnego systemu podatkowego ma niezwykle istotne znaczenie dla rozwoju gospodarczego każdego kraju. Truizmem jest bowiem stwierdzenie, że podatki w Polsce, tak zresztą jak w każdym innym kraju na świecie stanowią główne i podstawowe źródło pozyskiwania środków finansowych niezbędnych dla funkcjonowania państwa oraz realizacji jego podstawowych obowiązków m.in. w dziedzinie obronności, służby zdrowia, czy też szkolnictwa. Tak, więc jak wskazano na wstępie każdy system podatkowy zarówno w Polsce jak i innych krajach opartych na gospodarce wolnorynkowej służy realizacji nadrzędnego ogólnego, a przy tym nie abstrakcyjnego dobra wszystkich obywateli.

W tej kwestii da się jednak zauważyć w ostatnim czasie znaczącą konkurencję podatkową wyrażającą się w stałym obniżaniu stawek opodatkowania zarówno w podatku CIT, PIT jak również VAT, przy czym nie jest to już domena tzw. rajów podatkowych, które

⁸ M. Malesa, Efektywność polskiego systemu vat w świetle wzrostu skali oszustw podatkowych, Zeszyty Naukowe Państwowej Wyższej Szkoły Zawodowej w Płocku, Nauki Ekonomiczne, t. XXII, 2015, s. 259.

są niejako skrajnym elementem tej podatkowej konkurencji, ale również chociażby krajów Europy Zachodniej.

Pojęcie systemu podatkowego może być w różny sposób definiowane.⁹ Przedmiotem niniejszej rozprawy nie są jednak rozważania dotyczące kwestii teoretycznych związanych stricte z prawem podatkowym, czy też prawem finansowym stąd też na potrzeby niniejszej pracy jedynie tytułem wstępu zaprezentowane zostaną podstawowe informacje dotyczące się polskiego systemu podatkowego oraz jego założeń. Rozważania te będą stanowiły szeroko rozwinięty wstęp do całości rozprawy. Przedstawienie w ten sposób analizowanego zagadnienia będzie podstawą do dalszych rozważań, w szczególności zaś w kontekście analizy ustawowych znamion przestępstwa wyłudzenia nienależnego zwrotu podatku VAT.

Najprościej system podatkowy można określić jako ogół powiązanych ze sobą i oddziaływujących na siebie elementów. Te elementy to zespół podatków, które funkcjonując w obrębie danego ustawodawstwa, tworzą jednocześnie całość pod względem funkcjonalnym, finansowym, ale również prawnym. To również zbiór przepisów prawnych, regulacji, oraz zapisów szczegółowo regulujących zasady ustanawiania, jak i obciążania podatkami, ale też funkcjonowanie organów i instytucji sektora fiskalnego uprawnionych i upoważnionych do ich poboru.¹⁰

Dlatego też, jeśli mowa jest o systemie podatkowym w odniesieniu do Polski to ów system obejmuje nie tylko poszczególne podatki, ale też system służb skarbowych funkcjonalnie zajmujących się poborem oraz realizacją kontroli podatkowej, w tym także przepisy regulujące działania tego rodzaju służb. Ponadto w ramach systemu podatkowego ujmowane są również wszelkiego rodzaju regulacje i zapisy technicznie odnoszące się do kwestii ustanawiania wymiaru i zakresu stosowania podatków i opodatkowania. W szerszym znaczeniu przyjmuje się, iż w skład systemu podatkowego wchodzi również krajowe i międzynarodowe prawo podatkowe, w tym prawo karne skarbowe oraz organy

⁹ W. Wójtowicz, *Zarys polskiego prawa podatkowego*, Bydgoszcz 1995, s. 16; M. Budzisz, *Podatki dochodowe w Polsce i w Europie*, Zeszyt CAS nr 27, Warszawa 1993; J. Głuchowski, *Polskie prawo podatkowe*, Warszawa 1993; G. Szczodrowski, *Polski System podatkowy. Strategia transformacji*, Gdańsk 2002; R. Wolański, *System podatkowy*, Warszawa 2003; A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe* Warszawa 2004; J. Kiszka, *Neutralność i stabilność opodatkowania w założeniach i praktyce na przykładzie regulacji polskich i Unii Europejskiej* (w:) A. Pomorska (red.) *Polski system podatkowy, Założenia i praktyka*, Lublin 2004; C. Kosikowski, *Stabilność prawa podatkowego* (w:) A. Pomorska (red.) *Polski system podatkowy, Założenia i praktyka*, Lublin 2004; R. Rosiński, *Polski system podatkowy. Poszukiwanie optymalnych rozwiązań*, Warszawa 2010, R. Wolański, *System podatkowy w Polsce*, Warszawa 2016.

¹⁰ S. Dolata, *Podstawy wiedzy o polskim systemie podatkowym*. Warszawa 2009, s. 23 i n. W. Grześkiewicz (red.) *Finanse publiczne z elementami prawa podatkowego*, Warszawa 2014, s. 108; H. Litwińczuk, *Prawo bilansowe i podatkowe podmiotów gospodarczych*, Warszawa 1994, s. 159.

administracji rządowej i samorządowej w zakresie swojej działalności odnoszącej się do ustanawiania obciążeń podatkowych.¹¹

Wszystkie wskazane powyżej elementy winny być ze sobą wzajemnie powiązane, a w rezultacie oddziaływać na siebie tworzący pewną logiczną i spójną całość. Ponadto w skład systemu podatkowego niektórzy autorzy zaliczają również zasady funkcjonowania systemu podatkowego. Obecnie zasady podatkowe skupione są w czterech podstawowych grupach, które z kolei odpowiadają podstawowym przymiotom podatków tj.:¹²

- fiskalności (wydajność, elastyczność, stałość),¹³
- ekonomiczności (nienaruszalność majątku podatnika),¹⁴
- sprawiedliwości (powszechność, równość, zdolność),¹⁵
- techniczności (pewność, dogodność, taniość).¹⁶

Jeśli chodzi o pierwszą grupę zasad, a mianowicie zasady fiskalne to miały one głównie na celu gwarantować, iż system podatkowy będzie w stanie niejako generować odpowiednio wysokie wpływy z tytułu pobieranych podatków do budżetu, przy czym poziom wpłat odpowiadałyby na bieżące zapotrzebowanie oraz planowane wydatki.¹⁷

W przypadku zaś zasad ekonomicznych często też nazywanych zasadami gospodarczymi, a więc chociażby zasady nienaruszalności i ochrony źródeł podatkowych tj. kapitału i majątku, to należy je postrzegać jako swoiste dyrektywy, wytyczne w kwestii konstruowania podatków. W myśl tych zasad poszczególne podatki winny być w ten sposób konstruowane, a także tworzone ich założenia, aby ich pobór nie uniemożliwił osobom

¹¹ J. Pach, Podatkowe uwarunkowania przedsiębiorczości w teorii i praktyce gospodarczej, Prace Komisji Geografii Przemysłu Polskiego Towarzystwa Geograficznego 2016, nr 30, s. 78.

¹² Za jednego z najbardziej znanych twórców zasad podatkowych uważa się A. Smitha, który już w XVIII wieku sformułował cztery zasady: równości, pewności, dogodności oraz taniości opodatkowania. Powstały one na gruncie liberalnej myśli ekonomicznej, reprezentowanej także przez D. Ricardo, J.B. Sayera i J.S. Millę, nie tracąc mimo upływu lat na aktualności. Zasady pewności, dogodności i taniości opodatkowania określa się w literaturze mianem zasad techniki podatkowej. Zasada równości dotycząca podatku jako jedna z najbardziej podstawowych, oznacza według Smitha takie rozłożenie obciążeń podatkowych, aby były one powszechne i proporcjonalnie dostosowane do uzyskiwanych dochodów. Pewność w odniesieniu do podatku sprowadza się do określenia terminu jego płatności, sposobu zapłaty oraz kwoty podatku opartego na jasnych i precyzyjnie sformułowanych regulacjach prawnych. Spełnienie zasady dogodności ma na celu zapewnienie podatnikowi najdogodniejszego dla niego sposobu, miejsca i terminu płatności podatku. Zasada taniości natomiast polega na minimalizacji kosztów poboru podatku, zarówno dla podatnika, jak i państwa, zob. R. Rosiński, Polski system podatkowy. Poszukiwanie optymalnych rozwiązań, Warszawa 2008, s. 32.

¹³ A. Majchrzycka-Guzowska, Podatki ..., s. 22.

¹⁴ S. Dolata, Podstawy wiedzy o polskim systemie podatkowym, Warszawa 2011, s. 32.

¹⁵ M. Pietrewicz, Polityka fiskalna, Warszawa 1993, s. 56; A. Gomułowicz, Zasada sprawiedliwości podatkowej, Warszawa 2001, s. 34 i n.

¹⁶ C. Kosikowski, Naprawa finansów publicznych w Polsce, Białystok 2011, s. 279.

¹⁷ W. Grześkiewicz (red.) Finanse publiczne z elementami prawa..., s. 110.

fizycznym prowadzącym działalność gospodarczą lub też przedsiębiorcom, podmiotom prawnym rozwój zarówno pod względem ekonomicznym jak i gospodarczym.¹⁸

Zasady sprawiedliwościowe natomiast wyrażające się w równości, powszechności oraz zdolności do płacenia podatków tyczą się ogólnie pojętej powszechności w opodatkowaniu osób fizycznych, czy też podmiotów prawnych przy zachowaniu odpowiedniej proporcjonalności, zarówno w odniesieniu do określonych kręgów, grup docelowych objętych opodatkowaniem jak i zakresu opodatkowania. Konstruowanie systemu podatkowego, czy też założeń poszczególnych podatków z uwzględnieniem zasad sprawiedliwościowych skutkować powinno mniejszym rozwarstwieniem społecznym w zakresie stanu posiadania, czy też statusu majątkowego. Powyższe założenie uzewnętrzniło się wraz z wprowadzeniem skali progresywnego opodatkowania, według którego opodatkowanie powinno odzwierciedlać poziom dochodów.¹⁹

Ostatnią grupę tworzą zasady techniczne, a więc dogodności, pewności oraz taniaści wymiaru i poboru. W odniesieniu do pierwszej zasady, a więc dogodności to w chwili obecnej odnoszona jest ona zarówno wobec podatnika jak i samego aparatu fiskalnego powołanego do pobierania podatku, przy czym sama zasada traktuje, iż pobór podatku powinien uwzględniać charakter działalności podatnika, w tym również charakter pozyskiwania przez niego przychodów. Zasada pewności natomiast powinna się wyrażać przekonaniem, iż podatki powinny stanowić stałe i podstawowe, a zarazem pewne źródło dochodu państwa. Sam zaś podatnik powinien mieć pewną a zarazem pełną wiedzę w kwestii obciążenia go podatkiem i jego wysokości. Ostatnia zasada taniaści wymiaru i poboru dotyczy kosztów realizowania podatków, a więc ustalania ich wysokości, czy też wyliczaniu ich wymiaru, ale też przede wszystkim kosztów ich poboru. Zarówno w jednym jak i drugim przypadku czynności związane z obsługą podatkową nie powinny generować zbyt nadmiernych kosztów, tak aby w znaczący sposób nie obciążało to budżetu. Tak więc konstruując podatek, sposób jego wyliczenia, jego założenia powinny być proste i nieskomplikowane tak, aby wszelkie czynności po stronie administracji skarbowej nie były kosztochłonne.²⁰

Zasady podatkowe, choć nie wszystkie mają charakter normatywny, spełniają ważną rolę na etapie tworzenia i stosowania prawa podatkowego. Formułowane w doktrynie

¹⁸ E. Fojcik-Mastalska (red.), R. Mastalski (red.), *Prawo Finansowe*, Warszawa 2011, s. 139-141.

¹⁹ A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe...*, s. 38-44.

²⁰ R. Rosiński, *Polski system podatkowy. Poszukiwanie optymalnych...*, s. 31; R. Oktaba, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2012, s. 3-4.

i orzecznictwie zasady podatkowe, pozwalają ustalić, jak powinien być zbudowany optymalny system podatkowy, są jednocześnie ważną wskazówką dla działań ustawodawcy.²¹

Powyższy podział opary jest na twierdzeniach A. Smitha oraz A. Wagnera, przy czym obecnie formułowane są różne inne pochodne czy też współczesne zasady systemu podatkowego. Wymienić tu można chociażby zasady wydajności, nienaruszalność źródeł dochodu czy też interwencjonizmu.²² W tym względzie pojawiają się również liczne postulaty odnoszące się do przedefiniowania obecnego systemu podatkowego w Polsce. Wspomnieć tu należy chociażby, jedynie sygnałnie, na opinię wyrażaną przez W. Modzelewskiego – „ojca podatku VAT” w Polsce, który wnosi o zastosowanie, w trakcie tworzenia nowego systemu podatkowego zasad, które w jego opinii zdefiniują system podatkowy w Polsce na nowo. W Modzelewski²³ w swych wystąpieniach podnosi, iż winno się konstruować system podatkowy w oparciu o zasadę tworzenia prawa oraz całości systemu podatkowego, który odpowiadałby i byłby zbieżny z interesem publicznym. W. Modzelewski wskazuje na obserwowany jego zdaniem wieloletni proces „prywatyzacji prawa podatkowego”, który objawiać się ma w podporządkowaniu ustawodawstwa podatkowego i skarbowego interesom lobbystów oraz międzynarodowemu biznesowi podatkowego, poprzez tworzenie przepisów zawierających luki w prawie lub też umożliwiające agresywną optymalizację podatkową.²⁴

W dalszej kolejności autor ten wskazuje na potrzebę stosowania zasady rzetelności i legalizmu w stosunkach do obywateli i organów władzy publicznej wyrażająca się w zakazie stosowania niejednokrotnie wrogiej i negatywnej względem podatnika interpretacji przepisów podatkowych, a także w stałym, kierunkowym oraz konsekwentnym działaniu zmierzającym do wyeliminowania zjawisk polegających na uchylaniu się od opodatkowania jak również wyłudzeń nienależnych zwrotów podatkowych, jak również zasady minimalizacji obciążeń podatkowych względem osób o najniższych dochodach. Powyższą zasadę można zastosować chociażby przez zwiększenie kwoty wolnej od podatku, przy czym W. Modzelewski postuluje,

²¹ L. Etel (red.) Prawo podatkowe, Warszawa 2008, s. 59.

²² A. Smith, Badania nad naturą i przyczynami bogactwa narodów, Warszawa 2007, s. 502 i n.; W. Grześkiewicz (red.) Finanse publiczne z elementami prawa..., s. 108.

²³ Zob. W. Modzelewski: Pięć podstawowych zasad przyszłego systemu podatkowego po 2015 roku, http://www.isp-modzelewski.pl/images/pliki/media/onet_pl_18062015.pdf

²⁴ Wskazać w tym względzie należy na ustalenia sejmowej Komisji Śledczej do zbadania prawidłowości i legalności działań oraz występowania zaniedbań i zaniechań organów i instytucji publicznych w zakresie zapewnienia dochodów Skarbu Państwa z tytułu podatku od towarów i usług i podatku akcyzowego w okresie od grudnia 2007 do listopada 2015, z ustaleń której wynika, iż w Ministerstwie Finansów istotną rolę odgrywali tzw. lobbyści z firm podatkowych zob. <https://www.tvp.info/41509310/horala-rola-renaty-hayder-w-ministerstwie-finansow-byla-duza>, <https://dorzeczy.pl/kraj/91238/Kasuje-bilet-sprzatom-po-psy-Doradczyjni-spoleczna-Rostowskiego-przed-komisja-VAT.html>, <https://businessinsider.com.pl/finanse/komisja-sledcza-ds-vat-renata-hayder-odpiera-zarzuty/fk3e6hd>.

iż należy w szczególności zrezygnować ze stosowania względem osób najmniej zarabiających regresji podatkowej, która według wskazanego autora powoduje, że im niższy dana osoba uzyskuje dochód, tym faktycznie ów dochód jest relatywnie wyżej opodatkowany względem osób średnio zarabiających.

Końcowo w/w wskazuje na potrzebę stosowania również zasady równorzędności wykładni prawa podatkowego dokonywanej przez obywateli wobec wykładni dokonywanej przez organy władzy. Zauważyć w tym miejscu należy, iż jest to dość odważny postulat i propozycja. Wskazany autor podnosi, iż organy władzy publicznej, w tym również organy skarbowe powinny mieć obowiązek szanowania i ochrony poglądów wyrażonych przez podatników, o ile są one oczywiście zgodne z treścią konkretnych przepisów. Obecny stan rzeczy powoduje zaś, iż w odniesieniu do konkretnych przepisów istotna jest nie ich literalna treść, ile interpretacja organów skarbowych. Jako ostatnia wskazywana jest zaś zasada nieopodatkowania zysków inwestowanych, którą można swobodnie określić jako nowożytną zasadę gospodarczą, w myśl której podatnicy, którzy wypracowują zysk, który następnie przeznaczają na inwestycje, nie powinni być z tego tytułu opodatkowani. Z drugiej strony przyjęcie tego rodzaju rozwiązania powodowałoby, iż każdy inny zysk osiągnięty, a nie przeznaczony na cele inwestycyjne zostałby opodatkowany.

Przywołane powyżej rozwiązania i propozycje są jednym z wielu głosów w ramach dyskusji o reformie finansów publicznych, dyskusji, która staje się intensywniejsza przed każdymi wyborami parlamentarnymi w Polsce, skutkiem czego mamy do czynienia z wysypem różnorodnych, czasem lepszych, czasem gorszych, propozycji zmian regulacji podatkowych. Z pewnością każdą tego rodzaju propozycję należałoby poddać odrębnej analizie i dyskusji, każda znalazłaby głosy aprobujące jak też zacieklej adwersarzy, tym niemniej stanowią one istotny głos w kwestii zmian i ewolucji systemu podatkowego w Polsce.²⁵

W ostatnim okresie funkcjonowania Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej, tak naprawdę w Polsce nie funkcjonował prawdziwy system podatkowy. Wszelkie kwestie podatkowe sprowadzały się do tego, że państwo udawało, że zbiera podatki, a większość Polaków nie

²⁵ Zob. <https://forsal.pl/artykuly/1398002,podatkowa-reforma-gwiazdowskiego-przynioslaby-polsce-fatalne-skutki.html>,
<https://www.money.pl/gospodarka/rewolucja-podatkowa-od-2020-roku-ile-na-zmianie-pit-zyskaja-polacy-6370948470077569a.html>,
<https://gloswielpolski.pl/emerytura-bez-podatku-pit-psl-domaga-sie-aby-emeryci-nie-musiel-placic-podatku-dochodowego-emerytura-bez-pit/ar/c3-14316223>,
<https://www.money.pl/gospodarka/wiadomosci/artykul/stawki-podatkowe-w-polsce-sld-proponuje,156,0,1762204.html>

zdawała sobie nawet sprawy z tego, że je płaci. Po roku 1989 r. rozpoczęły się przemiany demokratyczne, w tym głębokie zmiany systemu podatkowego. W pilnym tempie zostały przyjęte i wprowadzone w życie podstawowe przepisy regulujące kwestie opodatkowania takie jak chociażby w 1991 r. dotyczące PIT²⁶, w 1992 r. odnośnie CIT²⁷, czy w końcu w 1993 r. dotyczące VAT.²⁸ Pojawiły się też „nowoczesne” przepisy akcyzowe i skodyfikowana w 1997 r. procedura w formie Ordynacji podatkowej.²⁹ Przez ostatnie 25 lat nowym ważnym źródłem prawa, ale także rozwiązań implementowanych do polskich przepisów podatkowych stało się międzynarodowe prawo w postaci umów międzynarodowych, a w szczególności prawa wspólnotowego Unii Europejskiej. W ostatnich latach szczególnie to ostatnie odciska swoje wyraźne piętno na kształcie polskiego systemu podatkowego.

Reasumując system podatkowy, jaki obecnie mamy w Polsce, jest systemem zrównoważonym. Oznacza to, że z jednej strony na podatnika nakładane są obowiązki, ale z drugiej daje mu się uprawnienia do obrony przed aparatem skarbowym - np. system wiążących interpretacji podatkowych. System podatkowy w Polsce jest oparty na prawie, w związku z czym podatnik w myśl nowej filozofii nie jest automatycznie podejrzanym, a co za tym idzie nie jest celem administracji skarbowej, która kolokwialnie rzecz mówiąc na niego poluje. Z drugiej zaś strony ten sam system skarbowy ma za zadanie bezpardonową walkę ze wszelkiej maści nadużyciami i oszustwami podatkowymi. Warto odnotować fakt, iż od niedawna jednym z elementów tej walki jest również zmiana i uszczelnianie przepisów obowiązującego prawa.³⁰

3. Klasyfikacja oraz funkcja podatku

W ramach wywodów oraz analizy danych związanych z systemem podatkowym należy odnieść się do fundamentalnej, a zarazem podstawowej kwestii a mianowicie pojęcia podatku. Definicji pojęcia podatku znajdziemy wiele, gdyż pojęcie to samo w sobie nie jest li tylko pojęciem z kategorii finansów czy też szerzej ekonomii. Podatek jest podstawową i jedną z najstarszych kategorii ekonomicznych, fiskalnych, prawnych, politycznych

²⁶ Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, t.j. Dz. U. 2019, poz. 387.

²⁷ Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, t.j. Dz. U. 2019 r., poz. 865 tekst jednolity

²⁸ Ustawa z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, t.j. Dz. U. z 1993 r. Nr 11, poz. 50.

²⁹ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, t.j. Dz. U. z 2019 r. poz. 900 ze zm., tekst jednolity.

³⁰ Zob. [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Prawdziwa_historia_25-lecia_polskich_podatkow/\\$FILE/Prawdziwa_historia_25-lecia_polskich_podatkow.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Prawdziwa_historia_25-lecia_polskich_podatkow/$FILE/Prawdziwa_historia_25-lecia_polskich_podatkow.pdf)

i społecznych, którą cechuje duży stopień złożoności. Stanowi on istotny element każdego programu i koncepcji społeczno-ekonomicznego rozwoju państwa i wywiera znaczący wpływ na kształtowanie się rzeczywistości gospodarczej.³¹

Obowiązek uiszczania danin publicznych pojawił się wraz z procesem kształtowania się życia społecznego oraz tworzeniem różnorodnych form organizacyjnych państwa. Wynikał on z konieczności finansowania funkcji państwa, takich jak zapewnienie bezpieczeństwa, ładu, porządku, sądownictwa, czy też samej jego administracji. Początkowo daniny publiczne ponosiły określone grupy społeczne, tj. mieszczaństwo czy rolnicy (szlachta i duchowieństwo były z tego obowiązku zwolnione), jednak z upływem czasu to się zmieniło. W procesie historycznym wyodrębniły się trzy zasadnicze formy danin publicznych: osobiste (np. praca na rzecz państwa, służba wojskowa), rzeczowe (np. żywność) oraz pieniężne. Pomimo iż daniny pieniężne pojawiły się najpóźniej, to ze względu na swoją użyteczność stały się najbardziej powszechne i z czasem wyparły daniny rzeczowe i osobiste.³²

Współcześnie natomiast daniny publiczne mają zróżnicowany charakter i obejmują: podatki, opłaty, cła, niepodatkowe należności budżetowe, przymusowe pożyczki na cele publiczne, przy czym jednak największe znaczenie ze względów fiskalnych i gospodarczych mają obecnie podatki.³³

W kwestii definicji formalnej pojęcia podatku na gruncie prawa polskiego zawiera się ona w art. 6 ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa³⁴ gdzie mowa jest o podatku jako o publicznoprawnym, nieodpłatnym, przymusowym oraz bezzwrotnym świadczeniu pieniężnym na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu lub gminy, wynikającym z ustawy podatkowej. Jednocześnie należy wskazać, iż zgodnie z art. 3 cytowanej

³¹ M. Weralski, Pojęcie podatku (w:) M. Weralski (red.), System instytucji prawno-finansowych PRL. Tom III. Instytucje budżetowe. Część II. Dochody i wydatki budżetu, Wrocław-Warszawa-Kraków-Gdańsk-Łódź 1985, s. 20; B. Brzeziński, Zarys prawa finansów publicznych, Toruń 1997, s. 102; J. Głuchowski (red.), Prawo podatkowe, Toruń 2003, s. 6; A. Gomułowicz, J. Małecki, Podatki i prawo podatkowe..., s. 126; W. Nykiel (w:) K. Koperkiewicz-Mordel (red.), W. Nykiel (red.), W. Chróścielewski (red.), Polskie prawo podatkowe, Warszawa 2003, s. 11-12; R. Mastalski (w:) B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, Ordynacja podatkowa. Komentarz 2003, Wrocław 2003, s. 55-60; B. Brzeziński (red.), M. Kalinowski (red.), A. Olesińska (red.), Zobowiązania podatkowe. Komentarz do działu I, II, i III ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, Toruń 1999, s. 30-31; C. Kosikowski, H. Dzwonkowski, A. Huchla, Ustawa ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2001, s. 44-46; K. Dworniak, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2003, s. 12-13; W. Modzelewskiego (red.), Komentarz do ordynacji podatkowej, Warszawa 2003, s. 48; R. Rosiński, Polski system podatkowy. Poszukiwanie optymalnych..., s. 12 i n.; W. Grześkiewicz (red.) Finanse publiczne z elementami prawa..., s. 98 i n.,

³² W. Wojtowicz, Daniny Publiczne (w:) L. Etel (red.), System Prawa Finansowego, t. III, Prawo daninowe, Warszawa 2010, s. 13 i n.

³³ A. Krzywoń, Podatki i inne daniny publiczne – podstawowe pojęcia konstytucyjne, Zeszyty Naukowe Sądu Administracyjnego 2011, nr 2, s. 47-58.

³⁴ Dz. U. 2019 r., poz. 900 t.j. z dnia. 14 maja 2019 r.

ustawy, jako równorzędnie z podatkami należy traktować także opłaty oraz niepodatkowe należności budżetowe, a więc wszelkie należności stanowiące dochód budżetu państwa lub budżetu jednostki samorządu terytorialnego, wynikające ze stosunków publicznoprawnych.

Odwołując się do natomiast treści art. 111 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych³⁵ to wskazać należy, iż do dochodów budżetu państwa zaliczamy takie daniny publiczne jak cła oraz podatki i opłaty w części, której zgodnie z odrębnymi ustawami nie stanowią dochodów jednostek samorządu terytorialnego, przychodów państwowych funduszy celowych oraz innych jednostek sektora finansów publicznych.³⁶ Mając to na uwadze można stwierdzić, iż podatek to wszelkie publicznoprawne, przymusowe i bezzwrotne świadczenie pieniężne na rzecz budżetu państwa lub jednostek samorządu terytorialnego, które nie stanowi przychodów państwowych funduszy celowych oraz innych jednostek sektora finansów publicznych.³⁷

Jak wskazano na wstępie niniejszych rozważań pojęcie podatku nie jest pojęciem jednorodnym, gdyż jest to pojęcie z pogranicza prawa, ekonomii, socjologii. Powoduje to, iż klasyfikacja podatków może następować w oparciu o różne kryteria. W tym względzie podobnie jak rzecz się ma z definicją podatku są różne klasyfikacje rodzajów podatków, jak też różne kryteria ich rozróżnienia wśród których wymienić należy kryterium przyczynowości świadczenia podatkowego, kryterium zjawisk ekonomicznych, kryterium konsumpcyjne, kryterium beneficjenta dochodów podatkowych oraz kryterium podziału według cech identyfikujących podatnika.³⁸

³⁵ Dz. U. 2019 r., poz. 869 t.j. z dnia 10 maja 2019 r.

³⁶ Cło jest świadczeniem pieniężnym na rzecz państwa o charakterze przymusowym, bezzwrotnym i nieodpłatnym, pobieranym od przywozu, wywozu i przewozu towaru przez obszar celnego danego kraju. Obecnie w Polsce funkcjonuje jedynie cło importowe, a więc przywózowe. Cło w odróżnieniu od podatków dotyczy jedynie tych towarów, które są importowane do kraju nie mają więc charakteru powszechnego. W związku z wejściem Polski w strukturę Unii Europejskiej przychody z tytułu cła systematycznie i stale spadają.

³⁷ Do podatków nie możemy więc zaliczyć: składek na ubezpieczenie zdrowotne, składek na ubezpieczenie społeczne oraz składek na fundusze celowe, chociaż posiadają one cechy przymusowości, są publicznoprawne i w zasadzie bezzwrotne. Analizując pod względem terminologicznym poszczególne rodzaje danin publicznych należy zwrócić uwagę, iż ubezpieczenie społeczne i zdrowotne mają charakter odpłatny. Objawia się to tym, iż opłacając składki ubezpieczeniowe mamy możliwość korzystania z bezpłatnej opieki zdrowotnej (ubezpieczenie zdrowotne), bądź w przypadku wystąpienia określonego zdarzenia korzystać z świadczenia pieniężnego wypłacanego okresowo (ubezpieczenie emerytalne, rentowe) bądź jednorazowo ze strony ubezpieczyciela (ubezpieczenie wypadkowe). Kolejną daniną, którą są składki na fundusze celowe także nie możemy zaklasyfikować do podatków, chociaż te mają jeszcze bardziej zbliżony do nich charakter niż składki ubezpieczeniowe. Cechą odróżniającą składki na fundusz celowy od podatku jest ich ściśle określony cel przeznaczenia (wydatkowania), co nie występuje w przypadku podatku.

³⁸ W odniesieniu do różnych klasyfikacji i podziału podatków zob. m.in. B. Brzeziński, Wstęp do nauki prawa podatkowego, Toruń 2003, s. 38-48; R. Mastalski, Prawo podatkowe, Warszawa 2006, s. 333-340; A. Gomułowicz, J. Małecki, Podatki i prawo podatkowe..., s. 138-142; R. Wolański, System podatkowy w Polsce, Kraków 2004, s. 34-53; A. Krajewska, Podatki Unia Europejska. Polska. Kraje Nadbałtyckie, Warszawa 2004, s. 59-63; R. Rosiński, Polski system podatkowy. Poszukiwanie optymalnych..., s. 16-17;

Jeśli chodzi o kryterium przerzucalności to według niego podatnik winien przesunąć zobowiązanie i ciężar podatkowy na kontrahenta poprzez wliczenie wartości podatku w cenę zbywanego towaru lub usługi. Powyższe pozwala na wyodrębnienie w systemach podatkowych podatków pośrednich, przy czym w polskim systemie podatkowym do podatków pośrednich zaliczyć można podatek od towarów i usług VAT oraz podatek akcyzowy.³⁹

W odniesieniu zaś do kryterium zjawisk ekonomicznych to według niego punktem odniesienia dla rozróżniania podatków jest przedmiot opodatkowania, którym może być dochód, przychód lub też majątek. W ramach takiego podziału w polskim systemie podatkowym można wyodrębnić jako podstawę dochodową dla podatków od osób prawnych oraz osób fizycznych, podstawę majątkową w odniesieniu do posiadanego przez podatnika majątku (np. podatek od środków transportowych), od przyrostu masy majątku (np. podatek od spadków i darowizn), oraz podstawę przychodową w przypadku np. ryczału ewidencjonowanego, który faktycznie jest podatkiem, tyle że nazwa w tym przypadku może być pierwotnie myląca.⁴⁰

Kolejnym kryterium pozwalającym na wyodrębnienie rodzajowe podatku jest kryterium konsumpcyjne, zgodnie z którym opodatkowane zostaje faktycznie dokonana konsumpcja, obrót gospodarczy, faktyczne działanie. W ramach tego kryterium wyodrębnić można podatki obrotowe, w ramach których zaś zgodnie z nazwą podstawę opodatkowania stanowi właśnie obrót, a więc znowu mowa jest m. in. o podatku od towarów i usług VAT jak i o podatku akcyzowym.⁴¹

W przypadku zaś kryterium beneficjenta dochodów podatkowych to wedle niego można dokonać podziału podatków mając na względzie podmiot, na rzecz którego są one faktycznie odprowadzane.⁴² Powyższe powoduje, iż możliwy jest podział podatków na podatki państwowe, którym w polskim systemie podatkowym będzie to m.in. podatek od towarów i usług VAT, podatki samorządowe, a więc np. podatek od nieruchomości, podatek od środków transportowych, czy też występujące na gruncie chociażby Stanów Zjednoczonych podatki federalne, do których zaliczyć należy np. podatek korporacyjny od działalności spółek

W. Wójtowicz (red.), *Zarys finansów publicznych i prawa finansowego*, Warszawa 2017, s. 152 i n.; W. Modzelewski (red.), *Wstęp do nauki polskiego prawa podatkowego*, Warszawa 2010, s. 15 i n.

³⁹ H. E. Litwińczuk, *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, Warszawa 2017, s. 479; A. Gomułowicz, *Zasady podatkowe wczoraj i dziś...*, s. 82.

⁴⁰ S. Dolata, *Podstawy wiedzy o polskim systemie ...*, s. 40-41.

⁴¹ M. Bącał, D. Dominik-Ogińska, M. Militz, T. Siennicki, *Zasady prawa unijnego w VAT*, Warszawa 2012, s. 40- 41, zob. A. Bartosiewicz, *VAT. Komentarz 2014*, Warszawa 2014, s. 227.

⁴² W. Wójtowicz (red.), *Zarys finansów publicznych...*, s. 146.

kapitałowych.⁴³ W tym miejscu wskazać należy na kryterium podziału według cech identyfikujących podatnika wedle którego można wyróżnić podatki realne, na których wymiar nie wpływają cechy indywidualne podatnika np. opłata targowa oraz podatki osobiste na których wymiar wpływają okoliczności indywidualne podatnika np. podatek dochodowy od osób fizycznych.⁴⁴

Reasumując podatki są jednym z rodzajów danin publicznych obok ceł, opłat oraz dopłat. Powyżej przytoczona klasyfikacja ma jednak charakter względny, gdyż niektóre rodzaje podatków posiadają przymioty odpowiadające kilku rodzajom kryteriów.⁴⁵ Spotykane w literaturze przedmiotu definicje podatku zazwyczaj posiadają więc charakter opisowy, stąd też określona definicja powstaje poprzez wyróżnienie określonych cech, które dany podatek charakteryzują. Przyjmuje się więc, iż każdy podatek składa się czy też charakteryzowany jest przez kilka istotnych dla niego, a zarazem definiujących go cech.⁴⁶ Te cechy to przymusowość, bezzwrotność, nieodpłatność, jednostronność, powszechność oraz pieniężny charakter podatku.

Przymusowość podatku z jednej strony oznacza, że beneficjent poboru podatków jest uprawniony do ich poboru, z drugiej zaś, iż dla dokonywania tego poboru, czy szerzej dla jego egzekwowania może stosować środki przymus.⁴⁷

Bezzwrotność podatku powoduje natomiast, iż beneficjent na rzecz którego odprowadzany jest podatek, nie ma obowiązku, ani możliwości prawnych zwrotu pobranych środków finansowych. Wyjątkiem od tej generalnej zasady jest sytuacja, gdy podatek został pobrany nienależnie lub też w wyższej wysokości niż to powinno mieć miejsce. Wówczas to powstałą w takim przypadku nadpłatę podatku zwraca się zobowiązanemu lub zalicza na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych.⁴⁸

Jeśli chodzi o cechę nieodpłatności podatku, to skutkuje ona brakiem szczególnego zobowiązania po stronie beneficjenta podatku względem podatnika go uiszczającego. Powyższe odnosi się w szczególności do założenia, iż podatki płacone indywidualnie przez podatnika, nie są tylko przeznaczane przez beneficjenta podatków na świadczenia szczególne dotyczące tego konkretnego podatnika, co jednocześnie nie oznacza, iż podatnik ten nie może z takich świadczeń korzystać, tyle że środki na nie pochodzą z ogólnej sumy odprowadzonych

⁴³ Zob. L. Etel, R. Dowgier, Podatki i opłaty lokalne – czas na zmiany, Białystok 2013.

⁴⁴ W. Wyrzykowski, Polski system podatków i opłat w zarysie, Gdańsk 2004, s. 5.

⁴⁵ Z. Ofiarski, Prawo podatkowe, Warszawa 2008, s. 15.

⁴⁶ A. Gomułowicz, J. Małecki: Podatki i prawo podatkowe..., s. 23

⁴⁷ R. Wolański, System podatkowy w Polsce, Warszawa 2009, s. 18.

⁴⁸ B. Brzeziński, Wstęp do nauki prawa podatkowego..., s. 30

podatków. Mowa tu jest w szczególności o świadczeniach ogólnodostępnych o charakterze powszechnym np. służba zdrowia, szkolnictwo akademickie itp.⁴⁹

W odniesieniu zaś do zasady jednostronności w ustalaniu podatku, to wyraża się ona w braku możliwości wpływu, czy też kształtowania przez podatnika wymiaru opodatkowania, które to działanie przypisane jest tylko i wyłącznie organowi państwowemu, dysponującemu odpowiednimi uprawnieniami i prerogatywami w tym względzie. Względnie co do zasady powyższa cecha ma charakter bezwzględny i nie podlega zmianom, wyjątkiem jest, podawanie przez niektórych autorów, możliwości zmian regulacji prawnych w wyniku działalności politycznej – głosowanie na partie polityczne zapowiadające np. redukcje wysokości stawek podatkowych, wprowadzenie ulg podatkowych itp.⁵⁰

Cecha powszechności wyraża się w tym, iż podatki są ustalane nie w odniesieniu do danego konkretnego, indywidualnego podatnika, lecz do ogółu, czy też konkretnej grupy, kategorii podatników. Indywidualizacja obciążeń podatkowych następuje dopiero na etapie dokonywania wymiaru i realizowania poboru zobowiązań.⁵¹

Obecnie cechą podatku jest jego pieniężny charakter, który jest ogólną zasadą, w myśl której spełnienie świadczenia podatkowego, jego pobór, egzekucja może nastąpić jedynie w jednostkach pieniężnych. Pieniężny charakter podatku oznacza, iż podatek jest obliczany i pobierany w walucie obowiązującej na terenie danego kraju.⁵²

Przedstawiając pojęcie podatku nie można nie odnieść się równocześnie do funkcji podatku, które utożsamiane są z jego rolą. W literaturze przedmiotu, w tym w szczególności w monografiach dotyczących prawa podatkowego wyodrębnia się cztery podstawowe funkcje przypisywane podatkowi. Tak więc można wyodrębnić funkcję fiskalną, regulacyjną, stymulacyjną oraz informacyjną.

W przypadku funkcji fiskalnej to wyraża się ona w tym, iż pobór podatków ma na celu zasilenie budżetu państwa, stąd też ustalenie ich wymiaru, a także egzekwowanie poboru musi odzwierciedlać wielkość dokonywanych z tegoż budżetu wydatków.⁵³

Odwrotnością funkcji fiskalnej jest natomiast funkcja regulacyjna, dzięki której możliwe jest kształtowanie dochodu i majątku podatników, poprzez ustalenie odpowiednich

⁴⁹ Z. Ofiarski, *Prawo podatkowe...*, s. 23

⁵⁰ R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2014, s. 13, H. Dzwonkowski (red.), *Prawo podatkowe*, Warszawa 2013, s. 3.

⁵¹ K. Wach, *Systemy podatkowe krajów Unii Europejskiej*, Kraków 2005, s. 15.

⁵² J. Głuchowski, *Polskie prawo* s. 11.

⁵³ L. Lipiec-Warzecha, *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Warszawa 2011, s. 36; S. Ofiarski, *Finanse publiczne. Teoria i praktyka*, Warszawa 2002, s. 65, S. Dolata, *Podstawy wiedzy o polskim systemie*, s. 27.

stawek podatkowych, a w dalszej kolejności redystrybucję pozyskanych środków finansowych.⁵⁴ Niezwykle istotną, zarówno w czasach prosperity jak i kryzysu jest funkcja stymulacyjna podatku dzięki której możliwe jest kształtowanie określonych procesów społeczno-gospodarczych, a tym samym ukierunkowanie podatników do rozwoju w określonych dziedzinach i obszarach technologicznych.⁵⁵

Ostatnią jednak nie mniej ważną funkcją podatku jest funkcja informacyjna, która polega na tym, iż realizacja wpływów podatkowych ogółem lub z określonego, konkretnego podatku dostarcza informacji o prawidłowościach lub nieprawidłowościach w przebiegu procesów gospodarczych w ramach podatku od towarów i usług widoczna była w ostatnich latach stale pogłębiająca się tzw. luka w VAT.⁵⁶

Reasumując klasyfikacja podatków w Polsce może być dokonywana w oparciu o rozmaite kryteria, podziały, cechy. Jako jedne z takich zmiennych można wskazać chociażby przedmiot opodatkowania, podmiot opodatkowania, źródło opodatkowania, okoliczności wprowadzenia podatku, zakres obowiązywania podatku, podmiot nakładający podatki oraz charakter skali podatkowej. Wskazane kryteria można odnieść m.in. do podatku od towarów i usług VAT charakteryzując ten podatek, jak też jego cel, założenia oraz zakres funkcjonowania.

4. Podatek od towarów i usług w Polsce

O podatku od towarów i usług (z ang. Value Added Tax) (dalej w rozprawie VAT), o jego zasadach, celach, okolicznościach wprowadzenia do polskiego systemu podatkowego napisano można rzec niezliczoną ilość artykułów naukowych i monografii. Stąd też w ramach niniejszej rozprawy przedstawiony zostawiony zostaną jedynie podstawowe pojęcia dotyczące podatku VAT z uwagi na fakt, iż będą one jedynie punktem wyjścia do dalszych rozważań natury praktycznej dotyczącej już szczegółowo przestępstwa wyłudzenia nienależnego zwrotu w podatku VAT. Tym samym w kwestii tychże rozważań pominięty zostanie niemalże całkowicie rys historyczny jak również tło i okoliczności związane z wprowadzeniem w 1993 r. podatku VAT.⁵⁷ Wskazane rozważania jakże interesujące pozostają jednak poza głównym nurtem jak i celem głównym rozprawy.

⁵⁴ G. Polkowska (red.), *Finanse publiczne*, Warszawa, 1995, s. 98.

⁵⁵ J. Głuchowski, *Polskie prawo podatkowe*, Warszawa 1993, s. 16.

⁵⁶ A. Krajewska, *Podatki Unia Europejska Polsk...*, s. 49-50; J. Sokołowski, *Zarządzanie przez podatki*, Warszawa 1995, s. 25.

⁵⁷ Ustawa z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, Dz. U. z 1993r. Nr 11, poz. 50 ze zm. t.j.

Definiowane pojęcia podatku od towarów i usług VAT, należy zacząć od informacji zawartej na stronie internetowej Ministerstwa Finansów⁵⁸, gdzie wskazuje się, iż VAT „*stanowi główne źródło dochodów budżetu państwa*”. Powyższe pokazuje jak istotny z punktu widzenia państwa jest podatek VAT, jak szczególne miejsce zajmuje w systemie podatkowym i ogólnie pojętych finansach publicznych, a w efekcie jak wielkie straty finansowe, gospodarcze mogą i powodują działania przestępcze ukierunkowane na tenże podatek. Powyższe zagrożenie jest na tyle poważne, iż wszelkie przeciwdziałania nienależnym wyłudzeniom VAT, czy też działania skutkując zmniejszeniem tzw. luki vatowskiej można określić wspólnym mianownikiem jako działania podejmowane w celu ochrony istotnych interesów finansowych Skarbu Państwa.⁵⁹

W polskim systemie podatkowym, jak była o tym mowa powyżej, dochody podatkowe mogą być dochodami budżetu państwa lub też dochodami budżetów jednostek samorządu terytorialnego. Podatek od towarów i usług jest dochodem budżetu państwa, co wynika wprost z przepisu art. 1 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług. Podatek ten od wielu lat pozostaje jedną z bardziej znaczących pozycji w rocznym planie dochodów i wydatków państwa, stanowi bowiem około 40% podatkowych dochodów budżetu.⁶⁰

Czym więc jest tak istotny, a wręcz można powiedzieć kluczowy element systemu podatkowego w Polsce jakim jest podatek VAT?

Określając podatek VAT należy przede wszystkim stwierdzić, iż jest to podatek obciążający wydatki, przy czym jest on również podatkiem od konsumpcji, gdyż obciąża jedynie wydatki o charakterze konsumpcyjnym. Podatek VAT jest także podatkiem pośrednim, gdyż w większości przypadków podmiot, który jest podatnikiem nie ponosi faktycznego, ekonomicznego ciężaru podatku. Ciężar podatku jest zaś przerzucany na inny podmiot tj. konsumenta, który nabywa od podatnika towary lub świadczone przez niego usługi.⁶¹

Podatek VAT ma także charakter podatku od obrotu, gdyż podstawą opodatkowania w takim przypadku jest obrót, a więc wartość nabytych przez konsumenta towarów lub usług. Istotnym w tym względzie jest fakt, że podstawą opodatkowania jest wartość obrotu netto. Powyższa oznacza, iż podatek VAT naliczany jest w każdej fazie obrotu, jest więc podatkiem wielofazowym, nie wyłączając poziomu sprzedaży detalicznej. Dlatego też podatkiem VAT będzie obciążone każde zbycie, każda sprzedaż towaru lub usług, bez względu na to czy

⁵⁸ Zob. <https://www.finanse.mf.gov.pl/abc-podatkow/informacje-podstawowe>.

⁵⁹ R. Rosiński, *Polski system podatkowy. Poszukiwanie optymalnych...*, s. 65.

⁶⁰ L. Borowiec, *Podatek VAT jako dochód budżetu państwa w latach 2005-2016 a luka podatkowa, Teoria i praktyka 2017*, nr 3, s. 41.

⁶¹ T. Krywan, *VAT 2017. Komentarz*, Warszawa 2017, s. 12.

nabywcą jest końcowy odbiorca, konsument, czy do sprzedaży dochodzi na etapie pośrednim, pomiędzy poszczególnymi dostawcami, pośrednikami.⁶²

Podatek od towarów i usług jest więc podatkiem od wartości dodanej, gdyż ostatecznie, podatek względem danego podatnika faktycznie obciąża jedynie tę część obrotu, która tyczy się właśnie ów podatnika. Podstawą opodatkowania, bez względu na to o jakim etapie obrotu mówimy, jest jego cała wartość. Ostatecznie, aby opodatkowana została jedynie wartości dodana, stosowany jest system polegający na odliczeniu bądź zwrocie podatku naliczonego w ramach pośredniej fazy obrotu. Dlatego też w odniesieniu do danego konkretnego podatnika faktycznie opodatkowany będzie jedynie obrót jego dotyczący. Stąd też podatnik podatku VAT ma prawo do pomniejszenia podatku należnego o podatek naliczony, jaki zapłacił wcześniej w cenie dóbr nabytych na potrzeby prowadzenia działalności gospodarczej. Bez tej zasady podatek VAT miałby charakter podatku od obrotu brutto.⁶³

Ponadto podatek VAT ma typowo charakter powszechny, gdyż obciąża cały obrót towarami i usługami bez względu na ich rodzaj czy właściwości. Przeciwnieństwem powszechności podatku VAT mogą być podatki o charakterze selektywnym np. do podatek akcyzowy tyczy się jedynie produktów akcyzowych. Reasumując podatek VAT jako powszechny podatek obrotowy obciąża tzw. wartość dodaną na każdym etapie produkcji i dystrybucji poszczególnych towarów i usług.⁶⁴

W odniesieniu do zasad charakteryzujących podatek VAT, to podobnie jak to miało miejsce w kwestii kryteriów czy też cech podatku można wskazać i wywnioskować ich wiele, z tym że jako jedne z najważniejszych wskazać należy na zasadę neutralności, powszechności, wielofazowości podatku, unikania podwójnego opodatkowania, zachowania konkurencji oraz zasadę proporcjonalności. Jeśli idzie o zasadę neutralności to zgodnie z nią ciężar podatku ponosi tylko i wyłącznie ostateczny nabywca towaru lub usługi, będący końcowym ogniwem obrotu, gdyż na każdym etapie obrotu podatnicy korzystają z prawa do odliczenia od podatku należnego podatku zapłaconego przy nabyciu towarów i usług. Powyższa zasada ma przede wszystkim na celu ograniczenie wpływu podatku na obrót towarami i usługami, przez możliwość obniżenia podatku należnego przez poszczególnych kontrahentów obrotu transakcyjnego. Jednocześnie jednak zasada ta jest wykorzystywana przez sprawców przestępstw skarbowych, którzy poprzez sieć fikcyjnych podmiotów symulują obrót gospodarczy, aby jedne z podmiotów nabyły uprawnienie do dokonania zwrotu podatku

⁶² A. Bartosiewicz, VAT. Komentarz 2012, Warszawa 2012, s. 17.

⁶³ Zob. Wyrok TSUE z 21 czerwca 2012 r., w sprawach połączonych C-80/11 oraz C-142/11.

⁶⁴ A. Bartosiewicz, VAT. Komentarz 2012 ... , s. 18

naliczonego, przy jednoczesnym uniknięciu odprowadzenia podatku należnego przez ostatni w łańcuch podmiot, czyli tzw. znikającego podatnika.⁶⁵

Natomiast zasada powszechności, z jednej strony oznacza, że podatek VAT występuje na każdym etapie obrotu towarem bądź usługą, z drugiej zaś powoduje, że obciążenie podatkowe VAT obejmuje możliwie pełny katalog towarów i usług.⁶⁶ Z zasadą tą wiąże się zasada wielofazowości podatku, zgodnie z którą podatek VAT jest podatkiem pośrednim naliczanym w każdej fazie obrotu.⁶⁷

Zasadą typowo techniczną jest natomiast zasada unikania podwójnego opodatkowania oraz braku opodatkowania, która wyraża się w jednokrotnym opodatkowaniu tej samej fazy obrotu, bez względu na fakt transgranicznego charakteru poszczególnych zdarzeń gospodarczych w ramach transakcji handlowych oraz zasada zachowania konkurencji, według której należy zapewnić podatnikom działającym w różnych państwach członkowskich Unii Europejskiej tych samych warunków opodatkowania.⁶⁸

Końcowo należy wskazać na zasadę proporcjonalności zgodnie z którą podatek VAT winien być dokładnie proporcjonalny do ceny towaru lub też usługi, niezależnie od liczby transakcji, które mają miejsce w procesie ich produkcji i dystrybucji.⁶⁹

W odniesieniu do kwestii historycznych to warto wskazać, iż podatek VAT został po raz pierwszy wprowadzony we Francji w 1954 r. Przepisy unijne, a dokładnie rzecz mówiąc wymogi dyrektywy z 1967 r. spowodowały jego wprowadzenie również w innych krajach

⁶⁵ J. Buziewski, J. Jędryszczuk, Neutralność podatku – podstawowa cecha wspólnego systemu VAT, *Monitor Podatkowy* 2003, nr 5 s. 16; R. Lipniewicz, *Docelowy system VAT w Unii Europejskiej. Harmonizacja opodatkowania transakcji wewnątrzspółnotowych*, Warszawa 2010, s. 9, zob. Wyrok ETS z dnia 25 października 2007 C-174/06, Wyrok ETS z dnia 16 września 2004 r. C-382/02, Wyrok ETS z dnia 19 września 2000 r. C-177/99, Wyrok ETS z dnia 14 lutego 1985 r. C-268/83, Wyrok ETS z dnia 6 kwietnia 1995 r. C-4/94, Wyrok ETS z dnia 26 maja 2005 r. C-465/03, Wyrok ETS z dnia 11 lipca 1991 r. C-97/90, Wyrok NSA z dnia 25 września 2008 r. sygn. akt I FSK 1020/07, wyrok WSA w Gdańsku z dnia 18 grudnia 2008 r., sygn. akt I SA/Gd 568/08, wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim sygn. akt I/SA Go 100/09, wyrok SO w Piotrkowie Trybunalskim z dnia 28 stycznia 2021 r. III K 94/20 LEX nr 3126693.

⁶⁶ K. Sachs (red.), *VI Dyrektywa VAT: komentarz do Dyrektyw Rady Unii Europejskiej dotyczących wspólnego systemu podatku od wartości dodanej*, Warszawa 2004, s. 23; J. Martini (red.) *Dyrektywa VAT 2006/112/W. Komentarz 2009*, Wrocław 2009, s. 32, zob. Wyrok ETS z dnia 16 września 2004 r. w sprawie C-382/02, Wyrok ETS z dnia 11 czerwca 2009 r. w sprawie C-572/07, Wyrok ETS z dnia 2 kwietnia 2009 r. C-353/07, Wyrok WSA w Warszawie z dnia 19 czerwca 2009 r. sygn. akt III SA/WA 211/09, LEX 512194, Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 7 kwietnia 2009 r. sygn. akt I SA/Rz 19/09, LEX 491798.

⁶⁷ W. Modzelewski, *System prawa podatkowego* s. 131, zob. Wyrok ETS z dnia 11 grudnia 2008 r. w sprawie C-371/07,

⁶⁸ A. Bartosiewicz, *VAT. Komentarz 2014...*, s. 20, T. Michalik, *VAT. Komentarz*, Warszawa 2018, s. 19-22.

⁶⁹ T. Krywan, *VAT 2017. Komentarz...*, s. 13; R. Lipniewicz, *Docelowy system VAT w Unii Europejskiej...*, s. 106-107; Sachs K. (red.), *VI Dyrektywa VAT...*, s. 12, zob. Wyrok ETS z dnia 10 lipca 2008 r. w sprawie C-484/06, Wyrok ETS z dnia 5 marca 2009 r. w sprawie C-302/07.

europejskich, które było do danego działania zobligowane.⁷⁰ Jeśli chodzi o Polskę to do roku 1993 obowiązywał w naszym kraju jedynie podatek obrotowy. Tyczył się i był naliczany jedynie w odniesieniu do towarów i usług konsumpcyjnych, w dwóch podstawowych stawkach, a mianowicie 20% przy sprzedaży towarów oraz 5% podczas świadczenia usług. Jednocześnie w odniesieniu do pewnych grupy produktów ustalone były stawki indywidualne, podwyższone jeśli chodzi o tzw. towary luksusowe lub obniżone np. ubranka dziecięce.

Zmiana wskazanego stanu nastąpiła z dniem 8 grudnia 1993 r. kiedy to zaczęła obowiązywać w Polsce ustawa o podatku od towarów i usług i podatku akcyzowym.⁷¹ Wówczas to po raz pierwszy ów podatek pojawił się w polskim systemie podatkowym. Pierwsza polska ustawa o podatku od towarów i usług w sensie funkcjonalnym wyglądała zupełnie inaczej aniżeli ta, z którą mamy do czynienia obecnie. Dość powiedzieć, iż wówczas niektóre transakcje w ogóle nie były opodatkowane - np. udzielenie licencji, czy też oddanie gruntów w wieczyste użytkowanie. Stąd też na przełomie niemal dziesięcioletniego obowiązywania wskazanej ustawy tj. pomiędzy 1993 a 2004 rokiem doczekała się ona kilkunastu nowelizacji. Były to jednak zmiany jedynie ewolucyjne. Zmiana rewolucyjna nadeszła w roku 2004 wraz z wejściem Polski do Unii Europejskiej. To jakże historyczne zdarzenie pociągnęło za sobą zmiany w niemal wszystkich obszarach życia politycznego, społecznego, gospodarczego, w tym także podatkowego. W dniu 1 maja 2004 r. został włączony do polskiego porządku prawnego prawo unijne, a wraz z nim m.in. Szósta Dyrektywę VAT⁷². W efekcie jej przyjęcia do polskiego porządku prawnego nastąpiło zniesienie granic celnych pomiędzy Polską a innymi państwami członkowskimi. Doszło do wyodrębnienia na gruncie VAT nowej kategorii transakcji – transakcji wewnątrzspółnotowych, do których zaliczają się wewnątrzspółnotowe nabycie towarów i wewnątrzspółnotowa dostawa towarów.

Powyższe skutkowało koniecznością zharmonizowania przepisów krajowych ze wspólnotowymi⁷³, w związku z czym uchwalona została nowa ustawa o podatku

⁷⁰Z. Czachór, Wielopoziomowy pluralizm i skutki dyferencjacji wnętrza Unii Europejskiej – Studium przypadku na przykładzie prawa podatkowego w zakresie VAT, s. 314 (w:) J. Ruszkowski (red.), L. Wojnicz (red.), *Multigovernance w Unii Europejskiej*, Szczecin-Warszawa 2013.

⁷¹ Ustawa z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, Dz. U. 1993 nr 11 poz. 50, A. Bartosiewicz, VAT. Komentarz 2014..., s. 21

⁷² Szósta Dyrektywa Rady z 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji przepisów państw członkowskich dotyczących podatków obrotowych (77/388/EEC). VI Dyrektywa w ciągu lat była wielokrotnie modyfikowana, aż w końcu jej przepisy stały się nieczytelne i niespójne. Dlatego też 28 listopada 2006 r. zastąpiono ją dyrektywą 2006/112/WE Rady, która obowiązuje aktualnie.

⁷³ K. Turaliński, *Podatek VAT - oszustwa podatkowe, przemyt i zorganizowana przestępczość skarbowa*, Warszawa 2017, s. 28-29.

od towarów i usług z dnia 11 marca 2004 r.,⁷⁴ która po wielu zmianach funkcjonuje w polskiej przestrzeni prawnej do chwili obecnej. W pierwszych latach obowiązywania nowej ustawy zmiany wynikały w dużej mierze z konieczności przededefiniowania ówczesnie rozumianego systemu odliczania podatku naliczonego i przejście na rozwiązanie systemu wspólnotowego, dla którego kluczowe jest zapewnienie, że podstawowa zasada VAT, czyli neutralność, jest zachowana. Wskazać tu można na ówczesnie dyskusyjną możliwość odliczania podatku VAT od: samochodów osobowych⁷⁵, kosztów niestanowiących dla celów podatku dochodowego kosztów uzyskania przychodów oraz importu usług z rajów podatkowych⁷⁶

Jak wskazano powyżej, pierwszą ustawą wprowadzającą podatek VAT w Polsce była ustawa o podatku od towarów i usług i podatku akcyzowym. Obowiązywała ona przez niemal 10 lat do chwili wejście Polski do Unii Europejskiej. Wymusiło to na polskim ustawodawcy konieczność wprowadzenia istotnych zmian związanych z potrzebą zharmonizowania przepisów polskich z unijnymi. Efektem tych działań było wejście w życie ustawy o podatku dochodowego od towarów i usług. Poza wskazaną ustawą regulacje dotyczące podatku VAT zawierają także, liczne, a wydane na jej podstawie, rozporządzenia takie jak chociażby Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 20 grudnia 2012 r. w sprawie przesyłania faktur w formie elektronicznej, zasad ich przechowywania oraz trybu udostępniania organowi podatkowemu lub organowi kontroli skarbowej.⁷⁷

Oprócz przepisów podatkowych dużą rolę w kwestii podatku VAT odgrywiają interpretacje indywidualne, wydawane przez organy skarbowe, czy też orzecznictwo sądów administracyjnych.⁷⁸ W sprawach spornych podatnicy niejednokrotnie wykorzystują już wydane decyzje bądź też samodzielnie zwracają się o ocenę indywidualnej sytuacji. Koszt

⁷⁴ Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, Dz. U. z 2020 r. poz. 106, t.j.

⁷⁵ Wyrok TSUE z dnia 22 grudnia 2008 r. w sprawie C-414/07.

⁷⁶ Wyrok TSUE z dnia 30 września 2010 r. w sprawie C-395/09.

⁷⁷ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 20 grudnia 2012 r. w sprawie przesyłania faktur w formie elektronicznej, zasad ich przechowywania oraz trybu udostępniania organowi podatkowemu lub organowi kontroli skarbowej, Dz. U. z 2012 poz. 1528.

⁷⁸ Zob. w szczególności: R. Mastalski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2010; W. Morawski, *Interpretacje prawa podatkowego i celnego*, Warszawa 2012; H. Filipczyk, *Indywidualne interpretacje prawa podatkowego - prawo i praktyka*, Warszawa 2011; E. Ruśkowski (red), *Urzędowe interpretacje prawa podatkowego w Polsce i innych krajach Europy Środkowej i Wschodniej*, Białystok 2007; W. Nykiel, D. Strzelec, *Interpretacje przepisów prawa podatkowego wydawane w indywidualnych sprawach*, *Przegląd Podatkowy* 2007, nr 5; Z. Kmiecik, *Proceduralne problemy wiążących interpretacji prawa podatkowego*, *Państwo i Prawo* 2007, nr 4; Elwira Lewandowska *Instytucja indywidualnych interpretacji prawa podatkowego jako jedno z podstawowych narzędzi zarządzania ryzykiem podatkowym*, *Studia finansowoprawne*, 2011, nr 2, a także wyrok NSA z 15 stycznia 2010 r. Sygn. Akt. I FSK 1796/08, wyrok WSA w Krakowie z 22 grudnia 2009 r., I SA/Kr 1635/09.

takiego przedsięwzięcia jest stosunkowo niewielki, a otrzymana interpretacja może ochronić przedsiębiorcę przed negatywnymi skutkami w razie kontroli skarbowej, przy czym nie zawsze ma to miejsce.⁷⁹

W kwestii regulacji szczegółowych to w myśl art. 15⁸⁰ ustawy o podatku od towarów i usług VAT podatnikami podatku VAT są właściwie wszystkie podmioty gospodarcze, od małych, jednoosobowych działalności, poprzez spółki osobowe, aż do spółek kapitałowych.⁸¹ Czasami zdarza się, że podatek odprowadzają także osoby fizyczne nieprowadzące działalności np. wynajmujące lokale na cele użytkowe, zajmujące się okazjonalnie wewnątrzwspólnotowym importem środków transportu. Jednocześnie od generalnej zasady ustawodawca przewidział wyjątki, wobec czego w pewnych okolicznościach możliwe jest skorzystanie ze zwolnień podmiotowych⁸² i przedmiotowych⁸³, w zakresie obowiązku rozliczania podatku VAT. Podatnikami podatku VAT są więc osoby wykonujące zawodowo działalność, w przedmiocie której leżą czynności podlegające opodatkowaniu.

⁷⁹ Zob. <http://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/926236,interpretacja-nie-ochroni-przez-fiskussem.html>

⁸⁰ Art. 15 ust. 1. Podatnikami są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, o której mowa w ust. 2, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności.

Art. 15 ust. 2. Działalność gospodarcza obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność osób wykonujących wolne zawody. Działalność gospodarcza obejmuje w szczególności czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych.

⁸¹ Naczelny Sąd Administracyjny w jednym z wyroków orzekł, że przepisy regulujące definicję legalną podatnika w konstrukcji podatku VAT powinny być rozumiane w ten sposób, że warunkiem sine qua non uznania, że dany podmiot działa w charakterze podatnika jest ustalenie, że działa on jako producent, handlowiec, usługodawca, pozyskujący zasoby naturalne, rolnik lub osoba wykonująca wolny zawód. Dodatkowo NSA stwierdził również, że ani formalny status danego podmiotu jako podatnika zarejestrowanego, ani okoliczność, że dana czynność została wykonana wielokrotnie lub jednorazowo, ale z zamiarem częstotliwości nie mogą przesądzać o opodatkowaniu tej czynności bez każdorazowego ustalenia, że w odniesieniu do tej konkretnej czynności podmiot ten występował w charakterze podatnika podatku od towarów i usług. Zob. Wyrok NSA z dnia 29 października 2007r., sygn. akt I FPS 3/07; J. Zubrzycki, *Leksykon VAT*, Tom I, Wrocław 2009, s. 380; A. Bącała (red.), *Podatek od towarów i usług*. Orzecznictwo sądów administracyjnych w sprawach podatkowych, Warszawa 2008, s. 93 i n.

⁸² Zwolnienia podmiotowe występują zasadniczo w przypadku organów władzy publicznej w zakresie zadań, dla realizacji których zostały powołane, z wyłączeniem czynności wykonywanych na podstawie zawartych umów cywilnoprawnych - art. 15 ust. 6 ustawy o VAT. Zob. m.in. K. Lasiński-Suleck, *Jednostki samorządu terytorialnego*, a zwolnienia w podatku od towarów i usług (w:) B. Kucia-Guściora (red.), M. Münnich (red.), A. Zdunek (red.), *Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego w Polsce. Sankcje i preferencje w prawie podatkowym*, Lublin 2015, s. 193 i n.

⁸³ Zawarte są one w przepisach art. 43-44, a także art. 45-82 ustawy o VAT. Z uwagi na specyfikę podatku VAT zwolnienia są często dla podatnika mniej korzystne aniżeli samo podleganie opodatkowaniu, dlatego też ustawodawca w zakresie części zwolnień, pozostawił podatnikowi możliwość wyboru tj. korzystanie ze zwolnienia lub rezygnacja z niego. W konstrukcji opodatkowania VAT rzeczywiste i realne zwolnienie od podatku ma miejsce jedynie wówczas wtedy, gdy czynność wykonywana przez podatnika nie jest opodatkowana VAT.

Dla powstania zobowiązania podatkowego niezbędne jest jednoczesne zmaterializowanie związku podmiotowo-przedmiotowego. Oznacza to, że w świetle art. 15 ustawy o VAT wykonanie czynności podlegającej opodatkowaniu skutkuje powstaniem obowiązku podatkowego tylko wtedy, jeżeli czynność ta, została wykonana w ramach prowadzonej działalności gospodarczej. Tym samym kryterium działalności gospodarczej wyklucza z grona podatników VAT osoby fizyczne i instytucje, które nie prowadzą działalności gospodarczej, nawet jeśli wykonują one czynności opodatkowane VAT.⁸⁴ Istotnym w tym względzie jest również fakt, iż status podatnika VAT jest niezależny od spełnienia jakichkolwiek kryteriów formalnych, w szczególności np. rejestracji. Samo wykonywanie odpłatnej działalności gospodarczej jest wystarczające do uznania danego podmiotu za podatnika, bez względu na to, czy wypełnił on ciężące na nim obowiązki formalne przewidziane prawem na mocy odrębnych ustaw, czy też wynikające z podlegania przepisom ustawy o VAT.⁸⁵

Podobnie rzecz się ma w odniesieniu do zakresu przedmiotowego obowiązywania podatku VAT. Względnie, co do zasady objęty winny nim być wszelki obrót towarami bądź też usługami. Art. 5 ustawy o VAT stanowi, iż „Opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, zwanym dalej „podatkiem”, podlegają:

1) odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług⁸⁶ na terytorium kraju

⁸⁴ Dostawa towarów to przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel, w tym również: 1) przeniesienie z nakazu organu władzy publicznej lub podmiotu działającego w imieniu takiego organu lub przeniesienie z mocy prawa - prawa własności towarów w zamian za odszkodowanie, 2) wydanie towarów na podstawie umowy dzierżawy, najmu, leasingu lub innej umowy o podobnym charakterze zawartej na czas określony lub umowy sprzedaży na warunkach odroczonej płatności, jeżeli umowa przewiduje, że w następstwie normalnych zdarzeń przewidzianych tą umową lub z chwilą zapłaty ostatniej raty prawo własności zostanie przeniesione, 3) wydanie towarów na podstawie umowy komisji: między komitentem a komisantem, jak również wydanie towarów przez komisarza osobie trzeciej, 4) wydanie towarów komitentowi przez komisarza na podstawie umowy komisji, jeżeli komisant zobowiązany był do nabycia rzeczy na rachunek komitenta, 5) ustanowienie spółdzielczego lokatorskiego prawa do lokalu mieszkalnego, ustanowienie spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu oraz przekształcenie spółdzielczego lokatorskiego prawa do lokalu mieszkalnego na spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu, a także ustanowienie na rzecz członka spółdzielni mieszkaniowej odrębnej własności lokalu mieszkalnego lub lokalu o innym przeznaczeniu oraz przeniesienie na rzecz członka spółdzielni własności lokalu lub własności domu jednorodzinnego, 6) oddanie gruntów w użytkowanie wieczyste, 7) zbycie praw, o których mowa w pkt 5 i 6 ustawy o podatku VAT, w tym także przekazanie nieodpłatnie przez podatnika towarów należących do jego przedsiębiorstwa.

⁸⁵ Wyrok WSA z dnia 21 września 2009 r., sygn. akt I SA/Gd 423/09, LEX nr 525686, zob. P. Karwat, Opodatkowanie obrotu podatkiem od towarów i usług (w:) H. Liwińczuk (red.), Prawo podatkowe przedsiębiorców, Warszawa 2008, s. 42.

⁸⁶ Świadczenie usług to każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów, w tym również: 1) przeniesienie praw do wartości niematerialnych i prawnych, bez względu na formę, w jakiej dokonano czynności prawnej,

- 2) eksport towarów⁸⁷
- 3) import towarów na terytorium kraju⁸⁸
- 4) wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów za wynagrodzeniem na terytorium kraju⁸⁹
- 5) wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów⁹⁰

Działalność gospodarcza opodatkowana podatkiem VAT obejmuje w szczególności czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych. Dlatego też opodatkowana jest wszelka działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność osób wykonujących wolne zawody.

Również w tym przypadku ustawa przewiduje pewne wyjątki, a mianowicie zgodnie z art. 6 ustawy o VAT jej przepisów nie stosuje się do transakcji zbycia przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa oraz do czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy.⁹¹

Jak wskazano powyżej zasadą jest, iż opodatkowanie podatkiem VAT dotyczy wszelkiej prowadzonej działalności gospodarczej, przy czym ustawa przewiduje również w art. 43 dość liczny katalog zwolnień.⁹² Dość powiedzieć, iż obecnie obejmuje on 44 pozycje, wśród których można chociażby wymienić m.in. usługi w zakresie obowiązkowych ubezpieczeń społecznych, usługi nauczania języków obcych oraz dostawę towarów i świadczenie usług ściśle z tymi usługami związane, inne niż wymienione w pkt 26, pkt 27 i pkt 29 oraz usługi w zakresie wynajmowania lub wydzierżawiania

2) zobowiązanie do powstrzymania się od dokonania czynności lub do tolerowania czynności lub sytuacji
3) świadczenie usług zgodnie z nakazem organu władzy publicznej lub podmiotu działającego w jego imieniu lub nakazem wynikającym z mocy prawa.

⁸⁷ Zgodnie z art. 2 pkt 8 ustawy o podatku od towarów i usług przez eksport towarów rozumie się dostawę towarów wysyłanych lub transportowanych z terytorium kraju poza terytorium Unii Europejskiej przez:
a) dostawcę lub na jego rzecz, lub b) nabywcę mającego siedzibę poza terytorium kraju lub na jego rzecz, z wyłączeniem towarów wywożonych przez samego nabywcę do celów wyposażenia lub zaopatrzenia statków rekreacyjnych oraz turystycznych statków powietrznych lub innych środków transportu służących do celów prywatnych - jeżeli wywóz towarów poza terytorium Unii Europejskiej jest potwierdzony przez urząd celny określony w przepisach celnych.

⁸⁸ Zgodnie z art. 2 pkt 7 ustawy o podatku od towarów i usług przez import towarów rozumie się przywóz towarów z terytorium państwa trzeciego na terytorium Unii Europejskiej.

⁸⁹ Przez wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów, o którym mowa w art. 5 ust. 1 pkt 4, rozumie się nabycie prawa do rozporządzania jak właściciel towarami, które w wyniku dokonanej dostawy są wysyłane lub transportowane na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium państwa członkowskiego rozpoczęcia wysyłki lub transportu przez dokonującego dostawy, nabywcę towarów lub na ich rzecz.

⁹⁰ Zgodnie z art. 13 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług przez wewnątrzwspólnotową dostawę towarów, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 5, rozumie się wywóz towarów z terytorium kraju w wykonaniu czynności określonych w art. 7 na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju, z zastrzeżeniem ust. 2-8.

⁹¹ Np. import narkotyków na terytorium UE, z tym że wyłącznie nie dotyczy np. importu i dostawy przemycanego alkoholu (sprawa C-455/98 *Salumets i inni*), zob. wyrok TSUE z dnia 29 czerwca 2000 r. w sprawie C-455/98 *Tallihallitus v. Kaupo Salumets i inni*, Zb. Orze. 2000, s. I-04993.

⁹² M. Bączal, M. Militz, VAT w wyjaśnieniach organów podatkowych: Komentarz..., s. 747 i n.

nieruchomości o charakterze mieszkalnym lub części nieruchomości, na własny rachunek, wyłącznie na cele mieszkaniowe.

Charakteryzując podatek VAT należy, obok zakresu podmiotowego i przedmiotowego, wskazać również, a zarazem odnieść się i wyjaśnić zakres pojęcia podstawy opodatkowania.⁹³ Kwestię tę szczegółowo reguluje art. 29 ustawy o VAT gdzie ustawodawca przyjmuje, iż za podstawą opodatkowania, z pewnymi zastrzeżeniami jest wszystko, co stanowi zapłatę, którą dokonujący dostawy towarów lub usługodawca otrzymał lub otrzyma ma z tytułu sprzedaży od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z otrzymanymi dotacjami, subwencjami i innymi dopłatami o podobnym charakterze⁹⁴ mającymi bezpośredni wpływ na cenę towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika.

Sam obowiązek podatkowy został uregulowany szczegółowo w art. 19a ustawy o podatku VAT, który wskazuje, iż ów obowiązek powstaje po stronie podatnika z chwilą dokonania dostawy towarów lub wykonania usługi. W przypadku części usług uznaje się je za wykonane w części, jeśli w tym zakresie ustalono dokonanie częściowej płatności. Odmienne regulacje dotyczą wewnątrzwspólnotowej dostawy w przypadku, której obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wystawienia faktury przez podatnika, nie później jednak niż 15-go dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano tejże dostawy.

Generalnie pomimo, iż mówimy o podatku VAT faktycznie możemy niejako wyodrębnić dwa jego rodzaje tj. VAT naliczony oraz VAT należny. Podatek naliczony podatnik-konsument płaci, nabywając chociażby towary, materiały, czy też usługi. Natomiast podatek należny dotyczy sprzedaży podatnik – przedsiębiorca, sprzedając towary lub usługi musi odprowadzić do urzędu odpowiednią kwotę podatku VAT, naliczoną według właściwej stawki. W praktyce podatek taki jest faktycznie w ostateczności przerzucony na finalnego podatnika-konsumenta poprzez fakt, iż podatek jest zazwyczaj wliczony w cenę nabywanego produktu. Przy czym jest to jedynie skrót myślowy, gdyż faktycznie podatek VAT występuje obok ceny, a nie w niej (jak np. akcyza). Ostatecznie więc podatnicy-przedsiębiorcy odprowadzają do właściwego dla nich miejscowo urzędu skarbowego podatek w wysokości

⁹³ R. Mastalski podaje, iż „przedmiot podatku określa zewnętrzne granice obszaru zjawisk (...) objętych opodatkowaniem, zaś podstawa opodatkowania precyzuje ten stan wewnątrz granic określonych przez przedmiot opodatkowania” – zob. R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2014, s. 47.

⁹⁴ W przypadku dostawy towaru podlegającej opodatkowaniu podatkiem akcyzowym podstawą opodatkowania objęta jest również kwota tego podatku. Przepis ten ma zastosowanie w każdym przypadku, gdy przedmiotem tej dostawy jest towar podlegający opodatkowaniu podatkiem akcyzowym, niezależnie od sposobu, w jaki ustalana jest podstawa opodatkowania.

sumy opłaty należnej pomniejszonej o naliczoną. W przypadku gdyby okazało się, iż podatek naliczony przewyższy wartość podatku należnego, podatnik może zwrócić się o zwrot dokonanej nadpłaty.

W podatku VAT występują proporcjonalne stawki podatkowe przypisane do odpowiedniej kategorii towarów lub usług. Podstawową stawką podatku VAT przynależną znaczącej większości towarów i usług zgodnie z art. 41 ustawy o VAT⁹⁵ wynosi w Polsce 23 %. Na tle innych państw, członków Unii Europejskiej jest do poziom dość wysoki, dość powiedzieć, iż jedynie 3 państwa (Węgry - 27%, Szwecja -25% i Dania -25%) mają wyższy poziom podstawowej stawki podatku VAT. Dodatkowo ustawodawca wprowadził stawki obniżone na poziomie 8% którą objęte są m.in. gazety i czasopisma drukowane (z wyjątkiem specjalistycznych), leki i produkty farmaceutyczne oraz różnego rodzaju wyroby medyczne, usługi rolnicze, bilety wstępu na wydarzenia kulturalne i do obiektów kulturalnych, a także na imprezy sportowe, do wesołych miasteczek, usługi zakwaterowania, stawki 5% którą objęte są m.in produkty żywnościowe, w tym owoce, nasiona, orzechy, warzywa, przyprawy, ryby itp. a także książki drukowane, stawki 0% dla eksportu, WDT oraz w przypadkach szczególnych wskazanych w art. 83 ustawy o VAT oraz stawki 7 %, która stanowi stawkę zryczałtowanego zwrotu podatku.

Kończąc rozważania w kontekście konstrukcji podatku VAT należy kilka słów poświęcić miejscu świadczenia usług lub też miejscu dostawy towarów. Powyższa kwestia ma kluczowe znaczenie dla prawidłowego naliczenia, a następnie rozliczenia podatku VAT. W tym względzie na wstępie należy wskazać, iż to ustawodawca niemalże literalnie zadecydował, gdzie będzie, dla celów podatkowych, miejsce świadczenia usługi lub dostawy towarów. Powyższe skutkuje tym, iż w odniesieniu chociażby do dostawy towarów, miejsce faktycznej dostawy nie zawsze będzie miejscem ustalonym według przepisów ustawy o VAT. Tym samym więc to ustawodawca określił, kiedy konkretna dostawa będzie opodatkowana zgodnie z polskimi regulacjami, a kiedy według przepisów państwa trzeciego.

W odniesieniu do kwestii ustalenia miejsca dokonania dostawy towarów, to co do zasady, miejscem dostawy towarów w przypadku towarów wysyłanych lub transportowanych przez dokonującego ich dostawy, ich nabywcę lub przez osobę trzecią jest miejsce, w którym towary znajdują się w momencie rozpoczęcia wysyłki lub transportu do nabywcy – a więc w miejscu wysyłki, nie zaś w miejscu faktycznej realizacji dostawy.

⁹⁵ W art. 41 ust. 1 i ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług mowa jest o stawkach 22 % oraz 7 %, z tym że zgodnie z art. 146f cyt. ustawy do dnia 31 grudnia 2018 r. stawki te wynosiły odpowiednio 23 % i 8 %.

Podobnie ma rzecz się w odniesieniu do ustalenia dla celów podatkowych miejsca dokonania świadczenia, które również nie zawsze musi pokrywać się z miejscem realizacji faktycznego świadczenia. W tym przypadku ogólną zasadę dotyczącą miejsca świadczenia usług reguluje art. 28b ustawy o VAT, który stanowi, iż miejscem świadczenia usług na rzecz podatnika jest miejsce, w którym podatnik będący usługobiorcą posiada siedzibę. Naturalnie od wskazanej zasady przewidziano szereg wyjątków.⁹⁶ Powyższe przepisy tyczą się świadczenia usług na rzecz podatnika, a więc innego podmiotu gospodarczego zobligowanego do rozliczenia się z podatku VAT. W przypadku zaś ustalenia miejsca świadczenia usług na rzecz nie podatników, a więc osób fizycznych, konsumentów, to zgodnie z art. 28c ustawy o VAT, jest to generalnie miejsce, w którym usługodawca posiada siedzibę działalności gospodarczej.

Naturalnie wskazane przepisy tyczą się zasad ogólnych, przy czym ustawodawca przewidział w ustawie o VAT katalog odrębnych usług, czy też specjalnych dostaw towarów, dla których miejsce świadczenia ustala się w sposób szczególny, tak jak ma to chociażby miejsce w przypadku transakcji w obrocie zagranicznym.

Podsumowując tą wstępną część rozprawy należy stwierdzić, iż podatek VAT od początku jego wprowadzenia do polskiego systemu podatkowego pozwalał, realizując funkcję fiskalną, na pozyskiwanie znaczących dochodów budżetowych. W tym względzie jego rola i cel, do chwili obecnej nie zmienił się, ba można nawet powiedzieć, że obecnie jest ona kluczowa dzięki czemu możliwe jest realizowanie przez państwo podstawowych zadań z zakresu zarówno szeroko pojętej administracji jak i programów socjalnych, prospołecznych. Stwierdzić więc należy, że ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług znacząco odbiega od regulacji ustalonych w ustawie z 1993 r.⁹⁷ Jak pokazała dotychczasowa analiza, wynika to z kilku powodów, w szczególności istnienia koherentnych regulacji krajowych i unijnych. Przedmiotowa kwestia zostanie szczegółowo omówiona i przedstawiona w kolejnej części niniejszej rozprawy.

⁹⁶ Art. 28b ust. 2 ustawy o VAT - gdy usługi są świadczone dla stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej podatnika, które znajduje się w innym miejscu niż jego siedziba - miejscem świadczenia jest stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej.

Art. 28b ust. 3 ustawy o VAT - gdy usługobiorca nie posiada siedziby lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej - miejscem świadczenia jest miejsce, w którym posiada on stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu.

⁹⁷ Zob. W. Modzelewski, Dziesięciolecie nowego podatku od towarów i usług – podsumowanie niektórych doświadczeń (w:) Z. Ofiarski (red.), XXV lat przeobrażeń w prawie finansowym i prawie podatkowym – ocena dokonana i wnioski na przyszłość, Szczecin 2014, s. 519-523.

5. Podatek od towarów i usług w prawie Unii Europejskiej

Celem zapewnienia warunków swobodnego, opartego na zasadach uczciwej konkurencji przepływu towarów i usług na wspólnym rynku europejskim, a także dla zagwarantowania bezpiecznego poziomu dochodów budżetom krajowym państw członkowskich, a więc okoliczności będących fundamentem działania UE, niezbędna była likwidacja granic wewnętrznych, zniesienie kontroli celnych, czy paszportowych, ale także podjęcie ukierunkowanych działań zmierzających do harmonizacji systemów podatkowych poszczególnych państw członkowskich.

Tak więc harmonizacja podatkowa była i jak się wydaje nadal jest jednym z elementów, procesów integracji państw członkowskich w ramach UE. Ów proces ma głównie na celu dążenie do ujednoczenia systemów podatkowych wszystkich krajów członkowskich, tak aby kwestie podatkowe nie miały wpływu na swobodny przepływ towarów i usług, a więc de facto na podejmowanie i prowadzenie działalności gospodarczej. Wiadomym powszechnie jest, iż systemy podatkowe, ich właściwe regulacje, zasady częstokroć nie należą do materii prostej, ani tym bardziej przejrzystej, stąd też wskazać należy, iż państwa członkowskie UE z rezerwą odnoszą się do wprowadzania zmian, wynikających z potrzeby harmonizacji, tym bardziej, iż zmiany systemów podatkowych, ich ujednoczenie w znaczącej większości przypadków wiąże się z redukcją bądź też podwyższeniem określonych wartości podatków. To zaś z kolei w dłuższej perspektywie może pozostawać w sprzeczności w planami podatkowymi państw członkowskich. Harmonizacja podatkowa niewątpliwie wymaga więc wypracowania pewnego konsensusu pomiędzy indywidualnymi politykami podatkowymi poszczególnych państw członkowskich a wspólną polityką UE.

Jak wskazano powyżej narzędziem czy też metodą legislacyjną, wykorzystywaną głównie do ujednoczenia wspólnego dla całej UE prawa podatkowego, w szczególności zaś w zakresie przepisów o podatku od towarów i usług VAT była i jest dyrektywa. Dyrektywa to akt prawa wtórnego wydawany na podstawie art. 288 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (dalej TfUE)⁹⁸. Adresatami, odbiorcami dyrektywy są państwa członkowskie.

⁹⁸ Zgodnie z art. 288 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, moc wiążąca rozporządzeń, dyrektyw, decyzji, zaleceń i opinii: W celu wykonania kompetencji Unii instytucje przyjmują rozporządzenia, dyrektywy, decyzje, zalecenia i opinie. Rozporządzenie ma zasięg ogólny. Wiąże w całości i jest bezpośrednio stosowane we wszystkich Państwach Członkowskich. Dyrektywa wiąże każde Państwo Członkowskie, do którego jest kierowana, w odniesieniu do rezultatu, który ma być osiągnięty, pozostawia jednak organom krajowym swobodę wyboru formy i środków. Decyzja wiąże w całości. Decyzja, która wskazuje adresatów, wiąże tylko tych adresatów. Zalecenia i opinie nie mają mocy wiążącej.

Istotnym wyróżnikiem dyrektywy jest również to, iż wiąże ona co do celu pozostawiając jednakowoż swobodę co do formy i środków jej realizacji. Nadto dyrektywa wymaga implementacji czyli wprowadzenia jej do krajowego porządku prawnego, w odróżnieniu do zaleceń czy też opinii.

Zastosowanie dyrektywy uzależnione jest, więc co do zasady, od dokonania przez państwo członkowskie transpozycji jej norm do własnego porządku prawnego, czyli tak naprawdę od zmiany adresata ustanowionych na jej mocy norm prawnych z państwa czy też państw członkowskich na rzecz podmioty działających dotychczas na podstawie norm prawa krajowego. Jak wskazano powyżej określenie sposobu wdrożenia danych, konkretnych treści dyrektywy należy w całości do państwa członkowskiego. Jedynym wymogiem formalnym w tej kwestii jest nadanie przepisom dyrektywy mocy wiążącej w krajowym systemie prawnym, w ramach horyzontu czasowego określonego przez samą dyrektywę. Ów termin podobnie jak bezwzględny wymóg implementacji nie może być w żaden sposób zmieniany czy też chociażby częściowo modyfikowany przez państwa członkowskie.

Obligatoryjnej implementacji do krajowego porządku prawnego nie wymagają tylko te treści dyrektywy, które dotyczą obowiązków Rady UE czy Komisji UE, jak też te które dotyczą wyłącznie relacji państwa członkowskiego z Komisją UE.⁹⁹ Wszystkie inne treści dyrektyw wymagają implementacji, która co do zasady winna się wpisywać w system źródeł prawa danego państwa członkowskiego. Tak więc, co do zasady implementacja dyrektyw winna się odbywać poprzez uchwalenie stosownych ustaw lub też rozporządzeń, przy czym wybór rodzaju aktu normatywnego należy do danego państwa członkowskiego. W przypadku, dziedzin życia, w których przewidywana jest stosunkowo częsta zmiana dyrektyw, możliwe jest wprowadzenie ustawowego upoważnienia do regulacji danej dziedziny rozporządzeniami wykonawczymi, co umożliwi szybką transpozycję dyrektywy w prawie krajowym w przypadku kolejnych nowelizacji dyrektywy.

W kontekście tematyki rzeczzonego rozdziału wskazać należy, iż podstawy prawnej do wydawania odpowiednich dyrektyw, mających na celu końcową harmonizację prawa podatkowego w państwach członkowskich UE doszukiwać się należy obecnie w przepisach

⁹⁹ Okoliczność, że przepisy dyrektywy nadawałyby się do bezpośredniego stosowania w prawie krajowym państwa członkowskiego, nie zwalnia tych państw z dokonania transpozycji dyrektywy. Transpozycja dyrektywy powinna być przeprowadzona w taki sposób, aby maksymalnie wpisywała się w krajowy porządek prawny i uwzględniała kulturę prawną danego państwa członkowskiego. Niezależnie od wymogu wykładni prawa krajowego zgodnej z dyrektywą, transpozycja dyrektywy w prawie krajowym musi być na tyle precyzyjna, aby nie było konieczne sięganie do treści samej dyrektywy przy stosowaniu odnośnych aktów prawa krajowego.

TfUE, a szczegółowo w art. 113, który jest przepisem kompetencyjnym upoważniającym instytucje UE do wydawania aktów prawnych w celu harmonizacji podatków obrotowych, oraz w art. 115, który jest przepisem kompetencyjnym upoważniającym instytucje UE do wydawania dyrektyw mających wpływ na ustanowienie lub funkcjonowanie rynku wewnętrznego. Wspomnieć również należy, o art. 116, który jest kolejnym przepisem kompetencyjnym upoważniającym instytucje UE do wydawania dyrektyw w celu eliminowania różnic w ustawodawstwach państw członkowskich skutkujących naruszeniem warunków konkurencji.¹⁰⁰

Dodatkowo wskazać należy na zawartą w TfUE treść art. 110, art. 111, art. 112 zawierające zakaz pośredniej lub też bezpośredniej dyskryminacji na rynkach krajowych produktów pochodzących z innych państwa członkowskich, przy jednoczesnym braku możliwości traktowania na specjalnych preferencyjnych warunkach podmiotów prowadzących działalność gospodarczą w danym kraju, poprzez umożliwienie stosowania przezeń specjalnych odliczeń czy zwrotów podatkowych.

Początków procesu harmonizacji w przypadku podatku od towarów i usług VAT w krajach europejskich należy upatrywać w latach 70-tych, a dokładniej z momentem wejścia w życie Pierwszej Dyrektywy Rady 67/227/EWG z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich dotyczących podatków obrotowych¹⁰¹ na podstawie której, państwa członkowskie Europejskiej Wspólnoty Gospodarczej zastąpiły wielofazowy system brutto podatku obrotowego wieloetapowym systemem netto podatku od obrotu czyli podatkiem od wartości dodanej (Value Added Tax).

Wskazana dyrektywa zawierała jedynie sześć, dość prostych konstrukcyjnie artykułów. Powyższe nie odbiera doniosłości ów aktu, gdzie po raz pierwszy pojawiły się zapisy o jednolitym dla wszystkich państw członkowskich podatku od towarów i usług. Szczegółowa analiza tekstu aktu prawnego pozwala na wskazanie jego najistotniejszych punktów. Przede

¹⁰⁰ Uprzednio wydawanie dyrektyw mających na celu wprowadzenie nowego jednolitego systemu podatków od wartości dodanej odbywało się na podstawie art. 99 i art. 100 Traktatu ustanawiającego Europejską Wspólnotę Gospodarczą, zgodnie, z którymi Komisja zobowiązała się do rozważenia działań mających na celu zbliżenie ustawodawstw krajów członkowskich w ramach podatku obrotowego, akcyzy oraz innych rodzajów podatków pośrednich, przy czym artykułem źródłowym w tym względzie należy uznać art. 97 Traktatu ustanawiającego Europejską Wspólnotę Gospodarczą gdzie mowa jest o ustalaniu przez państwa członkowskie przeciętnych stawek podatkowych. W tym względzie wskazać należy również na Dyrektywę Rady z dnia 30 kwietnia 1968 r. w sprawie wspólnej metody obliczania przeciętnych stawek przewidzianych w art. 97 Traktatu (68/221/EWG). Fundamentem upowszechniania zaś samego podatku VAT były początkowo zalecenia Komitetu Neumarka z 1963 r., które opierały się z kolei na Raporcie Tinbergena z 1953 r. Na jego podstawie Komisja zarekomendowała wprowadzenie podatku VAT we wszystkich krajach członkowskich Unii Europejskiej.

¹⁰¹ Pierwsza dyrektywa Rady 67/227/EWG z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich dotyczących podatków obrotowych.

wszystkim należy zaznaczyć, iż w preambule wskazano, iż osiągnięcie głównego celu integracji europejskiej, a mianowicie budowa, czy też stworzenie jednego wspólnego rynku jest uwarunkowane od wcześniejszego wprowadzenia w państwach członkowskich ustawodawstwa dotyczącego podatków obrotowych, zapobiegającego naruszaniu zasad konkurencji i nieutrudniającego swobodnego przepływu towarów i usług wewnątrz wspólnego rynku. Ów cel zaś możliwy jest do osiągnięcia poprzez harmonizację ustawodawstwa dotyczącego podatków obrotowych, która wyeliminuje na tyle, na ile będzie to możliwe czynniki, które mogą naruszyć zasady konkurencji, na poziomie krajowym lub wspólnotowym i umożliwi w konsekwencji zniesienie nakładania podatków od przywozu oraz zwracania podatków wywozowych w handlu między państwami członkowskimi. Nadto wskazać należy na potrzebę zniesienia wielofazowych podatków kaskadowych oraz przyjęcie przez wszystkie państwa członkowskie wspólnego systemu podatku od towarów i usług, z uwagi na fakt jak to wskazano, iż system podatku od towarów i usług osiąga najwyższy stopień prostoty i neutralności wówczas, gdy podatek nakładany jest w sposób jak najogólniejszy i gdy obejmuje on wszystkie etapy produkcji i dystrybucji oraz świadczenia usług. Istotnym jak się wydaje jest również przyjęcie wspólnego systemu, który obejmie zarówno handel hurtowy jak i docelowo również handel detaliczny oraz zastąpienie kumulatywnych wieloszczeblowych systemów podatkowych, jednym wspólnym systemem podatku od towarów i usług mający neutralny efekt dla konkurencji.

Działanie zmierzające do osiągnięcia wskazanych, celów pomniejszych winny być realizowane stopniowo, w pewnym określonym horyzoncie czasowym gdyż zdaniem twórców Pierwszej dyrektywy harmonizacja podatków obrotowych doprowadzi w państwach członkowskich do znacznych zmian w strukturze podatków i spowoduje zauważalne konsekwencje w dziedzinie budżetowej, gospodarczej oraz socjalnej.¹⁰²

Odnosząc się do konkretnej treści dyrektywy wskazać należy, iż artykuł 1 - obliuguje państwa członkowskie do zastąpienia obecnych systemów podatkowych jednym wspólnym systemem podatku od towarów i usług, artykuł 2 – określa szczegółowe zasady systemu podatkowego opartego na podatku od towarów i usług, artykuł 3 – zawiera swoistą delegację, zobowiązanie do wydania drugiej dyrektywy dotyczącej struktury i procedury stosowania wspólnego systemu podatku od towarów i usług, artykuł 4 – zawiera zapowiedź analizy stanu faktycznego po wprowadzeniu systemu podatkowego opartego o podatek

¹⁰² Ustawodawstwo każdego z Państw Członkowskich mające dokonać tego zastąpienia będzie w uchwalone tak szybko, jak to tylko możliwe – tak aby mogło wejść w życie z datą ustaloną przez Państwo Członkowskie z uwzględnieniem ogólnej koniunktury, nie później niż dnia 1 stycznia 1970 r.

od towarów i usług, celem eliminacji podatków i opłat transportowych, zaś artykuł 5 i 6 - zawierają informacje dotyczące wejścia w życie oraz terminu implementacji.

Z punktu widzenia tematu przedmiotowej rozprawy wskazać należy na brak jakichkolwiek przepisów dotyczących się ochrony nowo zaproponowanego systemu podatkowego lub też takich uniemożliwiających dokonywania nadużyć w tym zakresie.

Powyższe wynika z faktu, iż szczegóły, czy raczej zarys szczegółów nowego wspólnego dla wszystkich państw członkowskich systemu podatkowego opartego o podatek od towarów i usług zawierają normy Drugiej Dyrektywa Rady 67/228/EWG z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich dotyczących podatków obrotowych – struktura i warunki stosowania wspólnego systemu podatku od wartości dodanej.¹⁰³ To właśnie ów dyrektywa, w odróżnieniu od wskazanej powyżej, znacząco już rozbudowana gdyż obejmująca 21 artykułów oraz Załącznik A i B, zawierała podstawowe zasady systemowe, pojęcia i terminologię np. terytorium państwa podatnika – art. 3, podatnika – art. 4, dostawy usług – art. 5, czy chociażby określenia stawek podatkowych. Nie sposób w tym miejscu szczegółowo analizować wszystkich 21 artykułów, wskazać jednakże należy na art. 13 Drugiej dyrektywy, który przewiduje, iż w szczególnych przypadkach, na wniosek jednego z państw członkowskich w celu m.in. zapobiegania niektórym oszustwom podatkowym jak również celem uproszczenia procedury poboru podatku od towarów i usług VAT, możliwe będzie wdrożenie specjalnych procedur. Powyższy przepis jest o tyle istotny, gdyż jak się wydaje jest pierwszą normą kompetencyjną, który daje państwom członkowskim, na zasadzie wyjątku, podstawy do wdrożenia w sytuacjach nadzwyczajnych, specjalnych procedur, czy też dodatkowych działań legislacyjnych, mających na celu przeciwdziałanie i walkę z nadużyciami.

Na pozór zarówno Pierwsza jak i Druga Dyrektywa pozostawały na dużym poziomie ogólności, zawierały przy tym szereg wyjątków (nie obejmowały chociażby produktów rolnych), były jednak punktem wyjścia do budowy nowego, jednolitego systemu podatkowego dla wszystkich państw członkowskich, dla całej późniejszej UE.

Kolejnym¹⁰⁴ istotnym krokiem w harmonizacji podatku VAT we wszystkich państwach członkowskich była Szósta Dyrektywa Rady 77/388/EWG z 17 maja 1977 r. w sprawie

¹⁰³ Druga dyrektywa Rady 67/228/EWG z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich dotyczących podatków obrotowych – struktura i warunki stosowania wspólnego systemu podatku od wartości dodanej. Dz. U. 1967 r., nr 71 z 14.4.1967, s. 1303.

¹⁰⁴ Informacyjne, w kwestii numeracji należy wskazać, iż Trzecia Dyrektywa Rady z dnia 9 grudnia 1969 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich, dotyczących podatków obrotowych – wprowadzenie podatku od wartości dodanej w Państwach Członkowskich(69/463/EWG), nie zawierała żadnych

harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich dotyczących podatków obrotowych - wspólny system podatku od wartości dodanej; ujednoliconą podstawą wymiaru podatku.¹⁰⁵ To dzięki jej postanowieniom rozpoczęły się działania mające na celu zbliżanie konstrukcji prawnej podatku VAT w państwach członkowskich. Na jej podstawie ujednolicono podmiot podatku, przedmiot podatku, kwestię związaną z powstaniem obowiązku podatkowego, podstawą opodatkowania, zwolnieniami podatkowymi oraz zasady dotyczące dokonywania odliczeń podatku naliczonego.¹⁰⁶

Rzeczony akt w odróżnieniu od poprzednich tj. dyrektyw Pierwszej, Drugiej i Trzeciej stanowi znacząco obszerniejszym działem legislacyjnym – zawiera bowiem 38 artykułów oraz załączniki od A do G, który na szereg kolejnych lat stał się podstawowym dokumentem regulującym kwestie podatku VAT w ramach Wspólnoty, w szczególności w odniesieniu do systemu wyliczania oraz poboru podatku VAT. W kwestii najbardziej istotnej – a mianowicie ochrony systemu podatku VAT przed oszustwami i wyłudzeniami, to analogicznie jak miało to miejsce w przypadku Drugiej dyrektywy, w art. 27 Szóstej dyrektywy określającym procedury uproszczone, wskazuje się, że „Rada, stanowiąc jednogłośnie na wniosek Komisji, może upoważnić każde z Państw Członkowskich do wprowadzenia specjalnych środków stanowiących odstępstwo od stosowania przepisów niniejszej dyrektywy, w celu uproszczenia procedury poboru podatków oraz zapobieżenia niektórym rodzajom oszustw podatkowych lub omijania opodatkowania. Środki podjęte w celu uproszczenia procedury poboru podatków, z wyjątkiem nieznacznego rozmiaru, nie mogą wpływać na kwotę podatku należnego w końcowym etapie konsumpcji.”

Nadto ust. 5 art. 27 Szóstej dyrektywy przewiduje się, iż państwa członkowskie, które stosowały w dniu 1 stycznia 1977 r. środki specjalnego rodzaju określonego w ust. 1 (a więc na podstawie Drugiej Dyrektywy), mogą je zachować, pod warunkiem że poinformują o nich Komisję przed dniem 1 stycznia 1978 r. oraz pod warunkiem, że odstępstwa mające na celu uproszczenie poboru podatków, są zgodne z wymogami wskazanymi powyżej.

zapisów merytorycznych, a jedynie wydłużała okres transkrypcji Pierwszej dyrektywy dla Włoch oraz Belgii. Jeśli chodzi o dyrektywę Czwartą i Piątą to nie ma takowych.

¹⁰⁵ Szósta dyrektywa Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji przepisów Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej; ujednoliconą podstawą wymiaru podatku, EUR-Lex - 31977L0388.

¹⁰⁶ W kwestii zasad zwrotu w odniesieniu do podatnika niemającego siedziby na terytorium państwa członkowskiego – zob. Ósma dyrektywa Rady z dnia 6 grudnia 1979 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich odnoszących się do podatków obrotowych – warunki zwrotu podatku od wartości dodanej podatnikom niemającym siedziby na terytorium kraju. Wskazaną materię regulowała również Trzynasta dyrektywa Rady (86/560/EWG) z dnia 17 listopada 1986 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich odnoszących się do podatków obrotowych – warunki zwrotu podatku od wartości dodanej podatnikom niemającym siedziby na terytorium Wspólnoty.

Tak więc, w zakresie przewidywanej ochrony wspólnego systemu podatkowego, regulacje w porównaniu do uprzednio wydanych dyrektyw nie uległy zmianie.

Proces zbliżania systemów podatkowych państw członkowskich z jednej strony wymusił kolejne zmiany we wspólnym systemie podatkowym, z drugiej zaś był koniecznością w związku z planami stworzenia z dniem 1 stycznia 1993 r. wspólnego, dla wszystkich państw członkowskich rynku, przy jednoczesnym zniesieniu granic celnych. Efektem tych dążeń było przyjęcie Dyrektywy z dnia 16 grudnia 1991 r. uzupełniającej wspólny system podatku od wartości dodanej i zmieniającą dyrektywę 77/388/EWG w celu zniesienia granic fiskalnych,¹⁰⁷ co doprowadziło do wprowadzenia istotnych, jeśli wręcz nie rewolucyjnych zmian w zakresie opodatkowania wewnątrzunijnego eksportu i importu towarów.

W systemie podatkowym VAT zaczęły funkcjonować pojęcia wewnątrzspółnotowej dostawy towarów (jako eksportu) i wewnątrzspółnotowego nabycia towarów (jako importu). Za podstawową regułę opodatkowania dostaw towarów przyjęto zasadę kraju przeznaczenia. Zasada ta polega na tym, że opodatkowanie podatkiem VAT następuje w miejscu ostatecznej konsumpcji towaru. Ów zasada miała funkcjonować jedynie przez 4 lata w ramach tzw. okresu przejściowego, a następnie zostać zastąpiona zasadą kraju pochodzenia, polegającą na opodatkowaniu dostawy towarów w kraju sprzedawcy. Pierwotna zasada, jak to często bywa z czasowymi rozwiązaniami, obowiązuje aż do dnia dzisiejszego.

Efekt dalszych prac było zaś wydanie Dyrektywy 92/77/EWG z dnia 19 października 1992 r. uzupełniającej wspólny system podatku od wartości dodanej i zmieniającej Dyrektywę 77/388/EWG (obniżenie stawek VAT)¹⁰⁸ oraz Dyrektywy 92/111/EWG z dnia 14 grudnia 1992 r. i wprowadzającej środki upraszczające w odniesieniu do podatku od wartości dodanej.¹⁰⁹ Pierwszy z wymienionych aktów nakładał na państwa członkowskie obowiązek stosowania jednej podstawowej stawki podatku VAT, która nie mogła być niższa niż 15%, przy jednoczesnej możliwości zastosowania jednej bądź dwóch stawek obniżonych, jednakże nie niższych niż 5%, przy czym mogły być one przyporządkowane do dóbr i usług o charakterze socjalnym lub kulturalnym. Dyrektywa

¹⁰⁷Dyrektywa Rady z dnia 16 grudnia 1991 r. uzupełniająca wspólny system podatku od wartości dodanej i zmieniająca dyrektywę 77/388/EWG w celu zniesienia granic fiskalnych (91/680/EWG), EUR-Lex - 01991L0680-20091130.

¹⁰⁸Dyrektywa Rady 92/77/EWG z dnia 19 października 1992 r. w sprawie zbliżenia podatków od wyrobów tytoniowych innych niż papierosy, EUR-Lex - 31992L0077.

¹⁰⁹Dyrektywa Rady 92/111/EWG z dnia 14 grudnia 1992 r. zmieniająca dyrektywę 77/388/EWG i wprowadzająca środki upraszczające w odniesieniu do podatku od wartości dodanej, EUR-Lex - 31992L0111.

92/111/EWG wprowadziła zaś procedury upraszczające w zakresie transakcji wewnątrzwspólnotowych.

Z punktu widzenia niniejszej rozprawy istotny jest fakt, iż żadna ze wskazanych dyrektyw nie przewidywała, ani też nie zakładała żadnej prawno-karnej ochrony, która umożliwiłaby przeciwdziałanie w dokonywaniu wyłudzeń w podatku VAT. Pojawia się jedynie zapowiedź wprowadzenia takowych środków, a mianowicie w preambule Dyrektywy 92/77/EWG z dnia 19 października 1992 r. uzupełniającej wspólny system podatku od wartości dodanej i zmieniającej Dyrektywę 77/388/EWG stwierdza się, iż „Państwa Członkowskie podejmą z dniem 1 stycznia 1993 r. wszelkie niezbędne środki zwalczania nadużyć finansowych w tej dziedzinie. Środki te mogą obejmować wprowadzenie systemu obliczania VAT w odniesieniu do handlu złotem między podatnikami w Państwie Członkowskim, przewidującym odprowadzenie podatku przez kupującego na rzecz sprzedawcy z równoczesnym prawem kupującego do odliczenia takiej samej kwoty podatku jako podatku naliczonego”, natomiast w preambule Dyrektywy 92/111/EWG z dnia 14 grudnia 1992 r. zmieniającej Dyrektywę 77/388/EWG i wprowadzającej środki upraszczające w odniesieniu do podatku od wartości dodanej znaleźć można ogólnie brzmiący przepis, iż „w celu uwzględnienia przepisów odnoszących się do osób zobowiązanych do zapłaty podatku na rynku krajowym i w celu uniknięcia niektórych form uchylania się od zobowiązań podatkowych lub unikania płacenia podatków niezbędne jest wyjaśnienie przepisów wspólnotowych dotyczących zwrotu podatku od wartości dodanej, określonego w art. 17 ust. 3 dyrektywy 77/388/EWG ze zmianami wprowadzonymi art. 28f wspomnianej dyrektywy, podatnikom niezamieszkałym w danym państwie”.

Wstąpienie Polski do UE nastąpiło z dniem 1 maja 2004 r. wraz z podpisaniem tzw. traktatu akcesyjnego. Wejście Polski do wspólnoty europejskiej poprzedzone było długimi negocjacjami i działaniami związanymi z dostosowaniem polskiego prawa, w tym także prawa podatkowego, czy też szerzej finansowo-administracyjnego, do wymogów stawianych nam przez UE.¹¹⁰ W odniesieniu do regulacji dotyczących podatku VAT, to termin transpozycji Szóstej dyrektywy ustalony został na dzień 30 kwietnia 2008 r., przy czym główne zmiany wprowadzono zostały ustawą z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług.¹¹¹

¹¹⁰ Zob. R. Lipniewicz, Docelowy system VAT w Unii Europejskiej... , s. 54-72.

¹¹¹ Oprócz wskazanej głównej ustawy dodatkowe zmiany implikowano w ramach ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa, Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 6 kwietnia 2004r. w sprawie określenia podatników niemających obowiązku składania zgłoszenia rejestracyjnego, Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 16 kwietnia 2004r. w sprawie przedstawiciela podatkowego, Rozporządzenie Ministra Finansów

Wielokrotnie nowelizowana Szósta dyrektywa 77/388/EWG została uchylona na podstawie Dyrektywy 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej. Dyrektywa ta weszła w życie 1 stycznia 2007 r., przy czym, co warto zaznaczyć w nowelizowanej treści obowiązuje, jak na razie, do dnia dzisiejszego. Wskazany akt uchylił wszystkie poprzednio wydane dyrektywy z zakresu podatku obrotowego ujednociając poszczególne przepisy i normy w tym zakresie. W ten sposób wprowadzono jako podstawy wspólnego systemu podatkowego zasady powszechności, opodatkowanie konsumpcji, proporcjonalności, neutralności, jak też zasadę jednokrotności poboru podatku oraz unikania zakłócania warunków konkurencji.

Tak więc, zgodnie z treścią Dyrektywy 2006/112/WE podatek VAT stosuje się do wszystkich transakcji przeprowadzanych odpłatnie w UE przez podatników, tj. wszystkie osoby fizyczne i podmioty, które dostarczają towary¹¹² i świadczą usługi podlegające opodatkowaniu w ramach swojej działalności gospodarczej.¹¹³ Opodatkowaniu VAT podlega także dokonywany przez wszystkie osoby import. Transakcje podlegające opodatkowaniu obejmują zaś dostawy towarów lub świadczenie usług w jednym z państw członkowskich UE, wewnątrzunijne nabycie towarów, a więc towarów dostarczanych i wysyłanych lub transportowanych przez przedsiębiorstwo w jednym państwie UE do przedsiębiorstwa w innym państwie UE jak też import towarów spoza UE do UE.¹¹⁴

z 23 kwietnia 2004 w sprawie przypadków i trybu zwrotu podatku od towarów i usług siłom zbrojnym, wielonarodowym kwaterom i dowództwom oraz ich personelowi cywilnemu, Rozporządzenie Ministra Finansów z 23 kwietnia 2004 w sprawie przypadków i trybu zwrotu podatku od towarów i usług przedstawicielstwom dyplomatycznym, urzędem konsularnym oraz członkom personelu tych przedstawicielstw i urzędów, a także innym osobom zrównanym z nimi na podstawie ustaw, umów lub zwyczajów międzynarodowych, Rozporządzenie Ministra Finansów z 27 kwietnia 2004 w sprawie zwrotu podatku niektórym podatnikom, zaliczkowego zwrotu podatku, zasad wystawiania faktur, sposobu ich przechowywania oraz listy towarów i usług, do których nie mają zastosowania zwolnienia od podatku od towarów i usług, Rozporządzenie Ministra Finansów z 5 kwietnia 2004r. w sprawie wzorów dokumentów związanych z rejestracją podatników w zakresie podatku od towarów i usług, Rozporządzenie Ministra Finansów z 23 kwietnia 2004 w sprawie zwrotu podatku od towarów i usług niektórym podmiotom, Rozporządzenie Ministra Finansów z 23 kwietnia 2004r. w sprawie wzorów deklaracji podatkowych dla podatku od towarów i usług. Rozporządzenie Ministra Finansów z 23 kwietnia 2004r. w sprawie informacji podsumowującej o dokonanych wewnątrzspółnotowych nabyciach towarów i wnątrzwspółnotowych dostawach towarów.

¹¹² Dostawa towarów – miejscem opodatkowania jest miejsce, do którego towary są dostarczane.

¹¹³ Świadczenie usług – miejscem opodatkowania jest miejsce, w którym usługi są świadczone. Zależy to nie tylko od charakteru świadczonej usługi, ale także od statusu klienta korzystającego z usługi. W celu zapewnienia, że usługa podlega opodatkowaniu w faktycznym miejscu jej świadczenia, stosuje się pewne wyjątki od tych zasad ogólnych, które obejmują: usługi związane z nieruchomościami, przewóz osób, działalność kulturalną, sportową, edukacyjną i rozrywkową oraz usługi restauracyjne.

¹¹⁴ Wewnątrzunijne nabycie towarów – miejscem opodatkowania jest miejsce, w którym strona nabywająca przyjmuje towar, tj. państwo UE, w którym towary się ostatecznie znajdują po transporcie z innego państwa UE. Import towarów – miejscem opodatkowania jest miejsce, w którym towary wwożone z państw trzecich podlegają zwykle opodatkowaniu, tj. państwo UE, do którego są wwożone.

W odniesieniu do miejsca opodatkowania stosuje się różne zasady zależnie od charakteru transakcji, rodzaju dostarczanych towarów oraz tego, czy wiąże się to z transportem.¹¹⁵ Tym samym więc w myśl przepisów nowej dyrektywy podatek VAT staje się wymagalny zależnie od charakteru transakcji, tj. od tego, kiedy dostarczono towary lub świadczono usługi. Stąd też podatek VAT może być również wymagalny w przypadku wewnętrznego nabycia, gdy dostawa towarów do danego państwa UE została ukończona. W przypadku importu do UE zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego ma miejsce w chwili wwiezienia towarów do państwa UE. Natomiast w przypadku dostaw towarów i świadczenia usług oraz wewnętrznego nabycia towarów podstawa opodatkowania obejmuje wszystkie dokonane na rzecz dostawcy płatności. Jeśli towary są importowane, podstawą tą jest ich wartość celna.

Podstawowa stawka VAT została ustalona we wszystkich państwach członkowskich UE i w odniesieniu do sprzedaży towarów i świadczenia usług wynosi przynajmniej 15%. Państwa Wspólnoty mogą jednak stosować jedną stawkę obniżoną lub dwie stawki obniżone wynoszące co najmniej 5%, w odniesieniu do określonych towarów lub usług wymienionych w załączniku III do dyrektywy. Szczególnie istotne z uwagi na przedmiot rzeczony rozprawy jest fakty, iż dyrektywa przewiduje również całkowite zwolnienia z podatku VAT. Większość z nich to zwolnienia bez prawa odliczenia podatku, co ma m.in. zastosowanie np. w przypadku świadczenia usług finansowych, ubezpieczeniowych, opieki medycznej lub też usług socjalnych. Należy jednak zaznaczyć, iż normy dyrektywy przewidują również zwolnienia z podatku VAT z prawem do odliczenia podatku, co ma m.in. miejsce w związku z wewnętrzną dostawą towarów lub eksportem towarów do państwa trzeciego. Przepisy te są częstokroć wykorzystywane przez zorganizowane grupy przestępcze w ramach schematów karuzelowych czy też łańcuchów translacyjnych z wykorzystaniem tzw. znikającego podatnika. Według generalnej zasady podatnik ma prawo odliczenia kwoty podatku VAT zapłaconej z tytułu nabytych towarów lub usług w państwie członkowskim UE, w którym przeprowadzane takie transakcje. Taki naliczony podatek VAT może być następnie odliczony od podatku VAT-u należnego z tytułu transakcji podlegających opodatkowaniu, np. krajowej dostawy towarów lub krajowego świadczenia usług. Generalnie nie istnieje prawo do odliczenia podatku w przypadku działalności gospodarczej objętej zwolnieniem z podatku VAT oraz w przypadku, w którym podatnik kwalifikuje się do skorzystania z procedury szczególnej. W pewnych przypadkach odliczenia mogą być ograniczane

¹¹⁵ <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=LEGISSUM%3A131057>

lub korygowane. Podsumowując tę część rozważać wskazać należy, iż Dyrektywy 2006/112/WE nie wprowadza znaczących zmian merytorycznych, a jedynie po części systematyzuje w jednym akcie prawnym nowo obowiązujące uprzednio regulacje.

Ze względu na przedmiot niniejszego rozdziału wskazać należy w szczególności na Sekcję 4 Dyrektywy 2006/112/WE pt. Środki zapobiegające zakłóceniom konkurencji i oszustwom podatkowym. Ów Sekcja składa się jedynie z dwóch artykułów tj. artykułu 342, w który stanowi, iż „Państwa członkowskie mogą podejmować środki dotyczące prawa do odliczenia VAT, aby zapobiec odnoszeniu nieuzasadnionych korzyści lub ponoszeniu nieuzasadnionych strat przez podatników-pośredników objętych jedną z procedur przewidzianych w sekcji 2” oraz artykułu 343, który jednak nie wprowadza nowych regulacji w tym względzie, gdyż jest powieleniem przepisów zawartych w Drugiej i Szóstej Dyrektywie.¹¹⁶

Podobnie jak to się miało w kwestii Szóstej Dyrektywy również Dyrektywa 2006/112/WE podlegała uzupełnieniu i zmianom. Wskazać w tym względzie należy przede wszystkim na Dyrektywę Rady 2008/9/WE z dnia 12 lutego 2008 r. określającą szczegółowe zasady zwrotu podatku od wartości dodanej, przewidzianego w dyrektywie 2006/112/WE, podatnikom niemającym siedziby w państwie członkowskim zwrotu, lecz mającym siedzibę w innym państwie członkowskim¹¹⁷ oraz na zmiany wprowadzone przyjętym w dniu 15 marca 2011 r. Rozporządzeniem wykonawczym Rady (UE) nr 282/2011, które ustanawiało środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej.¹¹⁸

Wskazane akty prawne oprócz przepisów formalnych regulujących wspólny dla wszystkich państw członkowskich system podatku VAT, w żaden sposób nie odnoszą się,

¹¹⁶ Artykuł 343 stanowi: „Stanowiąc jednomyślnie na wniosek Komisji, Rada może upoważnić każde państwo członkowskie do wprowadzenia szczególnych środków mających na celu zwalczanie oszustw podatkowych i przewidujących, że VAT należny na mocy procedury marży nie może być niższy niż kwota podatku, która byłaby należna, gdyby marża była równa określonemu procentowi ceny sprzedaży. Procent ceny sprzedaży ustala się z uwzględnieniem zwykłej marży uzyskiwanej przez podmioty gospodarcze w danym sektorze”.

¹¹⁷ Zmienioną następnie przez Dyrektywę Rady 2010/66/UE z dnia 14 października 2010 r. zmieniającą dyrektywę 2008/9/WE określającą szczegółowe zasady zwrotu podatku od wartości dodanej, przewidzianego w dyrektywie 2006/112/WE, podatnikom niemającym siedziby w państwie członkowskim zwrotu, lecz mającym siedzibę w innym państwie członkowskim, EUR-Lex - 32010L0066.

¹¹⁸ Zmienione Rozporządzeniem Wykonawcze Rady (UE) 2017/2459 z dnia 5 grudnia 2017 r. zmieniające rozporządzenie wykonawcze (UE) nr 282/2011 ustanawiające środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, Rozporządzeniem Wykonawcze Rady (UE) nr 1042/2013 z dnia 7 października 2013 r. zmieniające rozporządzenie wykonawcze (UE) nr 282/2011 w odniesieniu do miejsca świadczenia usług oraz Rozporządzeniem Rady (UE) nr 967/2012 z dnia 9 października 2012 r. zmieniające rozporządzenie wykonawcze (UE) nr 282/2011 w odniesieniu do procedur szczególnych dotyczących podatników niemających siedziby, którzy świadczą usługi telekomunikacyjne, usługi nadawcze lub usługi elektroniczne na rzecz osób niebędących podatnikami, EUR-Lex - 32017R2459 – EN.

ani też nie tworzą systemu czy też norm mających na celu zwalczanie nadużyć w podatku VAT, czy też ochrony interesów ekonomicznych UE. Ów system funkcjonuje w praktyce, przy czym nie jest to system jednolity, spójny lecz tworzy go szereg regulacji i aktów rozdrobnionych, które zostaną omówione w dalszej części niniejszej pracy.

Rozdział II

Mechanizmy wyłudzeń podatkowych w podatku od towarów i usług

1. Wstęp

W ramach wskazanego rozdziału przedstawię, w szczególności na bazie własnych doświadczeń zawodowych mechanizmy przestępczego działania zorganizowanych grup przestępczych, również o charakterze międzynarodowym, dotyczące przede wszystkim tzw. karuzel podatkowych sensu stricto, a więc klasycznej działalności przestępczej dotyczącej wyłudzeń w podatku od towarów i usług VAT. Karuzele podatkowe, to w ostatnich latach najczęstszy mechanizm przestępczy wykorzystywany przez tzw. mafie vatowskie, w sektorach najbardziej na takie wyłudzenia narażonych, a więc np. w branży paliwowej, w ramach obrotu tekstyliami czy też urządzeniami elektronicznymi. Skutki działania sprawców przestępstw widoczne są w szczególności w odniesieniu do powstającej w jej wyniku tzw. luki vatowskiej, a więc różnicy pomiędzy teoretycznymi wpływami jaki winny zasilić budżet państwa z ich realną wysokością, która wpływa z tytułu podatku od towarów i usług VAT.

Zmiany jakie nastąpiły w ostatnim czasie w zakresie działań organów ścigania, w postaci finansowych i nie finansowych organów prowadzących postępowania przygotowawcze w sprawach o przestępstwa skarbowe, ale również zmiany o charakterze legislacyjnym, organizacyjnym, spowodowały, iż w ostatnim czasie nie notuje się działalności przestępczej polegającej na wykorzystywaniu „czystej karuzeli podatkowej”. Obecnie sprawcy wykorzystują różnego rodzaju modyfikacje schematów karuzelowych¹¹⁹, czy też łączą różne metody przestępcze, celem osiągnięcia zamierzonego przedsięwzięcia polegającego na uzyskaniu nienależnego zwrotu w podatku od towarów i usług VAT.

Mając na uwadze powyższe, celem ukazania nowych tendencji współczesnej przestępczości skarbowej omówiony zostanie również mechanizm przestępczy, polegający

¹¹⁹ Zob. m.in. K. Turaliński, Podatek VAT - oszustwa podatkowe, przemyt i zorganizowana przestępczość skarbową, Warszawa 2017; J. Duży, Zorganizowana przestępczość podatkowa w Polsce. Zwalczanie przestępczego nadużycia mechanizmów podatków VAT i akcyzowego, Warszawa 2013.

na tzw. „bilansowaniu VAT”, który w odróżnieniu od klasycznej karuzeli podatkowej polega na nienależnym uzyskaniu pośredniego zwrotu w podatku od towarów i usług VAT, który to zwrot następuje w ramach prawie legalnej lub też w niektórych przypadkach w pełni legalnej działalności gospodarczej.

2. Luka w podatku od towarów i usług w Polsce

Pojęcie luki VAT nie zostało jeszcze zdefiniowane w polskim prawie. Jego zakres i metodykę związanych z nim pomiarów, m.in. na potrzeby raportów, badań i analiz porównawczych, opracowały poszczególne administracje podatkowe oraz organizacje międzynarodowe.¹²⁰ Przykładowo w Decyzji Komisji Europejskiej z dnia 24 lipca 1998 r. w sprawie postępowania w przypadkach nadużyć finansowych w zakresie podatku VAT dla celów zbiorczej rachunkowości narodowo-gospodarczej, pojęcie „luka podatkowa” określana jest jako rozbieżność pomiędzy teoretycznymi, obliczonymi w świetle wszystkich aktualnych ustaw i przepisów wpływami podatkowymi, a rzeczywistymi wpływami z tytułu podatków.¹²¹ Amerykańska administracja skarbową będąca polskim odpowiednikiem Krajowej Administracji Skarbowej, Internal Revenue Service definiuje lukę podatkową jako wysokość zobowiązań podatkowych podatników, które nie zostają na czas uregulowane.¹²² Zgodnie natomiast z definicją proponowaną przez słowacką administrację podatkową luka podatkowa stanowi różnicę pomiędzy podatkiem rzeczywiście zapłaconym i podatkiem, który powinien być zapłacony, jeśli wszystkie osoby fizyczne i prawne zadeklarowały swoje czynności i transakcje we właściwy sposób, w zgodzie z literą prawa i intencją prawodawcy (ducha praw).¹²³

W literaturze termin luki podatkowej nie jest jednoznacznie zdefiniowany, przy czym wyróżnia się dwa podejścia do pojęcia luki podatkowej, które w niektórych sytuacjach są nazywane w ten sam sposób, a dotyczą zupełnie innych zagadnień. Właściwe jest więc rozróżnienie poszczególnych pojęć.¹²⁴ Luka podatkowa określana jest jako Tax gap a definiowana jako hipotetyczny ubytek dochodów z podatku, a więc różnic w wysokości podatku jaki może wpłynąć do budżetu państwa, a jaki faktycznie w wyniku stosowania

¹²⁰ E. Małecka-Ziemińska, Luka w podatku od towarów i usług i sposoby jej ograniczania, *Kwartalnik Kolegium Ekonomiczno-Społecznego Studia i Prace. Szkoła Główna Handlowa* 2017, nr 1, s. 46.

¹²¹ Zob. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/HTML/?uri=CELEX:31998D0527&from=PL>

¹²² <https://www.irs.gov/newsroom/the-tax-gap>

¹²³ <https://www.pwc.pl/pl/publikacje/assets/luka-podatkowa-w-vat-jak-to-zwalczac-raport-pwc-2014-01-14.pdf>

¹²⁴ M. Melasa, Wfektywność polskiego systemu VAT w świetle wzrostu skali oszustw podatkowych, *Zeszyty Naukowe Państwowej Wyższej Szkoły Zawodowej w Płocku, Nauki Ekonomiczne*, t. XXII, 2015, s. 263.

opodatkowania może być definiowany dwojako, a więc jako policy gap oraz jako compliance gap.¹²⁵

W przypadku pojęcia policy gap obejmuje ona w szczególności wszelkie normatywnie przyjęte odstępstwa od podstawowej zasady powszechności opodatkowania. Odstępstwami takimi mogą być zarówno zwolnienia, ulgi czy też preferencje w odniesieniu do grupy podatników czy też w zakresie samego podatku. W tym więc znaczeniu policy gap to różnica pomiędzy zrealizowanymi faktycznie dochodami podatkowymi, a dochodami jakie mogłyby być zrealizowane, gdyby system podatkowy nie zawierał żadnych wskazanych powyżej odstępstw od ogólnej zasady powszechności, a więc np. gdyby nie funkcjonowała obniżona do 0% stawka podatku od towarów i usług VAT przy eksporcie, czy też WDT.

Tym samym więc policy gap określana jest każdorazowo w systemie podatkowym odgórnie przez ustawodawcę, który sam wprowadza do systemu możliwe do zastosowania przez podatnika odstępstwa, skutkiem czego ostatecznie wielkość powstałej w ten sposób luki podatkowej jest określana systemowo. Przy tak pojmowanym pojęciu policy gap określenie jej prawidłowej wysokości jest niezmiennie trudne, a możliwe jest jedynie dokonywanie szacunków w określonym i ograniczonym zarazem zakresie. Spowodowane jest to faktem, iż wprowadzanie odstępstw od ogólnej powszechnej zasady podatkowej ukierunkowane jest na uzyskanie określonych zdarzeń o charakterze gospodarczym, finansowym i społecznym. Przykładowo obniżenie stawek podatku VAT na niektóre towary lub usługi sprzyjać ma ich dostępności dla konsumentów i szerzej dla ogółu obywateli. Tym samym więc trudno oszacować w jaki sposób zmieniłyby się zachowania konsumentów czy też podmiotów uczestniczących w obrocie takimi towarami, gdyby owej obniżonej stawki nie zastosowano, gdyż nie sposób jest oszacować o ile zwiększyłyby się wpływy podatkowe w związku z eliminacją różnicy pomiędzy podstawową a obniżoną stawką podatku, przy jednoczesnym nieokreślonym spadkiem konsumpcji i popytu. Policy gap można więc rozpatrywać wyłącznie jako wielkość w pełni teoretyczną.¹²⁶ Jeśli zaś chodzi o definicje luki

¹²⁵ Zob. <https://www.gov.pl/attachment/a5ad8b4d-0f1f-486f-8e8a-e4e29726b8a5>

¹²⁶ Jak wynika z opracowania przyjętego przez Ministerstwo Finansów, Komisja Europejska zarzuca Polsce nadmierne stosowanie stawek obniżonych argumentując, że stawki obniżone są wykorzystywane w stopniu większym niż w innych krajach UE. W Polsce ilość stosowanych stawek obniżonych VAT nie odbiega w znaczący sposób od innych krajów wspólnoty. Należy jednak zauważyć, że struktura konsumpcji sprawia, że w porównaniu z innymi krajami wspólnoty (głównie krajami rozwiniętymi Europy zachodniej) udział dóbr i usług objętych stawkami obniżonymi jest wyższy. Wynika to w głównej mierze z różnic w zamożności społeczeństw i co za tym idzie różnej struktury konsumpcji, przez co w Polsce większa jej część jest opodatkowana na preferencyjnych zasadach (np. żywność). Ostatni raport Ministerstwa Finansów wskazuje, że wartość wszystkich preferencji podatkowych w 2015r. osiągnęła poziom 90,7mldzł tj.5,0% PKB. Zob. <https://www.gov.pl/attachment/a5ad8b4d-0f1f-486f-8e8a-e4e29726b8a5>

podatkowej traktowanej jako compliance gap to należy pod tym pojęciem rozumieć różnicę pomiędzy zrealizowanymi dochodami podatkowymi a potencjalnymi dochodami przy założeniu pełnej realizacji przez płatników zobowiązań podatkowych wynikających z aktualnego systemu podatkowego.

Tak więc w odniesieniu to tego rodzaju definicji z jednej strony mamy hipotetyczne wpływy w oparciu o obowiązujący system podatkowy wraz z funkcjonującymi i przyjętymi zgodnie z prawem zwolnieniami i ulgami, z drugiej zaś realizację przez wszystkich podatników w pełni ciążących na nich zobowiązaniach podatkowych. Tym samym wszelkie uszczuplenia po stronie podatnika, czy też szerzej podatników wynikające zarówno z działania lub też zaniechania, bez względu na to czy będą one jednocześnie działaniami przestępczymi powodują wzrost luki podatkowej. Na wysokość luki podatkowej składają się nie tylko oszustwa podatkowe, ale także szara strefa, błędy w samowymiarze, upadłość podatników, niewydajność poboru podatków czy optymalizacja podatkowa.

W tym miejscu należy wskazać, iż powstawanie i powiększanie luki podatkowej jest najczęściej spowodowane i napędzane poprzez działania przestępcze zorganizowanych grup przestępczych, których działaniem jest z jednej strony unikanie spełniania zobowiązań podatkowych wynikających z prowadzonej działalności gospodarczej lub też wręcz dokonywanie nienależnych wyłudzeń podatkowych. Tak, więc działaniami przyczyniającymi się do powstania luki podatkowej będzie zarówno agresywna optymalizacja, szara strefa jak i dokonywanie wyłudzeń w podatku VAT.¹²⁷

Reasumując luka podatkowa pojmowana jako policy gap kwantyfikuje potencjalną stratę wynikającą z zastosowania w systemie podatkowych preferencji, ulg i zwolnień, co ułatwia podejmowanie decyzji w zakresie prowadzenia polityki podatkowej. Natomiast luka określana jako compliance gap pozwala ustalić na ile podatnicy wywiązują się ze zobowiązań podatkowych, w ramach funkcjonującego dla nich systemu podatkowego.¹²⁸

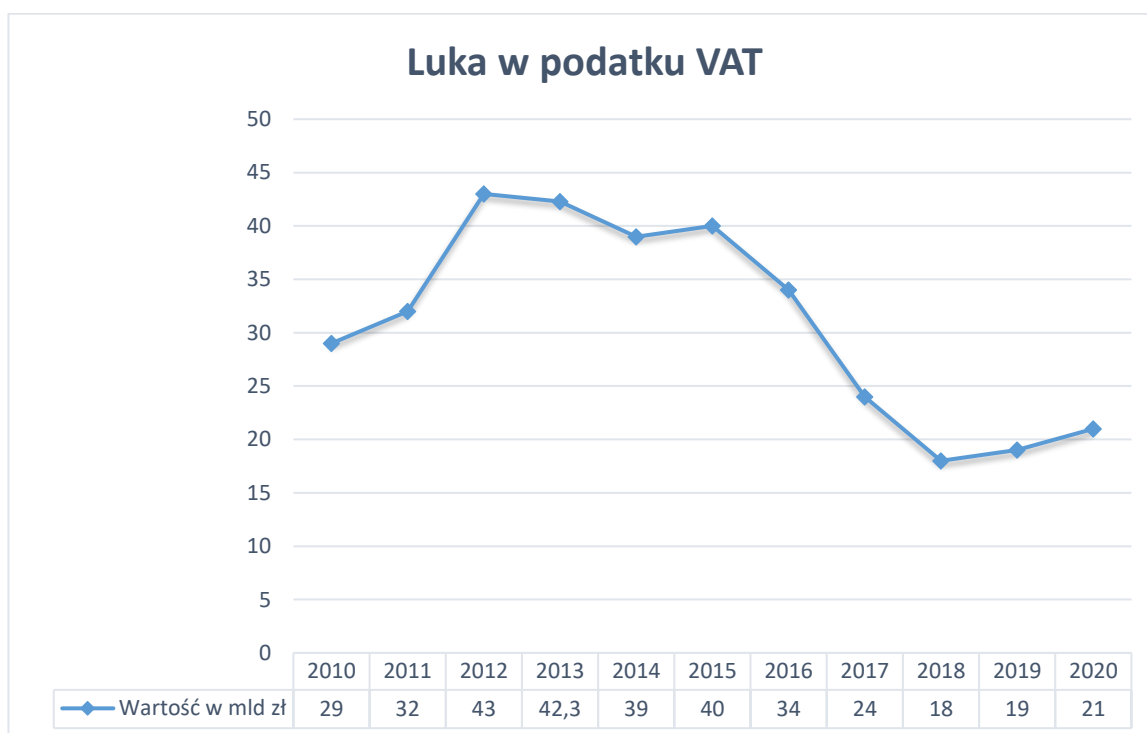
Szczególnym rodzajem luki podatkowej jest luka w podatku VAT, a więc tzw. luka vatowska. Podatek od towarów i usług stanowi obecnie najważniejsze źródło dochodów budżetu państwa, dlatego też wielkość, a przed wszystkim stabilność wpływów z tytułu tego podatku jest niezwykle istotna, w szczególności w kontekście prowadzenia skutecznej polityki finansowej. Niestety w Polsce, począwszy od roku 2008 obserwuje się gwałtowny wzrost luki

¹²⁷ J. Kozłowska, Skala zjawiska przestępstw w zakresie podatku VAT w Polsce, Zeszyty Naukowe Zachodniopomorskiej Szkoły Biznesu, Firma i Rynek 2017, nr 1, s. 121.

¹²⁸ D. Paluch, Transakcja karuzelowa jako forma oszustwa w podatku od towarów i usług, Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska 2016, Vol 50, No.1, s. 622.

w VAT, definiowanej jako różnica między VAT teoretycznie należnym, a więc stanowiącym teoretyczne dochody budżetu państwa, a VAT faktycznie pobranym, tj. tym jaki rzeczywiście udało się pozyskać. Na lukę składają się więc straty, które budżet państwa poniósł w wyniku rozwoju szarej strefy, w szczególności zaś w związku z procederem wyłudzeń nienależnych zwrotów w podatku VAT, do których dochodzi najczęściej w toku realizacji zdarzeń gospodarczych opartych o transakcje wewnątrzspółnotowe.¹²⁹ Sposób rozliczenia transakcji wewnątrzspółnotowych, jak i sama konstrukcja podatku VAT, umożliwia dokonywanie zarówno prostych nadużyć, jak i skomplikowanych operacji w ramach tzw. karuzel podatkowych. Szczególnie niepokojące są szacunki Komisji TAXE 3, według której co roku 420 mln euro pochodzących z wyłudzeń VAT przeznacza się na finansowanie terroryzmu i wspieranie radykalnych grup bojowych.¹³⁰

Wykres nr 1 Luka w podatku od towarów i usług VAT 2010-2020



Źródło: Raporty Central of Social and Economical Research, MF, KE opracowanie własne.¹³¹

Korzystając z tzw. schematów karuzelowych, zorganizowane grupy przestępcze tworzą m.in. udokumentowany fałszywymi fakturami fikcyjny obrót towarowy, którego ofiarą jest zarówno Skarb Państwa, który traci w ten sposób należne wpływy podatkowe,

¹²⁹ I. Ożóg (red.), *Przestępstwa karuzelowe i inne oszustwa w VAT*, Warszawa 2017, s. 15.

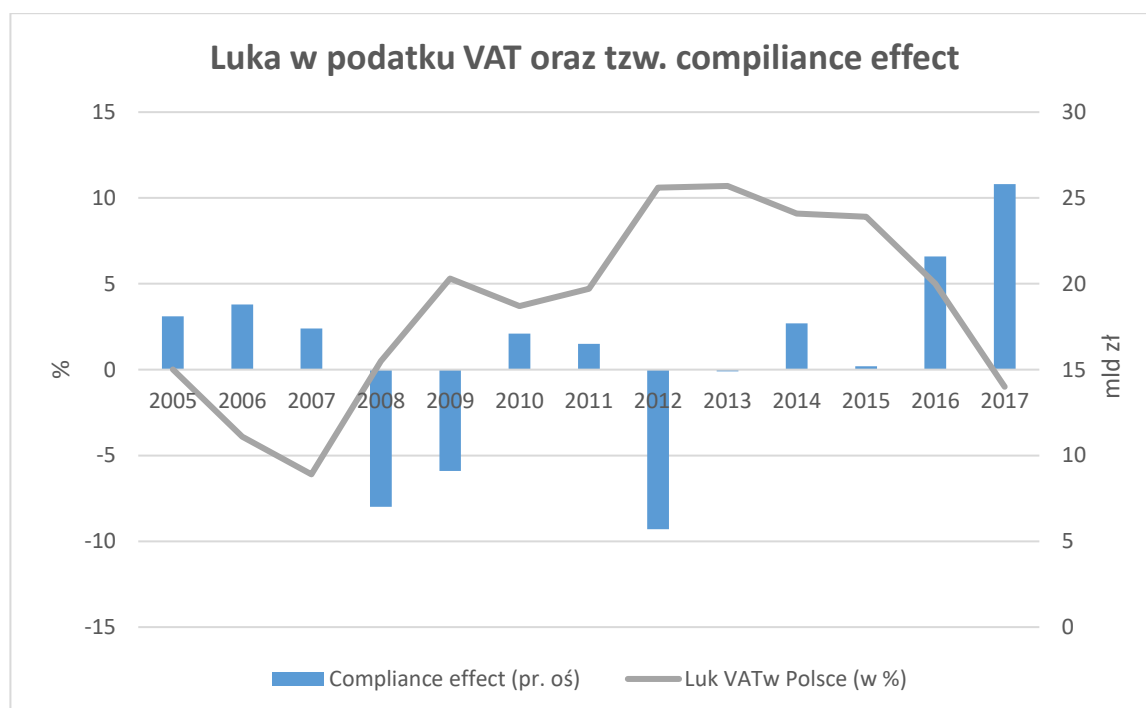
¹³⁰ Zob. <https://bezprawnik.pl/finansowanie-terroryzmu-karuzela-vat/>

¹³¹ https://case-research.eu/files/?id_plik=5692

jak i uczciwi przedsiębiorcy, którzy muszą zmierzyć się z nieuczciwą konkurencją.¹³² Według raportów Komisji Europejskiej, między latami 2006 a 2011 polska luka VAT gwałtownie wzrosła, z 0,4 proc. do 1,5 proc. PKB. W roku 2012 odnotowano największą kwotowo wartość luki (43,1 mld zł), zaś w latach następnych spadek jej wielkości do 18 mld zł w 2018 r.

Luka w podatku VAT w Polsce szacowana jest przez Ministerstwo Finansów w oparciu o tzw. metodę top down, a więc związaną ze stroną popytową. Metoda ta w uproszczeniu polega na oszacowaniu bazy VAT w podziale na poszczególne grupy towarów i usług w ten sposób, aby do każdej pozycji można było przypisać odpowiednią stawkę podatku VAT. W dalszej kolejności obliczana jest teoretyczna wartość dochodów z podatku VAT poprzez swoiste „opodatkowanie” bazy stawkami VAT odpowiednimi dla poszczególnych grup dóbr i usług, co następuje z uwzględnieniem korekty bazy VAT o tzw. kompensaty. Końcowo należy porównać obliczone w ten sposób teoretyczne dochody z rzeczywistymi wpływami budżetowymi pochodzącymi z podatku VAT.¹³³

Wykres nr 2 Luka w podatku od towarów i usług VAT oraz tzw. compliance effect



Źródło: Ministerstwo Finansów.

¹³² Zob. <http://pie.net.pl/wp-content/uploads/2019/01/Raport-LUKA-VAT.pdf>

¹³³ Podstawowym źródłem danych makroekonomicznych wykorzystywanych do szacowania luki VAT są rachunki narodowe opracowywane przez Główny Urząd Statystyczny (GUS) wg metodologii zgodnej z Europejskim Systemem Rachunków Narodowych i Regionalnych w Unii Europejskiej.

Zob. <https://www.gov.pl/attachment/a5ad8b4d-0f1f-486f-8e8a-e4e29726b8a5>

W związku ze skalą wyłudzeń i ponoszonych z tego tytułu strat po stronie budżetu państwa Ministerstwo Finansów rozpoczęło szerokie działania oparte zarówno na zmianach legislacyjnych związanych chociażby z wprowadzeniem pakietu paliwowego, pakietu energetycznego czy też strukturalnych związanych z konsolidacją aparatu skarbowego oraz służby celnej w ramach nowopowstałej Krajowej Administracji Skarbowej (dalej KAS). Ów działania były ukierunkowane zarówno, aby przeciwdziałać pogłębiającej się stale luce w podatku VAT, ale też także, aby ją istotnie zredukować. Działania te zakończyły się sukcesem, a dane zarówno Komisji Europejskiej, jak i niezależnych ekspertów potwierdzają sukces polskiej administracji podatkowej w zwalczaniu oszustw podatkowych.

Według wstępnych szacunków Ministerstwa Finansów, od 2016 r. luka podatkowa ulega zauważalnemu ograniczeniu. W sposób wyraźny ulegała zmniejszeniu w roku 2017, kiedy stanowiła ok. 14 proc. potencjalnych wpływów, podczas gdy jeszcze w latach 2015–2016 wynosiła odpowiednio 23,9 proc. i 20 proc. Na sukces złożyło się wiele skoordynowanych działań, których fundamentem były trzy filary wśród których wymienić w szczególności należy wprowadzenie nowoczesnej legislacji w postaci regulacji adekwatnych do faktycznej sytuacji, a które podlegać mają stałym i cyklicznym przeglądom, celem reagowania na działania sprawców przestępstw i ewentualne eliminowanie luk w przepisach umożliwiających czy też ułatwiających dokonywanie przestępstw podatkowych. Kolejnym elementem było wprowadzenie skonsolidowanej administracji podatkowej w postaci KAS wyposażonej zarówno przez ustawodawcę w określone uprawnienia i kompetencje jak też, a może w szczególności w narzędzia, zwłaszcza analityczno-informatyczne. Ostatnim filarem skutecznej redukcji luki vatowskiej jest intensywna współpraca z biznesem, któremu również zależy na eliminowaniu z rynku podmiotów nieuczciwych, działających z naruszeniem przepisów prawa poza uczciwą konkurencją.¹³⁴

Wszystkie te działania związane i ukierunkowane na obniżenie luki czy to podatkowej, czy też w wąskim zakresie luki vatowskiej związane są tak naprawdę ze zwalczaniem szarej strefy i zorganizowanej przestępczości podatkowej. To właśnie działania tego rodzaju grup przestępczych, często o charakterze międzynarodowym wykorzystujących schematy karuzelowe czy też inne formy i metody przestępczej działalności powodują

¹³⁴ <http://pie.net.pl/wp-content/uploads/2019/01/Raport-LUKA-VAT.pdf>

wielomilionowe czy też wielomiliardowe straty skarbu państwa z tytułu m.in. wyłudzenia nienależnego zwrotu w podatku VAT.¹³⁵

3. Rodzaje i mechanizmy wyłudzeń w podatku od towarów i usług

Przestępczość gospodarcza, w szczególności zaś ukierunkowana na popełnianie przestępstw podatkowych, cały czas ewoluuje, co jest podyktowane zmieniającym się otoczeniem prawnym jak i faktycznym. Tym niemniej cały czas działalność zorganizowanych grup przestępczych, czasami zwanych kolokwialnie tzw. mafiami vatowskimi skupia się przede wszystkim, jak sama nazwa wskazuje, na dokonywaniu przestępstw związanych z podatkiem VAT. W szczególności przestępczość tego rodzaju związana jest z działaniem w ramach tzw. karuzel podatkowych czy też inaczej nazywanych schematów karuzelowych.

W toku prowadzonej działalności przestępczej z wykorzystaniem schematów karuzelowych, ich sprawcy mogą odnieść nienależną korzyść zasadniczo na dwa sposoby, a więc poprzez uchylenie się od zapłaty należnego podatku VAT lub poprzez uzyskanie od organu państwa zwrotu podatku VAT, który w rzeczywistości nie został uregulowany na wcześniejszym etapach obrotu. Obydwie metody są wobec siebie komplementarne, stąd też w danym konkretnym przypadku możemy mieć do czynienia z jedną z nich lub mogą one wystąpić obok siebie, jak ma to miejsce w przypadku przestępstw karuzelowych.¹³⁶ W efekcie nadużycie prawa w zakresie podatku VAT wyrażać się będzie w uzyskaniu skutku w postaci określonego uprawnienia, sprzecznego z celem oraz podstawowymi zasadami systemu podatku od wartości dodanej. Zaznaczyć przy tym należy, iż owo uprawnienie zostaje uzyskane w wyniku podjętych działań, które formalnie pozostają w zgodzie z właściwymi przepisami ustawy o podatku od towarów i usług.¹³⁷

¹³⁵ Analiza założeń raportu Komisji Europejskiej na temat luki VAT w krajach Unii Europejskiej, przygotowanego we współpracy z Centrum Analiz Społeczno-Ekonomicznych wskazuje, iż luka w VAT w 2019 r. w Polsce wyniosła 9,7 proc. wobec 9,9 proc. rok wcześniej. Choć w ujęciu procentowym luka nieznacznie zmalała, to wartościowo pozostała na poziomie ok. 19 mld zł. CASE szacuje też, że luka VAT pogorszy się zarówno w 2020 r. jak i 2021 r., tym samym widoczne jest znaczące odwrócenie trendu spadkowego.

¹³⁶ P. Kardas, Prawnokarne aspekty uchylania się od wykonania zobowiązania podatkowego w podatku VAT - oszustwo skarbowe czy oszustwo klasyczne?, Prokuratura i Prawo 2006, nr 5, s. 29; M. Mozgawa, Prawnokarne aspekty naruszenia podatku VAT, Prokuratura i Prawo 1999, nr 6, s. 10; T. Pabiański, W. Sliż, Zorganizowane działania przestępcze wykorzystujące mechanizmy konstrukcyjne podatku VAT, Przegląd Podatkowy 2007, nr 1, s. 20; J. Duży, Zorganizowana przestępczość podatkowa w Polsce..., s. 45.

¹³⁷ Zmniejszenie wysokości podatku można osiągnąć za pomocą działań zgodnych z prawem, otwarcie z nim sprzecznych, jak również zgodnych z literą prawa, lecz nie z jego celem. Przepisem normującym procedurę w zakresie obejścia prawa jest w obecnym stanie prawnym art. 199a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa. Warto również w tym miejscu przytoczyć - w kontekście schematów karuzelowych - stanowisko Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości, że do stwierdzenia istnienia obejścia prawa wymagane jest po pierwsze aby dane transakcje, pomimo iż spełniają formalne przesłanki przewidziane w odpowiednich przepisach

Pomimo, iż okoliczności popełnienia każdego przestępstwa skarbowego, czy też działania każdej zorganizowanej grupy przestępczej różnią się znacząco, co jest uwarunkowane danym stanem faktycznym, czy też innymi okolicznościami, każdy taki schemat karuzelowy posiada określone zmienne, czy też elementy wspólne, które występują w zmienionej formie, postaci czy też nazewnictwie. Powyższe powoduje, że pomimo faktu, iż organom ścigania znany jest ogólny modus operandi działania takiej grupy przestępczej, a który zostanie przedstawiony poniżej, to jednak owa różnorodność i odmienność działania sprawców przestępczości skarbowej sprawia, iż działania wykrywcze na etapie pracy operacyjnej, a w dalszej kolejności również śledczej nie są działaniami prostymi i szablonowymi. Jeśli idzie o wskazanie okoliczności, mówiąc kolokwialnie rozkwitu przestępczości skarbowej związanej z wyłudzeniami w podatku VAT, to przyczyn i faktycznych początków takiej działalności należy przede wszystkim upatrywać w umożliwieniu podmiotom gospodarczym działającym na terenie UE przemieszczania pomiędzy poszczególnymi krajami członkowskimi towarów oraz usług tzw. „*wolnych od VAT*”. Owe okoliczności prawne związane z podstawowymi swobodami przepływu towarów i usług na terenie UE, stanowią niewątpliwie nie tyle praprzyczynę samą w sobie, ile stanowią swoiste bezpośrednie źródło wykorzystywane w przestępczym procederze przez grupy przestępcze chociażby w ramach schematów karuzelowych.¹³⁸

Powyższe regulacje, w odniesieniu do przepisów ustawy o podatku VAT, która z kolei implementuje w tym zakresie¹³⁹ postanowienia art. 28a VI Dyrektywy Rady UE¹⁴⁰, przewidują,

VI Dyrektywy VAT i ustawodawstwa krajowego, skutkowały uzyskaniem korzyści podatkowej, której przyznanie byłoby sprzeczne z celem tych przepisów. Po drugie, z ogółu obiektywnych okoliczności powinno również wynikać, iż zasadniczym celem tych transakcji jest uzyskanie korzyści podatkowej – zob. Wyrok ETS z dnia 21 lutego 2006 r. w sprawie C-255/02, Wyrok ETS z dnia 12 września 2006 r. w sprawie C-196/04 oraz J. Wyciślok, Optymalizacja podatkowa, legalne zmniejszanie obciążeń podatkowych, Warszawa 2013, s. 42-48.

¹³⁸ T. Pabiański, W. Sliż, Zorganizowane działania przestępcze..., s 19.

¹³⁹ Obecnie podstawowe zasady systemu podatku VAT UE zawarte są w „nowej dyrektywie” 2006/112/WE Rady UE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. U. UE. L Nr 347) przy czym są one powtórzeniem zasad zawartych w dotychczasowych dyrektywach VAT tj. I Dyrektywie Rady UE z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji przepisów państw członkowskich w zakresie podatków obrotowych (67/227/EEC) oraz VI Dyrektywie Rady UE z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji przepisów Państw Członkowskich dotyczących podatków obrotowych — powszechny system podatku od wartości dodanej — ujednolicona podstawa wymiaru podatku (77/388/EEC). Na podstawie art. 411, „nowa dyrektywa” uchyliła z dniem 1.01.2007 r. poprzednie dyrektywy VAT, z tym że wszelkie odesłania w treści „nowej dyrektywy” do uchylonych dyrektyw VAT są uznawane jako odesłania do „nowej dyrektywy” zgodnie z Tabelą zbieżności, znajdującą się w załączniku XII do „nowej dyrektywy” – szerzej zob. K. Lewandowski, P. Falkowski, Dyrektywa VAT 2006/112, Komentarz, Warszawa 2012, s. 15-16, zob. M. Miltz, Zasady prawa unijnego w VAT, Warszawa 2013.

¹⁴⁰ VI Dyrektywa Rady UE z 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji przepisów Państw Członkowskich dotyczących podatków obrotowych: powszechny system podatku od wartości dodanej — ujednolicona podstawa wymiaru podatku, <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=DD:09:01:31977L0388:PL:PDF>

że transakcja wewnątrzwspólnotowej dostawy (dalej WDT) towarów z miejsca A do miejsca B, jest opodatkowana według stawki 0%, natomiast nabycie tego samego towaru dokonuje się w ramach wewnątrzwspólnotowego nabycia (dalej WNT), które opodatkowane jest w miejscu gdzie kończy się transport nabytego towaru, a więc w miejscu B.¹⁴¹ W praktyce wygląda to w ten sposób, że podatnik z siedzibę w państwie członkowskim A sprzedaje towary podatnikowi posiadającemu siedzibę w państwie członkowskim B, przy czym oba uczestniczące w transakcji podmioty są płatnikami podatku VAT. Przemieszczone towary są „wolne” od podatku VAT nakładanego przez kraj ich pochodzenia – a więc kraj siedziby podatnika A. Zgodnie z treścią ustawy o podatku od towarów i usług, transakcja taka powinna zostać opodatkowana podatkiem VAT przez nabywcę towaru tj. w kraju siedziby podatnika B - według stawki obowiązującej w ramach jego jurysdykcji podatkowej, przy czym zaznaczyć należy, że również dostawca, a więc w tym przypadku podatnik A ma prawo do odliczenia podatku naliczonego.

Sam zwrot językowy „karuzela podatkowa” związany jest ze sposobem, w jaki sprzedawane towary są transferowane pomiędzy poszczególnymi podmiotami biorącymi czynny udział w łańcuchu dostaw, ów towary można powiedzieć krążą pomiędzy poszczególnymi podmiotami-słupami niczym gondole na karuzeli. W szczególności zaś obraz ten jest w pełni klarowny, gdy w wyniku szeregu zazwyczaj jednak fikcyjnych transakcji sprzedażowych krążący towaru ostatecznie rzekomo „wraca” do pierwszego ogniwa w łańcuchu.¹⁴²

Przykładowo firma A zbywa na rzecz firmy B towary, dokumentując realizację transakcji sprzedaży wystawieniem faktury VAT. Oba wymienione powyższej podmioty znajdują się w jednym i tym samym kraju członkowskim, a więc mowa jest tu o klasycznej transakcji kupna-sprzedaży obłożonej podatkiem VAT według podstawowej stawki krajowej. Następnie firma B zbywa nabyte uprzednio towary do odbiorcy posiadającego siedzibę w innym państwie członkowskim UE, przy czym dla firmy B owa transakcja jest klasyfikowana jako WDT, a zatem VAT w tym przypadku wynosi 0%. Towary firma B sprzedaje na rzecz firmy C, która również posiada siedzibę w państwie członkowskim, ta zaś z kolei zbywa je ponownie na rzecz firmy A. W tym przypadku w odniesieniu do firmy C możemy więc mówić o realizacji dwóch transakcji – a więc o WNT towarów oraz WDT, z tym że firma C ma prawo

¹⁴¹ Zob. J. Matarewicz, A. Piątkowska-Chmiel, VAT: ustawa o podatku od towarów i usług, Komentarz, Warszawa 2014, s. 124-154; T. Michalik, VAT. Komentarz, Warszawa 2013, s. 162-199.

¹⁴² Zob. T. Pabiański, W. Sliż, Zorganizowane działania przestępcze ..., s. 19; J. Duży, Zorganizowana przestępczość podatkowa w Polsce..., s. 43 i n.; D. Dominik, VAT-owska karuzela, Prawo i podatki Unii Europejskiej 2006, nr 10, s. 30.

do zwrotu podatku VAT naliczonego od WNT, a od WDT podatku nie płaci. W dalszej kolejności firma A zbywa ten sam towar firmie B i schemat powtarza się tworząc tzw. „karuzelę podatkową”. Opisywany schemat – zazwyczaj z wykorzystaniem znacząco większej ilości podmiotów – odbywa się wielokrotnie, jednak na końcu „karuzeli” firma A znika, przy czym nie nalicza ona i nie odprowadza podatku VAT od WNT towarów od firmy C. Nie odprowadza też należnego podatku VAT wynikającego ze zrealizowanych transakcji sprzedaży towarów firmie B. Jednakże firma A otrzymuje płatności za zbycie towarów firmie B. Środki te przeznaczone są na zakup towarów od firmy C, z tym że pełna kwota podatku VAT z faktury sprzedaży zostaje w kieszeni firmy A. Po wykonaniu kilku okrążeń owej „karuzeli” na rzecz firmy A kumuluje się znaczna wartość należnego jej do zwrotu podatku VAT przez organa skarbowe, po dokonaniu którego firma A kończy działalność. Przedstawiony powyżej schemat to klasyczny przykład wyłudzenia podatku VAT.

Rozwijając powyższy opis stwierdzić należy, iż sprawcy działając w celu wyłudzenia nienależnego zwrotu w podatku VAT, swoje działanie opierają na niezgłoszeniu WNT lub też na fikcyjnym WDT. W tym pierwszym przypadku podstawą tego typu działań jest moment, w którym to podmiot dokonujący dostawy stosując stawkę 0%, nie nalicza lokalnego podatku VAT zgodnie z jurysdykcją państwa pochodzenia towaru. Tym samym zostaje popełnione przestępstwo karnoskarbowe poprzez niezadeklarowanie przez nabywcę WNT. Skutkiem tego działania możliwa jest sprzedaż danego towaru bez nakładania stosownego podatku VAT w państwie jego nabywcy.¹⁴³

W odniesieniu do drugiego przypadku to schemat przestępstwa skarbowego opartego na fikcyjnym WDT również sam w sobie nie jest również skomplikowany. W najprostszym schemacie oszustwo tego typu może zostać popełnione przez pojedynczy podmiot, który w pierwszej kolejności dopuszcza się fałszerstwa dokumentacji związanej z dostawę nabytych na rynku krajowym towarów, pochodzących pierwotnie od podmiotu z siedzibą w innym państwie członkowskim UE, aby następnie wystąpić o zwrot nadwyżki naliczonego podatku VAT. Jednocześnie w rzeczywistości produkty są przez niego lokalnie sprzedawane na czarnym rynku, bez wymaganego opodatkowania.¹⁴⁴ Proceder ten w szczególności odnotowywano w związku z działaniem tzw. mafii stalowej zajmującej się

¹⁴³ Zob. P. Kardas, G. Łabuda, Kryminalizacja oszustwa podatkowego w prawie karnym skarbowym, Prokuratura i Prawo 2003, nr 3, s. 60 i n.

¹⁴⁴ T. Pabiański, W. Sliż, Zorganizowane działania przestępcze ..., s 18.

m.in. wprowadzaniem do obrotu w Polsce prętów zbrojeniowych.¹⁴⁵

Wyłudzenie nienależnego zwrotu podatku VAT z wykorzystaniem mechanizmu fikcyjnych WDT możliwe jest również dzięki odpowiedniemu podrobieniu dokumentów księgowo-finansowych. Organizatorzy przestępczego procederu uzyskują wówczas podstawę do występowania o nienależny zwrot podatku VAT¹⁴⁶, poprzez uwzględnienie w swojej ewidencji faktur dokumentujących zakupy fikcyjnych towarów¹⁴⁷ lub dokonanie fikcyjnego WDT z wykorzystaniem fikcyjnych – nie występujących realnie produktów, które nie pojawiają się na żadnym etapie obrotu. Szczegółowo ten model przestępczej działalności zostanie jednak opisany w dalszej części rozdziału, w tym miejscu natomiast chciałabym odnieść się szerzej do pewnej kategorii podmiotów wykorzystywanych przez zorganizowane grupy przestępcze w ramach przestępczego procederu, a mianowicie do kwestii związanych z tzw. spółkami słupami, czasami nazywanymi też wydmuszkami (z ang. shellcompanies, lub bustcompanies) oraz o podmiotach NVR (z ang. No VAT Return).

Jeśli chodzi o spółki wydmuszki to podmiotami takimi mogą być zarówno spółki celowo utworzone przez przestępców jak i firmy, które uprzednio faktycznie prowadziły legalną działalność gospodarczą, zaś na późniejszym etapie rozwoju zostały nabyte przez osoby odpowiedzialne za organizację procederu przestępczego. Podmioty takie działają i funkcjonują, aby z jednej strony utrudnić organom ścigania, czy też służbom skarbowym ujawnienia podmiotów oraz osób faktycznie odpowiedzialnych za zorganizowanie przestępczego procederu, z drugiej zaś aby generować fałszywe - podrobione lub też przerobione¹⁴⁸ - faktury oraz inne dokumenty księgowe. Dokumenty te - przez inne podmioty uczestniczące w schemacie karuzelowym - są następnie ujmowane w ewidencji VAT

¹⁴⁵Zob., K. Kapczyńska, Mafia prętowa przerzuca się na inne wyroby — alarmuje branża. Cała stal potrzebuje zmian w VAT, Puls Biznesu 2012, nr 244, s. 10; G. Zawadka, Tworzą złe przepisy, mafia korzysta?, Rzeczpospolita 2013, nr 66, s. 4; J. Ćwieliuch, Przekręty na prętach, Polityka 2013, nr 2, s. 42-43.

¹⁴⁶ Słusznie podnosi się w orzecznictwie, że analiza przepisów prawa krajowego, jak i przepisów prawa wspólnotowego, a zwłaszcza przepisów art. 2 I Dyrektywy i art. 17 VI Dyrektywy VAT – wyraźnie wskazują na pozbawienie prawa do odliczenia podatku naliczonego VAT wykazanego w tzw. „pustych fakturach” – zob. m.in. wyrok WSA w Warszawie z dnia 19 czerwca 2009 r., III SA/Wa 3370/08, wyrok WSA w Gdańsku z dnia 17 sierpnia 2010 r., I SA/Gd 182/10, wyrok NSA z dnia 26 maja 2010 r., I FSK 497/09, wyrok WSA Gliwicach z dnia 13 stycznia 2012 r., III SA/Gl 622 – 627/11.

¹⁴⁷ Zob. Postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 1 marca 2004 r., V KK 248/03, OSNKW 2004, nr 5, poz. 51, w którym stwierdza się, że za faktury fikcyjne należy uznać faktury odzwierciedlające upozorowane zdarzenia gospodarcze, kiedy to dochodzi do upozorowania transakcji przez wskazanie fikcyjnego ich przedmiotu.

¹⁴⁸ W swym orzecznictwie Sąd Najwyższy wskazuje na - w zakresie naruszenia obowiązku podatkowego – brak różnicy pomiędzy fakturami fikcyjnymi a fakturami nierzetelnymi zob. Uchwała 7 sędziów SN z dnia 30 września 2003 r., I KZP 22/03, OSNKW 2003, nr 9–10, poz. 75, i Uchwała 3 sędziów SN z dnia 30 września 2003 r., I KZP 16/03, OSNKW 2003, nr 9–10, poz. 77, zob. również W. Maruchin, Wyłudzenia zwrotu podatku naliczonego – analiza orzecznictwa sądowego oraz rozstrzygnięć Ministra Finansów, Jurysta 2005, nr 1, s. 29 i n.

jako standardowe transakcje kupna-sprzedaży, a co za tym idzie, stanowią źródło fikcyjnego podatku naliczonego obniżającego zarazem ich zobowiązanie podatkowe w VAT.¹⁴⁹

Na czele spółek-wydmuszek stoją zazwyczaj fikcyjne osoby fizyczne lub też tzw. ludzie - słupy, którzy podpisują wszelkie wymagane dokumenty finansowo - księgowo w zamian za niewielkie wynagrodzenie, stanowiące w istocie ułamek procenta kwoty wyłudzonego lub też niezapłaconego podatku VAT.¹⁵⁰

Podmioty potocznie nazywane NVR są to zaś spółki posiadające ważny i autentyczny numer identyfikacji podatkowej VAT, lecz nieuwzględniające w składanych deklaracjach podatkowych czynności, które wykonują w ramach danego schematu przestępczego. NVR to najczęściej firma, która niedawno zakończyła swoją działalność gospodarczą i nie składała deklaracji podatkowych dla potrzeb VAT albo też uczciwy handlowiec, którego numer VAT jest „porwany” przez przestępców i używany bez jego wiedzy i zgody. Odbiorcą oszukańczej konstrukcji jest sprzedawca, który pozyskuje towary od dostawców posiadających siedzibę w dwóch różnych państwach członkowskich UE (np. A i B). Faktury sprzedażowe są jednak wystawiane na szereg NVR zlokalizowanych w kraju B, z tym że mogą to być faktycznie działające na tamtym rynku podmioty, których numer podatkowy został wykorzystany bez ich wiedzy na potrzeby transakcji wewnątrzspółnotowych np. byli dostawcy już niewspółpracujący z omawianym sprzedawcą. Schemat działania jest dość prosty. Zazwyczaj grupa przestępcza pod postacią spółki - matki tworzy na terytorium państwa członkowskiego UE sieć spółek - wydmuszek, których celem jest dostarczenie mu fikcyjnych faktur sprzedażowych. Co ciekawe, ewidencja księgową i podatkową spółki matki, uwzględniająca przedmiotowe dokumenty, prowadzi do wniosku, że towary, w rzeczywistości sprowadzone z innych krajów UE, znalazły się u niego w wyniku nabycia lokalnego. Ważne w tej kwestii jest również to, że spółka matka rozlicza się z organami podatkowymi z podatku VAT naliczonego, co pozwala jej osiągnąć nienależną korzyść w ramach podatku VAT należnego, nie tylko poprzez wprowadzenie towarów na rynek bez naliczenia stawki podatku VAT,

¹⁴⁹ Prawo do odliczenia podatku VAT może obejmować wyłącznie te czynności, które faktycznie zostały dokonane. Natomiast sama faktura nie uprawnia do odliczenia VAT na niej wykazanego, bowiem przysługuje ono tylko wówczas, gdy podatek naliczony związany jest z faktycznie wykonanymi czynnościami opodatkowanymi, jednocześnie przyjmuje się, że organy podatkowe nie mają prawa kwestionować prawa podatnika do odliczenia podatku naliczonego, jeżeli nie są w stanie udowodnić, iż wiedział on lub powinien był wiedzieć, iż transakcje stanowiące podstawę prawa do odliczenia wiążą się z przestępstwem popełnionym przez dostawcę lub inny podmiot działający na wcześniejszym etapie obrotu – zob. wyrok NSA z dnia 18 kwietnia 2008 r., sygn. akt I FSK 1210/06, wyrok WSA w Łodzi z dnia 22 lipca 2008 r., sygn. akt I SA/Łd 158/08, Wyrok NSA z dnia 18 grudnia 2012 r. sygn. I FSK 1694/11, Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 10 marca 2010 r., sygn. akt I SA/Bk 521/09, wyrok NSA z dnia 26 czerwca 2012 r., sygn. akt I FSK 1200/11, wyrok NSA z dnia 26 czerwca 2012 r., sygn. akt I FSK 1201/11.

¹⁵⁰J. Duży, Zorganizowana przestępczość podatkowa w Polsce..., s. 59 i n.

ale także za pośrednictwem ich standardowej odsprzedaży na rzecz podatników w kraju C. Teoretycznie więc wszystko przebiega na pozór legalnie. Dopiero w momencie wykrycia rozbieżności między danymi dotyczącymi obrotu wewnątrzspółnotowego zgłaszanymi przez poszczególnych podatników ewentualne podejrzenia skierują się w stronę wykorzystanych uprzednio NVR. Jest to celowy zabieg grupy przestępczej, pozwalający uniknąć konsekwencji wynikających z w/w działań, a tym samym niejako gwarantujący ich bezkarność.¹⁵¹

W ramach tak opisanego przestępczego działania w ostateczności traci, w wyniku wypłaty czy też narażenia na wypłatę nienależnego zwrotu podatku VAT Skarb Państwa, przy czym kwoty takich zwrotów mogą sięgać nawet setek milionów złotych jeśli nie miliardów złotych.¹⁵² Na działalności sprawców przestępstw skarbowych poszkodowanymi mogą być również inni, uczciwi uczestnicy obrotu gospodarczego, którzy często nieświadomie mogą być jednym z elementów owego przestępczego schematu, a przez to być przedmiotem zainteresowania organów ścigania oraz służb skarbowych.¹⁵³

Przedstawiony powyżej schemat działania opisuje *modus operandi* jedynie w formie uproszczonej. W ramach opisywanego schematu sprawcy posługują się m.in. łańcuszkiem fikcyjnych firm-słupów, firmami widmami, korzystają z porwanych lub nieprawdziwych numerów identyfikacji podatkowej NIP, posługując się nieprawdziwą dokumentacją przewozową w postaci CMR-ów, zdjęć rzekomo przewożonego towaru, umów spedycyjnych, wchodzą w porozumienie z pracownikami organów skarbowych itp.¹⁵⁴

„Karuzelę podatkową” można więc zdefiniować jako przestępstwo dokonane w sposób zorganizowany z wykorzystaniem konstrukcji podatku od wartości dodanej związanej z rozliczaniem międzynarodowych transakcji towarowych. Przy czym sprawcy przestępstw w swym działaniu wykorzystują opisaną powyżej zasadę nakładania podatku VAT

¹⁵¹ T. Pabiański, W. Sliż, Zorganizowane działania przestępcze ..., s 21-22.

¹⁵² Zob. <https://www.cba.gov.pl/pl/aktualnosci/4013,Nawet-1-miliard-zlotych-niewyludzonego-VAT-zostal-w-budzenie-Kolejna-osoba-zamie.html>

¹⁵³ Szerzej kwestia ta zostanie omówiona w dalszej części rozprawy, stąd jedynie sygnał należy wskazać na wyrok NSA z dnia 26 października 2012 r. (sygn. I FSK 1966/11) który stanowi, że: „tylko gdy podmiot gospodarczy podjął wszelkie działania, jakich można od niego w sposób uzasadniony oczekiwać, w celu upewnienia się, że transakcje w których uczestniczy nie wiążą się z przestępstwem, czy to w zakresie podatku VAT czy w innej dziedzinie, może on domniemywać legalność tych transakcji bez ryzyka utraty prawa do odliczenia naliczonego podatku VAT”. Analogicznie do przedmiotowej kwestii odniósł się ETS, który przyjął, że podatek, który nie wiedział lub nie mógł wiedzieć o tym, że dana transakcja była wykorzystana do celów oszustwa, nie może być pozbawiony prawa do odliczenia podatku naliczonego - zob. wyrok ETS z dnia 21 czerwca 2012 r. w sprawach C 80/11 i C 142/11, wyrok ETS z dnia 6 grudnia 2012 r. w sprawie C 285/11, wyrok ETS z dnia 31 stycznia 2013 r. w sprawach C 642/11 i C-643/11 oraz wyrok ETS z dnia 13 lutego 2014 r. w sprawie C 18/13.

¹⁵⁴ A. Żbikowska, Przestępstwa karuzelowe, czyli wyłudzenia podatku VAT, Edukacja Prawnicza 2009, nr 6, s. 38, zob. J. Niedojadało, Karuzela podatkowa, czyli uchylanie się od opodatkowania na skalę międzynarodową, Studenckie Zeszyty Naukowe Lublin 2012, nr 22, s. 124.

w miejscu docelowym dostarczenia towarów transportowanych pomiędzy różnymi krajami członkowskimi UE.¹⁵⁵

Analiza schematów karuzelowych pod kątem wskazania typowych elementów pozwala na ich wyodrębnienie ze względu na przedmiot transakcji, rodzaj podmiotów zaangażowanych, stopień zorganizowania podmiotów oraz sposób działania.

Jeśli chodzi o kryterium przedmiotu transakcji, to sprawcy w ramach swojej przestępczej działalności mogą posługiwać się zarówno prawdziwymi, realnie występującymi w przestrzeni towarami, jak i zajmować się fikcyjnym obrotem towarów, które występują jedynie w ramach wystawionych dokumentów księgowych.¹⁵⁶

W przypadku zaś rozróżniania schematu w zakresie podmiotów zaangażowanych, to możliwe jest działanie podmiotów czy też grup podmiotów, które oprócz legalnie prowadzonej działalności gospodarczej rozpoczynają równolegle realizować nielegalne transakcje i operacje finansowe, celem uzyskania dodatkowych dochodów, jak też sytuacje kiedy a priori tworzone są podmioty jedynie w celu prowadzenia działalności przestępczej.

Podobnie rzecz się ma w kwestii stopienia zorganizowania podmiotów uczestniczących w schemacie. Możliwe są luźne, często jedynie pozorne, powiązania podmiotów, jak też wysoce zorganizowane struktury składające się z dziesiątek podmiotów, które realizują z góry określone i przypisane uprzednio zadania. Oprócz przywołanych powyżej zmiennych możliwe jest także wyodrębnienie schematów karuzelowych ze względu na sposób działania, w ramach którego zakłada się wyłudzenie zwrotu znacznej wartości podatku VAT za pośrednictwem jednej lub maksymalnie kilku transakcji, aż do przemyślnie zorganizowanych konstrukcji nakierowanych na uzyskiwanie mniej znaczących (jednostkowo) korzyści, z tym że na przestrzeni wielu lat.¹⁵⁷

Oczywiście powyższego podziału nie należy traktować jako podziału sztywnego, czy też katalogu zamkniętego, z uwagi chociażby na fakt, że jak wiadomo pomysłowość sprawców przestępstw jest niedościgniona. Należy przy tym zaznaczyć, iż często przestępstwa popełniane w ramach zorganizowanego oszustwa związanego z konstrukcją podatku VAT, są dokonywane niejako przy okazji popełnienia innych typów przestępstw.¹⁵⁸ Dzieje się tak

¹⁵⁵ D. Dominik, VAT-owska karuzela..., s. 30.

¹⁵⁶ P. Kardas, Prawnokarne aspekty uchylania się od wykonania zobowiązania podatkowego... , s. 37-38.

¹⁵⁷ T. Pabiański, W. Sliż, Zorganizowane działania przestępcze ..., s 21.

¹⁵⁸ W. Jasiński, Relacje między przestępstwami podatkowymi a praniem pieniędzy, Kontrola Państwowa 2000, nr 1, s. 109 i n.

choćby w związku z nieprawidłowościami w obrocie paliwami płynnymi¹⁵⁹, czy też wyrobami stalowymi, kiedy mamy do czynienia z zaniżeniem lub całkowitym nieuiszczeniem należności w postaci podatków i opłat celnych lub chociażby w odniesieniu do proceduru związanego z „praniem brudnych pieniędzy”.¹⁶⁰

Tak więc, oszustwo karuzelowe to wysoce zaawansowany przestępczy schemat oparty na transakcjach, które pozornie tworzą swego rodzaju iluzję okrężnego ruchu towarów, przy czym ruch ten odbywa się pomiędzy państwami członkowskimi UE. Naturalnie przytaczając powyższą charakterystykę pojęcia przestępstwa karuzelowego czy też schematu karuzelowego mówimy o jego „czystej” postaci, która w zasadzie obecnie raczej już nie występuje. Wynika to przede wszystkim z większej aktywności czy to organów ścigania czy też organów kontroli skarbowej, które niejako „poznały” to nowe zjawisko, a przez to nauczyły się również z nim skutecznie walczyć. Stąd też obecnie mamy do czynienia z modyfikacjami „czystej” postaci transakcji karuzelowej, które z reguły polegają na podjęciu działań, które zagwarantują stały strumień zysków pochodzących z nierozliczonego lub wyłudzonego podatku VAT, gwarantując przy tym, znacząco większe bezpieczeństwo organizatorom przestępczego proceduru. Stąd też obecnie kiedy mowa jest o schemacie karuzelowym należy mieć na uwadze, iż są to schematy, które składają się z wielu podmiotów, mających siedziby w różnych krajach członkowskich UE, przy czym tylko jeden z nich „popelnia” przestępstwo. Jest to schemat powtarzalny, jednakże nawet pomimo dokonywanej częstokroć „wymiany” niektórych podmiotów uczestniczących, pozostaje faktycznie co do swej zasady i konstrukcji niezmienny. Oprócz powyższych zmiennych obecnie schematy karuzelowe charakteryzują się tym, iż są one na tyle skomplikowane i rozbudowane, skutkiem czego pozycja podatkowa pozostałych (świadomych bądź nie) uczestników przestępczego proceduru jest bardzo trudna do zakwestionowania przez organy skarbowe z uwagi na fakt, iż podmioty te prawidłowo wypełniają swoje obowiązki w zakresie rozliczeń podatku VAT, a transakcjom wewnątrzspółnotowym, w które są zaangażowane, towarzyszą rzeczywiste przemieszczenia towarów pomiędzy krajami członkowskimi UE.¹⁶¹

¹⁵⁹ Zob. E. Gruzy, K. Wiciak, *Przestępczość w obrocie paliwami płynnymi*, Szczytno 2012, s. 37 i n. oraz J. Duży, *Zorganizowana przestępczość podatkowa w Polsce...*, s. 49 i n.

¹⁶⁰ Zob. m. in. A. Golonka, *Pranie pieniędzy. Istota proceduru w oparciu o przykłady jego modelowego przebiegu* s. 81 i n. (w:) M. Trybus (red.), T. Wilka (red.), *Przestępstwa rzadko podejmowane przez organy ścigania. Aspekty kryminalistyczne, materialnoprawne i procesowe*, Rzeszów 2013; J. W. Wójcik, *Przeciwdziałanie praniu pieniędzy*, Kraków 2004, s. 383 i n., zob. E. Pływaczewski, *Pranie brudnych pieniędzy. Możliwości przeciwdziałania z uwzględnieniem roli systemu bankowego*, Toruń 1993; W. Jasiński, *Pranie brudnych pieniędzy*, Warszawa 1998.

¹⁶¹ J. Niedojadało, *Karuzela podatkowa, czyli uchylanie się od opodatkowania na skalę międzynarodową*, ..., s. 125.

W tak zorganizowanym schemacie istnieje ścisły podział kompetencji i zadań pomiędzy poszczególnymi uczestnikami przestępczego procederu, który pozwala z kolei na wyodrębnienie, nazwanie oraz scharakteryzowanie poszczególnych ogniw schematu karuzelowego. W ramach tego podziału możemy więc wyróżnić: znikającego handlowca (ang. defaulter, missing trader), bufor (ang. buffer), brokera (ang. broker, profit taker) oraz kanał dystrybucyjny (ang. outer, conduit company).

Jeśli chodzi o znikającego handlowca to odgrywa on istotną rolę w przestępstwie karuzelowym jako podmiot, który nie wypełnia swoich zobowiązań w zakresie podatku VAT. Znikający handlowiec korzysta z możliwości sprowadzania towarów „wolnych od VAT” z innych krajów członkowskich UE, przy czym nie wykazuje on WNT w państwie przeznaczenia. Podmiot ten zarazem dokonuje dalszego zbycia towarów w obrębie jego terytorium na rzecz podatników prowadzących tam swoją działalność gospodarczą. Operacje te dokumentowane są klasycznymi fakturami VAT, przy czym wykazane w nich kwoty podatku należnego nigdy nie zostają uiszczone. W momencie zainteresowania się organów skarbowych jego działalnością gospodarczą osiągnięte w nielegalny sposób zyski przekazuje do spółki matki, po czym zostaje usunięty z rynku. Wyżej omawianą rolę najczęściej odgrywają opisane powyżej spółki – wydmuszki kierowane przez podstawione osoby tj. ludzi – słupy.¹⁶²

Odnosnie roli i zadań bufora w ramach konstrukcji karuzelowych to jest on umiejscowiony pomiędzy znikającym handlowcem a brokerem, przy czym zadaniem buforu lub też szeregu buforów jest realizacja czynności formalnych związanych z rozliczeniami VAT. Poprzez samą obecność pomiędzy najbardziej wrażliwymi ogniwami przestępczego łańcucha rolę bufora jest ich swoista ochrona przed organami ścigania i kontroli skarbowej.¹⁶³

W ramach schematu karuzelowego rolę brokera wykonuje spółka, która dokonuje odsprzedaży uprzednio nabytych produktów poza granicę państwa swojej rezydencji

¹⁶² T. Pabiański, W. Sliż, *Zorganizowane działania przestępcze...*, s. 24. Komisja Europejska określiła znikającego handlowca jako podmiot gospodarczy zarejestrowany do celów VAT, który z potencjalnym zamiarem oszustwa, nabywa towary lub usługi, bądź symuluje ich nabywanie nie płacąc podatku VAT i zbywa je z uwzględnieniem podatku VAT, nie przekazując należnego podatku VAT właściwym organom fiskalnym danego państwa – zob. Rozporządzenie Komisji (WE) nr 1925/2004 z dnia 29 października 2004 r. ustanawiające szczegółowe zasady wykonywania niektórych przepisów rozporządzenia Rady (WE) nr 1798/2003 w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie podatku od wartości dodanej Rozporządzenie Komisji (WE) nr 1925/2004 z dnia 29 października 2004 r. ustanawiające szczegółowe zasady wykonywania niektórych przepisów rozporządzenia Rady (WE) nr 1798/2003 w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie podatku od wartości dodanej.

¹⁶³ A. Żbikowska, *Przestępstwa karuzelowe, czyli wyłudzenia podatku VAT...*, s. 40, zob. wyrok WSA w Opolu z dnia 28 lipca 2021 r., I SA/Op 43/21, LEX nr 3224044.

(w idealnym schemacie karuzelowym do tego samego państwa, z którego produkty te zostały wcześniej sprowadzone przez znikającego handlowca). Jednakże główną rolą firmy realizującej funkcję brokera jest realizując transakcję sprzedażową jednocześnie występowanie o zwrot zapłaconego na poprzednim etapie obrotu podatku naliczonego.¹⁶⁴

Końcowo należy wskazać, iż niejednokrotnie na potrzeby przestępczego łańcucha dostaw w zakresie konstrukcji karuzelowych część spółek w nim uczestniczących tworzy swoisty kanał dystrybucyjny. Spółki pełniące funkcję kanałów dystrybucyjnych w ramach schematu karuzelowego występować będą z jednej strony jako dostawcy towarów dla znikających handlowców, z drugiej zaś jako nabywcy tych samych produktów od podmiotów pełniących rolę brokerów. Należy przy tym zaznaczyć, że spółka tworząca kanał dystrybucji dokonuje prawidłowych rozliczeń z tytułu podatku VAT zaś jej siedziba jest ulokowana w innym kraju niż ten, w którym dochodzi do fizycznego popełnienia przestępstwa. Skutkuje to tym, iż nie znajduje się ona w zainteresowaniu organów ścigania i kontroli skarbowej w efekcie czego jest poza wszelkim podejrzeniem. Mając na uwadze powyższe, bazując jedynie na dokumentacji finansowej prawdopodobieństwo wykrycia tego rodzaju oszustwa, bez wiedzy operacyjnej jest znikome, ze względu na brak możliwości powiązania z przestępstwem faktycznych organizatorów przestępczego procederu.¹⁶⁵

Powyższe powoduje, iż jedynie wyspecjalizowane organy czy też służby specjalne posiadające rozbudowane kompetencje, środki i metody pracy operacyjnej mogą skutecznie walczyć z tego rodzaju przestępczością.

Jak wskazano na wstępie oprócz klasycznego wyłudzenia podatku VAT opartego o wykorzystanie karuzeli podatkowej, działalność przestępcza może również być związana z uchyleniem się od zapłaty należnego podatku VAT, do czego dochodzi w ramach tzw. bilansowanie VAT. Działania przestępcze ukierunkowane są wówczas nie na uzyskanie nienależnego zwrotu w podatku VAT, a na wykorzystaniu uprzednich przestępczych działań, polegających w szczególności na wystawianiu nieprawdziwych lub też nierzetelnych faktur VAT dokumentujących fikcyjne zdarzenia gospodarcze, celem ostatecznego bezprawnego zaniżenia wysokości faktycznego zobowiązania podatkowego w podatku VAT.

Modus operandi sprawców w ramach takiego modelu przestępczego zazwyczaj podzielony jest na dwa etapy. Celem pierwszego etapu jest uzyskanie w krótkim czasie, w ramach fikcyjnych transakcji znacznej wartości w ramach podatku naliczonego VAT

¹⁶⁴ D. Dominik, VAT-owska karuzela..., s. 30.

¹⁶⁵ J. Niedojadało, Karuzela podatkowa, czyli uchylanie się od opodatkowania na skalę międzynarodową..., s. 125.

umożliwiającego ubieganie się podatnika o zwrot lub obniżenie zobowiązania podatkowego, który to VAT naliczony zostaje następnie, poprzez swego rodzaju warstwowanie, przekazany pomiędzy kolejnymi podmiotami słupami. Drugi etap przestępczego działania polega zaś na wprowadzeniu owego VAT-u naliczonego do już legalnie działającej spółki prowadzącej faktyczną działalność gospodarczą, która to spółka na tej podstawie może stopniowo obniżać wysokość VAT-u należnego, który naliczany zostaje w wyniku legalnie prowadzonej działalności.

Przykładowy model działania sprawców wygląda więc w ten sposób, że w pierwszej kolejności osoby zaangażowane nabywają od tzw. handlarzy spółek podmioty gospodarcze przygotowane do działalności gospodarczej A, B, C. Spółki „przygotowane” w ten sposób charakteryzują się brakiem obciążającej historii podatkowo-księgowej przy jednoczesnej możliwości wykazania się odległą datą rejestracji, która na pierwszy rzut oka może sugerować kilkuletnią działalność na rynku. W następstwie kolejnych działań dochodzi do kilku lub kilkunastu fikcyjnych, następujących po sobie w krótkich odcinkach czasu, transakcji pomiędzy owymi podmiotami. Charakterystyczne jest, iż odbiorcą towaru jest tylko jedna ze wskazanych spółek, przy czym wystawione faktury VAT opiewają na znaczące kwoty idące w setki milionów złotych, przy czym rodzaj asortymentu widniejący na wystawionych dokumentach sprzedażowych jest bez znaczenia, mogą być to więc zarówno urządzenia elektroniczne, tekstylia, ale też artykuły spożywcze np. kawa, czy słodycze. Powyższe wynika z faktu, iż podstawowa stawka podatku VAT w Polsce to 23%, tak więc wysokość podatku naliczonego będzie to „jedynie” 23% od kwoty widniejącej na fakturze. Skutkiem tego sprawcy chcąc uzyskać np. kwotę podatku VAT naliczonego w wysokości 100.000.000 złotych muszą wystawić fikcyjne faktury VAT na kwotę niemalże pięć razy większą, a więc sięgającą ponad 500.000.000 zł. Istotne jest to, iż do tych fikcyjnych zdarzeń i transakcji dochodzi w bardzo krótkim odcinku czasu, po czym podmioty zbywające A i B, które w związku z rzekomymi transakcjami winny odprowadzić podatek VAT należny znikają poprzez fizyczną likwidację lub są faktycznie porzucone przez kierujące nimi podstawione osoby. W efekcie tych działań pozostaje jedynie podmiot C posiadający, po złożeniu właściwemu miejscowo organowi podatkowemu deklaracji VAT-7, znaczącej wartości podatek VAT naliczony. Zaznaczyć należy, iż sprawcy na tym etapie przestępczej działalności nie podejmują prób wystąpienia czy też uzyskania bezpośredniego zwrotu rzekomo nadpłaconego podatku, ich zamiarem jest zbycie owego podmiotu na rzecz innej grupy przestępczej do dalszego jej wykorzystania.

Praktyka pokazuje, iż już na a tym pierwszym etapie przestępczego procederu działają wyspecjalizowane grupy przestępcze zajmujące się jedynie nadmuchiowaniem naliczonym podatkiem VAT firm krzaków, nazywanych z tego tytułu nierzadko wydmuszkami, gdyż są to tak naprawdę „puste” podmioty nie posiadające żadnego majątku ruchomego, ani też nieruchomości, a ich jedyną wartością jest bezprawnie naliczony a następnie wykazany podatek VAT. Działania tego typu najczęściej są realizowane już pod konkretne zamówienie, a więc na zlecenie inwestora, który wykłada środki finansowe na zakup spółek, opłacenie słupów, pośredników, aby końcowo uzyskać niejako gotowy produkt, a więc firmę z wielomilionowym podatkiem VAT naliczonym. Tak więc w dalszej kolejności podmiot C zostaje formalnie zgodnie z obowiązującymi przepisami notarialnie zbyty, a tak naprawdę przejęty przez podmiot D, a tenże przez kolejny podmiot E. Wskazana procedura może się powtarzać kilkakrotnie po to, aby maksymalnie zatrzeć działania przestępcze podjęte na początku pochodzenia przestępstwa. W związku z tym niejednokrotnie firmy D, E, F i kolejne są rozsiane po całej Polsce, mają swoje siedziby rejestrowe w różnych miastach Polski, przy czym dodatkowo owe siedziby zostają niejednokrotnie przenoszone, celem zmiany właściwości miejscowej organów podatkowych, dodatkowo zmieniane są osoby upoważnione do reprezentowania poszczególnych podmiotów, a więc prezesi, członkowie zarządu, prokurenci. Wszystkie te zabiegi i działania mają na celu jedno, a więc maksymalne utrudnienie w dotarciu do pierwotnego podmiotu będącego źródłem podatku VAT naliczonego. W efekcie więc formalnie mowa jest już nie o podmiocie D, E czy nawet F, a tym bardziej o podmiocie C, jak też osobach z nim związanych, które nie posiadają także żadnej wiedzy o losach tejże spółki w momencie jej przejmowania na etapie od F do Z. Końcowo podmiot F, który również należy zaliczyć do firm-słupów zostaje także przejęty, a w zasadzie wchłonięty przez podmiot Z. Oczywiście każda tego rodzaju operacja nosi znamiona legalności – przejęcia odbywają się z zachowaniem formy prawnej poprzez podpisanie stosownych dokumentów, co odbywa się w kancelariach notarialnych i jest obsługiwane przez prawników tj. m.in. notariuszy i radców prawnych współdziałających z przestępcami. Etap pierwszy kończy się więc tym, iż mamy do czynienia z podmiotem Z, którego powiązanie z podmiotami A, B i C, a także osobami z nimi związanymi jest dla organów ścigania nie dysponujących wiedzą operacyjną pochodzącą chociażby z kontroli operacyjnych praktycznie niemożliwe.

W tym miejscu rozpoczyna się etap drugi polegający na wchłonięciu podmiotu Z przez w pełni legalnie działającą na rynku spółkę L, która jest kontrolowana przez grupę przestępczą. Może to być spółka działająca w dowolnej branży, przy czym do tej pory

najczęściej były to spółki z tzw. branży paliwowej, a więc posiadające oficjalnie przyznane przez Urząd Regulacji Energii koncesje OPC, umożliwiające im import, eksport, obrót i dystrybucję paliwami ciekłymi. Rozpoznanie tego przestępczego pola działania wskazuje, iż przed wejściem w życie tzw. pakietu paliwowego, który zmienił m.in. zasady przyznawania i odnawiania koncesji OPC, gotową do działania spółkę z tego rodzaju koncesją można było nabyć za kwotę od 150.000 zł do 200.000 zł. Wskazać jednocześnie należy, iż formalny koszt wydania tego rodzaju koncesji wynosił zaledwie ok 600 zł.

Jak wskazano powyżej branża, w której działa legalny podmiot, czy też asortyment będący przedmiotem jej działalności jest w tym względzie nieistotny, istotne jest jedynie aby taki podmiot generował duży obrót, a więc docelowo również znaczne zyski. Podmiot taki prowadząc więc legalną działalność gospodarczą, która charakteryzowałaby się dużym obrotem, miałby przy tym znacznej wielkości sprzedaż, a więc równocześnie po jego stronie generowany byłby znacznej wartości podatek VAT należny, a więc taki który podmiot ten winien odprowadzić do właściwego dla siebie organu podatkowego. Powyższe jednak w zasadzie mogłoby nigdy nie nastąpić gdyż równocześnie podmiot L działając legalnie dysponowałby znaczną wartością podatku naliczonego VAT przejętego wraz z podmiotem Z. Tym samym więc w myśl obowiązujących przepisów dysponując znaczną wartością podatku VAT naliczonego o tenże wartość obniżana byłaby wartość podatku VAT należnego. Tym samym więc nie poprzez zwrot bezpośredni a zwrot pośredni końcowo doszłoby do uszczuplenia po stronie Skarbu Państwa w wysokości wartości podatku VAT naliczonego powstałego w wyniku wystawienia nieprawdziwych faktur VAT przez podmioty A i B, a także złożenie fałszywych deklaracji VAT-7 przez osoby reprezentujące podmioty od C do L łącznie.

Na tego rodzaju oszukańczych operacjach straty Skarbu Państwa mogą iść w setki milionów złotych. Jednocześnie pokrzywdzone są również inne podmioty legalnie działające w tej samej branży co podmiot L. Jest to związane z tym, iż tak naprawdę podmiot L prowadzi nieopodatkowaną działalność gospodarczą, gdyż jego główny dochód wynika z możliwości nie odprowadzania podatku VAT należnego. W praktyce, na przykładzie branży paliwowej wygląda to w ten sposób że podmiot L może dokonywać sprzedaży 1 litra paliwa którego cena jest o ok. 5% do 10% niższa aniżeli ceny rynkowe, co jest związane z faktem, że i tak na każdym sprzedanym litrze paliwa firma L zarobi 23% wartości podatku VAT, którego nie będzie musiała odprowadzać na rzecz Skarbu Państwa. Powyższe powodowało nieuczciwą konkurencję na rynku, tym samym eliminację legalnie i uczciwie działającej

konkurencji. Jak znacząco sytuacja ta zmieniała się świadczą dane dotyczące sprzedaży paliw płynnych przez największych dystrybutorów w Polsce tj. PKN Orlen i Lotos, które notują od roku 2015 znaczące wzrosty jeśli idzie o sprzedaż. Wskazać chociażby należy na ostatnie dane według, których o ponad 25 proc., czyli o około 7 mld zł wzrosły wpływy do budżetu państwa w roku 2017 r. z tytułu sprzedaży realizowanej przez PKN Orlen, w porównaniu do roku 2015, co jest tłumaczone wzrostem legalnej sprzedaży oraz eliminacją szarej strefy.¹⁶⁶

Istnym faktem jest to, iż brak wystąpienia we wskazanym schemacie wniosku podatnika o zwrot nadpłaconego podatku VAT skutkowało zazwyczaj tym, że podmiot ten nie znajdował się w zainteresowaniu organów podatkowych. Wynikało to z przeświadczenia, iż zazwyczaj działania przestępcze dotyczyły przede wszystkim nienależnych zwrotów bezpośrednich, stąd też nastawienie organów skarbowych na badanie przypadków kiedy to podatnik zwracał się z wnioskiem do organu o dokonanie takiego zwrotu.

W tym miejscu należy wskazać, iż art. 76 kks. penalizuje zarówno działanie przestępcze, które bezpośrednio prowadzą do narażenia na nienależny zwrot podatkowej należności publicznoprawnej poprzez złożenie wniosku o dokonanie zwrotu bezpośredniego jak i działania skutkujące zaliczeniem ewentualnie powstałej nadpłaty w podatku VAT na poczet zaległości podatkowych lub też bieżących albo i przyszłych zobowiązań podatkowych. Mowa tu jest właśnie o tzw. bilansowaniu a więc pomniejszaniu wartości VAT należnego poprzez nienależnie wykazany VAT naliczony.

Oczywiście wskazane działania, czy też mechanizmy przestępcze są tylko jednym z elementów w szerokiej gamie przestępczych zachowań, których analiza i przedstawienie mogłoby stanowić osobne, opasłe opracowanie. Przedstawiona analiza zagadnienia miała natomiast na celu zaprezentowanie podstawowych pojęć, okoliczności oraz stanów faktycznych, które pokazałyby jak proste, a zarazem skomplikowane są działania przestępcze ukierunkowane na popełniania przestępstw skarbowych. Działania te choć na pozór proste i schematyczne, w rzeczywistości stanowią ogromne zagrożenie dla mienia Skarbu Państwa.¹⁶⁷ Skala tego zjawiska jaka została w ostatnim czasie w przestrzeni medialnej ujawniona daje podstawy do twierdzenia, iż przestępczość skarbową stanowi istotne zagrożenie zarówno dla interesów ekonomicznych państwa jak również Wspólnot Europejskich.

Powyższe daje więc podstawy do sformułowania określonych pytań o kompletność systemu prawnego, organizacyjnego i finansowego państwa polskiego, jak i skuteczność oraz

¹⁶⁶ <https://www.money.pl/gospodarka/wiadomosci/artykul/koniec-nielegalnej-sprzedazy-paliw-orken-z,96,0,2418528.html>

¹⁶⁷ Zob. Postanowienie SA we Wrocławiu z dnia 1 marca 2021 r., II S 5/21 LEX nr 3213211.

wydolność organów skarbowych czy też szerzej organów ścigania w ogóle, które jak się okazuje w ostatnich latach zagrożeniu ze strony międzynarodowych zorganizowanych grup przestępczych sprostać nie mogły. Na szczęście w ostatnim czasie sytuacja ta uległa zmianie, jednak należy postawić sobie pytanie jaki były przyczyny takiego stanu rzeczy, czy chodziło o brak odpowiednich narzędzi czy też rozwiązań prawnych, organizacyjnych, brak odpowiednich sił i środków, czy w końcu zbyt niskie kary dla sprawców przestępstw skarbowych. Jak na tle owych wątpliwości można ocenić skuteczność systemu podatkowego jaką gwarantuje art. 76 kks. Kwestie te zostaną szczegółowo omówione w dalszej części rozprawy.

4. Skala wyłudzeń w podatku od towarów i usług w Polsce

Schematy wyłudzeń VAT, pozorne zdarzenia gospodarcze, podmioty słupy, bilansowanie VAT, fikcyjne faktury, znikający podatnicy, czy końcowo nienależne zwroty w podatku VAT, to tylko niektóre działania przestępcze ukierunkowane na dokonywanie przestępstw skarbowych. Działania tego rodzaju dotyczą niemal każdej branży bez względu jakiego towaru bądź usługi ma ona dotyczyć.

Pierwsze znaczące w swych skutkach działania przestępcze datuje się na rok 2003, co związane było z akcesją Polski do Unii Europejskiej i zmianą przepisów dotyczących podatku VAT. Szczyt tych działań przestępczych przypada zaś na lata 2008-2015. W tym kontekście warto wskazać, iż początkowo ujawniano działania przestępcze związane z wyłudzeniami w podatku VAT w ramach obrotu wyrobami stalowymi, do czego dochodziło w szczególności w latach 2010-2012. Na obraz patologii w tym zakresie wskazuje chociażby porównanie danych z systemu VIES w zakresie przywozu i wywozu tego rodzaju towaru z terytorium Polski. Przykładowa analiza danych za pierwsze półrocze 2011 r., wykazuje, iż po stronie łotewskiej zadeklarowano wywóz 128 tys. ton wyrobów stalowych, przy czym po stronie polskiej w tym samym czasie nie odnotowano żadnej deklaracji w tym zakresie.¹⁶⁸

W dalszej kolejności notowano działania przestępcze związane z obrotem wyrobami elektronicznymi, w szczególności telefonami komórkowymi, procesorami, konsolami do gier, a więc towarami o stosunkowo niewielkich gabarytach, jednakże o jednostkowo znacznej

¹⁶⁸ Oficjalne dane ze wszystkich państw UE wskazują na dokonanie w 2010 r. wywozu prętów stalowych do Polski w łącznej ilości 373 tys. ton. Oficjalne dane polskie (WNT) potwierdzają przywiezienie 148 tys. ton prętów stalowych. Różnica dokumentacyjna to aż prawie 226 tys. ton towaru – zob. J. Binda, R. Beldzikowski, *Przestępczość podatkowa i oszustwa finansowe zagrożeniem dla finansów publicznych w Polsce*, Zeszyty Naukowe Zeszyty Naukowe Wyższej Szkoły Finansów i Przedsiębiorczości w Bielsku Białej 2014, nr 3, s. 105.

wartości. W latach 2012-2013 w Polsce zaobserwowano chociażby znaczące rozbieżności w zakresie ilości wywożonych telefonów komórkowych nad ilością jaka została w tym samym czasie do Polski wwieziona. W samym tylko 2013 r., wartość wywiezionych z Polski telefonów komórkowych przewyższyła wartość tych jakie do kraju przywieziono o ponad 2,3 mld zł. Powyższa sytuacja byłaby możliwa jedynie w przypadku gdyby w Polsce nie dokonano zakupu w tym czasie żadnego telefonu komórkowego, a przy tym uzyskano by znaczącą nadwyżkę w ich produkcji, która jednak na terytorium Polski nie ma miejsca. Powyższe spowodowało straty dla budżetu państwa szacowane nawet na 4 mld zł.¹⁶⁹

Nie sposób w tym miejscu nie wspomnieć o działalności tzw. mafii paliwowych, które w ramach różnych mechanizmów przestępczych generują miliardowe straty po stronie Skarbu Państwa.¹⁷⁰ Nielegalnie działające podmioty gospodarcze obracające paliwami płynnym, co do zasady nie odprowadzają do budżetu należnych podatków i opłat, które są ponoszone przez podmioty legalnie działające na rynku. Nadto podmioty tego rodzaju oprócz wprowadzania do obrotu nielegalnego paliwa, chociażby jak to ma miejsce w ostatnim czasie w przypadku oleju smarowego, a uprzednio olej opałowego, który w wyniku określonych reakcji chemicznych zostaje przerabiany, a następnie zbywany jako olej napędowy, zajmują się przede wszystkim generowaniem licznych fikcyjnych transakcji, które w żaden sposób nie odzwierciedlają w rzeczywistości faktycznie zaistniałych zdarzeń gospodarczych. Działania takie jednak końcowo wpływają na uszczuplenie dochodów budżetu państwa z tytułu podatku VAT, który w ramach obrotu gospodarczego na żadnym poprzedzającym etapie nie zostaje uregulowany, a dochodzi wręcz od nienależnego wyłudzenia zwrotów w podatku VAT. Wszystkie tego rodzaju działania, niezależnie od form i metod działania przestępczego powodują miliardowe straty skarbu państwa.

Reasumując głównym celem działania sprawców przestępstw podatkowo-skarbowych jest w ramach obrotu gospodarczego sterowanie zarówno obrotem towarami czy też usługami ale i samą dokumentacją księgową w postaci chociażby rachunków, faktura, umów, dokumentów przewozowych CMR. Ponadto sterowany jest również obrót dokumentację

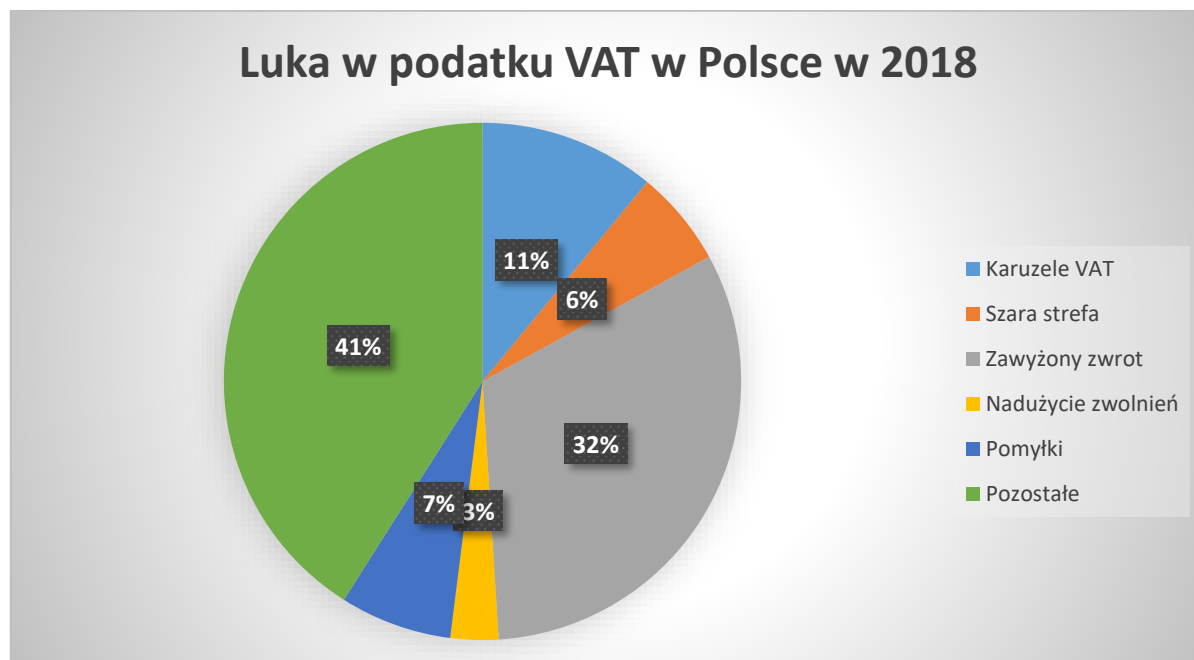
¹⁶⁹ Mechanizm oszustwa polegał na nie rozliczaniu podatku VAT od urzędzeń (tu telefonów komórkowych), których zakup nastąpił poza granicami Polski. Telefony te następnie były sprzedawane z uwzględnieniem podatku VAT w cenie urządzenia innym uczestnikom rynku, którzy z kolei mogli dokonywać ich legalnego eksportu, uzyskując z budżetu państwa zwrot podatku VAT – zob. <https://wpolityce.pl/polityka/410876-jak-mafie-vat-owskie-grabily-polske-premier-wyjasnia-wideo>, J. Binda, R. Beldzikowski, *Przestępczość podatkowa i oszustwa finansowe ...*, s. 118.

¹⁷⁰ Oficjalnie na działaniach mafii paliwowej Skarb Państwa traci rocznie miliard złotych. Takie są przynajmniej wyniki wrywkowych kontroli prowadzonych przez Służbę Celną. W 2011 r. wykryto oszustwa na podatku VAT na kwotę 421 mln zł, a na akcyzie na 569 mln zł. Rok później było to odpowiednio 661 mln zł i ponad 362 mln zł. Te ujawnione straty pokazują, że szacunki mówiące nawet o 3 mld zł strat budżetowych mogą być zaniżone.

finansową w postaci dokumentów potwierdzających płatności, dokonanie przelewów bankowych, dokumentujących rozliczenia gotówkowe. Wszystkie tego rodzaju działania prowadzone są aby w jak najszerszym zakresie uprawdopodobnić i potwierdzić pozorne zdarzenia gospodarcze jako całkowicie legalne i zgodne z prawem, a jednocześnie przez wymienione działania inne transakcje gospodarcze ukryć jako niebyłe przed organami skarbowymi.

O skali ponoszonych przez budżet państwa strat świadczą poczynione zarówno przez Ministerstwo Finansów jak i Komisję Europejską szacunki względem luki vatowskiej jaką odnotowano w latach 2008-2015, która wynosić ma od 250 aż do 262 miliardów złotych.¹⁷¹ Naturalnym jest, iż powyższa kwota nie jest kwotą jaką można czy też należy w całości zaliczyć jako efekt zaistniałych nieprawidłowości, czy też działań przestępczych. Bez względu na to jaki jest procentowy udział „szarej” i „czarnej” strefy w luce podatku VAT, każde działanie przestępcze niezależnie od skali powoduje szkodę po stronie Skarbu Państwa. Szkada ta obciąża ogół obywateli gdyż mniejsze wpływy podatkowe to mniejsze możliwości działania państwa w zakresie opieki zdrowotnej czy też edukacji. Mniejsze wpływy z podatku VAT to mniej środków na projekty infrastrukturalne, transfery socjalne, czy też ochronę środowiska.

Wykres nr 3 Struktura luki w podatku od towarów i usług VAT w Polsce w 2018 r.



Źródło: Raporty Central of Social and Economical Research, opracowanie własne. ¹⁷²

¹⁷¹ <http://www.sejm.gov.pl/sejm8.nsf/biuletyn.xsp?documentId=9DF1FDBDE9340B6BC1258300004A6E80>

¹⁷² Za stronę: <https://forsal.pl/artykuly/931544,wyludzenia-vat-to-unijna-zmora-jak-na-tle-wspolnoty-wyglada-polska.html>

Powyższe powoduje, iż obecnie walka, ściganie i przeciwdziałanie sprawcom przestępstw podatkowych i skarbowych staje się niewątpliwie priorytetem wszystkich służb i organów ścigania. Działanie tego typu prowadzone są na wielu płaszczyznach i poziomach. Prowadzone są zarówno prace legislacyjne mające na celu przygotowanie i wprowadzenie adekwatnych regulacji prawnych, jak też prace na poziomie instytucjonalnym. W tym miejscu nie sposób nie wspomnieć o konsolidacji aparatu celno-skarbowego w efekcie, którego powstała KAS, ale też wyposażenia tego organy w nowoczesne narzędzia analityki finansowej. To wykorzystanie nowoczesnych metod pracy i analizy, w postaci chociażby pozyskiwanych od przedsiębiorców plików JPK przez utworzone centra analityczne, pozwoliło na lepsze typowanie podmiotów dokonujących oszustw skarbowych, a co za tym idzie szybsze wykrywanie i ujawnianie sprawców przestępstw skarbowych.

Generalnie kwestie dotyczące przestępstw popełnianych w celu uniknięcia opodatkowania, czy też zmniejszenia jego wysokości reguluje, co do zasady, kodeks karny skarbowy. Przy czym ogół czynów tego rodzaju określa się mianem oszustw skarbowych, stąd też pojęcie oszustwa podatkowego przypisywane jest wielu czynom, do których zalicza się m.in. uchylanie od opodatkowania opisane w art. 54. kks. podanie nieprawdy lub zatajenie prawdy w oświadczeniu podatkowym lub deklaracji podatkowej opisane w art. 56 kks., uporczywe niewypłacanie podatku opisane w art. 57. kks. Mianem oszustwa podatkowego opisuje się również wyłudzenie zwrotu należności publicznoprawnej stypizowane w art. 76 kks., którego szczególnym rodzajem jest wyłudzenie nienależno zwrotu w podatku VAT. Szczegółowa analiza przedmiotowego przepisu zostanie przedstawiona w dalszej części rozprawy.

Rozdział III

Ustawowe znamiona przestępstwa oszustwa podatkowego z art. 76 kks. w zakresie podatku od towarów i usług

1. Wstęp

Jednym z głównych typów czynów zabronionych ukierunkowanych na ochronę podatku od towarów i usług jest rozwiązanie prawne w art. 76 kks. Przepis ten w doktrynie określany jest różnie. Używa się wobec niego określeń oszustwo podatkowe,¹⁷³ przestępstwo wyłudzenia zwrotu podatkowej należności publicznoprawnej lub bezpodstawnym zwrotem podatku.¹⁷⁴ W praktyce zaś, ze względu na fakt, iż zazwyczaj owe oszustwo i wyłudzenie należności publicznoprawnej dotyczy podatku od towarów i usług VAT, wśród przedstawicieli szeroko pojętych organów ścigania mowa jest o nim jako o tzw. „wyłudzeniu VAT-u”.¹⁷⁵

Mając zaś na uwadze temat niniejszej rozprawy treść art. 76 kks. będzie zaś analizowany „w odniesieniu do ustawy o podatku od towarów i usług VAT.”¹⁷⁶ Norma art. 76 kks. ma charakter typowo blankietowy, co wynika z faktu, iż treść przepisu zawiera szereg odesłań definicyjnych do ustaw podatkowych szczegółowych, których próżno szukać

¹⁷³ T. Grzegorzczak, Kodeks karny skarbowy. Komentarz, Warszawa 2006, s. 379–380; A. Bartosiewicz, R. Kubacki, Kodeks karny skarbowy. Przestępstwa i wykroczenia podatkowe oraz dewizowe, Warszawa 2010, s. 250, zob. wyrok SN z dnia 2 grudnia 2002 r., IV KKN 559/99, LEX nr 75491; P. Kardas, G. Łabuda, Kryminalizacja oszustwa podatkowego..., s. 60 i n.

¹⁷⁴ G. Łabuda, T. Razowski, Wybrane zagadnienia nowelizacji kodeksu karnego skarbowego z dnia 28 lipca 2005 r. (w: Nowe kodyfikacje karne, Warszawa 2006, s. 232; A. Bartosiewicz, R. Kubacki, Kodeks karny skarbowy..., s. 471 i n.; F. Prusak, Kodeks karny skarbowy. Komentarz, t. II, Kraków 2006, s. 309, zob. R. Kubacki, Wyłudzenie zwrotu VAT – odpowiedzialność karna skarbową, Przegląd Podatkowy 2002, nr 9, s. 52 i n.; O. Górniok, Jeszcze o nadużyciach procedury podatku VAT, Prokuratura i Prawo 2000, nr 6, s. 18 i n.

¹⁷⁵ W wyroku NSA z dnia 25 czerwca 2021 r., I FSK 880/21 stwierdza się, iż „jako wyłudzenie skarbowe warto przykładowo odnotować, że wyłudzeniem skarbowym jest też uchylanie się od opodatkowania, nieujawnianie właściwemu organowi przedmiotu lub podstawy opodatkowania lub nieskładanie deklaracji podatkowej, posługiwanie się nierzetelną fakturą, przestępstwo przeciwko dokumentom (treści faktury), ma bowiem wówczas miejsce nieujawnienie organowi podatkowemu prawidłowej podstawy opodatkowania i uchylenie się od opodatkowania”, LEX nr 3214310.

¹⁷⁶ Narażone na uszczuplenie poprzez wprowadzenie w błąd uprawnionego organu - obok wskazanych w art. 76 kks. mogą być również inne należności podatkowe, tj. przykładowo: podatek od czynności cywilnoprawnych, np. w przypadku gdy sprawca fałszywie twierdzi, że powstały okoliczności opisane w art. 11 ustawy z 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych, uzasadniające zwrot tego podatku, opłata skarbową - jeżeli sprawca fałszywie twierdzi, że istnieją okoliczności opisane w art. 12 ustawy z 9 września 2000 r. o opłacie skarbowej, uzasadniające zwrot opłaty – zob. R. Kubacki, Wyłudzenie zwrotu VAT..., s. 54.

w samym kodeksie karnym skarbowym. Powyższe skutkuje tym, iż rekonstrukcja znamion czynu zabronionego możliwe jest dopiero przy uwzględnieniu przepisów i norm z poza kodeksu karnego skarbowego. W tym względzie wskazać należy, iż ustawodawca w treści art. 76 kks. posługuje się takimi terminami jak m.in. „zwrot”, „podatkowa należność publicznoprawna”, czy też „nadpłata”, których definicji należy poszukiwać w takich aktach prawnych jak ustawa dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, w ustawie z dnia 11 marca 2004 r. o podatku VAT czy też ustawie z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym.¹⁷⁷

W rozdziale III przedstawione, a zarazem poddane analizie zostaną kluczowe zagadnienia dotyczące przestępstwa stypizowanego w art. 76 kks., będą to więc kwestie dotyczące w pierwszej kolejności przedmiotu ochrony, którym będzie zarówno obowiązek podatkowy wynikający z ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, ale również wskazane w kodeksie karnym skarbowym interesy ekonomiczne Skarbu Państwa oraz interesy finansowe Wspólnot Europejskich, a szczególnie ochrona tychże interesów. Nadto opisane zostaną znamiona strony przedmiotowej w odniesieniu do odpowiednich regulacji podatkowych dotyczących obowiązku samoobliczenia przez podatnika podatku od towarów i usług VAT, okoliczności powstania nadpłaty, działania zmierzającego do wprowadzenia właściwego organu podatkowego w błąd poprzez podanie danych niezgodnych ze stanem rzeczywistym lub poprzez zatajenie rzeczywistego stanu rzeczy.

W dalszej kolejności scharakteryzowany zostanie podmiot czynu zabronionego, w tym również przedstawiony i omówiony zostanie aktualny problem możliwości przypisania odpowiedzialności karnej skarbowej osobom zawodowo lub też na zlecenie zajmującym się prowadzenie ksiąg rachunkowych, czy też szerzej rachunkowością podmiotów gospodarczych wykorzystywanych w toku przestępczego procederu wyłudzenia nienależnego zwrotu w podatku od towarów i usług VAT. Końcowo przedstawione zostaną rozważania w zakresie skutku powstałego w wyniku aktualizacji normy art. 76 kks.

Zawarta w niniejszym rozdziale analiza i rozważania będą punktem wyjścia do przedstawienia regulacji dotyczących sankcji karnych wskazanych przez ustawodawcę jako możliwe do orzeczenie w przypadku przypisania odpowiedzialności na gruncie art. 76 kks., a w dalszej kolejności również do opisanie uzyskanych danych statystycznych w zakresie m.in. wykrywalności tego rodzaju przestępczości, wymiaru kary czy ilości prawomocnych skazań.

¹⁷⁷ S. Baniak, Prawo karne skarbowe, Warszawa 2009, wyd. 4, s. 28.

2. Przedmiot ochrony

W nauce prawa karnego niezależnie od tego czy analizowana treść będzie odnosić się do funkcji ochronnej prawa karnego, czy też prawa karnego skarbowego, czy w końcu od samego, konkretnego czynu przestępnego, zawsze mamy do czynienia z przedmiotem ochrony oraz przedmiotem zamachu.¹⁷⁸

Poszczególne typy przestępstw mogą mieć kilka przedmiotów ochrony czy też nazywając inaczej przedmiotów zamachu. W takich przypadkach można wyróżnić bliższy i dalszy przedmiot ochrony. Przedmioty te różnicuje kryterium roli, jaką dany przedmiot odgrywa w zachowaniu się sprawcy i w klasyfikacji rodzajowej przestępstw¹⁷⁹. W literaturze i orzecznictwie spotyka się także podział na przedmiot główny i dodatkowy, co zdaje się nawiązywać do kryterium wagi dobra chronionego, aczkolwiek zwłaszcza współcześnie podział ten poddawany jest krytyce.¹⁸⁰

Rozważania w odniesieniu do przedmiotu ochrony z art. 76 kks., rozpocząć należy od stwierdzenia, iż ów artykuł znajduje się w Rozdziale 6 Części szczególnej Działu II kodeksu karnego skarbowego zatytułowanym „Przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe przeciwko obowiązkom podatkowym i rozliczeniom z tytułu dotacji lub subwencji”.

Jak już wskazano na wstępie art. 76 kks. sankcjonuje czyny, co do których przyjmuje się nazewnictwo czy też terminologię oszustw podatkowych,¹⁸¹ przy czym nie oznacza to, iż w ramach art. 76 kks. mamy do czynienia tylko z przestępstwami skarbowymi. Wśród przedstawicieli doktryny wskazuje się również, iż czyn z art. 76 kks. można zakwalifikować do grupy oszustw polegających na wyłudzeniu nienależnego zwrotu podatkowej należności publicznoprawnej lub też wyłudzeniu bezpodstawnego zwrotu podatku.¹⁸²

Analizując skazane regulacje pod kątem przedmiotu ochrony, nie sposób nie odnieść się choć w kilku słowach do rysu historycznego, w tym w szczególności do wcześniejszych, aniżeli obecna, treści art. 76 kks. W tym względzie przyjmuje się, iż ów regulacja jest de facto

¹⁷⁸ A. Marek, *Prawo karne*, Warszawa 1997, s. 105.

¹⁷⁹ W. Cieślak, *Prawo karne: Zarys instytucji i naczelné zasady*, Warszawa 2010, s. 124.

¹⁸⁰ M. Mozgawa (red.), *Prawo karne materialne. Część ogólna*, Warszawa 2011, s. 177.

¹⁸¹ Zob. m.in. T. Grzegorzczak, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2006, s. 379–380, R. Kubacki, A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Kodeks karny skarbowy...*, s. 250, P. Kardas, G. Łabuda, *Kryminalizacja oszustwa podatkowego...*, s. 60 i n., a także Wyrok SN z dnia 2 grudnia 2002 r., IV KKN 559/99, LEX nr 75491.

¹⁸² G. Łabuda, T. Razowski, *Wybrane zagadnienia noweli kodeksu karnego skarbowego...*, s. 232; A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Kodeks karny skarbowy...*, s. 471 i n.; F. Prusak, *Kodeks karny skarbowy...*, s. 309. Zob. R. Kubacki, *Wyłudzenie zwrotu VAT...*, s. 52 i n.; O. Górniok, *Jeszcze o nadużyciach procedury podatku VAT...*, s. 18 i n

zmienioną wersją art. 101a¹⁸³ uprzednio obowiązującej ustawy karnej skarbowy z 1971 r. W tym miejscu należy wskazać również, iż zarówno przepisy przywołanego art. 101a jak i w art. 94 u.k.s. z 1971 r. określane w doktrynie i orzecznictwie niemalże analogicznie jak art. 76 kks. tj. jako wyłudzenie nienależnego zwrotu podatku, sankcjonowały zachowania przestępcze wymierzone w Skarb Państwa, który był w tychże przepisach wskazany literalnie. Przepisy te zatem umożliwiały przypisanie odpowiedzialności karnej sprawcy czynów zabronionych polegających m.in. na uszczupleniu podatku czy też na narażeniu na bezpodstawny zwrot podatku przez wprowadzenie w błąd uprawnionego organu, przy czym działania te miałyby godzić w interes podatkowy, czy też szerzej finansowy Skarbu Państwa. Tym samym więc pod rządami poprzedniej ustawy karno-skarbowej wskazane regulacje były ukierunkowane na ochronę tylko i wyłącznie, mówiąc najogólniej interesów ekonomicznych Skarbu Państwa.¹⁸⁴

Z gołą odmiennie kwestia ta została początkowo uregulowana w obowiązującym obecnie kodeksie karnym skarbowym. W pierwotnym tekście ogłoszonego w dniu 10 września 1999 r. kodeksu karnego skarbowego w art. 76 kks. przepis stanowił, że „§ 1. Kto przez wprowadzenie w błąd uprawnionego organu naraża Skarb Państwa lub jednostkę samorządu terytorialnego na bezpodstawny zwrot podatkowej należności publicznoprawnej, w szczególności podatku naliczonego w rozumieniu przepisów ustawy o podatku od towarów i usług, podatku akcyzowego, zwrot nadpłaty lub jej zaliczenie na poczet zaległości podatkowej lub bieżących albo przyszłych zobowiązań podatkowych, podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych albo karze pozbawienia wolności do lat 3, albo obu tym karom łącznie.

¹⁸³ Artykuł ten stanowi, w § 1, że „Kto przez wprowadzenie w błąd uprawnionego organu naraża Skarb Państwa na bezpodstawny zwrot podatku, podlega karze grzywny do 500.000 złotych albo karze pozbawienia wolności do lat 3, albo obu tym karom łącznie. § 2. Jeżeli kwota bezpodstawnie żądana nie przekracza 2.500 złotych, sprawca podlega karze pieniężnej.” Wskazać przy tym należy, iż cytowany przepis został do ustawy karnej skarbowej wprowadzony nowelą z dnia 1 września 1998 r. Zob. m.in. P. Kardas, G. Łabuda, Kryminalizacja oszustwa podatkowego..., s. 60 i n. oraz Uzasadnienie wyroku SN z dnia 19 marca 2008 r., II KK 347/07, BPK 2008, nr 9, poz. 5. Ponadto wskazać należy, iż do wejścia w życie art. 101a zachowania polegające na narażeniu na nienależny zwrot podatkowej należności publicznoprawnej kryminalizowane były jako przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe przewidziane w art. 94 ustawy karnej skarbowej z 1971 r. Stąd też faktycznym protoplastą obowiązującego obecnie art. 76 kks. był właśnie art. 94 dawnej ustawy karnej skarbowej z 1971 r. W artykule tym stwierdza się, w § 1 że „Kto naraża Skarb Państwa na uszczuplenie podatku w postępowaniu w sprawach zobowiązań podatkowych lub wobec płatnika dokonującego obliczenia i poboru podatku przez niezgłoszenie danych mogących mieć wpływ na ustalenie zobowiązania podatkowego lub jego wysokości albo przez podanie takich danych niezgodnie z rzeczywistością, podlega karze grzywny do 250.000 złotych.” W § 2 natomiast, iż „Jeżeli sprawca dopuszcza się czynu określonego w § 1 w związku z nierzetelnym prowadzeniem ksiąg, podlega karze grzywny do 500.000 złotych.”, zaś w § 3, że „Jeżeli podatek narażony na uszczuplenie nie przekracza 2.500 złotych, sprawca podlega karze pieniężnej.” Zob. uzasadnienie wyroku SN z dnia 19 marca 2008 r., II KK 347/07, BPK 2008, nr 9, poz. 5.

¹⁸⁴ P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, Kodeks karny skarbowy. Komentarz, Warszawa 2017, s. 52.

§ 2. Jeżeli kwota bezpodstawnie żądana jest małej wartości, sprawca czynu zabronionego określonego w § 1 podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych”.

W § 3 określone było wykroczenie skarbowe ujęte poprzez wskazanie, że „jeżeli kwota bezpodstawnie żądana nie przekracza ustawowego progu, sprawca czynu zabronionego określonego w § 1 podlega karze za wykroczenie skarbowe”. W przywołanej powyżej treści oprócz analogicznie jak to miało miejsce pod rządami poprzednio obowiązującej u.k.s., mowa jest, w kontekście podmiotu ochrony, o Skarbie Państwa, przy czym ów zapis pojawia się w alternatywie z jednostką samorządu terytorialnego. Nadto w ramach poprzednio obowiązujących regulacji, mowa była m.in. „o narażeniu na nienależny zwrot podatku” w sensie ogólnym, bez wskazywania konkretnej podstawy, czy też tytułu, z którego ów należności podatkowa miałyby wynikać.

W pierwotnym brzmieniu art. 76 kks. mowa jest „w szczególności o podatku naliczonym w rozumieniu przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym”. Takiego wskazania brak jest w poprzednich regulacjach skutkiem czego należałoby uznać, iż ustawodawca poprzez takowe działanie chciał w sposób szczególny zaznaczyć, czy też zaakcentować istotność ochrony kwestii podatkowych wynikających z wejścia w życie ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym.¹⁸⁵ Równocześnie należy jednak zaznaczyć, iż zwarte w tekście sformułowanie *w szczególności* wskazywać powinno, że przedmiot ochrony nie dotyczy jedynie przywołanej ustawy, a tyczy się wszystkich zobowiązań podatkowych *sui generis*, zaś wymienienie w przepisie należności publicznoprawnych, co do których możliwe jest na gruncie art. 76 kks. narażenie na zwrot nastąpiło jedynie przykładowo.¹⁸⁶

Procedura wejścia Polski do Unii Europejskiej spowodowała konieczność wprowadzenia szeregu zmian organizacyjnych i legislacyjnych. Jedne z tym zmian odnosiły się również do treści analizowanego art. 76 kks. Tym samym więc na mocy ustawa

¹⁸⁵ Jak zauważa P. Kardas, to specyfika konstrukcji nadpłaty i zwrotu stanowiła podstawę wprowadzenia art. 101a do ustawy karnej skarbowej z 1971 r. ów przepis miał stanowić reakcji na przypadki naruszeń prawa podatkowego w zakresie zwrotu, skutkujące narażeniem na bezpodstawny zwrot podatkowej należności publicznoprawnej, w szczególności w zakresie podatku od towarów i usług VAT. Zob. szerzej P. Kardas, G. Łabuda, *Zbieg przepisów kryminalizujących klasyczne oszustwo oraz oszustwa skarbowe...*, s. 124 i n. oraz P. Kardas, G. Łabuda, *Zbieg przepisów kryminalizujących klasyczne oszustwo oraz oszustwa skarbowe...*, s. 133 i n.

¹⁸⁶ Za tak przyjętą tezę świadczyłby zapis art. 53 § 26 kks. gdzie ustawodawca wskazał, iż w rozumieniu kodeksu należność publicznoprawna jest to należność państwowa lub samorządowa, będąca przedmiotem przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego, przy czym należnością państwową jest podatek stanowiący dochód budżetu państwa, należność z tytułu rozliczenia udzielonej dotacji lub subwencji lub należność celna, a należnością samorządową - podatek stanowiący dochód jednostki samorządu terytorialnego lub należność z tytułu rozliczenia udzielonej dotacji lub subwencji, zob. T. Grzegorzczak, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2009, s. 225; S. Baniak, *Prawo karne skarbowe*, Warszawa 2009, s. 32.

z dnia 24 lipca 2003 r. o zmianie ustawy - Kodeks karny skarbowy zmianie uległa treść art. 76 § 1 kks.¹⁸⁷, który po nowelizacji przedstawia się następująco „§ 1. Kto, przez wprowadzenie w błąd, naraża właściwy organ na bezpodstawny zwrot podatkowej należności publicznoprawnej, w szczególności podatku naliczonego w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług, podatku akcyzowego, zwrot nadpłaty lub jej zaliczenie na poczet zaległości podatkowej lub bieżących albo przyszłych zobowiązań podatkowych, podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych albo karze pozbawienia wolności do lat 3, albo obu tym karom łącznie”. Skutkiem wprowadzenia określonych zmian brak już literalnego wskazania Skarbu Państwa czy też jednostki samorządu terytorialnego jako podmiotów, których interes prawnych poprzez działanie przestępcze byłby naruszany, a które to zostały zastąpione w przepisie zwrotem „właściwy organ”.

Powyższe należy bezpośrednio wiązać z dodaniem do art. 53 kks., tą samą nowelą § 26a, który stanowi, iż „w rozumieniu kodeksu należnością publicznoprawną, w tym podatkiem, jest także należność stanowiąca przychód budżetu ogólnego Wspólnot Europejskich lub budżetu zarządzanego przez Wspólnoty Europejskie lub w ich imieniu, w rozumieniu wiążących Rzeczpospolitą Polską przepisów prawa Unii Europejskiej, będąca przedmiotem przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego.”¹⁸⁸ Tym samym więc w połączeniu z równolegle wprowadzonymi do art. 3 kks. § 3a¹⁸⁹ i § 5¹⁹⁰ odnoszącymi się do właściwości miejscowej i podmiotowej kodeksu karnego skarbowego, możemy mówić o kompleksowym zabezpieczeniu, obok interesów podatkowo-fiskalnych względem Skarbu Państwa również interesów ekonomicznych przyszłej Unii Europejskiej.¹⁹¹ Dalsze zmiany¹⁹²

¹⁸⁷ Zmiany nie dotyczyły § 2 i § 3 art. 76 kks.

¹⁸⁸ T. Grzegorzczak, Kodeks karny skarbowy. Komentarz, Warszawa 2009, s. 226; L. Wilk, J. Zagrodnik, Kodeks karny skarbowy. Komentarz, Warszawa 2014, s. 221,

¹⁸⁹ Art. 3 § 3a stwierdza się, że: „Niezależnie od przepisów obowiązujących w miejscu popełnienia przestępstwa skarbowego, przepisy kodeksu stosuje się także do obywatela polskiego w razie popełnienia za granicą przestępstwa skarbowego określonego w rozdziale 6 i 7 działu II tytułu I, skierowanego przeciwko interesom finansowym Wspólnot Europejskich”, zob. T. Grzegorzczak, Kodeks karny skarbowy. Komentarz, Warszawa 2009, s. 43 i n.

¹⁹⁰ Natomiast § 5 stanowi, że „Przepisy kodeksu stosuje się także do obywateli polskich oraz cudzoziemców, którzy przebywając na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej nakłaniają lub udzielają pomocy do popełnienia za granicą przestępstwa skarbowego skierowanego przeciwko interesom finansowym Wspólnot Europejskich, określonego w rozdziale 6 i 7 działu II tytułu I”.

¹⁹¹ Termin interesy wspólnot europejskich został wprowadzony do prawa wspólnotowego w dniu 7 lutego 1992 r. zapisami Traktatu o Unii Europejskiej z Maastricht. W myśl przyjętych zapisów chodzi to o całokształt przychodów jak i wydatków z budżetu Unii Europejskiej oraz innych budżetach unijnego systemu finansowego, na który składają się m.in. cła, wpłaty państw członkowskich jak też podatek od towarów i usług VAT. Zob. P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, Kodeks karny skarbowy. Komentarz, Warszawa 2017, s. 48; L. Wilk, Szczególne cechy odpowiedzialności za przestępstwa i wykroczenia skarbowe, Katowice 2006, s. 208; T. Grzegorzczak, Kodeks karny skarbowy. Komentarz, Warszawa 2009, s. 42 i n.

¹⁹² Na podstawie ustawy z dnia 28 lipca 2005 r. o zmianie ustawy - Kodeks karny skarbowy oraz niektórych innych ustaw Dz. U. Nr 178, poz. 1479, zmodyfikowano treściowo wszystkie trzy paragrafy art. 76 kks., zastępując

dotyczące treści art. 76 kks., choć istotne, z punktu widzenia całości regulacji, pozostały bez wpływu na kwestię podmiotu ochrony.

Związała prezentacja typu czynu zabronionego z art. 101a u.k.s. z 1971 r., jak i charakterystyka zmian normatywnych w zakresie oszustwa podatkowego z art. 76 kks. pozwala przyjąć, że analizowane przestępstwo od jego wprowadzenia do polskiego porządku prawnego nie uległo zasadniczej zmianie. Trafnie wskazuje więc P. Kardas, że poszczególne nowelizacje art. 76 kks. nie doprowadziły do naruszenia „istoty” konstrukcyjnej tego typu deliktu skarbowego¹⁹³. Zarówno przestępstwo z art. 101a u.k.s. z 1971 r., jak i obowiązujących typ czynu zabronionego z art. 76 kks. polegają na wprowadzeniu w błąd właściwego (uprawnionego) organu i narażeniu w ten sposób na nienależny (bezpodstawny) zwrot podatkowej należności publicznoprawnej (podatku). W dalszym ciągu analizowany typ charakteryzuje znamię „wprowadza w błąd”¹⁹⁴. Za taką tezę przemawia fakt, że ewolucja zmian poszczególnych treści art. 76 kks., w zakresie podmiotu ochrony dotyczyła tak naprawdę dwóch okoliczności. Pierwszą była kwestia określenia podmiotów, względem których sprawca podejmuje działania prowadzące do wprowadzenia w błąd, a co do których końcowo ustawodawca przyjął określenie właściwy organ, drugą natomiast określenia podmiotów, które w wyniku przestępczego zachowania zostają narażone na nienależny zwrot, względem treści art. 53 § 26 i §26a kks., gdzie mowa jest oprócz Skarbu Państwa oraz jednostek samorządu terytorialnego również o Wspólnotach Europejskich.¹⁹⁵

Niezależnie od poczynionych zmian legislacyjnych względem treści art. 76 kks., niezmiennym stale pozostaje fakt, iż przedmiotem ochrony trzech czynów wskazanych w tymże przepisie jest obowiązek podatkowy.¹⁹⁶ W orzecznictwie wskazuje się, że obowiązki podatkowe związane z konstrukcją nadpłaty oraz zwrotu podatkowej należności publicznoprawnej kształtują wraz z pozostałymi elementami konstrukcyjnymi dany rodzaj

wykorzystywane w poprzednich wersjach sformułowanie „jeżeli kwota bezpodstawnie żądana” zwrotem „jeżeli kwota narażona na nienależny zwrot podatku”.

¹⁹³ P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, Kodeks karny skarbowy. Komentarz, Warszawa 2017, s. 48.

¹⁹⁴ Zob. szerzej P. Kardas, G. Łabuda, Kryminalizacja oszustwa podatkowego..., s. 60 i n.

¹⁹⁵ F. Prusak, Kodeks karny skarbowy..., s. 22.

¹⁹⁶ Zasadnie również podnosi się w piśmiennictwie, że art. 76 kks. dotyczy tego samego przedmiotu ochrony, co jego poprzednik, tj. art. 101a, a wcześniej art. 94 u.k.s. z 1971 r., zob. A. Bartosiewicz, R. Kubacki, Kodeks karny skarbowy..., s. 42. Przywołać w tym względzie należy fragment uzasadnienia SN z dnia 1 marca 2004 r., V KK 248/03, OSNKW 2004, nr 5, poz 51, w którym przyjęto, że „w zakresie przepisów sankcjonujących narażenie na bezpodstawny zwrot podatku VAT stan prawny ulegał zmianom. W każdym razie bowiem, niezależnie od tego, czy w prawie karnym skarbowym przewidywano specjalny typ takiego przestępstwa (por. treść obowiązującego od dnia 1 września 1998 r. przepisu art. 101a u.k.s. oraz obowiązującego aktualnie art. 76 § 1 kks.), czy też opisywane działanie podlegało kwalifikacji z ogólnego przepisu określającego tzw. oszustwo podatkowe (art. 94 § 1 u.k.s.), normy te sytuują się w kategorii tych, których przedmiotem są zobowiązania podatkowe, zaś **dobrem prawnie chronionym - przestrzeganie obowiązku podatkowego**” (podk. M. K.).

podatku oraz sposób przeprowadzenia procedury samoobliczenia. Dodać przy tym należy jednocześnie, iż zdarzeniem rodzącym obowiązek zapłaty danej kwoty nie jest wykonanie określonej czynności, ale sam fakt wystawienia faktury, w której została wykazana kwota podatku.¹⁹⁷ Dodać należy, że w orzecznictwie wskazuje się, iż dobro prawne w postaci obowiązku podatkowego jest elementem odróżniającym przestępstwo oszustwa skarbowego od przestępstwa klasycznego oszustwa. Jak wskazuje Sąd Najwyższy, art. 76 § 1 kks. chroni mienie Skarbu Państwa lub innych uprawnionych podmiotów w zakresie zamachów realizowanych poprzez wystawienie i posłużenie się dokumentami prawnie obojętnymi na gruncie prawa podatkowego, gdzie nie czyni tego przepis art. 286 § 1 kk. Ochronę w zakresie naruszeń mienia wynikających z przekroczenia przepisów podatkowych zaliczanych do sfery prawa publicznego zapewnia właśnie ta regulacja zawarta w kodeksie karnym skarbowym. Nie dziwi zatem fakt, że zdaniem niektórych przedstawicieli doktryny przepis art. 76 § 1 kks. stanowi *lex specialis* w stosunku do art. 286 § 1 kk.¹⁹⁸

Obowiązek podatkowy czerpie swoje źródło w ustawach szczególnych, w tym przypadku m.in. w przykładowo wskazanych przez ustawodawcę w ustawie o podatku od towarów i usług VAT oraz w ustawie o podatku akcyzowym jak również wynika z formalnych przepisów dotyczących konstrukcji tychże podatków. Chodzi tu przede wszystkim o kwestie nadpłaty danego podatku przez podatnika, a następnie wystąpienie o dokonanie przez właściwy organ zwrotu owej nadpłaty podatnikowi w przypadku, gdy do takiej nadpłaty faktycznie i realnie doszło. Tym samym więc z treści art. 76 kks. jasno wynika, iż sankcjonuje on działania zmierzające do zwrotu podatkowej należności publicznoprawnej w przypadku, gdy taki zwrot podatnikowi nie przysługuje, tym samym więc ma chronić prawidłowe wykonywanie obowiązków podatkowych w tym względzie.¹⁹⁹ Można uznać,

¹⁹⁷ Zob. Uzasadnienie wyroku SN z dnia 19 marca 2008 r., II KK 347/07, BPK 2008, nr 8, poz. 5 oraz J. Bryk, A. Choromańska, A. Kalisz, S. Miszkiewicz, D. Mocarska, D. Porwisz, A. Sadło-Nowak, A. Świerczewska-Gąsiorowska, Wybrane zagadnienia prawa karnego skarbowego, Szczytno 2014, s. 88.

¹⁹⁸ M. Dąbrowska-Kardas (w:) Kodeks karny. Część szczególna. Tom III. Komentarz do art. 278-363 k.k. pod redakcją A. Zolla, Zakamycze 2006, s. 315-320; T. Oczkowski, Oszustwo jako przestępstwo majątkowe i gospodarcze, Zakamycze 2004, s. 133-137; P. Kardas, G. Łabuda, Kryminalizacja oszustwa podatkowego w prawie karnym skarbowym, Prokuratura i Prawo 2003, nr 3, s. 64-86; P. Kardas, Prawnkarne aspekty uchylania się od wykonania zobowiązania podatkowego w podatku VAT - oszustwo skarbowe czy oszustwo klasyczne?, Prokuratura i Prawo 2006, nr 5, s. 28-48.

¹⁹⁹ P. Kardas, G. Łabuda, Kryminalizacja oszustwa podatkowego ..., s. 64. Słusznie wskazuje się w orzecznictwie, że regulacje dotyczące zwrotu odnoszą się wprost do zakresu obowiązków podatkowych, co wynika m.in., lecz nie tylko, z treści właściwych przepisów odnoszących się do prawnopodatkowego znaczenia zdarzeń stanowiących podstawę zwrotu – zob. wyrok SN z dnia 19 marca 2008 r., II KK 347/07, BPK 2008, nr 8, poz. 5, wskazujący na znaczenie wystawienia faktury VAT w zakresie obowiązku uiszczenia określonego w niej zobowiązania podatkowego. Zob. też P. Kardas, O wzajemnych relacjach między przepisem art. 6 § k k. s. a przepisem art. 286 § k k, Prokuratura i Prawo 2008, nr 12, s. 5 i n.

że przepis art. 76 kks. - w ujęciu szerszym - służy zagwarantowaniu przestrzegania wynikających z prawa podatkowego zasad podatkowych związanych z podstawami i procedurą uzyskiwania przez podatnika zwrotu podatkowej należności publicznoprawnej²⁰⁰, zaś w ujęciu węższym, odnoszącym się do rozważań w niniejszej pracy, służy ochronie zasad korzystania z instytucji nadpłaty i zwrotu w odniesieniu do podatku od towarów i usług VAT. Wskazana ochrona z jednej strony więc przedmiotowo ma przeciwdziałać działaniom sprzecznym z wynikającym z ustaw szczególnych obowiązkiem podatkowemu, z drugiej zaś podmiotowo ma chronić interesy podatkowo-finansowe Skarbu Państwa lub innych uprawnionych podmiotów, w tym także interesy ekonomiczne Wspólnot Europejskich.²⁰¹

Odwołując się do przedmiotu rzeczonyj rozprawy przedstawić więc należy kwestie ewentualnego zwrotu podatku od towarów i usług VAT na gruncie ustawy regulującej wskazaną materię. W tym kontekście skupić się należy przede wszystkim na przedstawieniu podstaw faktycznych zwrotu podatkowej należności publicznoprawnej. Generalnie, mowa była o tym w pierwszej części rozprawy, gdzie wskazano, iż podatek od towarów i usług VAT odmiennie, aniżeli inne podatki obrotowe nie powinien mieć wpływu na prowadzoną przez podatnika działalność gospodarczą. Podatnik prowadząc działalność gospodarczą ma do czynienia niejako z dwoma rodzajami podatku VAT tj. z VAT-em należnym, który winien zapłacić w związku z prowadzoną przez siebie działalnością gospodarczą oraz VAT-em naliczonym zapłaconym już przez podatnika w związku z prowadzoną działalnością.

Jeśli chodzi o VAT naliczony, to podatnik, zgodnie z treścią art. 86 ustawy o podatku od towarów i usług, może zaliczyć na poczet podatku VAT naliczonego kwotę podatku VAT wynikająca z wydatków tj. m.in. na zakup towarów, kontraktowanie usług, nabycie środków transportu, narzędzi, maszyn, tudzież innych środków produkcji itp. związanych

²⁰⁰ Wskazany pogląd znajduje potwierdzenie w orzecznictwie SN. W wyrok z dnia 19 marca 2008 r. II KK 347/07, BPK 2008, nr 8, poz. 5, stwierdzono, że „przepis art. 76 § 1 kks. chroni każdy obowiązek podatkowy, nie tylko ten w zakresie podatku od towarów i usług, który nie powstaje poprzez wystawienie faktury. W każdym bowiem przypadku, gdy do uzyskania określonego świadczenia wykorzystywane są regulacje z zakresu prawa podatkowego, a świadczenie realizowane jest na podstawie tych przepisów w oparciu o wprowadzenie w błąd właściwego organu, dochodzi do naruszenia obowiązku podatkowego”. Zasadnie Sąd Najwyższy w dwóch orzeczeniach wydanych jeszcze podczas obowiązywania ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. stwierdził, że wystawienie faktury fikcyjnej, mimo że samo przez się rzeczywiście nie skutkuje obowiązkiem podatkowym, to jednak może (tak jak to miało miejsce w ocenianym przypadku) służyć (najogólniej ujmując) rozliczeniu z podatku i przez to godzić w obowiązek podatkowy. Na tle tych judykatów Sąd Najwyższy uznał, że „Przepisy rozdziału VI kodeksu karnego skarbowego (a więc i art. 76) mają bowiem na celu ochronę obowiązków podatkowych określonych w przepisach prawa podatkowego, nie zaś tylko tego obowiązku podatkowego, który jest związany z obowiązkiem podatkowym wynikającym z wystawienia faktury”, zob. uchwała SN z 30 września 2003 r., I KZP 16/03, OSNKW 2003, z. 9-10, poz. 77 i uchwała SN z 30 września 2003 r., I KZP 22/03, OSNKW 2003, z. 9-10, poz. 75.

²⁰¹ F. Prusak, Zakres związania polskiego prawa karnego konwencją Unii Europejskiej w zakresie ochrony interesów finansowych Wspólnot Europejskich, Prokuratura i Prawo 2009, nr 6, s. 5-25.

z prowadzoną przez niego opodatkowaną działalnością gospodarczą, które to wydatki są ściśle z taką działalnością związane. Taki zapłacony przez podatnika podatek VAT naliczony stanowi jednocześnie podstawę do pomniejszenia wysokości zobowiązania podatkowego w ramach podatku, a więc ramach podatku VAT należnego. Tym samym więc podatnik zapłacony przez siebie w toku prowadzonej działalności gospodarczej podatek VAT naliczony może zaliczyć na poczet podatku VAT należnego. Jeśli w efekcie owego zaliczenia wysokość podatku VAT naliczonego jest mniejsza bądź też równa wysokości VAT należnego, wówczas mamy do czynienia z obniżeniem wysokości podatku VAT naliczonego, a jeśli jest to kwota większa podatnik może żądać zwrotu dokonanej w ten sposób nadpłaty.²⁰²

W przypadku więc gdy mamy do czynienia z naruszeniem obowiązku podatkowego, w wyniku którego dochodzi do nienależnego zwrotu lub też nienależnego obniżenia podatkowej należności publicznoprawnej, a więc np. VAT należnego, dochodzi do niezasadnego obniżenia wpływów podatkowych Skarbu Państwa lub też innych uprawnionych organów. Analogicznie kwestie te dotyczą innych obciążeń publicznoprawnych, chociażby podatku akcyzowego.²⁰³

Wracając do kwestii obowiązku podatkowego, do naruszenia którego dochodzi na gruncie art. 76 kks., to odwołać się należy do treści art. 4 ustawy Ordynacja Podatkowa, gdzie stwierdza się, iż „obowiązkiem podatkowym jest wynikająca z ustaw podatkowych nieskonkretyzowana powinność przymusowego świadczenia pieniężnego w związku z zaistnieniem zdarzenia określonego w tych ustawach”. W odniesieniu konkretnie do ustawy o podatku od towarów i usług VAT, to kwestie obowiązku podatkowego reguluje Dział IV o tożsamym tytule, gdzie mowa jest przede wszystkim o miejscu i czasie powstania zobowiązania podatkowego. W myśl więc art. 19a ust. 1 „obowiązek podatkowy powstaje z chwilą dokonania dostawy towarów lub wykonania usługi, z zastrzeżeniem wyjątków wskazanych w ustawie”. Tak więc w tym przypadku obowiązek zapłaty podatku VAT powstaje, z pewnymi wyjątkami, w momencie zaistnienia określonego działania gospodarczego. W tym kontekście słusznie uznaje się w doktrynie i orzecznictwie, że instytucja zwrotu podatku stanowi element współkształtujący i konkretyzujący powinność poniesienia świadczenia pieniężnego w postaci podatku, stanowiąc podstawę do ostatecznego

²⁰² P. Kardas, G. Łabuda, Zbieg przepisów kryminalizujących klasyczne oszustwo oraz oszustwo skarbowe, (w:) J. Majewski (red.), Zbieg przepisów i zbieg przestępstw w polskim prawie karnym. Materiały II Bielańskiego Kolokwium Karnistycznego, Toruń 2006, s. 122; P. Kardas, O wzajemnych relacjach między przepisem art. 6 § k k. s a przepisem art. 286 § kk. s. 8, zob. też wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 1 marca 2018 r., I SA/Rz 831/17.

²⁰³ Zob. Postanowienie SN z dnia 1 marca 2004 r., V KK 248/03, OSNKW 2004, nr 5, poz. 51.

określenia jego wysokości. W związku z powyższym, jako że instytucja zwrotu podatkowego stanowi immamentną część obowiązku podatkowego, tym samym więc jest również częścią rodzajowego przedmiotu ochrony wynikającego z treści art. 76 kks.²⁰⁴

Podsumowując więc tę część rozważań stwierdzić należy, iż art. 76 kks. poprzez ochronę zasad i procedur podatkowych, wynikających chociażby z ustawy o podatku od towarów i usług VAT, dotyczących zwrotu podatkowej należności publicznoprawnej chroni obowiązek podatkowy, a co za tym idzie również podatkowe zasady dotyczące zwrotu oraz nadpłaty w podatku VAT.²⁰⁵ Powyższe wynika chociażby z samej treści Rozdziału 6 kodeksu karnego skarbowego, gdzie jako rodzajowy przedmiot ochrony wskazano obowiązek podatkowy.²⁰⁶ Jednocześnie jednak wskazać należy, iż sprawca czynu z art. 76 kks. naruszając obowiązek podatkowy, narusza jednocześnie interesy podatkowe, a szerzej ekonomiczne Skarbu Państwa oraz innych uprawnionych podmiotów, w tym również Wspólnot Europejskich, objętych na podstawie przepisów szczególnych obowiązkiem dokonania zwrotu czy też nadpłaty podatku.

W przypadku zaś aktualizacji normy art. 76 kks., a więc w przypadku gdy mamy do czynienia nienależnym zwrotem należności publicznoprawnej, a więc na gruncie ustawy o podatku od towarów i usług VAT dochodzi do wyłudzenia nienależnego zwrotu podatku VAT lub też nienależnego obniżenia podatku VAT należnego co powoduje, iż dochodzi od naruszenia istotnych interesów ekonomicznych Skarbu Państwa lub też Wspólnot Europejskich, jeżeli takowe wyłudzenie ma charakter transgraniczny. Powyższe powoduje, iż w takim przypadku należy uznać interesy ekonomiczne czy też finansowe Skarbu Państwa

²⁰⁴ Zob. Postanowienie SN z dnia 1 marca 2004 r., V KK 248/03, OSNKW 2004, nr 5, poz. 51 gdzie Sąd Najwyższy słusznie wskazał, iż „Na tym tle podkreśla się, iż obowiązek podatkowy nie powstaje m.in. wówczas, gdy nie doszło do legalnego (zgodnego z prawem) obrotu towarami i usługami, co stanowi często czyn zabroniony, w tym taki, przy którym wystawienie fikcyjnej faktury VAT wiąże się wyłącznie z osiągnięciem celu wprowadzenia w błąd innej osoby dla rozporządzenia przez nią mieniem, a nie dla wykonania zobowiązania podatkowego”. Tym samym więc z analogiczną oceną stanu faktycznego będziemy mieli do czynienia w przypadku, gdy wyłącznym i jedynym celem sprawy/podatnika jest doprowadzenie do niekorzystnego rozporządzenia mieniem Skarbu Państwa, przy braku jakichkolwiek podstaw do dokonania zwrotu podatku VAT. Zob. Z. Kozłowski, Zagarnięcie mienia społecznego a uszczuplenie podatku VAT, Prokuratura i Prawo 1998, nr 3, s. 115-120, O. Górniok, Uszczuplenie podatku VAT a zagarnięcie mienia społecznego, Prokuratura i Prawo 1997, nr 2, s. 17-23, O. Górniok, Jeszcze o nadużyciach procedury podatku VAT..., s. 17-22, zob. też uchwałę składu 7 sędziów NSA z dnia 22 kwietnia 2002 r., FPS 2/02, ONSA 2002, z. 4, poz. 136.

²⁰⁵ W tym względzie wskazać należy wyrok Sądu Najwyższego z dnia 19 marca 2008 r., II KK 347/07, BPK 2008, nr 9, poz. 5.

²⁰⁶ Zob. uzasadnienie uchwały składu 7 sędziów SN z dnia 30 września 2003 r., I KZP 22/03, OSNKW 2003, nr 9–10, poz. 75, s. 19 oraz postanowienie SN z dnia 1 marca 2004 r., V KK 248/03, OSNKW 2004, nr 5, poz. 51

lub innych uprawnionych podmiotów oraz Wspólnot Europejskich jako szczególny przedmiot ochrony przestępstwa stypizowanego w art. 76 kks.²⁰⁷

3. Znamiona strony przedmiotowej

3.1. Podatnik jako podmiot czynu zabronionego

Przestępstwo skarbowe wyrażone w art. 76 kks. ma charakter powszechny. Za takim stanowiskiem przemawia to, że ustawodawca do określenia podmiotu sprawczego posłużył się zwrotem „kto”, stąd też każda osoba wypełniająca normę rzeczzonego artykułu, można przypisać odpowiedzialność karną za jego popełnienie.²⁰⁸ Niezbędnymi ku temu okolicznościami jest wypełnienie przesłanki wprowadzenia właściwego organu podatkowego w błąd, a przez co narażenie tegoż organu na nienależny zwrot podatkowej należności publicznoprawnej. Powyższe stwierdzenie nie ulega wątpliwości, jak również nie powoduje też problemów interpretacyjnych w tym względzie.²⁰⁹

W tym kontekście wskazać jedynie należy, iż owe wprowadzenie w błąd²¹⁰ organu determinuje i zarazem określa cechy szczególne podmiotu przestępstwa z art. 76 kks. nie wpływając jednocześnie na możliwości penalizacji zachowań sprawcy. Tak więc wprowadzenie właściwego organu w błąd, w odniesieniu np. do podatku VAT może nastąpić poprzez wystąpienie podatnika o dokonania zwrotu bądź też zaliczenia na poczet podatku VAT należnego zapłaconego uprzednio podatku VAT, przy fakcie istnienia podstawy do wystąpienia o taki zwrot, z tymże podstawa taka była niższa aniżeli deklarowana, bądź też wystąpienie podatnika o dokonania zwrotu bądź też zaliczenia na poczet podatku VAT należnego zapłaconego uprzednio podatku VAT, odbyło się przy braku istnienia faktycznej podstawy do wystąpienia o taki zwrot.²¹¹

²⁰⁷ P. Kardas, Karnoprawne aspekty posłużenia się fakturą nierzetelną, *Prokuratura i Prawo* 2007, nr 2, s. 11; O. Górniok, Jeszcze o nadużyciach..., s. 18 i n.; por. też T. Grzegorzczak, *Kodeks karny skarbowy...*, 2006, s. 381–382; P. Kardas, G. Łabuda, *Kryminalizacja oszustwa podatkowego w prawie karnym skarbowym...*, s. 82–83; P. Kardas, G. Łabuda, *Zbieg przepisów kryminalizujących klasyczne oszustwo oraz oszustwa skarbowe...*, s. 126 i n.; P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks karny skarbowy, Komentarz...*, komentarz do art. 76 k.k.s., poz. 13.

²⁰⁸ P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks karny skarbowy, Komentarz*, Warszawa 2010, s. 657; A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Kodeks karny skarbowy...*, s. 459; L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks karny skarbowy, komentarz*, Warszawa 2007, s. 335; W. Kotowski, B. Kurzępa, *Kodeks karny skarbowy, komentarz*, Warszawa 2007, s. 347.

²⁰⁹ Z. Wardak, *Karnoskarbowa i kryminologiczna problematyka oszustwa podatkowego*, Łódź 2014, s. 84.

²¹⁰ A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Kodeks karny skarbowy...*, s. 393.

²¹¹ Podobnie wskazuje Ł. Pilarczyk, który podnosi, iż zwrot podatku może uzyskać jedynie osoba zarejestrowana jako podatnik podatku VAT. Nie jest bowiem technicznie możliwe, aby deklaracje dotyczące zwrotu rzekomo nadpłaconego podatku złożone przez osoby niebędące podatnikami danego podatku, zostały zarejestrowane

O pierwszym przypadku mówimy wówczas, gdy mamy do czynienia z podatnikiem faktycznie prowadzącym działalność gospodarczą, o tyle w ramach tej działalności ów podatnik występuje do właściwego organu o chociażby dokonanie zwrotu w wysokości większej aniżeli faktycznie wynikałoby z realizowanej działalności gospodarczej, czy też dokonywanych transakcji handlowych. W takim przypadku mamy do czynienia z osobą, spółką prawa handlowego lub podatnikiem, który ma uprawnienie do wystąpienia do organu o zwrot jednakże nie we wskazanej przez siebie wysokości.²¹² W drugim zaś przypadku mamy do czynienia z osobą, grupą osób, które poprzez sieć fikcyjnych spółek tzw. słupów jedynie symulują realizację określonych transakcji gospodarczych, jak też samo prowadzenie działalności gospodarczej, jedynie po to aby w wyniku fikcyjnych dokumentów księgowych w postaci deklaracji VAT-7, faktur VAT, deklaracji w ramach jednolitego pliku kontrolnego JPK, móc wystąpić do właściwego organu o dokonanie na ich rzecz zwrotu należności publicznoprawnej np. w postaci rzekomo nadpłaconego podatku VAT. O ile więc w pierwszym przypadku będziemy mówili, iż sprawcą był podmiot uprawniony do zwrotu, a więc formalnie podatnik lub też osoba zajmująca się jego sprawami gospodarczymi podmiotu gospodarczego będąca podatnikiem np. prezes spółki, prokurent, o tyle w ramach drugiej okoliczności, dojdzie do wprowadzenia danego organu w błąd, co do istnienia już samych podstaw zwrotu. Istotne w tym względzie jest, iż w myśl art. 9 kks., sprawcą może być również osoba pozbawiona statusu podatnika, co jednak nie wpływa w żaden sposób na konkretną zindywidualizowaną odpowiedzialność karną.²¹³ Tak więc w myśl art. 9 kks. odpowiada za sprawstwo nie tylko ten, kto wykonuje czyn zabroniony sam albo wspólnie i w porozumieniu z inną osobą, ale także ten, kto kieruje wykonaniem czynu zabronionego przez inną osobę lub wykorzystując uzależnienie innej osoby od siebie, poleca jej wykonanie takiego czynu. Nadto warto wskazać również na treść § 3 art. 9 kks. który stanowi, że za przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe odpowiada, jak sprawca, także ten, kto na podstawie przepisu prawa, decyzji właściwego organu, umowy lub faktycznego wykonywania zajmuje się sprawami gospodarczymi, w szczególności finansowymi, osoby

w systemie komputerowym organu jako złożone przez podatnika i wobec tego nie mogą one zostać pozytywnie rozpatrzone, zob. Ł. Pilarczyk, O wzajemnych relacjach pomiędzy tzw. oszustwem podatkowym z art. 56 k.k.s. i 76 k.k.s. a przestępstwem oszustwa z art. 286 k.k., *Ius Novum* 2017, nr 3, s. 60.

²¹² M. Popławski, *Nadpłata i zwrot podatku. Zagadnienie wspólne dotyczące realizacji uprawnień podatkowych*, Warszawa 2013, s. 51.

²¹³ P. Kardas, G. Łabuda, *Zbieg przepisów kryminalizujących klasyczne oszustwo oraz oszustwa skarbowe...*, s. 137

fizycznej, osoby prawnej albo jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, której odrębne przepisy przyznają zdolność prawną.²¹⁴

Faktycznie więc na gruncie prowadzonego przez organy ścigania postępowania przygotowawczego w sprawach dotyczących tzw. mafii vatowskich powyższe rozróżnienie nie będzie miało żadnego znaczenia. Stąd też nieistotne będzie czy daną deklarację skarbową, czy też jednolity plik kontrolny JPK zostanie opatrzony podpisem osoby, względem której będziemy mogli, na gruncie ustawy ordynacja podatkowa, przypisać status podatnika, płatnika, inkasenta²¹⁵ lub też będzie to inna osoba zajmująca się sprawami gospodarczymi, w szczególności finansowymi osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, czy też uprawniony do jednoosobowej reprezentacji prokurent, pełnomocnik, członek zarządu, w każdym z tych przypadków osoba taka będzie mogła być pociągnięta do odpowiedzialności karnej na gruncie art. 76 kks.²¹⁶ Faktem przy tym jest, iż są to najczęściej osoby – tzw. słupy, na które to zarejestrowano podmioty gospodarcze uczestniczące w przestępczym procederze lub też prokurenci upoważnieni do reprezentacji tychże podmiotów w postępowaniach przed organami skarbowymi. Każdorazowo w takim przypadku chodzi o podjęcie przez taką osobę działań, które niejednokrotnie sprowadzają się do złożenia własnoręcznego podpisu na określonych dokumentach, które skutkować mają wprowadzeniem właściwego organu w błąd, celem nienależnego wyłudzenia zwrotu należności publicznoprawnej.²¹⁷

W tym miejscu, w kontekście przywołanego art. 9 § 3 kks., wskazać należy,

²¹⁴ T. Grzegoryczk, Kodeks karny skarbowy. Komentarz, Warszawa 2009, s. 63.

²¹⁵ Podatnikiem jest w myśl art. 7 § 1 ordynacji podatkowej osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej podlegająca na mocy ustaw podatkowych obowiązkowi podatkowemu, a także zgodnie z art. 7 § 2 również inne podmioty jeśli wynika to ze szczególnych ustawy podatkowych. Kwestia ta związana jest z treścią przepisów szczególnych ustawy o podatku od towarów i usług VAT, jak również ordynacji podatkowej, z której wynika, iż podmiotem uprawnionym i zobowiązanym jednocześnie do dokonania określonych czynności związanych ze zwrotem nadpłaconego podatku VAT jest właśnie podatnik, płatnik (zgodnie z treścią art. 8 ordynacji podatkowej jest to osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej obowiązana na podstawie przepisów prawa podatkowego do obliczenia i pobrania od podatnika podatku i wpłacenia go we właściwym terminie organowi podatkowemu) oraz inkasent. Wskazane definicje stosuje się odpowiednio zgodnie z treścią art. 53 § 30 kks.

²¹⁶ Z uwagi na powszechny charakter deliktu skarbowego z art. 76 kks. brak cechy podatnika, inkasenta lub płatnika po stronie osoby wprowadzającej w błąd właściwy organ i narażającej w ten sposób na nienależny zwrot podatkowej należności publicznoprawnej nie wyklucza odpowiedzialności za omawiany delikt skarbowy. W szczególności możliwość odpowiedzialności za oszustwo podatkowe stypizowane w art. 76 kks. osoby niemającej statusu podatnika lub płatnika i niedziałającej w warunkach przewidzianych w art. 9 § 3 kk. dotyczy tych przypadków, gdy przedmiotem błędu jest okoliczność związana ze statusem podmiotu ubiegającego się o zwrot objawiająca się pozbawionym podstaw stwierdzeniem, że wnioskodawca jest podatnikiem, wobec którego mogły zaktualizować się określone w przepisach prawa podatkowego podstawy zwrotu podatkowej należności publicznoprawnej – zob. A. Bartosiewicz, R. Kubacki, Kodeks karny skarbowy..., s. 471.

²¹⁷ Zob. M. Kołdys, Wyłudzenie podatku VAT z wykorzystaniem tzw. karuzeli podatkowej, Policja Kwartalnik Kadry Kierowniczej Policji 2014, nr 1, s. 8-14.

iż coraz częściej dochodzi do sytuacji faktycznych umożliwiających przypisanie odpowiedzialności karnej na gruncie art. 76 kks. również doradcom podatkowych oraz osobom prowadzącym biura rachunkowe. Powyższe wynika ze zmian dokonanych w związku z wprowadzeniem obowiązku przesyłania przez podatników jednolitego pliku kontrolnego JPK.²¹⁸

Na podstawie art. 82 § 1b Ordynacji podatkowej osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, prowadzące księgi podatkowe przy użyciu programów komputerowych, są obowiązane, bez wezwania organu podatkowego, do przekazywania, za pomocą środków komunikacji elektronicznej, ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych informacji o prowadzonej ewidencji, o której mowa w art. 109 ust. 3 ustawy o podatku od towarów i usług VAT, w postaci elektronicznej odpowiadającej strukturze logicznej, o której mowa w art. 193 a § 2 ww. ustawy, na zasadach dotyczących przesyłania ksiąg podatkowych lub ich części określonych w przepisach wydanych na podstawie art. 193a § 3 wspomnianej ustawy, za okresy miesięczne w terminie do 25 dnia miesiąca następującego po każdym kolejnym miesiącu, wskazując miesiąc, którego ta informacja dotyczy. Z powyższego wynika, że przepis art. 82 § 1b Ordynacji podatkowej w odróżnieniu od art. 193a § 1 Ordynacji podatkowej, zawęża sposób przekazywania informacji o prowadzonej ewidencji, o której mowa w art. 109 ust. 3 Ustawy o podatku od towarów i usług wyłącznie do środków komunikacji elektronicznej. Oznacza to, że JPK_VAT należy przesłać tylko i wyłącznie za pomocą środków komunikacji elektronicznej, czyli za pomocą aplikacji klienckiej lub zgodnie ze specyfikacją interfejsów usług JPK. Należy też uwierzytelnić dane podpisem kwalifikowanym (e-podpis). Tym samym więc może dojść do sytuacji, kiedy to chociażby właściciel biura rachunkowego lub też doradca podatkowy będzie uwierzytelniał podpisem metadane JPK zawierające nierzetelne lub też nieprawdziwe informacje.

W myśl zaś dyspozycji art. 76 § 1 kks. przestępstwa skarbowego opisanego w tym przepisie dopuszcza się ten, kto przez podanie danych niezgodnych ze stanem rzeczywistym lub zatajenie rzeczywistego stanu rzeczy wprowadza w błąd właściwy organ, narażając na nienależyty zwrot podatkowej należności publicznoprawnej, w szczególności podatku naliczonego w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług, podatku akcyzowym, zwrot nadpłaty lub jej zaliczenie na poczet zaległości podatkowej lub bieżących,

²¹⁸ Zob. szerzej J. Tokarczuk, P. Tokarczuk, Odpowiedzialność karna skarbową doradców podatkowych i księgowych, Monitor Podatkowy, nr 1.

albo przyszłych zobowiązań podatkowych. Powyższy przepis kryminalizuje więc wszelkie zachowania prowadzące poprzez wprowadzenie w błąd do bezpodstawnego zwrotu podatkowej należności publicznoprawnej, a więc zarówno takie, które polegają na przedstawieniu właściwemu organowi nierzetelnych informacji dotyczących rzeczywistego zdarzenia gospodarczego, stanowiącego podstawę zwrotu (czego konsekwencją jest uzyskanie zwrotu w wyższej wysokości niż należna), jak i takie, gdzie wprowadzenie w błąd właściwego organu sprowadza się do przedstawienia informacji uzasadniających zwrot, dotyczących zdarzenia gospodarczego, które w rzeczywistości nie miało miejsca (czego konsekwencją jest uzyskanie zwrotu, podczas gdy w rzeczywistości zwrot nie jest należny).²¹⁹

Podatnik dokonując samoobliczenia podatku musi złożyć deklarację zawierającą oświadczenie, co do faktycznie poniesionych wydatków i uzyskanych przychodów. Musi też samodzielnie dokonać oceny, które z tych wydatków należy właściwie zakwalifikować jako podlegające odliczeniu. Od podatnika wymaga się więc rzetelności co do faktów znaczących prawnie z punktu widzenia potencjalnego obowiązku podatkowego. Deklaracja podatkowa jest w tym zakresie oświadczeniem wiedzy. Nie ulega wątpliwości fakt, iż oszustwa podatkowego dopuszcza się ten, kto wbrew ustawie podatkowej, z winy umyślnej, nierzetelnie wywiązuje się z ciężącego na nim obowiązku podania w sposób umożliwiający obliczenie prawidłowego wymiaru podatku. Osoba będąca doradcą podatkowym, lub też osoba prowadząca działalność w formie biura rachunkowego, z którą to funkcją wiąże się społeczne zaufanie, może więc realizując dyspozycje innych współpracujących z nią sprawców, zamieszczać w księgach rachunkowych dane niezgodne ze zdarzeniami gospodarczymi, a następnie przysłać je właściwemu organowi w przysłanych przez siebie plikach JPK. Działanie takie realizowane w krótkich odstępach czasu (za krótki odstęp czasu uważa się okres do 6 miesięcy), polegające na wykonaniu tego samego zamiaru lub z wykorzystaniem takiej samej sposobności, a końcowo zmierzające do uszczuplenia lub narażenia na uszczuplenie należności publiczno-prawnej może względem takiej osoby skutkować przypisaniem odpowiedzialności karnej na gruncie art. 76 kks. Kwestią kluczową będzie w tym względzie odgrywać świadomość możliwości mówiąc kolokwialnie księgowania faktur, co do których rzetelności czy też prawdziwości można mieć zastrzeżenia.

Tym niemniej należy stwierdzić, iż mamy do czynienia z osobą profesjonalnie zajmującą się rachunkowością, księgowością, a więc profesjonalistą, który nie może odrzucać

²¹⁹ Jerzy Duży, Glosa do wyroku Sądu Apelacyjnego w Katowicach z dnia 3 lutego 2011 r., sygn. II AKa 476/10, Prokuratura i Prawo 2013, nr 5, s. 176-183 oraz przytoczoną tam argumentację, a także P. Kardas, O wzajemnych relacjach między przepisem art. 6 § k k. a przepisem art. 286 § kk., s. 19.

od siebie odpowiedzialność zasłaniać się niewiedzą, czy też brakiem wiedzy w przedmiocie przestępczego procederu, w którym uczestniczy.²²⁰

3.2. Członek zorganizowanej grupy przestępczej jako podmiot czynu z art. 76 kks.

Naturalnym jest, iż powyższe rozważania nie byłyby pełne gdyby pominąć istotną rolę oraz działania zorganizowanych grup przestępczych ukierunkowanych na dokonywanie przestępstw skarbowych w szczególności w odniesieniu do dokonywania nienależnych wyłudzeń w podatku od towarów i usług VAT. Tego rodzaju grupy przestępcze, nierzadko o charakterze międzynarodowym nazywa się kolokwialnie tzw. „mafiami vatowskimi”. Powyższe jest naturalnie pewnego rodzaju skrótem myślowym, gdyż cechy każdej grupy przestępczej odpowiadającej charakterystyce wynikającej z art. 258 kk., założonej w celu popełniania przestępstw o charakterze skarbowym jest znacząco inna. W doktrynie pojawiła się w ostatnim czasie, w kontekście przestępczości zorganizowanej, teoria przedsiębiorstwa przestępczego, która pozwala wyznaczyć granice zorganizowanych form przestępczości od innych, klasycznych formy zjawiskowych związanych z udziałem w przestępstwie. Mowa tu jest o współsprawstwie, sprawstwie kierowniczym, czy chociażby pomocnictwie.²²¹ Koncepcja ta w odniesieniu do przestępczości skarbowej, gdzie faktycznie niejednokrotnie wykorzystywane są celowo ku temu utworzone lub też przejęte podmioty gospodarcze, być może wydaje się być słuszna, jednakże jedynie na niwie językowej. Przede wszystkim, jak pokazuje praktyka, obecna przestępczość gospodarcza, czy mówiąc wąsko przestępczość skarbowa, zdecydowanie różni się od tej samej przestępczości jeszcze dziesięć a nawet kilka lat temu. Powyższe spowodowane jest przede wszystkim stopniową zmianą przepisów szczególnych zarówno w odniesieniu do ustawy o VAT, jak też innych ustaw i rozporządzeń szczegółowych dotyczących przedmiotowej materii. Wszystko to spowodowało, iż zasady przestępczego działania grup przestępczych, jak i sama organizacja strukturalna tych grup ulegała zmianie.

Tym samym więc obecnie nie sposób zdefiniować jakiegoś uniwersalnego schematu grupy przestępczej, niejako działającej na rynku przestępczości skarbowej. Inaczej bowiem

²²⁰ Z. Wardak, Karnoskarbowa i kryminologiczna problematyka..., s. 85; D. Owsicka, Karnoskarbowa ochrona "pośredniego zwrotu" nadwyżki podatku naliczonego nad należnym (uwagi na tle art. 76 k.k.s.), *Studia Iuridica Lublinensia* 2012, nr 17, s. 185, zob. wyrok SA w Warszawie z dnia 5 lutego 2020 r. II AKa 244/19, LEX nr 3103034.

²²¹ W. Filipkowski, *Przestępczość zorganizowana – ujęcie prawne i kryminologiczne*, Prokuratura i Prawo 2006, nr 12, s. 70.

działają grupy o charakterze międzynarodowym z udziałem chociażby obywateli państw dalekiego wchodu np. obywateli Wietnamu, działający w obrębie Wólki Kosowskiej trudniący się przede wszystkim obrotem na znaczną skalę tekstyliami wystawiając przy tym szereg fikcyjnych lub też nierzetelnych faktur VAT, mając tym samym na celu przede wszystkim popełnianie przestępstw skarbowych nie w obrębie podatku VAT ale podatku CIT, inaczej zaś grupy operujące w obrębie trójkąta tj. Polski, Czech i Niemiec, gdzie wykorzystywane są klasyczne mechanizmy tzw. karuzeli podatkowych, z wykorzystaniem mechanizmów WNT i WDT. Podobnie inny sposób działania mają grupy wywodzące się z byłych zorganizowanych grup przestępczych o charakterze typowo kryminalnym np. z tzw. „starego Pruszkowa”, które w większości przypadków pełnią rolę inwestorów zasilając finansowo na początku pochodów przestępczego mniejsze organizacje niezbędne do końcowego popełniania przestępstw skarbowych, inny zaś charakter mają działania grup zajmujących się tzw. handlem czystymi spółkami lub też do niedawna zbywaniem spółek wyposażonych w koncesje OPC (obróć paliwami płynnymi). Końcowo inny charakter mają obecnie działania grup tzw. mafii paliwowych, które jeszcze 5-6 lat temu zajmowały się m.in. nielegalnym importem paliw płynnych pod przykryciem transportu oleju opałowego obłożonego znacząco niższymi stawkami podatku VAT i podatku akcyzowego, który był odbarwiany, a następnie wprowadzany na rynek. W tej chwili grupy tego typu działają na tzw. rynku biopaliw, oleju smarowego przeznaczonego na użytek szeroko pojętego przemysłu, przy czym w związku z licznymi kontrolami drogowymi system realizowanymi przez KAS, obecnie transport ten jest realizowany przez „zwykłe” ciągniki siodłowe przewożące naczepy, w których umieszczone jest paliwo w 1 000 litrowych zbiornikach tzw. mauserach, lub też w typowych pojazdach dostawczych o średnim tonażu. Naturalnie są to jedynie niektóre przykłady działania zorganizowanych grup przestępczych popełniających przestępstwa podatkowe, skarbowe przy czym jedno pozostaje niezmiennie walka ze zorganizowanymi grupami przestępczymi była jest i zapewne będzie priorytetem szeroko pojętych organów ścigania.

Samo pojęcie przestępczości zorganizowanej pojawiło się na początku XX wieku, co nie oznacza, że dopiero od tego dopiero momentu możemy o niej mówić. Już wcześniej znane byłyby różne, zorganizowane formy przestępczości. Jednocześnie w literaturze wskazuje się na trudności w zdefiniowaniu samego pojęcia przestępczości zorganizowanej objawiającego się chaosem terminologicznym. Powyższe wynika z tego, iż analiza pojęcia, czy też zagadnienia przestępczości zorganizowanej może koncentrować się na nielegalnej działalności sprawców przestępstw lub też na samych czynnikach organizacyjnych ów związków

przestępczych, ich strukturze, hierarchii, podporządkowaniu, kwestii decyzyjności. Wydaje się, iż jedynie całościowe ujęcie omawianej problematyki, obejmujące oba wskazane obszary, pozwala w pełni przeanalizować kwestie zorganizowanej przestępczości.²²²

W odniesieniu do współczesnej przestępczości ekonomicznej, to obecnie w literaturze przedmiotu, coraz liczniejsze są głosy świadczące o tym, że tradycyjne pojmowanie przestępczości zorganizowanej i łączenie jej z powszechnie funkcjonującym w przestrzeni pojęciem „organizacji przestępczej” jako typowej zhierarchizowanej grupy, z określonym kierownictwem, z podziałem na poszczególne role i zadania członków grupy przestaje tak naprawdę przystawać do współczesnych realiów. Pierwotnie zorganizowane grupy przestępcze charakteryzowała przemoc fizyczna, która stanowiła podstawowy składnik ich przestępczej działalności, obecnie zaś zwłaszcza w odniesieniu do zorganizowanej przestępczości o charakterze ekonomicznym coraz częściej miejsce tradycyjnych, zhierarchizowanych grup, z założenia dążących do zdominowania oraz przejęcia faktycznej władzy bądź terytorium w przestępczym półświatku zajmują struktury fraktalne, inaczej nazywane strukturami sieciowymi.²²³ W tym miejscu wskazać należy, iż obszar, czy też przestrzeń, na którym możliwe jest realizowanie przestępczej działalności w odniesieniu do podatku VAT, czy też podatku akcyzowego nie jest w żaden sposób ograniczona, stąd też nie ma tu potrzeby walki zorganizowanych grup przestępczych o terytorium czy też przestrzeń działania. Jedyne, co łączy tego rodzaju działania to poszkodowany, którym zawsze jest Skarb Państwa, niezależnie w jakiej przestrzeni geograficznej, handlowej czy też branży działa grupa przestępcza. Powyższe skutkuje tym, iż każda z grup przestępczych może na rynku nie konkurując z innymi swobodnie „działać”. Do chwili obecnej nie odnotowano istotnej rywalizację pomiędzy zorganizowanymi grupami przestępczymi parającymi się popełnianiem przestępstw skarbowych.²²⁴

Można by stwierdzić wręcz odwrotnie, znane są przypadki, gdy pewne określone mikrogrupy przestępcze zajmujące się jedynie pewnym niewielkim wycinkiem działalności

²²² O. Krajniak, *Zorganizowane grupy przestępcze. Studium kryminalistyczne*, Warszawa 2011, s. 57 i n.

²²³ W. Kurowski, *Pojęcie organizacji przestępczej i przestępczości zorganizowanej*, Prokuratura i Prawo 2006, nr 1, s. 31 i n.; M. Cichomski, A. Fraj-Milczarska, *Struktura zorganizowanych grup przestępczych* (w:) L. Paprzycki (red.), Z. Raua (red.) *Praktyczne elementy zwalczania zorganizowanych grup przestępczych i terroryzmu*, Warszawa 2009.

²²⁴ Naturalnie znane są przypadki gdy członkowie określonych grup przestępczych, którzy w toku prowadzonych postępowań przygotowawczych zostali zatrzymani, którym w dalszej kolejności przedstawiono zarzuty i wobec, których zastosowano długotrwały środek izolacyjny środek zabezpieczający w postaci tymczasowego aresztowania, w ramach współpracy z organami ścigania wskazywali znanych im członków konkurencyjnych grup przestępczych, co do działalności których posiadali określoną wiedzę, jednakże wynikało to z potrzeby poprawy własnej sytuacji procesowej nie zaś z chęci eliminowania konkurencji na polu chociażby przestępstw związanych z nienależnymi zwrotami w podatku VAT.

przestępczej świadczyły swego rodzaju usługi przestępcze na rzecz kilku lub nawet kilkunastu różnych grup. Taka swego rodzaju współpraca może dotyczyć w szczególności m.in. przygotowania, a następnie udostępnienia czystych spółek, czy też podmiotów z koncesjami OPC, celem ich wykorzystania w przestępczym procederze, wykorzystaniu jednych i tych samych „słupów” w ramach różnych schematów karuzelowych, udostępnieniu tych samym określonych kontaktów w aparacie skarbowym i organach ścigania, wykorzystywania i finansowania wspólnie biur rachunkowych, kancelarii radcowskich, adwokackich, czy też udostępniania własnych działających już w przestrzeni prawnej spółek i podmiotów, celem uwiarygodnienia określonych fikcyjnych zdarzeń gospodarczych.

Taka współpraca pomiędzy grupami umożliwia przed wszystkim szybkie rozpoczęcie działalności przestępczej dzięki temu, w krótkim czasie możliwe jest nabycie zarówno gotowych do podjęcia działania podmiotów gospodarczych – spółek z ograniczoną odpowiedzialnością, pozyskanie do działania tzw. słupów, które będą występowały jako osoby firmujące, prowadzoną rzekomo działalność gospodarczą, ale przede wszystkim taka współpraca rozprasza w wielu kierunkach odpowiedzialność karną pomiędzy wiele osób i wiele podmiotów, co organom ścigania uniemożliwia identyfikację całości przestępczego procederu. Wskazane wyżej okoliczności powodują, iż wśród grup przestępczych popełniających przestępstwa podatkowe w odniesieniu do podatku VAT dominują stosunkowo małe grupy przestępcze o strukturze sieciowej, względnie o strukturze hierarchiczno-sieciowej, przy czym wyróżnikiem członków tego typu grup jest zazwyczaj brak uprzednio stwierdzonej działalności przestępczej.

Niezależnie od powyższego, pojęcie zorganizowanej przestępczości ekonomicznej, należy analizować w odniesieniu do koncepcji zorientowanych na czyn, czy raczej czyny sprawców, jak też na konkretnego sprawcę w kontekście jego roli i miejsca w strukturze przestępczej, przy czym zawsze będzie mowa o jednym i tym samym zagadnieniu. W różnych systemach prawnych istnieje szereg rozwiązań mających na celu szczególne zwalczanie przejawów przestępczości zorganizowanej w relacji do instrumentów zwalczania powszechnych zachowań przestępczych. W polskim systemie prawnym takim instrumentem stanowiącym podstawę reakcji prawnokarnej na narastające zjawisko przestępczości zorganizowanej jest penalizacja wskazana w art. 258 kk., gdzie mowa jest o udziale w zorganizowanej grupie albo związku mającym na celu popełnienie przestępstwa

lub przestępstwa skarbowego.²²⁵ Zasadniczą kwestią interpretacyjną w kontekście odpowiedzialności z art. 258 kk. jest określenie czy w danym konkretnym stanie faktycznym mamy do czynienia jedynie z przestępnym współdziałaniem, które powinno być oceniane w ramach współsprawstwa jako formy zjawiskowej przestępstwa, czy ze współdziałaniem w ramach zorganizowanej grupy lub związku mającego na celu popełnianie przestępstw. W tym względzie wskazać należy, że „nie każde przestępcze współdziałanie, nawet cechujące się skomplikowanym charakterem, świadczy o istnieniu zorganizowanej grupy przestępczej. Dla stwierdzenia takiego bytu (grupy) niezbędne jest ustalenie choćby niewysokiego stopnia powiązań organizacyjno-hierarchicznych pomiędzy jej członkami, zatem stwierdzenie elementów statycznych niezależnych od elementów dynamicznych, powiązań umożliwiających popełnienie przestępstwa we współdziałaniu z innymi osobami. Rodzaj tych więzi może być rozmaity, lecz zawsze należy do nich istnienie wyraźnie wyodrębnionego ośrodka decyzyjnego (przywództwa) oraz w miarę stabilnego podziału zadań i funkcji wewnątrz grupy, powiązań między jej członkami”.²²⁶

Szczegółowa analiza działań zorganizowanej przestępczości w postaci zorganizowanych grup przestępczych oraz związków przestępczych pozwoliła scharakteryzować tego rodzaju organizacje jako takie, które mają określoną wewnętrzną strukturę organizacyjną, gdzie mamy do czynienia z podziałem ról i zadań w ramach grupy, a przy tym ów struktury wykazują określoną trwałość w postaci istniejących więzów organizacyjnych w ramach wspólnego porozumienia przestępczego. Ponadto zorganizowane grupy przestępcze charakteryzują się uprzednim planowaniem przestępstw, chociażby poprzez gromadzenie narzędzi do popełniania przestępstw, a także wspólną akceptacją celów przestępczych, co wiąże się z zaspokojeniem potrzeb grupy, jak i jej członków.²²⁷

Naturalnie wskazany powyżej katalog przykładowych cech opisujących działalność zorganizowanej grupy przestępczej nie jest katalogiem zamkniętym, przy czym nie ulega wątpliwości, iż ów cechy posiadają grupy przestępcze popełniające przestępstwa skarbowe nadużycia w podatku VAT. Skutkiem powyższego, w przypadku tego rodzaju grup możemy mówić o zorganizowanych grupach przestępczych na gruncie art. 258 kk., tym bardziej, iż rodzaj popełnianych przestępstw wymaga szerokiego współdziałania określonych osób oraz odegrania w pochodzie przestępczym określonych ról przez członków takich grup.

²²⁵ J. Skała, Normatywne mechanizmy zwalczania przestępczości zorganizowanej w świetle przepisów kodeksu karnego, część I, Prokuratura i Prawo 2004, nr 7-8, s. 54.

²²⁶ Zob. orzeczenie Sądu Apelacyjnego w Krakowie z dnia 8 października 2008 r., II Aka 92/08 LEX nr 484801.

²²⁷ Zob. w szczególności pracę zbiorą pt. *Przestępczość zorganizowana* pod red. E. Pływaczewskiego, Warszawa 2011 oraz przywołaną tam literaturę jak i orzecznictwo.

W tym względzie wskazać należy na postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 11 lutego 2009 r., V KK 395/08²²⁸, w którym wskazano że „z uwagi na rodzaj prowadzonej działalności wymagającej ściśle określonych przedsięwzięć organizacyjnych oraz wielokrotną powtarzalność całego proceduru i skuteczne funkcjonowanie przyjętego mechanizmu wyłudzeń w odniesieniu do bardzo licznej grupy podmiotów, nie sposób kwestionować poglądu o wysokim stopniu powiązań istniejących w ramach struktury służącej do popełniania przestępstw. Powyższe w pełni wystarczało do przypisania skazanemu uczestniczenia w działaniach zorganizowanej grupy przestępczej, w której reguły konspiracji były tak ścisłe, że kontakty oraz transfer zadań i pieniędzy odbywał się wyłącznie poprzez ogniwo pośrednie, jakim w jego wypadku był”. Przywołane orzeczenie Sądu Najwyższego odnieść można wprost do modus operandi działania zorganizowanych grup przestępczych popełniających przestępstwa skarbowe, gdzie możemy mówić o specyficznym podziale zadań i ról pomiędzy poszczególnych członków grupy.

W przypadku tego rodzaju grup przestępczych zazwyczaj będziemy mieli do czynienia z niewielkimi „zespołami” przestępczymi obejmującymi w ramach swej struktury przede wszystkim organizatorów (beneficjentów) proceduru, „pośredników” werbujących „słupy” oraz sprawujących nad nimi nadzór, a przy tym zajmujących się szeroko pojętą logistyką, a także same „słupy” które firmują prowadzenie nierzadko fikcyjnej działalności gospodarczej.

Jeśli chodzi o pośredników to jest to nazwa zdecydowanie uogólniona. Nazwą tą określamy osoby zajmujące się najróżniejszymi sprawami i zadaniami w grupie. Rozmaitość ról i zadań pośredników sprawia, iż w zależności od ich konkretnych zadań czy ról, jak również określonego specyficznego słownictwa przedstawicieli organów ścigania nazywa się ich również nierzadko: rekruterkami, nadzorcami, koordynatorami, lub też nawet księgowymi, czy bankowcami, choć tak naprawdę osoby takie nie posiadają ani specjalistycznej wiedzy ani tego rodzaju umiejętności. Tak więc pośrednicy zajmują się m.in. rekrutowaniem czy też pozyskiwaniem słupów, ich „prowadzeniem”, a więc przydzielaniem im konkretnych zadań, zapewnianiem fikcyjnej dokumentacji, ale też wspomagają słupy przy zakładaniu bądź przejmowaniu przez nich spółek, to oni organizują notariuszy, przygotowują wszystkie niezbędne dokumenty umożliwiające podpisanie chociażby umów kupna – sprzedaży w postaci aktów notarialnych. To również pośrednicy zajmują się przygotowaniem samej dokumentacji finansowo – księgowej, przygotowują chociażby wnioski o wydanie koncesji na obrót paliwami płynnymi

²²⁸ Postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 11 lutego 2009 r. V KK 395/08, Opublikowano: LEX nr 488719

OPC, zakładają rachunki bankowe, uzyskują pozwolenia, promesy. Ponadto do zadań pośredników należy rozwiązywanie różnego rodzaju problemów o charakterze logistycznym czy też technicznym, począwszy od kwestii transportu, placów składowych po pozyskanie i obsługę księgową, przewożenie i składanie deklaracji podatkowych, wystawianie faktur VAT, dokumentów transportowych tzw. CMR-ów. Jednakże najistotniejszą rolą pośredników jest odbieranie pieniędzy od „słupów” lub w ich imieniu, a następnie przekazywaniu jej bezpośrednio beneficjentom lub też dalszym pośrednikom.

W grupach przestępczych o wieloszczeblowej strukturze możemy mówić o pośrednikach niższego i średniego stopnia, przy czym kwestia kwalifikacji do konkretnej grupy nie wynika z określonych, a przypisanych zadań ile z zakresu posiadanej przez pośrednika wiedzy.

Jeśli chodzi o organizatorów przestępczego procederu, to są to osoby, które czasami nazywa się również inwestorami. Zazwyczaj to osoby, które już posiadają jakąś przeszłość kryminalną lecz nie jest to regułą, równie dobrze osoby te są znane w kryminalnym półświatku jednak nigdy nie zostały skazane. To osoby, które mogą wyłożyć środki finansowe na działalność określonej grupy przestępczej, w tym sensie nierzadko po prostu przekazują oni pośrednikowi chcącemu samodzielnie rozpocząć działalność przestępczą pieniądze na pozyskanie słupów, obsługę finansową celem rozpoczęcia nowej działalności przestępczej. Taki inwestor otrzymuje następnie określony procent ze środków finansowych uzyskanych z popełniania przestępczego procederu, może również jako osoba „znająca branżę” udostępnić obok środków finansowych takiej grupie swoiste *know how*, a więc sam gotowy schemat przestępczy, w tym także kontakty do osób bądź podmiotów zagranicznych, które będą kooperować z daną grupą poprzez uwiarygodnienie fikcyjnych zdarzeń gospodarczych np. poprzez prowadzenie określonej korespondencji e-mailowej, telefonicznej, przygotowywanie dokumentacji w formie papierowej, a nawet fotograficznej np. rzekomo przewożonego z zagranicy towaru. Wszystkie te działania mają na celu przedstawienie organom celno-skarbowym dowodów na realność prowadzonej działalności gospodarczej, która tak naprawdę nigdy nie miała miejsca. Taki inwestor może również udostępnić grupie swoje kontakty w administracji skarbowej, przy czym zazwyczaj tego rodzaju informacje są najpilniej strzeżoną tajemnicą w grupie, zaś członkowie grupy wiedzą jedynie o istnieniu takiego kontaktu, nie znając danych personalnych takiej osoby tzw. kreta. Organizator przestępczego procederu jest jednocześnie głównym odbiorcą środków finansowych pozyskanych w toku jego prowadzenia. Zazwyczaj są to osoby głęboko zakonspirowane,

nie widnieją one w żadnych oficjalnych dokumentach podmiotów uczestniczących w procederze przestępczym, nie podpisują żadnych dokumentów księgowy, faktur VAT, deklaracji celnych czy podatkowych. Faktycznie niezwykle ciężko jest połączyć je z działalnością grupy, nierzadko jedynie ciężka i mozolna praca operacyjna pozwala zgromadzić materiał dowodowy wystarczający do pociągnięcia takich osób do odpowiedzialności karnej, czasami jednak zaś jest to tak naprawdę niemożliwe.

Ostatnią a zarazem najliczniejszą grupę osób-członków zorganizowanych grup przestępczych, a przy tym najistotniejszą z uwagi na możliwość przypisania odpowiedzialności karnej na gruncie art. 76 kks. są tzw. słupy. Generalnie rozróżniamy różne rodzaje słupów w zależności od sposobu ich rekrutacji, pozyskania, stopnia wiedzy i świadomości o przestępczym działaniu grupy. Zaznaczyć w tym miejscu należy, iż nie zawsze każdy słup wchodzi w skład zorganizowanej grupy, co wynika to przede wszystkim z zakresu wiedzy i świadomości takiego słupa, jak również jego określonej roli w schemacie przestępczym. W praktyce możemy więc wyróżnić słupy świadome swojej roli w grupie jak i osoby nieświadome swojej faktycznej przestępczej działalności.²²⁹

W pierwszym przypadku zazwyczaj chodzi o osoby, które ze względu na pewne okoliczności nie mają wiedzy ani też świadomości uczestniczenia w działalności przestępczej. Taki stan rzeczy wynikać może z różnych względów, część osób zostaje słupami nieświadomie poprzez celowe lub też przypadkowe udostępnienie danych osobowych członkowi grupy zajmującemu się pozyskiwaniem takich danych, część jest celowo wprowadzane w błąd pod względem faktycznych okoliczności działania takiej osoby, część obejmuje swoją świadomością jedynie fakt fałszowania dokumentów, a więc faktur VAT, deklaracji podatkowych, sprawozdań finansowych, deklaracji VAT, deklaracji akcyzowej, plików JPK, nie obejmuje zaś swą świadomości całej działalności grupy, część zaś o przestępczej działalności grupy wie jedynie w ograniczonym zakresie. Takie osoby zazwyczaj otrzymują jednorazowe wynagrodzenie w związku z udostępnieniem swoich danych, podpisaniem określonej ilości faktur, deklaracji podatkowej itp.

Jak wskazuje praktyka mogą to być zarówno osoby bezdomne, częstokroć nadużywające alkoholu lub też środków odurzających, które za niewielką sumę pieniędzy zgadzają się być „prezesami” spółek wykorzystywanych w procederze przestępczym, mogą to być obcokrajowcy np. obywatele Chin, Wietnamu ale również Białorusi, Ukrainy, Rumunii

²²⁹ W. Majkowski, M. Michna, M. Mroziak, Karuzela podatkowa - zabezpieczenie przed konsekwencjami nieświadomego uczestnictwa, <https://sip.lex.pl/#/publication/470079734> (dostęp: 2022-02-14 12:28)

tudzież obywatele innych krajów, których dane widnieją w dokumentach rejestrowych spółek, aktach notarialnych, danych przypisanych do rachunków bankowych, na fakturach, deklaracjach, dokumentach przewozowych, zaś nie ma żadnego faktycznego ani realnego potwierdzenia, że osoby takie faktycznie na terytorium Polski były, tudzież funkcjonowały. Mogą to być w końcu osoby w trudnej sytuacji życiowej, np. osoby niepełnosprawne umysłowo, a nawet osoby przebywające w hospicjum pozbawione świadomości, istotne w tym względzie jest przestępcze posłużenie się danymi takich osób. Naturalnie wskazane powyżej okoliczności nie wyczerpują całego katalogu, czy też zbioru osób, z których rekrutuje się słupy, podobnie wręcz nieograniczony jest również katalog możliwości związanych pozyskania takiego słupa. Przykładem przystosowania się przestępców do nowej sytuacji są odnotowane przypadki rekrutowania słupów tzw. „młodych pesłów”, a więc osób w wieku do dwudziestu kilku lat, poprzez różnego rodzaju czaty i gry on-line. W przypadku tego rodzaju słupów niezmiernie ciężko jest wykazać świadomość i wiedzę tych osób, co znacząco utrudnia możliwość przypisania odpowiedzialności karnej na gruncie chociażby art. 76 kks.

Jeśli zaś chodzi o drugą grupę, a więc tzw. świadomych słupów czyli osoby mające pełną wiedzę o swoim udziale w przestępczej działalności grupy, to podobnie jak przedstawiono to w odniesieniu do pośredników jest to grupa niejednorodna, gdzie konkretnego słupa będą tak naprawdę charakteryzowały okoliczności jego współpracy. Niejednokrotnie może się zdarzyć, iż taki świadomy słup to osoba już związana z działającą grupą przestępczą jednak będąca nisko w jej hierarchii, może to być członek grupy, który zostaje takim słupem w związku z nałożoną na niego przez kierownictwo grupy karą np. zdegradowany pośrednik, w końcu może to być początkowo nieświadomy słup, który sam podjął inicjatywę głębszego zaangażowania się w działania grupy. Podobnie różny może być poziom świadomości takiego słupa, od samego faktu bytności członkiem grupy popełniającej przestępstwa, przez wiedzę cząstkową dotyczącą określonego poziomu w którym słup funkcjonuje, aż do wiedzy na temat określonych pośredników i nadzorców ze słupem współpracujących. Niezależnie jednak od zmiennych charakteryzujących słupa, poziomu jego wiedzy o przestępczej działalności grupy, to omawiana kategoria „słupów” jest w odróżnieniu do nieświadomych słupów, stosunkowo dobrze opłacana. Zazwyczaj jest to po prostu stała pensja oficjalnie wypłacana słupowi, w kwotach nawet do kilku tysięcy zł miesięcznie, z racji pełnienia przez niego funkcji prezesa określonego podmiotu gospodarczego działającego na rzecz grupy, a tak naprawdę fingującego prowadzenie działalności gospodarczej, realizowanie realnych transakcji i zdarzeń gospodarczych.

4. Znamiona określające czynność sprawczą

4.1. Wprowadzenie w błąd właściwego organu

Ustawodawca w ramach treści art. 76 kks. penalizuje działania sprawcy skutkujące narażeniem na nienależny zwrot podatkowej należności publicznoprawnej, w szczególności podatku naliczonego w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług, podatku akcyzowym, a także zwrot nadpłaty lub jej zaliczenie na poczet zaległości podatkowej lub bieżących albo przyszłych zobowiązań podatkowych. Tym samym więc znamiona strony przedmiotowej zostały przez ustawodawcę szczegółowo opisane poprzez wskazanie elementów znamion czynnościowych, które z kolei zostały uzupełnione wskazaniem znamion modalnych.²³⁰

Same zachowanie karalne określone zostało w treści art. 76 § 1 kks. jako czynność o charakterze działania skutkowego, sprawca działa w celu narażenia na nienależny zwrot należności publicznoprawnej lub też w celu nienależnego zaliczenia ów zwrotu na poczet bieżących lub przyszłych należności podatkowych. Istotnym w tym względzie jest fakt, iż wskazany stan rzeczy, a więc „nienależne narażenie” winno być efektem wprowadzenia w błąd właściwego organu.²³¹ Jest to pierwsze znamię modalne, które zaś z kolei może się zaktualizować w wyniku działania, a więc podania danych niezgodnych ze stanem rzeczywistym lub też poprzez zaniechanie, a więc zatajenie rzeczywistego stanu rzeczy.²³²

²³⁰ P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, Kodeks karny skarbowy, Komentarz, Warszawa 2010, s. 661.

²³¹ T. Oczkowski, Problematyka karnoprawnej oceny wyłudzenia podatku VAT, Prokuratura i Prawo 2009, nr 7–8, s. 100–101.

²³² Wprowadzenie w błąd stanowi także zasadniczy element konstrukcji klasycznego oszustwa przewidzianego w art. 286 kk. W tym też zakresie oba typy czynu zabronionego oparte są na identycznie ujętym znamieniu modalnym. Zestawiając ze sobą konstrukcję z art. 286 kk. oraz art. 76 kks., łatwo dostrzec, że ustawodawca ograniczył zakres kryminalizacji zachowań prowadzących do narażenia na nienależny zwrot podatkowej należności publicznoprawnej wyłącznie do zachowań polegających na wprowadzeniu w błąd, pomijając w charakterystyce znamion modalnych deliktu przewidzianego w art. 76 kks. występujące na gruncie klasycznego oszustwa alternatywne znamię modalne ujęte jako „wyzyskanie błędu”. W piśmiennictwie i orzecznictwie wskazuje się, że taki sposób ukształtowania znamion deliktu oszustwa podatkowego stanowi konsekwencję świadomego rozstrzygnięcia ustawodawcy, który wiążąc konstrukcję oszustwa podatkowego z przewidzianymi w prawie podatkowymi instytucjami zwrotu oraz nadpłaty, stanowiącymi elementy konstrukcyjne danego typu podatku wykorzystywane w procedurze samoobliczania podatku, przyjął, iż z uwagi na fakt działania organów podatkowych w zakresie zwrotu na wniosek nie istnieje możliwość narażenia na nienależny zwrot podatkowej należności publicznoprawnej poprzez wyzyskanie błędu, w jakim co do okoliczności relewantnych z punktu widzenia podstawy zwrotu znajduje się organ podatkowy niezależnie od aktywności podmiotu występującego o jego uzyskanie. Wskazuje się wręcz, że praktycznie nie do pomyślenia jest realizacja znamion oszustwa przez wyzyskanie błędu organu podatkowego, bowiem wszystkie informacje posiadane przez ten organ pochodzą od podatnika. Zob. P. Kardas, G. Łabuda, Kryminalizacja oszustwa podatkowego..., s. 60; T. Grzegorzczak, Kodeks karny skarbowy. Komentarz, Warszawa 2009, s. 38.

Przyjmuje się, iż błędem w rozumieniu znamion omawianego deliktu skarbowego jest niezgodność między obiektywną, a możliwą do ustalenia ponad wszelką wątpliwość rzeczywistością, a jej odbiciem w świadomości osób reprezentujących i działających w imieniu wskazanego w treści art. 76 kks „właściwego organu”, względem których owa rzeczywistość jest prezentowana.²³³ Skutkiem powyższego dla prawnokarnej oceny możliwości przypisania odpowiedzialności na gruncie art. 76 kks., a więc do ustalenia, czy właściwy organ został wprowadzony w błąd, decydujące znaczenie będzie miał stan świadomości osób działających w imieniu i na rzecz owego właściwego organu.²³⁴ Dlatego też organy ścigania, czy to prokuratura winny w toku prowadzonego postępowania przygotowawczego poczynić ustalenia w zakresie zbadania poziomu i stanu świadomości osób fizycznych reprezentujących właściwy organ i działających w jego imieniu.²³⁵ Stąd też pomimo, iż przepis w swej treści mówi o wprowadzeniu organu w błąd to chodzi o wprowadzenie w błąd pracowników owego organu. Kwestią techniczną pozostaje jedynie stwierdzenie, iż sprawca co prawda może wprowadzić w błąd wszystkie osoby działające w imieniu i na rzecz właściwego organu o których mowa w przepisie, przy czym kluczowy do zaistnienia samego przestępstwa jest fakt stwierdzenia, czy osoby tego rodzaju posiadały odpowiedni zakres uprawnień i odpowiedzialności czy też stosowne kompetencje lub pełnomocnictwa, które wiązałyby się z osobistą możliwością podejmowania rozstrzygnięcia w zakresie zwrotu podatkowej należności publicznoprawnej.²³⁶ W tym względzie należy odróżnić organ podatkowy od konkretnej osoby fizycznej, która wykonuje kompetencje tegoż organu, a którą można określić jako piastun organu.²³⁷

W tym miejscu wskazać należy na funkcjonujące w tym zakresie orzecznictwo Sądu Najwyższego, który na gruncie sprawy dotyczącej działania na szkodę osoby prawnej, stwierdził iż nie można a priori wykluczyć sytuacji, w której wprowadzenie w błąd dotyczy innej niż pokrzywdzony osoby np. osoby fizycznej reprezentującej podmiot gospodarczy, jeżeli ów osoba dysponowała stosownym zakresem upoważnień do rozporządzenia mieniem podmiotu reprezentowanego. W takim stanie prawnym osobami wprowadzanymi w błąd mogą być więc również osoby fizyczne uprawnione na podstawie przepisu ustawy,

²³³ S. Baniak, *Prawo karne skarbowe*, Warszawa 2009, s. 88; A. Kaźmierski (red.), *Meritum Podatki* 2014, Warszawa 2014, s. 1283.

²³⁴ Zob. P. Kardas, *Współdziałanie przestępne a nowe formy przestępczości*, Gdańskie Studia Prawnicze 2008, nr 1, s. 147-182.

²³⁵ Zob. Wyrok SN z dnia 5 grudnia 2006 r., WA 32/06, OSNwSK 2006, poz. 2361.

²³⁶ W. Kotowski, B. Kurzępa, *Kodeks karny skarbowy...*, s. 345, zob. wyrok SA we Wrocławiu z dnia 6 grudnia 2001 r., II AKa 509/01, OSA 2002, z. 5, poz. 35.

²³⁷ Zob. E. Ochendowski, *Prawo administracyjne. Część ogólna*, Toruń 1997, s. 150-152.

decyzji właściwego organu lub umowy do działania w imieniu i na rzecz osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej.²³⁸ Osobą taką może być więc również także sędzia uprawniony z mocy ustawy do rozporządzania mieniem, co ma miejsce np. w przypadku odwołania się podatnika od decyzji organu skarbowego do właściwego miejscowo Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego. W takim stanie faktycznym możliwe jest zaistnienie „tzw. oszustwa procesowego polegającego na przedstawieniu fałszywych dowodów, a więc wprowadzeniu sądu w błąd, może dojść do niekorzystnego rozporządzenia mieniem pozwanego, jeżeli na podstawie tych dowodów sąd zasądzi roszczenie. Podmiotem wprowadzonym w błąd jest w takim przypadku (...) sędzia, który dysponuje uprawnieniem do rozporządzania cudzym mieniem przy orzekaniu o roszczeniach majątkowych”.²³⁹ Tym samym więc może dojść do wprowadzenia sędziego orzekającego w błąd poprzez przedkładanie dokumentów wywołujących u tegoż sędziego fałszywe i nieprawdziwe przekonanie, co do istotnych okoliczności faktycznych i prawnych dla ustalenia faktu zaistnienia jak i wysokości nadpłaty oraz zwrotu należności publicznoprawnej.²⁴⁰

Jeśli chodzi o samą naturę błędu, to mianem błędu określa się m.in. fałszywe mniemanie o czymś.²⁴¹ Owe fałszywe mniemanie, a więc rzeczony błąd to rozbieżność pomiędzy faktyczną, możliwą do obiektywnego oceniania rzeczywistością, a rzeczywistością czy też emanacją rzeczywistości postrzeganą przez odbiorcę takiego przekazu. Tym samym więc błąd jest wytworem ludzkiego błędzenia, jest rezultatem niewłaściwej interpretacji określonego fragmentu rzeczywistości obiektywnej.²⁴² Idąc dalej można wyróżnić pośród wskazanych rozbieżność: nieświadomość, a więc brak świadomości o istnieniu określonych elementów faktycznej rzeczywistości oraz urojenie polegające przeciwnie na objęciu świadomością określonych elementów, które jednak faktycznie realnie w danym stanie faktycznym nie występują.

²³⁸ Zob. wyrok SN z dnia 5 grudnia 2006 r., WA 32/06, OSNwSK 2006, poz. 2361; K. Eichstaedt, Idealny zbieg przestępstw z art. 286 § 1 k.k. i z art. 76 § 1 k.k.s., *Prokuratura i Prawo* 2012, nr 7-8, s. 24.

²³⁹ Wyrok SN z dnia 13 grudnia 2006 r., V KK 104/06, OSNwSK 2006, poz. 2427, zob. Z. Kukuła, Dochodzenie roszczeń majątkowych w procesie cywilnym a oszustwo sądowe, *Monitor Prawniczy* 2006, nr 12, s. 634; A. Zoll (red.) *Kodeks karny. Część szczególna*, Kraków 2006, t. 3, s. 297–298.

²⁴⁰ O. Górniok, „Niekorzystne rozporządzenie” i „cudze mienie” jako znamiona przestępstwa oszustwa (na tle niektórych sposobów wyłudzeń nieruchomości), *Prokuratura i Prawo* 2002, nr 9, s. 8; A. Plich, *Oszustwo sądowe – trójkatne oszustwo*, *Przegląd Sądowy* 2010, nr 1, s. 139.

²⁴¹ Definicja wg. słownika PWN <https://sjp.pwn.pl/sjp/blad;2445263.html>

²⁴² Zob. szerzej: Ł. Pohl, *Prawo karne. Wykład części ogólnej*, Warszawa 2015, s. 133; Ł. Pohl, *Błąd co do okoliczności stanowiącej znamię czynu zabronionego w polskim prawie karnym (zagadnienia ogólne)*, Poznań 2013, s. 19–20 oraz Ł. Pohl (w:) L. K. Paprzycki (red.) *System prawa karnego. Nauka o przestępstwie. Wyłączenie i ograniczenie odpowiedzialności karnej*, Warszawa 2016, Tom 4, s. 662; M. Nawrocki, *Błąd – w ujęciu interdyscyplinarne*, *Acta Iuris Stetinensis* 2018, nr 1, s. 196 i n. oraz wyrok SN z dnia 2 grudnia 2002 r., IV KKN 559/99 i wyrok SN z dnia 27 października 1986 r., II KR 134/86, OSNPG 1987, nr 7, poz. 80.

Brak więc wątpliwości w twierdzeniu, iż ów błąd stanowi zaburzenie czynności poznawczych, zaś pod pojęciem poznania w psychologii rozumie się zdolność do odbioru informacji z otoczenia oraz przetwarzania ich w celu skutecznej kontroli własnego zachowania. Poznaniem jest więc ogół procesów i struktur psychicznych, które biorą udział w przetwarzaniu informacji.²⁴³ W nauce psychologii uznaje się, że błąd ten zachodzi, gdy subiektywny obraz rzeczywistości nie odpowiada jej obiektywnemu stanowi. Zatem, gdy uważa się za prawdziwe coś, co nie jest prawdziwe, za istniejące coś, co nie istnieje, bądź odwrotnie: za nieprawdziwe coś, co jest prawdziwe, za nieistniejące coś, co istnieje. Taki obraz rzeczywistości może odnosić się do związków zachodzących pomiędzy zjawiskami, faktami bądź rzeczami. Błąd poznawczy obejmuje również nieadekwatność postrzeganych cech rzeczy, zjawisk bądź związków zachodzących między nimi²⁴⁴. Nieprawidłowość taka pociąga za sobą wpływ na zachowanie człowieka, determinuje określone stany świadomości. Wypada jednak zaznaczyć, iż zgodnie z uznaną w nauce prawa karnego nomenklaturą, błąd ten może wystąpić jako urojenie albo nieświadomość.²⁴⁵

W orzecznictwie przyjmuje się, iż na gruncie prawa karnego działanie polegające na wprowadzaniu w błąd dotyczyć może jednakowoż zarówno okoliczności zewnętrznych jak i stanów wewnętrznych, w szczególności stanów psychicznych takich jak zamiar.²⁴⁶ W kontekście treści art. 76 kks. bez wątplenia będziemy mieli do czynienia z błędem względem okoliczności wewnętrznych, dotyczącym osób reprezentujących właściwy organ. Ów błąd będzie się objawiał powstaniem po stronie takich osób fałszywego mniemania względem rzeczywistych i obiektywnych okoliczności zewnętrznych dotyczących powstaniem nadpłaty lub też dokonaniem zwrotu.

Wart zaznaczenia jest również fakt, iż jak wskazał Sąd Najwyższy wprowadzanie w błąd to zachowanie odnoszące się do aktualnie istniejącej rzeczywistości, nie zaś do przyszłych, jedynie potencjalnych, stanów rzeczy.²⁴⁷ W tym zakresie należy odnotować, iż przepisy szczególne dotyczące zobowiązań podatkowych, w tym w szczególności obecnie obowiązujących regulacji względem sprawozdawczości podatkowej, wymagają po stronie podatnika dokonywania comiesięcznego raportowania w zakresie chociażby podatku od towarów i usług VAT. Rzeczone raportowanie odbywa się,

²⁴³ E. Necka, J. Orzechowski, B. Szymura, Psychologia poznawcza, Warszawa 2007, s. 22.

²⁴⁴ Z. Garczyński, Błąd. Źródła. Unikanie, Warszawa 1973, s. 14.

²⁴⁵ A. Piaczyńska, Błędne przekonanie jako postać błędu z art. 29 k.k., Prokuratura i Prawo 2016, nr 11, s. 7.

²⁴⁶ Zob. Wyrok SN z dnia 2 grudnia 2002 r., IV KKN 135/00 oraz Wyrok SN z dnia 11 lutego 2003 r., IV KKN 22/00.

²⁴⁷ Wyrok SN z dnia 19 lipca 2007 r., V KK 384/06, LEX nr 299205.

co do zasady w cyklach miesięcznych, przy czym do aktualizacji dyspozycji normy art. 76 kks., dochodzi już na etapie przekazywania nieprawdziwych lub też nierzetelnych danych, bez względu na to kiedy faktycznie doszłoby np. do wypłacenia nienależnego zwrotu należności publicznoprawnej.²⁴⁸ Brak więc możliwości wprowadzenia w błąd co do okoliczności przyszłych, przy czym wprowadzenie w błąd jednak dotyczy okoliczności przeszłych. Powyższa sytuacja może zaistnieć przypadku gdy składane są przez podatnika korekty uprzednio złożonych deklaracji podatkowej²⁴⁹.

Ustawodawca nie wymaga aby sprawca przestępstwa skarbowego stypizowanego w art. 76 kks., wprowadzając w błąd przedstawicieli właściwego organu podejmował nadzwyczajne czy też szczególne czynności sprawcze poprzez np. działanie podstępne.²⁵⁰ Analiza stanu faktycznego realizowana przez organy ścigania ukierunkowana winna być jedynie aby ustalić i stwierdzić, czy działanie sprawcy w efekcie doprowadziło do powstania błędnego przeświadczenia o rzeczywistości zewnętrznej przez przedstawicieli właściwego organu, a także na ustaleniu czy owe błędne przeświadczenia było wynikiem podania danych niezgodnych ze stanem rzeczywistym, albo zatajeniem rzeczywistego stanu rzeczy.²⁵¹

Mając na uwadze powyższe, w kontekście treści art. 76 kks., błąd to odmienne postrzeganie owej rzeczywistości przez osoby reprezentujące dany organ. W tym względzie ów błąd może przybrać postać zarówno urojenia lub też nieświadomość, w zakresie danego konkretnego stanu faktycznego oraz związanych z nim okoliczności mających ostatecznie znaczenie prawne, względem przepisów szczególnych, dla ustalenia i określenia przez osoby reprezentujące właściwy organ prawidłowego zastosowania instytucji zwrotu.²⁵² Istotnym w tym względzie jest fakt, iż przedmiotem błędu jaki winien być rozpatrywany na gruncie art. 76 kks., mogą być jedynie takie okoliczności, które ze względu na swą istotność są wręcz kluczowe do ustalenia wysokości nadpłaty lub też zastosowania zwrotu. Nie mogą to być więc inne okoliczności, których zaistnienie również będzie wprowadzało organ w błąd jednak nie będą jednoznacznie wpływać na wysokość powstałej nadpłaty lub zastosowania zwrotu.²⁵³

²⁴⁸ V. Konarska-Wrzosek, T. Oczkowski, J. Skorupka, Prawo i postępowanie karne skarbowe, Warszawa 2010, s. 223.

²⁴⁹ T. Oczkowski, Problematyka karnoprawnej oceny wyłudzenia podatku..., s. 96.

²⁵⁰ Tak jak to ma miejsce np. na gruncie art. 272 kk., gdzie mowa jest o podstępnym wyłudzeniu poświadczenia nieprawdy w dokumencie, a gdzie równie sprawca działając wprowadza w błąd funkcjonariusza publicznego.

²⁵¹ Wskazać przy tym należy, iż brak jest natomiast możliwości popełnienia czynu zabronionego z art. 76 kks. poprzez wykorzystanie błędu innej osoby, które to znamię występuje na gruncie art. 286 kk., zob. T. Grzegorzczak, Kodeks karny skarbowy. Komentarz, Warszawa 2009, s. 360 oraz wyrok SN z dnia 26 czerwca 2003 r., V KK 324/02, LEX nr 80291.

²⁵² W. Wolter, Funkcja błędu w prawie karnym, Warszawa 1965, s. 8.

²⁵³ W. Kotowski, B. Kurzępa, Kodeks karny skarbowy..., s. 345,

Na gruncie art. 76 kks., co do zasady wyróżnić można błąd co do podstaw zwrotu oraz błąd co do wysokości zwrotu. Z pierwszą sytuacją będziemy mieli do czynienia, gdy sprawca wskazuje właściwemu organowi na istnienie zdarzeń oraz okoliczności, które na podstawie przepisów szczególnych uprawniałyby go do otrzymania zwrotu, przy czym ów zdarzenia nigdy w rzeczywistości nie miały miejsca. Jeśli zaś chodzi o kwestię błędu, co do wysokości zwrotu, to sprawca przedstawia właściwemu organowi, w sposób niezgodny z rzeczywistym stanem rzeczy lub zataja niektóre elementy rzeczywistego stanu rzeczy, a poprzez to naraża na ustalenie kwoty zwrotu lub nadpłaty w wysokości wyższej aniżeli faktycznie winno to wynikać z zaistniałych realnie zdarzeń gospodarczych.²⁵⁴

Ustawodawca konstruując normę art. 76 kks. precyzyjnie wskazał znamiona modalne, których realizacja w efekcie doprowadzić ma do wprowadzenia właściwego organu w błąd. Z treści wskazanego przepisu wynika, iż wprowadzenie organu w błąd nastąpić może w dwojaki sposób tj. poprzez podanie danych niezgodnych ze stanem rzeczywistym, a więc danych nieprawdziwych, które w żaden sposób nie stanowią odbicia zaistniałych zdarzeń gospodarczych lub poprzez zatajenie rzeczywistego stanu rzeczy, czyli np. poprzez przekazanie organowi jedynie danych korzystnych dla sprawcy pod względem możliwości ustalenia samego faktu zaistnienia nadpłaty lub zwrotu, przy czym częściej działanie takie ukierunkowane jest na wykazanie ich w znacznie wyższej wysokości aniżeli wynikałoby to z przekazania pełnych danych odzwierciedlających rzeczywisty stan rzeczy. W przypadku analizy stanu faktycznego i prawnego jedynie wykazanie przez organy ścigania aktualizacji jednego z powyższych znamion umożliwia przypisanie odpowiedzialności na gruncie art. 76 kks.²⁵⁵

4.2. Zasada samoobliczenia w podatku od towarów i usług

Jak wskazano to powyżej z treści art. 76 kks. wynika, iż dla możliwości przypisania odpowiedzialności karnej kluczową kwestią jest działanie sprawcy polegające na wprowadzeniu w błąd właściwego organu poprzez podanie danych niezgodnych ze stanem rzeczywistym lub zatajenie rzeczywistego stanu rzeczy, w szczególności w odniesieniu

²⁵⁴ O. Dobrochna, Karnoskarbowa ochrona „pośredniego zwrotu” nadwyżki podatku naliczonego nad należnym (uwagi na tle art. 76 k.k.s.), *Studia Iuridica Lublinensia* 2012, nr 17, s. 187; A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Kodeks karny skarbowy...*, s. 389 i n.

²⁵⁵ Zob. wyrok SN z dnia 19 marca 2008 r., II KK 347/07, BPK 2008, nr 8, poz. 5; T. Grzegorzczak, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2006, s. 381; Z. Wardak, *Karnoskarbowa i kryminologiczna problematyka ...*, s. 85.

do podatku naliczonego w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług oraz ustawy o podatku akcyzowym.

Przedmiotowa kwestia nierozdzielnie związana z tzw. procedurą samoobliczenia podatku. W tym kontekście wskazać należy na art. 21 § 1 ordynacji podatkowej, który reguluje kwestie przekształcenia obowiązku podatkowego w zobowiązanie podatkowe. Zgodnie z treścią wskazanego przepisu zobowiązanie podatkowe powstaje z mocy prawa lub też z mocy decyzji organu podatkowego. W pierwszym wskazanym przypadku organ podatkowy nie bierze udziału w powstaniu zobowiązania podatkowego, gdyż powstaje ono samoistnie w skutek zaistnienia określonego zdarzenia gospodarczego, z którym szczegółowa ustawa podatkowa wiąże powstanie takiego zobowiązania. W takim przypadku podatnik zobowiązany jest do samodzielnego obliczenia kwoty podatku, co nazywane jest samowymiarem lub też samoobliczeniem podatku. Jeśli chodzi zaś o drugi sposób powstania zobowiązania podatkowego, określane również jako konstytutywny, to powstaje on z chwilą doreczenia decyzji organu podatkowego, ustalającej wysokość tego zobowiązania.²⁵⁶

Jak się wydaje za słuszne należy uznać głosy krytyczne względem przytoczonej powyżej wykładni. Za w pełni słuszny należy uznać zaś pogląd zgodnie z którym, przy takim ujęciu dochodzi do zatarcia granic i różnic pomiędzy zobowiązaniem podatkowym powstającym z mocy prawa a obowiązkiem podatkowym, który również zawsze powstaje z mocy samego prawa, w związku z zaistnieniem określonego zdarzenia gospodarczego w rzeczywistości.²⁵⁷

Przechodząc do dalszych rozważań wskazać należy, iż zgodnie z treścią art. 21 § 1 ordynacji podatkowej, o tym z którym sposobem będziemy mieli do czynienia w ramach danego stanu faktycznego, decydować będą szczegółowe przepisy konkretnej ustawy podatkowej. Przechodząc na grunt ustawy o podatku VAT, wskazać należy, iż w Polsce, funkcjonuje obecnie model, zgodnie z którym powstanie zobowiązania z tytułu podatku VAT determinuje deklaratoryjny charakter zarówno deklaracji podatkowej, jak i decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego. Podatek VAT został bowiem skonstruowany w taki sposób, aby zobowiązanie podatkowe powstawało z mocy samego prawa, niezależnie od decyzji w tym względzie organu podatkowego czy kwoty zadeklarowanej przez samego podatnika, jako wypadkowa zaistnienia określonych zdarzeń gospodarczych podlegających

²⁵⁶ R. Dowgier (red.), *Ordynacja podatkowa: Stan obecny i kierunki zmian*, Białystok 2015, s. 116; D. Dominik, M. Militz, M. Bącał, *VAT w wyjaśnieniach organów podatkowych. Komentarz. Linie interpretacyjne*, Warszawa 2010, s. 986.

²⁵⁷ W. Morawski, *Interpretacje prawa podatkowego i celnego*, Warszawa 2012, s. 323.

opodatkowaniu, które miały miejsce w danym okresie rozliczeniowym.²⁵⁸

Tym samym więc jeśli chodzi o deklaracje VAT, pliki JPK, czy też decyzje podatkowe w tym zakresie, to przyznać należy, iż są one jedynie swoistym zaświadczeniem stwierdzającym jedynie technicznie nie zaś deklaratoryjnie fakt istnienia obowiązku podatkowego po stronie podatnika. Faktem jest, iż odnoszą się one do wartości tegoż zobowiązania i jego charakteru nie wpływają jednak na fakt jego zaistnienia. Wskazać przy tym jednak należy, iż podatnicy o których mowa w art. 15 ustawy o VAT, zobowiązani są obligatoryjnie składać we właściwym urzędzie skarbowym deklaracje podatkowe dla podatku VAT za okresy miesięczne lub też kwartalne, w terminie do 25 dnia miesiąca następującego po każdym kolejnym miesiącu lub kwartale.²⁵⁹ Deklaracje VAT składa się wyłącznie za pomocą komunikacji elektronicznej w formie jednolitego pliku kontrolnego JPK, który z kolei musi być opatrzony elektronicznie uwierzytelnionym podpisem. Tym samym więc każdy czynny, a więc niekorzystający ze zwolnienia podatnik, niezależnie od tego czy w danym okresie rozliczeniowym wykonał jakąkolwiek czynność podlegającą opodatkowaniu, czy też nie, ma bezwzględny obowiązek²⁶⁰ złożenia stosownej deklaracji.²⁶¹ Składana przez podatnika deklaracja stanowi dla urzędu podstawową informację o działalności danego podatnika w danym okresie rozliczeniowym.

W tym też względzie kluczowe jest stwierdzenie, że zgodnie z art. 99 ust. 12 ustawy o VAT, zobowiązanie podatkowe, kwotę zwrotu różnicy podatku, kwotę zwrotu podatku naliczonego lub różnicy podatku, o której mowa w art. 87 ust. 1, przyjmuje się w kwocie wynikającej z deklaracji podatkowej składanej samodzielnie przez podatnika lub też upoważnioną przez podatnika osobę, chyba że organ podatkowy określi je w innej wysokości.²⁶²

Z powyższego wynika jednoznacznie, że konstrukcja podatku VAT oparta jest właśnie na wspomnianej technice samoobliczania, a więc podatnik sam oblicza kwotę zobowiązania

²⁵⁸ A. Bartosiewicz, VAT. Komentarz 2014..., s. 1062,

²⁵⁹ Jedynie w przypadku małych podatników, którzy wybrali kasową metodę rozliczeń VAT, kwartalny cykl rozliczeń jest obligatoryjny. Natomiast fakt, iż mały podatnik nie wybrał metody kasowej nie przesądza o tym, iż nie może on składać kwartalnych deklaracji VAT.

²⁶⁰ Uzasadnienie wyroku TK z dnia 12 września 2005 r., SK 13/05, OTK-A 2005, nr 8, poz. 91.

²⁶¹ W przypadku gdy podatnik nie złożył deklaracji VAT oraz nie wpłacił kwoty zobowiązania podatkowego, na mocy art. 112b ust. 1 pkt 2 ustawy o VAT, narażony jest na ustalenie dodatkowego zobowiązania podatkowego w wysokości odpowiadającej 30% kwoty zaniżenia zobowiązania. Sankcji tej można uniknąć jeśli podatnik przed dniem wszczęcia kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej, złoży deklarację podatkową z wykazanymi kwotami podatku oraz wpłaci na rachunek urzędu skarbowego kwotę wynikającą ze złożonej deklaracji. Natomiast sankcja w niższej - 20% wysokości - grozi podatnikowi, który po zakończeniu kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej albo w trakcie kontroli celno-skarbowej złoży deklarację podatkową oraz wpłaci kwotę zobowiązania podatkowego

²⁶² M. Bącał, D. Dominik, VAT w wyjaśnieniach organów podatkowych: Komentarz. ..., s. 1194.

podatkowego bądź kwotę nadwyżki podatku naliczonego nad należnym i wartości te wykazuje w deklaracji, która korzysta z domniemania prawdziwości, o ile nie zostanie zakwestionowana w toku postępowania kontrolnego lub też postępowania przygotowawczego. Powyższe powoduje, iż wartość podatku, którą w deklaracji podaje podatnik uważa się za kwoty należne tak długo, aż właściwy organ podatkowy nie dokona określenia owej kwoty w sposób odmienny aniżeli zrobił to uprzednio sam podatnik. Zasada ta jednak nie zamyka organowi podatkowemu drogi do weryfikacji deklarowanej wysokości zobowiązania podatkowego. W przypadku gdy w toku postępowania podatkowego ustalone zostanie, że zobowiązanie podatkowe zadeklarowane zostało w niewłaściwej wysokości, wysokość tego zobowiązania zostanie ustalone przez właściwy organ podatkowy w formie decyzji, z drugiej zaś strony organ podatkowy ma możliwość m.in. dokonania zwrotu podatku w wartości wyższej, niż ta która została zadeklarowana przez samego podatnika.²⁶³ Decyzja taka ma jednak zawsze charakter deklaratoryjny gdyż nie ustala ona wysokości zobowiązania podatkowego, a określa je.

Słusznie więc zauważył Trybunał Konstytucyjny, iż oparcie systemu ustalania istnienia oraz wysokości zobowiązania podatkowego na założeniu dokonywania przez podmiot zobowiązany samodzielnego ustalenia zobowiązania podatkowego oraz zastrzeżenie dla organów skarbowych wyłącznie funkcji kontrolnych wymaga wprowadzenia odpowiednich regulacji służących „zagwarantowaniu przestrzegania nakładanych przez materialne prawo podatkowe obowiązków”.²⁶⁴ Właśnie takim gwarantem są m.in. przepisy art. 76 kks., która sankcjonuje podawanie fałszywych i nierzetelnych danych przez podatnika w ramach obowiązku składania deklaracji podatkowych.

Procedura samoobliczenia podatku VAT związana jest ściśle z zasadami neutralności i faktycznego opodatkowania konsumpcji. Przerzucenie ciężaru ekonomicznego opodatkowania na nabywcę jest możliwe dzięki zastosowaniu konstrukcji potrącalności podatku VAT. Ów procedura polega na tym, iż co do zasady każdy podatnik ma prawo do obniżenia kwoty podatku należnego oprowadzanego na rzecz Skarbu Państwa, a wynikającego bezpośrednio z realizowanych przez siebie zdarzeń gospodarczych, o kwotę podatku naliczonego VAT, wliczonego w koszt nabytych towarów i usług związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą podlegającą opodatkowaniu. Jest to więc mechanizm potrącenia, o którym mowa w art. 86 ustawy o VAT, który ponadto wskazuje źródło

²⁶³A. Bartosiewicz, VAT. Komentarz 2014..., s. 1062.

²⁶⁴ Uzasadnienie wyroku TK z dnia 12 września 2005 r., SK 13/05, OTK-A 2005, nr 8, poz. 91.

okoliczności i zdarzenia gospodarcze, których zaistnienie generuje powstanie podatku VAT naliczonego podlegającego odliczeniu.²⁶⁵

W praktyce kwotę podatku naliczonego stanowić będzie w przypadku krajowego nabycia towarów i usług, suma kwot podatku wynikających z faktur wystawionych na rzecz podatnika z tytułu nabycia towarów i usług oraz dokonania całości lub części zapłaty przed nabyciem towaru bądź też przed nabyciem usługi. W przypadku importu towarów będzie to zaś kwota podatku wynikająca z otrzymanego dokumentu celnego, podatku należnego w przypadku, o którym mowa jest w art. 33a ustawy o VAT, a więc uzyskana w ramach importu w procedurze uproszczonej lub te wynikająca z deklaracji importowej, w przypadku, o którym mowa w art. 33b, a więc ramach stosowania odprawy scentralizowanej. Jeśli zaś chodzi o wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów, to będzie to kwota podatku należnego z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, o którym mowa w art. 9 lub art. 11 ustawy o VAT, a więc mowa tu jest o wewnątrzwspólnotowym nabyciu towarów za wynagrodzeniem.

Wskazać przy tym należy, że prawo do odliczenia podatku naliczonego VAT, wynikającego ze wskazanych powyżej zdarzeń gospodarczych, od podatku należnego VAT, a więc również w określonych przypadkach zwrotu nadpłaconego podatku, jest uprawnieniem podatnika, nie zaś jego bezwzględny obowiązek.²⁶⁶ Przy czym jak powszechnie wiadomo prawo to jest w sposób bezwzględny nadużywane przez nieuczciwych podatników.²⁶⁷ Kolejnym elementem procedury samoobliczania podatku VAT jest sama konstrukcja zwrotu podatkowej należności publicznoprawnej. Podatnik mając na względzie zaistnienie określonych, a wskazanych powyżej okoliczności i zdarzeń gospodarczych dokonuje samodzielnie odliczeń, przy czym dokonywane przez podatnika potrącenia mają swoją podstawę faktyczną w poszczególnych regulacjach podatkowych. Wracają na grunt art. 76 kks., jeśli chodzi o dokonywanie potrąceń to mogą one skutkować dokonaniem zwrotu podatku naliczonego w rozumieniu przepisów ustawy o podatku od towarów i usług, zwrotu w podatku akcyzowym w rozumieniu ustawy o podatku akcyzowym lub też zwrotu nadpłaty podatku w rozumieniu ordynacji podatkowej.²⁶⁸

Wskazana lista ewentualnych, czy też potencjalnych zwrotów nie jest katalogiem zamkniętym, o czym jednoznacznie świadczy użyty przez ustawodawcę zwrot językowy

²⁶⁵ J. Martini, P. Skorupa, M. Wojda, VAT 2010, Warszawa 2010, s. 636.

²⁶⁶ T. Michalik, VAT 2010, Warszawa 2010, s. 686.

²⁶⁷ B. Sebastianka, Karuzela podatkowa - mechanizm i uczestnicy przestępstwa wyłudzenia podatku VAT, Zeszyty Naukowe Państwowej Wyższej Szkoły Zawodowej w Płocku. Nauki Ekonomiczne 2017, tom 2, s. 290.

²⁶⁸ A. Jezusek, Należność publicznoprawna uszczuplona przestępstwem skarbowym jako korzyść majątkowa podlegająca przepadkowi, Czasopismo Prawa Karnego i Nauk Penalnych 2017, zeszyt 1, s. 141.

„w szczególności” jednocześnie stwierdzić należy, iż rodzaj konkretnego zwrotu ma znaczenie w kontekście działania sprawcy a szczególnie w kontekście treści art. 76 kks.²⁶⁹ Istota zwrotu zostanie szczegółowo omówiona w kolejnej części rozprawy, stąd też w tym miejscu jedynie sygnałnie należy wskazać, iż wspólną cechą zwrotu we wskazanych powyżej przypadkach jest obowiązek właściwego organu podatkowego do przeniesienia na rzecz podatnika składającego konkretny wniosek o dokonanie zwrotu, kwoty nadpłaconego podatku naliczonego względem kwoty podatku należnego.²⁷⁰

Tym samym więc art. 76 kks. kryminalizuje wszelkie działania skutkujące stworzeniem wysokiego prawdopodobieństwa przekazania przez właściwy organ podatkowy środków finansowych pochodzących z już zapłaconego podatku należnego, w formie zwrotu na rachunek podatnika lub zaliczenia ich na poczet bieżących zaległości podatkowych lub przyszłych zobowiązań podatkowych. W tym względzie wskazać należy, iż stworzenie rzeczonego prawdopodobieństwa, spowodowane jest podaniem nieprawdy lub zatajeniem prawdy, przy czym w zakresie podatku VAT owe działania mogą dotyczyć faktury VAT, ewidencji VAT oraz deklaracji podatkowej.²⁷¹

W odniesieniu natomiast do wskazania konkretnego momentu, w którym dochodzi do wprowadzenia w błąd właściwego organu to w doktrynie wskazuje się jednoznacznie na moment, czy też szerzej dzień złożenia odpowiedniej deklaracji tudzież innego dokumentu w którym sprawca wprowadza w błąd właściwy organ poprzez wykazanie nadwyżki podatku naliczonego nad należnym, niezależnie od wybranej formy zwrotu, bez względu na to, kiedy ów zwrot faktycznie i fizycznie nastąpił. Dalsze zachowania sprawcy w tym zakresie podejmowane chociażby podczas wszczętych przez organy skarbowe czynności sprawdzających lub kontrolnych, choć mogą mieć znaczenie dla decyzji właściwego organu, nie mają już znaczenia dla kwestii przypisania odpowiedzialności na gruncie art. 76 kks.²⁷²

²⁶⁹ T. Grzegorzczak, Kodeks karny skarbowy, Komentarz, Warszawa 2009, s. 380.

²⁷⁰ P. Kadas wskazuje, iż istota nadpłaty lub zwrotu sprowadza się do odwrotności relacji łączącej podatnika z właściwym organem. O ile w klasycznym stosunku podatkowoprawnym, a więc w sytuacji istnienia zobowiązania podatkowego, organ podatkowy posiada ekspektatywę uzyskania przysporzenia majątkowego w kwocie odpowiadającej wysokości ustalonego za dany okres rozliczeniowy podatku, mamy więc do czynienia z relacją uprawnienia (wierzytelnością) organu przysługującą wobec dłużnika, jakim jest podatnik, zobowiązany do zapłaty ustalonego w wysokości przewidzianej przez przepisy prawa podatku, o tyle w przypadku nadpłaty lub zwrotu mamy do czynienia z relacją odwrotną, tj. sytuacją, gdy podatnik staje się wierzycielem, a właściwy organ dłużnikiem co do kwoty wynikającej z ustalonej nadpłaty lub zwrotu. Występuje więc tutaj uprawnienie podatnika do uzyskania zwrotu określonych kwot wynikających ze zdarzeń stanowiących w świetle prawa podatkowego podstawę zwrot. Zob. P. Kardas, G. Łabuda, Kryminalizacja oszustwa podatkowego..., s. 65–68; R. Mastalski, Prawo podatkowe..., s. 190 i n.; R. Mastalski, J. Zubrzycki, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Wrocław 2000, s. 94 i n.

²⁷¹ J. Duży, P. Kołodziejski, Śledztwa w sprawie nadużyć w podatku od towarów i usług, ..., s. 52.

²⁷² T. Oczkowski, Problematyka karnoprawnej oceny wyłudzenia podatku..., s. 95.

Stąd też bezprzedmiotowe wydają się rozważania w kwestii dokonania przelewu, czy też zaksięgowania środków finansowych wynikających ze zwrotu na rachunek bankowy sprawcy.²⁷³ Powyższe stanowisko wydaje się być zrozumiałe przy czym dotyczy ono co do zasady zarówno kwestii zwrotu bezpośredniego, a więc przekazaniu środków bezpośrednio na rzecz sprawcy jak i zwrotu pośredniego, związanego z przestępczą działalnością dotyczącą omawianego wcześniej tzw. bilansowania VAT. W tym miejscu wskazać należy, iż sam zaś fakt wybrania przez podatnika zwrotu w postaci przeniesienia nadwyżki na kolejny okres rozliczeniowy nie powoduje przesunięcia momentu, w którym do narażenia dochodzi. Stąd też niewykazanie w dalszych miesiącach rozliczeniowych podatku należnego, poprzez jego zbilansowanie ze sztucznie wykazanym podatkiem VAT naliczonym, zamyka sprawcy drogi do zmiany formy zwrotu, a tym samym wystąpienia w dalszej kolejności o zwrot bezpośredni.²⁷⁴ Analogicznie kwestia ta wygląda w przypadku gdy następuje narażenie na nienależny zwrot podatkowej należności publicznoprawnej, a właściwy organ wprowadzony przez sprawcę w błąd, ma możliwość zaliczenia powstałej w wyniku czynu z art. 76 kks. nadwyżki na poczet innych zobowiązań podatkowych. W takim stanie faktycznym, gdy sprawca wykazujący fikcyjną nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym, wnioskuje o dokonanie zwrotu bezpośredniego na rachunek bankowy, a w tym czasie posiada inne zobowiązania podatkowe, to w pierwszej kolejności właściwy organ winien rzeczoną nadpłatą pokryć tego rodzaju zobowiązania. Takie działanie organ powinien podjąć w dniu złożenia przez sprawcę właściwej deklaracji wykazującej rzekomo powstałą nadwyżkę.

Mając powyższe na uwadze, stwierdzić należy, że dla wypełnienia znamion czynu zabronionego z art. 76 § 1 kks. nie jest istotne, jaką formę zwrotu wybrał podatnik, natomiast istotne jest samo złożenie deklaracji, w której podatnik wykazał bezpodstawnie nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym. Od tego bowiem momentu występuje wysokie prawdopodobieństwo takiego zwrotu.²⁷⁵

4.3. Podanie danych niezgodnych ze stanem rzeczywistym oraz zatajenie rzeczywistego stanu rzeczy

Wprowadzenie w błąd upoważnionych przedstawicieli właściwego organu może nastąpić poprzez podanie danych niezgodnych ze stanem rzeczywistym lub też zatajenie

²⁷³ D. Owsicka, Karnoskarbowa ochrona "pośredniego zwrotu" nadwyżki podatku naliczonego ..., s. 190.

²⁷⁴ D. Owsicka, Karnoskarbowa ochrona "pośredniego zwrotu" nadwyżki podatku naliczonego ..., s. 185.

²⁷⁵ A. Bartosiewicz, R. Kubacki, Kodeks karny skarbowy..., s. 788

rzeczywistego stanu rzeczy.

Jeśli chodzi o podanie danych niezgodnych z rzeczywistym stanem rzeczy, to rzeczony działaniem polega na przedstawieniu czy też przedłożeniu organowi danych, które z jednej strony nie mają żadnego oparcia w faktycznych i realnych zdarzeniach gospodarczych lub też te zdarzenia dokumentują w sposób odmienny aniżeli wynikałoby to z ich rzeczywistej natury, a przy tym mają zaś kluczowy i istotny wpływ na określenie lub też stwierdzenie przez właściwy organ faktu zaistnienia nadpłaty lub też zwrotu jak i ich wysokości.²⁷⁶

Tym samym przyjmuje się, iż działania, które co prawda wprowadzają w błąd właściwy organ poprzez podanie nieprawdy lub zatajenie rzeczywistego stanu rzeczy, nie mają znaczenia z punktu widzenia możliwości przypisania odpowiedzialności karnej skarbowej na gruncie art. 76 kks., jeśli w konkretnym stanie faktycznym owe niezgodności nie wpływają na rozstrzygnięcie organu podatkowego w kwestii dokonania nienależnego zwrotu należności publicznoprawnej.²⁷⁷

Przedstawienie danych niezgodnych ze stanem rzeczywistym może przybrać różną postać tj. w ramach różnych dokumentów możliwe jest podawanie przez sprawcę danych niezgodnych ze stanem rzeczywistym.²⁷⁸ Jak wskazano powyżej mogą to być faktury VAT, deklaracje VAT, ewidencje VAT, a także dokumenty w innej formie np. oświadczenia, informacje, zaświadczenia, których przedłożenie wpływa na ustalenie zwrotu lub nadpłaty. Wskazany katalog nie jest stały i tak naprawdę jest wypadkową wynikającą z przepisów szczególnych, chociażby ustawy o podatku VAT, który obliguje podatnika do przedkładania na wezwanie lub bez wezwania określonych, a wymaganych dokumentów. Istotne jest, iż obecnie mogą to być zarówno dokumenty w formie papierowej, jak też i dane przekazywane w formie teletransmisji np. pliki JPK.²⁷⁹

Tym samym więc działanie sprawcy dotyczyć będzie podania w dokumentach źródłowych danych niezgodnych ze stanem rzeczywistym, przy czym ów niezgodność może dotyczyć dwóch obszarów. Po pierwsze sprawca podając dane niezgodne ze stanem

²⁷⁶ I. Stolarczyk, *Odpowiedzialność za nierzetelne wystawienie faktury VAT*, Prokuratura i Prawo 2010, nr 9, s. 109.

²⁷⁷ T. Oczkowski, *Problematyka karnoprawnej oceny wyłudzenia podatku...*, s. 94.

²⁷⁸ Jak podaje O. Górniok nadużycia w podatku VAT mogą również polegać na fałszowaniu samej dokumentacji dotyczącej prowadzenia działalności gospodarczej, celem chociażby wykazywania mniejszych obciążeń w zakresie podatku VAT. Takie zdarzenia mogą np., dotyczyć prowadzenia nieewidencjonowanej sprzedaży w ramach tzw. szarej strefy, przez co zmniejsza się wysokość podatku VAT należnego, a więc tego jaki podatnik musi odprowadzić na rzecz organu podatkowego. Zob. O. Górniok, *Jeszcze o nadużyciach procedury podatku VAT...*, s. 17.

²⁷⁹ P. Kardas, G. Łabuda, *Kodeks karny...* s. 698.

rzeczywistym może z jednej strony podać dane nieprawdziwe bądź nierzetelne, a więc dane które nie mają oparcia w prawdziwych zdarzeniach gospodarczych lub dane, które jedynie dotyczą niektórych prawdziwych zdarzeń gospodarczych. Przykładem takiego działania może być z jednej strony wykazanie fikcyjnych transakcji zakupowych, celem ustalenia znacznej nadpłaty podatku VAT naliczonego, w ramach którego możliwe jest dokonanie zwrotu lub też niewykazanie transakcji sprzedażowych, które faktycznie miały miejsce, przy czym kwoty wykazanych operacji finansowych odbiegałyby znacząco od tych jakie faktycznie miały miejsce.²⁸⁰

Po wtóre podanie danych niezgodnych ze stanem rzeczywistym może również dotyczyć sytuacji, gdy sprawca, co prawda podaje dane prawdziwe, dotyczące realnych zdarzeń gospodarczych, przy czym owe zdarzenia w ramach procedury samo obliczania podatku celowo błędnie kwalifikuje, co ma istotny również wpływ na kwestię ustalenia wysokości nadpłaty lub też zwrotu. Przykładem tego rodzaju działania może być zakwalifikowanie przez sprawcę krajowej transakcji sprzedaży towaru, w wyniku której po stronie zbywcy następuje obowiązek odprowadzenia podatku VAT należnego jako transakcji eksportowej obłożonej stawką 0%, skutkiem czego podmiot zbywający ma możliwość wystąpienia do właściwego organu podatkowego o dokonanie zwrotu podatku VAT zapłaconego na wcześniejszym etapie obrotu.²⁸¹

Tym samym więc sprawca może działając podać dane niezgodne ze stanem rzeczywistym, a więc dane nierzetelne nieprawdziwe lub też może podać dane prawdziwe i rzetelne tyle, że błędnie je zakwalifikować mając na uwadze szczegółowe przepisy ustaw podatkowych, przy czym oba działania są ze sobą komplementarne. Reasumując przez stwierdzenie „podaje dane niezgodne ze stanem rzeczywistym”, należy uznać zarówno podanie danych niezgodnych z rzeczywistością a więc np. zdarzeń fikcyjnych, które nigdy nie miały miejsca, podanie danych dotyczących zdarzeń, które faktycznie miały miejsce jednakże zostały przedstawione właściwemu organowi w sposób nierzetelny, a więc odbiegający od realnych zdarzeń, jak i podanie danych prawdziwych dotyczących realnych zdarzeń przy czym przez podatnika kwalifikowanych niewłaściwie z punktu przepisów odrębnych, przy czym w każdym z tych przypadków przedstawione dane miały, istotny wpływ na kwestię ustalenia podstaw oraz wysokości zwrotu i nadpłaty.²⁸² Wskazać

²⁸⁰ L. Wilk, J. Zagrodnik, Kodeks karny skarbowy..., s. 339, P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, Kodeks karny skarbowy. Komentarz, Warszawa 2017, s. 70.

²⁸¹ I. Stolarczyk, Odpowiedzialność za nierzetelne wystawienie faktury VAT..., s. 97-116.

²⁸² Zob. wyrok WSA w Poznaniu z dnia 26 sierpnia 2021 r. I SA/Po 503/20, LEX nr 3229248 oraz wyrok WSA w Poznaniu z dnia 26 sierpnia 2021 r. I SA/Po 501/20, LEX nr 3229228.

w tym miejscu należy, iż na kanwie sprawy dotyczącej konstytucyjności normy art. 56 kks., Prokurator Generalny wskazał, że zwrot „podaje nieprawdę” jest znaczeniowo bliski zwrotom: „zeznaje nieprawdę” jaki został użyty w art. 233 § 1 kk., oraz „poświadcza nieprawdę”, który z kolei ustawodawca użył przy konstrukcji art. 271 § 1 kk.²⁸³ Kluczowe w tym względzie jest, iż ów nieprawdzie bądź nierzetelne dane winny zawierać dokumenty np. deklaracje podatkowe, które faktycznie są istotne z punktu widzenia ustalenia podstawy i wymiaru zwrotu bądź nadpłaty należności publicznoprawnej.²⁸⁴

Pojęcie danych prawdziwych odnosić więc należy nie tylko do danych ujawnianych przez sprawcę w ramach dokumentacji przedkładanych właściwemu organowi podatkowemu, ale również do ich prawidłowej i poprawnej kwalifikacji podatkowej zawartej w tych samych dokumentach. Dlatego też walor prawdziwości lub nieprawdziwości będą miały także dane, wykazane np. w deklaracjach podatkowych. Dane te, aby można je było określić jako prawdziwe muszą być zgodne zarówno z obiektywną rzeczywistością, tzn. ze stanem faktycznym, ale również ze stanem prawnym związanym z konkretnymi regulacjami podatkowymi odnoszonymi się chociażby do kwestii odpowiedniego zakwalifikowania wydatków, kosztów, ustalenia przychodu. Powyższe skutkuje tym, iż w doktrynie wskazuje się na brak praktycznej potrzeby zmiany określenia „dane niezgodne z rzeczywistością” na określenie „nieprawdziwe dane”.²⁸⁵

Mając na uwadze powyższe słusznie wskazał Trybunał Konstytucyjny, iż „Nierzetelność deklaracji lub oświadczenia, tzn. jej nieprawdziwość, polega na podaniu przez podatnika lub płatnika danych niezgodnych z rzeczywistością, np. wykazaniu kosztów związanych z działalnością gospodarczą podatnika jako kosztów uzyskania, mimo że ustawa podatkowa nie zalicza tych kosztów do kosztów uzyskania. Dla stwierdzenia oszustwa nie wystarczy więc sama nierzetelność deklaracji, ale konieczna jest umyślność działania lub zaniechania podatnika lub płatnika. Oznacza to, że np. działanie w błędzie co do treści obowiązku podatkowego, zgodnie z art. 10 kks., nie będzie mogło być zakwalifikowane jako oszustwo. Konstrukcja usprawiedliwionego błędu wynikającego np. z obiektywnej niejasności przepisu prawa podatkowego wyklucza odpowiedzialność karnoskarbową.”²⁸⁶

Treść art. 76 kks. stanowi, iż wprowadzenie właściwego organu w błąd może również nastąpić poprzez zatajenie rzeczywistego stanu rzeczy. Pod tym pojęciem należy rozumieć

²⁸³ Uzasadnienie wyroku TK z dnia 12 września 2005 r., SK 13/05, OTK-A 2005, nr 8, poz. 91.

²⁸⁴ T. Oczkowski, Problematyka karnoprawnej oceny wyłudzenia podatku..., s. 94.

²⁸⁵ A. Bartosiewicz, R. Kubacki, Kodeks karny skarbowy..., s. 251.

²⁸⁶ Uzasadnienie wyroku TK z dnia 12 września 2005 r., SK 13/05, OTK-A 2005, nr 8, poz. 91.

zdarzenie, gdy sprawca w przedkładanych przez siebie właściwemu organowi stosownych dokumentach, czy to w wersji papierowej czy też w wersji elektronicznej, nie przedstawia wszystkich danych i informacji istotnych z punktu widzenia ustalenia podstaw i wysokości nadpłaty i zwrotu. Jak wynika to z sensu językowego zatajenie rzeczywistego stanu rzeczy następuje w związku z zaniechaniem po stronie sprawcy, które związane jest z brakiem przedstawiania informacji i danych, do czego zobligowany jest sprawca na podstawie ustaw szczególnych. Tym samym istotny jest fakt, iż podstawą przypisania odpowiedzialności w zakresie aktualizacji tego rodzaju znamiona musi być fakt naruszenia określonego nakazu ustawowego wynikającego z przepisów szczególnych np. z ustawy o podatku VAT.²⁸⁷

W kwestii stopnia owego zatajenia to wydaje się, iż podobnie jak to ma miejsce w kontekście chociażby treści art. 297 kk. odnoszącego się do tzw. oszustw kredytowych, dla zaktualizowania normy art. 76 kks. wystarczające jest, aby chociażby jeden z dokumentów przedłożonych właściwemu organowi, bez względu na jego formę, poprzez swoją treść zatajał rzeczywisty stan rzeczy, co miało w efekcie końcowym istotne znaczenie dla podjęcia decyzji merytorycznej w sprawie ustalenia podstaw i wysokości zwrotu należności publicznoprawnej. Jak się wydaje kwestią drugorzędną będzie w takim stanie rzeczy sama forma dokumentu, a więc czy będzie to deklaracja, oświadczenie, plik JPK, jak też procentowy udział owego zatajenia rzeczywistego stanu rzeczy. Przykładowo działanie sprawcy przedkładającego ewidencję VAT, która w swej treści zatajać będzie jedną, a przy tym jednak istotną informację, będzie w ten sama sposób penalizowana jak analogiczne działanie, w wyniku którego przedłożony zostanie dokument zatajający dwie, trzy i więcej tego rodzaju informacji. Jedynym rozróżnieniem w tym stanie rzeczy będzie ocena czy mamy do czynienia jeszcze z dokumentem, który zataja rzeczywisty stan rzeczy, czy już z dokumentem podającym dane niezgodne ze stanem rzeczywistym. Jak się wydaje decyzja w tym względzie będzie wypadkową oceny działania sprawcy w danym konkretnym stanie faktycznym, przy uwzględnieniu dodatkowych okoliczności takich jak przygotowanie, współdziałanie z osobami trzecimi, działanie w zorganizowanej grupie przestępczej, działanie z góry powziętym zamiarem, powtarzalności działania przestępczego w krótkim odstępie czasu czy w końcu uczynienie sobie z działalności przestępczej stałego źródła dochodu.

Bez względu na to czy będziemy mieli do czynienia z działaniem sprawcy polegającym na podaniu danych niezgodnych ze stanem rzeczywistym czy też z zatajeniem rzeczywistego stanu rzeczy, to oba wskazane formy czynności sprawczych muszą zostać uzewnętrznione

²⁸⁷ T. Grzegorzcyk, Kodeks karny skarbowy. Komentarz, Warszawa 2006, s. 36.

przez sprawcę w postaci odpowiedniego przygotowania i przedłożeniu właściwemu organowi dokumentów. To właśnie dokumenty w postaci faktur VAT, plików JPK, ewidencji VAT, czy też deklaracji podatkowych będą nośnikami owych danych niezgodnych ze stanem rzeczywistym lub też w swej treści będą zatajać rzeczywisty stan rzeczy.²⁸⁸

Wskazane powyżej przykładowe dokumenty nie stanowią katalogu zamkniętego w szczególności w kontekście działania sprawcy polegającego na podaniu danych niezgodnych ze stanem rzeczywistym, stąd też mogą być to różnego rodzaju inne w swej formie i nazwie dokumenty. Istotnym w tym względzie jest jedynie fakt, aby ów dokumenty miały wpływ na kwestię ustalenia podstawy i wymiaru zwrotu należności publicznoprawnej. Odmienne kwestia ta będzie zaś wyglądać w odniesieniu do działania polegającego na zatajeniu rzeczywistego stanu rzeczy. O takim stanie faktycznym będziemy mogli mówić jedynie w przypadku zatajenia danych i informacji w dokumentach, do przedłożenia których sprawca jako podatnik był zobligowany przez przepisy ustaw szczególnych np. jak to ma miejsce w przypadku plików JPK. Zgodnie z obowiązującymi regulacjami wszyscy podatnicy są zobligowani do prowadzenia ewidencji zakupu i sprzedaży VAT przy użyciu programów komputerowych i przysyłać zawarte w nich dane w formie JPK_VAT.²⁸⁹

Wśród dokumentów, które mogą być nośnikiem danych niezgodnych ze stanem rzeczywistym lub poprzez swoją treść zatajać rzeczywisty stan rzeczy, w kontekście penalizacji na gruncie art. 76 kks., wskazać należy na fakturę VAT. To faktura VAT jest dokumentem kluczowym w ramach prowadzenia działalności gospodarczej, a przy tym prowadzenia rozliczeń w zakresie podatku od towarów i usług VAT. To na podstawie faktur VAT podatnik sporządza ewidencję VAT, która z kolei jest podstawą do przygotowania deklaracji podatkowej przekazywanej następnie organowi podatkowemu, który końcowo na jej podstawie podejmować będzie decyzje w kwestii dokonania ewentualnego zwrotu nadpłaconego podatku naliczonego VAT, lub też zaliczenie podatku naliczonego na rzecz podatku należnego.²⁹⁰

Jeśli chodzi o kwestię faktury VAT to pełni ona istotną rolę w obrocie gospodarczym,

²⁸⁸ Wskazać w tym miejscu należy, iż rozróżnienie pojęć na faktura „puste”, a więc fikcyjna i faktura nierzetelna nie może stanowić kryterium przesądzającego o rodzaju odpowiedzialności karnej sprawcy posługującego się tego rodzaju dokumentami. Powyższe wynika z faktu, iż oba tego rodzaju dokumenty są wytwarzane, a następnie wykorzystywane w jednym i tym samym celu tj. aby uszczuplić należność publicznoprawną w postaci podatku VAT, podobnie twierdzi I. Stolarczyk, *Odpowiedzialność za nierzetelne wystawienie faktury VAT...*, s. 113.

²⁸⁹ Podatnicy prowadzący przy użyciu programów komputerowych ewidencje VAT (o których mowa w art. 109 ust. 3 ustawy o podatku od towarów i usług) są zobligowani do przekazywania co miesiąc, bez wezwania organu podatkowego, informacji w formie JPK o zakupach i sprzedaży wynikających z ewidencji (JPK_VAT). Przewiduje to art. 82 § 1b Ordynacji podatkowej.

²⁹⁰ T. Michalik, *VAT. Komentarz*, Warszawa 2014, s. 1007.

która ze względu na swoją wagę wykracza poza sferę stosunków cywilnoprawnych.²⁹¹ W odniesieniu do definicji legalnej pojęcia faktura, to wskazać należy, iż w związku z nowelizacją kodeksu karnego i kodeksu karnego skarbowego z marca 2017 r. wprowadzającą m.in. odpowiedzialność karną za najpoważniejsze oszustwa oraz przestępstwa podatkowe i skarbowe związane również z przerabianiem i podrabianiem faktur, w art. 115 kk. dodano § 14a zgodnie z którym „fakturą jest dokument, o którym mowa w art. 2 objaśnienie pojęć pkt 31 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług. Odwołując się zaś do wskazanej ustawy z art. 2 pkt 31 wynika, iż przez fakturę należy rozumieć dokument w formie papierowej lub w formie elektronicznej zawierającej dane wymagane ustawą i przepisami wydanymi na jej podstawie”. Jest to więc dokument o ściśle określonej treści, przy czym szczegółowe wymogi w tym względzie zawiera art. 106e ustawy o VAT. Istotne w tym względzie jest, iż wymogiem koniecznym do prawidłowego wystawienia faktury nie jest opatrzenie jej podpisem przez wystawcę i odbiorcę. Generalnie obowiązek wystawienia faktury obciąża każdego podatnika dokonującego czynności gospodarczych wskazanych w art. 106b ustawy o VAT, tak więc jest to sprzedaż, którą z kolei w myśl art. 2 pkt 22 wskazanej ustawy jest to odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju, eksport towarów oraz wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów.

W odniesieniu do kwestii czysto technicznych dotyczących faktury VAT wskazać należy, iż zasadą jest, iż każdy obrót profesjonalny tj. realizowany pomiędzy podatnikami VAT, podlega bezwzględnemu obowiązkowi fakturowania, przy czym każdorazowo na żądanie nabywcy, który ów podatnikiem VAT nie jest, w myśl art. 106b ust. 3 ustawy o VAT zbywający towar musi taką fakturę VAT wystawić. Ponadto faktura, zgodnie z art. 106g ust. 1 ustawy o VAT wystawiana jest przynajmniej w dwóch egzemplarzach, z których jeden otrzymuje nabywca, a drugi zachowuje w swojej dokumentacji podatnik dokonujący sprzedaży.²⁹²

Rozwijając dalej to zagadnienie stwierdzić należy, iż faktura dokumentuje okoliczności istotne dla prawa publicznego stąd też przyjmuje się, iż wywołuje konsekwencje publicznoprawne niejednokrotnie na równi z dokumentami wydawanymi przez organy

²⁹¹ G. Nauka, Faktura VAT jako dokument w obrocie prawnym, Prokuratura i Prawo 2008, nr 4, s. 93 i n.

²⁹² Wskazać ponadto także należy, iż faktura, w myśl art. 106i ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług wystawiana jest nie później, z kilkoma wyjątkami wskazanymi w art. 106i § 2 do § 6 ustawy o VAT, niż do dnia 15 każdego miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano dostawy lub wykonano usługę, a w określonych przypadkach gdy faktura zawiera błędy wystawca jest zobligowany na podstawie art. 106j ustawy o VAT do wystawienia faktury korygującej lub w przypadku zaginięcia faktury na podstawie art. 106l ustawy o VAT duplikatu faktury.

państwowe.²⁹³ Powyższe wynika z faktu, iż faktura oprócz odzwierciedlenia zaistnienia określonego zdarzenia gospodarczego, zgodnie z art. 86 ust 2 pkt 1 ustawy o VAT, zawiera również prawo do odliczenia podatku naliczonego.²⁹⁴ Tym samym więc faktura jako dokument jest podstawowym elementem każdego działania przestępczego mającego na celu dokonanie nienależnego zwrotu w podatku VAT. Sprawcy poprzez wystawienie tzw. pustych faktur, które w żaden sposób nie odzwierciedlają zdarzeń gospodarczych w sposób sztuczny, nieuprawniony i sprzeczny z przepisami prawa generują podatek naliczony.²⁹⁵ Tym samym więc początkiem pochodzenia przestępstwa będzie właśnie wystawienie takiej fałszywej faktury, której zadaniem jest stworzenie nieprawdziwego wyobrażenia o dokonaniu rzekomych operacji i transakcji gospodarczych. Takie fałszywe faktury służą bezpośrednio do bezprawnego uzyskania prawa do odliczenia na podstawie powstałej w ich wyniku różnicy pomiędzy wartością podatku należnego a naliczonego, a w dalszej kolejności wystąpienia o ich nienależny zwrot.²⁹⁶

Wskazać przy tym należy, iż nie zawsze wystawiona faktura VAT staje się samoistną podstawą generującą powstanie VAT naliczonego. W myśl art. 88 ust. 3a ustawy o VAT nie dzieje się tak w przypadku gdy sprzedaż towarów bądź usług została udokumentowana fakturami wystawionymi przez podmiot nieistniejący, zdarzenie gospodarcze udokumentowane poprzez wystawienie faktury nie podlega opodatkowaniu lub też z takiego opodatkowania jest zwolnione, wystawione faktury, faktury korygujące lub też dokumenty celne dokumentują czynności, które faktycznie nie zostały dokonane, zawierają kwoty niezgodne z rzeczywistością, potwierdzają czynności sprzeczne z ustawą albo mające na celu obejście ustawy, zgodnie z treścią art. 58 kc., bądź czynności pozorne w myśl art. 83 kc., faktury lub też faktury korygujące, choć wystawione przez nabywcę w sposób prawidłowy i zgodny z przepisami szczególnymi nie zostały zaakceptowane przez zbywcę lub też w przypadku gdy faktura zawiera wykazany podatek dla określonej czynności gospodarczej, dla której na fakturze takiego podatku się nie wykazuje.²⁹⁷

²⁹³ Zob. Uchwała SN z dnia 30 września 2003 r. sygn. I KZP 22/03.

²⁹⁴ A. Drozdek, K. Machalica-Drozdek, Posłużenie się danymi innego podmiotu w transakcjach handlowych a charakter odpowiedzialności podatkowej wystawcy pustej faktury, *Studia Prawno-Ekonomiczne* 2018, Tom CIX, s. 45.

²⁹⁵ Zob. wyrok NSA z dnia 20 listopada 2020 r. I FSK 1945/17, LEX nr 3151949, wyrok SA w Warszawie z dnia 24 lutego 2021 r. II AKa 278/19, LEX nr 3165453 oraz szerzej S. Pawelec, A. Dalecka, M. Gruszka, A. Kulczyk, K. Wyszyński, J. Zarzycki, Strona redakcyjna (w:) S. Pawelec, A. Dalecka, M. Gruszka, A. Kulczyk, K. Wyszyński, J. Zarzycki, *Karuzele VAT. Wybrane regulacje prawa karnego materialnego i procesowego*, Warszawa 2020.

²⁹⁶ D. Dominik, *Konsekwencje wystawienia pustej faktury w świetle orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej oraz polskich sądów administracyjnych w zakresie VAT* (w:) J. Gumińska-Pawlic (red.) *Doradca podatkowy obrońcą praw podatnika*, Katowice 2010, Tom IV, s. 41.

²⁹⁷ J. Duży, P. Kołodziejski, *Śledztwa w sprawie nadużyć w podatku od towarów i usług...*, s. 48-49.

Warto w tym miejscu wskazać na treść wyroku WSA w Lublinie z dnia 16 lipca 2021 r. I SA/Lu 191/21 który wskazuje, iż „każda czynność, dla wywarcia w systemie podatku od towarów i usług pełnych skutków charakterystycznych dla czynności opodatkowanej, musi cechować się „stroną materialną” oraz „stroną formalną”. Czynność nieposiadająca „strony materialnej” to taka, która ma jedynie swój obraz w dokumentacji, lecz nie została w rzeczywistości przeprowadzona. Nie zrodzi ona ani obowiązku podatkowego (powoduje konieczność zapłaty podatku wykazanego na fakturze), ani prawa do odliczenia podatku. Innymi słowy, art. 86 ust. 1 ustawy o VAT kreuje podstawowe prawo podatnika do odliczenia podatku naliczonego z faktur dokumentujących nabycie towarów i usług, jednak prawo to może zostać zrealizowane jedynie wtedy, gdy faktury odzwierciedlają czynności faktycznie zaistniałe w obrocie gospodarczym między podmiotami na nich wymienionymi. Podstawę do odliczenia podatku naliczonego może stanowić wyłącznie faktura odzwierciedlająca faktyczne zdarzenie gospodarcze w aspekcie podmiotowym i przedmiotowym.”²⁹⁸ Tym samym więc sam fakt posiadania faktury nie gwarantuje jej odbiorcy prawa do odliczenia. Musi to bowiem być faktura dokumentująca faktyczną transakcję między wymienionymi w niej stronami.

W kwestii przestępczego działania sprawcy, to najczęściej mamy do czynienia z wystawianiem fałszywych faktur VAT przez podmioty nieistniejące, przy czym ów pojęcie należy rozumieć bardzo szeroko.²⁹⁹ Takim podmiotem będzie więc podmiot, który nie dochował obowiązków rejestracyjnych jeśli chodzi chociażby o wpis do KRS ale również podmiot symulujący prowadzenie działalności gospodarczej. W myśl wskazanego art. 88 ust 3a pkt 1 lit a ustawy o VAT podmiotem nieistniejącym jest więc podmiot, który nie działa jako czynny podatnik VAT, a jedynie takie działania w związku z przestępczą działalnością pozoruje.³⁰⁰ Ów pozorowanie może polegać m.in. na wystawianiu faktur, które w żaden sposób nie mają odzwierciedlenia w rzeczywistym stanie rzeczy.³⁰¹ Faktem jest, iż zgodnie z orzecznictwem TSUE, nie można kwestionować prawa do odliczenia podatku naliczonego z tego tytułu, iż jeden z kontrahentów okazał się nieuczciwy, jednak sytuacja taka nie ma miejsca gdy wszystkie ogniwa przestępczego procederu są podmiotami symulującymi

²⁹⁸ Wyroku WSA w Lublinie z dnia 16 lipca 2021 r. I SA/Lu 191/21, LEX nr 3217906.

²⁹⁹ B. Sobocka, Puste faktury (w:) I. Ożóg (red.), Przeszypstwa karuzelowe i inne oszustwa w VAT, Warszawa 2017, s. 78, zob. wyrok Postanowienie SN z dnia 27 lutego 2020 r., V KS 3/20, LEX nr 3170549.

³⁰⁰ Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 7.10.2015 r., sygn. akt I SA/Bd 601/15, Lex 1947425.

³⁰¹ Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 25.06.2013 r., sygn. akt I SA/Gd 494/13, Lex 1368515.

prowadzenia działalności gospodarczej, przy czym jednocześnie współpracują między sobą.³⁰² Kwestia zawarcia przez sprawcę w fakturze VAT, jako dokumencie istotnym ze względu na ustalenie podstawy i wysokości zwrotu, nieprawdziwych danych niezgodnych ze stanem rzeczywistym bez wątpienia wpływa na możliwości przypisania odpowiedzialności karnej na gruncie art. 76 kks., tym niemniej winna być rozpatrywana jako samoistny czyn przestępczy. Odpowiedzialność za wystawienie fałszywej faktury należy rozpatrywać na płaszczyźnie podatkowej, a szczegółowo na gruncie art. 108 ustawy o VAT obligującego nabywcę do zapłaty kwoty wynikającej z faktury, na płaszczyźnie karnej skarbowej w kontekście art. 62 § 2, § 2a, § 5 kks oraz w odniesieniu do przepisów kodeksu karnego tj. art. 270a kk., art. 271 kk., art. 271a kk. i art. 277a. kk., wprowadzonych nowelą z marca 2017 r.³⁰³

Na marginesie niniejszych rozważań wskazać należy, iż wykazanie podatku wynikającego z faktury opisującej czynność, która nie miała miejsca, w deklaracji podatkowej jako podatku należnego, nie stanowi czynu zabronionego stypizowanego jako przestępstwo lub wykroczenie skarbowe z art. 76 kks. Wykazanie w deklaracji podatkowej podatku VAT wynikającego z takiej faktury jest oczywiście wprowadzeniem w błąd organu podatkowego co do źródła powinności rozliczenia podatku. Zachowanie takie jednak nigdy nie skutkuje narażeniem na uszczuplenie ani tym bardziej uszczupleniem podatkowym, gdyż wykazując w deklaracji niezasadnie podatek należny, podatnik zawiąza jednocześnie kwotę zobowiązania podatkowego albo zaniża kwotę zwrotu różnicy podatku lub nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy.³⁰⁴

Wracając jednak do wykorzystywania przez sprawców przestępstw skarbowych faktur, to sprawy tego typu przestępstw, wystawiając fałszywe faktury, a więc dokumentujące zdarzenie gospodarcze, które w rzeczywistości nie miało miejsca sztucznie generują podatek

³⁰² M. Bącał, M. Militz, D. Dominik-Ogińska, T. Siennicki, Zasady prawa unijnego w VAT, Warszawa 2013, s. 89-90.

³⁰³ Zob. J. Duży, P. Kołodziejcki, Śledztwa w sprawie nadużyć w podatku od towarów i usług..., s. 48-49. W tym miejscu jednocześnie należy wskazać, iż doświadczenie zawodowe doktorantki pozwala stwierdzić, iż wprowadzenie do kodeksu karnego sankcjonowania wystawiania nieprawdziwych faktur karą pozbawienia wolności w wysokości nawet 25 lat pozbawienia wolności, a więc kryminalizacja tzw. zbrodni vatowskich, spowodowało jedynie, iż sprawy przestępstw skarbowych, w szczególności zorganizowane grupy przestępcze w ramach przestępczego procederu nie „produkują” na masową skalę jak to miało miejsce dotychczas tzw. pustych, a więc nieprawdziwych faktur VAT, a skupiają się przede wszystkim na składaniu nieprawdziwych bądź też nierzetelnych deklaracji podatkowych lub też przesyłaniu analogicznych danych w ramach JPK. Tego typu działania zagrożone są zdecydowanie mniejszymi karami pozbawienia wolności, z drugiej zaś strony powyższe zaobserwowane zjawisko wskazuje na ułomność wprowadzonych przez ustawodawcę zmian we wskazanym zakresie.

³⁰⁴ M. Słoma, Wystawienie faktury potwierdzającej czynność, której nie dokonano, Prokuratura i Prawo 2012, nr 3, s. 150.

naliczony. Bez znaczenia w tym względzie jest jakie towary bądź też usługi widnieją na tego typu dokumentach. Mogą to więc być zarówno paliwa płynne, urządzenia elektroniczne, granulat złota czy srebra, jak i artykuły spożywcze, w tym np. słodycze. Przy czym wartość tego typu dokumentów zależy od okoliczności działania konkretnej grupy przestępczej.

Faktury czy to sprzedażowe czy też związane z nabyciem są przez podatnika obowiązkowo ewidencjonowane w ramach ewidencji zakupu i sprzedaży VAT. Tym samym więc nieprawdziwości danych i informacji z pozycji faktury VAT zostaje niejako przeniesiona na wyższy poziom ewidencji VAT, czyniąc ją niejako automatycznie nieprawdziwą lub też nierzetelną. Oprócz powyższego sprawcy nie muszą podawać nieprawdy w fakturach VAT, a jedynie manipulować danymi już na etapie sporządzania ewidencji VAT.

Kwestie szczegółowe dotyczące ewidencji VAT określają przepisy ustawy o VAT, a dokładniej art. 109 cyt. Ustawy. W związku z faktem, iż ustawodawca nie wprowadził odpowiedniego przepisu, ewidencja VAT może być prowadzona w formie papierowej lub też elektronicznej. Decyzja w tym względzie pozostawiona jest podatnikowi, jedynym wymogiem w tym zakresie jest prowadzenie ewidencji w sposób umożliwiający końcowo na określenie zobowiązania podatkowego względem Skarbu Państwa.³⁰⁵

Ewidencja VAT może być prowadzona w formie uproszczonej lub też w formie pełnej. Jeśli chodzi o ewidencję uproszczoną to możliwa jest ona do stosowania przez podatników, którzy zgodnie z art. 113 ust. 1 oraz art. 113 ust 9 ustawy o VAT, są podmiotowo zwolnieni z prowadzenia ewidencji pełnej. W tym przypadku chodzi o podatników, których wartość sprzedaży w poprzednim roku podatkowym nie przekraczała kwoty 200.000 zł lub też o podatników, którzy w trwającym roku podatkowym rozpoczęli prowadzenie działalności gospodarczej, dla której przewidywana wartość sprzedaży w tymże roku również nie przekroczy 200.000 zł. Tego rodzaju podatnicy prowadzą jedynie ewidencję dzienną, przy czym dotyczy ona jedynie sprzedaży, nie zaś zakupów i dokumentować ma fakt nieprzekroczenia przez podatnika kwoty uprawniającej do uzyskania zwolnienia od prowadzenia ewidencji pełnej.³⁰⁶ W przypadku zaś ewidencji pełnej to obejmuje ona zarówno dokonane przez podatnika zakupy jak i sprzedaż, nadto ma ona zwierać dane umożliwiające późniejsze sporządzenie deklaracji podatkowej oraz informacji podsumowującej, a więc m.in. dane umożliwiające określenie przedmiotu i podstawy opodatkowania, wysokości kwoty podatku należnego, w tym również dokonanych korekt,

³⁰⁵ R. Kuciński (red.), Ewidencje i rejestry dla potrzeb VAT, Warszawa 2016, s. 4.

³⁰⁶ J. Duży, P. Kołodziejcki, Śledztwa w sprawie nadużyć w podatku od towarów i usług..., s. 52.

kwoty podatku naliczonego oraz dokonanych korekt, a także kwoty podatku podlegającego wpłacie do właściwego organu podatkowego.

W tym miejscu należy wskazać, iż od czasu nowelizacji ordynacji podatkowej, którą wprowadzono art. 82 §1b, podatnicy są zobligowani do przekazywania Szefowi KAS pełnej ewidencji VAT, w formie Jednolitego Pliku Kontrolnego, czyli w ramach tzw. JPK.³⁰⁷ Od 1 stycznia 2018 r. obowiązek ten dotyczy wszystkich podatników, włączając w to mikroprzedsiębiorców. Podatnik pliki JPK przekazuje do właściwego dla siebie organu skarbowego do 25 dnia miesiąca następującego po każdym kolejnym miesiącu.³⁰⁸ Faktycznie docelowo JPK trafiają do Wrocławia, gdzie w ramach struktury Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu działa Centrum Analiz i Planowania Administracji Skarbowej. Ów Centrum zajmuje się kompleksową analizą i kontrolą przesłanych plików JPK-VAT pod kątem ewentualnych nieprawidłowości. W wyniku realizowanych czynności generowane są raporty przesyłane do dalszego wykorzystania do właściwych miejscowo urzędów celno-skarbowych.³⁰⁹ Istotnym w tym miejscu jest fakt, iż podatnicy są ustawowo zobligowani do przesyłania plików JPK, tym samym więc tego rodzaju dane mogą być przedmiotem manipulacji poprzez zatajenie rzeczywistego stanu rzeczy przez sprawcę. Ma to szczególnie znaczenie, gdyż oprócz nielicznych wyjątków, o których była mowa powyżej do sporządzania

³⁰⁷ W celu uzyskiwania szczegółowych danych do weryfikowania poprawności składanych przez podatników deklaracji VAT oraz celem identyfikowania ich nieprawidłowości, ustawą z dnia 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy — Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw wprowadzono obowiązek przekazywania, bez wezwania organu podatkowego, za pomocą środków komunikacji elektronicznej, informacji o prowadzonej ewidencji na potrzeby podatku VAT, w postaci JPK za okresy miesięczne. Obowiązek raportowania danych z ewidencji zakupu i sprzedaży VAT, poczynając od danych za lipiec 2016 r. mają czynni podatnicy VAT posiadający status „dużego przedsiębiorcy”, prowadzący ewidencję przy użyciu programów komputerowych. Z obowiązku tego do końca 2016 r. zwolnieni byli mali i średni przedsiębiorcy prowadzący ewidencję przy użyciu programów komputerowych, a do końca 2017 r. mikroprzedsiębiorcy. Od 2018 r. obowiązek raportowania JPK_VAT dotyczy wszystkich podatników VAT. Według danych Departamentu Analiz Ministerstwa Finansów liczba podmiotów, które przekazały pliki JPK_VAT za lipiec 2016 r. wyniosła 6.724, za styczeń 2017 r. — 118.128, a za styczeń 2018 r. — 1.589.842 zob. Wystąpienie pokontrolne Najwyższej Izby Kontroli po przeprowadzonej w Ministerstwie Finansów kontroli pn. „Wykorzystanie Jednolitego Pliku Kontrolnego w postępowaniach i kontrolach podatkowych” z listopada 2018 r. dostępne za stroną:

https://www.gov.pl/documents/1079560/1080340/20181123_Wyst_pok_pn_Wykorzystanie_Jednolitego_Pliku_Kontrolnego_w_postepowaniach_i_kontrolach_podatkowych.pdf/b8cdb1d2-6eef-03e0-a3b3-143c97c27f7e#page=1&zoom=auto,14,849

³⁰⁸ <http://mf-arch.mf.gov.pl/documents/764034/5134536/Odpowiedzi+na+pytania+dot.+JPK.pdf>

³⁰⁹ W listopadzie 2016 r. Ministerstwo Finansów zleciło Centrum Analiz i Planowania Administracji Podatkowej (CAiPAP) funkcjonującemu w strukturach obecnej Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu zadanie bieżącego udostępniania jednostkom administracji podatkowej plików JPK_VAT. Formalnie zadania te zostały ujęte w zarządzeniu nr 1/2017 Dyrektora Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu z dnia 3 marca 2017 r. w sprawie nadania regulaminu organizacyjnego Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu. Polegały one głównie na udostępnianiu plików JPK urzędom skarbowym, identyfikacji podmiotów potencjalnie zaangażowanych w oszustwa podatkowe z wykorzystaniem JPK, modeli statystycznych, prowadzeniu analiz własnych na plikach zgromadzonych w repozytorium JPK, monitoringu wiarygodności z wykorzystaniem plików JPK oraz koordynacji kontroli prowadzonych przez urzędy skarbowe w związku z przeprowadzonymi analizami..

ewidencji VAT pełnej są zobowiązania wszyscy podatnicy, gdyż jest to niezbędne dla ustalenia faktycznej wysokości zobowiązania podatkowego, a więc również kwestii zwrotu należności publicznoprawnej, a co za tym idzie wpływa na możliwości odpowiedzialności karnej skarbowej na podstawie art. 76 kks.

Podobnie jak faktura VAT, ewidencja VAT podlega ochronie na gruncie prawa podatkowego jak i skarbowego. W kwestii odpowiedzialności karnej skarbowej to mowa tu jest przede wszystkim o art. 60 kks., który sankcjonuje nieprowadzenie ksiąg rachunkowych wbrew wymogowi wynikającemu z ustawy, jak również przechowywanie ksiąg rachunkowych w miejscu, które uprzednio nie zostało wskazane ku temu organowi podatkowemu oraz art. 61 kks., który sankcjonuje nierzetelne prowadzenie ksiąg rachunkowych.³¹⁰

Powyżej przedstawiono kwestie definicyjno-techniczne związane z wystawianiem i posługiwaniem się fakturami VAT oraz ewidencjami VAT, co wynika z faktu, iż to właśnie tego rodzaju dokumenty docelowo znajdują swoje odbicie w składanych przez podatnika deklaracji podatkowych, które to z kolei są najczęściej przedmiotem sprawczym czynów przestępczych opisanych w art. 76 kks. To właśnie deklaracje podatkowe są tym elementem na którym koncentrują się działania sprawcze, to deklaracja podatkowa staje się nośnikiem nieprawdziwych bądź nierzetelnych danych, które docelowo przekazane właściwemu organowi wprowadzają tenże organ w błąd, co do okoliczności faktycznych wpływających na ewentualny zwrot należności publicznoprawnych. Stąd też kwestia okoliczności faktycznych, prawnych i technicznych jest de facto kluczowa, jeśli idzie o działania sprawcze wynikające z hipotezy i dyspozycji art. 76 kks.

To na podstawie otrzymanych i wystawionych faktur VAT, a następnie na podstawie ewidencji VAT podatnik, w wyniku samoobliczenia podatku, jak sama nazwa wskazuje deklaruje właściwemu organowi podatkowemu wysokość zobowiązania podatkowego. Sam obowiązek składania deklaracji podatkowej obejmuje wszystkich podatników, bez względu na ich aktywność podatkową. Wyjątki w tym względzie dotyczą wskazanych w ustawie zwolnień podatkowych, czy chociażby sytuacji nadzwyczajnych związanych m.in. z zawieszeniem działalności gospodarczej.

Deklaracje podatkowe, co do zasady, składane przez podatników są co miesiąc, a dokładniej rzecz biorąc do 25 dnia danego miesiąca następującego po miesiącu, którego deklaracja dotyczy. Przepisy szczególne nadal przewidują możliwość składania deklaracji

³¹⁰ Wskazać w tym względzie należy, iż zgodnie z art. 53 § 21 kks. księgami są: księgi rachunkowe, podatkowa księga przychodów i rozchodów, ewidencja, rejestr oraz inne podobne urządzenia ewidencyjne, do których prowadzenia zobowiązuje ustawa, a w szczególności zapisy kasy rejestrującej.

kwartalnych, przy czym możliwości ta jest przez ustawodawcę stale ograniczana. Tak więc od 1 stycznia 2017 r. prawo do składania deklaracji VAT za okresy kwartale nie zaś miesięczne zostało ograniczone jedynie do tzw. małych podatników,³¹¹ którzy na podstawie art. 99 ust. 2 i 3 ustawy o VAT, wybrali jako metodę prowadzenia ewidencji VAT metodę kasową. Podatnicy tacy składają we właściwym organie podatkowym deklaracje podatkowe za okresy kwartalne w terminie do 25 dnia miesiąca następującego po każdym kolejnym kwartale. Ograniczenie możliwości składania deklaracji kwartalnych wynika z faktu, iż ów trzymiesięczny okres był przez nieuczciwych podatników wykorzystywany do prowadzenia nieewidencjonowanej działalności gospodarczej, przy czym po upływie rzeczoności okresu, a przed zainteresowaniem się takim podmiotem ze strony organów skarbowych podmiot taki zniknął, zaś odpowiedni, a należny państwu podatek nie był odprowadzany. Proceder taki był szeroko wykorzystywany przez przestępców w ramach schematów karuzelowych.³¹²

Istotną kwestią jest to, iż obowiązek składania deklaracji podatkowych obowiązuje podatnika, bez względu na fakt powstania bądź też nie obowiązku podatkowego. Powyższe skutkuje tym, iż bez względu na to, czy podatnik w danym okresie rozliczeniowym przeprowadził operacje gospodarczą, którą musiałby wykazać w deklaracji podatkowej, czy też w danym okresie nie przeprowadził żadnej takiej transakcji, ma on obowiązek złożyć dla właściwego dla niego organu podatkowego tzw. deklarację zerową.

W praktyce często jednak jest tak, iż podmioty gospodarcze wykorzystywane do działalności przestępczej składają deklaracje podatkowe jedynie za niektóre okresy rozliczeniowe lub też brak jest deklaracji za pojedyncze miesiące w danym roku podatkowym. Zdarzenia takie dają podstawy do szczegółowej analiz krzyżowej składanych przez takiego podatnika deklaracji w odniesieniu do deklaracji składanych przez jego kontrahentów.

W przeszłości czynności kontrolne tego typu były działaniami trudnymi, żmudnymi, przede wszystkim długotrwałymi. Wymagały niejednokrotnie fizycznej obecności kontrolujących u podatnika, co dekonspirowało działania organów ścigania, a tym samym sprawiało, iż organizatorzy przestępczego procederu byli nieuchwytni. Sytuacja uległa zmianie

³¹¹ Małym podatnikiem, zgodnie z art. 2 pkt 25 ustawy o podatku od towarów i usług VAT, jest podatnik dla którego wartość sprzedaży nie przekroczyła w poprzednim roku podatkowym wartości 1 200 000 euro jak również podatnik prowadzący przedsiębiorstwo maklerskie, zarządzający funduszami inwestycyjnymi, zarządzający alternatywnymi funduszami inwestycyjnymi, będący agentem, zleceniobiorcą lub inną osobą świadczącą usługi o podobnym charakterze, jeżeli kwota prowizji lub innych postaci wynagrodzenia za wykonane usługi nie przekroczyła w poprzednim roku podatkowym równowartości 45 000 euro.

³¹² J. Duży, P. Kołodziejcki, Śledztwa w sprawie nadużyć w podatku od towarów i usług..., s. 56.

z dniem 1 stycznia 2017 r., od kiedy, początkowo w ograniczonym zakresie, zgodnie z art. 99 ust. 11b ustawy o VAT, deklaracje podatkowe składa się za pomocą środków komunikacji elektronicznej. Obowiązek ten objął wszystkich podatników z dniem 1 stycznia 2018 r. Taki stan rzeczy podobnie jak to się ma w odniesieniu do obowiązku przekazywania JPK diametralnie zmienił sytuację. Dostęp ze strony organów podatkowych jak i szerzej organów ścigania do m.in. deklaracji podatkowych poprzez system SeRCe, a więc System Rejestracji Centralnej Ministerstwa Finansów umożliwia szybkie uzyskanie danych niezbędnych dla zapewnienia prawidłowego toku prowadzonych czy to czynności operacyjno-rozpoznawczych czy to postępowań przygotowawczych. Nie trzeba w tym miejscu wskazywać, iż jedynie szybka wymiana informacji oraz danych źródłowych pomiędzy poszczególnymi organami i instytucjami pozwala na bardziej efektywne prowadzenie czynności wykrywczych.³¹³

Podatnik składając deklarację podatkową VAT winien ująć w niej, na podstawie przygotowanych uprzednio ewidencji VAT, które z kolei jak wskazano powyżej winny zawierać wykaz danych z wystawionych i otrzymanych faktur VAT, przede wszystkim wysokość podatku VAT naliczonego i podatku VAT należnego. Tym samym więc podatnik w ramach samoobliczenia wykaże podatek VAT do wpłaty, jeżeli podatek należny będzie wyższy aniżeli podatek naliczony, a więc wysokość ciążącego na nim zobowiązania podatkowego lub też wartość zwrot podatku w przypadku odwrotnym. Tak więc w gdy mamy do czynienia z zobowiązaniem podatkowym podatnik winien jest dokonać określonej wpłaty na rzecz właściwego dla niego organu podatkowego, w przypadku zaś zwrotu podatnik może go otrzymać w formie bezpośredniej, a więc wpłaty na swoje konto bankowe przez organ podatkowy lub pośredniej, poprzez przeniesienie wartości nadwyżki podatku naliczonego, na następny okres rozliczeniowy. Wówczas to wartość tego podatku naliczonego będzie pomniejszała wartość podatku należnego za ten kolejny okres.

Decyzja w tym względzie, a więc czy będzie to zwrot bezpośredni czy pośredni należy do podatnika, przy czym uprzednio zazwyczaj działania sprawców polegały na składaniu fałszywych, nieprawdziwych deklaracji podatkowych aby na ich podstawie uzyskiwać, już w formie rzeczywistej nienależne środki finansowe z budżetu państwa. W chwili obecnej takie proste działania przestępcze nie mogą być już skuteczne, gdyż niemal każda deklaracja podatkowa gdzie podatnik wykazuje zwrot powoduje po stronie aparatu skarbowego rozpoczęcie kontroli podatkowej. Tym samym więc złożenie takiej nieprawdziwej deklaracji

³¹³ J. Duży, P. Kołodziejski, Śledztwa w sprawie nadużyć w podatku od towarów i usług..., s. 60.

skutkować będzie odpowiedzialnością na gruncie art. 76 kks., stąd też obecnie działania sprawców polegają m.in. nie na występowaniu o zwrot bezpośredni, ale o zwrot pośredni, skutkiem czego pomniejszana jest wysokość podatku należnego, który wynikałby z już nawet legalnie prowadzonej działalności gospodarczej. Działanie takie określane jest m.in. jako bilansowanie VAT.

Jak wskazano powyżej dostęp do szczegółowych danych podatkowych, w tym składanych elektronicznie deklaracji podatkowych, a następnie ich szybka analiza daje organom ścigania możliwość, niejako wyłapywania nieprawidłowości i rozbieżności. Jednym z elementów takiego systemu weryfikacji jest obowiązek po stronie podatników uczestniczących w transakcjach wewnątrzwspólnotowych, składania na podstawie art. 100 ustawy o VAT szczególnej formy deklaracji podatkowej w postaci informacji podsumowującej. Obowiązek składania informacji podsumowującej wynika z opisanej Dyrektywy 2006/112/WE, przy czym docelowo miał on przeciwdziałać dokonywaniu wyłudzeń podatkowych, dzięki możliwości porównywania jak to ma miejsce na podstawie krajowych deklaracji podatkowych, deklaracji podatkowych składanych przez podatników z różnych krajów członkowskich. Dane przekazywane w ramach informacji podsumowujących wprowadzane są do systemu VIES tj. System wymiany informacji o VAT. Do składania informacji podsumowującej zobowiązani są podatnicy, którzy dokonują wewnątrzwspólnotowych dostaw towarów opodatkowanych stawką 0%, wewnątrzwspólnotowych nabyć towarów, wewnątrzwspólnotowych transakcji trójstronnych rozliczanych w ramach procedury uproszczonej, a także tych, którzy świadczą w siedzibie usługodawcy usługi opodatkowane.³¹⁴

W zakres przekazywanych informacji, opisanych w art. 100 ust. 2 ustawy o VAT, wchodzi przede wszystkim dane dotyczące samego podatnika składającego informację, jak i dane identyfikujące przeprowadzane transakcje wewnątrzwspólnotowe, w tym w szczególności wartość takiej operacji gospodarczych. Podobnie jak ma to miejsce w przypadku deklaracji VAT-7, wzór informacji podsumowującej określa zgodnie z delegacją ustawową zawartą w art. 102 ustawy o VAT, stosowne rozporządzenie Ministra Finansów.³¹⁵

System VIES umożliwia więc prowadzenie kontroli krzyżowych pomiędzy podatnikami z różnych krajów członkowskich. W ramach takich czynności krajowy organ

³¹⁴ System VIES umożliwia weryfikację numerów identyfikacyjnych VAT podmiotów gospodarczych zarejestrowanych w Unii Europejskiej dla potrzeb transakcji transgranicznych dotyczących towarów i usług.

³¹⁵ Rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 27 grudnia 2016 r. w sprawie wzoru informacji podsumowującej w obrocie krajowym, Dz. U. 2016 poz. 2269.

podatkowy, który przykładowo otrzymał deklarację podatkową od podatnika krajowego, gdzie ów podatnik deklaruje wewnątrzwspólnotowe nabycie z innego kraju członkowskiego, a więc wykazuje podatek VAT naliczony, może zweryfikować, czy faktycznie takie zdarzenie gospodarcze miało miejsce. W tym względzie istotne jest jednak wskazanie, iż sama informacja podsumowująca nie może być przedmiotem sprawczym w ramach działania przestępczego, tym samym więc złożenie fałszywej informacji uproszczonej nie może być przedmiotem czynu stypizowanego w art. 76 kks. Takim przedmiotem może być jedynie deklaracja podatkowa, gdyż jedynie ona odnosi się do kwestii wymiaru podatku VAT w odniesieniu do transakcji wewnątrzwspólnotowych, a więc jedynie złożenie nieprawdziwej lub też nierzetelnej deklaracji może skutkować narażeniem na nienależny zwrot należności publicznoprawnej, które może końcowo doprowadzić do dokonania takiego zwrotu.³¹⁶

Podsumowując kwestia działania sprawczego sprawców czynu z art. 76 kks. koncentrują się wokół zarówno wystawiania fałszywych faktur, ewidencji, plików JPK, aby końcowo móc złożyć deklarację VAT potwierdzającą nieistniejące zdarzenia gospodarcze. Przedmiotem działania jest więc sama deklaracja, jednakże występuje ona niemalże równolegle z innymi czynami przestępczymi związanymi chociażby z fakturami, ewidencjami, które niejako towarzyszą temu działaniu, przy czym samo złożenie deklaracji czy też przesłanie plików JPK jest niejako emanacją, wypadkową takiej przestępczej działalności. Tak więc działanie przestępcze z art. 76 kks. nie zaistniałoby bez czynności tego typu.

Powyższe jest widoczne przede wszystkim w odniesieniu do poszczególnych kwalifikacji przypisywanej sprawcom przestępstw podatkowych, czy szerzej skarbowych.

Przykładowa kwalifikacja czynu przestępczego związanego z wystawieniem przez przedstawicieli podmiotów zaangażowanych w działalność przestępczą nierzetelnych faktur VAT, w celu wprowadzenia w błąd właściwego organu podatkowego i narażenia tym samym na nienależny zwrot podatku od towarów i usług wielkiej wartości winna przedstawić zarzut z art. 76 §1 kks. w zw. z art. 37 §1 pkt. 1 kks. w zb. z art. 62 §2 kks. w zw. z art. 7 §1 kks. w zw. z art. 6§2 kks. i art. 13 §1 kk. w zw. z art. 286 § 1 kk. w zw. z art. 294 § 1 kk. w zb. z art. 273 kk. w zw. z art. 11§2 kk. w zw. z art. 12 kk.

Tak rozbudowana kwalifikacja dotyczy łańcucha przestępczej działalności, którego

³¹⁶ Zob. Ósme sprawozdanie na podstawie art. 12 rozporządzenia (EWG, Euratom) nr 1553/89 o poborze podatku od wartości dodanej i procedurach kontrolnych z dnia 18.12.2017 r. dostępne za stronę https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/2017_report_vat_collection_control_procedures_pl.pdf

poszczególne ogniwa spaja główny cel sprawcy, a więc chęć dokonania wyłudzenia mienia wielkiej wartości, przy czym jak widać samo to pierwsze ogniwo, a więc kwalifikacja z art. 76 kks., nie oddaje całości działania przestępczego sprawcy. Stąd też, co prawda ocena, czy też analiza działania sprawcy w ramach art. 76 kks. winna obejmować horyzontalnie wszelkie uprzednie działania sprawcy, które nie powinny być kwalifikowane jako klasyczne przygotowanie, a którym tak naprawdę jednak po części są - po cóż sprawca miałby wystawiać fałszywą lub też nierzetelną fakturę gdyby nie chciał za jej pomocą wyłudzić dokonanie nienależnego zwrotu w podatku VAT To samo pytanie można by postawić względem ewidencji VAT, czy też plików JPK. Kluczową jak się wydaje jest w tym względzie korzyść majątkowa w postaci narażenia na dokonanie zwrotu podatkowej należności np. w podatku VAT. Kwestia ta zostanie zaprezentowana w dalszej części rozprawy.

5. Przedmiot bezpośredniego działania

5.1. Właściwy organ

Ustawodawca w treści art. 76 kks. posługuje się pojęciem „właściwy organ”, które nie zostało jednocześnie wyjaśnione w ramach funkcjonującego w art. 53 § 30 kks. słowniczka pojęć. Tym samym jak się wydaje winno być one wywodzone z treści systemowych przepisów podatkowych, w szczególności zaś z treści ustawy ordynacja podatkowa.

Mając na uwadze powyższe w doktrynie wskazuje się, iż pod pojęciem „właściwy organ” rozumieć należy, określony w przepisach prawa podatkowego organ podatkowy, który jest uprawniony i zobowiązany do ustalenia jak i dokonania zwrotu podatkowej należności publicznoprawnej, a przy tym także organ uprawniony do zaliczenia nadpłaty na poczet zaległości podatkowych bieżących albo przyszłych zobowiązań podatkowych.³¹⁷

Przywołana ustawa ordynacja podatkowa nie definiuje pojęcia organ podatkowy, a jedynie w art. 13 enumeratywnie wymienia organy podatkowe określając ich systematykę oraz szczegółowe kompetencje. Na podstawie treści art. 13 ordynacji podatkowej można wyróżnić dwie kategorie organów podatkowych, a mianowicie podatkowe organy administracji rządowej oraz samorządowe organy podatkowe.³¹⁸

Szczegółowo art. 13 ustawy ordynacja podatkowa wskazuje, iż w I instancji właściwym organem podatkowym będzie odpowiednio naczelnik urzędu skarbowego, posiadający

³¹⁷ P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, Kodeks karny skarbowy. Komentarz, Warszawa 2010, s. 661.

³¹⁸ B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, Ordynacja podatkowa Komentarz, Warszawa 2013, s. 88.

uprawnienia m.in., w zakresie ustalania, określania i poboru podatków PIT, CIT, VAT, PCC, podatku od spadków i darowizn, opłat i niepodatkowych należności budżetowych (oraz innych należności na podstawie odrębnych przepisów), poborem należności celnych oraz innych opłat, związanych z przywozem i wywozem towarów, wykonywaniem egzekucji administracyjnej należności pieniężnych oraz wykonywaniem zabezpieczenia należności pieniężnych, wykonywaniem kontroli podatkowej oraz czynności sprawdzających, a także naczelnik urzędu celno-skarbowego w szczególności w zakresie podatku akcyzowego, a także jako organ pierwszej instancji w zakresie decyzji, o których mowa w art. 83 ust. 4 i 5 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej.³¹⁹

Organem podatkowym w I instancji będzie również wójt, burmistrz lub odpowiednio prezydent miasta, starosta albo marszałek województwa w zakresie wymierzania oraz poboru podatku od nieruchomości, podatku od środków transportowych, podatków leśnego i rolnego, a także opłat targowych, opłat miejscowych, opłat uzdrowiskowych, opłat od posiadania psów.³²⁰ W obecnym stanie prawnym brak jest przepisów przewidujących pobieranie podatków przez powiat lub województwo, tak więc faktycznie starostowie powiatów oraz marszałkowie województw nie są organami podatkowymi.

Przyjmuje się, iż do pojęcia „właściwy organ” zaliczyć należy również organ odwoławczy od decyzji organu w I instancji, a dotyczącej zwrotu lub zaliczenia nadpłaty na poczet zaległości podatkowych lub bieżących albo przyszłych zobowiązań podatkowych. Powyższe wynika z faktu, iż organ w II instancji posiada kompetencję do merytorycznego rozstrzygnięcia sprawy i orzeczenia zwrotu lub zaliczenia nadpłaty.³²¹

Organem podatkowym będzie więc również dyrektor izby administracji skarbowej jako organ odwoławczy odpowiednio od decyzji naczelnika urzędu skarbowego albo naczelnika urzędu celno-skarbowego, jako organ odwoławczy od decyzji wydanej przez ten organ w pierwszej instancji. Dodatkowo dyrektor izby administracji skarbowej na podstawie odrębnych przepisów będzie również organem podatkowym I instancji. Podobnie organem podatkowym w myśl przepisów ustawy ordynacja podatkowa będzie również

³¹⁹ W kwestii systematyki organów podatkowych w Polsce zob. L. Etel (red.), *Prawo podatkowe. Zarys wykładu*, Warszawa 2013, s. 88-92; K. Teszner, *Administracja podatkowa i kontrola skarbową*, Warszawa 2012, s. 252 i n.; S. Dolata, *Podstawy wiedzy o polskim systemie...*, s. 182; L. Etel, *Prawo podatkowe, ...*, s. 119, B. Brzeziński (red.), B. Marek Kalinowski (red.), B. Agnieszka Olesińska (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz praktyczny*, Warszawa 2017, s. 29.

³²⁰ L. Etel. (red.) *Ordynacja podatkowa: Kierunkowe założenia nowej regulacji*, Białystok 2015, s. 257-258.

³²¹ S. Persanowicz, *Zaskarżenie decyzji podatkowych*, Białystok 2014, s. 47-48.

samorządowe kolegium odwoławcze - jako organ odwoławczy od decyzji wójta, burmistrza (prezydenta miasta), starosty albo marszałka województwa.³²²

Podobnie jak wskazywano to powyżej w toku analizy znamienia „wprowadzenia w błąd” stwierdzić należy, iż zakresie pojęcia „właściwego organu” mieści się również jako organ odwoławczy wojewódzki sąd administracyjny. Wynika to z przyjętego założenia, iż skoro uznać należy, iż wprowadzony w błąd może być sędzia wojewódzkiego sądu administracyjnego, który jest uprawniony z mocy ustawy do rozporządzania mieniem, w zakresie złożonej przez podatnika skargi na ostateczną decyzję w ramach, a który jest reprezentantem organu, za taki więc należy uznać wojewódzki sąd administracyjny. Wskazać w tym miejscu należy, iż każdą decyzję wydaną przez organ podatkowy można zaskarżyć do wojewódzkiego sądu administracyjnego po wyczerpaniu środków zaskarżenia przysługujących podatnikowi w postępowaniu podatkowym.³²³ W takim przypadku, w określonym stanie faktycznym dotyczącym zwrotu należności publicznoprawnej, właściwym organem zdefiniowanym na gruncie art. 76 kks., będzie właściwy miejscowo dla rozstrzygnięcia sprawy wojewódzki sąd administracyjny.³²⁴

Organem podatkowym jest również Szef Krajowej Administracji Skarbowej jako z urzędu organ pierwszej instancji w sprawach stwierdzenia nieważności decyzji, wznowienia postępowania, zmiany lub uchylenia decyzji lub stwierdzenia jej wygaśnięcia. Ponadto Szef KAS jest jednocześnie organem odwoławczym od decyzji wydanych w sprawach, o których mowa powyżej, a także organem właściwym w sprawach: porozumień dotyczących ustalenia cen transakcyjnych, w sprawach dotyczących interpretacji przepisów prawa podatkowego, o których mowa w art. 14b § 1 i w art. 14e § 1 ordynacji podatkowej,

³²² E. Fojcik-Mastalska (red.), R. Mastalski (red.), *Prawo Finansowe...*, s. 254.

³²³ Podstawa prawna art. 3 § 2 pkt. 4 ustawy o z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo postępowania przed sądami administracyjnymi.

³²⁴ Tak P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2010. s. 667. Odmienne K. Majczyk, który wskazuje, iż sądownictwo administracyjne w sprawach administracyjnych i w sprawach podatkowych jest różne od wszystkich innych rodzajowych odmian sądownictwa polskiego. Jest sądownictwem odmiennym od sądownictwa powszechnego (cywilnego), gdyż w przeciwieństwie do sądownictwa powszechnego (cywilnego), w którym sąd cywilny orzeka o istocie sprawy cywilnej (merytorycznie), w/w sądownictwo nie orzeka o istocie sprawy administracyjnej, w tym o istocie sprawy podatkowej, albowiem o istocie sprawy administracyjnej orzeka nadal organ administracyjny, natomiast o istocie sprawy podatkowej orzeka organ podatkowy. Sądownictwo administracyjne działa wówczas gdy organy władzy wykonawczej państwa nadużywają władzy publicznej, m.in. poprzez wysuwanie wyższych roszczeń podatkowych niż wynikające z przysługujących im faktycznie i prawnie możliwości. Wówczas strona może wnieść o wyeliminowanie takiego orzeczenia z obrotu podatkoprawnego. Jednak po wyeliminowaniu z obrotu takiego orzeczenia podstawa prawna nadużywającego władzy organu administracyjnego (w tym organu podatkowego) powstaje na nowo i wraca do wymiaru sprawiedliwości administracyjnej, w tym do wymiaru sprawiedliwości podatkowej – zob. K. Majczyk, *Sporządzanie skargi i skargi kasacyjnej w postępowaniu sądowniczym z uwzględnieniem spraw podatkowych. Komentarz praktyczny z orzecznictwem. Wzory pism procesowych i kazusy*, Warszawa 2013, s. 6.

organem właściwym w sprawach informacji przekazywanych przez banki i spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe o otwartych i zamkniętych rachunkach bankowych związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, organem właściwym w sprawach opinii zabezpieczających a także organem pierwszej instancji w sprawach, o których mowa w art. 119g § 1 ordynacji podatkowej, a więc o wszczęcie lub przejęcie postępowania podatkowego.³²⁵

Organem podatkowym jest w końcu Minister właściwy do spraw finansów publicznych jako organ właściwy w sprawach wydawania interpretacji ogólnych prawa podatkowego.

Końcowo zaznaczyć należy zgodnie z art. 13a ordynacji podatkowej Rada Ministrów może, w drodze rozporządzenia³²⁶, nadać uprawnienia organów podatkowych Szefowi Agencji Wywiadu, Szefowi Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego, Szefowi Centralnego Biura Antykorupcyjnego, Szefowi Służby Wywiadu Wojskowego oraz Szefowi Służby Kontrwywiadu Wojskowego, jeżeli jest to uzasadnione ochroną tajemnicy państwowej i wymogami bezpieczeństwa państwa.³²⁷ Powyższe przypadki mają przede wszystkim na względzie potrzebę ochrony danych identyfikujących funkcjonariuszy służb specjalnych, którzy częstokroć realizują czynności o charakterze operacyjno-rozpoznawczym, które co do zasady są czynnościami niejawnymi.

Przyznanie wskazanych uprawnień z jednej strony nie powinno budzić żadnych wątpliwości pod kątem zasadności wprowadzenia tego rodzaju rozwiązania. Tym niemniej można mieć zastrzeżenia natury formalnej. Wskazać należy, iż zgodnie z art. 217 Konstytucji RP, nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy. Na podstawie zaś przywołanego rozporządzenia status organów podatkowych i to zarówno w I jak i II instancji szefom służb specjalnych, którzy od tego momentu formalnie są władni dokonać zwolnienia podatkowego czy też udzielenia ulg w ich spłacie, nadano w drodze rozporządzenia wydanego przez Radę Ministrów. Powyższe nie będzie jednak pozbawiać funkcjonariuszy czy też pracowników cywilnych służb specjalnych prawa do sądu, czyli możliwości zaskarżenia decyzji wydanej przez szefa danej służby jako organ drugiej instancji, do właściwego wojewódzkiego sądu

³²⁵ R. Dowgier (red.), M. Popławskli (red.), *Ordynacja podatkowa: Zmiany w ogólnym prawie podatkowym*, Białystok 2016, s. 28.

³²⁶ Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 23 marca 2012 r. w sprawie nadania uprawnień organów podatkowych, Dz.U. 2012 poz. 363.

³²⁷ P. Smoleń (red.), *System organów podatkowych w Polsce*, Warszawa 2009, s. 58-59.

administracyjnego.³²⁸ Wskazać jednocześnie należy, iż w tym przypadku chodzi o przyznanie uprawnień podatkowych w odniesieniu do uzyskanych od poszczególnych służb przychodów z tytułu pełnienia służby/zatrudnienia.

Definiując pojęcie „właściwego organu” należy również odnieść się do wskazanej w ustawie ordynacja podatkowa kwestii właściwość rzeczowej, miejscową i instancyjną. Tak więc zgodnie z art. 16 ustawy ordynacja podatkowa właściwość rzeczową organów podatkowych ustala się według przepisów określających zakres ich działania, przy czym właściwość rzeczową organów podatkowych działających w pierwszej instancji, ustala się bazując na przepisów ustaw podatkowych szczególnych oraz ustaw o innych świadczeniach publicznoprawnych, do których mają zastosowanie przepisy ordynacji podatkowej, gdyż wskazują one organy podatkowe właściwe w sprawach wymiaru i poboru danego rodzaju podatku lub świadczenia publicznoprawnego.³²⁹ Jak wskazano powyżej organem podatkowym właściwym w zakresie podatku VAT jest naczelnik urzędu skarbowego.

Podobnie sytuacja wygląda przy ustalaniu właściwości miejscowej, gdzie co do zasady zastosowanie ma przepis art. 17 ustawy ordynacja podatkowa, jeżeli ustawy podatkowe nie stanowią inaczej. Podstawową zasadą natomiast jest to, iż właściwość miejscową organów podatkowych ustala się według miejsca zamieszkania albo siedziby podatnika, płatnika lub inkasenta.³³⁰ Zasada ta ma zastosowanie również w przypadku podatku VAT.

Jeśli zaś chodzi o właściwości instancyjną, to wynika ona wprost z przytoczonego już art. 13 ustawy ordynacja podatkowa. Stąd też w sprawie podatku VAT właściwym w I instancji będzie naczelnik urzędu skarbowego. Organem odwoławczym wobec naczelnika urzędu skarbowego będzie natomiast dyrektor izby administracji skarbowej.

Reasumując należy stwierdzić, iż pojęcie „właściwy organu” wskazane w art. 76 kks. dotyczy właściwego organu podatkowego, przy czym jednocześnie jest to organ właściwych zarówno miejscowo, rzeczowo jak i instancyjnie. Względem podatku VAT i I instancji będzie to naczelnik urzędu skarbowego.

³²⁸ <https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/716860,specsluzby-w-rolifiskusa-to-watpliwiekonstytucyjnie.html>
<https://www.prawo.pl/podatki/szefowie-sluzb-specjalnych-zyskali-uprawnienia-organow-podatkowych,7950.html>

³²⁹ C. Kosikowski, H. Dzwonkowski, A. Huchla, Ustawa Ordynacja podatkowa..., s. 76.

³³⁰ Od 1 stycznia 2016 roku zmianie uległa właściwość urzędu skarbowego do rozliczeń podatku VAT. Obecnie w przypadku przedsiębiorców prowadzących jednoosobową działalność gospodarczą właściwym urzędem do rozliczeń podatku VAT jest urząd skarbowy zgodny z miejscem zamieszkania podatnika, czyli ten sam co do rozliczeń podatku dochodowego.

5.2. Mienie Skarbu Państwa lub innych uprawnionych podmiotów

Na gruncie art. 76 kks. oprócz przedmiotu bezpośredniego działania w postaci opisanego powyżej organu, który jest właściwy do ustalenia podstawy i wysokości zwrotu czy też nadpłaty należności publicznoprawnej, jak też jest władny do zaliczenia nadpłaty na poczet zaległości podatkowych lub bieżących albo przyszłych zobowiązań podatkowych możemy również wyróżnić przedmiot bezpośredniego działania w postaci mienia Skarbu Państwa lub innych uprawnionych podmiotów. Rzeczony mienie w wyniku działania sprawcy nakierowane na właściwy organ, poprzez wprowadzenie go w błąd, jest narażone na uszczuplenie przez dokonanie nienależnego zwrotu podatkowej należności publicznoprawnej³³¹ lub zaliczenie powstałej nadpłaty na poczet zaległości podatkowych lub bieżących albo przyszłych zobowiązań podatkowych.³³²

Wskazane mienie w zależności od tego na jaki właściwy organ nakierowane jest działanie sprawcy może być m.in. mieniem Skarbu Państwa i trzeba przyznać, iż sytuacja tego typu ma miejsce najczęściej. Działania przestępcze w znaczącej większości mają miejsce w płaszczyźnie podatku VAT oraz podatku akcyzowym, których ustalenie, wymiar i pobór są domeną organów skarbowych wchodzących w skład aparatu państwowego. Tym niemniej może to być również mienie organów samorządu terytorialnego w przypadku gdy to one są organami władnymi wydawać decyzje podatkowe lub też mienie Unii Europejskiej, w przypadku gdy mamy do czynienia z należnością publicznoprawną stanowiącą rozliczenie dotacji lub subwencji środków unijnych.³³³

W doktrynie wskazuje się również, na poboczny przedmiot ochrony, jakim są dochody finansowe uprawnionych podmiotów, co wynika ze ścisłego związku ochrony obowiązku podatkowego z ochroną szeroko pojętego mienia tych podmiotów, jakim jest także ekspektatywa dochodów uzyskanych przez nie w przyszłości, w wyniku uiszczenia w terminie i w prawidłowej wysokości określonych należności publiczno-prawnych.³³⁴

Istotne w tym względzie jest, iż owe mienie winno być precyzyjnie ustalone i wyrażone kwotowo. Powyższe ma przede wszystkim znacznie dla prawidłowego

³³¹ P. Kardas, Prawnokarne aspekty uchylania się od wykonania zobowiązania podatkowego..., s.29.

³³² P. Kardas, G. Łabuda, Zbieg przepisów..., s. 124; A. Piaseczny, A. Wielgolewska, Kodeks karny skarbowy. Komentarz, Warszawa 2012, s. 278; L. Wilk, J. Zagrodnik, Kodeks karny skarbowy..., s. 357.

³³³ J. Duży, Przedmiot ochrony oszukańczych uszczupień podatkowych, Prokuratura i Prawo 2011, nr 12, s. 139 oraz tenże Kryminalizacja nadużycia mechanizmów podatkowych, (w:) B. Sygit, T. Kuczur (red.), Aktualne problemy kryminalizacyjne, Toruń 2013, s. 166–167.

³³⁴ D. Owsicka, Karnoskarbowa ochrona "pośredniego zwrotu" nadwyżki podatku naliczonego ..., s. 185.

zakwalifikowania działania sprawcy w ramach trzech czynów przestępczych wskazanych w art. 76 kks., a które ustawodawca rozróżnił poprzez ustalenie odpowiednich progów narażania na nienależny zwrot podatkowej należności publicznoprawnej lub zwrot nadpłaty lub też jej zaliczenie na poczet zaległości podatkowej lub bieżących albo przyszłych zobowiązań podatkowych.

Kwestia przedmiotu bezpośredniego działania sprawcy jest nierozdzielnie związana z przedmiotem ochrony dobra prawnego jakie chroni norma art. 76 kks. Dlatego też w przypadku, gdy przedmiotem bezpośredniego działania będzie mienie Skarbu Państwa dobrem prawnie chronionym będzie interes ekonomiczny Skarbu Państwa. Analogiczna sytuacja będzie miała miejsce w przypadku mienia samorządu terytorialnego, czy też Unii Europejskiej, gdy będziemy mieli do czynienia z interesem ekonomicznym Unii Europejskiej. W jaki sposób można określić wskazane pojęcia?

Jeśli chodzi o kwestie interesu ekonomicznego Skarbu Państwa najprościej będzie odnieść się do ustaw szczególnych regulujących zarówno kompetencje jak i właściwość rzeczową finansowych jak i niefinansowych organów prowadzących postępowania przygotowawcze w sprawach o przestępstwa skarbowe, gdyż to właśnie w tych ustawach owo pojęcie pojawia się, w kontekście zwalczania przestępczości skarbowej, w tym również czynów z art. 76 kks.

W związku z konsolidacją aparatu skarbowego i celnego, a tym samym powstaniem Krajowej Administracji Skarbowej zmianie uległa treść art. 118 §1 kks. zawierający katalog podmiotów wskazanych jako organy prowadzące postępowania przygotowawcze o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe.³³⁵ Tak więc w myśl znowelizowanego przepisu organami prowadzącymi postępowania przygotowawcze w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe są to: Naczelnik urzędu skarbowego, Naczelnik urzędu celno-skarbowego, Szef Krajowej Administracji Skarbowej (dalej KAS), Straż Graniczna (dalej SG), Policja, Żandarmeria Wojskowa (dalej ŻW), a także na podstawie art. 118 § 2 kks. Agencja Bezpieczeństwa Wewnętrznego (dalej ABW) oraz Centralne Biuro Antykorupcyjne (dalej CBA).³³⁶

³³⁵ Uwzględniając praktykę prowadzenia postępowań przygotowawczych w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe - na ogół te działania podejmowane są przez te same organy podatkowe pierwszej instancji - naczelników urzędów skarbowych oraz naczelników urzędów celno-skarbowych, występujących w odmiennym charakterze - wyrok WSA w Krakowie z dnia 24 czerwca 2021 r., I SA/Kr 387/20, LEX nr 3197910.

³³⁶ Jak wskazuje to m.in. T. Grzegorzczak przepisy art. 118 § 1–2 kks. nie wyczerpują katalogu organów prowadzących postępowania przygotowawcze karne skarbowe, gdyż zgodnie z art. 134a kks. organem takim jest także prokurator, który prowadzi postępowanie przygotowawcze, jeżeli ustawa tak stanowi. Do prokuratora należy

Rozważania w tym względzie rozpocznę od analizy treści ustawy z dnia 24 maja 2002 r. o Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego oraz Agencji Wywiadu.³³⁷ W tym względzie należałoby wskazać na art. 5 ust. 1 pkt 1 lit b, w który wskazuje, iż do zadań ABW należy m.in. rozpoznawanie, zapobieganie i wykrywanie przestępstw godzących w podstawy ekonomiczne państwa. Uprawnienie to jak się wydaje odnosi się m.in. do całego katalogu przestępstw skarbowych bez żadnego zastrzeżenia w tym względzie, a więc również do ścigania przestępstwa skarbowego określonego w art. 76 kks., które jak stwierdzono należy do tego rodzaju przestępstw. Jediną przesłanką, która jak się wydaje zawęża kompetencje ABW w ściganiu przestępstw skarbowych jest możliwości przypisania danemu przestępstwu faktu, iż jego popełnienie godzi w podstawy ekonomiczne państwa polskiego.

Do kategorii przestępstw godzących w interesy ekonomiczne państwa należy zaliczyć zaś tego rodzaju czyny zabronione, które wysokością powstałej szkody, jej rodzajem, czy też samą możliwością jej zaistnienia lub też narażenia na powstanie takowej szkody, mogą spowodować zachwianie systemu finansowego, podatkowego jak i gospodarczego państwa, a tym samym będą to takie przestępstwa, które godzą w jego podstawy ekonomiczne³³⁸. Powyższe powoduje, iż pojęcie podstawy ekonomiczne państwa należy utożsamiać z pojęciem interesy ekonomiczne państwa, przy czym jak się wydaje jest to pojęcie węższe w odniesieniu do terminu podstawy ekonomiczne państwa.

Tak więc pojęcie „interesy ekonomiczne państwa” wiąże się nierozzerwalnie z najważniejszymi dziedzinami gospodarki, które mają wpływ na prawidłowe funkcjonowanie instytucji państwa. Można do nich zaliczyć m.in. funkcjonowanie gospodarki energetycznej kraju, transportu krajowego i międzynarodowego, kluczowych przetargów publicznych. Przestępstwa tego typu dotyczyć więc będą w szczególności: szkód wywołanych złym zarządzaniem majątkiem Skarbu Państwa (w spółkach z udziałem Skarbu Państwa czy w przedsiębiorstwach państwowych), sprzedaży majątku Skarbu Państwa po cenach znacznie odbiegających od wartości rynkowych (prywatyzacja, komercjalizacja spółek państwowych, sprzedaż nieruchomości przez Agencję Nieruchomości Rolnych

obligatoryjne prowadzenie śledztw w niektórych sprawach (art. 151b kks.), może on także przejąć sprawę od innego organu do samodzielnego dalszego prowadzenia (art. 122 § 3), przy czym nie należy on do grupy niefinansowych organów prowadzących postępowanie przygotowawcze zob. T. Grzegorzczak, Kodeks karny skarbowy. Komentarz, Warszawa 2009, s. 270, M. Świetlicka, Metodyka pracy prokuratora w postępowaniu w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe, Kraków 2014, s. 9.

³³⁷Dz. U. z 2010 r., Nr 29 poz. 154 ze zm.

³³⁸ Zob. P. Pająk, Kontrola operacyjna do kontroli konstytucyjnej, Czasopismo Prawa karnego i Nauk Penalnych 2010, nr 2, s. 169.

czy też Agencję Mienia Wojskowego po niekorzystnych dla Skarbu Państwa cenach oraz na niekorzystnych zasadach, pozorowana upadłość spółek państwowych w celu ich przejęcia).

Przede wszystkim jednak do kategorii przestępstw godzących w interesy ekonomiczne państwa zaliczyć należy wszelkie czyny przestępcze, których popełnienie wiąże się z uszczupleniem należności publicznoprawnych z tytułu podatku od towarów i usług, czy też podatku akcyzowego, które stanowią najważniejsze źródła przychodu budżetu państwa³³⁹. Nie sposób nie zgodzić się w tym miejscu ze stwierdzeniem, iż to właśnie przestępstwa skarbowe polegające m.in. na narażeniu na nienależny zwrot należności publicznoprawnych idących w miliony lub też miliardy złotych godzą w szczególny interes ekonomiczny państwa.³⁴⁰

Kwestia ochrony interesów ekonomicznych państwa stanowi również istotne kompetencje Centralnego Biura Antykorupcyjnego. W tym zaś względzie należy odwołać się do treści art. 2 ust. 1 pkt. 1 lit d), ustawy z dnia 9 czerwca 2006 r. o Centralnym Biurze Antykorupcyjnym³⁴¹ gdzie wskazuje się, iż do zadań tejże służby należy m.in. rozpoznawanie, zapobieganie i wykrywanie przestępstw przeciwko obowiązkom podatkowym i rozliczeniom z tytułu dotacji i subwencji, określonych w Rozdziale 6 ustawy z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy, jeżeli pozostają w związku z korupcją lub działalnością godzącą w interesy ekonomiczne państwa.³⁴²

W tym przypadku mowa jest więc wprost o prowadzeniu postępowań przygotowawczych wszczętych w kierunku m.in. czynu z art. 76 kks. Należy przy tym również zaznaczyć, iż zgodnie z art. 2 ust. 3 cytowanej ustawy CBA może także prowadzić postępowanie przygotowawcze, obejmując nim wszystkie inne czyny ujawnione w jego przebiegu, jeżeli tylko pozostają one w związku podmiotowym lub przedmiotowym z czynem stanowiącym podstawę jego wszczęcia, co zasadniczo poszerza zakres kompetencji CBA także w sprawach karnych skarbowych³⁴³. Tym samym zakres wykonywania czynności

³³⁹ J. Grzemiński, A. Krześ, Analiza pojęcia „przestępstwa godzące w podstawy ekonomiczne państwa” w ustawie z dnia 24 maja 2002 r. o Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego oraz Agencji Wywiadu, Przegląd Bezpieczeństwa Wewnętrznego 2010, nr 2, s. 150.

³⁴⁰ Wg. Raportu Ministerstwa Finansów skumulowana luka w VAT za okres 2008 – 2015 wynosiła ponad 262 mld zł, za: https://www.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=07c81013-795a-4b54-aa1c-19e1ecbc83fc&groupId=764034

³⁴¹ Dz. U. z 2016 r., poz. 1310 ze zm.

³⁴² W ust 4 cytowanego art. 2 zawiera się wyjaśnienie definicji działań godzących w interesy ekonomiczne państwa, którymi jest każde zachowanie mogące spowodować w mieniu: jednostki sektora finansów publicznych w rozumieniu przepisów o finansach publicznych, jednostki niezaliczanej do sektora finansów publicznych otrzymującej środki publiczne, przedsiębiorcy z udziałem Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego.

³⁴³ S. Hoc, P. Szustakiewicz, Komentarz do art.2 ustawy o Centralnym Biurze Antykorupcyjnym. Dostępny za stroną: <http://sip.lex.pl/#/komentarz/587334427/131868>.

przez CBA w toku prowadzonych postępowań przygotowawczych obejmuje wszystkie przestępstwa skarbowe jeśli ich popełnienie pozostaje w związku z przestępstwami korupcyjnymi, które są przestępstwami bazowymi jak również wszystkie przestępstwa lub wykroczenia skarbowe godzące w interesy ekonomiczne państwa.³⁴⁴ To grupy takich przestępstw zaliczyć należy przede wszystkim czyny związane z działalnością zorganizowanych grup przestępczych ukierunkowanych na popełnianie przestępstw skarbowych związanych m.in. właśnie z wyłudzeniami nienależnych zwrotów w podatku o towarów i usług VAT. Naturalnym jest, iż do głównych celów CBA należy zwalczanie korupcji w życiu publicznym i prywatnym, w szczególności w instytucjach publicznych i samorządowych, pomimo powyższego na polu walki ze zorganizowaną przestępczością skarbową tzw. mafiami vatowskimi CBA może pochwalić się sporymi sukcesami.³⁴⁵

W podobny sposób, w zakresie ochrony interesów ekonomicznych Skarbu Państwa ustawodawca wskazał kompetencje Krajowej Administracji Skarbowej. W art. 1 ust. 2 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej wskazano, m.in. iż KAS stanowi wyspecjalizowaną administrację rządową wykonującą zadania z zakresu realizacji dochodów z tytułu podatków, należności celnych, opłat oraz niepodatkowych należności budżetowych, a także ochrony interesów Skarbu Państwa. Powyższe jak się wydaje nie wymaga dodatkowego komentarza, KAS został powołany aby w szczególności, w ramach jednego organu celno-skarbowego usprawnić działania zwalczające przestępczość podatkową, w szczególności zaś przestępczość związaną z nadużyciami podatkowymi w ramach podatku od towarów i usług VAT. W tym względzie nie sposób mówić o enumeratywnym wskazaniu konkretnych kompetencji KAS w zwalczaniu przestępstw skarbowych.³⁴⁶ Powyższe wydaje się oczywiste zważywszy, iż to KAS winien być kompetentny do zwalczania wszelkich naruszeń norm i reguł zawartych w kodeksie karnym skarbowym. Wskazać przy tym również należy, iż nie ma rozróżniania w kwestii kompetencji naczelnika urzędu skarbowego, naczelnika urzędu celno-skarbowego oraz Szefa Krajowej Administracji Skarbowej³⁴⁷

Zupełnie odmiennie zaś kwestie właściwości w sprawach o przestępstwa skarbowe zostały unormowane w odniesieniu do Straży Granicznej. Zgodnie z treścią art. 1 ust 2 pkt. 4

³⁴⁴ Pojęcie to należy traktować analogicznie z jego definicją przyjętą na gruncie ustawy o ABW i AW.

³⁴⁵ Zob. <https://cba.gov.pl/pl/aktualnosci/4013,Nawet-1-miliard-zlotych-niewyludzonego-VAT-zostal-w-budzecie-Kolejna-osoba-zamie.html>

³⁴⁶ Wskazać tu należy chociażby na uprawnienie związane z blokadą rachunków bankowych – zob. wyrok WSA w Warszawie z dnia 27 maja 2021 r. III SA/Wa 1080/21 LEX nr 3218940.

³⁴⁷ W katalogu wskazanym w art. 118 ust. 1 kks., mowa jest o organach tj. naczelniku urzędu skarbowego, naczelniku urzędu celno-skarbowego, znajdujących się w strukturze KAS. Wymieniono w tymże artykule również Szefie KAS. Powyższe najprawdopodobniej wynika z faktu, iż uprzednio jako jeden z organów wskazano

lit b ustawy z dnia 12 października 1990 r. o Straży Granicznej³⁴⁸, do zadań SG należy m.in. ściganie przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych wymienionych w art. 134 § 1 pkt. 1 kks.

Tak więc w odniesieniu do SG, w przeciwieństwie do innych organów niefinansowych, mamy do czynienia z prostym odesłaniem z ustawy o SG do kodeksu karnego skarbowego. Przytoczony na wstępie art. 134 § 1 kks. szczegółowo zakreśla zakres kompetencyjny SG w zakresie przestępstw i wykroczeń skarbowych określonych w art. 63–71, art. 85–96 § 1, art. 106e-106f oraz art. 106h kks., które byłyby ujawnione w zakresie swego działania przez SG. Jak się wydaje jest to jedyna przesłanka, która warunkuje prowadzenie postępowań przygotowawczych przez SG. Z jednej strony SG w ramach swojej ogólnej, całościowej właściwości rzeczowej nie może prowadzić postępowań przygotowawczych poza zakresem wyznaczonym przez art. 134 § 1 pkt. 1 kks. – chociażby w odniesieniu do czynów opisanych w art. 76 kks., z drugiej zaś strony prowadzenie postępowań przygotowawczych przez SG w odniesieniu do zakresu wyznaczonego przez art. 134 § 1 pkt 1 kks. jest możliwe jedynie w ramach ustawowego działania SG – np. ujawnienie zaistnienia czynu z art. 69 § 3 kks. – wskazanego w zakresie, w toku prowadzonej kontroli drogowej w związku z podejrzeniem prowadzenia przez kierowcę pojazdu pod wpływem alkoholu, który to czyn we właściwości rzeczowej SG nie jest.³⁴⁹

W odniesieniu zaś do ŻW to z ustawa z dnia 24 sierpnia 2001 r. o Żandarmerii Wojskowej i wojskowych organach porządkowych³⁵⁰ w art. 4 ust. 1 pkt 4, wskazuje, iż do zadań ŻW należy m.in. wykrywanie przestępstw i wykroczeń, w tym skarbowych, popełnionych przez osoby, o których mowa w art. 3 ust. 2³⁵¹ a także ujawnianie i ściganie ich

inspektora kontroli skarbowej, zaś Urzędy Kontroli Skarbowej w ramach konsolidacji KAS zostały wchłonięte w struktury urzędów celno-skarbowych, zniesiono również funkcję Głównego Inspektora Kontroli Skarbowej, którą obecnie pełni Szef KAS.

³⁴⁸Dz. U. z 2014 r., poz. 1402 ze zm.

³⁴⁹ Zob. też H. Skwarczyński, Uprawnienia Straży Granicznej w postępowaniu o przestępstwa i wykroczenia skarbowe, WPP 2003, nr 3, s. 98.

³⁵⁰ Dz. U. z 2013 r., poz. 568 ze zm.

³⁵¹ Zgodnie z art. 3. 2. Żandarmeria Wojskowa jest właściwa wobec: 1) żołnierzy pełniących czynną służbę wojskową 2) żołnierzy niebędących w czynnej służbie wojskowej w czasie noszenia przez nich mundurów oraz odznak i oznak wojskowych 3) pracowników zatrudnionych w jednostkach wojskowych: a) w związku z ich zachowaniem się podczas pracy w tych jednostkach, b) w związku z popełnieniem przez nich czynu zabronionego przez ustawę pod groźbą kary, wiążącego się z tym zatrudnieniem 4) osób przebywających na terenach lub w obiektach jednostek wojskowych 5) innych osób niż określone w pkt 1–4, podlegających orzecznictwu sądów wojskowych albo jeżeli wynika to z odrębnych przepisów 6) osób niebędących żołnierzami, jeżeli współdziałają z osobami, o których mowa w pkt 1–5, w popełnieniu czynu zabronionego przez ustawę pod groźbą kary albo też jeżeli dokonują czynów zagrażających dyscyplinie wojskowej albo czynów przeciwko życiu lub zdrowiu żołnierza albo mieniu wojskowemu 7) żołnierzy sił zbrojnych państw obcych, przebywających na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej oraz członków ich personelu cywilnego, jeżeli pozostają w związku z

sprawców oraz ujawnianie i zabezpieczanie dowodów tych przestępstw i wykroczeń. Tym samym zakres działania ŻW określony jest, odmiennie aniżeli w przypadku pozostałych organów niefinansowych, podmiotowo a nie przedmiotowo. Należy przy tym również wskazać, iż zakres osób, co do których odnosi się kompetencja ŻW w sprawach o wykroczenia i przestępstwa skarbowe wskazany w ustawie o ŻW jest zdecydowanie szerszy aniżeli ten wskazany w art. 53 § 36 kks.³⁵² Tak określony zakres kompetencji ŻW powoduje, iż w przypadku popełnienia jakiegokolwiek przestępstwa lub wykroczenia skarbowego, w tym m.in. z art. 76 kks., przez osobę wymienioną w art. 4 ust. 1 pkt 4 cyt. ustawy uprawniona do prowadzenia tego typu spraw będzie właśnie ŻW, wyłączając kompetencje nie tylko finansowych organów postępowania przygotowawczego ale też pozostałych organów niefinansowych i to bez względu na fakt, który organ ujawnił popełnienie danego czynu przestępczego. W konsekwencji każdy organ wykrywający czyn karny skarbowy, którego sprawcą, okazała się osoba wskazana w art. 53 § 36 kks. winien niezwłocznie przekazać sprawę ŻW.³⁵³

Organem niefinansowym postępowania przygotowawczego w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe jest także Policja. Stosownie do art. 1 ust 2 pkt. 4 ustawy z dnia 6 kwietnia 1990 r. o Policji, do zadań Policji należy m.in. ochrona życia i zdrowia ludzi oraz mienia przed bezprawnymi zamachami naruszającymi te dobra, ochrona bezpieczeństwa i porządku publicznego, w tym zapewnienie spokoju w miejscach publicznych oraz w środkach publicznego transportu i komunikacji publicznej, w ruchu drogowym i na wodach przeznaczonych do powszechnego korzystania, inicjowanie i organizowanie działań mających na celu zapobieganie popełnianiu przestępstw i wykroczeń oraz zjawiskom

pełnieniem obowiązków służbowych, o ile umowa międzynarodowa, której Rzeczpospolita Polska jest stroną, nie stanowi inaczej.

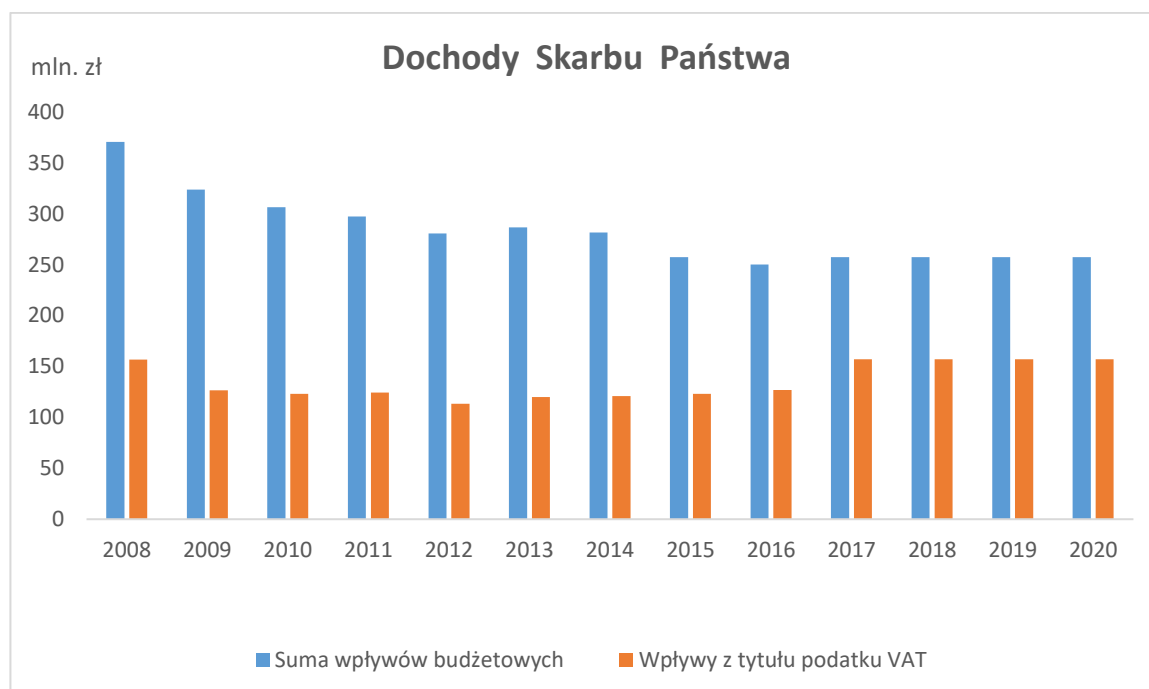
³⁵² Art. 53 § 36 kks. zawiera definicję żołnierza przyjętą na użytek ustawy, według której za żołnierza należy uznać osobę, która pełni czynną służbę wojskową, przy czym przepisy kks. dotyczące żołnierzy stosuje się odpowiednio także do żołnierzy sił zbrojnych państw obcych przebywających na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej oraz członków ich personelu cywilnego, jeżeli ich przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe pozostają w związku z pełnieniem obowiązków służbowych.

³⁵³ Zaznaczyć przy tym należy, iż powyższe nie oznacza zakazu wszczynania i prowadzenia postępowania w sprawie, w sytuacji kiedy osoba sprawcy nie jest jeszcze ustalona, a istnieją jedynie niepotwierdzone przesłanki, iż osoba taka może znajdować się we właściwości ŻW. Takie postępowanie może być prowadzone przez inne aniżeli ŻW organy procesowe (finansowe oraz niefinansowe), aż do momentu ustalenia sprawcy czynu i zebrania dostatecznego materiału dowodowego pozwalające na przedstawienie jej zarzutów. Wówczas takie postępowanie należy przekazać do dalszego prowadzenia ŻW. Jest to o tyle istotne gdyż prowadzenie postępowania przez organ do tego nieuprawniony powoduje, iż wszelkie czynności procesowe wykonane i przeprowadzone przez ten organ są obarczone wadą prawną jako czynności nieuprawnione, Zob. H. Skwarczyński, Uprawnienia Żandarmerii Wojskowej w postępowaniu karnym skarbowym i wykroczenia skarbowe, *Wojskowy Przegląd Prawniczy* 2001, nr 3–4, s. 34 oraz W. Grzeszczyk, Postępowanie przygotowawcze w Kodeksie karnym skarbowym (część I), *Prokuratura i Prawo* 2000, nr 1, s. 39.

kryminogennym i współdziałanie w tym zakresie z organami państwowymi, samorządowymi i organizacjami społecznymi, a przede wszystkim wykrywanie przestępstw i wykroczeń oraz ściganie ich sprawców. Z braku rozróżnienia w tym względzie – o jakie przestępstwa czy też wykroczenia chodzi – należy wnioskować, iż przepis ten należy traktować szeroko – a więc mowa tu jest zarówno o przestępstwach i wykroczeniach o jakich mowa jest w kodeksie karnym, kodeksie wykroczeń jak i przestępstwach i wykroczeniach karnoskarbowych, co potwierdza treść art. 134. § 1 kks. niemalże identyczny, co do przywołanej powyżej treści³⁵⁴. Tym samym więc Policja, w tym również i Centralne Biuro Śledcze Policji, w ramach zwalczania przestępczości skarbowej ma analogiczną właściwość i kompetencje jak KAS. Równie szerokie kompetencje obydwu służb powodują, iż to właśnie te organy odgrywają kluczową rolę w zwalczaniu szeroko pojętej przestępczości skarbowej.

Jak szczególnie istotna jest kwestia walki ze zorganizowaną przestępczością skarbową, w szczególności działająca w obszarze wyłudzenia lub też narażenia na wyłudzenie nienależnych zwrotów w podatku VAT, odzwierciedla poniższy wykres przedstawiający zestawienie dochodów budżetowych ogółem w zestawieniu z przychodami podatkowymi z tytułu podatku od towarów i usług VAT.

Wykres nr 4 Zestawienie dochodów Skarbu Państwa w latach 2008-2020



Źródło: opracowanie własne na podstawie danych Ministerstwa Finansów.

³⁵⁴ Zob. H. Skwarczyński, Udział Policji w postępowaniu karnym skarbowym, Przegląd Policyjny 2001, nr 3, s. 114–123.

Powyższe ukazuje jak znaczną część dochodów państwa stanowią wpływy z podatku VAT, tym ważniejsza jest więc w tym kontekście ochrona interesów Skarbu Państwa przed ich nienależnym uszczupleniem lub też działaniami zmierzającymi do takiego uszczuplenia. Powoduje to, iż ochrona interesów ekonomicznych państwa, w szczególności w zakresie zwalczania działań dotyczących nienależnych wyłudzeń w podatku VAT staje się priorytetem dla organów ścigania.³⁵⁵

Kontynuując rozważania w przedmiocie szczególnego podmiotu ochrony z art. 76 kks., to owym przedmiotem jest zarówno interes finansowy Skarbu Państwa ale również interes finansowy innego uprawnionego podmiotu wynikający z poszczególnych ustaw podatkowych, a dotyczący wpływów podatkowych, którym jedynie w szczególności mogą być m.in. wpływy z podatku VAT i podatku akcyzowego.³⁵⁶

Podsumowując „właściwym organem” należy uznać zarówno organ podatkowy właściwy w I instancji, ale również organ II instancji z racji tego, iż posiada on kompetencję do merytorycznego rozstrzygnięcia sprawy i orzeczenia końcowo o dokonaniu zwrotu nadpłaconego podatku lub też zaliczenia nadpłaty na poczet podatku należnego.³⁵⁷

Nadto art. 76 kks. chroni również interesy finansowe Unii Europejskiej, przy czym każdorazowo, zarówno jeśli chodzi o szeroko pojęte interesy ekonomiczne Skarbu Państwa, innego uprawnionego organu, forma ochrony jest jednakowa – to penalizacja i sankcjonowanie wszelkich działań ukierunkowanych na narażenie na nienależny zwrot podatkowej należności publicznoprawnej. W tym miejscu należy przytoczyć treść art. 53 § 26 kks., który wskazuje, iż należnością publicznoprawną jest taka należność państwowa lub samorządowa, która jest przedmiotem przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego, jak również należnością państwową jest podatek stanowiący dochód budżetu państwa, należność z tytułu rozliczenia udzielonej dotacji lub subwencji, a także należność celna, zaś należnością samorządową - podatek stanowiący dochód jednostki samorządu terytorialnego lub należność z tytułu rozliczenia udzielonej dotacji lub subwencji.

Mając na uwadze powyższe, a także przytoczoną już treść art. 53 § 26a kks., należy wskazać, iż słusznie rozróżnia się od przedmiotu ochrony jakim w myśl art. 76 kks. jest interes finansowy Skarbu Państwa lub innych uprawnionych organów lub też interes

³⁵⁵ <https://www.tvp.info/35384447/polska/walka-z-mafia-vatowska-i-z-terroryzmem-sukcesy-cba-i-abw-w-2017-r/>

³⁵⁶ Zob. Postanowienie SN z dnia 28 stycznia 2005 r., V KK 377/04, LEX nr 146256.

³⁵⁷ P. Kardas, G. Łabuda, Kryminalizacja oszustwa podatkowego..., s. 70–71

Wspólnot Europejskich, przedmiot bezpośredniego działania, jakim jest mienie tych podmiotów. Mienie to, a raczej jego zakres przynależne jest podmiotowi, który jest władny do pobierania danej należności publicznoprawnej. Tym samym więc możemy mówić o konkretnym mieniu w odniesieniu do konkretnych organów podatkowych uprawnionych na gruncie szczególnych ustaw podatkowych do ich poboru. Istotne w tym względzie, jednakże będzie określenie końcowego odbiorcy ów należności podatkowej.

W kontekście rzeczonych rozważań wskazać końcowo należy, iż przestępstwo z art. 76 kks. jest przestępstwem materialnym kwalifikowanym przez skutek w postaci narażenia na zwrot należności publicznoprawnej, tak więc jego popełnienie, jak również możliwość przypisania odpowiedzialności karnej nie jest uzależnione do faktu zaistnienia rzeczywistej, wymiernej szkody w mieniu czy to Skarbu Państwa³⁵⁸, innego uprawnionego organu lub też Wspólnot Europejskich. poprzez faktycznie dokonanie nienależnego zwrotu należności publicznoprawnej.³⁵⁹ Istotne w tym kontekście jest jedynie działanie sprawcy, które z kolei może przybrać różne formy i metody. Ta kwestia jednak będzie przedmiotem szczegółowej analizy w dalszej części rzecznego rozdziału.

5.3. Narażenie na nienależny zwrot podatkowej należności publicznoprawnej jako skutek działania sprawcy czynu z art. 76 kks.

Przestępstwo z art. 76 § 1 kks. jest zawsze skutkowe, a jego skutkiem jest stan narażenia na uszczuplenie podatkowej należności publicznoprawnej. Skutek powstaje w wyniku działania sprawcy przestępstwa, którego zachowanie sprowadza się do wprowadzenia właściwego organu podatkowego w błąd, jest narażenie na nienależny zwrot podatkowej należności publicznoprawnej. Powyższe pozwala zaliczyć przestępstwo z art. 76 kks. do kategorii przestępstw skutkowych z konkretnego narażenia na niebezpieczeństwo.³⁶⁰ Tym samym więc owe narażenie jest wypadkową działania sprawcy w postaci wprowadzenia w błąd organu, który jest właściwy do ustalenia jako organ

³⁵⁸ W tej kwestii należy odwołać się do treści art. 53 § 27 kks. gdzie mowa jest, iż jedynie należność publicznoprawna uszczuplona czynem zabronionym jest to wyrażona liczbowo kwota pieniężna, od której uiszczenia lub zadeklarowania uiszczenia w całości lub w części osoba zobowiązana uchyliła się i w rzeczywistości ten uszczerbek finansowy nastąpił.

³⁵⁹ Zob. P. Kardas, G. Łabuda, Kryminalizacja oszustwa podatkowego..., s. 60 i n., P. Kardas, G. Łabuda, Zbieg przepisów kryminalizujących klasyczne oszustwo oraz oszustwa skarbowe..., s. 113 i n., P. Kardas, Prawnkarne aspekty uchylania się od wykonania zobowiązania podatkowego..., s. 28 i n., P. Kardas, P. Kardas, O wzajemnych relacjach między przepisem art. 6 § k k. s a przepisem art. 286 § k k..., s. 5 i n.

³⁶⁰ T. Radtke, Głosa do wyroku Sądu Najwyższego z dnia 26 stycznia 2011 r., sygn. II KK 214/10, Prokuratura i Prawo 2015, nr 12, s. 191.

podatkowy w I instancji lub też organ odwoławczy, podstawy i wymiaru zwrotu należności publicznoprawnej, poprzez m.in. złożenie deklaracji podatkowej lub też przesłanie plików JPK, które zawierają dane niezgodne z rzeczywistym stanem rzeczy lub też zatajają rzeczywisty stan złożenie. Kumulacja owych znamion daje podstawy do twierdzenia, iż w danym konkretnym stanie faktycznym doszło do narażenia na nienależny zwrot podatkowej należności publicznoprawnej lub też zwrot nadpłaty lub jej zaliczenie na poczet zaległości podatkowej lub bieżących albo przyszłych zobowiązań podatkowych. Tym samym więc katalog działań skutkujących powstaniem owego skutku w postaci rzonego narażenia na nienależny zwrot należności publicznoprawnej nie jest katalogiem otwartym, a koncentruje się na czynnościach i działaniach, których realizacja powoduje niemal obligatoryjne wystąpienia owego skutku, a tym samym obligatoryjne przypisanie odpowiedzialności karnej na gruncie art. 76 kks. Stąd też należałoby, o czym już była mowa powyżej, rozważyć przyjęcie tezy, iż pewna grupa działań nierozzerwalnie związana jest z powstaniem skutku w postaci narażenia na nienależny zwrot należności publicznoprawnej.³⁶¹

Jeśli chodzi o definicję legalną pojęcia „narażenia na nienależny zwrot należności publicznoprawnej”, to odwołać się należy w tym względzie do treści art. 53 § 28 kks., gdzie mowa jest, iż „narażenie na uszczuplenie należności publicznoprawnej czynem zabronionym jest to spowodowanie konkretnego niebezpieczeństwa takiego uszczuplenia - co oznacza, że zaistnienie uszczerbku finansowego jest wysoce prawdopodobne, choć nie musi nastąpić.”³⁶² Wskazany przepis potwierdza, iż w swej treści art. 76 kks. nie wymaga zaistnienia konkretnej, realnej szkody finansowej w mieniu Skarbu Państwa, innego uprawnionego organu lub też UE, a jedynie zaistnienia sytuacji, która chociażby potencjalnie mogłaby spowodować powstanie ów szkody. W tym względzie należy również zwrócić uwagę na treść art. 53 § 29 kks., gdzie mowa jest, iż przepisy § 27 i § 28 stosuje się odpowiednio do określić:

- kwota niewpłaconego podatku,
- nienależny zwrot należności celnej lub umorzenie należności celnej należnej do zapłacenia,
- nienależny zwrot należności podatkowej,
- nie pobiera podatku,
- nie wpłaca w terminie podatku,

³⁶¹ K. Z. Eichstaedt, *Idealny zbieg przestępstw z art. 286 § 1 k.k. i z art. 76 § 1 k.k.s....*, s. 22.

³⁶² Zob. postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 27 marca 2003 r., sygn. I KZP 2/03, OSNKW 2003, nr 5–6, poz. 57 oraz G. Łabuda, T. Razowski, *Glosa do postanowienia Sądu Najwyższego z dnia 27 marca 2003 r.*, sygn. I KZP 2/03, *Prokuratura i Prawo* 2003, nr 11, teza nr 3.

- pobrany podatek,
- pobranego podatku nie wpłaca,
- podatek,
- wypłata lub pobranie nienależnej, nadmiernej lub wykorzystanej niezgodnie z przeznaczeniem dotacji lub subwencji.

Wszystkie te określenia odnoszą się do kwestii podatkowych związanych z rozliczeniami podatkowymi i działaniem podatnika, w związku z którymi może dojść chociażby do potencjalnego narażenia na uszczuplenie należności publicznoprawnej. W kwestii rzeczony potencjalności wypowiedział się Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 28 stycznia 2005r. gdzie słusznie stwierdzono, iż narażenie na uszczuplenie należności stanowi stworzenie wysokiego stopnia prawdopodobieństwa, że wynikające z przepisów prawnych należności nie zostaną pobrane lub uiszczone w kwocie niższej aniżeli należna, który to skutek nie musi nastąpić.³⁶³ Jak się wydaje owe wysokie prawdopodobieństwo należy rozpatrywać w odniesieniu do możliwej do wydania w danej konkretnej sytuacji i w danym konkretnym stanie faktycznym decyzji podatkowej w zakresie dokonania chociażby zwrotu należności publicznoprawnej, która byłaby w takiej sytuacji wypadkową działania sprawcy np. przedłożenia nierzetelnych lub też nieprawdziwych deklaracji VAT. Tym samym więc w przypadku przedłożenia właściwemu organowi podatkowemu wskazanych deklaracji, z których wynikałby po stronie organu obowiązek dokonania określonego, w myśl art. 53 § 27 kks. kwotowo, bezpośredniego zwrotu nadpłaconego podatku, tym samym więc wydaje się, iż to prawdopodobieństwo osiągnęłoby poziom, o którym mowa była w przytoczonym wyroku Sądu Najwyższego. Jednocześnie dodać należy, że do znamion czynu zabronionego stypizowanego w art. 76 § 1 kks., nie należy prawomocna decyzja organu podatkowego określająca wysokość zobowiązania podatkowego. Dla bytu przestępstwa skarbowego określonego w art. 76 § 1 kks. wystarczające jest samo narażenie Skarbu Państwa lub gminy na bezpodstawny zwrot podatkowej należności publicznoprawnej, przez co należy rozumieć spowodowanie konkretnego niebezpieczeństwa takiego uszczuplenia.

Dlatego dla wyłudzenia zwrotu podatku VAT potrzebna jest tylko deklaracja podatkowa, w której podano dane niezgodne ze stanem rzeczywistym, a mianowicie wskazano w niej stan faktyczny, który nigdy nie zaistniał, ale który uzasadnia opodatkowanie, po to tylko aby uzyskać zwrot określonej kwoty podatkowej. A zatem wydanie w tym przedmiocie ostatecznej (prawomocnej) decyzji administracyjnej przez organy podatkowe bądź też przez

³⁶³ Zob. Wyrok SN z dnia 28 stycznia 2005 r., V KK 377/04.

sąd administracyjny po przeprowadzeniu kontroli instancyjnej nie wpływa na ocenę odpowiedzialności karnej sprawcy, któremu zarzucono popełnienie czynu z art. 76 § 1 kks. Powyższe wywody prowadzą więc do wniosku, że realizacja znamion określonych w art. 76 § 1 kks. łączy się ze stworzeniem stanu wysokiego prawdopodobieństwa uzyskania nienależnego zwrotu podatku, a nie z faktycznym uzyskaniem takiego zwrotu przez sprawcę po uprzednim wprowadzeniu w błąd właściwy organ podatkowy poprzez podanie w przedłożonej deklaracji podatkowej nieprawdy co do zdarzenia, które zgodnie z obowiązującymi przepisami podatkowymi uzasadnia zwrot należności publicznoprawnej w określonej wysokości. Przesłupstwo skarbowe, o którym mowa w z art. 76 § 1, jest więc przestępstwem formalnym, gdyż jego istota nie jest uzależniona od nastąpienia jakiegokolwiek skutku³⁶⁴.

W toku dalszych rozważań należy odnieść się również do zdefiniowania pojęcia zwrotu, a szczególnie do zwrotu w odniesieniu do przepisów ustawy o podatku od towarów i usług VAT oraz ordynacji podatkowej. Jeśli chodzi o definicję legalną to odwołać się w tym względzie należy przede wszystkim do art. 3 pkt. 7 ordynacji podatkowej, który stanowi, iż przez zwrot podatku rozumie się zwrot różnicy podatku lub zwrot podatku naliczonego w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług, a także inne formy zwrotu podatku przewidziane w przepisach prawa podatkowego. Powyższe jasno więc wskazuje, iż możemy ogólnie mówić o dwóch rodzajach zwrotu mającego swe źródło w ustawie o VAT oraz innych przepisach prawa podatkowego, choć tak naprawdę przyjmuje się, iż jest źródłem jest sama ordynacja podatkowa.³⁶⁵

Jeśli chodzi o kwestię zwrotu w odniesieniu do przepisów ordynacji podatkowej to przede wszystkim podstawą dokonania samego zwrotu jest zaistnienie nadpłaty.³⁶⁶ Za nadpłatę natomiast w myśl art. 72 ordynacji podatkowej uważa się kwotę nadpłaconego lub nienależnie zapłaconego podatku, kwotę podatku pobraną przez płatnika nienależnie lub w wysokości większej od należnej, kwotę zobowiązania zapłaconego przez płatnika lub inkasenta, jeżeli w decyzji, o której mowa w art. 30 § 4 ordynacji podatkowej, określono je nienależnie lub w wysokości większej od należnej jak też kwotę zobowiązania zapłaconego przez osobę trzecią lub spadkobiercę, jeżeli w decyzji o ich odpowiedzialności podatkowej lub decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego spadkodawcy określono

³⁶⁴ Zob. szerzej postanowienie SA w Katowicach z dnia 9 kwietnia 2014 r., II AKa 212/14, LEX nr 1487597.

³⁶⁵ Zob. P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, Kodeks karny skarbowy. Komentarz, Warszawa 2017, s. 57.

³⁶⁶ M. Ślifirczyk, Nadpłata podatku, Kraków 2005, s. 308–309.

je nienależnie lub w wysokości większej od należnej.³⁶⁷

Idąc dalej to zgodnie regulacją zawartą w art. 75 § 1 ordynacji podatkowej podatnik co prawda może złożyć wniosek o stwierdzenie zaistniałej nadpłaty podatku, jednakże dokonanie takiego zwrotu jest uwarunkowane określonymi przesłankami. Wskazać w tym względzie należy na okoliczności opisane w przywołanym powyżej przepisie, gdzie mowa jest, iż dokonane przez podatnika nadpłaty wraz z ich oprocentowaniem podlegają zaliczeniu z urzędu na poczet zaległości podatkowych wraz z odsetkami za zwłokę, odsetek za zwłokę od nieuregulowanych w terminie zaliczek na podatek, kosztów upomnienia oraz bieżących zobowiązań podatkowych, a w razie ich braku podlegają zwrotowi z urzędu, chyba że podatnik złoży wniosek o zaliczenie nadpłaty w całości lub w części na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych.³⁶⁸ Tym samym więc podatnik może oczekiwać zwrotu dokonanej nadpłaty jedynie w określonej sytuacji faktycznej, przy czym istotne jest, iż uprzednio podatnik winien dokonać zapłaty zobowiązania podatkowego w sposób nienależny lub w niewłaściwej wysokości, a więc w przypadku braku obowiązku podatkowego lub też gdy faktyczne zobowiązanie podatkowe było niższej wartości. Tym samym więc w tym zakresie trudno byłoby doszukiwać się możliwości penalizowania określonych działań przestępczych z art. 76 kks., gdyż zazwyczaj działania sprawców przestępstw skarbowych polegają na tym, iż nie wywiązują się oni z obowiązków podatkowych w ogóle, nie zaś domagając się nienależnego zwrotu już zapłaconego podatku. Naturalnie takowe sytuacje i stany faktyczne mogą zaistnieć, w praktyce jednak wydaje się to mało prawdopodobne.

Zupełnie inaczej, w kontekście możliwego przypisania odpowiedzialności karnej na gruncie art. 76 kks., kształtuje się kwestia zwrotu w ramach ustawy o VAT. Zgodnie z treścią art. 86 ust. 1 kks. w zakresie, w jakim podatnik wykorzystuje zakupione towary i usługi do prowadzenia opodatkowanej działalności gospodarczej, przysługuje mu, z pewnymi wyjątkami,³⁶⁹ prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego. W takim przypadku możemy już mówić o dokonaniu nienależnego zwrotu, przy czym w odróżnieniu od zawartych w ordynacji podatkowej regulacji nie dochodzi do fizycznego dokonania nadpłaty po stornie podatnika.

Kwestię szczegółową zwrotu określa natomiast art. 87 ust. 1 ustawy o VAT gdzie mowa jest, iż „w przypadku, gdy kwota podatku naliczonego, o której mowa w art. 86

³⁶⁷ M. Kwietko-Bębnowski, *Ordynacja podatkowa: 366 wyjaśnień i interpretacji*, Warszawa 2013, s. 83.

³⁶⁸ M. Ślifirczyk, *Potrącenie jako forma zapłaty podatku w polskim prawie podatkowym*, Warszawa 1999, s. 14–15.

³⁶⁹ Z zastrzeżeniem art. 114, art. 119 ust. 4, art. 120 ust. 17 i 19 oraz art. 124 ustawy o podatku od towarów i usług.

ust. 2, jest w okresie rozliczeniowym wyższa od kwoty podatku należnego, podatnik ma prawo do obniżenia o tę różnicę kwoty podatku należnego za następne okresy lub do zwrotu różnicy na rachunek bankowy”. W takim przypadku możemy mówić o zaistnieniu narażenia o którym jest mowa w art. 76 kks. przy czym jak wskazano na wstępie o narażeniu może być mowa gdy będzie można obiektywnie stwierdzić, iż okoliczności faktyczne wskazują na powstanie wysokiego prawdopodobieństwa dokonania przez właściwy organ zwrotu nadpłaty podatku lub nadwyżki podatku naliczonego nad należnym na rachunek podatnika.³⁷⁰

Kontynuując rozważania w przedmiotowej materii wskazać należy, iż w doktrynie przyjmuje się, iż na gruncie art. 76 kks. nie ma podstaw do szerokiego rozumienia pojęcia zwrot, wykraczającego poza granice zakresowe tego terminu wynikające z wykładni językowej. Stąd też przyjmuje się, iż pojęcie zwrot obejmuje jedynie przypadki rozporządzenia mieniem Skarbu Państwa lub innego uprawnionego organu poprzez narażenie na zwrot podatkowej należności publicznoprawnej lub też dokonanie takiego zwrotu, który można byłoby uznać, w myśl przepisu, za zwrot nienależny.³⁷¹ Bez wątplenia powyższe znajduje swoje odzwierciedlenie w treści samego art. 76 kks. gdzie niejako enumeratywnie wskazano, iż podstawą odpowiedzialności jest z jednej strony narażenie na nienależny zwrot podatkowej należności publicznoprawnej, w szczególności podatku naliczonego w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług, podatku akcyzowym, z drugiej zaś narażenie na nienależny zwrot nadpłaty lub jej zaliczenie na poczet zaległości podatkowej lub bieżących albo przyszłych zobowiązań podatkowych.

Jak więc wskazano powyżej mamy do czynienia z dwoma rodzajami, czy też szerszej kategoriami zwrotu, które jednakże są wskazane przykładowo, przy czym skutek jaki przewiduje w tym względzie art. 76 kks., w kontekście możliwości doprowadzenia do

³⁷⁰ J. Duży, P. Kołodziejcki, Śledztwa w sprawie nadużyć w podatku od towarów i usług..., s. 67.

³⁷¹ Zob. P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, Kodeks karny skarbowy. Komentarz, Warszawa 2017, s. 67. Ten kierunek został potwierdzony m.in. w wyroku SA w Katowicach z 12 sierpnia 2016 r., II AKa 194/16, LEX nr 2109571, w którym stwierdzono, że „Użyte w art. 76 k.k.s. pojęcie «zwrotu» nie może być rozumiane szerszej, niż wynika to z wykładni literalnej tego znamienia. Dlatego też poza obszarem kryminalizacji art. 76 k.k.s. pozostają zachowania prowadzące wyłącznie do obniżenia wysokości zobowiązania podatkowego, które nie wiążą się z narażeniem na nienależny zwrot podatkowej należności publicznoprawnej, zwrotem nadpłaty lub jej zaliczeniem na poczet zaległości podatkowych lub bieżących albo przyszłych zobowiązań podatkowych. Takie zachowania są bowiem penalizowane przepisem art. 56 k.k.s., przewidującym przestępstwo oszustwa podatkowego. Przyjęcie zbiegu przywołanych przepisów jest jednak dopuszczalne i jakkolwiek zakresy ich zastosowania są rozłączne, to możliwe jest, że sprawca jednym czynem (rozumianym również w kontekście uregulowania z art. 6 § 2 k.k.s.) naraża podatek na uszczuplenie przez podanie danych nieprawdziwych lub zatajenie prawdy i jednocześnie naraża Skarb Państwa na nienależny zwrot podatkowej należności publicznoprawnej”.

owego zwrotu, bez względu na to o jakim zwrocie mówimy, jest jeden, którym jest narażenie na nienależny zwrot podatkowej należności publicznoprawnej.

Jeśli chodzi o uwagi praktyczne na gruncie ustawy o podatku VAT, to stwierdzić należy, iż faktycznie kwestia ewentualnego dokonania zwrotu na rzecz podatnika pozostaje w indywidualnej gestii podatnika. To podatnik musi zawniekskować o dokonanie na jego rzecz zwrotu, przy czym jednocześnie winien przedstawić wymaganą obligatoryjnie deklarację, z której będzie wynikała podstawa do dokonania zwrotu. W teorii przed dokonaniem przez właściwy organ podatkowy zwrotu winno się przeprowadzić czynności sprawdzające lub też w następnym kroku czynności kontrolne, gdy ujawnią się wątpliwości co do zasadności zwrotu, przy czym co warte zaznaczenia dotychczas nie ma aktów powszechnie obowiązujących obligujących organy podatkowe do przeprowadzenia odgórnie czynności w tym zakresie. Możemy mówić jedynie o wydawanych w pewnym określonym zakresie wytycznych w tym względzie – wytyczne takie funkcjonowały m.in. na obszarze mazowieckich urzędów skarbowych. Wskazać co prawda należy na treść art. 87 ust. 2 ustawy o VAT, który przewiduje, że jeżeli zasadność zwrotu wymaga dodatkowego zweryfikowania, naczelnik urzędu skarbowego może przedłużyć termin do dokonania zwrotu do czasu zakończenia weryfikacji rozliczenia podatnika dokonywanej w ramach czynności sprawdzających, kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej lub postępowania podatkowego, przy czym praktyka w tym względzie wyglądała do niedawna zgoła odmiennie.

Z uwagi na obciążenie niektórych urzędów skarbowych – zwłaszcza w dużych miastach, a w szczególności w Warszawie, częstokroć czynności takie, ze względu na ograniczone siły i środki nie były przeprowadzane. Powyższe powodowało, to iż odnotowano szereg działań grup przestępczych, które celowo z jednej strony rejestrowały podmioty mające brać udział w procederze wyłudzenia podatku VAT w Warszawie, a nawet w obrębie właściwości miejscowej danego, konkretnego urzędu skarbowego. Powyższe jak się wydaje spowodowane było faktem, iż grupy te posiadały w odpowiednich urzędach skarbowych informatorów lub też osoby współpracujące, które w zamian za korzyści majątkowe przekazywały chociażby informacje o planowanych działaniach kontrolnych organów skarbowych. W dalszej kolejności odnotowano, iż wielokrotnie podmioty gospodarcze biorące udział w działaniach przestępczych zmieniały siedziby rejestrowe, aby zmianie uległa również właściwość miejscowa urzędy skarbowego. Skutkiem powyższego dokumentacja skarbowa dotycząca danego podmiotu gospodarczego była wielokrotnie przesyłana pomiędzy poszczególnymi urzędami skarbowymi, co zmniejszało prawdopodobieństwo przeprowadzenia

kontroli skarbowej lub wydłużało termin rozpoczęcia takich czynności, z uwagi na potrzebę skompletowania dokumentacji księgowej. Sytuacja uległa zmianie, w szczególności w związku z unifikacją organów podatkowych oraz celnych w ramach KAS. Od tego czasu można notować wzmożone działania analityczno-kontrolne, w szczególności w stanach faktycznych, gdzie podatnicy zwracają się do właściwych dla nich organów podatkowych z wnioskiem o dokonanie zwrotu nadpłaconego podatku. W takich przypadkach podatnik, obecnie, może być niemal pewny, iż zainteresuje się nim aparat skarbowy, zaś przekazane przez niego informacje stanowiące podstawę dokonania zwrotu zostaną przeanalizowane, co ma miejsce w szczególności w oparciu o analizę przekazanych plików JPK danego podatnika jak i jego kontrahentów.

Kontynuując rozważania w kwestii analizy pojęcia narażenia na nienależny zwrot podatkowej należności publicznoprawnej, jako docelowego skutku działania sprawcy popełniającego czyn z art. 76 kks., wskazać należy, iż wystąpienie rzeczonoego skutku związane jest z zwróceniem się podatnika o dokonanie zwrotu należności publicznoprawnej w sytuacji gdy brak jest ku temu podstawa faktycznych związanych z realizowanymi zdarzeniami gospodarczymi, a mówiąc szerzej prowadzeniem działalności gospodarczej, jak i prawnej objawiającej się w braku odpowiedniej ku temu postawy w przepisach szczególnych, przede wszystkim w zakresie ustawy o podatku VAT (np. gdy sprawca posługuje się fałszywymi fakturami VAT), jak i ustawy o podatku akcyzowym.³⁷² Szczególnie istotna

³⁷² Jako że przedmiotowa praca w sposób szczególny odnosi się do regulacji dotyczących podatku VAT, jedynie w firmie sygnalnej odniosę się do kwestii podatku akcyzowego. W tym względzie wskazać należy jedynie, iż art. 76 kks., w odniesieniu do regulacji ustawy o podatku akcyzowym, sankcjonuje jedynie te działania sprawcy, które wprost odnoszą się do kwestii szczegółowo (mowa tu jest przede wszystkim o art. 107 ust. 1, art. 130, art. 132 ust. 4, art. 134 ust. 1, art. 135 i 138 ustawy o podatku akcyzowym), regulujących dokonanie zwrotu znaków akcyzy, a w związku z tym docelowo również zwrotu kwoty stanowiącej odpowiednio wartość podatkowych znaków akcyzy lub należności za legalizacyjne znaki akcyzy. Oczywiście w tym przypadku nadal głównym wyznacznikiem będzie działanie sprawcy polegające na wprowadzenie właściwego organu w błąd poprzez podanie danych niezgodnych ze stanem rzeczywistym lub zatajenie rzeczywistego stanu rzeczy. Wskazać przy tym również należy, iż tak jak ma to miejsce na gruncie ustawy o podatku VAT, również w zakresie ustawy o podatku akcyzowym nie zawsze będzie możliwość zastosowania w danym stanie faktycznym zapisów art. 76 kks. Przede wszystkim wskazać należy, iż ów przepis nie znajduje zastosowania w odniesieniu do przypadków, gdy nie będzie mowy o zwrocie, a jedynie obniżeniu wysokości podatku akcyzowego. To takiego zdarzenia dojść może chociażby w myśl art. 21 ust 7 ustawy o podatku akcyzowym, kiedy to wysokość podatku akcyzowego od wartości wyrobów akcyzowych wyprodukowanych w składzie podatkowym lub poza składem podatkowym zgodnie z art. 47 ust. 1 pkt 1, można obniżyć o wartość podatku akcyzowego zapłaconego od zakupionych uprzednio składników niezbędnych do ich wyprodukowania, a będących również wyrobami akcyzowymi, czy też w przypadku o którym mowa jest w art. 22 ust. 5 ustawy o podatku akcyzowym, który stanowi, iż „w przypadku, gdy wpłacona przedpłata akcyzy jest większa od należnej akcyzy za miesiąc rozliczeniowy, którego przedpłata akcyzy dotyczy, nadwyżkę przedpłaty akcyzy wykazaną w deklaracji podatkowej, o której mowa w art. 21 ust. 1 pkt 1, rozlicza się przy przedpłatach akcyzy na następne okresy rozliczeniowe, jeżeli podatnik nie posiada zaległości podatkowych oraz bieżących zobowiązań podatkowych ani nie założy wniosku o zaliczenie nadpłaty w całości lub w części na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych”. W takich przypadkach jak już to była mowa powyżej, nie ma mowy

w tym względzie jest jednak kwestia ustalenia, czy w danym konkretnym stanie faktycznym, nie zachodziły przesłanki do dokonania na rzecz podatnika zwrotu w ogóle lub też czy takie przesłanki były, jednakże zwrot winien nastąpić w znacząco niższej kwocie aniżeli ta wskazana we wniosku przez podatnika.³⁷³ Powyższa kwestia ma duże znaczenie, jeśli nie powiedzieć kluczowe w kwestii ewentualnej możliwości przypisania odpowiedzialności karnej na gruncie art. 76 kks, gdyż nie będzie możliwości penalizacji w sytuacji, gdy podatnik poprzez podanie nieprawdziwych lub też nierzetelnych danych doprowadzi do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, kiedy kwota podatku naliczonego pomimo działań przestępczych sprawcy będzie jednak niższa aniżeli kwota podatku należnego lub też w przypadki gdy pomimo działań sprawcy kwota podatku naliczonego będzie równa kwocie podatku należnego. W obu tych przypadkach nie będzie mowy o nawet hipotetycznym czy też potencjalnym narażeniu na zwrot należności publicznoprawnej, a jedynie z obniżeniu faktycznej wysokości zobowiązania podatkowego względem podatnika. Takie zaś działanie sprawcy może natomiast wypełniać znamiona klasycznego oszustwa podatkowego stypizowanego w art. 56 kks.

Końcowo należy raz jeszcze zaznaczyć, iż dla możliwości przypisania odpowiedzialności na gruncie art. 76 kks. nie jest istotne czy działanie sprawcy czynu zabronionego skutkowało w efekcie końcowym dokonaniem zwrotu podatkowej należności publicznoprawnej. W tym względzie powyższa zmienna, w postaci efektu sprawczego jest ku temu zupełnie obojętna. Podkreślić należy, iż już samo działanie sprawcy sprowadzające zagrożenia narażenia na nienależny zwrot podatkowej należności publicznoprawnej podlega penalizacji.³⁷⁴

W konsekwencji przyjąć należy, że skutkiem w rozumieniu art. 76 kks. nie jest konieczne spowodowanie uszczerbku w mieniu Skarbu Państwa, lecz wywołanie (konkretnego) niebezpieczeństwa uszczuplenia spodziewanego z tytułu podatku, dochodu finansowego fiskusa przez uniknięcie wydatku z własnego mienia³⁷⁵. W podobnym kierunku, jednocześnie słusznym, wypowiedział się SA w Katowicach, który w wyroku

o dokonaniu zwrotu, zaś dochodzi jedynie do obniżenia wysokości zobowiązania podatkowego w podatku akcyzowym, w związku z czym nie będziemy w tym przypadku mówić nawet o czysto hipotetycznym narażeniu na zwrot należności publicznoprawnej, a o klasycznym oszustwie podatkowym z art. 56 kks.

³⁷³ Słusznie więc podnosi się, iż kwestia uzyskania nienależnego zwrotu jest efektem, a raczej skutkiem takiego działania sprawcy, które doprowadza do otrzymania korzyści majątkowej w postaci zwrotu należności podatkowej, przy czym osobie tej zwrot ów się nie należy albo należy się w niższej wysokości. Zob. A. Bartosiewicz, R. Kubacki, Kodeks karny skarbowy..., s. 431–432.

³⁷⁴ Zob. Uzasadnienie wyroku SN z dnia 12 sierpnia 2008 r., V KK 76/08, LEX nr 449041.

³⁷⁵ Tak wyrok SN z dnia 1 marca 2004 r. V KK 248/03, OSNKW 2004, nr 5, poz. 51, LEX nr 1220210.

z dnia 28 czerwca 2012 r., II AKa 198/12 uznał, iż „dla wystąpienia ustawowo stypizowanego w art. 76 § 1 kks. skutku nie jest konieczne wykazywanie, że w wyniku zachowania się sprawcy doszło do nienależnego zwrotu należności publicznoprawnej. Art. 76 § 1 kks. penalizuje bowiem już samo narażenie na nienależny zwrot podatkowej należności publicznoprawnej, co oznacza przesunięcie progu sprawstwa na zachowanie, które stanowiłoby usiłowanie przestępstwa oszustwa”.³⁷⁶

Istotne jest jednak, iż przestępstwo skarbowe opisane w art. 76 kks., można popełniać jedynie umyślnie, w formie zarówno zamiaru bezpośredniego, jak i zamiaru wynikowego, co wprost wynika z analizy treści art. 4 kks. O powyższym świadczy chociażby sama konstrukcja przepisu jak też wykładnia językowa znamion. Trudno przyjąć, iż działanie sprawcze w postaci podania danych niezgodnych ze stanem rzeczywistym czy też zatajenie rzeczywistego stanu rzeczy, można dopuścić się w nieumyślnie, bądź też nieświadomie. Przedmiotowe działania są działaniami umyślnymi, ukierunkowanymi na osiągnięcie, docelowo określonego celu, a więc dokonania nienależnego zwrotu należności publicznoprawnej.³⁷⁷ Złożenie takie wydaje się logiczne, stąd też na gruncie art. 76 kks. nie można pociągnąć do odpowiedzialności karnej osoby, czy też szerzej podatnika, który działałby nieumyślnie, a więc popełniłby niezamierzony błąd względem treści składanych deklaracji podatkowych. W tym kontekście szczególnie istotna jest treść art. 10 kks. traktująca na temat błędu, co do okoliczności stanowiących znamię czynu zabronionego oraz nieświadomości bezprawności czynu. Tak więc zgodnie z ust.1 wskazanego przepisu, nie popełnia umyślnie czynu zabronionego, kto pozostaje w błędzie co do okoliczności stanowiącej jego znamię. Jest to szczególnie istotna kwestia dla organów ścigania w ramach prowadzonych postępowań przygotowawczych, gdyż w toku śledztwa to na organie procesowym ciąży obowiązek wykazania świadomości po stronie osoby podejrzewanej o popełnienie przestępstwa skarbowego, co naturalnie w zależności od stanu faktycznego, co do zasady nie jest działaniem prostym i łatwym.

Przede wszystkim należy wskazać, iż niejednokrotnie w ramach przestępczego proceduru sprawcy, czy też jego organizatorzy wykorzystują nie tylko szereg podmiotów tzw. słupów utworzonych jedynie w celu popełniania, ale obecnie przejmują także podmioty już działające na runku. Takie firmy posiadają zazwyczaj kilkuletnią historię działalności gospodarczej obejmującą zarówno zatrudnionych pracowników, historie operacji finansowych

³⁷⁶ Wyrok SA w Katowicach z dnia 28 czerwca 2012 r., II AKa 198/12.

³⁷⁷ Zob. uzasadnienie wyroku TK z dnia 12 września 2005 r., SK 13/05, OTK-A 2005, nr 8, poz. 91.

i gospodarczych, obrót na rachunkach bankowych, nierzadko firmy takie prowadzą równoległe legalną działalność gospodarczą. W tym względzie wykazanie rzekomej świadomości osób decyzyjnych takiego podmiotu jest zdecydowanie utrudnione w porównaniu do firmy krzaka czy też firmy słupa. Takie podmioty dla odmiany nie posiadają żadnej historii, która wskazywałaby na legalnie prowadzoną działalność gospodarczą. Podmioty takie mogą co prawda być założone na kilka lat przed rozpoczęciem działalności przestępczej, jednakże w tym czasookresie, jak i w toku przestępczego procederu nie posiadają zarejestrowanych pracowników, co można bardzo łatwo sprawdzić w bazach ZUS, nie posiadają zazwyczaj żadnego miejsca, gdzie prowadzona byłaby działalność gospodarcza, wskazują m.in., iż zajmują się pośrednictwem w handlu, czyli kupują w jednym podmiocie towar, aby go następnie sprzedać innemu, stąd też nie potrzebują magazynów, środków transportu, pracowników itp., gdyż towar rzekomo transportowany jest przez firmę spedycyjną pomiędzy poszczególnymi firmami trzecimi. Takie stany faktyczne powodują, iż należy podjąć szereg szczegółowych sprawdzeń, aby można było wykazać fikcyjność tego rodzaju operacji, a docelowo świadomość działania sprawcy w kontekście art. 76 kks. Nie bez znaczenia jest tu również, wskazany w ramach niniejszego rozdziału fakt wykorzystywania w przestępczym procederze osób o wiedzy specjalistycznej tj. doradców podatkowych, księgowych, nie wspominając już o radcach prawnych, czy adwokatach. To profesjonaliści, którzy z jednej strony potrafią z uwagi na posiadaną wiedzę jak i pozycję społeczną zamaskować przestępcze działania swoich klientów, z drugiej zaś ich funkcja powoduje problemy natury dowodowej związane z tajemnicą radcowską, adwokacką czy w końcu obrończą. Powyższe kwestie niejako równoważy kwestia profesjonalizmu tychże osób, w myśl tego, że od profesjonalisty należy wymagać więcej aniżeli do zwykłego obywatela czy też podatnika, wszakże są to osoby zaufania publicznego, stąd też nader aktualne pozostaje w tym względzie stanowisko wyrażone przez Trybunał Konstytucyjny zgodnie z którym, nie można penalizować nierzetelności działania podatnika, „gdy trudności w prawidłowej kwalifikacji prawnej podanych faktów przekraczają horyzont ocenny przeciętnego adresata przepisów podatkowych i w ten sposób przekraczają standard znajomości prawa dla danej kategorii adresatów”.³⁷⁸

Powyższe jak się wydaje nie dotyczy katalogu wskazanych profesjonalistów, którzy ów prawo winni dogłębnie znać. Tak więc aby na gruncie art. 76 kks. możliwe było przypisania odpowiedzialności karnej sprawcy musi on obejmować swą świadomością wszystkie elementy

³⁷⁸ Zob. Uzasadnienie wyroku TK z dnia 12 września 2005 r., SK 13/05, OTK-A 2005, nr 8, poz. 91

strony przedmiotowej. Tym samym więc sprawca musi być w pełni świadomy, że swoim działaniem wprowadza właściwy organ w błąd poprzez podanie danych niezgodnych ze stanem rzeczywistym lub zatajenie rzeczywistego stanu rzeczy, a także, iż w wyniku tegoż działania przedstawia błędnie dane źródłowe wpływające na ostateczną podstawę lub też wysokości ewentualnego zwrotu podatkowej należności publicznoprawnej lub też że takim działaniem naraża na nienależny zwrot podatkowej należności publicznoprawnej lub zaliczenie nadpłaty na poczet zaległości podatkowych lub bieżących albo przyszłych zobowiązań podatkowych.³⁷⁹

W praktyce organy ścigania w toku prowadzonego postępowania przygotowawczego, celem przypisania odpowiedzialności karnej z art. 76 kks. muszą wykazać, iż w danym konkretnym stanie faktycznym, działania sprawcy, w postaci chociażby złożenia nieprawdziwego lub też nierzetelnego wniosku o dokonanie zwrotu czy też deklaracji podatkowej, mogły docelowo doprowadzić do narażenia na nienależny zwrot należności publicznoprawnej. W tym względzie wymagane jest wykazanie, swoistego powiązania pomiędzy działaniami sprawcy, a potencjalnymi skutkami podatkowymi do jakiego ów działania mogłyby doprowadzić. Gdyby więc w toku prowadzonego postępowania brak byłoby takiego związku przyczynowo-skutkowego wówczas, brak byłoby również przesłanek do przedstawienia sprawcy zarzutu z art. 76 kks. Powyższe wynika z faktu, iż czyny wskazane w tymże przepisie mają charakter materialny, w związku z tym wykazanie powyższego powiązania, w ramach chociażby warunku sine qua non, według którego skutek w postaci narażenia na nienależny zwrot należności publicznoprawnej będzie efektem wprowadzenia w błąd właściwego organu, poprzez chociażby przekazania nieprawdziwych danych i informacji, jest dla organu procesowego kluczowe.

Wskazać jednocześnie należy, iż w praktyce, zazwyczaj, choć w odniesieniu do obecnych działań organów ścigania, kwestia narażenia na dokonanie nienależnego zwrotu jest powiązana, czy też występuje równocześnie z skutkiem w postaci dokonania takiego zwrotu. W takim stanie faktycznym mamy do czynienia z przypisaniem odpowiedzialności karnej sprawcy z kilku przepisów kodeksu karnego skarbowego jak i kodeksu karnego. Dodatkowo przepisy bazowe mogą występować w zbiegu innymi przepisami dotyczącymi chociażby zaostrożonej odpowiedzialności, czy też odpowiedzialności za wystawianie fałszywych czy też nierzetelnych faktur.

Końcowo należy wskazać, iż skutek w postaci narażenia na nienależny zwrot należności publicznoprawnej, w odniesieniu do konkretnej wartości rzeczzonego narażenia, pełni funkcję

³⁷⁹ P. Kardas, G. Łabuda, Kryminalizacja oszustwa podatkowego..., s. 84–85

kwalifikacyjną względem poszczególnych form przestępstw z art. 76 kks. Kwestia ta jest szczególnie istotna, jeśli idzie o zakres możliwej do orzeczenia sankcji karnej, w związku z powyższym problematyka ta zostanie przedstawiona i omówiona w rozdziale dotyczącym sankcji karnej.

6. Znamiona strony podmiotowej

Zarówno w orzecznictwie jak i doktrynie przyjmuje się, iż pociągnięcie sprawcy do odpowiedzialności karnoskarbowej ma miejsce jedynie wówczas, gdy osobie oskarżonej o popełnienie czynu zabronionego przez kodeks karny skarbowy możliwe jest przypisanie winy w czasie czynu. Zgodnie bowiem z treścią art. 1 § 1 kks. odpowiedzialności karnej za przestępstwo skarbowe lub odpowiedzialności za wykroczenie skarbowe podlega jedynie ten, kto popełnia czyn społecznie szkodliwy, zabroniony pod groźbą kary przez ustawę obowiązującą w czasie jego popełnienia. Wskazać nadto należy, iż zgodnie z treścią art. 1 § 3 kks. nie popełnia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego sprawca czynu zabronionego, jeżeli nie można mu przypisać winy w czasie popełniania przez niego ów czynu. Samo więc niezastosowanie się do zakazów lub nakazów przewidzianych w ustawie nie przesądza wprost o odpowiedzialności karnej, a stanowi jedynie odpowiedzialność finansową. Wskazać jednocześnie należy, iż zgodnie z art. 4 § 1 kks. zasadą jest, że za przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe sprawca ponosi odpowiedzialność, jeśli czynów tych dopuścił się umyślnie.³⁸⁰ Odpowiedzialność za popełnienie czynu zabronionego nieumyślnie ma miejsce jedynie w wypadkach wskazanych w przepisach kodeksu karnego skarbowego. Istota umyślności wskazana w art. 4 § 2 kks. polega na działaniu sprawcy z zamiarem bezpośrednim, a więc w ramach *dolus directus* lub z zamiarem ewentualnym, zwanym też wynikowym tj. *dolus eventualis*.³⁸¹

Problematyka strony podmiotowej typu czynu zabronionego ujętego w art. 76 kks budzi

³⁸⁰ Istotnym w tym względzie jest fakt, iż kwestia winy jest rozpatrywana na poziomie postępowania sądowo-administracyjnego nie zaś postępowania podatkowego – zob. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Rzeszowie z dnia 25 maja 2021 r. I SA/Rz 145/21, który stanowi, że „Nie było natomiast rolą organu podatkowego oceniać, czy podatnik dopuścił się określonego czynu zabronionego, w tym badać, czy czyn taki popełniono umyślnie, czy podejmował działania (kontakty handlowe) w dobrej wierze, czego wynik kontroli sądowoadministracyjnej nie potwierdził, o czym była mowa we wcześniejszej części uzasadnienia. Obowiązki takie nie zostały przewidziane w żadnej ustawie podatkowej, także w Ordynacji podatkowej. Wyłącznie oceny winy i stopnia zawinienia należy do organów postępowania przygotowawczego, a następnie sądu karnego, a nie organu podatkowego”, LEX nr 3229795.

³⁸¹ Wyrok Sądu Rejonowego dla Warszawy Pragi-Północ w Warszawie z dnia 30 maja 2017 r. sygn. akt IV K 783/16.

wątpliwości. Oczywistym jest, że przestępstwo skarbowe opisane w art. 76 kks., we wszystkich opisanych w nim typach jest przestępstwem, które można popełnić jedynie umyślnie, Rodzi się jednak pytanie, czy owa umyślność może przybrać formę zamiaru bezpośredniego jak też zamiaru ewentualnego.

W tym względzie wskazać należy na brak zgodności w tym względzie przedstawicieli doktryny. Część przedstawicieli doktryny – wskazać tu należy na W. Kotowskiego oraz B. Kurzępę stoi na stanowisku, iż czyn ów może być popełniony jedynie w zamiarze bezpośrednim,³⁸². Podobnie wypowiedział się Sąd Najwyższy w postanowieniu z dnia 10 sierpnia 2011 r., III KK 45/11. który stwierdził, że „z punktu widzenia znamion podmiotowych przedmiotem oceny w aspekcie idealnego zbiegu przepisów art. 286 § 1 kk. i art. 76 § 1 kks. mogą stać się jedynie działania realizowane w zamiarze bezpośrednim, zabarwionym celem uzyskania korzyści majątkowej w postaci nienależnego zwrotu lub odliczenia podatku VAT, polegające przedmiotowo na wprowadzeniu w błąd właściwego organu i narażenie na nienależny zwrot podatkowej należności publicznoprawnej”.³⁸³ Wydaje się, że większe poparcie zyskał pogląd, czyn z art. 76 kks. można również popełnić w zamiarze ewentualnym – wskazać w tym względzie należy na L. Wilka i J. Zagrodnika³⁸⁴, A. Bartosiewicza oraz R. Kubackiego³⁸⁵ czy w końcu T. Grzegorzycy.³⁸⁶

Za powyższym jak się wydaje przemawia fakt, iż działanie sprawcy związane z wprowadzeniem właściwego organu w błąd, a mianowicie „*podanie danych niezgodnych ze stanem rzeczywistym*” oraz „*zataja rzeczywisty stan rzeczy*” nie są znamionami nacechowanymi elementami subiektywnym, które by wykluczały możliwości przypisania realizacji działania przestępczego zamiarowy. Wskazać w tym względzie należy przede wszystkim na znamię przedmiotowe „*zataja rzeczywisty stan rzeczy*”, które jak wynika chociażby z wykładni językowej, równoznaczne jest z godzeniem się sprawcy ze skutkiem jakie jego przestępcze działanie może spowodować. Sprawca poprzez zatajenie „rzeczywistego stanu rzeczy” w wyniku swojego działania bądź celowego zaniechania godzi się z skutkiem i efektem końcowym, przyjmuje go, wręcz oczekuje na jego efekt, a przy tym zapewne też liczy na jego realizację, która przyniesie mu wymierny skutek w postaci m.in. nienależnego zwrotu należności publicznoprawnej w podatku VAT.

³⁸² W. Kotowski, B. Kurzępa, Kodeks karny skarbowy..., s. 347.

³⁸³ LEX nr 1044033.

³⁸⁴ L. Wilk, J. Zagrodnik, Kodeks karny skarbowy..., s. 340.

³⁸⁵ A. Bartosiewicz, R. Kubacki, Kodeks karny skarbowy..., s. 466.

³⁸⁶ T. Grzegorzycy, Kodeks karny skarbowy. Komentarz, Warszawa 2006, s. 360, A. Bartosiewicz, R. Kubacki, Kodeks karny skarbowy..., s. 360.

Warte w tym miejscu jest również wskazanie poglądu J. Dużego, który podnosi, iż zachowanie sprawców oszukańczych uszczupień podatkowych ma zwykle jasno sprecyzowany cel, a więc osiągnięcie korzyści majątkowej, który stanowi punkt odniesienia wszystkich zachowań sprawczych wypełniających znamiona przestępstwa. W tym to celu, a nie w jakimkolwiek innym jest podejmowana akcja przestępcza. Dlatego też sprawcy działają z zamiarem bezpośrednim, kierunkowym co do godzenia w mienie Skarbu Państwa, a co najwyżej z zamiarem ewentualnym, a więc niejako jak wskazuje J. Duży „przy okazji” i na dalszym etapie przestępczej akcji, co do naruszania obowiązków podatkowych. Zdaniem wskazanego autora naruszenie obowiązków podatkowych jest sprawcom obojętne w kontekście celu działania - uzyskania korzyści majątkowej kosztem Skarbu Państwa.³⁸⁷

Z kolei P. Kardas twierdzi, iż w przypadku gdy sprawca posługując się fakturami fikcyjnymi działa z zamiarem wynikowym i uzyskuje nienależny zwrot należności publicznoprawnej oraz w wypadkach, gdy działa z zamiarem bezpośrednim i nie uzyskuje zwrotu, lecz jedynie naraża na nienależny zwrot, albo działa z zamiarem wynikowym i jedynie naraża na nienależny zwrot, nie dochodzi do realizacji znamion czynu zabronionego przewidzianego w art. 76 § 1 kks. uwagi na brak naruszenia chronionego przez ten typ obowiązku podatkowego.³⁸⁸

Mając na uwadze powyższe słusznie przyjmuje się, iż na gruncie art. 76 kks. nie możliwe jest przypisanie odpowiedzialności karnej w przypadku działania nieumyślnego zarówno w formie niedbalstwa jak i lekkomyślności.³⁸⁹

Warto w tym miejscu wskazać na przywołany już wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 12 września 2005 r., gdzie wyraźnie wskazano, iż nierzetelność deklaracji lub oświadczenia, a więc ich nieprawdziwość, polega na podaniu danych niezgodnych z rzeczywistością, np. wykazaniu kosztów związanych z działalnością gospodarczą podatnika jako kosztów uzyskania przychodu, pomimo, iż zgodnie z przepisami ustawa szczególnej takiego zaliczenia nie można było dokonać. Stąd też dla stwierdzenia faktu popełnienia oszustwa nie wystarczy więc samo uznanie nierzetelności deklaracji, ale konieczna jest umyślność działania lub zaniechania osoby ją składającej, a więc podatnika, płatnika lub też wskazanego pełnomocnika. Tym samym więc działanie podatnika w błędzie względem

³⁸⁷ J. Duży, Wina sprawców oszukańczych uszczupień podatkowych a kwalifikacja prawna, Prokuratura i Prawo 2012, nr 7-8, s. 49.

³⁸⁸ P. Kardas, O wzajemnych relacjach między przepisem art. 76 § 1 k.k.s. a przepisem art. 286 § 1 k.k., Prokuratura i Prawo 2008, nr 12, s. 18.

³⁸⁹ L. Wilk, Jeszcze w sprawie tzw. niekaralności korekt deklaracji podatkowych, Przegląd Sądowy 2004, nr 7-8, s. 142.

dotyczących go obowiązków podatkowych wynikających z ustaw szczególnych, nie może być kwalifikowane, w myśl art. 10 kks., jako popełnienie przestępstwa skarbowego, a szczegółowo oszustwa podatkowego na gruncie art. 76 kk. Powyższe związane jest z konstrukcją usprawiedliwionego błędu wynikającego z obiektywnej niejasności przepisu prawa podatkowego wyklucza odpowiedzialność karnoskarbową.³⁹⁰

Zaznaczyć jednocześnie należy, iż każdorazowo należy ocenić dany, konkretny stan faktyczny względem ustalenia zakresu działania sprawcy, w tym w szczególności fakt objęcia przez sprawcę świadomości całości działania przestępczego.³⁹¹ Powyższe jest niejednokrotnie zdaniem trudnym lub wręcz niemożliwym. Jednocześnie wydaje się, iż kwestia możliwości obalenia linii obrony sprawcy powołującego się na działanie w błędzie, w oparciu na treść art. 10 kks. nie powinno nastręczać organom ścigania trudności.³⁹²

Sytuacja taka, a więc uwolnienie się od odpowiedzialności karnej skarbowej w oparciu o błąd będzie miała miejsce wówczas, gdy możliwe będzie wykazanie obiektywnych trudności w przyjęciu odpowiedniej kwalifikacji prawnej w zakresie konkretnych przepisów podatkowych, a przy tym w jedynie w sytuacji, gdy ów interpretacja przekraczałaby przeciętny poziom pojmowania przyjęty dla przeciętnego podatnika. Kwestią problematyczną będzie rozróżnienie sytuacji w której z jednej strony organy ścigania będą starały się przypisać odpowiedzialność karną na gruncie art. 76 kks. sprawcy czynu zabronionego, w przypadku przyjęcia przez niego linii obrony polegającej na wskazaniu działania w błędzie w ramach realizacji tzw. agresywnej optymalizacji.³⁹³

Skoro więc warunkiem odpowiedzialności karnej na gruncie art. 76 kks, jest aby narażenie na nienależny zwrot podatku było objęte świadomością, a sprawca co najmniej godził się na to, iż występując o zwrot popełnia czyn zabroniony, to nie można zakwalifikować jako przestępstwo lub wykroczenie takich naruszeń przepisów podatkowych w związku ze zwrotem podatku, które są wynikiem błędu lub wynikają z rozbieżności w orzecznictwie. Zatem w szczególności odpowiedzialność karna powinna być wyłączona w odniesieniu do tych przypadków, gdy wystąpienie z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty było następstwem działania, w którym podatnik - uwzględniając ryzyko sporu z organem podatkowym - najpierw złożył deklarację podatkową z wykazaną zawyżoną w jego ocenie kwotą zobowiązania podatkowego, a następnie skorygował deklarację (zeznanie) i wystąpił

³⁹⁰ Wyroku TK z dnia 12 września 2005 r., SK 13/05, OTK-A 2005, nr 8, poz. 91.

³⁹¹ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 10 listopada 2020 r. I FSK 320/18, LEX nr 3173943.

³⁹² Art. 10 § 1 kks. stwierdza się, że „Nie popełnia umyślnie czynu zabronionego, kto pozostaje w błędzie co do okoliczności stanowiącej jego znamień”.

³⁹³ P. Kardas, G. Łabuda....., s. 69.

o stwierdzenie nadpłaty, wskazując w uzasadnieniu wniosku na sporne zagadnienie i inicjując tym postępowanie podatkowe.³⁹⁴

Reasumując przypisanie odpowiedzialności karnej skarbowej na gruncie art. 76 kks. możliwe jest jedynie wówczas gdy wykazane zostanie, iż sprawca obejmował pełną świadomością i wolą wszystkie elementy strony przedmiotowej tego typu czynu zabronionego, a więc umyślne działania w celu wprowadzenia w błąd właściwego organu, przez podanie danych niezgodnych ze stanem rzeczywistym lub zatajenie rzeczywistego stanu, narażając tenże organ na nienależny zwrot podatkowej należności publicznoprawnej, w szczególności podatku naliczonego w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług, podatku akcyzowym, zwrot nadpłaty lub jej zaliczenie na poczet zaległości podatkowej lub bieżących albo przyszłych zobowiązań podatkowych.

Powyższe, a więc konieczność ustalania świadomości działania przestępczego po stronie sprawcy, jest szczególnie istotna w przypadku gdy mamy do czynienia z działaniem zorganizowanej grupy przestępczej, a więc gdy mamy działania przestępcze wielu sprawców. W takich stanach faktycznych często zdarza się tak, iż jedynie niewielka grupa osób stanowiących kierownictwo grupy posiada pełną wiedzę obejmującą całość działalności przestępczej. W takim stanie rzeczy mogą pojawić się wątpliwości w szczególności, co było już sygnalizowane w odniesieniu do tzw. słułów, a więc prezesów spółek wydmuszek, prokurentów takich podmiotów gospodarczych, których jedynym działaniem jest firmowanie własną osobą rzekomej działalności spółki, którą zarządzają. Naturalnie o żadnej lub też prawie żadnej działalności gospodarczej nie ma w takim stanie rzeczy mowy, ze względu na działalność grupy istotne jest jedynie, iż to te osoby składając swoje podpisy na dokumentach w formie papierowej lub też uwierzytelniając dokumenty w formie elektronicznej ukrywając w ten sposób prawdziwych beneficjentów przestępczej działalności. W tym względzie pojawia się więc pytanie czy osoby tego rodzaju obejmują zakresem swojej świadomości działanie przestępcze opisane w art. 76 kks., czy też możliwe jest jedynie przypisanie względem takich osób odpowiedzialności karnej na gruncie przepisów penalizujących wystawianie i posługiwanie się fałszywymi dokumentami, czy też fałszywymi fakturami. Jest to kwestia zasadnicza z punktu widzenia organów ścigania. Sytuacja zmienia się gdy analizie poddamy stan faktyczny dotyczący członków grupy przestępczej stojącej wyżej w hierarchii grupy aniżeli prosty prezes-słuł. W tym względzie wydaje się, iż mamy do

³⁹⁴ R. Pioterczak, Wniosek o stwierdzenie nadpłaty a ryzyko odpowiedzialności karnej, Przegląd Podatkowy 2012, nr 6, s. 41.

czynienia z pewną prawidłowością – im wyższa pozycja w grupie, tym większa świadomość odnośnie prowadzonej przez grupę działalności przestępczej. Powyższe powoduje, iż tego rodzaju osobom możliwe jest przypisanie umyślności w działaniu przestępczym, a w szczególności sprawstwa kierowniczego przy działaniach innych członków grupy, które jak wskazano jest kluczowe dla możliwości przypisania odpowiedzialności karnej na podstawie art. 76 kks.

Tym samym więc ja słusznie wskazał Wojewódzki Sąd Administracyjny w Białymstoku w wyroku z dnia 11 sierpnia 2021 r., I SA/Bk 263/21, że „ocena stopnia świadomości podatnika co do charakteru transakcji, w jakich brał udział, powinna być dokonywana w pierwszym rzędzie poprzez analizowanie jego zachowania w ramach tych transakcji, a w tle także na podstawie cech charakteryzujących cały mechanizm ujawnionego oszustwa i działań podejmowanych przez uczestniczące w nim podmioty. Należy mieć bowiem na względzie, że jeżeli celem łańcucha dostaw jest oszustwo, a nie prowadzenie działalności gospodarczej, która jest tylko pozorowana, to wszystkie transakcje składające się na taki łańcuch, dokonane przez podmioty świadome ich charakteru lub takie, które powinny mieć taką świadomość, skoro nie są realizowane w celu gospodarczym, lecz uzyskania korzyści podatkowej, pozostają poza systemem podatku od wartości dodanej, nawet gdy dla ich uwiarygodnienia towarzyszy im obrót towarem”.³⁹⁵

Z powyższym stanowiskiem zgadza się również doktoranta, przy czym wskazana teza nie podlega dyskusji i nie nastęrcza trudności dowodowych w zakresie postępowań przygotowawczych, gdzie mamy do czynienia z celowym, z góry zaplanowanym działaniem przestępczym. Wówczas to możliwe jest stwierdzenie, iż wszystkie podmioty gospodarcze uczestniczące w poszczególnych łańcuchach dostaw działają w grupie przestępczej, gdyż całościowo pozorowana jest działalność gospodarcza. Trudności dowodowe po stronie organów ścigania pojawiają się w momencie gdy jedynie część podmiotów uczestniczy świadomie w przestępczym procederze lub też gdy działania przestępcze realizowane są niejako przy okazji faktycznego prowadzenia działalności gospodarczej. Wówczas wykonywane są skomplikowane, nierzadko żmudne a zarazem czaso- i kosztochłonne czynności analityczne mające na celu przeanalizowanie poszczególnych transakcji.

³⁹⁵ Zob. wyrok WSA w Białymstoku z dnia 11 sierpnia 2021 r., I SA/Bk 263/21, LEX nr 3229279.

Rozdział IV

Problematyka relacji między art. 76 kks. a innymi przepisami kodeksu karnego i kodeksu karnego skarbowego

1. Wstęp

Problematyka relacji między art. 76 kks., zwłaszcza w kontekście nadużycia procedury obliczania i uiszczania podatku VAT, a innymi przepisami kodeksu karnego i kodeksu karnego skarbowego wywołuje poważne rozbieżności w praktyce stosowania prawa, zarówno na etapie wstępnej kwalifikacji prawnej dokonywanej w trakcie postępowania przygotowawczego, jak i w orzecznictwie sądowym. W ramach rozdziału IV przedstawione zostaną ww. wzajemne relacje występujące pomiędzy nimi. W pierwszej części rozdziału omówiona zostanie problematyka zbiegu typu czynu zabronionego z art. 76 kks. z art. 286 kk. Przedstawione zostaną podobieństwa oraz różnice pomiędzy wskazanymi przepisami, jak i udzielona zostanie odpowiedź na pytanie czy w takich stanach faktycznych możliwe jest kwalifikowanie czynów sprawczych jedynie na podstawie kodeksu karnego skarbowego, jedynie kodeksu karnego, czy też należy przyjąć wyrażoną w art. 8 § 1 kks. konstrukcję idealnego zbiegu czynów karalnych, i uznać, że sprawcom przypisać należy zarówno oszustwo klasyczne, jak i oszustwo skarbowe. Zastrzeż należy, że ocena prawna relacji między art. 76 kks a art. 286 § kk. znaczenie wykracza poza ramy niniejszej pracy. Wynika to z faktu, że kwestia ta – jak trafnie wskazuje T. Oczkowski – wiąże się z oceną możliwości stosowania w polskim prawie konstrukcji jednoczynowego idealnego zbiegu przestępstw i przestępstw skarbowych oraz „sporem o racjonalność utrzymania Kodeksu karnego skarbowego”³⁹⁶.

³⁹⁶ T. Oczkowski (w:) W. Konarska-Wrzosek (red.), Kodeks karny skarbowy. Komentarz, Warszawa 2021, s. 612.

W drugiej części rozdziału przedstawione zostaną relacje pomiędzy przepisem z art. 76 kks. a innymi przepisami z kodeksu karnego skarbowego, a w szczególności z art. 56 kks. penalizującym podanie nieprawdy lub zatajenie prawdy albo niedopełnienie obowiązku zawiadomienia o zmianie danych objętych deklaracją lub oświadczeniem składanym organowi podatkowemu.

2. Przestępstwo skarbowe z art. 76 kks. w zbiegu z art. 286 kk.

Kwestia zbiegów konkretnych przepisów karnych zawsze jest przedmiotem szerokiej dyskusji w momencie, gdy będziemy mieli do czynienia ze zbiegiem przepisów regulujących materię karną i karną skarbową wówczas owe kontrowersje będą jeszcze bardziej widoczne. Jeśli zaś na kanwie owej dyskusji i kontrowersji będziemy mieli do czynienia dodatkowo jeszcze z szeroko komentowanym orzecznictwem Sądu Najwyższego, znajdziemy się w stanie prawnym i faktycznym dotyczącym zbiegu kwalifikacji czynów związanych jakże z istotnym i nadal aktualnym problemem nienależnych wyłudzeń w podatku VAT w zakresie art. 76 kks. i art. 286 kk. W doktrynie oraz orzecznictwie najszerzej dyskutowanym problemem, który wywołuje najwięcej kontrowersji jest odpowiednia kwalifikacja prawna czynów, w których doszło do wyłudzenia podatku od towarów i usług przy użyciu faktury tzw. pustej, a więc takiej, która nie ma pokrycia w rzeczywistym zdarzeniu gospodarczym. Oceniając takie stany faktyczne brane pod uwagę może być zarówno art. 286 kk., sankcjonujący klasyczne oszustwo oraz art. 76 kks. sankcjonujący oszustwo podatkowe.³⁹⁷

Analizując treść art. 286 kks. penalizującego oszustwo powszechne pod kątem poszczególnych znamion czynu zabronionego, to wskazać przede wszystkim należy, iż przedmiotem jego ochrony jest mienie, w tym również mienie Skarbu Państwa. W kontekście natomiast podmiotu czynu zabronionego, to ustawodawca używając pojęcia „kto” przesądził, iż jest to przestępstwo o charakterze powszechnym, gdyż może być popełnione przez każdą osobę. Analogicznie podmiot przestępstwa został przez ustawodawcę wskazany w art. 76 kks, także w tym przypadku mówimy, iż jest to przestępstwo o charakterze powszechnym. W tym miejscu wskazać należy, iż co do zasady zwrot podatku może uzyskać jedynie osoba zarejestrowana jako podatnik podatku VAT. Nie jest bowiem technicznie możliwe, aby deklaracje dotyczące zwrotu rzekomo nadpłaconego podatku złożone przez osoby niebędące podatnikami danego podatku zostały przyjęte przez właściwy organ

³⁹⁷ Ł. Pilarczyk, O wzajemnych relacjach pomiędzy tzw. oszustwem podatkowym..., s. 60.

podatkowy. Tym samym, co jednak literalnie nie wynika z treści art. 76 kks, podmiotem tego czynu zabronionego może być jedynie podatnik danego podatku, co odróżnia ten czyn od przestępstwa z art. 286 kk. będącego przestępstwem powszechnym.

W odniesieniu natomiast do strony podmiotowej, stwierdzić należy, iż jest to przestępstwo umyślne, kierunkowe, gdyż sprawca realizując działania przestępcze ukierunkowany jest na realizację określonego, z góry powziętego celu, którym jest osiągnięcie korzyści majątkowej. Tym samym więc sprawca popełniając przestępstwo z art. 286 kk. działa w zamiarze bezpośrednim o kierunkowym zabarwieniu. W przypadku natomiast art. 76 kks., czyli oszustwa podatkowego strona podmiotowa obejmuje zarówno zamiar bezpośredni, jak i zamiar wynikowy. Wskazana odmienność pozwala czasami twierdzić, że „z punktu widzenia znamion podmiotowych przedmiotem oceny w aspekcie idealnego zbiegu przepisów art. 286 § 1 kk i art. 76 § 1 kks. mogą stać się jedynie działania realizowane w zamiarze bezpośrednim, zabarwionym celem uzyskania korzyści majątkowej w postaci nienależnego zwrotu lub odliczenia podatku VAT, polegające przedmiotowo na wprowadzeniu w błąd właściwego organu i narażeniu na nienależny zwrot podatkowej należności publicznoprawnej”³⁹⁸

Natomiast mając na uwadze stronę przedmiotową to sprawca przestępstwa z art. 286 kk., działa w celu osiągnięcia korzyści majątkowej poprzez doprowadzenie innej osobę do rozporządzenia własnym lub cudzym mieniem. Działanie sprawcy może przybrać jedną z trzech form, a mianowicie polegać może ono na wprowadzeniu w błąd tej osoby, na wyzyskaniu błędu tejże osoby lub też na wyzyskaniu niezdolności wskazanej osoby do należytego pojmowania przedsiębranego działania. Skutkiem popełnienia przestępstwa z art. 286 kk. jest więc niekorzystne rozporządzenie mieniem osoby tym przestępstwem pokrzywdzonej. Stąd też sprawca swe zachowanie kierkuje jednocześnie dwutorowo, z jednej strony działa wobec osoby, względem której liczy na to, iż rozporządzi ona niekorzystnie swym mieniem, z drugiej zaś działa na samo to mienie licząc, iż je uzyska w skutek błędnego nim rozporządzeniu przez ww. osobę.³⁹⁹

Tymczasem, jeśli chodzi o art. 76 kks. to również w tym przypadku sprawca liczy na nienależne i niekorzystne zarazem rozporządzenie mieniem, przy czym w tym przypadku ma to być skutek wprowadzenia właściwego organu w błąd, co bezpośrednio wiąże się

³⁹⁸ Zob. Uzasadnienie postanowienia SN z dnia 10 sierpnia 2011 r., III KK 45/11, LEX nr 1044033; P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, Kodeks karny skarbowy. Komentarz, Warszawa 2017, s. 848-849.

³⁹⁹ Zob. A. Zoll (red.), Kodeks karny. Część szczególna. Komentarz, Kraków 1999 s. 146-174 oraz R. Zawłocki (red.), System prawa karnego, Warszawa 2011, s. 117-149.

z dokonaniem nienależnego zwrotu lub nienależnego zaliczenia nadpłaty na poczet zaległości podatkowych lub bieżących albo przyszłych zobowiązań podatkowych. Wprowadzenie w błąd stanowi więc także istotny element konstrukcji zarówno oszustwa przewidzianego w art. 286 kk. jak i w art. 76 kks. Porównując jednak oba przepisy wskazać należy, iż w treści art. 76 kks. ograniczono zakres kryminalizacji wyłącznie do znamiona wprowadzeniu w błąd, pomijając znamię modalne wskazane w art. 286 kk. opisane jako tzw. „wyzyskanie błędu”.⁴⁰⁰

Do rzeczonoego narażenia dochodzić więc może poprzez narażenie na niekorzystny zwrot podatkowej należności publicznoprawnej lub zaliczenie nadpłaty na poczet zaległości podatkowych lub bieżących albo przyszłych zobowiązań podatkowych, przy czym może to nastąpić poprzez podanie danych niezgodnych ze stanem faktycznym lub też zatajenie faktycznego stanu rzeczy. Do narażenia dochodzi zatem w przypadku oszustwa podatkowego z art. 76 kks. w związku z wykorzystaniem przez sprawcę uregulowanych w ustawach szczególnych regulacji i konstrukcji podatkowych, regulujących procedurę zwrotu podatkowej należności publicznoprawnej lub zaliczenia nadpłaty na poczet zaległości podatkowych lub bieżących albo przyszłych zobowiązań podatkowych. Jak opisano to we wcześniejszej części rozprawy następuję to w toku samoobliczania podatku. Jak więc wskazuje P. Kardas przepis art. 76 kks. obejmuje zatem zachowania prowadzące do narażenia na niekorzystne rozporządzenie mieniem w ramach regulacji prawa podatkowego, zaliczanego do sfery prawa publicznego, różniące się wskazanymi wyżej elementami od rozporządzenia mieniem, o którym mowa w art. 286 kk. Stwarza to podstawy do uznania regulacji art. 76 kks. za rozwiązanie szczególne w stosunku do konstrukcji przewidzianej w art. 286 kk.⁴⁰¹

Reasumując norma art. 76 kks. chroni obowiązek nie tylko ten dotyczący podatku VAT, ale każdy obowiązek podatkowy.⁴⁰² Jest to przestępstwo skarbowe powszechne, które można popełnić z winy umyślnej i to zarówno w postaci zamiaru bezpośredniego, jak i ewentualnego. Strona przedmiotowa czynu z art. 76 kks. polega zaś na wprowadzeniu w błąd właściwego organu poprzez podanie danych niezgodnych ze stanem rzeczywistym lub zatajeniu rzeczywistego stanu rzeczy, a przez to narażeniu na zwrot podatkowej należności publicznoprawnej. Stąd też kluczowe jest stwierdzenie, iż do realizacji dyspozycji czynu z art. 76 kks. nie jest istotne zaistnienie skutku w postaci dokonania nienależnego zwrotu należności publicznoprawnej lub zaliczenia podatkowej należności publicznoprawnej

⁴⁰⁰ P. Kardas, O wzajemnych relacjach między przepisem art. 76 § 1 k.k.s. a przepisem art. 286 § 1 k.k., s. 19.

⁴⁰¹ P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, Kodeks karny skarbowy. Komentarz, Warszawa 2017, s. 845 i n.

⁴⁰² Zob. wyrok SN z dnia 19 marca 2008 r., sygn. II KK 347/07, LEX nr 388503; P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, Kodeks karny skarbowy. Komentarz, Warszawa 2017, s. 847.

na poczet zobowiązań podatkowych. Jest to przestępstwo skutkowe z narażenia, stąd wystarczające dla jego bytu jest powstanie samego narażenia na nienależny zwrot wspomnianej wcześniej należności.⁴⁰³

Porównując więc przestępstwo oszustwa klasycznego z art. 286 kk. z przestępstwem skarbowym określonym w art. 76 kks. widoczne są istotne różnice. Przede wszystkim należy wskazać na znaczące, a wręcz kluczowe różnice w zakresie przedmiotu ochrony prawno-karnej. W przypadku art. 286 kk. jest to mienie zaś w odniesieniu do art. 76 kks. jest to obowiązek podatkowy. Wskazane różnice unaocznia T. Oczkowski uznając, że art. 286 § 1 kk. nie chroni mienia Skarbu Państwa lub innych uprawnionych podmiotów w zakresie zamachów realizowanych przy wykorzystaniu regulacji z zakresu prawa publicznego⁴⁰⁴. Rzeczona różnica akcentowana w orzecznictwie jak i literaturze przedmiotu ma duże znaczenie przy kwalifikowaniu czynów związanych z nienależnym zwrotem podatku VAT. Ta sytuacja nie powinna dziwić. Wszak bowiem problematyka relacji między art. 76 kks. a art. 286 kk. była przedmiotem licznych opracowań⁴⁰⁵ oraz judykatów sądów powszechnych i Sądu Najwyższego. W tym zakresie pojawiła się kilka koncepcji, które należy przedstawić, przed zajęciem własnego stanowiska.

Pierwsze ujęcie sprowadza się do uznania, że doprowadzenie do uzyskania nienależnego zwrotu podatku VAT, zawsze powinno być oceniane jako klasyczne oszustwo. Zastosowanie jedynie przepisu art. 286 § 1 kk. może nastąpić poprzez uznanie, że zbieg ma charakter pomijalny⁴⁰⁶. Punktu wyjścia wskazanej koncepcji należy szukać już w postanowieniu SN z dnia 1 marca 2004 r., sygn. V KK 248/03⁴⁰⁷. W judykacie tym wskazano, że „w wypadku, gdy czynności wykonawcze sprawcy wyłudniającego nienależny zwrot podatku VAT, w myśl ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług

⁴⁰³ K. Eichstaedt, *Idealny zbieg przestępstw z art. 286 § 1 k.k. i z art. 76 § 1 k.k.s...*, s. 22.

⁴⁰⁴ Zob. T. Oczkowski, *Oszustwo jako przestępstwo majątkowe i gospodarcze*, Kraków 2004, s. 136-137.

⁴⁰⁵ Zob. m.in. P. Kardas, G. Łabuda, *Kryminalizacja oszustwa podatkowego...*, s. 21; T. Oczkowski, *Oszustwo jako przestępstwo majątkowe i gospodarcze*, Kraków 2004; J. Duży, *Wina sprawców oszukańczych uszczupień podatkowych a kwalifikacja prawna*, *Prokuratura i Prawo* 2012, nr 7-8; T. Oczkowski, *Problematyka karnoprawnej oceny wyłudzenia podatku VAT*, *Prokuratura i Prawo* 2009, nr 7-8, s. 82-100; P. Kardas, G. Łabuda, *Zbieg przepisów kryminalizujących klasyczne oszustwo oraz oszustwo skarbowe*, (w:) J. Majewski (red.), *Zbieg przepisów i zbieg przestępstw w polskim prawie karnym. Materiały II Bielańskiego Kolokwium Karnistycznego*, Toruń 2006, s. 113 i n.; P. Kardas, *Prawnokarne aspekty uchylania się od wykonania zobowiązania podatkowego w podatku VAT – oszustwo skarbowe czy oszustwo klasyczne?*, *Prokuratura i Prawo* 2006, nr 5, s. 28 i n.; A. Bartosiewicz, *Wyłudzenie zwrotu podatku VAT*, *glosa do postanowienia SN z dnia 1 marca 2004 r., sygn. V KKN 248/03*, *Glosa* 2005, nr 4, s. 106 i n.; K. Eichstaedt, *Idealny zbieg przestępstw z art. 286 § 1 k.k. i z art. 76 § 1 k.k.s.*, *Prokuratura i Prawo* 2012, nr 7-8, s. 21-30.

⁴⁰⁶ P. Kardas wskazuje, że taki charakter zbiegu może być wynikiem wykorzystania zasady subsydiarności lub konsumpcji, które doprowadzą do wyłączenia przepisu art. 76 § 1 kks. – zob. P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2017, s. 843.

⁴⁰⁷ Postanowienie SN z dnia 1 marca 2004 r., V KK 248/03, LEX nr 106647.

oraz o podatku akcyzowym (...), 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 (przy pomocy 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”.⁴⁰⁸

W przywołanym wyroku Sąd Najwyższy rozstrzygał problem jednoczynowego zbiegu art. 76 kks. i art. 286 kk. stwierdzając, iż w danych stanach faktycznych w ogóle nie dochodzi do jednoczesnej realizacji znamion wskazanych powyżej typów czynu zabronionego. Dzieje się tak ponieważ zachowanie sprawcy posługującego się fikcyjnym dokumentem, a więc takim który dokumentuje niemające miejsca w rzeczywistości zdarzenie gospodarcze, uzasadniające jednocześnie ubieganie się o zwrot podatkowej należności w podatku VAT, realizuje wyłącznie znamiona z art. 286 kk. Sąd Najwyższy stwierdził wprost, iż „brak warunku w postaci rzeczywistego zaistnienia sprzedaży towarów, choćby zdarzenie zostało potwierdzone (fikcyjną) fakturą, przenosi rozważania co do działania powiązanego z faktem wystawienia bądź posłużenia się tą fakturą na grunt przepisów prawa powszechnego, o ile działanie to (nie godząc w żaden obowiązek podatkowy) wypełnia znamiona przestępstwa”. Sad Najwyższy uzasadniając swoje stanowisko wskazał, że w sytuacji, gdy nie doszło do powstania zobowiązania podatkowego w podatku VAT, działanie sprawcy *de facto* „wychodzi poza ramy przepisów karnych skarbowych chroniących porządek finansowy Państwa i wkracza – przy spełnieniu określonych warunków – na grunt norm prawa karnego chroniących mienie przed uszczerbkiem. Powyższe prowadzi do wniosku, że nie w każdym wypadku bezpodstawnego zwrotu podatku VAT dochodzi do naruszenia przepisów prawa skarbowego, zaś wniosek ten wypływa m.in. właśnie z uwzględnienia, iż przedmiotem ochrony tych norm jest, w odróżnieniu od przepisów chroniących mienie,

⁴⁰⁸ Zob. glosa O. Górniok, Glosa do postanowienia Sądu Najwyższego z dnia 1 marca 2004 r., sygn. V KK 248/03, OSP 2004, nr 12, poz. 161; w tym zakresie zasadniczo aprobującą wypowiedział się również A. Bartosiewicz, Wyłudzenie zwrotu podatku VAT, glosa do postanowienia SN z dnia 1 marca 2004 r., sygn. V KKN 248/03, Glosa 2005, nr 4, s. 98 i n.; uwagi krytyczne podnieśli wobec tego stanowiska P. Kardasa i G. Łabudy, Zbieg przepisów kryminalizujących klasyczne oszustwo oraz oszustwo skarbowe, (w:) Zbieg przepisów oraz zbieg przestępstw w polskim prawie karnym, Materiały II Bielańskiego Kolokwium Karnistycznego, J. Majewski (red.), Toruń 2006, s. 113 i n.

obowiązek podatkowy”.⁴⁰⁹ Jak więc widać o przyjęciu kwalifikacji prawnej opartej o art. 286 kk. przesądziły dwa elementy tj. dobro prawne w postaci obowiązku podatkowego, do naruszenia którego nie dochodzi – w wypadku posłużenia się przez sprawcę fakturą fikcyjną oraz nastawienie psychiczne sprawcy (strona podmiotowa jego zachowania) przyjmujące postać zamiaru kierunkowego nastawionego na osiągnięcie korzyści majątkowej przez doprowadzenie do niekorzystnego rozporządzenia mieniem.⁴¹⁰

Zbieżne stanowisko zostało wyrażone przez Sąd Najwyższy w wyroku z 9 maja 2007 r., sygn. II KK 259/06⁴¹¹. Uznano, że „czynności wykonawcze sprawcy polegające na działaniu fingującym istnienie obowiązku podatkowego wyłącznie w celu osiągnięcia z tego tytułu korzyści z majątku Skarbu Państwa, winny być ocenione na płaszczyźnie prawa karnego powszechnego, a w szczególności na płaszczyźnie przestępstwa opisanego w art. 286 § 1 kk.”. Sąd Najwyższy zauważył, że możliwość wykorzystania art. 76 kks. może mieć miejsce jedynie wówczas, gdy występuje zdarzenie podatkowe z którym ustawa łączy obowiązek podatkowy. Gdy jednak takie zdarzenie nie występuje to nie ma również zobowiązania podatkowego, „a działanie sprawcy, mimo wykorzystania w nim procedury podatku VAT w zakresie regulującym zwrot nadpłaconych z jego tytułu kwot, nie znajduje się w obszarze penalizowanym przepisami prawa karnego skarbowego ani jako tzw. oszustwo podatkowe (art. 56 kks.) ani jako odrębnie stypizowany tzw. bezpodstawny zwrot podatku (art. 76 kks.). Do znamion bowiem tego ostatniego typu należy podatkowa należność publicznoprawna, a skoro zdarzenia stanowiącego podstawę tej należności nie było, sprawca tylko ją pozorował, nie powstała również podatkowa należność publicznoprawna”⁴¹².

Przyjęte stanowisko bazuje na założeniu, że bezpodstawny zwrot podatku VAT nie prowadzi do naruszenia obowiązku podatkowego, gdyż podmiot wprowadzający w błąd właściwy organ podatkowy „nie dysponował wierzytelnościami z uwagi na fakt, że zobowiązanie podatkowe w rzeczywistości nie powstało, a zostało wygenerowane jedynie w tym celu, aby z tego tytułu doprowadzić do wypłaty pieniędzy z mienia Skarbu Państwa”⁴¹³.

⁴⁰⁹ P. Kardas, O wzajemnych relacjach między przepisem art. 76 § 1 k.k.s. a przepisem art. 286 § 1 k.k..., s. 7.

⁴¹⁰ Tamże, s. 8.

⁴¹¹ LEX nr 282271, wskazać należy również na Wyrok SN z dnia 12 lipca 2007 r., sygn. akt IV KK 171/07 gdzie podkreślono, że „w wypadku, gdy czynności wykonawcze sprawcy polegają na działaniu fingującym istnienie obowiązku podatkowego – wyłącznie w celu osiągnięcia z tego tytułu korzyści z majątku Skarbu Państwa – przez upozorowanie przed organem skarbowym przy pomocy fikcyjnych dokumentów przeprowadzenia realnej transakcji, to działanie takie stanowi przestępstwo określone w przepisach kodeksu karnego (art. 286 § 1 k.k.), nie zaś przestępstwo skarbowe”, LEX nr 310235.

⁴¹² Wyrok SN z dnia 9 maja 2007 r., II KK 259/06, LEX nr 282271.

⁴¹³ P. Kardas, (w:) P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, Kodeks karny skarbowy. Komentarz, Warszawa 2017, s. 846.

Dodaje się również, że o przyjęciu kwalifikacji prawnej opartej o konstrukcję oszustwa klasycznego przewidzianego w art. 286 § 1 kk. przemawia również nastawienie psychiczne sprawcy przyjmujące postać zamiaru kierunkowego nastawionego na osiągnięcie korzyści majątkowej przez doprowadzenie do niekorzystnego rozporządzenia mieniem⁴¹⁴. Ten drugi argument został zaakcentowany w uzasadnieniu postanowienia Sądu Najwyższego z dnia 1 marca 2004 r.

Również w nowszych wypowiedziach judykatury optuje się za stosowaniem art. 286 kk. Można w tym zakresie przywołać wyrok Sądu Apelacyjnego w Warszawie z dnia 17 maja 2016 r. sygn. II AKa 118/16, w którym stwierdzono, że „jeżeli działalność „gospodarcza” oskarżonych miała w istocie wirtualny charakter, a zatem nie mogła skutkować powstaniem po ich stronie obowiązku podatkowego, a tym samym zwrotu nadpłaconego VAT, to tego rodzaju zachowanie wyczerpuje znamiona przestępstwa z art. 286 § 1 kk., a nie art. 76 § 1 kks., który winien mieć zastosowanie do osób prowadzących realną działalność gospodarczą i zobowiązanych z tego tytułu do uiszczenia VAT, podejmujących oszukańcze działania w celu zmniejszenia jego wysokości lub uzyskania nienależnego zwrotu tego podatku. Oczywistą logiczną konsekwencją takiej oceny prawnej jest zakwalifikowanie zachowania się oskarżonych polegającego na wystawianiu fikcyjnych faktur jako przestępstwa z art. 271 § 1 i 3 kk., albowiem w całości zostały one wytworzone nie w ramach realnej, lecz wirtualnej działalności gospodarczej”.⁴¹⁵

Do zbieżnej konkluzji doszedł również Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 10 lipca 2013 r., sygn. II KK 20/13 gdzie wskazano, że sprawcy wystawiający tzw. pustą fakturę i występujący następnie o zwrot nadpłaconego podatku nie godzą w obowiązki podatkowe, w tym zwłaszcza podatek VAT, w przeciwnym wypadku bowiem należałoby uznać, że ich odpowiedzialność karna nie jest oparta na mechanizmie „przejęcia podatku”, który charakteryzuje stronę przedmiotową ich przestępstwa, lecz jedynie jest konsekwencją niezapłacenia kwoty wykazanej w fakturze. Jak zauważył Sąd Najwyższy, w istocie występujący wówczas o zwrot różnicy między naliczonym a należnym VAT żądają zwrotu nadpłaty podatku, który w takiej sytuacji w ogóle nie powstał w obrocie gospodarczym, a wykazana w pustej fakturze jego kwota jest jedynie kwotą podszywającą się pod ten podatek, niebędącą faktycznym podatkiem, zaś nakaz jej zapłaty przewidziany w ustawie o VAT to w gruncie rzeczy jedynie sankcja finansowa za wystawienie faktury nierzetelnej

⁴¹⁴ P. Kardas, O wzajemnych relacjach między przepisem art. 76 § 1 k.k.s. a przepisem art. 286 § 1 k.k. ..., s. 8.

⁴¹⁵ Wyrok SA w Warszawie z dnia 17 maja 2016 r. sygn. II AKa 118/16, LEX nr 2171281.

(pustej), a nie podatek w rozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług. Takie stwierdzenie doprowadziło SN do tezy, że „domagający się zatem w takich sytuacjach zwrotu nadpłaconego jakoby podatku, odnośnie do którego obowiązek podatkowy w ogóle nie powstał i którego nigdy nie odprowadzono, nie godzą tym samym w obowiązki podatkowe, których naruszenia penalizuje Kodeks karny skarbowy, lecz w mienie Skarbu Państwa, chcąc wyjąć z niego określoną, nienależną im, kwotę, co stanowi już przestępstwo powszechne”.⁴¹⁶

Przedstawiony pogląd nie zasługuje na akceptację. Trafnie wskazuje P. Kardas, że typ czynu zabronionego z art. 76 § 1 kks., kryminalizujący zachowania polegające na wprowadzeniu w błąd właściwego organu i narażenia w ten sposób na bezpodstawny zwrot podatkowej należności publicznoprawnej, „nie uzależnia realizacji znamion od istnienia zobowiązania podatkowego po stronie wprowadzającego w błąd”⁴¹⁷. Swoim zakresem obejmuje zatem wszelkie zachowania prowadzące poprzez wprowadzenie w błąd do bezpodstawnego zwrotu podatkowej należności publicznoprawnej, tj. polegające na przedstawieniu właściwemu organowi nierzetelnych informacji dotyczących rzeczywistego zdarzenia gospodarczego stanowiącego podstawę do zwrotu, jak i wypadki, gdy wprowadzenie w błąd właściwego organu sprowadza się do przedstawienia informacji uzasadniających zwrot dotyczących zdarzenia gospodarczego, które w rzeczywistości w ogóle nie miało miejsca”⁴¹⁸.

W obu sytuacjach sprawa godzi w prawo podatkowe oraz reguły związane z obowiązkiem podatkowym. Takie stanowisko wspiera orzecznictwo sądowe w kontekście relacji między art. 62 § 2 kks. a art. 271 kk. Wskazuje się w nim, że „wystawca faktury fikcyjnej, niemającej odzwierciedlenia w rzeczywistym obrocie gospodarczym, ma także obowiązek uiszczenia podatku VAT. W każdym przypadku, gdy do uzyskania określonego świadczenia wykorzystywane są regulacje z zakresu prawa podatkowego, a świadczenie jest realizowane na podstawie tych przepisów poprzez wprowadzenie w błąd organów skarbowych, dochodzi do naruszenia obowiązku podatkowego”⁴¹⁹.

⁴¹⁶ Wyrok SN z dnia 10 lipca 2013 r., sygn. II KK 20/13, LEX nr 1335574.

⁴¹⁷ P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, Kodeks karny skarbowy. Komentarz, Warszawa 2017, s. 846.

⁴¹⁸ Zob. Wyrok SN z dnia 10 lipca 2013 r., II KK 20/13, OSNKW 2013, nr 10, poz. 91, a także J. Duży, Przedmiot oszukańczych uszczupień podatkowych, Prokuratura i Prawo 2011, nr 12, s. 141; J. Duży, Wina sprawców oszukańczych uszczupień podatkowych a kwalifikacja prawna, Prokuratura i Prawo 2012, nr 7-8, s. 57.

⁴¹⁹ Uchwała SN z dnia 30 września 2003 r., sygn. I KZP 22/03, OSNKW 2004, nr 5, poz. 63; postanowienie SN z dnia 23 listopada 2006 r., sygn. IV KK 321/06, OSNwSK 2006, poz. 2251; wyrok SN z dnia 22 października 2009 r., IV KK 433/08, OSNwSK 2009, poz. 2115; podobnie przyjął w wyroku SA w Katowicach z dnia 3 lutego 2011 r. uznając, iż „faktura nierzetelna”, o jakiej mowa w art. 62 § 2 kks., to także „faktura fikcyjna”, dokumentująca czynność w ogóle niezaisntniałą. W wypadku sprawcy posługującego się „fakturą fikcyjną” wchodzi w grę jedynie odpowiedzialność z art. 62 § 2 kks, gdyż przepis ten jako *lex specialis* wypiera normę ogólną, czyli art. 271 § 1 kk.” – zob. sygn. II AKa 476/10, LEX nr 846492. Stanowisko krytyczne co do takiej interpretacji w wyrazili przedstawiciele doktryny. Przywołać tu należy T. Oczkowskiego, który wprost

Drugie stanowisko zakłada, że w przypadku zbiegu art. 286 § 1 kk. i art. 76 § 1 kks. powinien znaleźć zastosowanie jedynie przepis art. 76 § 1 kks.⁴²⁰ Bazuje ono na założeniu, że naruszenie mienia wynikających z przekroczenia przepisów podatkowych zaliczanych do sfery prawa publicznego zapewnia regulacja zawarta w kodeksie karnym skarbowym⁴²¹. Dlatego też zdaniem Sądu Najwyższego, porównanie treści art. 76 § 1 kks. i art. 86 § 1 kk. prowadzi do wniosku, że „pierwszy z nich jest przepisem *lex specialis* w stosunku do drugiego. Znamiona przestępstwa z art. 76 § 1 kks. mieszczą się całkowicie w ogólniej ujętym opisie działania sprawcy przestępstwa z art. 286 § 1 kk., typizując szczególny rodzaj oszustwa prowadzącego do wyłudzenia nienależnego zwrotu podatkowej należności publicznoprawnej. Niczego nie zmienia w tej ocenie to, że w art. 76 § 1 kks. penalizuje już samo narażenie na nienależny zwrot podatku, co oznacza przesunięcie progu sprawstwa na zachowanie, które stanowiłoby usiłowanie popełnienia oszustwa w rozumieniu art. 286 § 1 kk.”⁴²² Z powyższego stanowiska płynie wniosek, że w każdym przypadku, gdy do uzyskania określonego świadczenia wykorzystywane są regulacje z zakresu prawa podatkowego, a świadczenie jest realizowane na podstawie tych przepisów poprzez wprowadzenie w błąd organów skarbowych, dochodzi do naruszenia obowiązku podatkowego.⁴²³

podniósł, iż nie można zaakceptować wskazanego przez Sąd Najwyższy poglądu, że przepis art. 62 § 2 kks. jest przepisem szczególnym w stosunku do art. 271 kk. – zob. T. Oczkowski, Glosa do uchwały SN z dnia 30 września 2003 r., sygn. I KZP 22/03, *Studia Iuridica Toruniensia* 2008, nr 1, s. 159, natomiast G. Łabuda wskazał, iż przepisy art. 62 kks. oraz art. 271 kk. pozostają ze sobą w zbiegu rzeczywistym, którego nie można usunąć przy pomocy dyrektywy specjalności – zob. G. Łabuda, *Nierzetelne wystawienie faktur – oszustwo pospolite czy oszustwo podatkowe?*, Glosa, *Monitor Podatkowy* 2004, nr 6, s. 48; zob. też P. Lewczyk, *Faktura VAT jako przedmiot wykonawczy przestępstwa karnoskarbowego*, *Prokuratura i Prawo* 2010 nr 6, s. 11; I Zgoliński, *Wystawienie lub posługiwanie się nierzetelnym dokumentem podatkowym*, *Prokuratura i Prawo* 2012, nr 3, s. 157.

⁴²⁰ P. Kardas wskazuje, że może to nastąpić poprzez odwołanie się do zasady *lex specialis derogat legi generali* bądź wykorzystanie zasady subsydiarności lub konsumpcji, zob. P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2017, s. 843.

⁴²¹ Zob. szerzej T. Oczkowski, *Oszustwo jako przestępstwo ...*, s. 134-136.

⁴²² Wyrok SN z dnia 12 sierpnia 2008 r., V KK 76/08, LEX nr 449041; wyrok SN z dnia 22 października 2009 r., IV KK 433/08, LEX nr 598232.

⁴²³ Zob. wyrok SN z dnia 19 marca 2008 r., II KK 347/07, LEX nr 1147389. Zwrócić w tym miejscu należy na uzasadnienie wyroku, gdzie wskazuje się, że „zasadnie SN w dwóch judykatach wydanych jeszcze podczas obowiązywania ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. stwierdził, że wystawienie faktury fikcyjnej, mimo że samo przez się rzeczywiście nie skutkuje obowiązkiem podatkowym, to jednak może służyć rozliczeniu z podatku i przez to godzić w obowiązek podatkowy. (Jest to odwołanie do uchwały SN z dnia 30 września 2003 r., sygn. I KZP 22/03, LEX nr 80380 oraz uchwały SN z dnia 30 września 2003 r., sygn. I KZP 16/03, LEX nr 80376 – M. K.). Przepisy rozdziału VI kks. (a więc i art. 76) mają bowiem na celu ochronę obowiązków podatkowych określonych w przepisach prawa podatkowego, nie zaś tylko tego obowiązku podatkowego, który jest związany z obowiązkiem podatkowym wynikającym z wystawienia faktury. W konsekwencji należy uznać, iż przepis art. 76 § 1 kks. chroni każdy obowiązek podatkowy, a nie tylko ten w zakresie podatku od towarów i usług, który nie powstaje przez wystawienie fikcyjnej faktury. W każdym bowiem przypadku, gdy do uzyskania określonego świadczenia wykorzystywane są regulacje z zakresu prawa podatkowego, a świadczenie realizowane jest na podstawie tych przepisów w oparciu

Analiza wypowiedzi judykatury wskazują, że wybór art. 76 § 1 kks. jako przepisu *lex specialis* związany jest z kwestią dobra prawnego chronionego przez przepisy rozdziału VI kodeksu karnego skarbowego. Każde zachowanie polegające na wykorzystaniu regulacji podatkowych w celu osiągnięcia określonej korzyści majątkowej winno być rozpatrywane przez pryzmat znamion typu czynu zabronionego z art. 76 § 1 kks. Mimo że w wyroku z dnia 19 marca 2008 r. pominięto element związany z znamionami strony podmiotowej, a w szczególności fakt działania sprawcy, wykorzystującego regulacje ustawy o podatku od towarów i usług dla wprowadzenia w błąd organu skarbowego co do podstawy uzyskania zawrotu podatku naliczonego nad należnym, w celu osiągnięcia korzyści majątkowej kosztem Skarbu Państwa, dostrzec należy, że czyn zabroniony określony w art. 76 § 1 kks. może być popełniony w obu formach umyślności, aczkolwiek kwestia zbiegu może mieć miejsce jedynie w sytuacji działania sprawcy w celu osiągnięcia korzyści majątkowej.⁴²⁴ W tym zakresie znamieną jest wypowiedź SN z dnia 10 sierpnia 2011 r., III KK 45/11⁴²⁵. W postanowieniu tym stwierdzono, że „dla przyjęcia, że art. 76 § 1 kks. stanowi *lex specialis* w odniesieniu do przestępstwa z art. 286 § 1 kk. należałoby wykazać, że ten właśnie przepis kodeksu karnego skarbowego zawiera wszystkie znamiona z art. 286 § 1 kk., to jest – każdy czyn z art. 76 § 1 kks. jest przestępstwem z art. 286 § 1 kk., choć nie każdy czyn z art. 286 § 1 kk., jest przestępstwem z art. 76 § 1 kks. – jak ma to miejsce w relacji art. 62 § 2 kks. i art. 271 § 1 kk. Taki stosunek pomiędzy analizowanymi przepisami nie występuje, choćby dlatego, że w skład znamion przestępstwa z art. 76 § 1 kks. nie wchodzi działanie w celu osiągnięcia korzyści majątkowej”.

Wyłącznie stosowania art. 286 kk. i przyjęciu za podstawę kwalifikacji przepisu art. 76 kks. przyjęto również w wyroku z dnia 12 sierpnia 2008 r. sygn. V KK 76/08⁴²⁶. W uzasadnieniu wyroku stwierdza się, że „Porównanie treści art. 76 § 1 kks. i art. 286 § 1 kk. prowadzi do oczywistego wniosku, że pierwszy z nich jest przepisem *lex specialis* w stosunku

o wprowadzenie w błąd właściwego organu, dochodzi do naruszenia obowiązku podatkowego”; zob. też P. Kardas, O wzajemnych relacjach między przepisem art. 76 § 1 k.k.s. a przepisem art. 286 § 1 k.k. ..., s. 10-11.

⁴²⁴ Zob. P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, Kodeks karny skarbowy. Komentarz, Warszawa 2017, s. 849.

⁴²⁵ Postanowienie SN z dnia 10 sierpnia 2011 r., sygn. III KK 45/11, LEX nr 1044033.

⁴²⁶ Wyrok SN z dnia 12 sierpnia 2008 r. sygn. V KK 76/08, LEX nr 449041. Zwrócić należy uwagę, że w wyroku SA w Katowicach z dnia 2 lutego 2011 r., sygn. II AKa 476/10, LEX nr 846492, w którym przyjęto, iż nierzetelna faktura, o jakiej mowa w art. 62 § 2 kks., to także faktura fikcyjna, dokumentująca czynność w ogóle niezaistniałą, Sąd dodał, że w wypadku sprawcy posługującego się fakturą fikcyjną wchodzi w grę jedynie odpowiedzialność z art. 62 § 2 kks., gdyż przepis ten jako *lex specialis* wypiera normę ogólną, czyli art. 271 § 1 k.k. Porównanie natomiast treści art. 76 § 1 kks. i art. 286 § 1 kk. prowadzi do wniosku, że pierwszy z nich jest przepisem *lex specialis* w stosunku do drugiego, zob. J. Duży, Głosa do wyroku Sądu Apelacyjnego w Katowicach z dnia 3 lutego 2011 r., s. 176 i n.

do drugiego. Znamiona przestępstwa z art. 76 § 1 kks. mieszczą się całkowicie w ogólnie ujętym przepisie działania sprawcy przestępstwa z art. 286 § 1 kk., typizując szczególnie rodzaj oszustwa prowadzącego do wyłudzenia nienależnego zwrotu podatkowej należności publicznoprawnej. Niczego nie zmienia w tej ocenie to, że w art. 76 § 1 kks. penalizuje się już samo narażenie na nienależny zwrot podatku, co oznacza przesunięcie progu sprawstwa na zachowanie, które stanowiłoby usiłowanie popełnienia oszustwa w rozumieniu art. 286 § 1 kk. Aktualnie wystawca faktury niemającej w ogóle odzwierciedlenia w stanie faktycznym, ma także obowiązek uiszczenia podatku VAT. Zatem przepisem, który należy zastosować przy kwalifikacji prawnej czynu polegającego na wyłudzeniu nienależnego zwrotu podatku VAT jest art. 76 § 1 kks.”. Tym samym więc uznano, że rolę art. 76 § 1 kks. jako przepisu szczególnego względem art. 286 kk., pomimo faktu, iż penalizuje on już samo narażenie na nienależny zwrot podatku, odpowiadające usiłowaniu oszustwa, więc kwalifikacji prawnej z art. 13 § 1 kk. w zw. z art. 286 § 1 kk.

Przedstawione stanowisko Sądu Najwyższego spotkało się z aprobatą przedstawicieli doktryny, aprobuje ją także autorka. Wskazać w tym miejscu należy na stanowisko T. Grzegorzcyka, który wyraźnie stwierdził, iż pozorny zbieg przepisów ustawy eliminuje się za pomocą reguł wyłączania wielości ocen prawnych, to jest przy pomocy zasady specjalności, konsumpcji oraz subsydiarności⁴²⁷. W podobnym tonie wypowiedział się również P. Kardas, który – jak się wydaje - także opowiedział się za stosowaniem zasady specjalności przy zbiegu pozornym pomiędzy przestępstwem powszechnym a skarbowym⁴²⁸.

Stanowisko powyższe jest interesujące i byłoby godne aprobaty, gdyby nie wątpliwość dotycząca stosowania reguł wyłączania wielości ocen w prawie karnym przy rozstrzygnięciu o istnieniu idealnego zbiegu przestępstw, o jakim mowa w art. 8 kks. Po raz pierwszy na tę kwestię zwrócił uwagę Sąd Najwyższy w postanowieniu z dnia 8 kwietnia 2009 r., sygn. IV KK 407/08⁴²⁹. W tym orzeczeniu stwierdzono, że konstrukcja idealnego zbiegu przestępstw o jakiej mowa w art. 8 § 1 kk., skutkuje tym, że nie ma zastosowania zasada prawa karnego materialnego (a ściślej zasada przyjęta w kodeksie karnym), że jeden czyn może stanowić tylko jedno przestępstwo. Przyjęto wręcz, że reguły wyłączania wielości ocen służą do rozwiązywania problemu zbiegu przepisów skutkującego na gruncie prawa karnego skarbowego konstrukcją z art. 7 kks, a na gruncie prawa karnego powszechnego konstrukcją z art. 11 § 2 k., „nie można zaś ich stosować przy rozstrzygnięciu o istnieniu idealnego zbiegu

⁴²⁷ T. Grzegorzcyk, Kodeks karny skarbowy. Komentarz, Warszawa 2006, s. 128.

⁴²⁸ P. Kardas, O wzajemnych relacjach między przepisem art. 76 § 1 k.k.s. a przepisem art. 286 § 1 k.k., s. 15.

⁴²⁹ Postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 8 kwietnia 2009 r., sygn. IV KK 407/08, LEX nr 503265.

przestępstw o jakim mowa w art. 8 kks. Stosując bowiem unormowanie z art. 8 kks., przede wszystkim patrzmy na dany czyn wyłącznie przez pryzmat wchodzących w grę przepisów prawa karnego skarbowego i tu ustalając czy zachodzi rzeczywisty ich zbieg posługujemy się regułami wyłączania wielości ocen. Ten sam czyn oceniany jest również wyłącznie na płaszczyźnie prawa karnego powszechnego, zaś w przypadku zbiegu przepisów z obszaru tego prawa celem ustalenia rzeczywistego zbiegu stosujemy reguły wyłączania wielości ocen”.

W konsekwencji uznano, że w przypadku naruszenia przez sprawcę przepisów ustawy ujętych w art. 76 § 1 kks. i art. 286 § 1 kk. sprawcy przypisać należy zarówno oszustwo klasyczne, jak i oszustwo skarbowe. Oznacza to zatem, że w „każdym przypadku zbieg przepisów kodeksu karnego skarbowego i kodeksu karnego ma charakter zbiegu rzeczywistego ze względu na brak możliwości stosowania przyjmowanych w prawie karnym reguł wyłączania wielości ocen i uznania zbiegu za pozorny lub pomijalny, a w dalszej perspektywie w każdym przypadku konieczną konsekwencją zbiegu przepisów kodeksu karnego i kodeksu karnego skarbowego jest przypisanie sprawcy odpowiedzialności za pozostające w idealnym zbiegu i popełnione tym samym czynem przestępstwo powszechne (w tym przypadku kwalifikowane jako oszustwo z art. 286 § 1 kk.) oraz przestępstwo skarbowe (w omawianym przypadku kwalifikowane na podstawie art. 76 § 1 kks.).”⁴³⁰

Rozwinięcie tej myśli nastąpiło w uchwale Sądu Najwyższego 7 sędziów z 24 stycznia 2013 r., sygn. I KZP 19/12⁴³¹. W uchwale tej stwierdzono, że „w przypadku stosowania konstrukcji tzw. idealnego zbiegu czynów zabronionych, o którym mowa w art. 8 § 1 kks., reguły wyłączania wielości ocen mogą służyć do redukcji kwalifikacji prawnej w ramach normatywnej analizy przeprowadzonej odrębnie dla poszczególnych deliktów (skarbowego i powszechnego) objętych tym zbiegiem, natomiast nie mają już zastosowania do obu kwalifikacji prawnych jako całości. Inaczej rzecz ujmując: reguły wyłączania wielości ocen mają zastosowanie jedynie w wypadku zbiegu przepisów ustawy, natomiast nie stosuje się ich w razie idealnego zbiegu czynów zabronionych, o którym mowa w art. 8 § 1 kks. Powyższe w konsekwencji oznacza, że wykluczone jest, aby przepis Kodeksu karnego skarbowego mógł wyprzeć na zasadzie specjalności lub konsumpcji przepis Kodeksu karnego albo odwrotnie”⁴³².

⁴³⁰ Zob. P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, Kodeks karny skarbowy. Komentarz, Warszawa 2017, s. 852.

⁴³¹ LEX nr 1252697, zob. też postanowieniu SN z 15 listopada 2013 r., II KK 295/13, LEX nr 1391781.

⁴³² Pogląd ten wzbudził dyskusję w doktrynie zob. np. M. Zwolińska, Glosa do postanowienia SN z 8.04.2009 r., IV KK 407/08, Palestra 2012/3–4, s. 169–175; B. Szafaryn, Glosa do postanowienia SN z 8.04.2009 r., IV KK 407/08, Prokurator 2009/3–4, s. 108–117; J. Kanarek, Glosa do uchwały SN (7) z 24.01.2013 r., I KZP 19/12, Palestra 2013/7–8, s. 173–177; L. Wilk, Prawo karne skarbowe – idealny zbieg przestępstw. Glosa do uchwały

W uzasadnieniu tej uchwały stwierdzono również, że: „trudno wręcz wyobrazić sobie, aby analizowany zwrot z art. 8 § 1 kks. („stosuje się”) mógł oznaczać co innego, niż konieczność – w razie wystąpienia podanych w przepisie przesłanek – przypisania sprawcy oddzielnie przestępstw skarbowego i oddzielnie przestępstwa powszechnego.

Chodzi tu więc o równoległą odpowiedzialność karnoskarbową i karną za jeden (ten sam) czyn. Nie pojawia się jednak w takim wypadku między przepisem z Kodeksu karnego skarbowego a przepisem z Kodeksu karnego zbieg rzeczywisty, czyli sytuacja krzyżowania się, interferencji zakresów ustawowych znamion, skoro przecież ze względu na przypisanie sprawcy więcej niż jednego deliktu nie wchodzi tu w rachubę zasada, że jeden czyn stanowi tylko jedno przestępstwo (art. 6 § 1 kks. i art. 11 § 1 kk.). Na bazie zaś jedynie tej ostatniej zasady, skutkującej rzeczywisty zbieg przepisów ustawy, może wystąpić albo zbieg właściwy, co prowadzi – w wypadku braku podstaw do zastosowania jednej z reguł wyłączenia wielości ocen – do przyjęcia kumulatywnego zbiegu przepisów ustawy (art. 7 § 1 kks. i art. 11 § 2 kk.), albo zbieg niewłaściwy, pomijalny, gdy zastosowanie znajdzie jedna z reguł wyłączenia wielości ocen⁴³³.

Tym samym przyjęto, iż w sprawach stanów faktycznych, gdzie występuje swego rodzaju „konkurencja” pomiędzy art. 76 kks. i art. 286 kk., czynności związane z odpowiednią kwalifikacją prawną należy podejmować, w myśl art. 8 kks., a więc czyn sprawcy winien być oceniany z punktu widzenia przepisów zarówno kodeksu karnego jak i kodeksu karnego skarbowego. Podzielając to stanowisko, należy wskazać, że możliwe jest ono do wystąpienia jedynie w sytuacji, gdy zachowanie sprawcze charakteryzuje się zabarwieniem kierunkowym i polega na wykorzystaniu konstrukcji podatkowoprawnych dla wprowadzenia w błąd i uzyskania nienależnego zwrotu podatkowej należności publicznoprawnej. Przypisanie w takiej sytuacji tyle przestępstw, ile znamion typu czynu zabronionego określonych w zakresie zastosowania norm sankcjonujących zdekodowanych ze zbiegających się przepisów określających znamiona przestępstwa skarbowego oraz przestępstwa powszechnego realizuje stanowiący podstawę prawnokarnej oceny ten sam czyn tego samego sprawcy, niewątpliwie

SN (7) z 24.01.2013 r., I KZP 19/12, OSP 2013/7–8, poz. 84, s. 602–609; J. Duda, Głosa do uchwały SN (7) z 24.01.2013 r., I KZP 19/12, Czasopismo Prawa Karnego i Nauk Penalnych 2013 nr 1, s. 123–133; zob. także K. Eichstaedt, Idealny zbieg przestępstw z art. 286 § 1 k.k., s. 25–30; J. Sawicki, Z problematyki idealnego zbiegu czynów karalnych w prawie karnym skarbowym, Prokuratura i Prawo 2015/12, s. 35–36; P. Kardas, O wzajemnych relacjach między przepisem art. 76 § 1 k.k.s., s. 28–31; O. Włodkowski, Przegląd orzecznictwa Sądu Najwyższego w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe za rok 2014, Prokuratura i Prawo 2016, nr 1, s. 133 i O. Włodkowski, Przegląd orzecznictwa Sądu Najwyższego w sprawach karnych skarbowych za rok 2013, Prokuratura i Prawo 2014, nr 10, s. 137.

⁴³³ B. Mik, Idealny zbieg czynów karalnych. ..., s. 35.

służy wzmocnieniu ochrony dobra prawnego, a zatem funkcji ochronnej prawa karnego i prawa karnego skarbowego.

Dodać należy, że ww. tezy Sądu Najwyższego wyrażone w uchwale 7 sędziów SN z 24 stycznia 2013 r., sygn. I KZP 19/12l są również akceptowane w praktyce organów prokuratury. Odwołać się należy w tym względzie do Wytocznych Prokuratora Generalnego 5/17 w sprawie zasad prowadzenia postępowań przygotowawczych w sprawach o przestępstwa związane z procederem wyłudzenia nienależnego zwrotu podatku od towarów i usług (VAT) oraz innych oszukańczych uszczupień w tym podatku z dnia 10 lipca 2017 r., w których wskazano, iż „dążąc do spójności praktyki prokuratorskiej w kwalifikowaniu spraw dotyczących wyłudzeń nienależnego zwrotu podatku VAT należy stosować instytucję idealnego zbiegu czynów zabronionych określoną w art. 8 Kodeksu karnego skarbowego – zgodnie z uchwałą Sądu Najwyższego z dnia 24 stycznia 2013 r. I KZP 19/12, co służyć będzie również kształtowaniu się jednolitej linii orzeczniczej sądów.” Tym samym „dokonując kwalifikacji prawnej czynu, w pierwszej kolejności należy ustalić, czy istnieją podstawy do przyjęcia idealnego zbiegu przestępstwa stypizowanego w art. 286 § 1 kk. z przestępstwem karnym skarbowym, o którym mowa w art. 76 kks.”⁴³⁴

3. Zbieg przepisów art. 76 kks. z art. 56 kks.

Przepis art. 76 kks. może wchodzić w relację z art. 56 kks. Zgodnie z treścią art. 56 kks. odpowiedzialności karnej skarbowej podlega podatnik, który składając organowi podatkowemu lub płatnikowi deklarację lub też oświadczenie, podaje nieprawdę lub zataja prawdę albo nie dopełnia ciążącemu na nim obowiązku zawiadomienia o zmianie objętych nimi danych w skutek czego naraża podatek na uszczuplenie. W doktrynie, podobnie jak to ma miejsce w odniesieniu do przestępstwa skarbowego stypizowanego w art. 76 kks., przestępstwo z art. 56 kks. określane jest mianem „oszustwa podatkowego”. Przy tym pogląd ten jest wyrażany przez zdecydowaną większość autorów.⁴³⁵ Przeciwnego zdania

⁴³⁴ Wytocznych Prokuratora Generalnego 5/17 w sprawie zasad prowadzenia postępowań przygotowawczych w sprawach o przestępstwa związane z procederem wyłudzenia nienależnego zwrotu podatku od towarów i usług (VAT) oraz innych oszukańczych uszczupień w tym podatku z dnia 10 lipca 2017 r., nr PK I BP 024.13.2017, <https://pk.gov.pl/wp-content/uploads/2018/01/c04ff96e25d267beeb4d5341305fcc16.pdf>

⁴³⁵ T. Grzegorzczak, Kodeks karny skarbowy. Komentarz, Warszawa 2009, s. 294, L. Wilk, (w:) L. Wilk, J. Zagrodnik, Kodeks karny skarbowy. Komentarz, Warszawa 2014, s. 279–280, R. Kubacki, A. Bartosiewicz, Kodeks karny skarbowy. Komentarz, Warszawa 2010, s. 304, W. Kotowski, B. Kurzępa, Kodeks karny skarbowy. Komentarz, Warszawa 2007, s. 270, V. Konarska-Wrzošek, T. Oczkowski, J. Skorupka, Prawo i postępowanie karne skarbowe, Warszawa 2013, s. 216, A. Piaseczny, (w:) A. Wielgolewska, A. Piaseczny, Kodeks karny skarbowy. Komentarz, Warszawa 2012, s. 215.

są P. Kardas i B. Łabuda, którzy podnoszą, iż ten typ przestępstwa pozbawiony jest znamiona w postaci skutku wprowadzenia w błąd.⁴³⁶

Odnosząc się do przedmiotowej kwestii, nie sposób nie zgodzić się ze wskazanymi autorami, przy czym jednak patrząc szerzej, wskazać należy, iż w tym szczególnym zakresie należy przyjąć, iż pomimo że ustawodawca wprost nie wskazał znamienia wprowadzenia właściwego organu, czy też organu podatkowego w błąd, jak to ma miejsce na gruncie art. 76 kks., to jednak do takowego działania w efekcie popełniana przestępstwa z art. 56 kks. faktycznie dochodzi.⁴³⁷ Działanie sprawcy ukierunkowane jest przeciw na podanie organowi podatkowemu przy składaniu deklaracji lub oświadczenia m.in. nieprawdy lub zatajenie prawdy. Jak więc należy scharakteryzować tego rodzaju działania jak niewprowadzenie w błąd organu podatkowego.⁴³⁸ Powyższe wydaje się przekonujące i to bez względu na fakt, iż do popełnienia przestępstwa z art. 56 kks. dochodzi niezależnie czy ów skutek w postaci wprowadzenie w błąd organu podatkowego wystąpił realnie czy też nie.

Analizując poszczególne znamiona przestępstwa skarbowego z art. 56 kks. to wskazać należy, iż jeśli idzie o podmiot przestępstwa, to jest to przestępstwo o charakterze indywidualnym, który może popełnić jedynie podatnik, co ustawodawca wprost wskazał w treści przepisu. Powyższe wynika z faktu, iż jedynie podatnik jest władny do składania organowi podatkowemu deklaracji lub oświadczeń. W tym miejscu nie sposób wskazać jednak, iż osobami upoważnionymi do składania tego rodzaju dokumentów będą także wszelkiej maści pełnomocnicy, a więc np. doradcy podatkowi, księgowi, pracownicy biur rachunkowych obsługujący danego podatnika. Jedynym wymogiem w tym zakresie jest udzielenie przez podatnika stosownego pełnomocnictwa.⁴³⁹

Odmienne kwestia ta wygląda na tle art. 76 kks., które jest przestępstwem powszechnym, stąd też odpowiedzialność karna skarbową może być przypisana każdej osobie, która wprowadza właściwy organ w błąd w określony w tym przepisie sposób i naraża na nienależny zwrot podatkowej należności publicznoprawnej.⁴⁴⁰

⁴³⁶ Zob. P. Kardas, G. Łabuda, *Kryminalizacja oszustwa podatkowego ...*, s. 61–62.

⁴³⁷ Podobne twierdzi J. Duży, zob. tenże, *Wina sprawców oszukańczych uszczupień ...*, s. 50.

⁴³⁸ Odmienne stanowisko w tym względzie prezentuje Ł. Pilarczyk, zob. tenże, *O wzajemnych relacjach pomiędzy tzw. oszustwem podatkowym z art. 56 k.k.s. i 76 k.k.s. a przestępstwem oszustwa z art. 286 k.k.*, *Ius Novum* 2017, nr 3, s. 49.

⁴³⁹ Zob. D. Gaca, *Odpowiedzialność karna skarbową za przestępstwo oszustwa podatkowego*, *Monitor Podatkowy* 2010, nr 9, opublikowano Lex.

⁴⁴⁰ A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Kodeks karny skarbowy...*, s. 471; A. Nita (w:) *Kodeks karny skarbowy...*, 2007, s. 404.

W kontekście zaś strony podmiotowej to wskazać należy, iż przestępstwo z art. 56 kks. może być popełnione jedynie umyślnie zarówno z zamiarem bezpośrednim jak i ewentualnym. Powyższe wynika z faktu, iż podatnik jest związany określonymi obowiązkami jakie nakładają na niego szeroko pojęte normy prawa podatkowego. To wśród tychże obowiązków znajdują się m.in. te obligujące podatnika do określonego działania chociażby w postaci składania deklaracji podatkowych – wskazać tu chociażby należy na treść art. 99 ustawy o podatku VAT, czy też każdorazowego podawania organom podatkowych określonych danych, jeśli uległy one zmianie. Wskazać w tym miejscu należy, iż chodzi o złożenie deklaracji czy też oświadczeń, które nie odzwierciedlają rzeczywistego stanu faktycznego, a więc takich w których podatnik podaje nieprawdę lub zataja prawdę, albo nie dopełnia obowiązku zawiadomienia o zmianie objętych nimi danych. Istotne jednak jest, aby działania podatnika miały faktyczny, rzeczywisty i realny wpływ na narażenie podatku na uszczuplenie. Kluczowy jest jednak fakt, iż podobnie jak to ma miejsce na gruncie art. 76 kks. fakt wystąpienia skutku w postaci zniżenia wysokości zobowiązania podatkowego nie jest niezbędny dla możliwości przypisania odpowiedzialności karnej na gruncie art. 56 kks.⁴⁴¹

Mając powyższe na uwadze działanie sprawcy może polegać na podanie nieprawdy, a więc podaniu danych niezgodnych z rzeczywistością, zatajenie prawdy, a więc niepodaniu wszystkich danych istotnych do ustalenia prawidłowej wysokości zobowiązania podatkowego lub też niedopełnieniu obowiązku zawiadomienia o zmianie danych objętych deklaracją lub oświadczeniem. Podawanie nieprawdy obejmuje taką sytuację, w której sprawca przedstawia organowi podatkowemu dane, które są niezgodne z rzeczywistością, tj. ze stanem faktycznym.⁴⁴² Natomiast zatajenie prawdy polega na niewyjawieniu, na utrzymywaniu w tajemnicy określonych – zgodnych ze stanem rzeczywistym – informacji.⁴⁴³

Końcowo wskazać należy, iż wypełniony przez podatnika druk deklaracji lub oświadczenia, w którym podano nieprawdę lub zatajono prawdę dopiero wtedy stanie się przedmiotem przestępstwa z art. 56 kks., gdy faktycznie zostanie złożony organowi podatkowemu lub płatnikowi, bez względu na formę i sposób jej dostarczenia. Powyższe wynika z faktu, iż dla przypisania odpowiedzialności na gruncie art. 56 kks konieczne jest wystąpienie skutku polegającego na narażeniu podatku na uszczuplenie, zaś nieprzedłożenie

⁴⁴¹ Z. Wardak, Karnoskarbowa i Kryminologiczna problematyka oszustwa podatkowego, Łódź 2014, s. 83.

⁴⁴² T. Grzegorzczak, Kodeks Karny Skarbowy. Komentarz, Warszawa 2008, s. 324.

⁴⁴³ R. Kubacki, A. Bartosiewicz, Kodeks Karny Skarbowy. Komentarz, Warszawa 2010, s. 258.

falszywej deklaracji organowi podatkowemu ów skutku nie wywoła.⁴⁴⁴ Tego typu działanie mogło być kwalifikowane, w zależności od stanu faktycznego, jedynie z art. 271 kk.

Analizując treść zarówno art. 56 kks. jak i art. 76 kks. wskazać należy, iż przepis art. 76 kks. stanowi swoiste uzupełnienie kryminalizacji wynikającej z art. 56 kks., przy czym owego uzupełnienia nie należy pojmować w kategorii *lex specialis i lex generali*. Wskazana komplementarność wynika zaś z faktu, iż art. 56 kks. penalizuje działania przestępcze polegające na podaniu nieprawdy lub zatajeniu prawdy albo też niedopełnieniu obowiązku zawiadomienia o zmianie objętych nimi danych, a przez to w efekcie na narażeniu podatku na uszczuplenie poprzez pomniejszenie jego wymiaru, a więc końcowo doprowadzić ma uszczuplenia wpływu z tego tytułu na rzecz Skarbu Państwa.

Tym samym więc na podstawie art. 56 kks. możliwe jest przypisanie odpowiedzialności karnej każdorazowo, gdy dochodzi do zaniżenia wysokości zobowiązania podatkowego, a więc gdy dochodzi do niezgodnego z przepisami prawa podatkowego ustalenia jego wysokości.⁴⁴⁵ Jak więc słusznie wskazuje P. Kardas istota konstrukcji art. 56 kks. sprowadza się do kryminalizacji przypadków niezasadnego obniżenia wysokości zobowiązania podatkowego, efektem czego jest de facto uszczuplenie spodziewanego dochodu po stronie uprawnionego podmiotu czy też Skarbu Państwa. Jak podkreśla ponadto ów autor w żadnym zakresie istota zachowania karalnego opisanego w art. 56 kks. nie obejmuje sytuacji przekazania przez właściwy organ lub stworzenia stanu wysokiego prawdopodobieństwa przekazania przez właściwy organ kwot znajdujących się już w jego dyspozycji w formie zwrotu na rachunek podatnika lub zaliczenia ich na poczet zaległości podatkowych, bieżących lub przyszłych zobowiązań podatkowych. Ta część zachowań wynikających z nieprawidłowego zastosowania przepisów prawa podatkowego prowadzi do narażenia na zwrot lub do uzyskania zwrotu, a więc specyficznego rozporządzenia mieniem przez właściwy organ, i objęta jest zakresem kryminalizacji właśnie z art. 76 kks.

Jeśli zaś chodzi o treść art. 76 kks. to penalizuje on działania ukierunkowane na podanie danych niezgodnych ze stanem rzeczywistym lub zatajenie rzeczywistego stanu rzeczy, a przez to wprowadzenie w błąd właściwego organu, w efekcie czego dochodzi do narażenia na nienależny zwrot podatkowej należności publicznoprawnej lub zaliczenie nadpłaty na poczet zaległości podatkowych, odsetek lub bieżących albo przyszłych zobowiązań podatkowych, tak więc w tym zakresie możemy mówić o ochronie nie tyle samych

⁴⁴⁴ Tamże, s. 250.

⁴⁴⁵ T. Grzegorzczak, Kodeks karny skarbowy..., 2006, s. 381; P. Kardas, Prawnokarne aspekty..., s. 28 i n

spodziewanych, teoretycznych wpływów podatkowych na rzecz Skarbu Państwa, jak to ma miejsce na gruncie art. 56 kks., a o ochronie już faktycznych wpływów podatkowych, które zostałyby bezprawnie uszczuplone w wyniku dokonania nienależnego zwrotu należności publicznoprawnej. Przeprowadzona analiza wskazuje, że zakresy zastosowania art. 56 i art. 76 kks. są rozłączne. Możliwa jest jednak sytuacja, że sprawca „tym samym czynem” naraża przez podanie danych nieprawdziwych lub zatajenie prawdy podatek na uszczuplenie i zarazem na przykład w pozostałej i nierozliczonej części przez podanie danych niezgodnych ze stanem rzeczywistym lub zatajenie rzeczywistego stanu rzeczy naraża na nienależny zwrot podatkowej należności publicznoprawnej. W takim przypadku, tak jak twierdzi P. Kardas, taki zbieg będzie miał charakter zbiegu rzeczywistego. W konsekwencji będzie prowadził do przyjęcia kumulatywnej kwalifikacji przy zastosowaniu art. 7 kks.⁴⁴⁶

Podobnie T. Oczkowski wskazuje, że bezpodstawne żądanie zwrotu podatku naliczonego zasadniczo wiąże się także z chęcią uniknięcia obowiązku zapłaty należnego podatku VAT. Autor ten zasadnie dowodzi, że w sytuacji, gdy „w danym okresie rozliczeniowym wartość podatku naliczonego, związanego z wartością towarów i usług nabytych dla uzyskania obrotu objętego podatkiem VAT, w rzeczywistości nie przekracza wartości podatku należnego, tj. podatku naliczonego od wartości wykonanego obrotu, to w takim przypadku po stronie podatnika musi powstać zobowiązanie podatkowe w podatku VAT. Przez pozyskanie fikcyjnych lub nierzetelnych faktur zakupu towarów lub usług podatnik otrzymuje dodatkową, „fikcyjną” wartość naliczonego podatku VAT”⁴⁴⁷.

Wskazane zachowanie może wywołać dwa odrębne skutki. Po pierwsze, bezprawne obniżenie obciążeń podatkowych w podatku VAT, po drugie uzyskania zwrotu „nadwyżki” wartości podatku naliczonego. Zgodzić się należy z T. Oczkowskim, że drugi skutek będzie możliwy „tylko w sytuacji, gdy podatnik wykaże „nadwyżkę” naliczonego podatku VAT nad wartością podatku należnego i wystąpi o zwrot tego podatku. Oba te skutki są możliwe do osiągnięcia przez złożenie miesięcznej deklaracji podatkowej w podatku od towarów i usług”⁴⁴⁸.

W takiej sytuacji sprawca jednym czynem naruszy przepisy art. 56 kks. i art. 76 kks. Gdyby zaś podatnik, mimo pozyskania „nadwyżki” naliczonego podatku od towarów i usług z fikcyjnych lub nierzetelnych faktur, nie wystąpi o zwrot podatku VAT, lecz odliczy

⁴⁴⁶ Zob. P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, Kodeks karny skarbowy. Komentarz, Warszawa 2017, s. 667.

⁴⁴⁷ T. Oczkowski, Problematyka karnoprawnej oceny wyłudzenia ..., s. 100.

⁴⁴⁸ Tamże.

tę nadwyżkę w następnych okresach rozliczeniowych, doprowadzi do naruszenia jedynie typu czynu zabronionego z art. 76 kks.

4. Zbieg przepisów art. 76 kks. z art. 62 § 2 kks.

Kończąc analizę relacji typu czynu zabronionego z art. 76 kks. z innymi przepisami kodeksu karnego i kodeksu karnego skarbowego należy zauważyć, że możliwy jest także zbieg ww. przepisu z art. art. 62 § 2 kks. Zgodnie z tym ostatnim przepisem odpowiedzialności karnoskarbowej podlega ten, kto fakturę lub rachunek wystawia w sposób nierzetelny albo takim dokumentem się posługuje. Delikt określony w tym przepisie ma charakter powszechny, popełnienie którego nie jest uzależnione od posiadania określonych przymiotów⁴⁴⁹. Znamię czynnościowe wystawienia faktury lub rachunku z art. 62 § 2 kks. w sposób nierzetelny obejmuje zachowanie polegające na sporządzeniu dokumentu nieodzwierciedlającego stanu rzeczywistego. Realizacja wskazanego typu czynu zabronionego może mieć miejsce w obu postaciach zamiaru – bezpośrednim i ewentualnym. Warto w tym miejscu dodać, że za fakturę wystawioną w sposób nierzetelny uznaje się nie tylko taką fakturę, która nie odzwierciedla jakiegokolwiek dostawy towaru lub usługi, ale również taką fakturę, która co prawda odnotowuje, że dostawa miała miejsce, jednak wystawca faktury nie jest podmiotem, który w rzeczywistości owej dostawy dokonał.⁴⁵⁰

Stojąc na stanowisku, że wystawienie fikcyjnej faktury godzi zatem w obowiązek podatkowy, dostrzec należy, że na gruncie art. 62 § 2 kks nie jest istotne w jaki konkretnie obowiązek podatkowy godzi wystawienie nierzetelnej faktury, byle – z uwagi na przedmiot ochrony norm w jakich przepis ten funkcjonuje – był to czyn przeciwko obowiązkowi podatkowemu w rozumieniu ordynacji podatkowej. Przyjmując taką perspektywę, w orzecznictwie wskazuje się, że sprawca wystawiający lub posługujący się tzw. „pustą” fakturą zawsze godzi w obowiązki podatkowe w podatku VAT. To decyduje o tym, że odpowiedzialność takiego sprawcy winna być ukształtowana na podstawie kodeksu karnego skarbowego. W zależności od układu okoliczności faktycznych w razie narażenia na uszczuplenie lub uszczuplenia podatkowej należności publicznoprawnej w wyniku wystawienia lub posłużenia się „pustą” fakturą zastosowanie będzie mieć kumulatywna kwalifikacja z art. 62 § 2 i art. 56 § 1 kks. w zw. z art. 7 § 1 kks. lub w razie narażenia

⁴⁴⁹ Odmiennie stanowisko prezentował P. Lewczyk, *Faktura VAT jako przedmiot wykonawczy ...*, s. 10.

⁴⁵⁰ P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2017, s. 708.

lub doprowadzenia do nienależnego zwrotu podatkowej należności publicznoprawnej z art. 62 § 2 i art. 76 § 1 kks. w zw. z art. 7 § 1 kks.⁴⁵¹

⁴⁵¹ Wyrok SA w Poznaniu z 28 września 2017 r., II AKa 113/17, LEX nr 2659360; na możliwość wystąpienia takiego zbiegu wskazuje G. Labuda (w:) P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, Kodeks karny skarbowy. Komentarz, Warszawa 2017, s. 718.

Rozdział V

Konsekwencje prawnokarne przestępstwa oszustwa podatkowego w podatku od towarów i usług

1. Wstęp

W ramach niniejszego rozdziału przedstawione zostaną zagadnienia związane z sądowym zakresem orzekania sankcji karnych, wynikających z treści kodeksu karnego skarbowego, w przypadku możliwości przypisania odpowiedzialności karnej skarbowej za popełnienie czynów przestępczych na gruncie art. 76 kks. W tym miejscu jedynie tytułem wstępu wskazać należy, iż rzeczony artykuł przewiduje możliwości orzeczenia odmiennych sankcji karnoskarbowych w ramach wszystkich trzech paragrafów opisanego przepisu. Tak więc kodeks karny skarbowy przewiduje odmienne sankcje w typie podstawowym opisanym w § 1 art. 76 kks, odmienną na podstawie § 2, gdzie mowa jest o narażeniu na zwrot podatku małej wartości, a więc gdzie mamy do czynienia z przypadkiem uprzywilejowanym, jak również w odniesieniu do § 3 gdzie, ze względu na przesłanki strony przedmiotowej mówimy nie o przestępstwie skarbowym, a jedynie o wykroczeniu skarbowym.

Uzupełnieniem do analizy rzeczzonego zagadnienia będzie przedstawienie okoliczności związanych z nadzwyczajnym złagodzeniem kary, w przypadku spełnienia określonych przesłanek wynikających z treści art. 36 kks. w odniesieniu do czynów karnoskarbowych opisanych w art. 76 kks., jak również przedstawione zostaną również okoliczności, zawarte w treści art. 37 kks., wpływające na nadzwyczajne obostrzenie kary. Nadto opisana zostanie instytucja czynnego żalu oraz złożenia korekty deklaracji podatkowej o czym mowa jest odpowiedni w art. 16 i 16a kodeksu karnego skarbowego.

Punktem wyjścia do wskazanych rozważań będzie zaś określenie zasad kwalifikacji poszczególnych czynów przestępczych zawartych w kodeksie karnym skarbowym, a więc podział i kwalifikacja przestępstw skarbowych jak i wykroczeń skarbowych, co końcowo ma kluczowe znaczenie jeśli chodzi o możliwość orzeczenia konkretnej sankcji karnej skarbowej, jak i jej zakresu. Z drugiej zaś strony sygnalnie przedstawione zostaną

sankcje karne możliwe do orzeczenia na gruncie kodeksu karnego skarbowego, które pomimo tożsamer treściowo z kodeksem karnym terminologii, pozostają diametralnie odmienne aniżeli te w nim wskazane. Rozważania w tym zakresie uzupełnione zostaną o przedstawienie dostępnych danych statystycznych względem zakresu orzekanych kar.

2. Ustawowe zagrożenie sankcją karną w kodeksie karnym skarbowym

W ramach kodeksu karnego skarbowego wyznacznikiem możliwości orzeczenia poszczególnych rodzajów sankcji karnych, a więc kar za popełnienie poszczególnych czynów penalizowanych przez ww. kodeks jest kwalifikowanie poszczególnych czynów do katalogu przestępstw skarbowych lub też wykroczeń skarbowych, jest o tyle istotne, gdyż de facto determinuje, a jednocześnie swego rodzaju limituje swobodę decyzyjną sądu w kwestii orzekania określonych rodzajów kar, w szczególności jeśli idzie o karę pozbawienia wolności oraz karę ograniczenia wolności. Ów kary mogą być jedynie orzeczone w przypadku popełnienia przez sprawcę czynu wypełniającego znamiona definicji przestępstwa skarbowego⁴⁵².

Zgodnie z treścią art. 53 §2 kks. przestępstwem skarbowym jest czyn zabroniony przez kodeks pod groźbą kary grzywny w stawkach dziennych, kary ograniczenia wolności lub kary pozbawienia wolności. W odniesieniu zaś do przestępstw skarbowych kwalifikacja prawna czynu jest zależna od wartości uszczuplonych lub narażonych na uszczuplenie należności publicznoprawnych albo też od wartości przedmiotu przestępstwa skarbowego w czasie popełnienia czynu zabronionego. Jeżeli więc wartości te przekraczają 5-krotną a jednocześnie nie przekraczają 200-krotnej wysokości minimalnego wynagrodzenia to w myśl art. 53 § 14 kks. mamy do czynienia z tzw. małą wartością, a więc przestępstwem skarbowym, ale kwalifikowanym z łagodniejszego przepisu. W przypadku zaś przekroczenia 500-krotność wysokości minimalnego wynagrodzenia to w myśl art. 53 § 15 kks. mamy do czynienia z tzw. wielką wartością, a więc przestępstwem skarbowym. Ostatnim wyznaczonym przez ustawodawcę jest próg 1000-krotność wysokości minimalnego wynagrodzenia, gdzie w myśl art. 53 § 16 kks. mamy do czynienia z tzw. wielką wartością, a więc przestępstwem skarbowym.

⁴⁵² Jeśli idzie o definicję i istotę przestępstwa skarbowego i wykroczenia skarbowego, to odwołać się tu przede wszystkim należy do treści art. 1 kks., gdzie ustawodawca jasno wskazał, iż odpowiedzialności karnej za przestępstwo skarbowe lub odpowiedzialności za wykroczenie skarbowe podlega ten tylko, kto popełnia czyn społecznie szkodliwy, zabroniony pod groźbą kary przez ustawę obowiązująca w czasie jego popełnienia.⁴⁵² F. Nasilkowski, Wysokość podatku narażonego na uszczuplenie, Prokuratura i Prawo 2011, nr 2, s. 94.

Analizując treść art. 76 kks. w ramach poszczególnych paragrafów stwierdzić należy, iż w § 1 mowa jest o karze grzywny do 720 stawek dziennych albo karze pozbawienia wolności albo obu tym karom łącznie, a więc tego rodzaju czyn kwalifikować należy jako przestępstwo skarbowe.

W treści § 2 stwierdza się natomiast, iż w przypadku gdy mamy do czynienia z narażeniem na nienależny zwrot podatku małej wartości sprawca czynu podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych, tak więc również w tym przypadku mamy do czynienia z czynem przestępczym, który również jest przestępstwem skarbowym.

Natomiast w §3 mowa jest, iż w przypadku gdy kwota narażenia na nienależny zwrot podatku nie przekracza ustawowego progu, a więc zwrotu podatku poniżej małej wartości wówczas, sprawca czynu zabronionego określonego podlega karze grzywny jak za wykroczenie skarbowe. Wskazane powyżej sankcje karne, przy zaistnieniu określonych okoliczności lub też spełnieniu określonych przesłanek mogą być nadzwyczajnie obostrzone lub też złagodzone, jak również w przypadku orzeczenia kary łącznej podlegać dodatkowo rygorom dotyczącym łączenia kar.

Katalog kar kodeksu karnego skarbowego zbudowany jest na wzór tego zawartego w kodeksie karnym w ten sposób, że pierwszy rodzaj kary, a mianowicie kara grzywny w stawkach dziennych jest karą najłagodniejszą, zaś dalsze w kolejności kary ograniczenia wolności oraz kara pozbawienia wolności są karami o znacznie większym stopniu dolegliwości. Przyjmuje się, iż układ kar ujęty w kodeksowych katalogach nie jest dziełem przypadku, a wręcz przeciwnie, wyraża on ustawowe priorytety w wyborze rodzaju kary, będąc tym samym wyrazem określonej filozofii karania.⁴⁵³

Powyższe znajduje swoje odzwierciedlenie w treści art. 76 § 1 kks., gdzie ustawodawca w wskazuje na karę grzywny jako tę, która winna być orzekana przez sąd w pierwszej kolejności.

Kara grzywny w stawkach dziennych jest jedyną spośród kar występujących w kodeksie karnym skarbowym, która została przewidziana jako właściwa kara za każde wykroczenie skarbowe jak i każde przestępstwo skarbowe. Jest to ściśle związane z wyraźnie dominującą rolą tej kary w prawie karnym skarbowym.⁴⁵⁴ Powoduje to, że kara grzywny jest przewidziana, jako możliwa do orzeczenia sankcja karna dwojako, a więc jako kara

⁴⁵³ Zob. M. Szczepaniec, Wybór optymalnej kary w świetle sądowych dyrektyw wymiaru kary, *Prokuratura i Prawo* 2014, nr 3, s. 32 i n.

⁴⁵⁴ Zob. szerzej J. Sawicki, Ustawowy priorytet kary grzywny w prawie karnym skarbowym (w:) M. Wolański (red.) *Studia z nauk społecznych, Zeszyty Naukowe Dolnośląskiej Wyższej Szkoły Przedsiębiorczości i Techniki*, Polkowice 2012, nr 5, s. 201–218.

orzekana samodzielnie albo też jako kara orzekana obok kary pozbawienia wolności, przy czym wariant kumulatywnej grzywny jest zawsze alternatywny dla pozbawienia wolności oraz grzywny samodzielnej.⁴⁵⁵ Taką też sytuację ustawodawca przewidział w treści art. 76 § 1 kks., gdzie mowa jest o możliwości orzeczenia kary grzywny, kary pozbawienia wolności lub obu tych kar łącznie.

Jeśli chodzi o możliwość orzeczenia kary grzywny w stawkach dziennych, to zgodnie z treścią art. 23 kks. wymierzając karę grzywny, sąd określa liczbę stawek oraz wysokość 1 stawki dziennej. W kwestii możliwej do orzeczenia liczby stawek, to jeżeli kodeks nie stanowi inaczej, najniższa liczba stawek wynosi 10, najwyższa zaś 720. Wyrokiem nakazowym można wymierzyć karę grzywny w granicach nieprzekraczających wysokości 200 stawek dziennych, chyba że kodeks przewiduje karę łagodniejszą. Nie przewidziano żadnego przypadku modyfikacji minimum ustawowego kary grzywny stawkowej. Możliwe jest natomiast przekroczenie maksimum ustawowego w przypadku nadzwyczajnego obostrzenia kary, o czym będzie mowa w dalszej części rozprawy. Tak naprawdę orzekanie kary grzywny w stawkach dziennych wymierzana jest dwuetapowo, w pierwszej kolejności sąd określa liczbę stawek dziennych, a następnie wartość jednej stawki.⁴⁵⁶

Skutkiem powyższego miarą surowości owej kary jest liczba jej stawek wymierzona przez sąd za popełnione przestępstwo skarbowe, gdyż ta wartość odzwierciedla ciężar popełnionego przez sprawcę przestępstwa skarbowego. Jeśli idzie o przesłanki, jakie sąd winien brać pod uwagę ustalając wysokość stawki dziennej to w szczególności sąd powinien brać pod uwagę dochody sprawcy, jego warunki osobiste, rodzinne jak też stosunki majątkowe i możliwości zarobkowe.⁴⁵⁷

⁴⁵⁵ Nadto wskazać należy, iż w kodeksie karnym skarbowym grzywna występuje jako sankcja jednorodnjowa (np. art. 54 § 2, art. 64 § 1, art. 77 § 2, art. 78 § 2, art. 88 § 1, art. 86 § 3 w zw. z § 1, art. 91 § 3, art. 94 § 2, art. 103 § 1, art. 104 § 1, art. 105 § 1, art. 106a § 1, art. 106c § 1) lub obok kary pozbawienia wolności w sankcji kumulatywno-alternatywnej (np. kara grzywny do 720 stawek dziennych albo kara pozbawienia wolności, albo obie te kary łącznie - art. 54 § 1, art. 56 § 1, art. 67 § 1, art. 76 § 1, art. 76a § 1, art. 86 § 1, art. 87 § 2, art. 92 § 1, art. 107 § 3 kk. w zw. z § 1). Zaznaczyć należy, że tylko w jednym przypadku (art. 110 kks.) ustawa przewiduje możliwość wymierzenia za naruszenie danego przepisu kary grzywny albo kary ograniczenia wolności, albo obu tychkar łącznie. Oczywiście jest to również przykład sankcji oznaczonej alternatywno-kumulatywnie.

⁴⁵⁶ Kodeks karny skarbowy wyróżnia dwa rodzaje grzywny tj. grzywnę określoną kwotowo oraz grzywnę w stawkach dziennych. Kwotowo grzywna orzekana jest zgodnie z art. 47 § 1 kks. za wykroczenia skarbowe, a grzywnę w stawkach dziennych wymierza się na podstawie 22 § 1 pkt 1 i art. 33 § 1 kks. za przestępstwa skarbowe, P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, Kodeks karny skarbowym. Komentarz, Warszawa 2017, s. 341.

⁴⁵⁷ W przypadku nałożenia odpowiedzialności posiłkowej przy wymiarze kary grzywny sąd bierze pod uwagę także sytuację majątkową odpowiedzialnego posiłkowo, co pozwala odpowiednio podnieść wysokość stawki dziennej zgodnie z treścią art. 24 § 3 kks., zob. P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, Kodeks karny skarbowym. Komentarz, Warszawa 2017, s. 343, zob. też m.in. Wyrok Sądu Rejonowego w Lwówku Śląskim z dnia 6 marca 2018 r. sygn. akt II K 196/17.

Ustalając wysokość jednej stawki dziennej sąd powinien brać pod uwagę wskazane powyżej przesłanki obiektywne, jak również względy formalne, zgodnie z którymi stawka dzienna nie może być niższa od 1/30 części minimalnego wynagrodzenia, określonego obecnie na podstawie Rozporządzenia Rady Ministrów z 15 września 2020 r. w sprawie wysokości minimalnego wynagrodzenia za pracę oraz wysokości stawki godzinowej w 2021 r.⁴⁵⁸ ani też przekraczać jej 400-krotności, które zostało ustalone w wysokości 2800 zł. Stąd też w 2021 r. stawka dzienna waha się w granicach od 93,33 zł do 37.332,33 zł, skutkiem czego kara grzywny waha się w granicach od 933,30 zł do 26.879.040 zł.

Jak więc kształtuje się zakres karny grzywny w stawkach dziennych w ramach ustawowego zagrożenia wynikającego z art. 76 § 1 kk. Przede wszystkim należy wskazać, iż przepis operuje jedynie maksymalną liczbę stawek, nie wskazując jednocześnie minimalnej liczby stawek poniżej, której sąd wydając rozstrzygnięcie nie mógłby operować. Tym samym więc minimalna liczba stawek dziennych to wskazany w art. 23 kks. poziom 10 stawek, skutkiem czego sąd ma pełną dowolność w kształtowaniu wysokości wielkości kary grzywny. Mając na uwadze powyższe kara grzywny orzeczona na podstawie art. 76 § 1 kks. może kształtować się w przedziale od 93,33 zł do nawet 40.318.916,40 zł w przypadku orzeczenia kary łącznej lub też przy nadzwyczajnym zaostrzeniu kary.

W dalszej kolejności przepis art. 76 § 1 kks., mówi o karze pozbawienia wolności. Zgodnie z treścią art. 27 kks. jeżeli kodeks nie stanowi inaczej, kara pozbawienia wolności trwa najkrócej 5 dni, najdłużej zaś 5 lat. Podobnie kara aresztu wojskowego trwa najkrócej 5 dni, zaś najdłużej 2 lata.⁴⁵⁹ Obie kary są orzekane w wymiarze dziennym, miesięcznym lub w latach. W prawie karnym skarbowym kara pozbawienia wolności (podobnie jak kara aresztu wojskowego) pełni przede wszystkim funkcję ogólnoprewencyjną. Jako sankcja karna ten rodzaj kary przewidziany jest za popełnienie 35 różnych przestępstw skarbowych, przy czym najliczniej występuje jako sankcja karna w odniesieniu do przestępstw podatkowych (w 22 przypadkach), przestępstw celnych (w 10 przypadkach) oraz w kilku przypadkach w odniesieniu do przestępstw dewizowych (3 przypadki) jak i przestępstw hazardowych

⁴⁵⁸ Niższa od 1/30 części minimalnego wynagrodzenia, określonego na podstawie Rozporządzenia Rady Ministrów z 15 września 2020 r. w sprawie wysokości minimalnego wynagrodzenia za pracę oraz wysokości stawki godzinowej w 2021, Dz. U. z 2020 r. poz. 1596.

⁴⁵⁹ Ustawowe granice kary aresztu wojskowego określone zostały, zgodnie z treścią art. 27 § 2 kks., na analogicznym poziomie jak kara pozbawienia wolności. Jeśli chodzi o minimalny wymiar, tj. w wysokości 5 dni, oraz maksymalny 2 lata, to jest to wymiar tożsamy z tym wskazanym w części wojskowej kodeksu karnego za popełnienie przestępstw wojskowych. Karę aresztu wojskowego od kary pozbawienia wolności różni to, że odbywa się ją w specjalnym, przeznaczonym do tego zakładzie karnym, gdzie skazany podlega także szkoleniu wojskowemu – zob. I. Zgoliński Igor (red.), Kodeks karny skarbowy. Komentarz, Warszawa 2017 - opublikowano w LEX.

(4 przypadki). Istotnym w tym względzie jest fakt, iż ten rodzaj kary jako sankcja karna nigdy nie występuje samodzielnie, a zawsze w alternatywie z karą grzywny lub też z nią w koniunkcji do kumulatywnego orzekania.⁴⁶⁰ Niektórzy przedstawiciele doktryny wyprowadzają z tego tytułu wnioski, iż w ocenie ustawodawcy żaden typ przestępstwa skarbowego nie jest na tyle groźny, aby wymagał zagrożenia go wyłącznie karą pozbawienia wolności. Wskazuje się jednocześnie, iż zastosowanie kary pozbawienia wolności może okazać się celowe jedynie wtedy, gdy przestępczość skarbowa ma charakter przestępczości zorganizowanej i wiąże się z przestępczością typowo kryminalną. Ponadto przyjmuje się, mając na względzie niejako wyjątkowość jej orzekania, że kara ta ma pełnić przede wszystkim funkcję szokową.⁴⁶¹

Podnosi się przy tym także, iż sprawcy przestępstw skarbowych na ogół nie są ludźmi wysoce zdemoralizowanymi i na tyle niebezpiecznymi, aby istniała potrzeba ich izolacji od społeczeństwa. Dla większości z nich samo ukaranie karą pozbawienia wolności jest hańbiące i degradujące społecznie, a pobyt w zakładzie karnym, nawet krótki, wyjątkowo dużą dolegliwością i dostateczną przestrożą na przyszłość. Dlatego karanie sprawców przestępstw skarbowych dłuższymi karami pozbawienia wolności jest często zbędne, kosztowne, a niejednokrotnie przynoszące więcej szkód niż pożytku.⁴⁶² Prezentowane twierdzenie wynika najprawdopodobniej z przekonania, iż obecny model stosowania kary pozbawienia wolności, w tym także w prawie karnym skarbowym, co do zasady oparty jest na regule ultima ratio wynikającej z treści art. 58 § 1 kk. w zw. z art. 20 § 2 kks.⁴⁶³

Z powyższym stwierdzeniem w żadnej mierze nie sposób się zgodzić, o czym była mowa w poprzedniej części rozprawy. Wskazane powyżej pojmowanie funkcji kary pozbawienia wolności w odniesieniu do treści kodeksu karnego skarbowego być może było słuszne w okresie kiedy popełnianiem przestępstw karnoskarbowych parali się jedynie przedstawiciele szeroko pojętego biznesu, czy też członkowie tzw. white collar society. Obecnie jednak jest to domena wysoko wyspecjalizowanych i zorganizowanych grup

⁴⁶⁰ S. Baniak, *Prawo karne skarbowe*, Warszawa 2009, s. 133.

⁴⁶¹ Podobnie w Uzasadnieniu do projektu kodeksu karnego skarbowego podnoszono, że przestępczość skarbowa ma charakter bardziej administracyjny aniżeli kryminalny i składa się z czynów o mniejszym ładunku społecznej szkodliwości – zob. Uzasadnienie rządowego projektu Kodeksu karnego skarbowego (w:) *Nowa Kodyfikacja karna, Kodeks karny skarbowy*, Warszawa 1999, s. 66, podobnie T. Grzegoryczk, *Kodeks karny skarbowy, Komentarz*, Warszawa 2009, s. 127.

⁴⁶² Zob. V. Konarska-Wrzošek, T. Oczkowski, J. Skorupka, *Prawo i postępowanie karne skarbowe*, Warszawa 2010, s. 110.

⁴⁶³ Zob. Wyrok SA w Krakowie z dnia 20 listopada 2003 r., II AKa 306/03, KZS 2004, z. 1, poz. 29, a także W. Juchach, I. Zgoliński, *Aktualny model kary pozbawienia wolności i jego perspektywy*, *Studia z Zakresu Nauk Prawnoustrojowych. Miscellanea* 2014, nr IV, s. 46; J. Sawicki, *Kara pozbawienia wolności za przestępstwa skarbowe – uwagi co do jej ostatecznego charakteru (w:) T. Kalisz (red.) Nowa Kodyfikacja Prawa Karnego*, Wrocław 2014, Tom XXXI, s. 128.

przestępczych, które czerpią z przestępczego procederu ogromne korzyści finansowe. Stąd też nie sposób zgodzić się ze stwierdzeniem o niecelowości skazywania sprawców przestępstw skarbowych na długoletnie kary pozbawienia wolności. Można wręcz wysnuć tezę z gołą odmienną, iż to właśnie niskie zagrożenie karą pozbawienia wolności połączone z relatywnie orzekanymi niskimi karami, przy jednocześnie nieproporcjonalnie wręcz olbrzymich korzyściach majątkowych płynących z popełniania przestępstw skarbowych, niejako zachęcały przestępców, lub też było swoistym przyzwoleniem do przestępczego działania.⁴⁶⁴

W treści przepisu art. 76 § 1 kks., ustawodawca jako jedną z kar wskazał karę pozbawienia wolności, przy czym nie wprowadził żadnego, konkretnego dla danego przestępstwa ustawowego minimum, czy też ustawowego maksimum. Oznacza to ni mniej, ni więcej, iż analogicznie jak to ma miejsce w przypadku kary grzywny sąd ma pełną dowolność i swobodę w orzekaniu tego rodzaju kary za popełnienie tego rodzaju przestępstwa skarbowego, zaś limitowany jest jedynie ustawowym zakresem jej stosowania samej kary pozbawienia wolności.⁴⁶⁵

Końcowo wskazać należy, iż za popełnienie przestępstwa z art. 76 § 1 kks. możliwe jest również orzeczenie kary kumulatywnej w postaci łącznej kary pozbawienia wolności oraz kary grzywny. Przepis w tym zakresie mówi o orzeczeniu obu tych kar łącznie, brak jest w tym względzie wskazania jakichkolwiek wartości. Tym samym więc w przypadku kary grzywny podobnie jak to miało miejsce w przypadku kary grzywny samoistnej należy mieć jedynie na uwadze górną granicę liczby stawek dziennych tj. 720, zaś w przypadku kary pozbawienia wolności mamy do czynienia z ustawowym w tym względzie zakresem. Nadto warto zauważyć, iż obie te kary mogą być swobodnie orzekana w pełnym zakresie, a więc orzeczenia kary grzywny w górnej granicy nie oznacza automatycznie, iż również w górnej granicy zagrożenia winna być orzekana kara pozbawienia wolności. Zakres obu kar wynika więc z przytoczonych powyżej zestawień tabelarycznych i pozostaje w ramach swobody decydowania przez sędziego o wymiarze kary. Stąd też może się okazać, iż najniższa kara nie będzie przekraczać kilkuset złotych i 5 dni kary pozbawienia wolności, zaś w przypadkach nadzwyczajnego obostrzenia kary, sprawca przestępstwa z art. 76 § 1 kks. może zostać ukarany karą 15 lat pozbawienia wolności oraz ponad 30 milionową grzywną.

⁴⁶⁴ Zob. Postanowienie SA w Katowicach z dnia 8 września 2020 r. II AKp 123/20, LEX nr 3211806.

⁴⁶⁵ Granice kary pozbawienia wolności za poszczególne przestępstwa skarbowe z części szczególnej kodeksu są określone w ich zagrożeniach ustawowych. Jeżeli dolna lub górna granica nie została określona w takim zagrożeniu, wynosi ona 5 dni (dla dolnej granicy) oraz 5 lat (dla górnej granicy) – zob. P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, Kodeks karny skarbowym. Komentarz, Warszawa 2017, s. opublikowano LEX.

Przepis art. 76 § 2 kks. jest przepisem uprzywilejowanym, a zastosowanie ma w przypadkach, gdy narażona na nienależny zwrot podatku kwota jest małej wartości. O małej wartości możemy zaś mówić w przypadku, gdy ów kwota podatku narażonego na nienależny zwrot przekracza 5-krotną a jednocześnie nie przekracza 200-krotnej wysokości minimalnego wynagrodzenia. Mając na względzie powyższe, w przypadku małej wartości będziemy mówili o kwotach w przedziale od 14.000 zł do 560.000 zł. Nie sposób obiektywnie określić, czy wskazane kwoty są rzeczywiście adekwatne do rzeczywistych kwot narażania na nienależny zwrot, w odniesieniu do faktycznie prowadzonych postępowań przygotowawczych, gdzie mowa jest o wielomilionowych uszczupleniach i wyłudzeniach w podatku VAT.

Pytanie to staje się jak najbardziej aktualne w przypadku, gdy kwota uszczuplenia jest zbliżona do górnej granicy wskazanych wartości, a więc gdy mowa jest o kwocie ok. pół miliona złotych. Oczywistym jest, iż ów wartość w odniesieniu do wysokości budżetu państwa, czy też wpływów z podatku VAT są zdecydowanie marginalne, żeby nie powiedzieć sygnałne, jeśli jednak przyjmiemy, że takich przestępczych zdarzeń możemy mieć dziesiątki czy nawet setki, to wówczas sumaryczna wartość narażenia będzie znacząco większa, a więc kwoty te będą miały wówczas istotne znaczenie.

Karą jaką ustawodawca przewidział, za popełnienie przestępstwa z art. 76 § 2 kks., jest kara grzywny do 720 stawek dziennych. Ustawodawca podobnie jak to miało miejsce w przypadku § 1 nie wskazuje jakiegoś minimum, tym samym możliwe jest orzeczenie tego rodzaju kary w pełnym ustawowym zakresie o jakim była mowa powyższej. Tym samym możliwe jest orzeczenie minimalnej kary grzywny w wysokości 933,30 zł przy 10 stawkach dziennych lub kary grzywny w wysokości 26.879.040 zł przy 720 stawkach dziennych, a maksymalnie przy nadzwyczajnym obostrzeniu kary, grzywny w wysokości 40.318.916,40 zł.

W kwestii zaś odpowiedzialności karnej za popełnienie przestępstwa z art. 76 § 3 kks., to ustawodawca przewidział, iż w przypadku, gdy kwota narażona na nienależny zwrot podatku nie przekracza ustawowego progu, sprawca czynu zabronionego określonego w § 1 podlega karze grzywny za wykroczenie skarbowe. Przepis art. 76 § 3 kks. jest więc typem wykroczenia skarbowego. Wykroczeniem skarbowym jest natomiast zgodnie z art. 53 § 3 kks., czyn zabroniony przez kodeks pod groźbą kary grzywny określonej kwotowo, jeżeli kwota uszczuplonej lub narażonej na uszczuplenie należności publicznoprawnej albo wartość przedmiotu czynu nie przekracza pięciokrotnej wysokości minimalnego wynagrodzenia

w czasie jego popełnienia. Tym samym więc jeżeli kwota narażenia na uszczuplenie nie przekracza wartości 14.000 zł (w 2021 r. wysokości minimalnego wynagrodzenia to kwota 2800 zł x 5), wówczas ów czyn przestępczy będzie kwalifikowany i sankcjonowany na podstawie art. 76 § 3 kks.

Kara grzywny za wykroczenie skarbowe jest określana kwotowo. Zgodnie więc z art. 48 kks., kara grzywny w przypadku wykroczeń skarbowych, może być wymierzona w granicach od jednej dziesiątej do dwudziestokrotnej wysokości minimalnego wynagrodzenia, chyba że kodeks stanowi inaczej.

W kontekście więc treści art. 76 § 3 kks. minimalna kara grzywny w 2021 r. będzie wynosiła odpowiednio od 280 zł do 56.000 zł. Reasumując przy narażeniu na uszczuplenie w wysokości 14.000 zł może być wymierzona kara grzywny w wysokości czterokrotności wskazanej wartości, co jak się wydaje można uznać za karę surową.

3. Nadzwyczajne obostrzenie kary

Kwestie związane z instytucją nadzwyczajnego zaostrzenia kary reguluje art. 37 §1 kks. Przywołany przepis przede wszystkim wskazuje okoliczności faktyczne związane z działaniem sprawcy, których zaistnienie daje sądowi możliwość zastosowania nadzwyczajnego zaostrzenia kary. Ustawodawca wskazał szereg okoliczności oraz przesłanek, których aktualizacja powoduje możliwość stosowania tego rodzaju instytucji.

Przede wszystkim sąd może stosować nadzwyczajne obostrzenie kary, jeżeli sprawca umyślnie popełnia przestępstwo skarbowe, powodując uszczuplenie należności publicznoprawnej dużej wartości albo popełnia umyślnie przestępstwo skarbowe, a wartość przedmiotu czynu zabronionego jest duża.⁴⁶⁶ Powyższa przesłanka, tak jak okoliczności kiedy to sprawca uczynił sobie z popełniania przestępstw skarbowych stałe źródło dochodu, wydają się być zupełnie naturalne w kontekście faktu, iż prawo karne skarbowe chroni interes finansowy Skarbu Państwa, jednostek samorządu terytorialnego oraz UE.⁴⁶⁷

W dalszej kolejności ustawodawca wskazuje, iż do zaostrzenia wymiaru kary dochodzi w przypadku gdy sprawca popełnia dwa albo więcej przestępstw skarbowych, zanim zapadł

⁴⁶⁶ V. Śliwińska-Piżoń, Przesłanki nadzwyczajnego obostrzenia kary w kodeksie karnym skarbowym, Prokuratura i Prawo 2007, nr 12, s. 68-70.

⁴⁶⁷ Zob. Wyrok SN z dnia 7 maja 1976 r., II KR 69/76, OSNPG 1976, nr 11, poz. 111, wyrok SN z dnia 19 lutego 1966 r., I KR 213/65, OSNKW 1966, nr 5-6, poz. 66 oraz F. Prusak, Kodeks karny skarbowy..., s. 433; L. Wilk, J. Zagrodnik, Kodeks karny skarbowy..., s. 158; K. Buchała, A. Zoll, Kodeks karny skarbowy. Komentarz, Warszawa 2005, s. 475-476.

pierwszy wyrok, chociażby nieprawomocny, co do któregokolwiek z nich a każdy z tych czynów wyczerpuje znamiona przestępstwa skarbowego określone w tym samym przepisie, zaś odstępy czasu pomiędzy ich popełnieniem nie są długie.⁴⁶⁸ Podobnie rzecz ma się gdy skazany za umyślne przestępstwo skarbowe na karę pozbawienia wolności lub karę ograniczenia wolności albo karę grzywny, w ciągu 5 lat po odbyciu co najmniej 6 miesięcy kary pozbawienia wolności lub 6 miesięcy kary ograniczenia wolności albo po uiszczeniu grzywny wynoszącej co najmniej 120 stawek dziennych popełnia umyślnie przestępstwo skarbowe tego samego rodzaju.⁴⁶⁹

W tym miejscu wskazać należy, iż zaostrenie odpowiedzialności karnej następuje gdy sprawca działa i popełnia przestępstwo skarbowe, będąc członkiem zorganizowanej grupy przestępczej lub też związku przestępczego mających na celu popełnienie przestępstwa skarbowego.⁴⁷⁰ Podobnie ma się rzecz w przypadku gdy sprawca popełnia przestępstwo skarbowe, używając przemocy lub grożąc natychmiastowym jej użyciem albo działa wspólnie z inną osobą, która używa przemocy lub grozi natychmiastowym jej użyciem.⁴⁷¹ Końcowo wskazać należy, iż sąd może zastosować nadzwyczajne zaostrenie kary również w przypadku gdy sprawca nadużywa stosunku zależności lub wykorzystanie krytycznego położenia doprowadza inną osobę do popełnienia czynu zabronionego jako przestępstwo skarbowe.⁴⁷²

Niewątpliwie wskazane przesłanki mogą zaistnieć przy popełnianiu czynów przestępczych zarówno z art. 76 § 1 kks. jak też z art. 76 § 2 kks. Z naturalnych względów nadzwyczajnie obostrzona nie może być kara orzekana na podstawie art. 76 § 3 kks., który nie jest kwalifikowany jako przestępstwo skarbowe, ale jako wykroczenie skarbowe.

Jeśli chodzi o rozwiązania szczegółowe względem poszczególnych rodzajów kar, to w przypadku kary grzywny zgodnie z treścią art. 38kks. w zw. z art. 28 § 2 kks., zwiększeniu o połowę może ulec ustawowe minimum, jednak nie może być to więcej

⁴⁶⁸ Zob. wyrok SA w Warszawie z dnia 29 czerwca 2006 r., II AKa 173/06, OSNKW 2006, nr 4, poz. 14, L. Wilk, J. Zagrodnik, Kodeks karny skarbowy..., s. 158; G. Łabuda, T. Razowski, Wybrane zagadnienia nowelizacji kodeksu karnego skarbowego ..., s. 192.

⁴⁶⁹ J. Sawicki, Nadzwyczajne zaostrenie kary w kodeksie karnym skarbowym, (w:) L. Bogunia (red.) Nowa kodyfikacja prawa karnego, Wrocław 2005, t. 18, s. 37; H. Skwarczyński, Nadzwyczajne obostrzenie kary w kodeksie karnym skarbowym, Przegląd Policjny 2006, nr 4, s. 66.

⁴⁷⁰ Zob. wyrok SA w Krakowie z dnia 21 marca 2001 r., II AKa 28/01, KZS 2001, nr 4, poz. 26, wyrok SN z dnia 4 grudnia 1972 r., II KR 201/72, OSNPG 1974, nr 5, poz. 54, wyrok SA w Krakowie z dnia 2 listopada 2004 r., II AKa 119/04, KZS 2005, nr 3, poz. 24, wyrok SN z dnia 23 marca 1992 r., II KRN 433/91, OSNKW 1992, nr 7–8, poz. 48; V. Konarska-Wrzošek, T. Oczkowski, Prawo karne skarbowe. Zagadnienia materialnoprawne i wykonawcze, Toruń 2005, s. 178.

⁴⁷¹ Zob. uchwała SN z dnia 10 grudnia 1998 r., I KZP 22/98, OSNKW 1999, nr 1–2, poz. 2, Wyrok SN z dnia 27 września 2001 r., II KKN 14/99, Uchwała SN z dnia 23 października 2002 r., I KZP 33/02, OSNKW 2002, nr 11–12, poz. 93.

⁴⁷² T. Grzegorzcyk, Kodeks karny skarbowy. Komentarz, Warszawa 2006, s. 437 i n.

niż 1080 stawek, analogicznie jak to ma miejsce przy wymiarze kary łącznej. Wówczas to na podstawie art. 39 kks. i art. 40 § 3 kks. w ramach kary łącznej również może ulec zwiększenie ustawowego maximum jednak nie może to być więcej niż 1080 stawek dziennych.⁴⁷³

W odniesieniu zaś do nadzwyczajnego obostrzenia kary pozbawienia wolności to kodeks karny skarbowy przewiduje w szczególnych, w wymienionych powyżej warunkach i okolicznościach, możliwość orzeczenia kary pozbawienia wolności w znacząco wyższym wymiarze aniżeli jej podstawowy wymiar wskazany w art. 27 kks. Jest to możliwe właśnie w przypadku nadzwyczajnego obostrzenia kary, kiedy to na podstawie art. 28 § 2 kks. można wymierzyć ten rodzaj kary, przy uwzględnieniu, iż jej górna granica nie może być wyższa aniżeli 10 lat⁴⁷⁴, a także że orzeczona kara pozbawienia wolności jako kara łączna nie może być wyższa aniżeli 15 lat.⁴⁷⁵

Jeżeli chodzi o wymiar poszczególnych rodzajów kar wskazanych w kodeksie karnym skarbowym w formie obostrzonej, to należy zaznaczyć, iż rodzaj obostrzenia, a więc i ostatecznie wymiar kary wynika z podstawowego zagrożenia sankcjami karnymi w odniesieniu do konkretnego przestępstwa skarbowego. Powyższa zasada odnosi się zarówno do kwestii ustalania nowych minimum i nowych maksimum kar w wersji obostrzonej, w ramach których porusza się sąd wydając rozstrzygnięcie w konkretnej sprawie. Nadto wskazać należy, iż możliwość nadzwyczajnego obostrzenia tyczy się każdego przestępstwa skarbowego, przy czym w odniesieniu do przestępstw wskazanych w art. 38 § 2 kks.,⁴⁷⁶ kwalifikowanych poprzez wielką kwotę uszczuplonej należności publicznoprawnej lub wartość przedmiotu czynu owe obostrzenie jest niejako poważniejsze.

Kończąc tę część rozważań zaznaczyć należy, iż w przypadku gdy mamy do czynienia z kilkoma niezależnymi od siebie podstawami do tego, aby daną sankcję karną nadzwyczajnie złagodzić albo obostrzyć, sąd wyrokując może uwzględnić poszczególne przesłanki tylko jednej raz, a więc tylko jeden raz karę nadzwyczajnie złagodzić albo obostrzyć, biorąc pod uwagę łącznie wszystkie zbiegające się przesłanki powodujące obostrzenie lub złagodzenie

⁴⁷³ T. Grzegoryczk, Kodeks karny skarbowy, Komentarz, Warszawa 2009, s. 125; W. Kotowski Wojciech, B. Kurzępa, Kodeks karny skarbowy..., opublikowano LEX.

⁴⁷⁴ Zob. A. Piaseczny, A. Wielgolewska, Kodeks karny skarbowy. Komentarz, Warszawa 2012, opublikowano LEX.

⁴⁷⁵ P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, Kodeks karny skarbowy. Komentarz, Warszawa 2017, opublikowano LEX.

⁴⁷⁶ Są to odpowiednio przestępstwa określone w art. 54 § 1, art. 55 § 1, art. 56 § 1, art. 63 § 1-3, art. 65 § 1, art. 67 § 1, art. 70 § 1, 2 4, art. 73a § 1, art. 76 § 1, art. 77 § 1, art. 78 § 1, art. 86 § 1 2, art. 87 § 1 2, art. 90 § 1, art. 91 § 1 oraz art. 92 § 1 kks.

kary. Powyższe powoduje równocześnie, że sąd przy takim zbiegu przesłanek może karę nadzwyczajnie obostrzyć lub też złagodzić.⁴⁷⁷

4. Nadzwyczajne złagodzenie kary

Analizując problematykę wymiaru sankcji karnych z art. 76 kks. należy odnieść się również do kwestii związanej z nadzwyczajnym złagodzeniem kary. Rozważanie w tym zakresie rozpocznę od omówienia nadzwyczajnego złagodzenia kary, które jest instytucją degresji karania, przy czym co istotne z punktu widzenia problematyki tegoż rozdziału, ma ono zastosowanie jedynie w przypadku przestępstw skarbowych. Powyższe oznacza, iż analogicznie jak w przypadku nadzwyczajnego obostrzenia kary, nadzwyczajne złagodzenia kary będzie miało zastosowanie jedynie względem przestępstw określonych w art. 76 § 1 kks. oraz art. 76 § 2 kks. Nadzwyczajne złagodzenia kary nie może zaś być stosowane względem czynu przestępczego stypizowanego w art. 76 § 3 kks., który jest wykroczeniem skarbowym.

Jeśli chodzi o szczegółowe regulacje dotyczące się rzeczonyj instytucji to należy się w tym względzie odwołać do treści art. 36 kks., przy czym wskazać w tym miejscu również należy, iż niezbędne jest również odwołanie do odpowiednich przepisów kodeksu karnego.⁴⁷⁸ W tym przypadku zastosowanie będzie miała art. 60 § 1 i § 2 kk., wskazujący przesłanki praktycznego stosowania nadzwyczajnego złagodzenia kary.⁴⁷⁹

⁴⁷⁷ J. Michalski, Komentarz do kodeksu karnego skarbowego. Tytuł I „Przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe”, Warszawa 2000, opublikowano LEX.

⁴⁷⁸ Nadzwyczajne złagodzenie kary na zasadach określonych w przepisach art. 36 § 1 i 2 kks. można zastosować w wypadkach przewidzianych w ustawie, tj. w samym kodeksie karnym skarbowym oraz w przepisach kodeksu karnego recypowanych na grunt kodeksu karnego skarbowego, w odniesieniu do młodocianego, jeżeli przemawiają za tym względy wychowawcze, a także w szczególnie uzasadnionych wypadkach, kiedy nawet najniższa kara przewidziana za popełnione przez sprawcę przestępstwo skarbowe byłaby niewspółmiernie surowa. Jeśli idzie o przesłanki formalne zawarte w kodeksie karnym skarbowym umożliwiające w praktyce zastosowanie nadzwyczajnego złagodzenia kary tj.: nieusprawiedliwiony błąd co do prawa i kontratypu - art. 10 § 5 kks, przypadek poczytalności ograniczonej - art. 11 § 2 kks, przypadek kiedy mamy do czynienia z tzw. „małym świadkiem koronnym - art. 36 §3 kks., a także w przypadku kiedy możemy powiedzieć o czynnym żalu określonym w art. 77 §4 kks., zob. I. Zgoliński (red.), Kodeks karny skarbowy. Komentarz, Warszawa 2017, opublikowano LEX; A. Piaseczny, Kodeks karny skarbowy. Komentarz, Warszawa 2012, opublikowano LEX.

⁴⁷⁹ Przesłankami tymi są: usiłowanie nieudolne - art. 14 § 2 kk. w zw. z art. 21 § 3 kks., nieskuteczny czynny żal przy usiłowaniu - art. 15 § 2 kk. w zw. z art. 21 § 3kks. i art. 20 § 4 kks., nieskuteczny czynny żal współdziałającego - art. 23 § 2 kk. w zw. z art. 20 § 2 i 4 kks., pomocnictwo - art. 19 § 2 kk. w zw. z art. 20 § 2 kks., współdziałający, którego nie dotyczy okoliczność osobista wpływająca na wyższą karalność - art. 21 § 3 kk. w zw. z art. 20 § 2 kks., podżegacz i pomocnik, gdy czynu głównego nawet nie usiłowano dokonać - art. 22 § 2 kk. w zw. z art. 20 § 2 kks., zob. A. Bartosiewicz, Korekta deklaracji podatkowych po zmianach od 1 stycznia 2016, Warszawa 2016, s. 34.

W orzecznictwie słusznie podnosi się, iż nadzwyczajne złagodzenie kary jest w procesie orzekania kary jak sama nazwa wskazuje czymś wyjątkowym. Wyjątkowymi zatem też okolicznościami musi się wykazać sprawca, by mógł z takiego złagodzenia kary skorzystać”.⁴⁸⁰ Efektem więc zastosowania instytucji nadzwyczajnego złagodzenia kary, powinna być diametralna zmiana sytuacji procesowej sprawcy czynu, jeśli idzie o wymiar jak i rodzaj możliwej do zasądzenia mu kary.

W kwestii wymiaru kary nadzwyczajnie złagodzonej kodeks karny skarbowy zgodnie z art. 36 § 1 i § 2 kks., przewiduje cztery możliwości działania sądu w takiej sytuacji. W kontekście art. 76 § 1 kks. zastosowanie tak naprawdę będą miały jedynie dwa pierwsze. Tak więc w pierwszym przypadku opisanym w art. 36 §1 pkt 1 kks. sąd może wymierzyć karę ograniczenia wolności, jeżeli przestępstwo skarbowe jest zagrożone karą pozbawienia wolności, co jak się wydaje związane jest z przyjętym przez ustawodawcę prymatem kar wolnościowych w kodeksie karnym skarbowym.⁴⁸¹ Zasada wprowadzona przez art. 26 § 1 kks. oznacza możliwość orzeczenia tego rodzaju kary w każdym przypadku gdy sąd uzna, że orzeczenie kary pozbawienia wolności byłoby niewłaściwą karą dla sprawcy danego przestępstwa skarbowego, które zawsze ustawowo jest zagrożone karą pozbawienia wolności. Ponadto w takim przypadku sąd może poprzestać na orzeczeniu jedynie kary ograniczenia wolności, gdyż przepis stanowi, iż po ograniczeniu wolności sąd może sięgnąć w szczególności, gdy orzeka wskazane środki karne. Oznacza to ni mniej ni więcej, iż stosowanie przez sąd środków karnych ma charakter fakultatywny, oczywiście z zastrzeżeniem konieczności orzeczenia obligatoryjnego przepadku przedmiotów.⁴⁸² Nadto orzekając karę ograniczenia wolności za popełnienie przestępstwa skarbowego w związku z którym nastąpiło uszczuplenie należności publicznoprawnych, a której nie uiszczono, sąd może zobowiązać sprawcę do jego uiszczenia.

W drugim zaś przypadku, który może mieć zastosowanie przy orzekaniu kary na podstawie art. 76 § 1 kks., sąd może całkowicie odstąpić od wymierzenia kary i orzec środek

⁴⁸⁰ Zob. postanowienie SN z dnia 24 listopada 2005 r. w sprawie III Ko 52/04, niepublikowane, wyrok SA w Gdańsku z dnia 11 września 2014 r. w sprawie II AKa 291/14, wyrok SN z 26 kwietnia 2006 r. w sprawie WA 14/06, wyrok SA we Wrocławiu z 27 lutego 2015 r. w sprawie II AKa 32/15,

⁴⁸¹ To klasyczny przykład kary nadzwyczajnie złagodzonej, kiedy to sąd wymierza ostatecznie karę łagodniejszego rodzaju z kar pozostających w alternatywie. Ma on zastosowanie do poważniejszych przestępstw skarbowych, zagrożonych nie tylko karą grzywny w stawkach dziennych, ale też pozbawieniem wolności. Na podstawie art. 26 § 1 kks., zawierającego dyrektywę wymiaru kary ograniczenia wolności, sąd ma możliwość orzeczenia kary ograniczenia wolności zamiast kary pozbawienia wolności bez potrzeby wykazywania realizacji którejś z podstaw nadzwyczajnego złagodzenia kary.

⁴⁸² Karę ograniczenia wolności można też orzec wówczas, gdy przewiduje ją sankcja – de lege lata jedynie w przypadku przestępstwa skarbowego zdefiniowanego w art. 110 kks. (tj. nielegalna sprzedaż losu).

karny wskazany w art. 22 § 2 pkt 2–6 kks. tj. przepadek przedmiotów, ściągnięcie równowartości pieniężnej przepadku przedmiotów, przepadek korzyści majątkowej, ściągnięcie równowartości pieniężnej przepadku korzyści majątkowej, zakaz prowadzenia określonej działalności gospodarczej, wykonywania określonego zawodu lub zajmowania określonego stanowiska, podanie wyroku do publicznej wiadomości.⁴⁸³

Odnosząc powyższe na grunt art. 76 § 1 kks. wskazać należy, iż sąd może w miejsce kary pozbawienia wolności wymierzyć karę ograniczenia wolności lub też w ogóle odstąpić od wymierzenia jakiegokolwiek z kar wskazanych w art. 76 § 1 kks. wymierzając w ich miejsce określony środek karny.

W przypadku natomiast art. 76 § 2 kks. możemy mówić jedynie o zastosowaniu art. 36 § 1 pkt 2 kks., a więc o odstąpieniu, w ramach instytucji nadzwyczajnego złagodzenia kary od wymierzania kary i orzec środka karny wymieniony w art. 22 § 2 pkt 2–6 kks. W przypadku art. 76 § 2 kks. analogicznie, jak to ma miejsce w przypadku art. 76 § 1 kks., sąd może orzec w praktyce jeden z czterech środków karnych tj. przepadek korzyści majątkowej, ściągnięcie równowartości pieniężnej przepadku korzyści majątkowej, zakaz prowadzenia określonej działalności gospodarczej, wykonywania określonego zawodu lub zajmowania określonego stanowiska lub też podanie wyroku do publicznej wiadomości.

W kwestii zaś art. 76 § 3 kks. to jako, iż jest to wykroczenie skarbowe przepisy dotyczące instytucji nadzwyczajnego złagodzenia kary nie mają w tym względzie zastosowania.

Końcowo wskazać nadto należy, iż zgodnie z treścią art. 36 § 3a kks., w przypadku powstania uszczuplenia należności publicznoprawnej, sąd może zastosować nadzwyczajne złagodzenie kary gdy sprawca w terminie złoży informacje o wykorzystywanym w przestępczym procederze schemacie podatkowym, a powstałe w wyniku działania sprawcy uszczuplenie należności publicznoprawnej wynika bezpośrednio z zastosowania owego schematu podatkowego. Mowa jest w tym przypadku o tzw. małym świadku koronnym mającym swoje odbicie w art. 60 kk. Ponadto należy wskazać, iż ustawodawca przewidział obniżenie górnej granicy ustawowego zagrożenia karą zgodnie z art. 11 § 2 kks. w przypadku

⁴⁸³ W tym przypadku można zastosować instytucję nadzwyczajnego złagodzenia kary w odniesieniu do wszystkich przestępstw skarbowych, bez względu na to jakimi sankcjami karnymi były one zagrożone. W efekcie takiego działania sąd może orzec jedynie środek karny bez orzekania samej kary. Istotnym w tym względzie jest fakt, iż art. 36 § 1 pkt 2 kks. nie daje podstawy do orzeczenia środka karnego w każdy przypadku. Możliwość taka istnieje jedynie wówczas gdy stanowi tak odrębny przepis dotyczący się konkretnie danego środka. Zob. Z. Siwik, Kara ograniczenia wolności w prawie karnym skarbowym, *Palestra* 1980, nr 2, s. 22–33, zob. również J. Skupiński, Kara ograniczenia wolności w polskim prawie karnym powszechnym — jej istota, geneza i prawnomiędzynarodowe uwarunkowania, *Studia Prawnicze* 1992, nr 4.

popęlnienia przestępstwa skarbowego w warunkach ograniczonej poczytalności, a także w myśl art. 21 § 2 kks. gdy mamy do czynienia z usiłowaniem popęlnienia przestępstwa skarbowego.⁴⁸⁴

5. Środki karne

Ustawodawca w art. 22 § 2 pkt. 1 do 7 kks. oraz w art. 47 § 2 pkt. 1 do 3 kks. wskazał odpowiednio katalog środków karne orzekanych w przypadku sprawców przestępstw skarbowych oraz katalog środków karnych przewidzianych dla sprawców wykroczeń skarbowych. Do pierwszej grupy środków należą dobrowolne poddanie się odpowiedzialności, przepadek przedmiotów, ściągęcie równowartości pieniężnej przepadku przedmiotów, przepadek korzyści majątkowej, ściągęcie równowartości pieniężnej przepadku korzyści majątkowej, zakaz prowadzenia określonej działalności gospodarczej, wykonywania określonego zawodu lub zajmowania określonego stanowiska, podanie wyroku do publicznej wiadomości oraz pozbawienie praw publicznych. W przypadku natomiast sprawców wykroczeń skarbowych ów katalog jest zdecydowanie węższy, wśród możliwych do zastosowania środków karnych wymienić należy dobrowolne poddanie się odpowiedzialności, przepadek przedmiotów oraz ściągęcie równowartości pieniężnej przepadku przedmiotów.

Ogólnie środki karne przewidziane na gruncie prawa karnego skarbowego można podzielić na środki sensu stricto, a więc dobrowolne poddanie się odpowiedzialności, przepadek przedmiotów, ściągęcie równowartości pieniężnej przepadku przedmiotów, przepadek korzyści majątkowej, ściągęcie równowartości pieniężnej przepadku korzyści majątkowej, zakaz prowadzenia określonej działalności gospodarczej, wykonywania określonego zawodu lub zajmowania określonego stanowiska, podanie wyroku do publicznej wiadomości, pozbawienie praw publicznych. Cel jaki jest stawiany środkom karnym nie polega wyłącznie na represji, ale również jest ukierunkowany w stronę prewencji, zarówno szczególnej jak i ogólnej.

Jeśli chodzi o stosowanie środków karnych wobec sprawców, popęlniających przestępstwa z art. 76 § 1 kks. i art. 76 § 2 kks., to wobec tej kategorii sprawców nie stosuje się

⁴⁸⁴ P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, Kodeks karny skarbowym. Komentarz, Warszawa 2017, opublikowano LEX.

środków karnych w postaci przepadku przedmiotów oraz ściągnięcia równowartości pieniężnej przepadku przedmiotów.

W przypadku jednak popełnienia przestępstw skarbowych z art. 76 § 1 i 2 kks., zgodnie z treścią art. 33 § 1 kks., jeżeli sprawca osiągnął z popełnienia przestępstwa skarbowego, chociażby pośrednio, korzyść majątkową niepodlegającą przepadkowi przedmiotów, a wskazanych w treści art. 29 pkt 1 lub 4 kks.⁴⁸⁵, sąd orzeka środek karny przepadku tej korzyści. W tego rodzaju sytuacjach mówimy o przepadku korzyści majątkowej nie zaś o przepadku przedmiotów. Przepadek korzyści majątkowej ma na celu zwiększenie dolegliwości kary przez pozbawienie sprawcy materialnych korzyści odniesionych z popełnienia przestępstwa skarbowego. Orzekanie środka karnego przepadku korzyści majątkowych ma charakter obligatoryjny i dotyczy wszystkich sprawców przestępstw skarbowych, którzy osiągnęli z ich popełnienia, bezpośrednio lub chociażby pośrednio, korzyść majątkową niepodlegającą przepadkowi przedmiotów.⁴⁸⁶

W razie niemożności orzeczenia środka karnego przepadku korzyści majątkowej orzeka się środek karny ściągnięcia jej równowartości pieniężnej. W związku z faktem obligatoryjnego stosowanie środka karnego w postaci przepadku korzyści majątkowych uzyskanych z przestępstwa skarbowego, w przypadku niemożności jego faktycznego wykonania, orzeka się środek karny w postaci ściągnięcia równowartości pieniężnej ów korzyści, o czym mowa jest w art. 33 § 1 kks. Objęta przepadkiem korzyść majątkowa lub ściągnięcie jej równowartości pieniężnej przechodzi na własność Skarbu Państwa z chwilą uprawomocnienia się wyroku (art. 33 § 7 kks.). Rzeczony środek karny nie orzeka się, jeżeli korzyść majątkowa podlega zwrotowi innemu uprawnionemu podmiotowi. Podobnie jak to miało miejsce w odniesieniu do przepadku korzyści majątkowej środek karny w postaci ściągnięcia równowartości pieniężnej może być orzekany wobec skazanych za przestępstwo skarbowe z art. 76 § 1 kks. oraz z art. 76 § 2 kks.⁴⁸⁷

Względem skazanych z art. 76 § 1 kks. mogą być również stosowane niemajątkowe środki karne wskazane w art. 22 § 2 pkt 5 kks., a więc zakaz prowadzenia określonej działalności gospodarczej, wykonywania określonego zawodu lub zajmowania określonego

⁴⁸⁵ W tym przypadku chodzi o przedmiot pochodzący bezpośrednio z przestępstwa skarbowego przedmiot, lub przedmiot którego wytwarzanie, posiadanie, obrót, przechowywanie, przewóz, przenoszenie lub przesyłanie jest zabronione

⁴⁸⁶ Zob. H. Skwarczyński Hubert, Przepadek korzyści majątkowej i instytucje z nim związane w prawie karnym skarbowym, *Monitor Prawniczy* 2008, nr 15, opublikowano LEX.

⁴⁸⁷ K. Postulski, M. Siwek, *Przepadek w polskim prawie karnym*, Kraków 2004, s. 94.

stanowiska. Pomimo, iż wskazane środki karne mają jedną podstawę prawną, to należy je traktować rozłącznie, przy czym ich stosowanie jest fakultatywne i zależy od decyzji sądu.⁴⁸⁸

Jeśli chodzi o zakaz prowadzenia określonej działalności gospodarczej, to orzeczenie tego środka następuje, gdy skazano sprawcę za przestępstwo popełnione w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą i stwierdzono, że dalsze jej prowadzenie zagraża dobrom prawnie chronionym. Zgodnie z treścią art. 34 § 2 kks. orzeczenie środka karnego w postaci zakazu prowadzenia określonej działalności gospodarczej jest możliwe jedynie w przypadku skazania za enumeratywnie wymienione w tym przepisie rodzaje przestępstw. Jednym z takich przestępstw jest czyn z art. 76 § 1 kks. W kontekście pozostałych przestępstw skarbowych orzeczenie tego środka karnego jest możliwe jedynie gdy sąd zastosował wobec sprawcy przestępstwa nadzwyczajne obostrzenie kary. Tym samym możliwe jest orzeczenie wskazanego środka karnego w przypadku skazanego z art. 76 § 2 kks. gdy zastosowana zostanie instytucja nadzwyczajnego obostrzenia kary. Zaznaczyć przy tym należy, iż sąd orzekając środek karny w postaci zakazu prowadzenia działalności gospodarczej musi precyzyjnie określić o jaki konkretny rodzaj działalności gospodarczej chodzi np. czy jest to działalność o charakterze usługowym, produkcyjnym, handlowym itp.⁴⁸⁹

W przypadku natomiast zakazu wykonywania określonego zawodu lub zajmowania określonego stanowiska to wskazać należy, iż nadużycie stanowiska lub zawodu ma charakter umyślnego wykorzystywania posiadanych uprawnień lub umiejętności do naruszenia prawa i działania na niekorzyść finansów publicznych. Środki tego rodzaju sąd orzeka w przypadku gdy dalsze zajmowanie stanowiska lub wykonywanie zawodu zagraża istotnym dobrom chronionym prawem. Analogicznie jak to miało miejsce w przypadku zakazu prowadzenia określonej działalności gospodarczej, sąd orzekając zakaz wykonywania określonego zawodu lub funkcji musi szczegółowo określić typ i rodzaj zawodu oraz stanowiska, którego ów zakaz ma dotyczyć. Wskazane zakazy mogą być stosowane zarówno w przypadku skazanych z art. 76 § 1 kks. jak też z art. 76 § 2 kks. Zgodnie z art. 34 § 4 kks. zakaz prowadzenia określonej działalności gospodarczej, wykonywania określonego zawodu lub zajmowania określonego stanowiska orzeka się w latach od roku do lat 5.

Natomiast jedynie względem skazanych z art. 76 § 1 kks. możliwy jest do orzeczenia środek karny w postaci pozbawienia praw publicznych. Orzeczenie tego środka przez sąd możliwe jest jedynie gdy kodeks tak stanowi, a także w przypadkach określonych

⁴⁸⁸ L. Wilk, J. Zagrodnik, Prawo karne skarbowe, Warszawa 2009, s. 146.

⁴⁸⁹ V. Konarska-Wrzosek, T. Oczkowski, J. Skorupka, Prawo i postępowanie karne skarbowe, Warszawa 2012, s. 130.

w art. 38 § 1 i 2 kks. w razie skazania na karę pozbawienia wolności na czas nie krótszy niż 3 lata. Tym samym regulacja ta wyklucza możliwość orzeczenia środka karnego w postaci pozbawienia praw publicznych względem skazanych z art. 76 § 2 kks. Środek karny w postaci pozbawienia praw publicznych ma zwiększyć dolegliwości wynikłe z popełnienia przestępstwa skarbowego.⁴⁹⁰

Pozbawienie praw publicznych swoim zakresem obejmuje w szczególności utratę czynnego i biernego prawa wyborczego do organu władzy publicznej, organu samorządu zawodowego lub gospodarczego, utratę prawa do udziału w sprawowaniu wymiaru sprawiedliwości, do pełnienia funkcji w organach i instytucjach państwowych oraz samorządu terytorialnego lub zawodowego, utratę posiadanego stopnia wojskowego i powrót do stopnia szeregowego, utratę orderów, odznaczeń i tytułów honorowych oraz utratę zdolności do ich uzyskania w okresie trwania pozbawienia praw. Środek karny w postaci pozbawienia praw publicznych orzeka się w latach, w przedziale od roku do lat 5.⁴⁹¹

Środkiem karnym, który może być orzeczony względem zarówno skazanych z art. 76 § 1 kks. jak i z art. 76 § 2 kks. jest podanie wyroku do publicznej wiadomości. Wskazany środek karny sąd może zastosować w przypadku każdego przestępstwa skarbowego, w przypadku gdy uzna że podanie informacji o podjętym rozstrzygnięciu sądowym jest zasadne ze względów sprawiedliwościowych czy też ogólnoprewencyjnych lub w przypadku popełnienia przez sprawcę przestępstwa skarbowego i będzie się to cechowało dużą społeczną szkodliwością czynu. Mając na względzie treść art. 35 kks. sąd orzekając środek karny w postaci podania wyroku do publicznej wiadomości, powinien wskazać czas, miejsce i konkretny sposób przekazania informacji o wyroku.⁴⁹²

6. Instytucje probacyjne

Ustawodawca w kodeksie karnym skarbowym wśród środków o charakterze probacyjnym wskazał warunkowe umorzenie postępowania karnego, warunkowe zawieszenie wykonania orzeczonej kary oraz warunkowe zwolnienie.

Zgodnie z art. 20 kks. względem przestępstw skarbowych mają zastosowanie odpowiednie przepisy kodeksu karnego, w tym także art. 66 kk. Odnoszący się do warunkowego

⁴⁹⁰ Zob. L. Wilk, J. Zagrodnik, Kodeks karny skarbowy..., s. 164.

⁴⁹¹ T. Grzegorzcyk, Kodeks karny skarbowy. Komentarz, Warszawa 2009, s. 154.

⁴⁹² L. Wilk, J. Zagrodnik, Kodeks karny skarbowy..., s. 169; F. Prusak, Kodeks karny skarbowy. ..., s. 424–425.

umorzenia. Powyższe powoduje, iż stosowanie tej instytucji obwarowane jest wymogami zawartymi zarówno w kodeksie karnym skarbowym jak i kodeksie karnym.

Dlatego też zgodnie z art. 66 kks. sąd może warunkowo umorzyć postępowanie karne, jeżeli wina i społeczna szkodliwość czynu nie są znaczne, okoliczności jego popełnienia nie budzą wątpliwości, a postawa sprawcy niekaranego za przestępstwo umyślne, jego właściwości i warunki osobiste oraz dotychczasowy sposób życia uzasadniają przypuszczenie, że pomimo umorzenia postępowania będzie przestrzegał porządku prawnego, w szczególności nie popełni przestępstwa. Nadto zgodnie z art. 41 kks. warunkowe umorzenie postępowania karnego skarbowego możliwe jest do zastosowania względem sprawcy przestępstwa skarbowego, chyba że przestępstwo to popełniono w warunkach nadzwyczajnego obostrzenia kary.

Powyższe powoduje, że instytucja warunkowego umorzenia postępowania karnego możliwe jest do zastosowania względem sprawców przestępstw z art. 76 § 1 kks. jak i sprawców przestępstw z art. 76 § 2 kks. przy braku aktualizacji przesłanek negatywnych wskazanych w art. 37 kks. i 38 kks. Zaznaczyć jednocześnie należy, iż instytucja ta nie ma zastosowania do wykroczenia skarbowego z art. 76 § 3 kks.

Mając na względzie treść przywołanych przepisów, jak też odpowiednie stosowanie art. 67 kk., wskazać także należy, iż sąd umarzając warunkowo postępowanie karne skarbowe, obligatoryjnie zobowiązuje sprawcę do naprawienia szkody w całości lub w części, a gdy postępowanie dotyczy przestępstwa skarbowego, w związku z którym nastąpiło uszczuplenie lub narażenie na uszczuplenie należności publicznoprawnej i należności tej nie uiszczono, wówczas sąd nakłada na sprawcę obowiązek jej uiszczenia w określonym terminie, co tyczy się również sprawców przestępstw z art. 76 § 1 kks. i art. 76 § 2 kks.

Warunkowe umorzenie następuje na okres próby, który wynosi od 1 roku do 3 lat i biegnie od uprawomocnienia się orzeczenia, przy czym sąd może podjąć warunkowo umorzone postępowanie karne, jeżeli sprawca w okresie próby uchyła się od wykonania określonego obowiązku uiszczenia należności publicznoprawnej.

Analogiczne jak w przypadku warunkowego umorzenia postępowania karnego, odpowiednie przepisy kodeksu karnego mają również zastosowanie w przypadku w instytucji warunkowego zawieszenia wykonania kary. Tym samym zgodnie z art. 69 kk. sąd może warunkowo zawiesić wykonanie kary pozbawienia wolności orzeczonej w wymiarze nieprzekraczającym roku, jeżeli sprawca w czasie popełnienia przestępstwa nie był skazany na karę pozbawienia wolności i jest to wystarczające dla osiągnięcia wobec niego celów kary,

a w szczególności zapobieżenia powrotowi do przestępstwa. Warunkowe zawieszenie wykonania kary ma charakter fakultatywny i pozostaje w zakresie swobodnego uznania sądu, a u podstaw jego zastosowania winno być pozytywna prognoza kryminologiczna będąca wypadkową przede wszystkim postawy sprawcy oraz jego właściwości osobistych, czy też dotychczasowego sposobu życia.

Oprócz warunku związanego z uprzednim wymierzeniem kary pozbawienia wolności nieprzekraczającej 1 roku, zgodnie z art. 41a kks. względem skazanych, którzy uczynili sobie z popełniania przestępstw skarbowych stałe źródło dochodu, a także względem sprawców popełniających przestępstwa skarbowe, w ramach działania w zorganizowanej grupie przestępczej albo w związku przestępczym powołanym w celu popełnienia przestępstw skarbowych, chyba że jest to warunkowe szczególnymi okolicznościami.

Tym samym więc instytucja warunkowego zawieszenia wykonania kary może być stosowana, co do zasady względem sprawców przestępstw z art. 76 § 1 kks., w przypadku orzeczenia kary pozbawienia wolności nieprzekraczającej 1 roku, a także względem sprawców przestępstw z art. 76 § 2 kks., co do zasady bez ograniczeń. Niezbędny jest w tym zakresie jedynie brak, co do zasady przesłanek negatywny, a więc skazania na karę nadzwyczajnie obostrzoną. W tym miejscu zaznaczyć należy, iż warunkowe zawieszenie kary może być również zastosowane względem sprawców wykroczenia skarbowego z art. 76 § 3 kks., jako że ustawodawca nie wprowadza w tym zakresie żadnych ograniczeń, jedynie do sprawców przestępstw skarbowych.

Podobnie jako to miało miejsce w przypadku warunkowego umorzenia postępowania, okres próby wynosi od 1 roku do 3 lat, a w przypadku szczególnym, o którym mowa w art. 41a § 2 kks., od 3 do 5 lat. Na podstawie zaś art. 40 § 4 kks. również względem skazanych, co do których zastosowano instytucję warunkowego zawieszenia wykonania kary, sąd obligatoryjnie zobowiązuje sprawcę do naprawienia szkody w całości lub w części, a gdy postępowanie dotyczy przestępstwa skarbowego w związku, z którym nastąpiło uszczuplenie lub narażenie na uszczuplenie należności publicznoprawnej i należności tej nie uiszczono.

Jeśli zaś chodzi o zastosowanie instytucji warunkowego przedterminowego zwolnienia to ma ona zastosowanie jedynie względem uprzednio skazanych na karę pozbawienia wolności oraz ograniczenia wolności. Stosując odpowiednio art. 77 kk. skazanych na karę pozbawienia wolności lub ograniczenia wolności sąd może warunkowo zwolnić z odbycia reszty kary tylko wówczas, gdy jego postawa, właściwości i warunki osobiste, okoliczności popełnienia

przestępstwa oraz zachowanie po jego popełnieniu i w czasie odbywania kary uzasadniają przekonanie, że skazany po zwolnieniu będzie stosował się do orzeczonego środka karnego lub zabezpieczającego i przestrzegał porządku prawnego, w szczególności nie popełni ponownie przestępstwa. Tym samym więc przepisy dotyczące warunkowego zwolnienia będą miały zastosowanie jedynie, co do skazanych za przestępstwo z art. 76 § 1 kks., gdy orzeczono względem skazanego karę pozbawienia wolności. Warunkowe przedterminowe zwolnienie nie będzie miało zaś zastosowania do przestępstwa z art. 76 § 2 kks. jak i wykroczenia skarbowego z art. 76 § 3 kks., jako że są one zagrożone jedynie karą grzywny.

Warunkiem koniecznym jest odbycie przez skazanego przynajmniej połowy kary, przy czym kodeks karny skarbowy w art. 42 przewiduje ostrzejsze kryteria względem poszczególnych grup skazanych – np. skazanych w warunkach nadzwyczajnego obostrzenia kary z art. 37 § 1 pkt 2 i 5 kks. Pozostały do odbycia okres kary stanowi dla skazanego okres próby, który nie może być jednak krótszy niż 2 i dłuższy niż 5 lat.

7. Instytucje zaniechania ukarania sprawcy

Prawo karne skarbowe posiada własny system instytucji i regulacji umożliwiający uniknięcie przez sprawcę odpowiedzialności karnej skarbowej przy jednoczesnej realizacji zasady związanej z uiszczeniem w całości należności publicznoprawnej. Ustawodawca w rozdziale 2 kodeksu karnego skarbowego zawarł regulacje dotyczącą zaniechania ukarania sprawcy za popełnione przestępstwo lub wykroczenie skarbowe. W ramach tego systemu można wyróżnić trzy instytucje, a więc: czynny żal opisany w art. 16 kks. i 16a kks., którego końcowym skutkiem jest niepodleganie sprawcy karze, dobrowolne poddanie się odpowiedzialności opisane w art. 17 kks., które de facto jest środkiem karnym⁴⁹³ oraz odstąpienie od wymierzenia kary uregulowane w art. 19 kks., która z kolei jest instytucją sądowego wymiaru kary, gdzie sąd w miejsce karty orzeka środek karny.⁴⁹⁴

⁴⁹³ V. Konarska-Wrzošek, T. Oczkowski, *Prawo karne skarbowe...*, s. 184.

⁴⁹⁴ Instytucje te powodują odmienne skutki prawne, gdyż możliwe jest ich stosowanie na różnym etapie prowadzonych przez organy procesowe czynności. W przypadku instytucji czynnego żalu postępowania względem sprawcy w ogóle się wszczyna się, gdyż sprawca jak wskazuje to przepis „nie podlega karze”. W kwestii zaś regulacji dotyczących odstąpienia od wymierzenia, to możliwe jest jej zastosowanie dopiero na etapie przewodu sądowego. Jeśli zaś idzie o dobrowolne poddanie się odpowiedzialności to skorzystanie z niego przez sprawcę jest możliwe jedynie na etapie postępowania przygotowawczego, a przed rozpoczęciem przewodu sądowego – zob. M. Gałązka, R. G. Hałas, A. Komadowska, M. Kuć, *Prawo karne materialne, wykonawcze i skarbowe*, Warszawa 2011, s. 281.

Jeśli chodzi o regulacje dotyczącą czynnego żalu to brak jest definicji legalnej tego pojęcia. Instytucja ta ma zastosowanie zarówno do przestępstw skarbowych jak i do wykroczeń skarbowych, polega zaś ona na tym, że sprawca przestępstwa ujawnia szeroko pojętym organom ścigania, fakt popełnienia przez siebie czynu zabronionego i jego okoliczności, a przy tym reguluje powstały w związku z tym uszczerbek finansowy. W odpowiedzi na tego rodzaju działania może liczyć na całkowitą bezkarność. Wskazana instytucja w zamyśle ustawodawcy ma sprzyjać osiągnięciu najpełniejszej i najskuteczniejszej ochrony interesów finansowych państwa, Wspólnot Europejskich czy jednostek samorządu terytorialnego. Celem tych podmiotów publicznoprawnych nie jest ukaranie sprawcy ile uzyskanie należnych im należności publicznoprawnych.⁴⁹⁵

Zgodnie więc z art. 16 § 1 kks. nie podlega karze za przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe sprawca, który po popełnieniu czynu zabronionego zawiadomił o tym organ powołany do ścigania przestępstw, ujawniając jednocześnie istotne okoliczności tego czynu, w szczególności osoby współdziałającego w jego popełnieniu. Mowa jest więc w tym przepisie o instytucji czynnego żalu. Możliwość skorzystania z tak przewidzianego przez ustawodawcę dobrodziejstwa obwarowane jest jednak kilkoma dodatkowymi warunkami. Wskazać należy, iż przede wszystkim do zwolnienia z odpowiedzialności karnej skarbowej dochodzi jedynie gdy w terminie wyznaczonym przez organ postępowania, podatnik uiszcza w całości wymaganą należność publicznoprawną uszczuploną popełnionym uprzednio przez siebie czynem.⁴⁹⁶ Ponadto złożenie czynnego żalu pozostaje bezskuteczne jeżeli organ miał już wyraźnie udokumentowaną wiadomość o popełnieniu przestępstwa skarbowego lub też oświadczenie podatnika zostało złożone po rozpoczęciu przez organ czynności służbowych zmierzających do ujawnienia przestępstwa.⁴⁹⁷ W końcu z instytucji opisanej w art. 16 kks., nie może skorzystać osoba, która kierowała wykonaniem czynu zabronionego, podlegała do popełnienia takiego czynu, wykorzystując uzależnienie innej osoby od siebie, poleciła jej wykonanie ujawnionego czynu zabronionego lub zorganizowała grupę albo związek mający na celu popełnienie przestępstw skarbowych. W ostatnim z wymienionych przypadków, możliwe jest jednak zwolnienie się z odpowiedzialności, jeżeli czynny żal został złożony przez wszystkich członków grupy przestępczej jednocześnie.⁴⁹⁸

⁴⁹⁵ V. Konarska-Wrzošek, T. Oczkowski, J. Skorupka, Prawo i postępowanie karne skarbowe. Warszawa 2013, s. 170-171.

⁴⁹⁶ A. Bartosiewicz, Korekta deklaracji podatkowych po zmianach od 1 stycznia 2016, Warszawa 2016, s. 36.

⁴⁹⁷ P. Syrek, Glosa do postanowienia SN z dnia 20 czerwca 2012 r., I KZP 3/12, opublikowano LEX.

⁴⁹⁸ Praktyczną konsekwencją wprowadzenia zapisów art. 16a kks. jest brak konieczności składania tzw. czynnego żalu, a więc zawiadomienia o popełnieniu czynu zabronionego, co dotychczas wielu podatników czyniło ze

Instytucja czynnego żalu może być stosowana zarówno w przypadku sprawców przestępstw skarbowych z art. 76 § 1 i 2 kks. jak i wykroczenia skarbowego z art. 76 § 3 kks., odnosi się bowiem ona do wszystkich przypadków przestępstw i wykroczeń skarbowych. Przepis art. 16 kks. obejmuje bowiem wszystkie przypadki dotyczące popełnienia przestępstw i wykroczeń skarbowych, z którymi związane jest spowodowanie przez sprawcę uszczuplenia należności publicznoprawnej, jak i narażenia takiej należności na uszczuplenie. Tym samym zakresem art. 16 kks. objęte są także przypadki popełnienia przestępstwa lub wykroczenia podatkowego w związku ze złożeniem nierzetelnej deklaracji podatkowej, czego konsekwencją może być uszczuplenie lub narażenie na uszczuplenie podatkowej należności publicznoprawnej.⁴⁹⁹

Szczególną formą instytucji czynnego żalu, która również pozwala uniknąć odpowiedzialności za popełnienie przestępstw i wykroczeń skarbowych związanych z złożeniem nierzetelnej deklaracji podatkowej, w skutek czego doszło do narażenia należności podatkowej na uszczuplenie, jest opisane w art. 16a kks. złożenie korekty deklaracji podatkowej.⁵⁰⁰ Zgodnie z treścią przywołanego przepisu, nie podlega karze za przestępstwo skarbowe, kto złożył prawnie skuteczną korektę deklaracji podatkowej i w całości uiścił, w terminie wyznaczonym przez odpowiednio organ, należność publicznoprawną uszczuploną lub narażoną na uszczuplenie.⁵⁰¹

Uprawnienie wynikające z art. 16a kks., nie ma jednak charakteru ogólnego, zgodnie bowiem z art. 81b § 1 ordynacji podatkowej prawo podatnika do złożenia korekty deklaracji ulega zawieszeniu w okresie trwania postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej. Ów prawo podatnik odzyskuje po zakończeniu czynności przez organy skarbowe, przy czym co istotne podatnik ma prawo do złożenia korekty deklaracji jedynie w zakresie nieobjętym decyzją określającą wysokość zobowiązania podatkowego. Natomiast po zakończeniu kontroli

względu na brak uregulowań stwierdzających, iż sam fakt złożenia korekty deklaracji jest wystarczający dla uniknięcia odpowiedzialności karnej skarbowej za wykazanie w pierwotnej deklaracji nieprawidłowych danych. Zob. A. Sarna, Korekty deklaracji podatkowych w znowelizowanych przepisach ordynacji podatkowej. Przegląd Podatkowy 2006, nr 3 s. 44, I. Zgoliński Igor (red.), Kodeks karny skarbowy. Komentarz, Warszawa 2017, opublikowano LEX.

⁴⁹⁹ P. Kardas, Karnoskarbowe konsekwencje korekty deklaracji podatkowej. Uwagi o ustawowych przesłankach bezkarności określonych w art. 16a k.k.s, Czasopismo Prawa Karnego i Nauk Penalnych 2011, z. 3, s. 127.

⁵⁰⁰ S. Dudziak, Korekta deklaracji podatkowej a odpowiedzialność karna skarbową – uwagi do art. 16a kks., Monitor Prawniczy 2013, nr 3, opublikowano LEX.

⁵⁰¹ Korekty deklaracji dokonać może nie tylko sprawca, lecz także ten, kto ma prawo do takiej korekty w świetle unormowań podatkowo prawnych. Jak się wydaje inna interpretacja, być może językowo poprawna, wypaczałaby sens konstrukcji uchylenia się od odpowiedzialności na podstawie art. 16a kks. Jednocześnie stwierdzić należy, iż przyjęcie rzeczony interpretacja, być może zgodnej z duchem kodeksu karnego skarbowego, byłoby jednak sprzeczne z literalnym brzmieniem art. 16a kks., zob. szerzej K. Czichy, Czynny żal w prawie karnym skarbowym - uwagi de lege ferenda, Przegląd Sądowy 2016, nr 5, s 39 i n.

podatkowej podatnik odzyskuje pełne uprawnienie do złożenie korekty deklaracji. W praktyce oznacza to, że po wykryciu przez kontrolujących nieprawidłowości w złożonej deklaracji, podatnik ma szansę na skorygowanie deklaracji, jeszcze przed formalnym wszczęciem postępowania podatkowego, przez co może uwolnić się od odpowiedzialności karnoskarbowej.⁵⁰²

Wskazana instytucja ma zastosowanie wyłącznie do oszustw podatkowych polegających na złożeniu deklaracji podatkowych, a więc m.in. względem wszystkich czynów z art. 76 kks. Tym samym przyjmuje się, iż należy go traktować jako odrębną regulację *lex specialis* w stosunku do ogólnej struktury instytucji czynnego żalu z art. 16 kks. Zaznaczyć jednocześnie należy, iż realizacja przesłanek zawartych w art. 16a kks. wywołuje analogiczne konsekwencje prawne jak czynny żal z art. 16 kks.⁵⁰³

Oba wskazane powyżej rozwiązania wiążą się z koniecznością zapłaty podatku narażonego na uszczuplenie, co może wydawać się wysoce niekorzystne z punktu widzenia podatnika. Należy jednak podkreślić, że zapłata podatku w związku ze złożeniem czynnego żalu lub korekty deklaracji podatkowej nie oznacza, że podatnik traci możliwość prowadzenia sporu z organami podatkowymi co do zasadności uiszczenia dodatkowego podatku. Podatnik nie traci bowiem prawa do prowadzenia sporu z organami podatkowymi co do tego czy posiadał prawo do odliczenia naliczonego podatku VAT. Zapłata podatku, w związku z złożeniem czynnego żalu lub korekty deklaracji, zmienia jedynie tryb prowadzenia sporu. Podatnik będzie musiał bowiem wystąpić z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty. W razie negatywnej decyzji organu, podatnik będzie mógł dochodzić swoich praw przed sądami administracyjnymi skarżąc negatywną dla niego decyzję o odmowie stwierdzenia nadpłaty. Resumując, uiszczenie podatku nie pozbawiając podatnika możliwości prowadzenia sporu o zasadność dokonanego odliczenia podatku VAT, chroni natomiast przed ewentualną odpowiedzialnością karnoskarbową.⁵⁰⁴ Końcowo wskazać należy, iż zastosowanie skutecznej prawnie korekty deklaracji podatkowej w oparciu o art. 16a kks. w związku

⁵⁰² Jak słusznie zauważa L. Wilk regulacja art. 16a kks., choć ułatwia organom ścigania pracę, zachęca jednocześnie do popełniania przestępstw i wykroczeń podatkowych, zwłaszcza tych, które cechuje najwyższa zawartość bezprawia. W praktyce bowiem regulacja ta wyłącza wszelkie ryzyko odpowiedzialności karnej skarbowej w przypadku oszustw podatkowych narażających podatek na uszczuplenie w związku ze składaniem deklaracji podatkowych zawierających nieprawdę, co czyni tę regulację wysoce kryminogenną. Oszust podatkowy ryzykuje tylko tym, że w razie ujawnienia jego oszustwa przez kontrolę podatkową będzie musiał po jej zakończeniu złożyć korektę deklaracji podatkowej i wyrównać uszczuplony podatek wraz z odsetkami. Bez wątpienia jest to forsowanie egzekucji kosztem wszelkiej prewencji - zob. K. Czichy Krzysztof, L. Wilk, Egzekucyjna funkcja prawa karnego skarbowego, Prokuratura i Prawo 2016, nr 7-8, s. 7 i n.

⁵⁰³ L. Wilk, J. Zagrodnik, Kodeks karny skarbowy..., s. 96-97.

⁵⁰⁴ P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, Kodeks karny skarbowy. Komentarz, Warszawa 2017, opublikowano LEX; F. Prusak, Kodeks karny skarbowy. Komentarz. Kraków 2006, opublikowano LEX.

z art. 81b ordynacji podatkowej lub czynnego żalu przewidzianego w art. 16 kks. skutecznie wyłącza możliwość stosowania tzw. konfiskaty rozszerzonej.⁵⁰⁵

Inną formą uchylenia się od odpowiedzialności karnej jest możliwość dobrowolnego poddania się odpowiedzialności karnej, o której mowa jest w art. 17 kks. Wyrok sądu zezwalający na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności powoduje takie same skutki prawne jak prawomocne orzeczenie kończące postępowanie, ale nie powoduje wpisu do Krajowego Rejestru Karnego. Głównym celem instytucji dobrowolnego poddania się odpowiedzialności jest przyspieszenie i uproszczenie postępowania w sprawach karnych skarbowych o mniejszym ciężarze gatunkowym.⁵⁰⁶

Wskazany środek karny ma zastosowanie zarówno wobec sprawców wykroczeń skarbowych, jak i sprawców przestępstw skarbowych. Z instytucji tej jednak można skorzystać pod pewnymi warunkami, wskazanymi w art. 17 § 2 kks., a więc z instytucji dobrowolnego poddania się odpowiedzialności karnej może skorzystać jedynie sprawca przestępstwa nie zagrożonego karą pozbawienia wolności lub karą ograniczenia wolności oraz nie zachodzi przypadek nadzwyczajnego obostrzenia kary. Tym samym więc przepisów o dobrowolnym poddaniu się odpowiedzialności karnej nie będą miały zastosowania do sprawców przestępstwa z art. 76 § 1 kks., gdyż jest ono zagrożone karą pozbawienia wolności. W przypadku przestępstwa z art. 76 § 2 kks. sprawca będzie mógł skorzystać z omawianej instytucji, z zastrzeżeniem, iż nie może być ono popełnione w okolicznościach obligujących sąd do nadzwyczajnego obostrzenia kary na podstawie art. 37 § 1 kks. W przypadku natomiast przestępstwa opisanego w art. 76 § 3 kks. sprawca zawsze będzie miał możliwości skorzystania z tego rodzaju instytucji.

Wniosek sprawcy o zezwolenie na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności może być złożony na piśmie albo ustnie do protokołu, dopóki akt oskarżenia nie zostanie wniesiony do sądu. Zgłaszając wniosek na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności, sprawca przestępstwa z art. 76 § 2 kks. obowiązany jest uiszczyć, a następnie dołączyć do wniosku dowody uiszczenia należności publicznoprawnej w wartości która podległa narażeniu, dowód uiszczenia tytułem grzywny kwoty odpowiadającej co najmniej 1/3 wysokości minimalnego miesięcznego wynagrodzenia (w 2021 r. jest to 2800 zł) oraz kosztów postępowania. W przypadku sprawcy przestępstwa z art. 76 § 3 kks. wskazane dokumenty są analogiczne

⁵⁰⁵ A. Lipnicki, Przepadek przedsiębiorstwa na podstawie Kodeksu karnego jako metoda zapobiegania przestępczości podatkowej, cz. 1, Doradca Podatkowy 2017, nr 4, s. 46-50.

⁵⁰⁶ Bojarski M. (red.) Szczególne dziedziny prawa karnego. Prawo karne wojskowe, skarbowe i pozakodeksowe. System Prawa Karnego, Tom 11, s. 89.

z tą jednak różnicą, iż w związku z faktem, iż jest to wykroczenie skarbowe sprawca winien dołączyć do wniosku dowód uiszczenia tytułem grzywny kwoty w wysokości co najmniej 1/10 minimalnego wynagrodzenia.

Sąd orzeka w przedmiocie wniosku o dobrowolne poddanie się odpowiedzialności karnej wyrokiem na posiedzeniu, przy czym może podjąć w tym zakresie dwa rozstrzygnięcia. Sąd ma więc możliwość udzielenia zezwolenia sprawcy na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności, może też wydać postanowienie o zwrocie sprawy finansowemu organowi postępowania przygotowawczego, gdy uzna, że wniosek sprawcy nie zasługuje na uwzględnienie. Jeżeli jednak sąd zaakceptuje wniosek i zezwoli sprawcy na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności, może orzec tytułem kary grzywny wyłącznie kwotę uiszczoną uprzednio przez sprawcę. Tym samym więc sąd po uwzględnieniu wniosku, musi uwzględnić w całości jego treść przy wyrokowaniu.⁵⁰⁷

Oprócz instytucji czynnego żalu oraz dobrowolnego poddania się odpowiedzialności karnej, kodeks karny skarbowy przewiduje także możliwość uchylenia się sprawcy od odpowiedzialności karnej skarbowej także na etapie przewodu sądowego w ramach odstąpienia od wymierzenia kary. Zgodnie z art. 19 kks. sąd może odstąpić od wymierzenia kary zarówno w przypadku przestępstw skarbowych jak i wykroczeń skarbowych. Regulacja ta ma charakter typowo fakultatywny gdyż pełną decyzyjność w sprawie jej zastosowania ma sąd, który może zrealizować przysługujące mu uprawnienie dwojako. Może całkowicie odstąpić od wymierzenia sprawcy kary jak i środka karnego lub też poprzestać na orzeczeniu wobec sprawcy środka karnego w miejsce kary, w szczególności gdy cele kary zostaną poprzez ów zastosowany środek karny zrealizowane.

Ustawodawca przewiduje możliwość zastosowania wskazanej instytucji w trzech przypadkach. W pierwszej kolejności możliwe jest to w przypadkach literalnie wskazanych przez kodeks karny skarbowy, czego przykładem może być art. 77 § 4 kks. W tym kontekście wskazać należy na brak analogicznych zapisów w treści art. 76 kks. Sąd może odstąpić od ukarania sprawcy w przypadkach przestępstw skarbowych zagrożonych karą pozbawienia wolności nieprzekraczającą 3 lat lub karą łagodniejszego rodzaju, pod warunkiem, że stopień społecznej szkodliwości konkretnego czynu nie jest znaczny. W ramach tego warunku możliwe jest stosowanie tego rodzaju regulacji zawsze w przypadku przestępstwa z art. 76 § 2 kks., ale także w przypadkach przestępstw z art. 76 § 1 kks. Ostatni trzeci przypadek dotyczy odstąpienia od wymierzenia kary w przypadku wykroczeń skarbowych, co może mieć miejsce

⁵⁰⁷ I. Sepiolo-Jankowska, Prawo i postępowanie karne skarbowe, Warszawa 2017, s. 69.

w odniesieniu do wszystkich typów wykroczeń skarbowych, gdy mowa jest o wypadkach zasługujących na szczególne uwzględnienie z uwagi na charakter i okoliczności popełnionego wykroczenia skarbowego, właściwości i warunki osobiste sprawcy oraz jego zachowanie po popełnieniu wykroczenia. Przyjmuje się, iż wszystkie te przesłanki i okoliczności muszą zaistnieć łącznie, a tym samym przemawiać i argumentując za odstąpieniem przez sąd od wymierzenia sprawcy kary.⁵⁰⁸ Wskazane zapisy jednoznacznie pokazują, iż możliwe jest również odstąpienie od wymierzenia kary w przypadku przestępstwa z art. 76 kks.

8. Analiza danych statystycznych odnośnie kar orzekanych na podstawie art. 76 kks.

Celem dokonania poprawnej oceny surowości i represyjności konkretnych rozwiązań i regulacji prawych kluczowa jest analiza danych statystycznych względem orzekanych na ich podstawie kar i środków karnych. Analiza w tym zakresie danych uzyskanych, a dotyczących się art. 76 § 1 kks. pokazuje, iż kary wymierzane za popełnienie tego rodzaju przestępstwa są karami zdecydowanie łagodnymi, które raczej zbliżone są do dolnej aniżeli górnej granicy zagrożenia.

Dane za rok 2018 ewidentnie wskazują, iż wśród skazanych prawomocnymi wyrokami za popełnienie przestępstwa skarbowego stypizowanego w art. 76 §1 kks., a takich skazanych było jedynie 45 było:

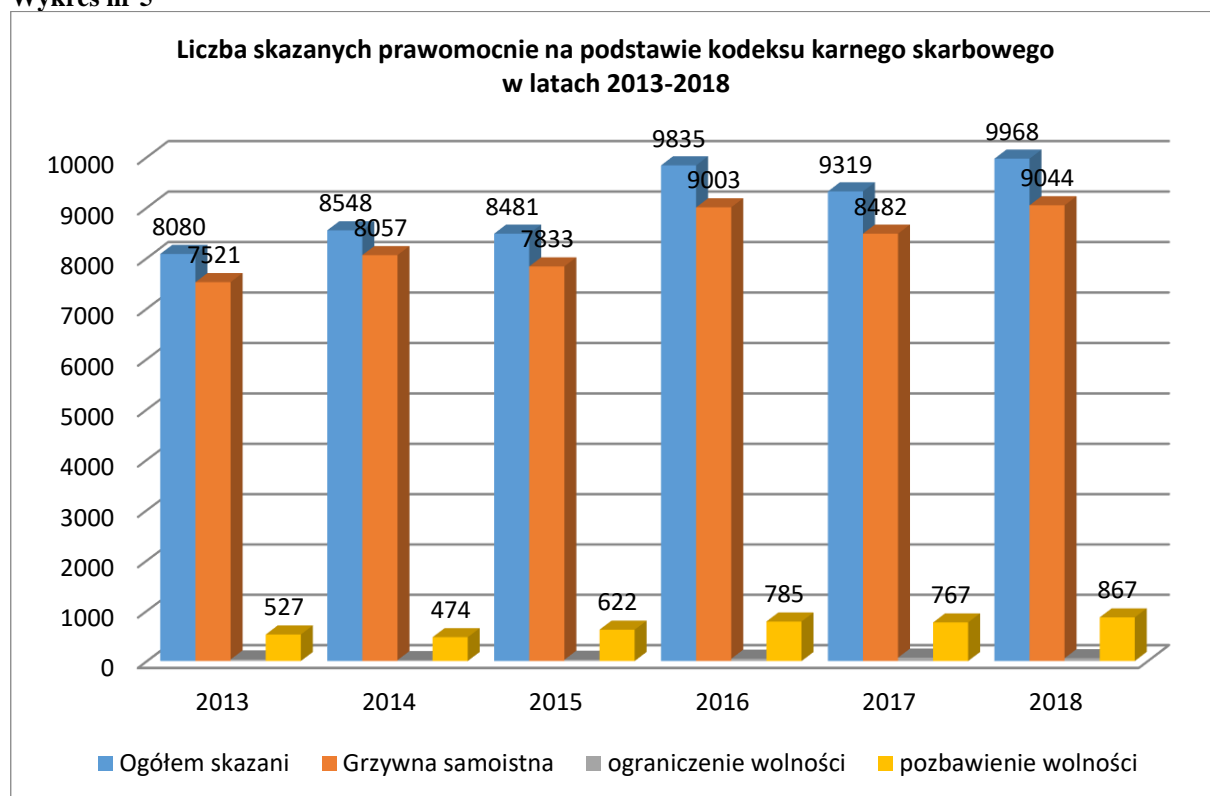
- 28 skazanych, którym została wymierzona kara grzywny samoistnej
- 17 skazanych, którym orzeczono karę grzywny obok kary pozbawienia wolności, z czego 16 skazanym orzeczono karę pozbawienia wolności nieprzekraczającej w swym wymiarze 3 lat zaś jedynie jednemu skazanemu w wymiarze 3 lat.⁵⁰⁹

⁵⁰⁸ V. Konarska-Wrzošek, T. Oczkowski, J. Skorupka, Prawo i postępowanie..., s. 174

⁵⁰⁹ Ostatnie publikowane przez Ministerstwo Sprawiedliwości dane dotyczą roku 2018. Mając na uwadze powyższy wystąpił do Ministerstwa Sprawiedliwości z wnioskiem o udostępnienie danych w trybie ustawy i dostępie do informacji publicznej, celem pozyskania dodatkowych informacji zgromadzonych w latach 2019-2021. W dniu 8 listopada 2021 r. uzyskano odpowiedź z Departamentu Strategii i Funduszy Europejskich Ministerstwa Sprawiedliwości, iż dane statystyczne dotyczące prawomocnych skazań na podstawie Kodeksu karnego skarbowego są dostępne na portalu Informatora Statystycznego Wymiaru Sprawiedliwości (ISWS) <https://isws.ms.gov.pl/pl/baza-statystyczna/opracowania-wieloletnie/>. We wskazanym portalu znajdują się dane pn. „Skazania prawomocne z oskarżenia publicznego – dorośli w latach 2002-2018” oraz „Skazania prawomocne z oskarżenia publicznego – dorośli według rodzajów przestępstw i wymiaru kary w latach 2008-2018”. Powyższe dane statystyczne gromadzone są na podstawie bazy danych statystycznych Krajowego Rejestru Karnego w cyklach rocznych. Wg. odpowiedzi udzielonej przez Ministerstwo Sprawiedliwości dane za rok 2019 i 2020 będą dostępne w terminie późniejszym ze względu na trwającą weryfikację danych. Mając na uwadze powyższe w rozprawie przedstawiono dostępne dane, a więc te dotyczące maksymalnie 2018 r.

Szczegółowe dane w tym zakresie obrazują dalsze wykresy, przy czym już na wstępie można stwierdzić, iż nie są to kary surowe. W tym względzie należy stwierdzić, iż czyn opisany w art. 76 kks., niezależnie od kwestii strony przedmiotowej, w swym skutku, tudzież efekcie końcowym może doprowadzić do strat, po stronie Skarbu Państwa, idących w dziesiątki, tudzież setki milionów złotych.⁵¹⁰ Powyższe przy uwzględnieniu w kodeksie karnym skarbowym prymatu kary grzywny w stawkach dziennych, nawet przy możliwości orzeczenia środka karnego w postaci przepadku, powoduje jednak daleko idący dysonans w odniesieniu do orzeczonej sprawcy kary względem poczynionej przez niego rozmiaru szkody. Nie bez znaczenia pozostaje również kwestia orzekania kary pozbawienia wolności, za popełnienie zarówno przestępstw skarbowych z art. 76 kks. jak i innych przestępstw podatkowych, co raczej czynione jest sporadycznie.

Wykres nr 5



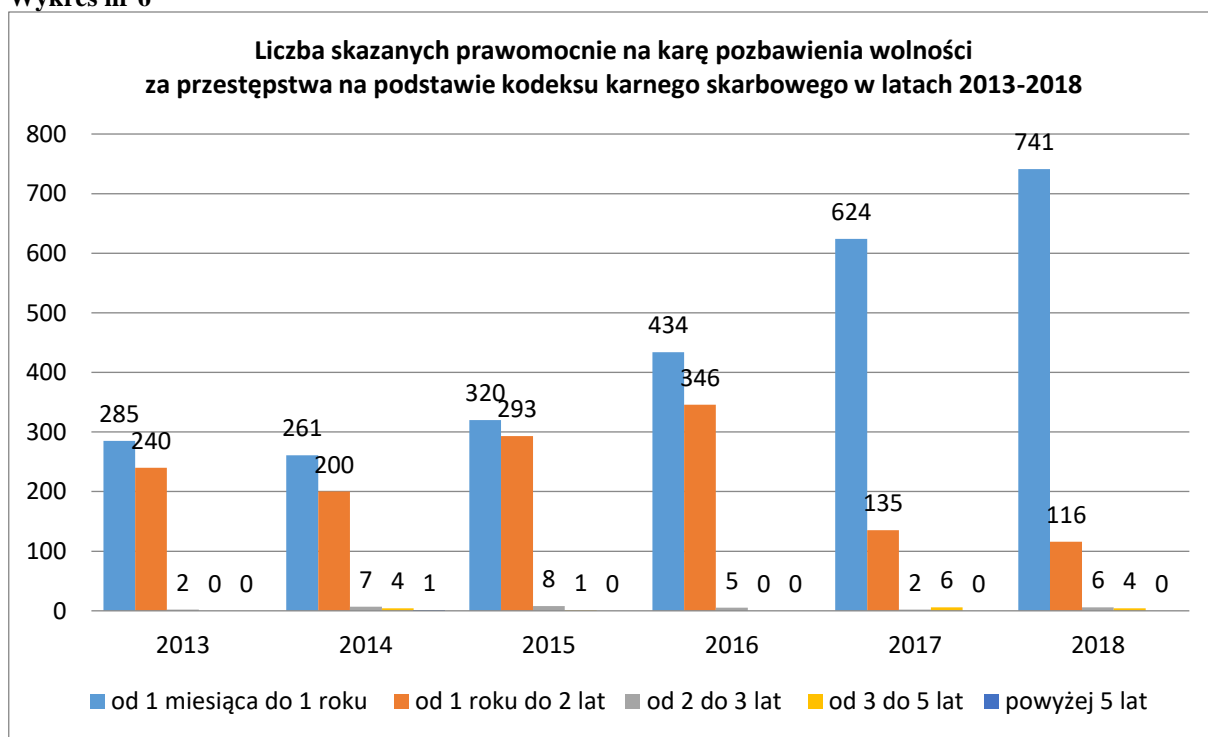
Źródło: opracowanie własne wg. danych z Ministerstwa Sprawiedliwości.

⁵¹⁰<https://cba.gov.pl/pl/aktualnosci/3755,CBA-Miedzynarodowa-zorganizowana-grupa-przestepcza-rozbita-187-mln-zl-VAT-zostaj.html>
<https://cba.gov.pl/pl/aktualnosci/3962,150-mln-VAT-na-obrocie-300-tys-telefonow-komorkowych-srebrem-i-platyna-w-latach-.html>
<https://cba.gov.pl/pl/aktualnosci/3849,200-milionow-zlotych-na-fikcyjnych-fakturach-Zatrzymany-kluczowy-ksiegowy-miedzy.html>
<https://cba.gov.pl/pl/aktualnosci/3779,Udaremniona-proba-wyludzenia-261-milionow-zlotych-VAT.html>
<https://cba.gov.pl/pl/aktualnosci/3684,CBA-udaremnienia-wyludzenie-100-mln-zl-VAT.html>

Generalnie jak pokazuje zamieszczony powyżej wykres, dane dotyczące wymiaru kary w odniesieniu do sprawców przestępstw karnych skarbowych, wskazują, iż kary pozbawienia wolności są orzekane w zdecydowanej mniejszej proporcji aniżeli kara grzywny. Dane statystyczne pochodzące z zasobów Ministerstwa Sprawiedliwości wskazują wyraźnie, iż kara pozbawienia wolności w wymiarze od 8 do 15 lat, nie orzekana jest wcale, co w odniesieniu do liczby orzeczonych kar grzywny samoistnej potwierdza prymat tego rodzaju kary w odniesieniu do sprawców przestępstw skarbowych.

Szczegółowe dane dotyczące wymiar kary pozbawienia wolności w odniesieniu do sprawców popełniających przestępstwa skarbowe przedstawia poniższy wykres.

Wykres nr 6



Źródło: opracowanie własne wg. danych z Ministerstwa Sprawiedliwości.

Jak wskazują przywołane dane orzekana jest w przytłaczającej większości kara pozbawienia wolności w dolnym zakresie zagrożenia, zaś kary powyżej lat 3 stosowane są jedynie incydentalnie, jeśli nie powiedzieć, że kar w takiej wysokości sądy nie orzekają w ogóle.

Doświadczenie zawodowe doktorantki, jak również opinie prokuratorów, sędziów, a także częściowo przedstawicieli organów ścigania, uzyskane w toku bezpośrednich kontaktów jak i wyniki przeprowadzonych w tym zakresie badań ankietowych, wskazują

iż to nie surowość kary winna odgrywać kluczową rolę w zwalczaniu, czy też przeciwdziałaniu popełnianiu przestępstw skarbowych, w tym przestępstwa opisanego w art. 76 § 1 kks. Z taką oceną zjawiska nie sposób z jednej strony się nie zgodzić, z drugiej zaś doświadczenie życiowe, jak i charakter spraw dotyczących popełnienia przestępstw skarbowych, w szczególności związanych z nienależnymi wyłudzeniami w podatku od towarów i usług VAT, wskazuje na okoliczności, które tak naprawdę przeczą takiemu stwierdzeniu.

Przede wszystkim w tego rodzaju sprawach niejednokrotnie organom ścigania, jedynie sporadycznie udaje się ustalić, a następnie zatrzymać i przedstawić zarzuty prawdziwym organizatorom przestępczego procederu, w znaczącej większości są to jedynie tzw. słupy, a więc osoby, których zadaniem jest jedynie papierowe firmowanie oraz potwierdzanie rzekomych, a faktycznie fikcyjnych operacji gospodarczych, które nigdy nie miały miejsca. Osoby takie są wyszukiwane, a następnie werbowane przez zorganizowane grupy przestępcze z osób nisko sytuowanych, niejednokrotnie bezdomnych, z marginesu społecznego. Siłą rzeczy osoby takie nie posiadają żadnego majątku, nie są też głównymi beneficjentami środków finansowych pozyskanych poprzez dokonywanie przestępstw skarbowych. Tym samym więc jeśli chodzi o wymiar kary grzywny, o którym była mowa powyżej, to orzekana może ona być względem tychże osób jedynie w formie symbolicznej. Podobnie kary pozbawienia wolności względem tych osób nie są orzekane w górnej granicy z uwagi na ograniczony charakter ich działania, sprowadzający się niejednokrotnie do wystawiania fałszywych i nieprawdziwych deklaracji, dokumentów sprzedaży, faktur, CMR-ów, a przede wszystkim na ich ograniczoną świadomości przestępczego procederu. Nadto wskazać należy, iż niestety organom ścigania jedynie w niewielkiej wysokości udaje się zabezpieczyć, czy też odzyskać mienie jakie sprawcy uzyskali z wyniku popełnienia przestępstw skarbowych, co w połączeniu z orzekaniem kar pozbawienia wolności w niskimi wymiarze, daje ich sprawcom poczucie bezkarności.

Analiza danych dotyczących wymiaru kary pozbawienia wolności orzekanej na podstawie art. 76 § 1 kks wskazuje, iż kara ta orzekana jest niezwykle rzadko, przy czym w większości są to kary pozbawienia wolności orzekane w wymiarze do 1 roku. Z załączonej poniżej tabeli widać ponadto, iż sądy praktycznie nie orzekają tego rodzaju kary w wymiarze powyżej 2 lat. Kara w tym wymiarze tego orzekana są w jednym, dwóch przypadkach rocznie bądź wcale. Wyjątkiem był rok 2013, gdy karę w tym wymiarze orzeczono 3-krotnie, przy czym należy stwierdzić, iż nie był to żaden wyznacznik, gdyż już w roku następnym, a więc

2014 kary tego rodzaju nie orzeczono w ogóle. Tym samym można ponadto stwierdzić, iż kara pozbawienia wolności, na podstawie art. 76 kks. de facto nie jest orzekana w ramach nadzwyczajnego obostrzenia kary.

Reasumując można stwierdzić, iż realne zagrożenie karą pozbawienia wolności za przestępstwo skarbowe popełnione na podstawie to kara tego rodzaju w wymiarze do 1 roku.

Tabela nr 1 Liczba skazanych na karę pozbawienie wolności na podstawie art. 76 § 1 kks w latach 2008-2018 ze względu na wymiar kary.

Liczba skazanych ogółem	Bez zawieszania	Z zawieszeniem	od 1 do 5 miesięcy	6 miesięcy	od 7 do 11 miesięcy	1 rok	od 1 roku do 2 lat	2 lata	powyżej 2 lat
2008									
13	4	9	0	2	2	7	1	1	0
2009									
13	2	11	0	2	5	4	1	1	0
2010									
9	3	6	0	0	1	4	2	1	1
2011									
24	6	18	0	2	5	9	3	4	1
2012									
8	1	7	2	1	1	2	2	0	0
2013									
12	6	6	2	1	2	2	2	2	1
2014									
18	5	13	0	1	2	2	8	2	3
2015									
19	4	15	0	6	3	2	6	5	0
2016									
22	10	12	0	2	11	4	3	2	0
2017									
18	6	12	4	5	3	1	3	2	0
2018									
17	6	11	1	3	5	2	3	2	1

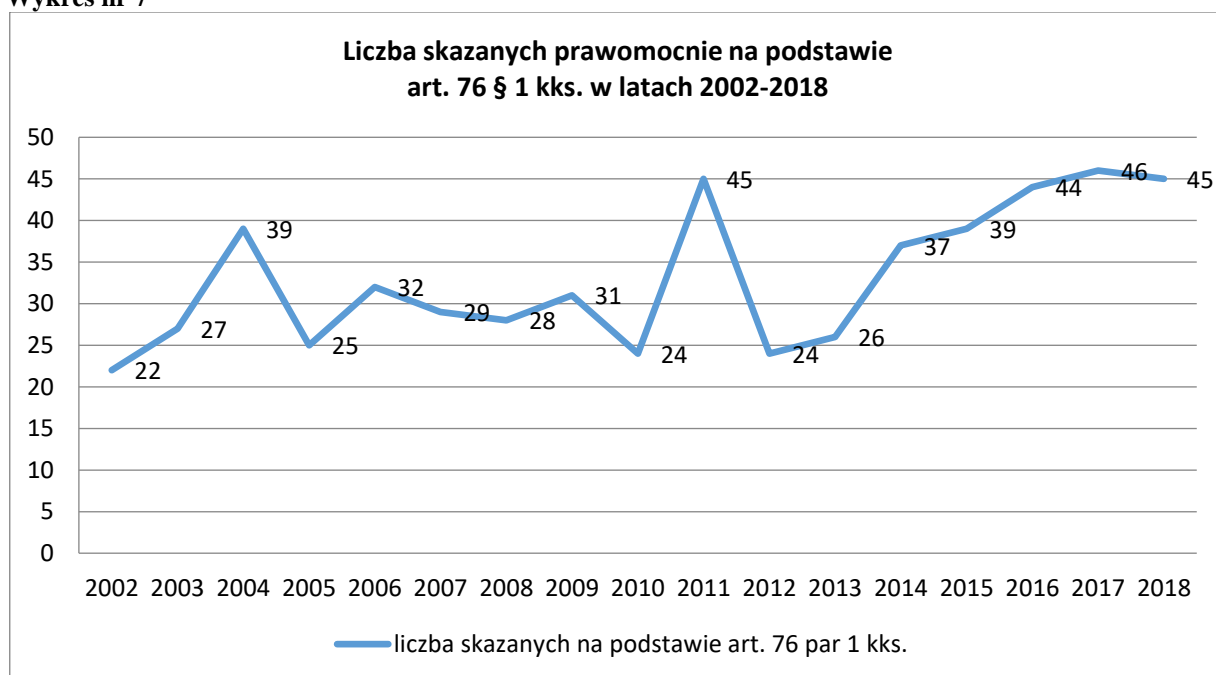
Źródło: opracowanie własne wg. danych z Ministerstwa Sprawiedliwości.

Nie bez znaczenia również pozostaje widocznie zauważalna do orzekania kar pozbawienia wolności w ramach instytucji warunkowego zawieszenia ich wykonania, dość powiedzieć, iż niemalże w 2/3 przypadkach kara pozbawienia wolności orzekana jest z wykorzystaniem tejże instytucji.

W efekcie można postawić tezę, iż zakres sankcji karnych wskazanych w art. 76 § 1 kks., a w szczególności dyrektywy wymiaru kary w tym zakresie nie przystają

do obecnych uwarunkowań oraz działalności chociażby tzw. mafii vatowskich. Powyższe zdanie potwierdzają dane statystyczne obrazujące liczbę osób skazanych za popełnienie przestępstwa z art. 76 §1 kks., która w odniesieniu do ogólnej liczny skazanych za popełnienie przestępstw skarbowych nie jest znacząca, o ile można stwierdzić, iż jest wręcz symboliczna. Potwierdzeniem tej tezy jest fakt, iż stosowanie kary pozbawienia wolności w wymiarze ponad 2 lat, podobnie jak to się ma ogólnie na podstawie kodeks karnego skarbowego, jest znikome.

Wykres nr 7



Źródło: opracowanie własne wg. danych z Ministerstwa Sprawiedliwości.

Ustawodawca w zakresie typu czynu zabronionego z art. 76 § 2 kks przewidział karę grzywny do 720 stawek dziennych. Typ czynu zabronionego z art. 76 § 2 kks. jest typem uprzywilejowanym z uwagi na wartość narażonej na uszczuplenie należności podatkowej, która powinna przyjąć postać tzw. małej wartości. Ów mała wartość w 2021 r. wahała się w przedziale od 14.000 zł do 560.000 zł. Kwestią osobną jest ocena faktyczna, czy są to wartości relatywnie, obiektywnie dla budżetu państwa znaczące czy też faktycznie niewielkie. W kwestii całego budżetu państwa za dany rok, czy też rocznych wpływów podatkowych z tytułu podatku od towarów i usług VAT, wskazane kwoty jednostkowo nie są kwotami znacznymi, jednakże przy ocenie socjologicznej, finansowej i prawnej każdego zjawiska faktem jest, iż masowość, czy też kumulatywność danego zjawiska może doprowadzić do znaczącego efektu końcowego. W tym względzie zasadnym winno być pytanie

czy uwzględniając zasadę prewencji ogólnej jak i prewencji indywidualnej, celowym, a przy tym zasadnym jest ustalenie sankcji w postaci kary grzywny w stawkach dziennych, pomijając zupełnie możliwość orzeczenia kary pozbawienia wolności.

Analiza przedstawionych poniżej danych pozwala stwierdzić ponadto, iż kara grzywny, na podstawie art. 76 § 1 kks., jest orzekana w znacząco większej ilości przypadków jako grzywna samoistna niżeli jako grzywna obok kary pozbawienia wolności. Z drugiej zaś strony jeżeli już sądy orzekały karę grzywny obok kary pozbawienia wolności to była ona orzekana w znacząco większym wymiarze, aniżeli w przypadku grzywny samoistnej. W przypadku odnotowania orzeczenia kary grzywny obok kary pozbawienia wolności to zazwyczaj kara tego rodzaju było orzekana w wymiarze ponad 5000 zł. W przypadku zaś kary grzywny samoistnej tendencja ta była z gołą odmienna – kara w wymiarze ponad 5000 zł była orzekana nader rzadko, zaś znacząco częściej orzekana była kar od 1000 zł do 2000 zł.

W tym miejscu wskazać należy, iż w kwestii orzekania kary grzywny, a szczegółowo względem jej wymiaru, to zauważyć można trend, iż częstotliwość orzekania tej kary w dolnym jej wymiarze, a więc poniżej 1000 zł, zmniejsza się. Obecnie orzekane kary grzywny w tym wymiarze stanowią jedynie niewielki procent ogółu orzekanych kar, zaś ponad 80 % przypadków orzekana jest kara w przedziałach od 2000 do 5000 zł i dalej ponad 5000 zł.

Tabela nr 2 Liczba prawomocnie skazanych na podstawie art. 76 § 1 i 2 kks. w latach 2008-2018 z uwagi na wymiar grzywny.

		Grzywna samoistna					Grzywna obok kary pozbawienia wolności				
Podstawa skazania	Liczba skazanych	Ogółem	do 1000 zł	od 1001 zł do 2000 zł	od 2001 zł do 5000 zł	ponad 5000 zł	Ogółem	do 1000 zł	od 1001 zł do 2000 zł	od 2001 zł do 5000 zł	ponad 5000 zł
2008											
76 § 1 kks	28	15	3	5	5	2	11	0	3	2	6
76 § 2 kks	72	72	25	27	14	6	-	-	-	-	-
2009											
76 § 1 kks	31	18	3	3	5	7	9	1	2	2	4
76 § 2 kks	55	55	18	17	15	5	-	-	-	-	-
2010											
76 § 1 kks	24	15	2	6	5	2	9	1	1	5	2
76 § 2 kks	50	50	13	14	17	6	-	-	-	-	-

2011											
76 § 1 kks	45 ⁵¹¹	20	3	2	9	6	20	1	4	2	13
76 § 2 kks	52	52	8	12	22	10	-	-	-	-	-
2012											
76 § 1 kks	24	16	3	3	4	6	8	2	1	2	3
76 § 2 kks	68 ⁵¹²	67	13	13	26	15	-	-	-	-	-
2013											
76 § 1 kks	26	14	1	1	7	5	8	1	0	3	4
76 § 2 kks	62	62	9	16	26	11	-	-	-	-	-
2014											
76 § 1 kks	37	19	0	1	8	10	14	0	0	4	10
76 § 2 kks	82 ⁵¹³	81	3	12	42	24	-	-	-	-	-
2015											
76 § 1 kks	39	20	2	2	6	10	19	1	0	2	16
76 § 2 kks	46	46	4	8	12	21	-	-	-	-	-
2016											
76 § 1 kks	44	22	0	2	8	12	13	0	1	2	10
76 § 2 kks	58 ⁵¹⁴	57	2	8	26	21	-	-	-	-	-
2017											
76 § 1 kks	46	28	0	0	4	24	14	0	1	1	12
76 § 2 kks	67 ⁵¹⁵	66	1	7	25	33	-	-	-	-	-
2018											
76 § 1 kks	45	28	1	1	10	16	17	0	0	1	16
76 § 2 kks	50	50	2	4	20	24	-	-	-	-	-

Źródło: opracowanie własne wg. danych z Ministerstwa Sprawiedliwości.

Wskazana tendencja szczegółowo widoczna jest w odniesieniu do dostępnych obecnie danych za rok 2018, w szczególności w odniesieniu do informacji o orzeczonej karze grzywny na podstawie art. 76 § 2 kks. Ilość orzeczonych kar grzywny w wymiarze do 1000 zł w 2018 r. to 3 % ogółu orzeczonych kar, zaś w roku 2008 było to ok 34 % wszystkich orzeczonych

⁵¹¹ W ogólnej liczbie ujęto 1 krotnie orzeczoną karę ograniczenia wolności w postaci pracy na cel publiczny w wymiarze od 7 do 12 miesięcy.

⁵¹² W ogólnej liczbie ujęto 1 krotnie orzeczoną karę pozbawienia wolności w wymiarze 1 roku bez zawieszenia.

⁵¹³ W ogólnej liczbie ujęto 1 krotnie orzeczoną karę pozbawienia wolności w wymiarze 3 miesięcy z zawieszeniem.

⁵¹⁴ W ogólnej liczbie ujęto 1 krotnie orzeczoną karę pozbawienia wolności w wymiarze od 7 do 11 miesięcy.

⁵¹⁵ W ogólnej liczbie ujęto 1 krotnie orzeczoną karę pozbawienia wolności w wymiarze od 7 do 11 miesięcy.

wówczas kar grzywny. Tak więc w przeciągu 10 lat liczba orzeczonych kar grzywny w dolnym wymiarze zmniejszyła się dziesięciokrotnie.

Wykres nr 8

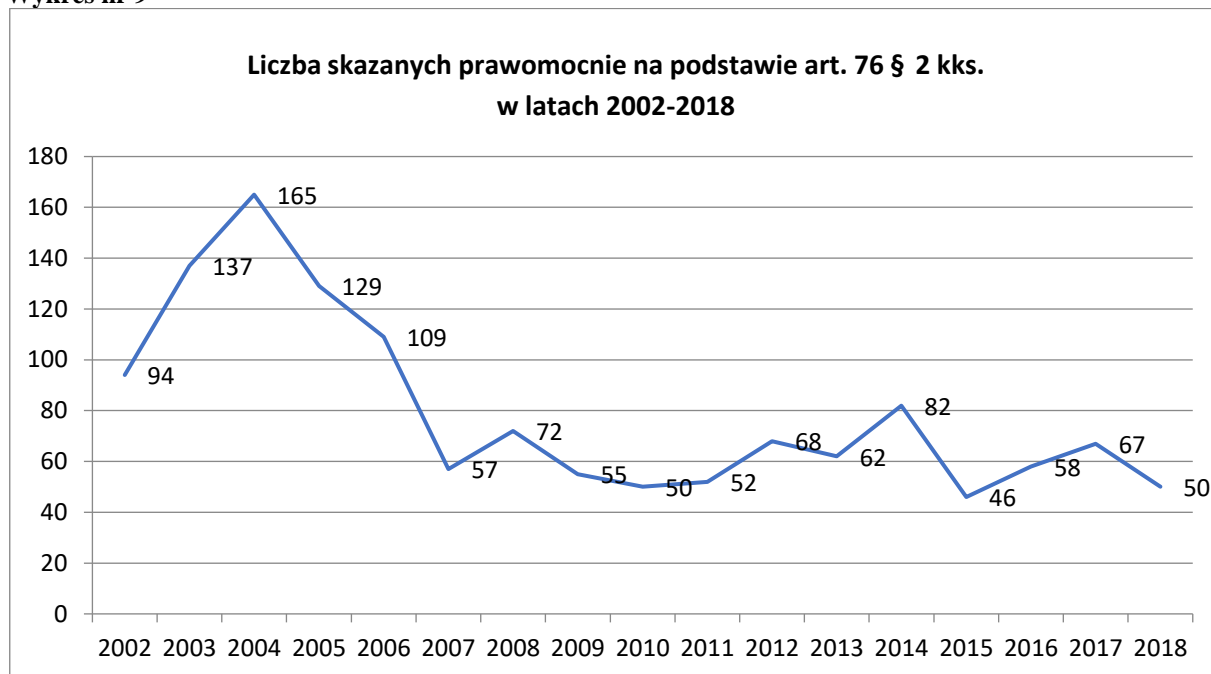


Źródło: opracowanie własne wg. danych z Ministerstwa Sprawiedliwości.

Jak się wydaje taki sposób rozumowania oraz pojmowania kary grzywny, jako kary wiodącej w kodeksie karnym skarbowym wynika z przeświadczenia, iż kodeks ten był projektowany jako zbiór norm i przepisów ukierunkowanych na swoiste dyscyplinowanie, w kwestiach podatkowych osób faktycznie prowadzących działalność gospodarczą. Tymczasem obecnie mamy do czynienia z działaniami zorganizowanych grup przestępczych, częstokroć o charakterze międzynarodowym, które z popełniania przestępstw skarbowych uczyniły sobie stale źródło dochodu. W takim przypadku nie możemy mówić o incydentalnym popełnieniu przestępstw skarbowych, ale o z góry zaplanowanych działaniach przestępczych, charakteryzujących się schematycznym planowaniem, podziałem ról i zadań w ramach grupy. Naturalnie wszystkie te okoliczności są brane pod uwagę przez sąd w toku wyrokowania, jednakże jak się wydaje nadal pozostaje postrzeganie przestępczości skarbowej, podatkowej jako przestępczości faktycznie bezszkodowej, jako przestępczości bez pokrzywdzonego, ewentualnie z wyimaginowanym, domniemanym pokrzywdzonym w postaci Skarbu Państwa, który jednakże nie ma charakteru materialnego, w myśl zasady jeśli kogoś nie widać to go nie ma. Tym samym więc wyroki w tym względzie nadal pozostają rażąco niskie w odniesieniu do potencjalnych szkód poczynionych przez sprawców tego rodzaju przestępstw.

W odróżnieniu jednak od liczby skazanych z art. 76 §1 kks., liczba skazanych prawomocnie z art. 76 § 2 kks., jest znacząco większa, co obrazuje poniższy wykres.

Wykres nr 9



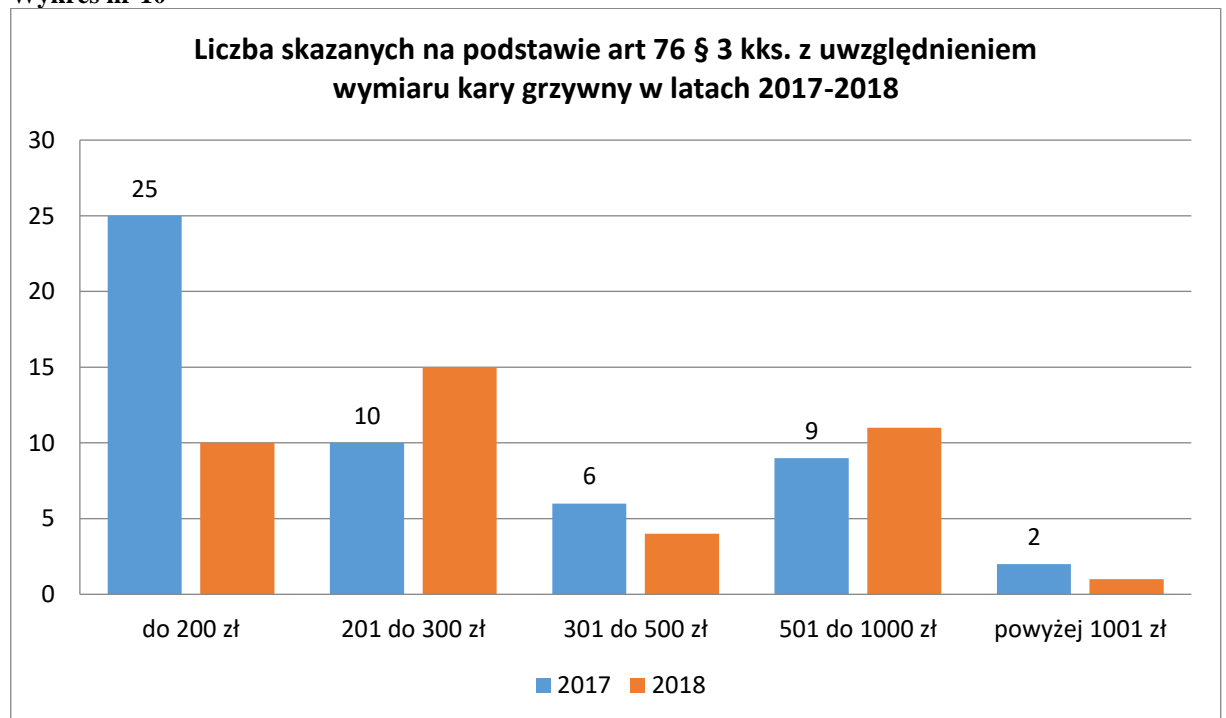
Źródło: opracowanie własne wg. danych z Ministerstwa Sprawiedliwości.

W analogiczny sposób należy scharakteryzować zagrożenie sankcją karną w ramach § 3 art. 76 kks. W treści wskazanego artykułu ustawodawca wskazał, iż gdyby sprawca dopuścił się czynu polegającego na narażenia na nienależny zwrot podatku, w wysokości poniżej małej wartości (a więc w 2021 r., w zakresie pomiędzy 14.000 zł a 560.000 zł), to wówczas ów czyn winien być nie tyle kwalifikowany, co karany jako wykroczenie skarbowe. Sąd w takim przypadku może więc wymierzyć karę grzywny jak za wykroczenie skarbowe. W tym miejscu należy wskazać, iż kodeks karny skarbowy oprócz przestępstwa skarbowego przewiduje również możliwość kwalifikowania poszczególnych czynów przestępczych jako wykroczenia skarbowe. Definicja legalna wykroczenia skarbowego zawarta jest w art. 53 § 3 kks., gdzie ustawodawca stwierdził, iż wykroczenie skarbowe to czyn zabroniony przez kodeks pod groźbą kary grzywny określonej kwotowo, jeżeli kwota uszczuplonej lub narażonej na uszczuplenie należności publicznoprawnej albo wartość przedmiotu czynu nie przekracza pięciokrotnej wysokości minimalnego wynagrodzenia w czasie jego popełnienia. Nadto oprócz przesłanek formalnych wnikających z zakresu możliwej do orzeczenia kary, wykroczeniami skarbowymi są także inne czyn zabronione, jeżeli kodeks tak stanowi.

W odniesieniu do powyższego wskazać należy, iż minimalne miesięczne wynagrodzenie w roku 2021 zostało ustalone na poziomie 8.600 zł, stąd też w sprawach karnych skarbowych, o ile kodeks karny skarbowy nie stanowi inaczej, w przypadku stwierdzenia uszczuplenia na kwotę ponad 14.000 zł mamy do czynienia z przestępstwem skarbowym, zaś poniżej wskazanej kwoty z wykroczeniem skarbowym. Rzeczne rozróżnienie jest o tyle istotne, gdyż kwestia ta wpływa na możliwości orzeczenia określonej sankcji karnej.

Karą za wykroczenia skarbowe jest kara grzywny określona kwotowo i zgodnie z treścią art. 48 kks. gdzie wynosi od 1/10 do 20-krotnej wysokości minimalnego wynagrodzenia, chyba że kodeks stanowi inaczej. Tak więc mając na uwadze dane za rok 2021, jest to kwota od 280 zł do 56.000 zł. Nadto w sprawach o wykroczenia skarbowe możliwe jest, po spełnieniu dodatkowych warunków oraz zaistnieniu określonych okoliczności wymierzenie mandatu karnego w granicach nie przekraczających podwójnej wysokości minimalnego wynagrodzenia – a więc maksymalnie do kwoty 5.600 zł.

Wykres nr 10



Źródło: opracowanie własne wg. danych z Ministerstwa Sprawiedliwości.

Ponadto w przypadku wykroczeń skarbowych sąd w wyroku nakazowym może wymierzyć karę grzywny w granicach nieprzekraczających 10-krotnej wysokości minimalnego wynagrodzenia, a więc kwoty 28.000 zł. Podobnie jak już to zasygnalizowano powyżej kwestią problematyczną jak się wydaje jest ocena surowości sankcji wynikającej z treści art. 76 §3 kks.

Tym samym więc analogicznie jak to przedstawiono powyżej nasuwa się pytanie o adekwatność ewentualnych, a możliwych do orzeczenia sankcji karnych względem obiektywnego działania przestępczego sprawcy.

W tym kontekście nie bez znaczenia pozostaje fakt, iż brak jest pełnych danych statystycznych dotyczących przedmiotowej materii. Powyższe jak się wydaje wynika z zakwalifikowania tego czynu jako wykroczenia skarbowego nie zaś jako przestępstwa skarbowego. Niezależnie jednak od powodów danego stanu rzeczy, opierając się na danych dotyczących przestępstw skarbowych opisanych w art. 76 §1 i 2 kks., wysnuć można tezę, iż wartości te pozostają realnie na niezwykle niskim poziomie. W tym względzie można mówić jedynie o pewnym iluzorycznym karaniu sprawców, gdyż wysokość możliwej do orzeczenia kary grzywny z pewnością jest znacząco mniejsza aniżeli powstała w wyniku działania przestępczego szkoda.

Skąd więc relatywnie niskie statystyki zarówno w liczbie samych skazanych jak i orzekanych końcowo rozmiarów sankcji karnych. Powody tego stanu rzeczy mogą być, jak się wydaje dwojakie. Przede wszystkim wskazać należy na treść art. 15 § 1 kks., zgodnie z którym orzeczenie zapadłe w postępowaniu w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe nie zwalnia od obowiązku uiszczenia należności publicznoprawnej. Tym samym więc, sprawca przestępstwa skarbowego oprócz orzeczonej jako sankcja karna grzywny jest zobligowany do uiszczenia również należności, od której to uiszczenia się w ramach czynu przestępczego faktycznie uchylał. Przywołana treść obliguje sprawcę czynu do naprawienia powstałej z jego winy w majątku Skarbu Państwa szkody. Ów rozwiązanie należy uznać za skuteczne, jednakże w ograniczonym zakresie, a mianowicie w odniesieniu jedynie w odniesieniu do tych skazanych, którzy dysponują odpowiednim majątkiem, a który mógłby być przedmiotem zabezpieczenia majątkowego. W przypadku zaś tzw. słupów, czy też w sprawach gdy należności liczone są w dziesiątkach lub setkach milionów złotych przepis ten pozostaje martwy.

Niska liczba skazanych jak i niski wymiar orzeczonych kar może również wynikać z faktu występowania czynów opisanych w art. 76 § 1, 2 i 3 kks. w ramach zbiegu z innymi przestępstwami występującymi w kodeksie karnym. Wówczas to w celu uniknięcia podwójnego ukarania sprawcy, w przypadku skazania za popełnienie przestępstwa skarbowego oraz przestępstwa określonego w kodeksie karnym, zgodnie z art. 8 § 2 i 3 kks. wykonaniu podlega tylko jedna, najsurowsza z orzeczonych kar. W praktyce wygląda to tak, że sąd orzeka wobec czynów, co do których odnosi się konstrukcja idealnego zbiegu przestępstwa w ramach

tego samego postępowania, wówczas to sąd wymierza karę odrębnie za przestępstwo (wykroczenie) skarbowe i odrębnie za przestępstwo (wykroczenie) powszechne, rozstrzygając jednocześnie w wyroku, w oparciu o art. 8 § 2 i 3 kks.,⁵¹⁶ która z orzeczonych kar oraz który z ewentualnie orzeczonych środków karnych podlega wykonaniu⁵¹⁷. Może również wystąpić przypadek taki, iż dwa odrębne czyny, co do których odnosi się konstrukcja zbiegu idealnego, były przedmiotem dwóch odrębnie prowadzonych postępowań przygotowawczych, w efekcie których zapadły również dwa odrębne orzeczenia. W takim przypadku zastosowanie ma rozwiązanie przewidziane w art. 181 kks., zgodnie z którym, w wypadkach określonych w art. 8 § 1 kks. w razie niejednoczesnego skazania przez sądy na kary, środki karne lub inne środki, sąd, który ostatni wydał orzeczenie w pierwszej instancji, na wniosek skazanego lub organu postępowania przygotowawczego rozstrzyga postanowieniem, która kara, jako najsurowsza, podlega wykonaniu.⁵¹⁸

Do wskazanych okoliczności, a więc do idealnego zbiegu czynów karalnych, może dojść w przypadku kwalifikowania czynów za popełnienie przestępstwa z art. 286 § 1 kk., jak i za przestępstwo skarbowe, o którym mowa w art. 76 § 1 kks. W taki przypadku mając na uwadze treść art. 8 § 2 kks. wykonaniu podlegać powinna tylko kara najsurowsza, którą najczęściej jest orzeczona kara pozbawienia wolności wymierzona na podstawie kodeksu karnego. Powyższe reguły, jak i przyjęta metodologia dokonywania raportowania statystycznego przez organy ścigania oraz Ministerstwo Sprawiedliwości powoduje, iż przestępstwa ujęte w art. 76 kks., za popełnienie, których sprawca również zostaje skazany, nie są odnotowywane w ramach rozliczenia statystycznego, co zaciemnia rzeczywisty obraz karalności sprawców przestępstw na podstawie art. 76 kks. Skutkiem powyższego można odnieść błędne zupełnie przeświadczenie, iż kary orzekane na podstawie kodeksu karnego skarbowego są rażąco niskie względem wielomilionowych wyłudzeń dokonywanych przez sprawców przestępstw podatkowych.

Reasumując analiza dostępnych danych wskazuje jednoznacznie, iż wysokość orzekanych sankcji karnych na podstawie art. 76 § 1, 2 i 3 kks. jest niska. Widoczny w tym względzie jest ogromny dysonans pomiędzy potencjalną wysokością wyrządzonej przez sprawców szkody w mieniu Skarbu Państwa a wysokością orzekanych kar grzywny. Powyższe jest o tyleż również zastanawiające, iż jak opisano to w rozdziale IV, w sytuacji nadzwyczajnego obostrzenia kary grzywny, czy też orzeczenia kary grzywny jako kary łącznej,

⁵¹⁶ Wyrok SN z dnia 27 sierpnia 2008 r., sygn. IV KK 46/08, LEX nr 447300.

⁵¹⁷ Zob. Uchwałę SN z dnia 19 kwietnia 1977 r., sygn. VII KZP 4/77, OSNKW 1977, nr 6, poz. 55.

⁵¹⁸ Zob. T. Grzegoryczk, Kodeks karny skarbowy, Komentarz, Warszawa 2009, s. 129 oraz 667–668.

wysokość orzeczonej wówczas grzywny może wynosić nawet ponad 40 mln zł – tak więc istnieje, chociażby w zakresie kary grzywny, możliwość takiego jej orzeczenia, które będzie faktycznie dolegliwa dla sprawców czynów opisanych w art. 76 kks. Nieco odmiennie sytuacja ta wygląda względem możliwości orzekania kary pozbawienia wolności, przy czym powyższe wydaje się być wypadkową prymatu kary grzywny w kodeksie karnym skarbowym.

Dlatego więc podczas wyrokowania orzekane są kary zarówno grzywny jak i pozbawienia wolności raczej w dolnych granicach zagrożenia aniżeli w tych górnych. Powyższe jak się wydaje jest efektem tego, iż finalnie pociągane są do odpowiedzialności karnej jedynie osoby pełniące w grupach przestępczych funkcje tzw. słupów, a więc częstokroć osoby o niskich dochodach i statusie majątkowym lub też czasami tego majątku w ogóle pozbawione. Zapewne to leży u podstaw orzekania przez sądy tak niskich kar, gdyż pozbawione byłyby one możliwości realnej egzekucji, a przy tym jako nieadekwatne względem sytuacji majątkowej sprawcy byłyby sprzeczne z dyrektywami wymiaru kary. Doświadczenie zawodowe doktorantki jak też ustalenia poczynione z prokuratorami prowadzącymi postępowania przygotowawcze w sprawach tzw. mafii watowskich potwierdzają powyższą tezę. Dlatego też fakt orzekania na podstawie art. 76 kks. niskich sankcji karnych nie wynika z popełnionych błędów po stronie ustawodawcy, a jest on wypadkową konkretnych stanów faktycznych i konkretnych sytuacji majątkowych skazanych.

Tym samym więc doktorantka stoi na stanowisku, iż zakres sankcji karnych możliwych do orzeczenia na podstawie art. 76 kks. jest adekwatny i nie powinien ulegać zmianie.

Rozdział VI

Przestępstwo oszustwa podatkowego w zakresie podatku od towarów i usług w ujęciu statystycznym

1. Wstęp

Kompleksowa analiza oszustwa w zakresie podatku od towarów i usług VAT wymaga również przedstawienia danych statystycznych dotyczących przestępstwa w zakresie podatku od towarów i usług. Dane poddane analizie mają charakter ogólnopolski. Zostały i uzyskane w drodze ustawowego zapytania o dostęp do informacji publicznej z zasobów Ministerstwa Sprawiedliwości. Badania objęły również dane uzyskane z Ministerstwa Finansów, Policji oraz Krajowej Administracji Skarbowej odnoszące się do ilości przeprowadzonych kontroli podatkowych, wszczętych postępowań przygotowawczych jak i dane dotyczące pozyskanych z tytułu podatku VAT środków finansowych na rzecz budżetu. Uzyskane w toku prowadzonej rozprawy doktorskiej dane przedstawione zostaną w ramach dwóch bloków. W pierwszym z podrozdziałów zaprezentowane zostaną dane obrazujące zakres zjawiska związanego z popełnianiem przestępstw godzących w obowiązek podatkowy jak i szerzej w interes ekonomiczny skarbu państwa, w odniesieniu chociażby do uzyskanych z tytułu podatku od towarów i usług VAT środków finansowych, jak i reakcji państwa na te działania w postaci kontroli podatkowych oraz wszczętych postępowań przygotowawczych.

W drugim zaś podrozdziale przedstawione zostaną dostępne dane statystyczne odnoszące się do konkretnych czynności wykrywczych skutkujących chociażby przedstawieniem zarzutów, skierowaniem aktów oskarżenia, skazaniem prawomocnym, czy też danych dotyczących liczby osób uniewinnionych jak też i tych względem których sąd wyraził zgodę na skorzystanie z dobrodziejstwa instytucji dobrowolnego poddania się odpowiedzialności. Wnioski końcowe będą formułowane w kontekście ustalenia zakresu, ale też skuteczności działań wykrywczych szeroko pojętych organów ścigania w zakresie zwalczania przestępczości skarbowej z art. 76 kks.

2. Dane w zakresie przeprowadzonych kontroli podatkowych oraz wszczętych postępowań przygotowawczych na tle ujawnionych strat Skarbu Państwa

Tytułem wstępu, o czym była zresztą już mowa we wcześniejszych rozdziałach, wskazać należy, iż art. 76 kks. nie jest jedynym przepisem, który można zaliczyć do ogólnej grupy przepisów chroniących, czy też stojących na straży szeroko pojętych interesów ekonomicznych państwa. Jaką rolę w tym systemie ogrywa art. 76 kks., czy jest to przepis na tyle istotny i ważny w tymże systemie - będzie to w szczególności widoczne w dostępnych statystykach. Odpowiedzi jednoznacznej nie można w tym kontekście udzielić. Z jednej strony przepis ten faktycznie, jak to wykazano w poprzednich częściach rozprawy, jest w rękach organów ścigania i służb skarbowych efektywnym narzędziem, które poprzez penalizację czynów przestępczych godzących w obowiązek podatkowy umożliwia zwalczanie przestępczości podatkowej, z drugiej wskazane uwarunkowania nie są widoczne, jeśli chodzi o dane statystyczne. Wręcz przeciwnie ilość prawomocnych skazań jest można by rzec znikoma. Oczywiście, o czym była już mowa, realny zbieg z przestępstwem określonym w art. 286 kk. oraz związana z tym zarówno w judykaturze jak i doktrynie dyskusja i wątpliwości, mogą powodować swego rodzaju zafałszowanie danych, jednakże nawet w tym przypadku ilość skazanych z art. 76 kks., w odniesieniu do ogólnej ilości skazanych za przestępstwa skarbowe z kodeksu karnego skarbowego, wydaje się być marginalna. Jeśli dodamy do tego relatywnie niski wymiar orzekanych kar, to możemy dojść do momentu, gdzie możliwe będzie postawienie pytania o celowość wskazanej regulacji.⁵¹⁹

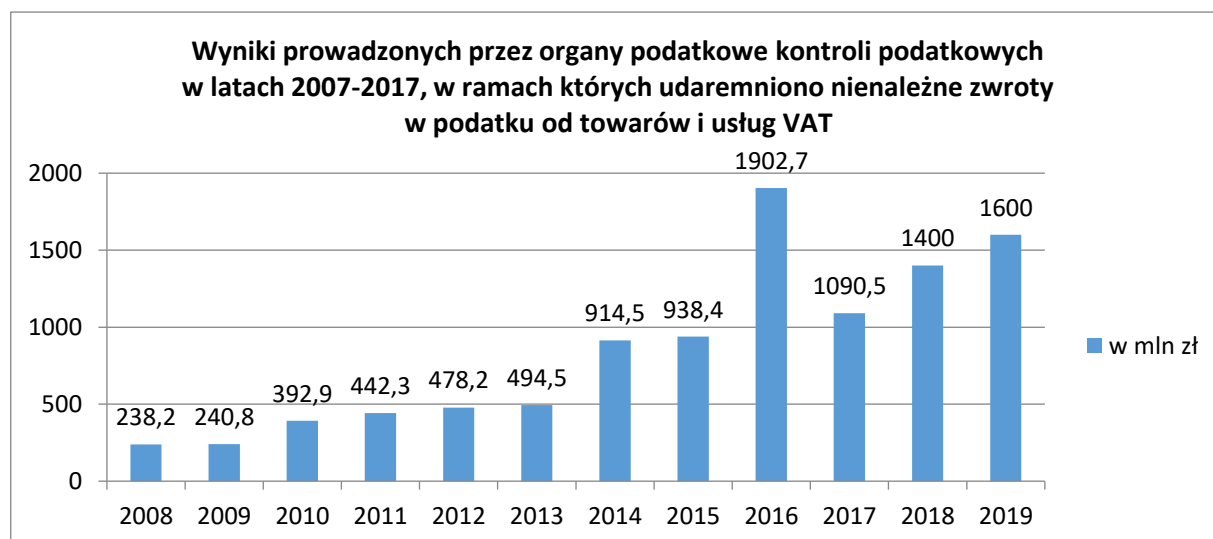
Tak postawione pytanie, jak się wydaje pozostaje cały czas aktualne, gdyż z jednej strony mamy na szali istotne, jeśli nie wręcz kluczowe interesy ekonomiczne państwa, z drugiej zaś m.in. art. 76 kks., przewidujący sankcje karne raczej niewielkiego wymiaru. O jak istotnej materii jest tu mowa nie trzeba nikogo przekonywać, wskazać chociażby należy na powtarzające się w przestrzeni publicznej informacje medialne dotyczące rozbicia kolejnych zorganizowanych grup przestępczych popełniających przestępstwa skarbowe, gdzie jednocześnie wskazuje się na udaremnienie wyłudzenia nienależnego zwrotu w podatku VAT.

⁵¹⁹ Ów pytanie powraca w szczególności w ostatnim czasie w odniesieniu do samego kodeksu karnego skarbowego, w szczególności do wprowadzonych w ostatnim czasie do kodeksu karnego zmian tj. wprowadzenie definicji faktury jako dokumentu, jak i wprowadzenie penalizacji wystawiania oraz posługiwania się nieprawdziwymi fakturami. W tym miejscu można wskazać, iż jeśli chodzi o państwa Unii Europejskiej, jedynie Polska oraz Austria mają odrębnie uregulowane, w ramach jednolitych kodeksów karnych skarbowych, kwestie przepisów karnych skarbowych. Zob. <https://www.prawo.pl/podatki/czy-po-20-latach-prawo-karne-skarbowe-wymaga-zmiany,495735.html>

W tym względzie słowem kluczem winno być owe „udaremnienie”, które związane jest właśnie z art. 76 kks., a które powinno stanowić główną oś działania zarówno organów ścigania, a przede wszystkim jednak organów skarbowych, w szczególności zaś urzędów celno-skarbowych. Kwestia ta jest szczególnie ważna, gdyż nie jest istotne do jakich wielomilionowych wyłudzeń doszło, a jak wielkim wyłudzeniem uda się przeciwdziałać. Przeciwdziałanie te to przede wszystkim rozbijanie grup przestępczych popełniających przestępstwa skarbowe, jak również działania kontrolne i analityczne organów skarbowych, które przechodząc na grunt art. 76 kks., nie będą poddawały się działaniom przestępczym, a tym samym nie będą dawały się wprowadzić w błąd celem wyłudzenia nienależnego zwrotu należności publicznoprawnej. Im skuteczniejsze będą te czynności i przysłowiowe sito kontrolne, tym mniejszy będzie skutek związany z dokonaniem czynu przestępczego z art. 76 kks.

Uzyskane z Ministerstwa Finansów⁵²⁰ w związku z wystosowaniem wniosku z dnia 3 października 2018 r. oraz wnioskiem z dnia 21 października 2021 r. o udostępnienie informacji w trybie ustawy z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej⁵²¹ dane statystyczne jasno wskazują, iż działania te są coraz efektywniejsze. Poniżej przedstawiono wykres obrazujący posiadane przez Ministerstwo Finansów dane w zakresie ustaleń dotyczących udaremnienia zwrotu w podatku VAT.

Wykres nr 11



Źródło: opracowanie własne wg. danych z Ministerstwa Finansów.

⁵²⁰ Pismo Ministerstwa Finansów z dnia 17.10.2018 r. nr BMI1.0124.912.2018 oraz Pismo Ministerstwa Finansów z dnia 21.10.2021 r. na wniosek z dnia 15.10.2021 r., nr BMI1.0123.1438.2021. Wskazać przy tym należy, iż pomimo analogicznych zapytań – we wniosku z 2021 r. wnioskowano o dane za pełny rok 2018 oraz informacje z lat 2019-2021, uzyskano z goła różne odpowiedzi, w związku z czym dane zaprezentowano łącznie za pełne czasookresu lub jedynie w zakresie danych uzyskanych na wniosek z roku 2018.

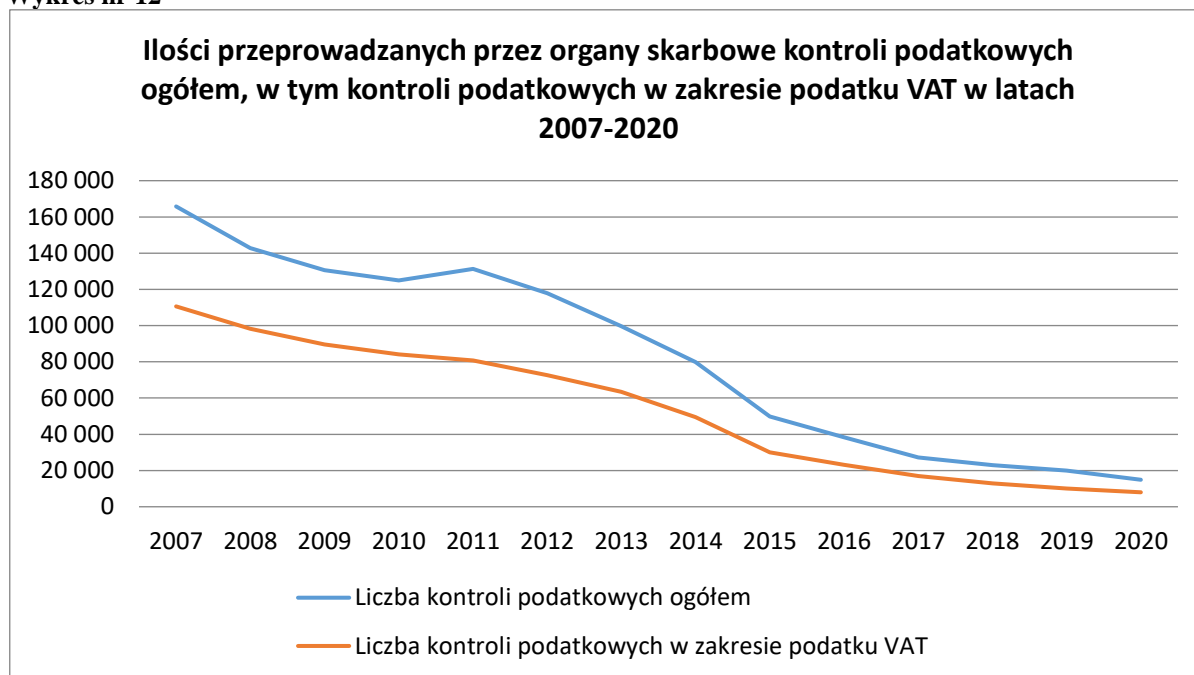
⁵²¹ Dz. U. z 2018 r. poz. 1330.

Widać w szczególności, jak wielki, niemal 100 % skok, w zakresie skuteczności prowadzonych działań, odnotowano na przestrzeni lat 2015-2016. Z drugiej strony widoczny jest również znaczny spadek tychże działań w roku 2017, względem jak się wydaje rekordowego roku 2016. Odpowiedzi w zakresie przyczyn takiego stanu rzeczy może być wiele, jednakże jedną z nich jest z pewnością konsolidacja aparatu celno-skarbowego, jak też wprowadzenie nowych regulacji prawnych i narzędzi analitycznych w tym względzie. Wymienić w tym miejscu należałoby chociażby tzw. pakiet paliwowy, czy też analizę danych z plików JPK, które stały się kluczowym elementem systemu przeciwdziałaniu oszustwom podatkowym.

Wskazać równocześnie należy, iż zmniejszenie aktywności organów skarbowych, zwłaszcza w zakresie przeprowadzanych kontroli podatkowych, jest podyktowane lepszym wykorzystaniem dostępnych narzędzi analitycznych. Skutkiem powyższego proporcjonalnie mniejsza liczba kontroli daje lepsze, konkretne efekty. Jeszcze kilka lat temu znacząca większość kontroli podatkowych, poza ewentualnie kontrolami krzyżowymi, które jednakowoż są realizowane w innym stanie faktycznym, nie była tak naprawdę poprzedzona szczegółowym typowaniem i rzetelną analizą przedkontrolą. Zazwyczaj kontrole planowe dotyczyły poszczególnych branż, czy też bliżej przedsiębiorstw działających w określonych branżach uznawanych za podatne na występowanie nieprawidłowości podatkowych. Obecnie w związku z wprowadzeniem obowiązku raportowania w zakresie plików JPK, korzystając z narzędzi analitycznych organy skarbowe mogą dokonać wstępnej analizy zarówno w zakresie samego podatnika jak i jego kontrahentów bezpośrednich i pośrednich. Powyższe dane w połączeniu z uzyskanymi informacjami od Generalnego Inspektora Informacji Finansowej, w zakresie transferu środków finansowych powoduje, iż możliwe jest jeszcze przed formalnym wszczęciem kontroli dokonanie szeregu ustaleń pozwalających stwierdzić, iż planowana kontrola będzie kontrolą wynikową, a więc taką która wykaże nieprawidłowości. Powyższe działania należy ocenić pozytywnie, gdyż obecnie kontrole skarbowe, czy też czynności sprawdzające faktycznie są realizowane względem podmiotów podejrzanych nie zaś względem przypadkowo, na zasadzie określonej próby, dobranych podatników.

Poniżej przedstawiono dane w zakresie liczby zrealizowanych kontroli podatkowych, które dobitnie wskazują, iż stopniowo przy czym stale i znacząco odnotowuje się spadek przeprowadzanych czynności kontrolnych, skutkiem działań o których była mowa powyżej. Ta sama tendencja widoczna jest, jeśli idzie o łączną ilość przeprowadzonych kontroli podatkowych w zakresie podatku VAT.

Wykres nr 12



Źródło: opracowanie własne wg. danych z Ministerstwa Finansów.

Powyższe wskazuje na stałe zainteresowanie organów ścigania problematyką związaną z wyłudzeniami w podatku od towarów i usług VAT, przy jednoczesnym zmniejszeniu relatywnie kosztownych i długotrwałych czynności kontrolnych⁵²², potwierdzają dane dotyczące wszczętych przez finansowe organy postępowania przygotowawczego śledztw w sprawach dotyczących wyłudzeń w podatku VAT⁵²³ tj.:

- w 2015 r. – wszczęto 3456 postępowań przygotowawczych,
- w 2016 r. – wszczęto 4001 postępowań przygotowawczych,
- w 2017 r. – wszczęto 3918 postępowań przygotowawczych,
- w 2018 r. – wszczęto 2460 postępowań przygotowawczych,
- w 2019 r. – wszczęto 1830 postępowań przygotowawczych,
- w 2020 r. – wszczęto 606 postępowań przygotowawczych.⁵²⁴

⁵²²Zob.https://www.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=9062c493-19ff-4bc7-b196-e37f2f2dad21&groupId=764034

⁵²³ Chodzi w tym przypadku o prowadzone przez organy Krajowej Administracji Skarbowej postępowania przygotowawcze w sprawach o przestępstwa określone w art. 258, art. 270, art. 270a, art. 271, art. 271a, art. 273, art. 277a, art. 286 § 1 oraz art. 299 kk.

⁵²⁴ Odpowiedź na interpelację nr 21095 w sprawie wyników postępowań przygotowawczych KAS w 2020 r. oraz zatrudnienia w komórkach postępowań przygotowawczych UCS i IAS.

[http://orka2.sejm.gov.pl/INT9.nsf/klucz/ATTC2GJ9P/\\$FILE/i21095-o1_1.pdf](http://orka2.sejm.gov.pl/INT9.nsf/klucz/ATTC2GJ9P/$FILE/i21095-o1_1.pdf)

Tak więc w latach 2016-2017 odnotowano niemal identyczną liczbę wszczętych postępowań przygotowawczych, przy jednoczesnym spadku kontroli podatkowych jednostkowo o ponad 6 000, co dobitnie pokazuje, iż działania organów podatkowych są w tej mierze coraz bardziej nie tylko skuteczne, ale też efektywne.⁵²⁵ W 2020 r. odnotowano znaczny spadek liczby wszczętych postępowań przygotowawczych, z uwagi na sytuację epidemiczną związaną z Covid-19.⁵²⁶

Wyżej omawiane dane należałoby, więc w toku dalszej analizy skonfrontować z informacjami dotyczącymi konkretnych działań wykrywczych względem czynności przestępczych penalizowanych w szczególności na podstawie art. 76 kks. Mając na uwadze powyższe wystąpiono z kolejnymi wnioskami o dostęp do informacji publicznej do Krajowej Administracji Skarbowej⁵²⁷ jak też do Komendy Głównej Policji⁵²⁸, celem uzyskania szczegółowych danych w tym względzie.

Przedstawiając uzyskane dane wskazać przede wszystkim należy, tytułem wstępu, iż Ministerstwo Finansów / Krajowa Administracja Skarbowa nie posiada danych statystycznych dotyczących chociażby poniesionych przez budżet państwa strat z tytułu dokonanych oszustw podatkowych kwalifikowanych końcowo jako czyny z art. 76 kks., brak jest również szczegółowych danych dotyczących poszczególnych paragrafów wskazanego przepisu – Ministerstwo Finansów / Krajowa Administracja Skarbowa dysponuje jedynie danymi zbiorczymi w tym zakresie.

W ramach wystosowanego wniosku o udostępnienie informacji, w trybie ustawy z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej, otrzymano informację dotyczącą liczby wszczętych postępowań przygotowawczych, gdzie artykułem kierunkowym

⁵²⁵ Szefowa KAS na posiedzeniu Komisji Finansów Publicznych w dniu 17.03.2021 r. wskazała „Jeżeli chodzi o kwoty, jakie w tym okresie wpłynęły do budżetu państwa w związku z wykonaniem prawomocnego orzeczenia sądu, KAS nie jest w posiadaniu takich informacji, natomiast warto wskazać, że w tym okresie szczególnie wpłynęły do budżetu państwa istotne kwoty z tytułu wpłat po kontrolach celno-skarbowych. I tak w porównaniu: w roku 2016 mieliśmy 1016 mln zł, a w roku 2019 – 1550 mln zł, i to w warunkach istnienia luki VAT: w 2015 r. – 24%, a w 2019 r. luki już o połowę mniejszej. Wszystko to miało miejsce przy spadku liczby kontroli i kwoty tak zwanych ustaleń, bo relacja wpłata – ustalenie obecnie wynosi 18,5%, a w 2015 r. wynosiła 5,5%. Te gigantyczne ustalenia, które miały miejsce w 2015 r., czyli 18 mld zł, one nie miały przełożenia tak naprawdę na rzeczywistość, bo pomimo stale rosnących ustaleń luka VAT miała się dobrze, a ten problem miał charakter systemowy. Od urzędów kontroli skarbowej... Taka była filozofia – po prostu inna – kontroli i to od urzędów kontroli skarbowej wymagano ustaleń. Urzędnicy kontroli skarbowej rzeczywiście te ustalenia realizowali. Wykonywali swoje zadania i stąd wydawane były masowo decyzje w trybie art. 108 ustawy o VAT. <https://orka.sejm.gov.pl/zapisy9.nsf/0/D84DB0BF4F1C6A46C12586A8003ADFC0/%24File/0109109.pdf>

⁵²⁶ Odpowiedź na Interpelację nr 21095 z dnia 16 marca 2021.

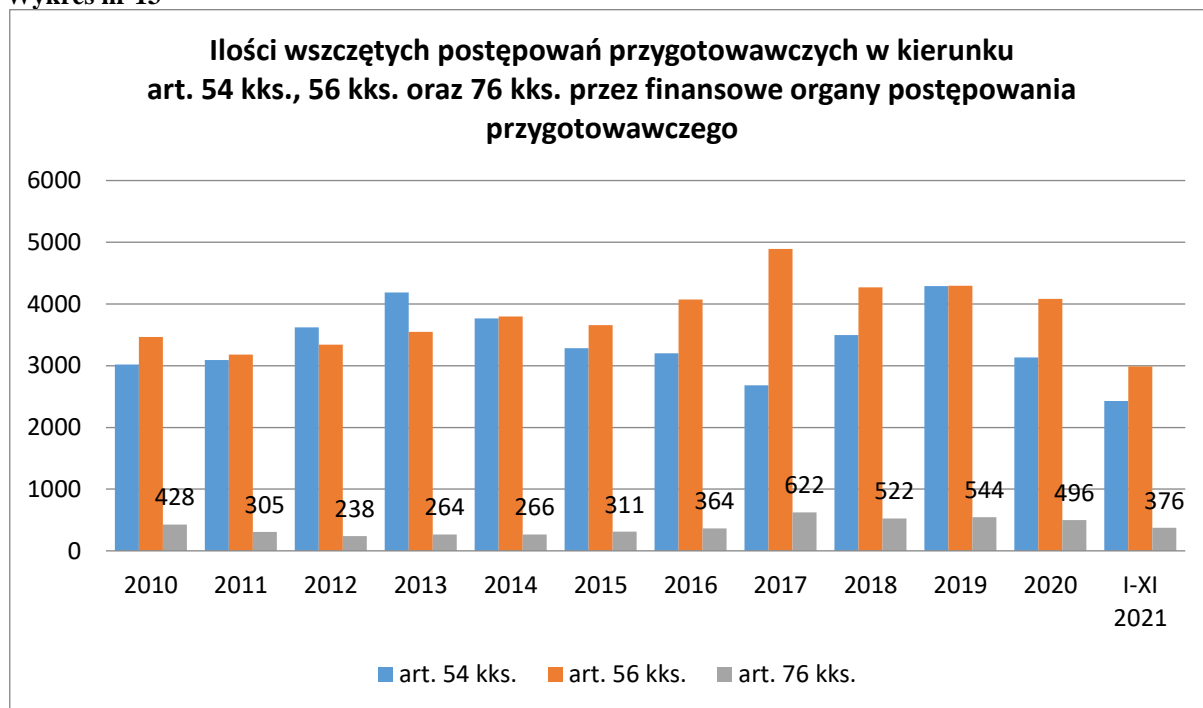
[http://orka2.sejm.gov.pl/INT9.nsf/klucz/ATTC2GJ9P/\\$FILE/i21095-o1_2.pdf](http://orka2.sejm.gov.pl/INT9.nsf/klucz/ATTC2GJ9P/$FILE/i21095-o1_2.pdf)

⁵²⁷ Odpowiedź z Departamentu Zwalczania Przestępczości Ekonomicznej Ministerstwa Finansów z dnia 7 lutego 2019 r. na wniosek z dnia 29 stycznia 2019 r., nr BMI1.0124.156.2019.

⁵²⁸ Odpowiedź z Gabinetu Komendanta Głównego Policji z dnia 11.02.2019 r. na wniosek z dnia 29.02.2019 r. nr Gip-384/19.

był art. 76 kks. Celem zobrazowania, jak też wskazania punktu odniesienia, uzyskane dane w tym względzie zaprezentowano wraz z informacjami w przypadku śledztw wszczętych z art. 54 kks. oraz 56 kks.

Wykres nr 13



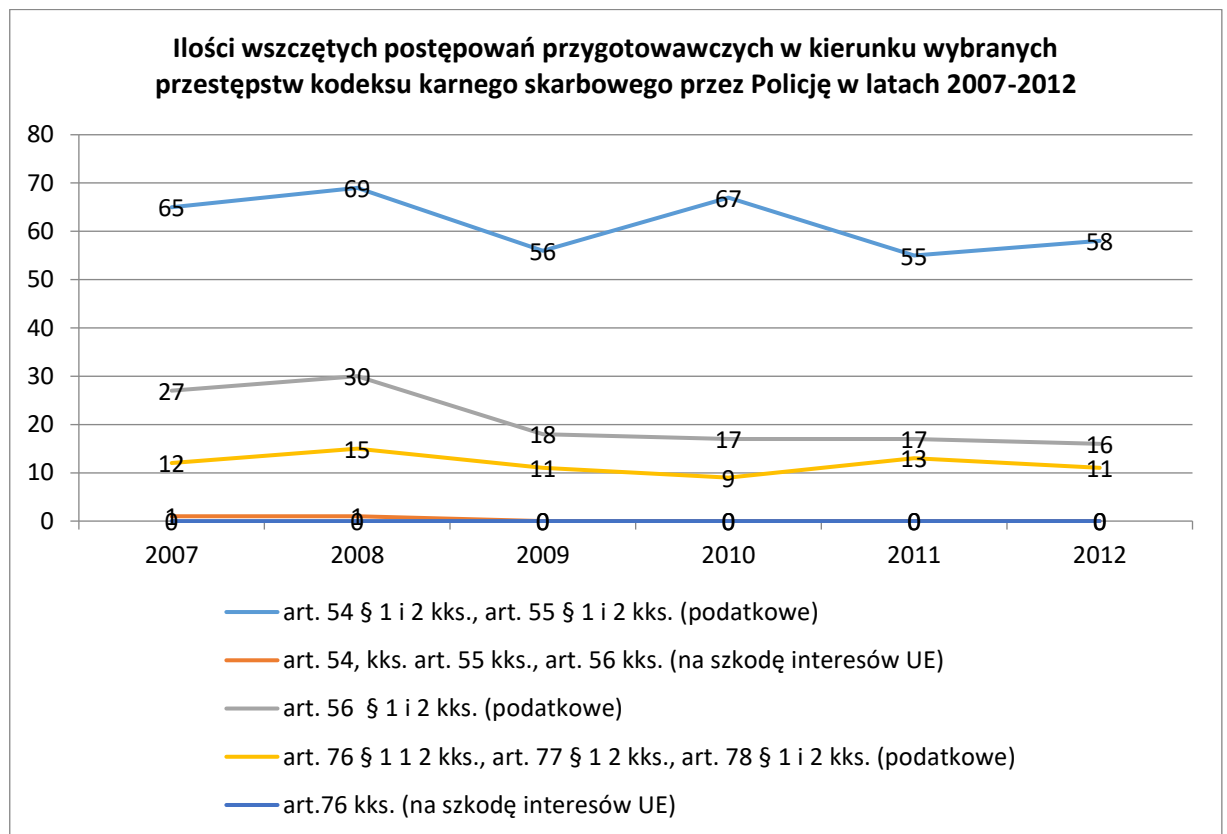
Źródło: opracowanie własne wg. danych z Ministerstwa Finansów.

Powyższe zestawienie jak się wydaje potwierdza wcześniej prezentowane dane, iż postępowania przygotowawcze zainicjowane i wszczęte w kierunku art. 76 kks. stanowią jednakowoż niewielki procent ogółu podjętych spraw o przestępstwa skarbowe prowadzone przez finansowe organy postępowania przygotowawczego. Wskazać przy tym również należy na kwestie techniczne, czy też czysto praktyczne związane z raportowaniem, a mianowicie na występowanie różnego rodzaju zbiegu przepisów, skutkiem czego dane tego rodzaju mogą być znacząco nieprecyzyjne. Tym niemniej można postawić tezę, iż działania organów celno-skarbowych w kierunku ujawniania sprawców przestępstw z art. 76 kks., stanowią jedynie niewielki fragment ich aktywności wykrywczej.

Jeśli zaś chodzi o analogiczne dane w zakresie wszczętych postępowań przygotowawczych tyle, że przez jednostki organizacyjne Policji, to w wyniku udzielonej przez Komendę Główną Policji odpowiedzi, uzyskano dane dotyczące m.in. liczby wszczętych postępowań o wybrane przestępstwa skarbowe za lata 2007-2017. Otrzymane informacje przedstawiono poniżej na dwóch wykresach w rozbiciu na lata 2007-2012

oraz 2013-2017, co związane jest ze zmianą sposobu raportowania w poszczególnych okresach, zachowując w tym zakresie oryginalne oznaczenia w zakresie kwalifikacji. Nadto z uwagi na dodatkowe zapytanie wystosowane w roku 2021, uzyskane dane uaktualniono w zakresie jakim pozyskane dane, były komplementarne z danymi uzyskanymi poprzednio. Podobnie jak miało to miejsce w przypadku wystąpienia do Ministerstwa Finansów, pomimo analogicznych w swej treści zapytań z roku 2019 i roku 2021 uzyskano różne źródłowo dane.

Wykres nr 14



Źródło: opracowanie własne wg. danych Policji.

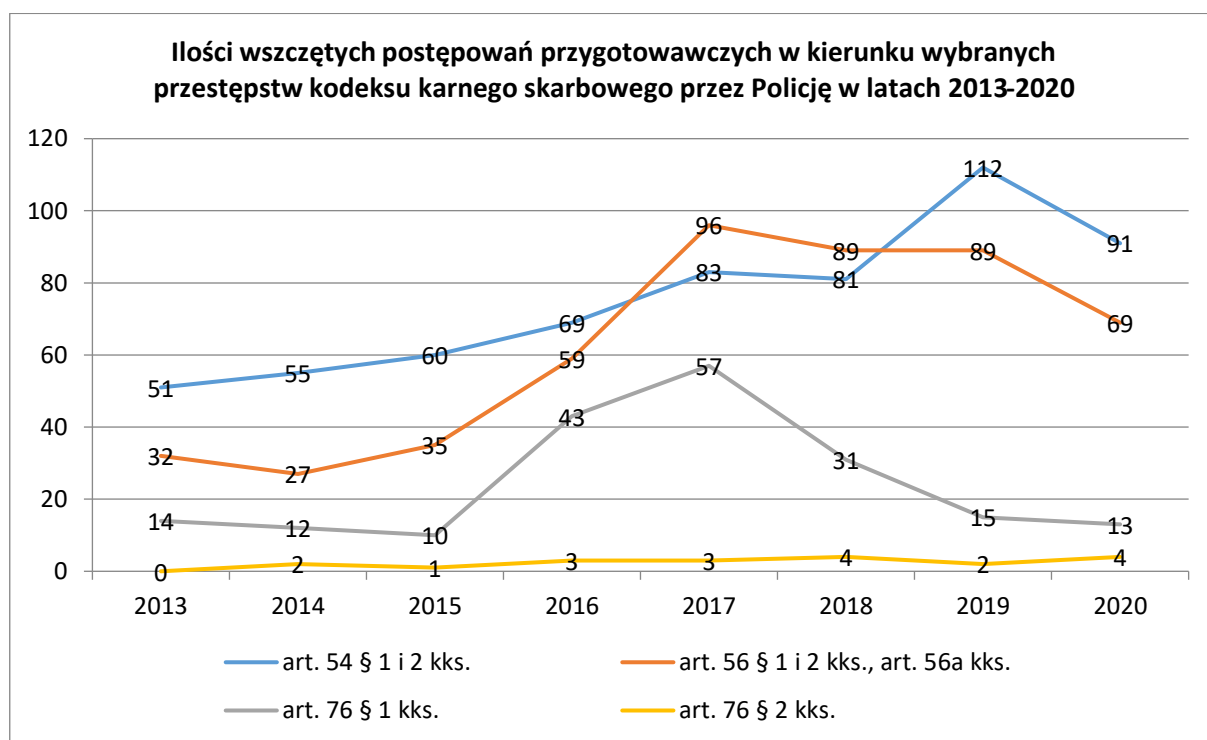
Prezentując przedmiotowe dane, przedstawić również należy informację przekazaną przez Policję względem źródeł ich pochodzenia. Tak więc dane za lata 2007-2012 wygenerowano wg. oprogramowania PSSP Temida⁵²⁹, gdzie ze względu na sposób gromadzenia danych informacje o kwalifikacji przestępstwa opierały się o katalog symboli cyfrowych. Niekiedy pod jednym kodem statystycznym znajdował się więc cały artykuł z kodeksu karnego lub np. cała ustawa szczegółowa, stąd też nie ma możliwości bardziej szczegółowego wskazania kwalifikacji. Jeśli zaś chodzi o dane za lata 2013-2017 prezentowane

⁵²⁹Policyjny System Statystyki Przeszłości „Temida” (PSSP TEMIDA).

w dalszej części to uzyskano je przy pomocy Systemu Analitycznego na podstawie danych gromadzonych w Krajowym Systemie Informacyjnym Policji (dalej KSIP) wg jednostki rejestrującej postępowanie.

W przypadku art. 76 § 3 kks. definiującego wykroczenie skarbowe, fakt dokonania takiego wykroczenia nie był i nadal nie jest odnotowywany dla celów statystycznych w PSSP Temida jak również w systemie KSIP. Ponadto Policja nie gromadzi w wymienionych systemach sprawozdawczych danych dotyczących ilości przedstawionych zarzutów. Rejestrowane są jedynie postępowania wszczęte, przestępstwa stwierdzone oraz liczba podejrzanych, bez możliwości wskazania, ile konkretni sprawcy przestępstw popełnili. Do końca 2012 r. prezentowane dane zawierały zarówno informacje o postępowaniach przygotowawczych prowadzonych przez Policję, jak również o postępowaniach prowadzonych we własnym zakresie przez prokuraturę, a więc bez udziału Policji. Od początku 2013 r. natomiast gromadzone są jedynie informacje w oparciu o postępowania przygotowawcze prowadzone wyłącznie przez Policję.

Wykres nr 15



Źródło: opracowanie własne wg. danych Policji.

Wskazać w tym miejscu również należy, iż przez wszczęte postępowanie przygotowawcze wskazane w statystyce policyjnej rozumieć należy postępowanie wszczęte

przez jednostkę organizacyjną Policji w związku ze zdarzeniem, co do którego zachodzi podejrzenie, że jest przestępstwem, albo wszczęte przez prokuraturę i przekazane Policji do dalszego bezpośredniego prowadzenia. Do liczby postępowań wszczętych doliczane są również dochodzenia wszczęte faktycznie, a następnie zakończone wydaniem postanowienia o umorzeniu i wpisaniu sprawy do rejestru przestępstw. Nie wlicza się do statystyki postępowań przygotowawczych natomiast postępowań wyłączonych względem czynu i współsprawcy. Nadto wskazać należy, iż od 2013 r. Policja nie gromadziła informacji o postępowaniach wszczętych przez prokuratora i prowadzonych przez niego we własnym zakresie lub przekazanych do prowadzenia służbom innym niż Policja.

Odnosząc się już do szczegółowych danych źródłowych prezentowanych powyżej, to jednoznacznie stwierdzić należy, iż aktywność jednostek organizacyjnych Policji względem działań wykrywawczych w kierunku przestępczości skarbowej należy uznać za marginalną, dość powiedzieć, iż prezentowane za lata 2007-2012 statystyki w przypadku art. 76 kks. kwalifikowanego jako przestępstwo na szkodę interesów ekonomicznych Unii Europejskiej wskazują, iż żadne tego rodzaju postępowanie nie zostało przez Policję wszczęte. Podobnie marginalnie, czy wręcz sygmalnie, na tle całości aktywności Policji, prezentują się dane dotyczące czynów z art. 76 kks. za lata 2013-2020, jedynie należy zwrócić uwagę na ogólny wzrost prowadzonych postępowania w roku 2016, w porównaniu do roku poprzedniego. Powyższe dane wydają się przeczyć informacjom o zahamowaniu działalności przestępczej w obszarze skarbowym i finansowym, przy czym dotyczą one jedynie działań procesowych Policji. Zaznaczyć zaś należy, iż w roku 2016 zmieniono priorytety w zakresie działalności wykrywawczej organów ścigania, w szczególności zaś służb specjalnych.

W tym okresie kierownictwo zarówno Ministerstwa Sprawiedliwości, Ministerstwa Finansów, Ministerstwa Spraw Wewnętrznych i Administracji jak też Koordynator ds. Służb Specjalnych wskazali szeroko pojętym organom ścigania nowe priorytety, a mianowicie podjęcie szeroko zakrojonej walki i przeciwdziałanie zorganizowanym grupom przestępczym popełniającym przestępstwa skarbowe, w szczególności w zakresie wyłudzeń w podatku VAT. Jak pokazują przytoczone statystyki i publikowane dane statystyczne, zakładane cele zostały osiągnięte, zaś gigantyczna skala wyłudzeń w latach 2007-2015 została zahamowana.⁵³⁰

⁵³⁰ Zob. Sprawozdanie roczne kontrola skarbową za 2016 r.

<http://mf-arch.mf.gov.pl/documents/764034/1424099/Sprawozdanie+za+2016+rok.pdf>

Od początku 2016 r. ABW prowadziła 274 śledztwa dotyczące przestępstw podatkowych - wyłudzeń VAT, nieopłacenia akcyzy, nieopłacenia ceł. W całym 2016 r. było to 144 spraw, a do listopada 2017 r. - 130 postępowań przygotowawczych. ABW od początku 2016 r. zatrzymała w tych sprawach 276 osób, a zarzuty w usłyszało 528 podejrzanych. Łącznie 122 osoby Agencja zatrzymała w całym 2016 r. zaś 154 - w 2017 r. Suma

Tym samym więc odnosząc się do prezentowanych danych, ciężar walki z tzw. mafiami vatowskimi spoczął na barkach służb specjalnych oraz nowo powołanej Krajowej Administracji Skarbowej, co widoczne jest w spadających danych dotyczących wszczętych postępowań przygotowawczych.

Wskazać również należy na rezygnację rozgraniczenia raportowania przestępstw stwierdzonych w ramach art. 76 kks., ze względu na podmiot ochrony tj. interesy ekonomiczne Unii Europejskiej. Wydaje się, iż zaprzestanie raportowania w tym względzie wynika z faktu, iż jak wskazano powyżej, nie odnotowano żadnego tego rodzaju postępowania, co jak stwierdzono powyżej nie musiało mieć miejsca, zaś przestępstwa te z uwagi na metodologię raportowania zostały ujęte w statystykach dotyczących innych przestępstw.

Naturalnie, samo wszczęcie przez organ procesowy postępowania przygotowawczego, czy też przez organ skarbowy kontroli podatkowych nie przesądza o sprawności wykrywczej szeroko pojętych organów ścigania, gdyż ten fakt nie przekłada się bezpośrednio na przedstawienie osobie podejrzewanej zarzutów dlatego też w dalszej części rozdziału uzyskane dane zostaną porównane z informacjami o liczbie przedstawionych zarzutów, liczbie podejrzanych, oskarżonych, czy wreszcie liczbie skazanych osób z art. 76 kks.

3. Dane w zakresie ilości podejrzanych, oskarżonych i skazanych z art. 76 kks.

Chcąc ocenić faktycznie skuteczność organów ścigania, względem działań wykrywczych w kierunku art. 76 kks., nie można tylko opierać się na informacjach dotyczących wszczętych postępowań przygotowawczych. Kluczowe są w tym przypadku dane co do ilości osób, które nabyły w toku prowadzenia tychże postępowań przygotowawczych status podejrzanych. W tym względzie nie będzie zaskoczeniem, iż wskazane statystyki znacząco będą odbiegać od przedstawionych powyżej danych względem wszczętych postępowań przygotowawczych, co jest sytuacją nie odbiegającą od normy. Przed analizą danych wskazać należy, iż na potrzeby rzeczony rozprawy przyjęto proste założenie, iż jeden podejrzany,

potencjalnych strat Skarbu Państwa w sprawach prowadzonych przez ABW we wszystkich śledztwach gospodarczych to ponad 10,3 mld zł. (7 mld w 2016 r. i 3,3 mld zł do listopada 2017 r.). W 2016 r. tylko w sprawach związanych z podatkiem VAT działania ABW dotyczyły przestępstw na łączną sumę ponad 3,3 mld zł. Centralne Biuro Antykorupcyjne miało mniej tego typu sprawy, w 2017 było ich 23. Większa jest jednak liczba podejrzanych w śledztwach prowadzonych przez Biuro - w sumie 853 osoby, z czego 479 z nich zarzuty postawiono w 2016 r. zaś 374 w 2017 r. - do tej pory. Ujawnione przez CBA szkody Skarbu Państwa wyniosły łącznie ok. 960 mln zł - w 2016 r. Oprócz tego rekomendacje CBA w różnych sprawach ekonomicznych pozwoliły Skarbowi Państwa zaoszczędzić setki milionów złotych. Zob. <https://wpolityce.pl/polityka/369337-ciekawy-raport-z-ostatnich-dwoch-lat-cba-i-abw-ponad-300-sledztw-dot-wyludzen-vat-nieoplacania-akcyzy-czy-cel-i-przestepstw-korupcyjnych>

któremu przedstawiono zarzut z art. 76 kks. czy też innego przestępstwa skarbowego przypisany jest do jednego postępowania przygotowawczego, przy czym owe założenie przyjęto w ramach jednego roku statystycznego. Powyższe założenie naturalnie stanowi daleko idące uproszczenie, gdyż zazwyczaj postępowania przygotowawcze prowadzone są w zależności od stopnia skomplikowania i złożoności niejednokrotnie powyżej 12 miesięcy, a przy tym do jednego i tego samego śledztwa może być przypisanych kilku, kilkunastu lub nawet kilkudziesięciu podejrzanych, przy czym osoby, którym przedstawiono zarzuty z art. 76 kks. niekoniecznie mogłyby taki status nabyć w postępowaniu przygotowawczym, w którym art. 76 kks. nie był przepisem kierunkowym. Tym niemniej na potrzeby niniejszego opracowania wskazana metodologia pozwoli zaprezentować konkretne uzyskane dane, a przede wszystkim wysunięcie na ich podstawie określonych wniosków.

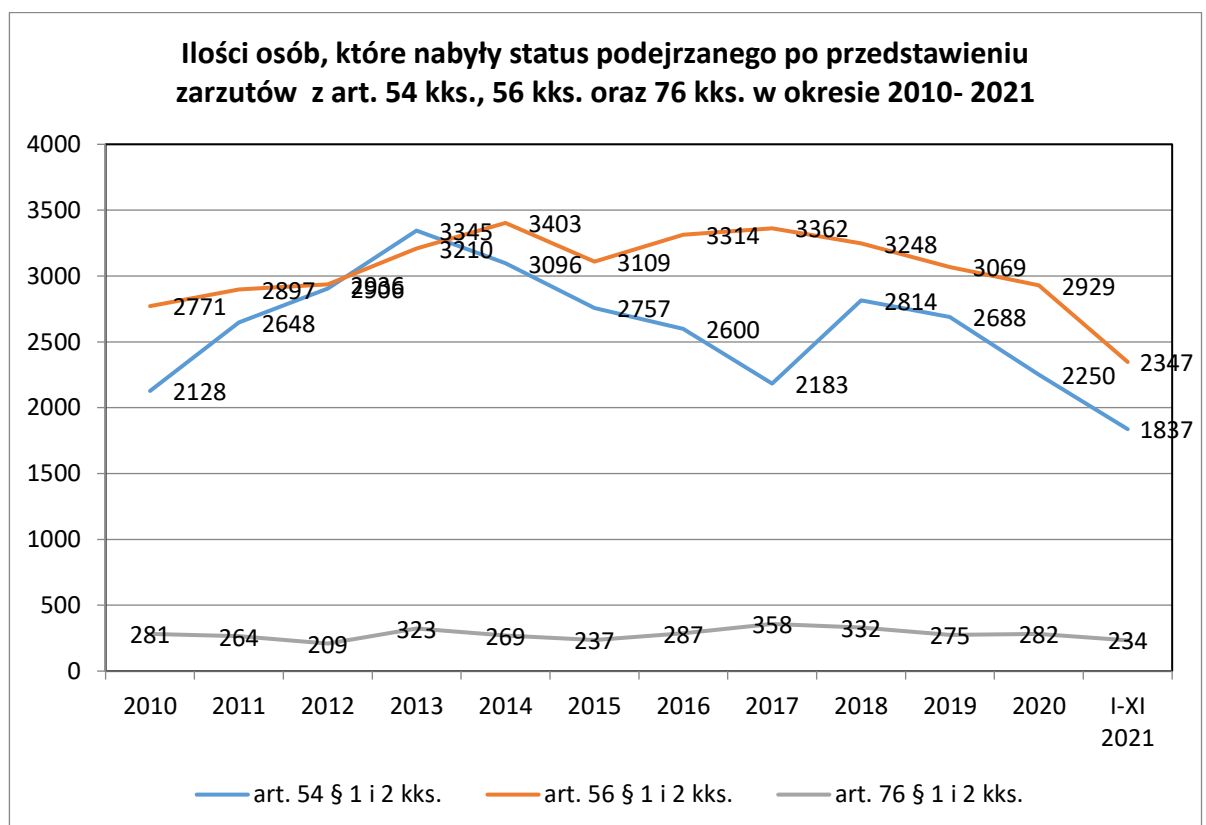
W pierwszej kolejności przedstawiono zestawienie zawierające informacje dotyczące ilości osób, które w ramach postępowań przygotowawczych prowadzonych przez finansowe organy postępowania przygotowawczego nabyły status podejrzanych. Zaprezentowane dane dotyczą zarówno podejrzanych, którym przedstawiono zarzuty na podstawie art. 76 kks., jak też innych oszustw podatkowych określonych w art. 54 kks. i 56 kks. Widoczne są przede wszystkim istotne dysproporcje pomiędzy poszczególnymi typami przestępstw, przestępstwa opisane w art. 54 kks. i 56 kks. kilkunastokrotnie przewyższają liczbowo dane dotyczące podejrzanych z art. 76 kks. Zaprezentowane wykresy pokazują również pewne tendencje, o ile liczba podejrzanych, którym przedstawiono zarzut z art. 54 kks. w latach 2010-2013 stale wzrastała o tyle od tego okresu notuje się stały i systematyczny spadek w tym zakresie. Ów sytuację najprawdopodobniej należy wiązać ze zmianami w zakresie funkcjonowania aparatu skarbowego. W kwestii spadku liczby podejrzanych, którym przedstawiono zarzuty z art. 54 kks., a więc czynu związanego z unikaniem opodatkowania, to jak się wydaje, jest to efekt stałego wprowadzenia wymogów prawnych i technicznych związanych z ewidencją realizowanych czynności podlegających opodatkowaniu, a więc walką z tzw. szarą strefą, a przy tym z wprowadzeniem zmian, dzięki którym podatnikom nie opłaca się ukrywać przez fiskusem swoich dochodów.

Odmienne natomiast prezentują się dane dotyczące podejrzanych, którym przedstawiono zarzut z art. 56 kks., ich liczba po krótkotrwałym spadku w latach 2014-2015, powoli wzrastała, aby w kolejnych latach ponownie spaść. W tym zakresie dość stabilnie prezentują się także dane dotyczące podejrzanych, którym przedstawiono zarzut z art. 76 kks. Dane w tym zakresie prezentują się dość stabilnie, brak jest widocznych wzrostów

jak i spadków w tym zakresie. Ilość podejrzanych na przestrzeni czasu, co prawda rośnie jednak nie są to wzrosty skokowe.

W przypadku tych dwóch grup podejrzanych zwiększenie efektywności również należy wiązać ze zmianami prawnymi i organizacyjnymi związanymi z konsolidacją aparatu skarbowego w ramach KAS. Wart odnotowania jest również fakt znacznego spadku liczby podejrzanych w latach 2020-2021. Powyższe jak się wydaje należy wiązać przede wszystkim z sytuacją epidemiologiczną, skutkiem której znacząco ograniczyła się aktywność zarówno finansowych jak i niefinansowych organów postępowania przygotowawczego. Wskazać należy również na ograniczoną aktywność ze strony prokuratury, która prowadzi bezpośredni nadzór na prowadzonych śledztwach, a to właśnie czynność przedstawienia zarzutów jest ściśle zarezerwowana dla prokuratora referenta danej sprawy.

Wykres nr 16



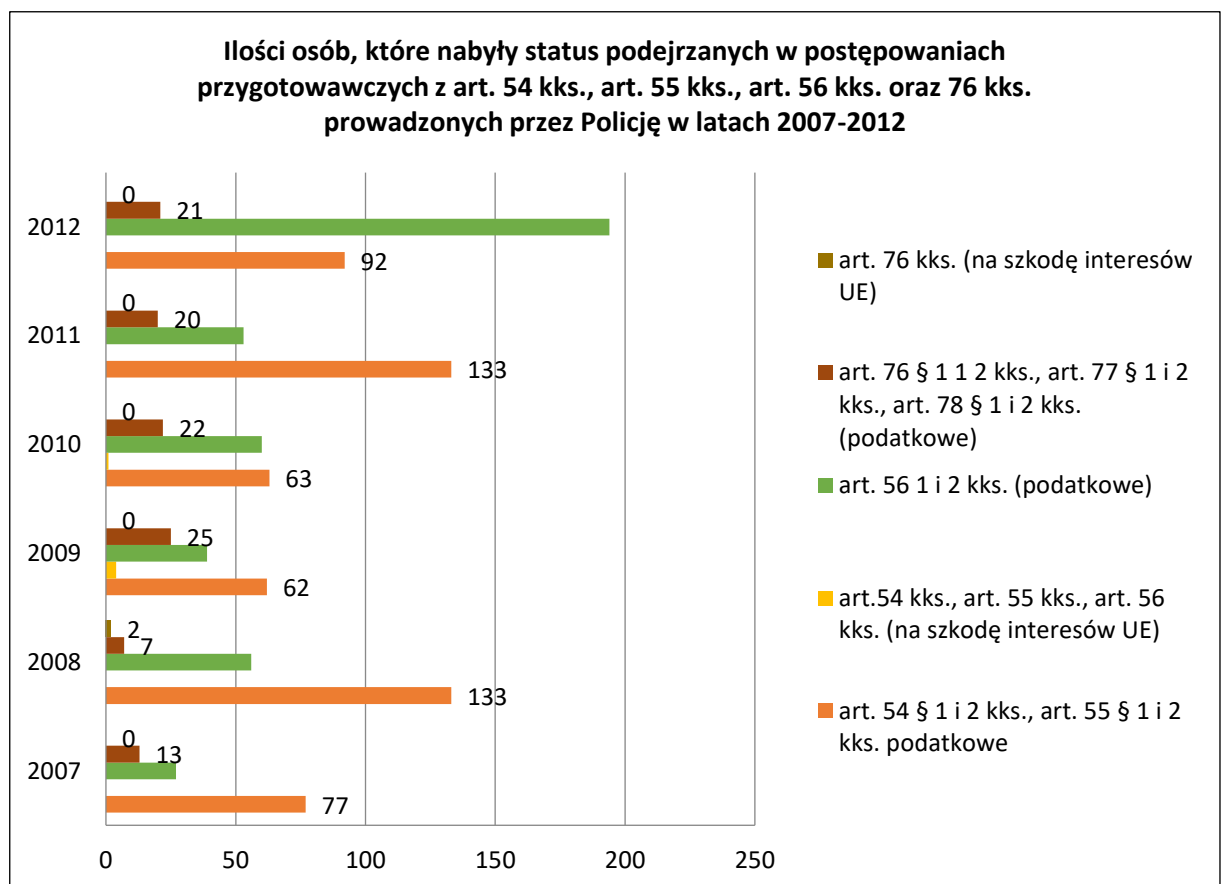
Źródło: opracowanie własne wg. danych z Ministerstwa Finansów.

Porównując zaprezentowane dane względem ilości wszczętych w kierunku art. 76 kks. postępowań przygotowawczych, możemy mówić w tym momencie, przy uwzględnieniu wskazanego powyżej założenia, o naprawdę znaczącej skuteczności sięgającej niemal 60 %, co jest wynikiem jak się wydaje bardzo dobrym. Z drugiej strony widoczny jest znaczący wzrost ilości podejrzanych w zakresie danych ujawnionych

odpowiednio w roku 2015 oraz w roku 2017 i jest to wzrost jednostkowy o niemal 100 jednostek statystycznych. Jeśli zaś idzie o lata poprzednie nie odnotowano w tym względzie istotnych fluktuacji, dane są w tym zakresie, rok do roku dość stałe. Naturalnym jest, iż powyższe wyliczenia dotyczą jedynie przyjętego, a opisanego powyżej modelu, w związku z czym dane faktyczne tj. ilość podejrzanych w ramach poszczególnych spraw może się znacząco różnić, przy czym nie wydaje się aby były to różnice znaczące.

Poniżej prezentowane są dane uzyskane z KGP, a dotyczących ilości osób, które nabyły status podejrzanych w toku prowadzonych przez ten organ ścigania postępowań przygotowawczych. Dane przedstawione będą w odrębnych wykresach, z uwagi na kwestię zmiany procedury raportowania, o czym była mowa powyżej, a co za tym idzie niekompatybilność danych. Stąd też poszczególne wykresy zawierają dane odpowiednio za lata 2007-2012 oraz 2013-2017.

Wykres nr 17



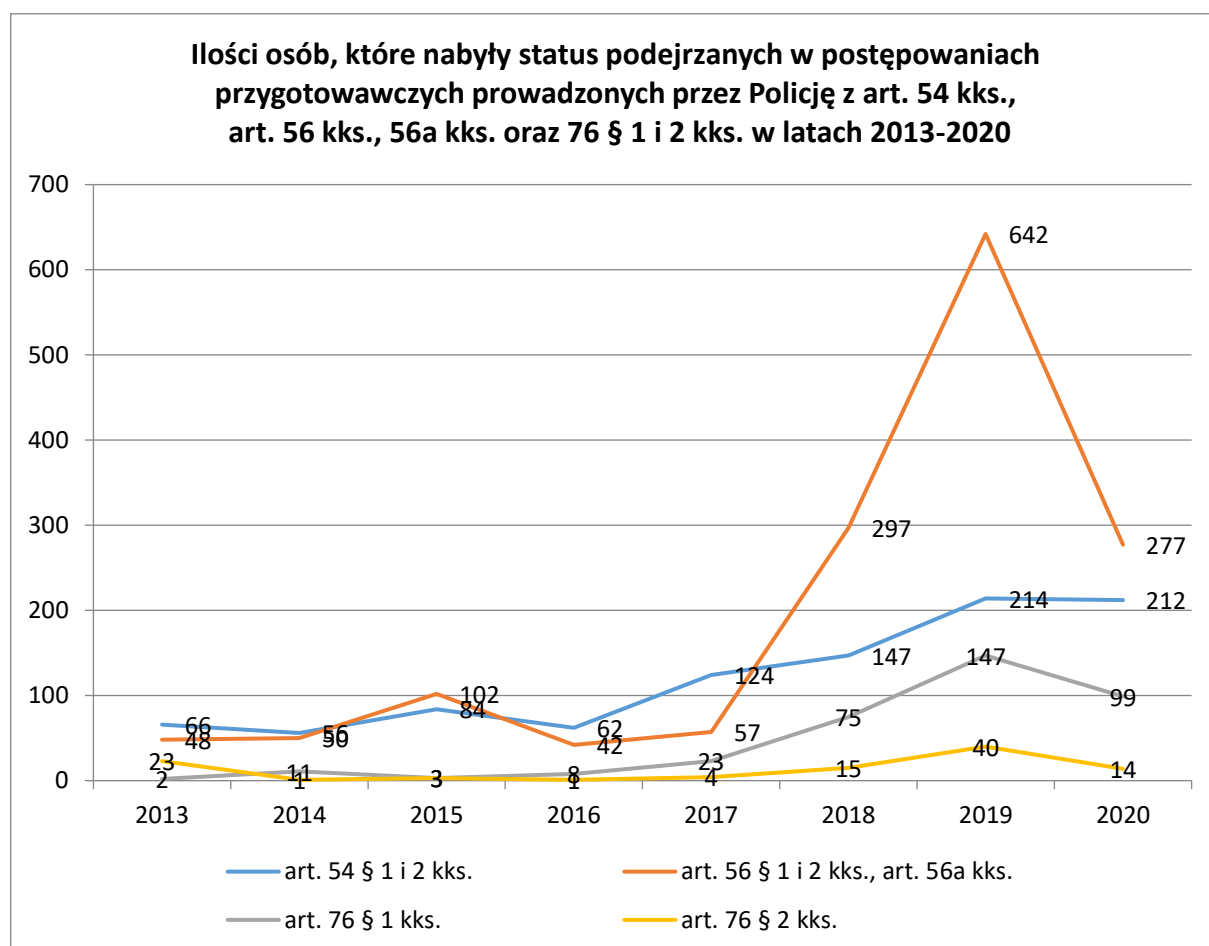
Źródło: opracowanie własne wg. danych Policji.

Wskazane dane po raz kolejny potwierdzają prezentowaną już kilkakrotnie tezę o daleko idącej marginalnej aktywności jednostek organizacyjnych Policji na polu walki ze sprawcami przestępstw skarbowych stypizowanych w art. 76 kks. Wskazać przy tym należy,

iż co prawda Policja jako organ ścigania o najszerszych kompetencjach jest uprawniona jako niefinansowy organ postępowania przygotowawczego na równi np. z ABW czy CBA do ścigania i zwalczania przestępczości skarbowej, czy też szerzej ekonomicznej. Wskazać, jednakże należy również, iż winna to być domena wyspecjalizowanych organów celno-skarbowych, stąd nie powinny dziwić przytoczone w tym względzie dane.

Wart zaznaczenia jest jednak przy tym fakt, iż zjawiskiem normalnym w zakresie całościowej oceny sprawności wymiaru sprawiedliwości jest tzw. model odwróconej piramidy, gdzie na szczycie w największej liczbie znajdują się postępowania przygotowawcze, poniżej liczba osób o statusie podejrzanych, dalej liczba osób skazanych, a końcowo liczba osób skazanych prawomocnie. Istotne w tym schemacie jest, iż każdy kolejny poziom jest znacząco mniejszy aniżeli poprzedni. Porównanie więc danych dotyczących skazanych prawomocnie z danymi dotyczącymi wszczęcia pozwoli na dokonanie oceny sprawności organów ścigania.

Wykres nr 18



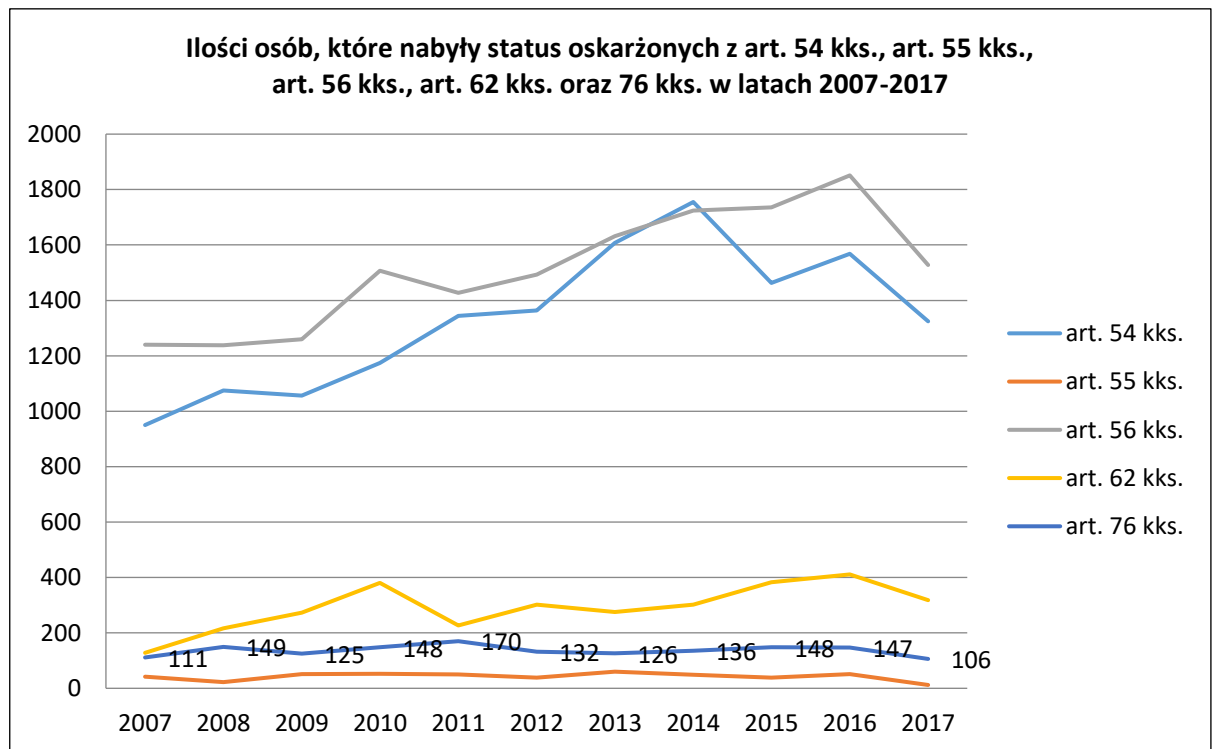
Źródło: opracowanie własne wg. danych Policji.

W ramach powyższego zestawienia zwrócić uwagę należy na fakt, iż w zasadzie ilość podejrzanych, którym przedstawiono zarzut z art. 76 § 1 kks. lub też art. 76 § 2 kks., w latach

2013 – 2017 w zasadzie nie przekraczała kilkunastu osób, wyjątkiem w tym zakresie jest rok 2019, gdzie odnotowano znaczący niemal 300% wzrost liczby podejrzanych. Zaznaczyć jednak zaraz należy, iż w tym samym czasie odnotowano znaczny skos w zakresie podejrzanych, którym przedstawiono zarzuty z art. 56 kks. Analiza późniejszych danych wskazuje jednak, iż był to jednostkowy wzrost, z uwagi na znaczący spadek z lat następnych. Wydaje się, iż ów wzrost, związany był z prowadzeniem kilku dużych postępowań przygotowawczych, nie był zaś początkiem stałego trendu.

W odpowiedzi na pierwszy przesłany przez doktorantkę wniosek o udostępnienie informacji publicznej Ministerstwo Finansów, oprócz wskazanych powyżej informacji, przesłało rozbudowane zestawienie dotyczące liczby osób oskarżonych, a więc tych którym uprzednio przedstawiono zarzuty, a następnie względem których przesłano do właściwego sądu akt oskarżenia, liczby osób skazanych przez sąd, dane dotyczące liczby osób uniewinnionych jak i liczby osób względem których sąd orzekł dobrowolne poddanie się odpowiedzialności w trybie art. 17-18 kks. lub art. 142-149 kks., skutkiem czego w przypadku takich osób nie dochodzi do formalnego skazania, jednakże sprawca jest zobowiązany do uiszczenia wymaganej należności publicznoprawnej w całości, kwoty grzywny jak i kosztów postępowania.

Wykres nr 19



Źródło: opracowanie własne wg. danych z Ministerstwa Finansów

Przedstawione dane obejmują lata 2007 - 2017 oraz okresu do III kwartału 2018 r.⁵³¹ Poniżej w pierwszej kolejności przedstawiono częściowe zestawienie zawierające w szczególności dane zbiorcze dotyczące osób oskarżonych, których czyny kwalifikowano na podstawie art. 76 kks. Wskazane dane zaprezentowano na tle liczbowych danych dotyczących przestępstw skarbowych z art. 54 kks. oraz z art. 56 kks., celem uwidocznienia skali i ukazania punktu odniesienia. Wskazać jednocześnie należy, iż chodzi w tym przypadku o statystyki dotyczące finansowych organów postępowania przygotowawczego, a więc nominalnie wyspecjalizowanych organów do zwalczania przestępczości podatkowej, brak natomiast analogicznych danych w rejestrach Policji czy też Ministerstwa Sprawiedliwości.

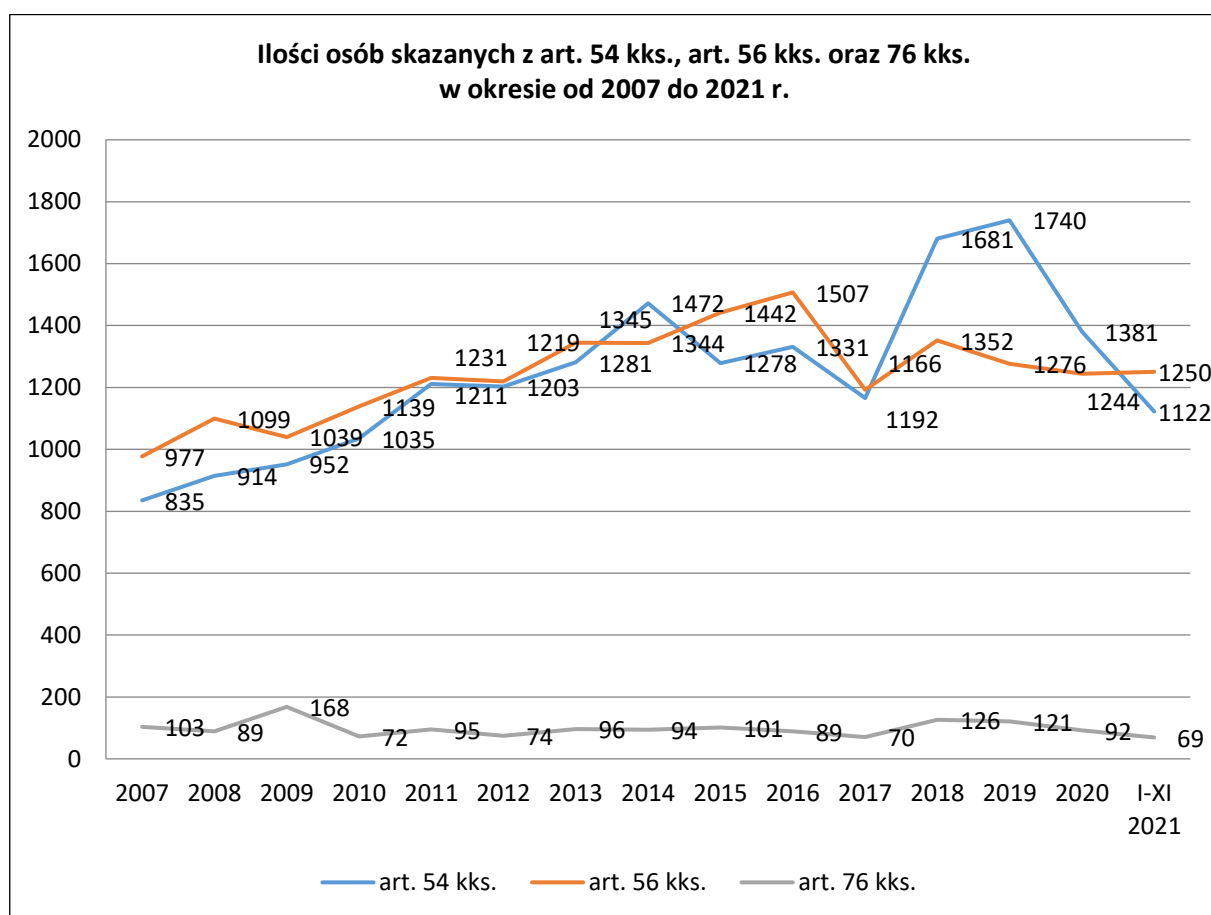
Powyżej przytoczone dane jasno wskazują, iż w zasadzie jedynie względem niewielkiego odsetka osób, którym przedstawiono zarzut z art. 76 kks., tj. około 30 % z pośród tych osób, które uprzednio nabyły status podejrzanych, zostaje końcowo w wyniku przeprowadzonego postępowania przygotowawczego, skierowany do sądu akt oskarżenia. Przyjmując, iż w 2017 r. wszczęto ponad 600 śledztw w kierunku art. 76 kks., a jedynie 106 z nich zakończyło się skierowaniem aktu oskarżenia, to możemy mówić o skuteczności na poziomie niewiele ponad 18 %. Jednocześnie należy wskazać, iż według danych za III kwartał 2018 r. liczba osób oskarżonych z art. 76 kks, na dzień udostępnienia danych, wnosi 116, tak więc nie jest to wynik znacząco odbiegający od lat poprzednich.

Dane te jak się wydaje się są zadowalające, ani też nie umożliwiają wystawienie służbom celno-skarbowym wysokich not w zakresie skuteczności. Niski odsetek spraw zakończonych skierowaniem aktów oskarżenia do sądu świadczy o brakach dowodowych w prowadzonych uprzednio postępowaniach przygotowawczych, a tym samym być może również o niskim przygotowaniu merytorycznym funkcjonariuszy. Wynik poniżej 20 % świadczyć może o tym, iż znacząca większość spraw zostaje umorzona przez same organy lub prokuraturę już na etapie postępowania przygotowawczego. Powyższe dane należy uznać za wręcz alarmujące, a przy tym świadczące o końcowej nieskuteczności służb. Sam fakt wszczęcia postępowania, a nawet przedstawienie podejrzanemu zarzutów nie przesądza o pozytywnym przeprowadzeniu sprawy. O ile skuteczność działania prokuratury można ocenić przez pryzmat ilości prawomocnie skazanych oskarżonych, to skuteczność służb należy oceniać przez pryzmat ilości podejrzanych i skierowanych do sądu aktów oskarżenia.

⁵³¹ W odpowiedzi na zapytanie do MF skierowane w październiku 2021 r. nie uzyskano dodatkowych danych w przedmiotowym zakresie.

Jeśli zaś chodzi o pozytywny wynik końcowy przewodu sądowego dla oskarżyciela publicznego, to jak ukazuje to zamieszczona poniższy wykres, na przełomie ostatnich lat skuteczność w tym względzie, odnośnie oskarżonych z art. 76 kks. sięgała ponad 80 %, dość powiedzieć, iż w roku 2017 na 106 osób oskarżonych wg. danych KAS odnotowano końcowo wg. Ministerstwa Sprawiedliwości aż 83 skazanych.⁵³² Zaznaczyć należy przy tym, iż tendencja ta była raczej stała, nie odnotowano znaczących zmian statystycznych w tym względzie w ostatniej dekadzie. Ponadto wskazana skuteczność może być jeszcze wyższa, gdyby uwzględnić podejrzanych, którzy nabyli status oskarżonych w postępowaniach przygotowawczych prowadzonych przez niefinansowe organy postępowania przygotowawczego. Wówczas mogłoby się okazać, iż owa skuteczność sięgałaby nawet 90 %. Niestety doktorantka nie posiada wskazanych danych porównawczych.

Wykres nr 20

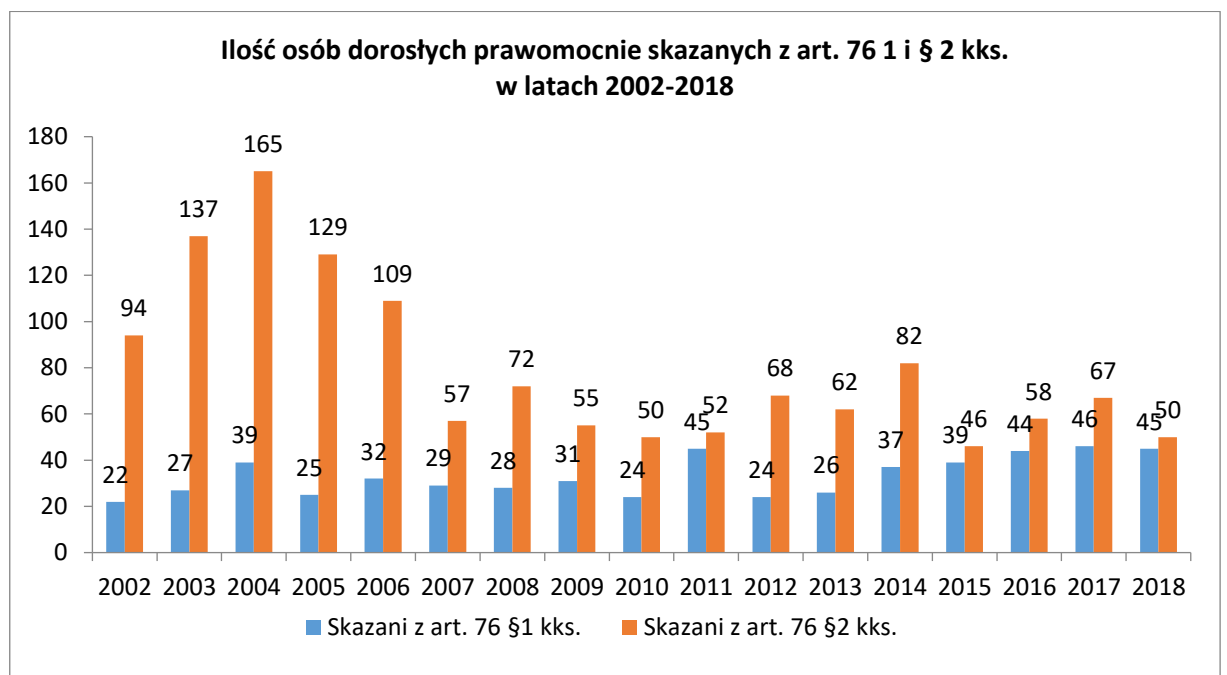


Źródło: opracowanie własne wg. danych z Ministerstwa Finansów

⁵³² Stwierdzić przy tym należy, iż w ramach analizy uzyskanych danych przyjęto uproszczenie względem, którego porównywano poszczególne jednostki statystyczne względem jednego i tego samego roku. Wskazać przy tym należy, iż zazwyczaj okres trwania czynności procesowych w ramach prowadzonego postępowania przygotowawczego trwa z reguły ponad 12 miesięcy.

Poniżej zaprezentowano natomiast analogiczne dane dotyczące ilości skazanych, przy czym mowa jest w tym przypadku o skazanych prawomocnie. Porównując obydwie zestawienia, przy uwzględnieniu danych policyjnych dotyczących liczby podejrzanych, wskazać należy, iż nie różnią się one od siebie w sposób znaczący. Możemy mówić jedynie o różnicach sięgających maksymalnie od kilku do 10 %. Na podstawie wskazanych danych można twierdzić o dobrym przygotowaniu zarówno ze strony prokuratury w kwestii merytorycznej jak i organów ścigania w kwestii przygotowania i opracowania materiału dowodowego. Powyższe jest swoistym paradoksem, w odniesieniu do znacznego odsetka spraw, które nie zakończyły się aktem oskarżenia. Powyższe może świadczyć o brakach kadrowych, w ilości doświadczonych funkcjonariuszy śledczych, którzy mogą samodzielnie poprowadzić skomplikowane postępowania przygotowawcze w sprawach o przestępstwa skarbowe. Teza ta co prawda formułowana jest na podstawie danych statystycznych, przy czym brak logicznego wytłumaczenia sytuacji gdy jedynie niewielka ilość spraw kończy się aktem oskarżania, ale jeżeli już do tego dojdzie, to najczęściej dochodzi do prawomocnego skazania oskarżonych.

Wykres nr 21



Źródło: opracowanie własne wg. danych z Ministerstwa Sprawiedliwości.

Na podstawie powyższego wykresu można nadto wskazać na istniejącą w okresie ostatniej dekady, a nawet ostatnich dwunastu lat, stałej tendencji względem liczby osób skazanych prawomocnie na podstawie art. 76 § 2 kks. Dane w tym zakresie są jednak znacząco różne względem rekordowego pod względem liczby skazań roku 2004. Odmienne natomiast

wygląda sytuacja w przypadku liczby skazanych z art. 76 § 1 kks. W tym przypadku liczba skazanych wykazuje stałą niemalże tendencję od roku 2002 do roku 2018. Naturalnie porównując lata 2002 oraz 2018 odnotowuje się niemalże 100 % wzrost liczby skazanych, tym niemniej analizując dane rok do roku widzimy nieznaczną fluktuację w zakresie liczby skazanych oscylująca w przedziale maksymalnie od - 15 do + 15. Powyższe zaś może wynikać z długotrwałości prowadzonych przewodów sądowych w sprawach typowo gospodarczych względem czego w poszczególnych latach kiedy sprawy te nie mają finału w postaci prawomocnego skazania odnotowuje się niewielki spadek liczby skazanych, aby w następnym roku rosnąć, kiedy jedno z takich postępowań zostanie zakończonych.

Wart zaznaczenia w tym miejscu jest fakt, iż Ministerstwo Sprawiedliwości, a nawet w niektórych przypadkach Policja dysponuje szczegółowymi danymi w rozbiciu na te dotyczące art. 76 § 1 kks. jak i tych dotyczących się art. 76 § 2 kks., w odróżnieniu do Ministerstwa Finansów, które posiada jedynie zbiorcze dane w tym zakresie.

Na podstawie przedstawionych danych, z przykładowym wskazaniem roku 2017, stwierdzić można, iż ilość osób skazanych prawomocnie na podstawie art. 76 § 1 kks., ale też na podstawie art. 76 § 2 kks. stanowi jedynie niewielki odsetek względem ogólnej liczby skazanych za popełnianie przestępstw skarbowych, dość powiedzieć, iż we wskazanym roku był to niecały 1 % ogółu skazanych za przestępstwa skarbowe.⁵³³

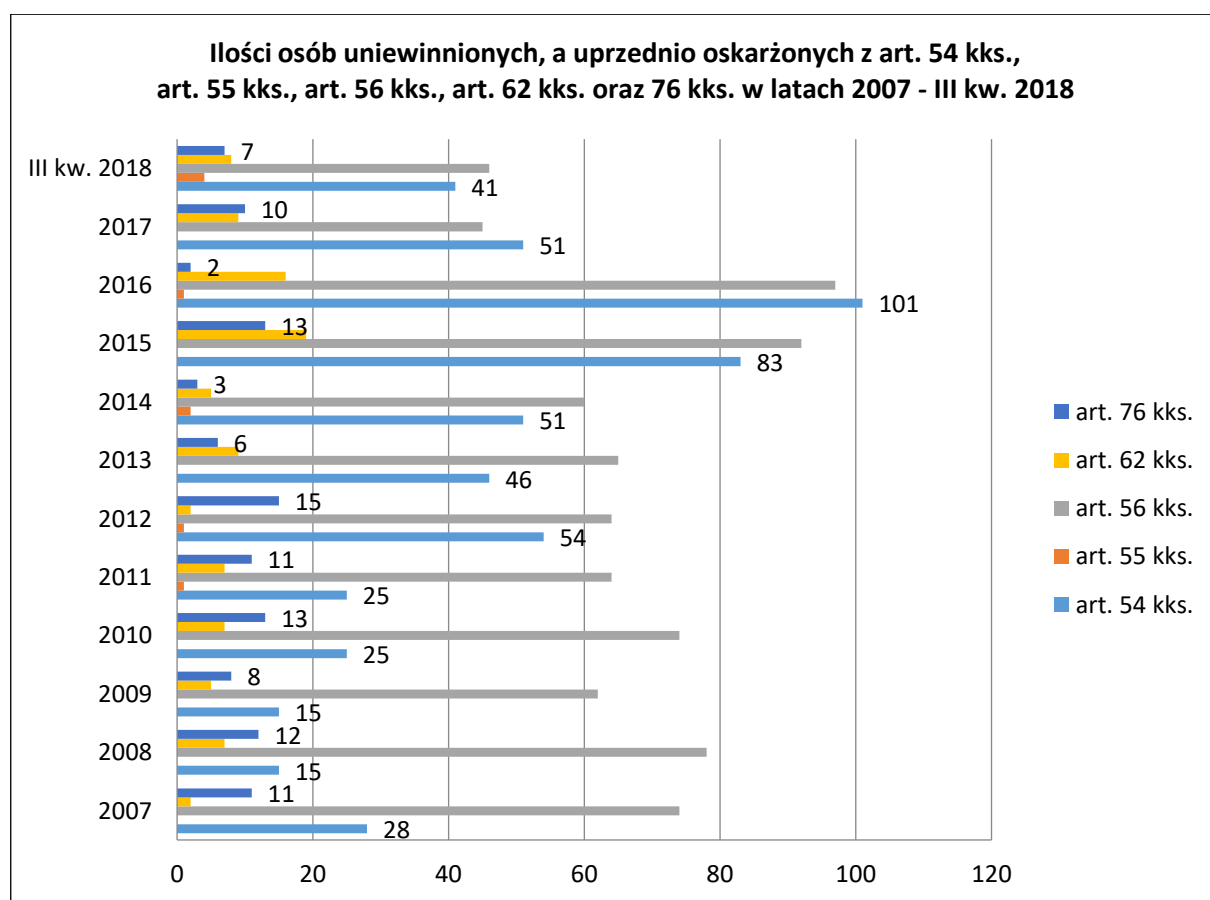
Poniżej przedstawiono zaś niezwykle interesujące dane uzyskane z Ministerstwa Finansów, które zazwyczaj nie są ujmowane w ogólnodostępnych statystykach, a mianowicie dane dotyczące ilości osób uniewinnionych w ramach prowadzonych uprzednio postępowań sądowych. Zwrócić uwagę należy na fakt, iż w przeciągu ostatniej dekady, nie odnotowano ani jednego roku, w którym nie uniewinniono by osoby względem której przedstawiono uprzednio zarzut z art. 76 kks., a następnie skierowano akt oskarżenia do sądu. Z jednej strony sytuację taką należy uznać za pożądaną – wskazuje, iż sądy nie działają z dużą dawką automatyzmu, a więc nie dochodzi do bezrefleksyjnego niejako potwierdzenia tez przedstawianych przez oskarżyciela publicznego w akcie oskarżenia, z drugiej strony, mówimy o niemal 10 % osób względem których organom ścigania nie udało się zgromadzić wystarczającego do skazania materiału dowodowego – a mowa jest tu o osobach, które znaczny czasookres były w toku postępowania przygotowawczego osobami podejrzanymi, względem którym ewentualnie mogły być stosowane środki zapobiegawcze z tymczasowym

⁵³³ W roku 2017 na podstawie przepisów kodeksu karnego skarbowego skazano łącznie 9319 osób, z czego jedynie 46 na podstawie art. 76 § 1 kks. oraz 67 osób na podstawie art. 76 § 2 kks., co stanowi łącznie 0,8 % wszystkich skazanych.

aresztowaniem włącznie, a które końcowo można powiedzieć niesłusznie oskarżono przed sądem. Analiza i ocena takiego stanu rzeczy nie jest prosta, stąd też nie sposób wypowiedzieć się w tej kwestii jednoznacznie – chociażby poprzez wskazanie procentowego lub też ilościowego ujęcia liczby osób uniewinnionych, która to liczba z jednej strony potwierdzałyby swobodę decyzji i oceny materiału dowodowego przez sąd, z drugiej zaś byłaby ona do przyjęcia mając na uwadze pozytywną ocenę merytoryczną przeprowadzonego postępowania przygotowawczego przez organy ścigania.

Tym niemniej należy stwierdzić, iż jest to problem wymiaru sprawiedliwości jako całości, nie tylko organów celno-skarbowych. Każda osoba uniewinniona to z jednej strony porażka wymiaru sprawiedliwości jako systemu całościowego systemu zwalczania przestępczości, z drugiej strony to właśnie wygrana sprawiedliwości gdy osoba niewinna nie została skazana. Przyczyn takiego stanu rzeczy jest wiele, przy czym najczęściej ze strony sądu pada stwierdzenie o istotnych brakach dowodowych, zaś ze strony prokuratury o złej ich interpretacji lub ocenie.

Wykres nr 22



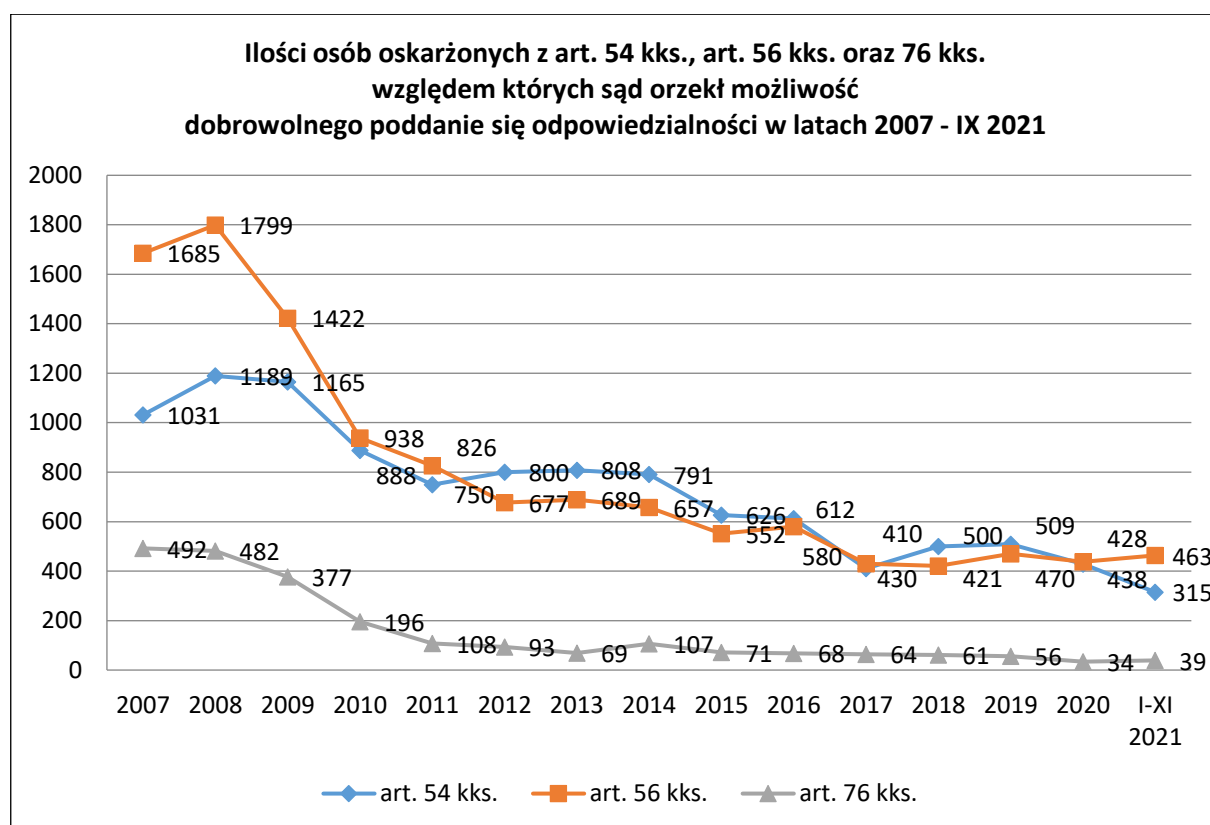
Źródło: opracowanie własne wg. danych z Ministerstwa Finansów⁵³⁴

⁵³⁴ W odpowiedzi na zapytanie do MF skierowane w październiku 2021 r. nie uzyskano dodatkowych danych

Końcowo zaprezentowane zostaną dane statystyczne dotyczące osób, które złożyły w ramach przewodu sądowego wnioski o dobrowolne poddanie się odpowiedzialności. W doktrynie wskazuje się, iż jedną z przesłanek warunkujących możliwość zastosowania tego rodzaju instytucji jest konieczność, aby wina sprawcy i okoliczności popełnienia czynu karalnego nie budziły wątpliwości, Sąd udziela zezwolenia na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności wyrokiem albo, gdy uzna, że brak jest podstaw do takiego rozstrzygnięcia, postanowieniem zwracając przy tym sprawę finansowemu organowi postępowania przygotowawczego. Wniosek o udzielenie sprawcy zezwolenia na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności jest zgodnie z treścią art. 145 § 1 kks. alternatywą dla aktu oskarżenia.⁵³⁵

Uzyskane informacje wskazują wyraźnie, iż korzystanie przez sprawców przestępstw skarbowych ze wskazanej instytucji prawa karnego skarbowego, w sposób znaczący i systematyczny maleje. Fakt ten widocznych jest nie tylko względem osób oskarżonych z art. 76 kks., ale też i w przypadku oskarżonych, którym zarzucano popełnienie innych przestępstw skarbowych.

Wykres nr 23



Źródło: opracowanie własne wg. danych z Ministerstwa Finansów

w przedmiotowym zakresie.

⁵³⁵Zob. szerzej J. Raglewska, J. Raglewski, Dobrowolne poddanie się odpowiedzialności za przestępstwo skarbowe, a ustawowy wymóg braku skazania za ten rodzaj czynu karalnego, Prokuratura i Prawo 2015, nr 7-8, s. 175 i n.

Dość powiedzieć, iż w roku 2007 ilość osób korzystających z tego rodzaju instytucji wynosiła prawie 3,5 tysiąca, zaś w okresie do III kwartału 2021 r. było już jedynie nieco ponad 700 oskarżonych.

Przyczyn wskazanego stanu rzeczy, jak się wydaje należy upatrywać z jednej strony w bardziej restryktywnym podejściu finansowych organów postępowania przygotowawczego oraz sądów względem składanych przez sprawców przestępstw skarbowych wniosków o dobrowolne poddanie się odpowiedzialności, co zaś wynika z faktu, iż stopniowo w ostatnich latach przestępczość podatkowa czy szerzej skarbową stała się domeną wysoko wyspecjalizowanych i zorganizowanych grup przestępczych, często o charakterze międzynarodowym stąd też trudno byłoby ze strony tego typu sprawców spodziewać się wniosków o dobrowolne poddanie się odpowiedzialności, jak również ich akceptacji ze strony sądów. Powyższe zmienne spowodowały znaczne, w przypadku sprawców przestępstw skarbowych opisanych w art. 76 kks., bo niemal 90 % spadki w zakresie wyrażenia przez sądy zgody na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności.

4. Uwagi końcowe

Podsumowując tę część rozprawy stwierdzić jednoznacznie należy, iż pomimo wagi, znaczenia i roli art. 76 kks. w walce z przestępczością godzącą i interesy ekonomiczne Skarbu Państwa oraz Unii Europejskiej, a związanych z nienależnymi wyłudzeniami zawrotów bezpośrednich czy też pośrednich w podatku VAT, ów narządzie jest wykorzystywane w sposób marginalny. Ocena ta dotyczy zarówno finansowych jak i niefinansowych organów postępowania przygotowawczego. Prezentowane dane w zakresie czy to podejrzanych, oskarżonych, czy też w końcu prawomocnie skazanych są wręcz symboliczne i mają jedynie charakter sygnałny. Dlaczego tak się dzieje, jaka jest tego przyczyna? Na tak postawione pytanie nie ma prostej i jednoznacznej odpowiedzi. Z pewnością jedną z przyczyn tak marginalnych danych statystycznych jest fakt, iż w pewnym zakresie w ramach działania zorganizowanych grup przestępczych trudniących się wyłudzeniami w podatku VAT, w związku z działalnością przestępczą dochodzi do popełniania licznych innych przestępstw skarbowych jak i przestępstw typowo kryminalnych np. pranie brudnych pieniędzy opisane w art. 299 kk. Powyższe powoduje, iż w pewnych okolicznościach działanie sprawcze w zakresie art. 76 kks., pozostaje w zbiegu z innymi czynami przestępczymi, skutkiem czego

może dochodzić do pominięcia faktu popełnienia czynu z art. 76 kks. na etapie raportowania statystycznego.

Mając na względzie ilość wszczynanych kierunkowo rok rocznie postępowań przygotowawczych, w tym fakt, iż tego rodzaju przestępstwa skarbowe mogą być ujawniane również w ramach postępowań przygotowawczych dotyczących innych przestępstw skarbowych, to właśnie w okolicznościach związanych z raportowaniem statystycznym należy dopatrywać się powodów, iż dane statystyczne przedstawione powyżej wskazują na marginalną aktywność wykrywczą organów ścigania. Stąd też można postawić tezę, iż w rzeczywistości wykrywanie jak i następnie karanie sprawców przestępstw skarbowych stypizowanych w art. 76 kks., może być w rzeczywistości na zupełnie innym poziomie.

Wskazać w tym względzie należy, iż w kontekście art. 76 kks. mówimy o przestępstwie skarbowym, które w pierwszej kolejności powinno być ścigane przez organy celno-skarbowe. Odwołując się zaś do treści art. 118 kks. wskazującego organy postępowania przygotowawczego, do ścigania przestępstw skarbowych w określonych sytuacjach i stanach faktycznych upoważnione są wszystkie organy ścigania i służby, które w Polsce posiadają uprawnienia procesowe. Zasadnym w tym względzie być może powinna być wąska specjalizacja oraz rozgraniczenie kompetencji do ścigania konkretnych kategorii przestępstw, co jednocześnie nie wyłączałoby bliskiej kooperacji i wymiany informacji pomiędzy służbami.⁵³⁶

Odnosząc się zaś do przedstawionych w ramach rzeczonoego rozdziału danych wskazać należy przede wszystkim na niemalże stałą tendencję względem danych dotyczących liczby osób prawomocnie skazanych przez sądy. Przedmiotowa tendencja utrzymuje się pomimo z jednej strony spadku liczby przeprowadzanych podatkowych postępowań kontrolnych prowadzonych przez KAS, przy jednoczesnym wzroście postępowań przygotowawczych w kierunku art. 76 kks., prowadzonych zarówno przez Policję jak i służby specjalne. Nadto na liczbę osób prawomocnie skazanych bez wpływu pozostaje fakt, iż w ostatnich latach notuje się wzrosty jeśli idzie o ilość osób, którym przedstawiono zarzuty, jak też liczbę osób, względem których skierowano do sądu akt oskarżenia.

Przyczyny takiego stanu rzeczy upatrywać należy z jednej strony w skomplikowanym charakterze postępowań przygotowawczych w sprawach o przestępstwa skarbowe, z drugiej zaś w przewlekłości prowadzonych przewodów sądowych.

⁵³⁶ Zob. M. Kołdys, Rola i zadania niefinansowych organów postępowania przygotowawczego, Prokuratura i Prawo 2017, nr 3, s. 119-120.

Jeśli chodzi o pierwszą przyczynę, to przyznać należy, iż tak naprawdę bez wpływu na notowaną rok rocznie ilość osób prawomocnie skazanych, ma liczba osób, którym przedstawiono zarzuty, przeciwko którym skierowano akt oskarżenia, czy też względem których przeprowadzono postępowanie podatkowe. Dzieje się tak, o czym była już mowa powyżej, gdyż ze względu na swój skomplikowany charakter postępowania tego rodzaju mogą być prowadzone nawet kilka lat. Z własnego doświadczenia zawodowego doktorantka może wskazać, iż średnio postępowanie przygotowawcze w sprawie działalności zorganizowanej grupy przestępczej popełniającej przestępstwa skarbowe trwa, od momentu wszczęcia do skierowania do sądu aktu oskarżenia, około trzech lat. Dlatego też końcowo od momentu przedstawienia danej osobie zarzutu, czy też wszczęcia postępowania przygotowawczego do momentu wydania prawomocnego orzeczenia kończącego sprawę może minąć wiele lat. Tym samym więc ów fakt pozostaje bez realnego wpływu na końcowe statystyki sądowe w tym zakresie.

Ów skomplikowany charakter spraw karnoskarbowych, ma również wpływ na prowadzone przewody sądowe, zdecydowanie wydłużając czas ich prowadzenia. To zaś w połączeniu ze znacznym obciążeniem systemu sądowego w Polsce powoduje, iż ów końcowy element w postaci prawomocnego skazania jeszcze bardziej oddala się od punktu początkowego jakim jest rozpoczęcie postępowania kontrolnego przez KAS czy też przedstawieniem zarzutów przez prokuraturę.

Kończowo więc należy zaznaczyć, iż postępowania przygotowawcze wszczęte w latach 2016-2017 znajdą swój finał w postaci prawomocnego skazania do dopiero w nadchodzących latach. Wówczas więc będzie można ocenić, czy te działania faktycznie, realnie przełożyły się na wzrost liczby prawomocnie skazanych osób, a co za tym idzie pozwolą faktycznie ocenić działalności wykrywczą organów ścigania w tym zakresie, czy też pozostaną one bez wpływu na obecną tendencję w tym zakresie. W analogiczny sposób możliwa będzie ocena skuteczności działania KAS, jak i całej reformy polegającej na konsolidacji aparatu skarbowego oraz celnego, w tym w szczególności wdrożonych równoległe rozwiązań legislacyjnych i technicznych.

W chwili obecnej, jak się wydaje, zarówno w jednym jak i drugim przypadku dokonywanie określonych ocen, czy też formułowanie kategoriycznych tez byłyby zdecydowanie przedwczesne.

Rozdział VII

Przestępstwo oszustwa podatkowego w podatku od towarów i usług w świetle poglądów praktyków

1. Wstęp

O tym, jak ważne i istotne jest zwalczanie przestępczości o charakterze gospodarczym oraz finansowo-podatkowym, która w szczególności godzi w interesy ekonomiczne Skarbu Państwa, nie trzeba nikogo przekonywać. Tego rodzaju przestępczość oraz jej szkodliwość w odniesieniu do wysokości wpływów do budżetu państwa, ogniskuje się właśnie w ramach przestępstw związanych z wyłudzeniem nienależnego zwrotu podatku od towarów i usług VAT.

Walka z tym przestępczym zjawiskiem w ostatnich latach przybrała na sile i to na wielu frontach. Z jednej strony należy wskazać na działania ustawodawcy w odniesieniu do poszczególnych regulacji prawnych tj. m.in. na nowelizację kodeksu karnego z 2017 r. wprowadzającą penalizację czynów związanych z wystawianiem i dalszym używaniem nierzetelnych faktur⁵³⁷, czy też wprowadzoną w 2016 r. zmianę w ustawie o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, czyli tzw. pakiet paliwowy⁵³⁸. Z drugiej strony doszło w ostatnim czasie do konsolidacji aparatu skarbowego w postaci urzędów skarbowych, urzędów kontroli skarbowej oraz izby skarbowych ze służbą celną w ramach Krajowej Administracji Skarbowej⁵³⁹. Czy powyższe zmiany były i są słusznym kierunkiem, mającym na celu wsparcie organów ścigania w zwalczaniu przestępczości podatkowo-skarbowej, to się dopiero okaże, tak naprawdę w toku wykorzystywania nowych narzędzi i działania nowych regulacji prawnych. W tym względzie szczególnie ważna jest opinia praktyków, gdyż nikt inny jak właśnie praktycy, w ramach swojej pracy, czy też pełnionej służby potrafią wskazać na zalety i ułomności poszczególnych rozwiązań prawnych.

⁵³⁷ Ustawa z dnia 10 lutego 2017 r. o zmianie ustawy – Kodeks karny oraz niektórych innych ustaw.

⁵³⁸ Ustawa z dnia 7 lipca 2016 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw.

⁵³⁹ Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej.

2. Cel i założenia badania

Głównym założeniem i celem przeprowadzonych badań było uzyskanie opinii praktyków w zakresie szeroko pojętej przestępczości związanej z wyłudzeniem zwrotu nienależnego podatku od towarów i usług VAT.⁵⁴⁰ Problematyka związana z przestępczością w ramach, której dochodzi do wyłudzenia nienależnego zwrotu podatku VAT, nie jest zjawiskiem nowym. Charakterystyka działalności przestępczej była przedmiotem wielu publikacji zarówno ze strony przedstawicieli doktryny jak i praktyków. Waga problemu związanego z tzw. wyłudzeniami VAT-u, w szczególności zaangażowanie w nią zorganizowanych grup przestępczych, nierzadko o charakterze międzynarodowym powoduje, iż zwalczanie przestępczości związanej z wyłudzeniem nienależnego zwrotu podatku VAT stała się obecnie priorytetem dla organów ścigania. Powyższe jest skutkiem tego, iż przestępstwa związane z wyłudzeniami nienależnego zwrotu podatku VAT powodują wielomilionowe straty dla budżetu, zaś sama działalność przestępcza jest coraz bardziej wyrafinowana. Przestępcy w swej działalności wykorzystują już nie tylko luki w obowiązujących przepisach prawnych adoptując do nich swoje działania, ale również znając braki i niedomagania organów ścigania, zwłaszcza w obszarze współpracy międzynarodowej, z coraz większym powodzeniem korzystają także z nowoczesnych technologii w ramach swej transgranicznej działalności przestępczej.

Wszystko to, co w znaczącym stopniu utrudnia nie tylko czynności wykrywcze organów ścigania, ale stanowi również istotny problem w toku prowadzenia późniejszego przewodu sądowego. Te wszystkie kwestie i problemy znane są praktykom stąd też przeprowadzone badania dotyczyć miały właśnie tej grup docelowej. Kwestia uszczelnienia systemu podatkowego zapewne związana będzie z szerokimi zmianami regulacji dotyczących zarówno kwestii technicznego rozliczania podatku VAT, penalizacji czynów przestępczych związanych z wyłudzeniem jego nienależnego zwrotu jak i przyznaniem organom ścigania nowych kompetencji i uprawnień. W tym względzie przeprowadzane badania mogą stanowić istotne źródło informacji i to zarówno w kwestii oceny obecnych regulacji jak i planowanych zmian.

⁵⁴⁰ Badania prowadzone były w latach 2017-2019 na Wydziale Prawa Uniwersytetu w Białymstoku w ramach Projektu badawczego pt. „Opinia przedstawicieli wymiaru sprawiedliwości oraz organów ścigania w kwestii przestępczości związanej z wyłudzeniem nienależnego zwrotu podatku od towarów i usług VAT” realizowanego w ramach grantu badawczego Ministerstwa Nauki i Szkolnictwa Wyższego.

3. Organizacja badania i narzędzie badawcze

Przeprowadzone badania miały charakter ogólnopolski. W ramach realizowanego projektu rozesłano około 5800 ankiet badawczych. Ankiety zostały przesłane do:

- wszystkich jednostek organizacyjnych Prokuratury na szczeblach: prokuratur regionalnych (10 jednostek), prokuratur okręgowych (45 jednostek) oraz Wydziałów Zamiejscowych Departamentu do Spraw Przestępczości Zorganizowanej i Korupcji Prokuratury Krajowej (11 jednostek),
- do wszystkich sądów na szczeblach sądów apelacyjnych (10 jednostek) oraz sądów okręgowych (42),
- wszystkich Komend Wojewódzkich Policji (17) oraz Zarządów Centralnego Biura Śledczego Policji (17),
- wszystkich Delegatur Centralnego Biura Antykorupcyjnego (10),
- wszystkich Delegatur Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego (16),
- wszystkich Oddziałów Żandarmerii Wojskowej (8),
- wszystkich Oddziałów Straży Granicznej (8),
- a także do wszystkich Izb Administracji Skarbowej (16)

tym samym badaniem objęto łącznie 202 jednostki organizacyjne różnych służb oraz instytucji. Każdorazowo wraz z pismem przewodnim informującym o celu przeprowadzenia badania przesyłane były arkusze ankiety badawczych w liczbie 20 lub 30 sztuk. Uzyskano bardzo dużą zwrotność w szczególności w przypadku jednostek prokuratury – na 66 jednostek wszystkich szczebli uzyskano odpowiedzi z 46, w odniesieniu do sądów wszystkich szczebli na 52 jednostki uzyskano odpowiedzi z 36 jednostek, w odniesieniu do jednostek Straży Granicznej odpowiedzi przesłało 7 z 8 Oddziałów Straży Granicznej, w odniesieniu do Centralnego Biura Antykorupcyjnego – wszystkie Delegatury odesłały wypełnione ankiety badawcze. Tym niemniej należy wskazać, iż nie uzyskano zgody Komendanta Głównego Policji na udział funkcjonariuszy Policji oraz funkcjonariuszy Centralnego Biura Śledczego Policji w badaniu. Bardzo niską zwrotność uzyskano również w odniesieniu do jednostek Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego oraz Żandarmerii Wojskowej.

W ramach przeprowadzonych badań uzyskano z:

- prokuratur okręgowych łącznie 1102 ankiety badawcze na 1350 przesłanych,
- prokuratur regionalnych 70 ankiet badawczych na 300 przesłanych,

- wydziałów zamiejscowych Departamentu do Spraw Przestępczości Zorganizowanej i Korupcji Prokuratury Krajowej 56 ankiet badawczych na 330 przesłanych,
- a także dodatkowo 102 ankiety badawcze przesłanych z prokuratur rejonowych.⁵⁴¹

Do każdej z 66 jednostek prokuratury rozesłano po 30 ankiet badawczych, co daje łącznie liczbę 1980 rozesłanych ankiet. Otrzymano łącznie 1228 wypełnionych kwestionariuszy badawczych, w efekcie czego uzyskano, bardzo wysoką zwrotność na poziomie 62,02%.⁵⁴²Tym samym można przyjąć, iż badanie jest reprezentatywne dla danej grupy badawczej.

W odniesieniu do grupy ankietowanych sędziów to w toku prowadzonych badań uzyskano z:

- sądów okręgowych uzyskano łącznie 252 ankiety badawcze na 840 przesłanych,
- sądów apelacyjnych 54 ankiety badawcze na 200 przesłanych,
- a także dodatkowo 21 ankiet z Sądów Rejonowych.⁵⁴³

Łącznie więc uzyskano 327 ankiet badawczych wypełnionych przez sędziów. Do każdego z 52 sądów rozesłano po 20 ankiet badawczych, co daje łącznie liczbę 1040 rozesłanych ankiet. Otrzymano łącznie 327 wypełnionych kwestionariuszy badawczych, w efekcie czego uzyskano, zwrotność na poziomie 31,44 %.

W przypadku zaś grupy badanych w skład, których wchodziłi przedstawiciele szeroko pojętych organów ścigania to w ramach projektu uzyskano odpowiednio:

- 129 ankiet wypełnionych przez funkcjonariuszy Straży Granicznej na 240 przesłanych,
- 54 ankiety wypełnione przez pracowników Izby Administracji Skarbowej na 480 przesłanych,
- 75 ankiet wypełnionych przez funkcjonariuszy Centralnego Biura Antykorupcyjnego na 300 przesłanych.

⁵⁴¹ W ramach prowadzonych badań założono, iż prokuratury rejonowe nie zostaną objęte badaniem, z uwagi jednak, iż wpłynęła dodatkowa ilość ankiet wypełnionych przez prokuratorów tego szczebla, ujęto również tą grupę prokuratorów w ramach niniejszego opracowania, przy czym wydaje się, iż z uwagi na niewielką ilość ankiet względem całkowitej ilości prokuratorów prokurator rejonowych uzyskane wyniki nie będą reprezentatywne dla wskazanej grupy. Tym niemniej jak się wydaje analiza uzyskanych odpowiedzi potwierdza generalną opinię prokuratorów innych szczebli.

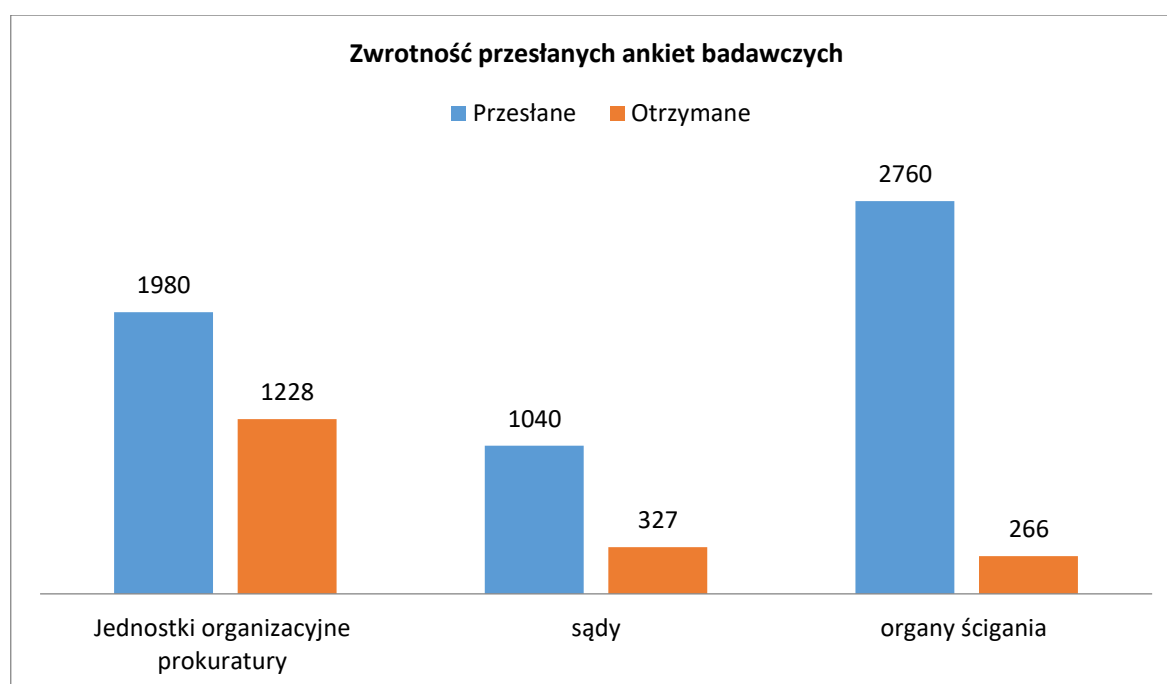
⁵⁴² W obliczeniach uwzględniono jedynie prokuratorów Prokuratur Okręgowych, Prokuratur Regionalnych oraz prokuratorów z Wydziałów Zamiejscowych Departamentu do Spraw Przestępczości Zorganizowanej i Korupcji Prokuratury Krajowej.

⁵⁴³ W ramach prowadzonych badań założono, iż sądy rejonowe nie zostaną objęte badaniem, z uwagi jednak, iż wpłynęła dodatkowa ilość ankiet wypełnionych przez sędziów tego szczebla, ujęto również tą grupę w ramach niniejszego opracowania, przy czym wydaje się, iż z uwagi na niewielką ilość ankiet względem całkowitej ilości sędziów przy czym uzyskane wyniki nie będą reprezentatywne dla wskazanej grupy.

Końcowo należy wskazać, iż uzyskano jedynie 8 ankiet wypełnionych przez funkcjonariuszy z dwóch Delegatur Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego na 480 przesłanych. W odniesieniu zaś do jednostek Straży Granicznej uzyskano odpowiedzi z 7 na 8 oddziałów, dodatkowo jeden z Oddziałów Straży Granicznej przekazał informację, iż nie prowadzili postępowań przygotowawczych w sprawach o wyłudzenia w podatku od towarów i ulg VAT, podobną odpowiedź uzyskano z dwóch Oddziałów Żandarmerii Wojskowej z tym że jednostki te nie przesłały wypełnionych kwestionariuszy ankiet.

Uzyskane wyniki badań poddano analizie z wykorzystaniem oprogramowania analityczno-statystycznego SPSS (*Statistical Package for the Social Sciences*).

Wykres nr 24



Źródło: opracowanie własne

W toku wykonanych czynności analitycznych posłużono się narzędziem badawczym w postaci ankiety anonimowej, same zaś badania przeprowadzono metodą ankiety pocztowej⁵⁴⁴. Ankiety w zależności w liczbie 30 jeśli chodziło o jednostki organizacyjne prokuratury lub organów ścigania, bądź 20 w przypadkach sądów, były wraz z pismem przewodnim przesłane za pomocą poczty. W piśmie przewodnim adresowanym na kierownika danej jednostki organizacyjnej informowano o celu przeprowadzanego badania ankietowego, a także fakcie prowadzonego projektu badawczego. pt. „Opinia przedstawicieli

⁵⁴⁴ O zastosowaniu tej metody badawczej zdecydowały walory tj.: możliwość objęcia badaniami dużej liczby osób oraz zachowanie anonimowości respondenta.

wymiaru sprawiedliwości oraz organów ścigania w kwestii przestępczości związanej z wyłudzeniem nienależnego zwrotu podatku od towarów i usług VAT”.

Narzędziem badawczym użytym przez doktorantkę była ankieta badawcza. W ramach przygotowanej ankiety można wyodrębnić trzy części. Pierwszą częścią ankiety jest wstęp gdzie zawarto informacje o celu prowadzonego badania oraz zasadach wypełniania ankiety. Drugą, a zarazem główną częścią merytoryczną ankiety był zestaw 10 pytań zamkniętych dotyczących problematyki zwalczania przestępczości związanej z wyłudzeniem nienależnego zwrotu podatku od towarów i usług VAT. Ostatnią częścią ankiety jest krótka metryczka, w której ankietowani byli proszeni o określenie swojej płci, wieku oraz stażu pracy/służby.

Końcowe wyniki z przeprowadzonych badań oraz wnioski zostały przygotowane i opracowane na podstawie analizy danych pierwotnych zebranych w ramach badania jakościowego. Dane pierwotne zostały uzyskane zaś za pomocą badania ankietowego z użyciem kwestionariusza ankiety opisanych powyżej. Badania ankietowe zostały przeprowadzone w 2017 r. – rozsyłanie ankiet. Wskazać natomiast należy, iż jeszcze długim czasookresie po ich formalnym zakończeniu, w otrzymano pojedyncze pakiety ankiet z jednostek, które uprzednio nie przesłały wypełnionych ankiet badawczych. W takich przypadkach każdorazowo uzupełniano uprzednio opracowane dane, celem ponownego ich przeanalizowania o dodatkowe pakiety. Powyższe realizowano, celem jak dokładniejszego określenia opinii badanych grup.

4. Opis i analiza uzyskanych danych względem badanej grupy prokuratorów

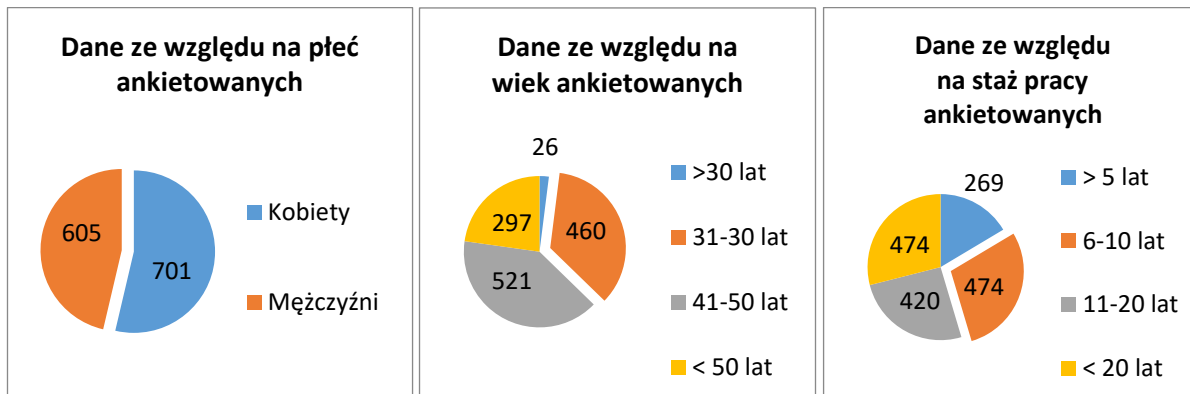
W wyniku przeprowadzonych badań otrzymano łącznie 1306 wypełnionych ankiet, gdzie ankietowani wskazali swoją płeć, z czego 46,3% ankiet zostało wypełnionych przez mężczyzn, zaś 53,7% przez kobiety.

W tym miejscu zaznaczyć należy, iż zarówno w kwestii wskazanie płci, wieku jak i odpowiedzi na inne pytania zawarte w ankiecie badawczej łączna liczba odpowiedzi może różnić się w odniesieniu do całkowitej liczby otrzymanych ankiet. Powstałe różnice tyczą się wszystkich badanych grup, zaś wynikają one z faktu, iż niektórzy ankietowani nie udzielali odpowiedzi na wszystkie zadane pytania lub zaznaczali więcej niż jedną odpowiedź.

Jeśli chodzi o wiek ankietowanych to 2% (26) odpowiadających prokuratorów określiło swój wiek w przedziale do 30 lat, 35,4% (460) prokuratorów wskazała przedział

od 31 do 40 lat, 22,8% (297) osób było w wieku powyżej 51 lat, zaś najliczniejszą grupę bo aż 39,9% (521) stanowiły osoby w wieku od 41 do 50 lat.

Wykres nr 25 Dane dotyczące badanej grupy prokuratorów z podziałem na płeć, wiek oraz staż pracy

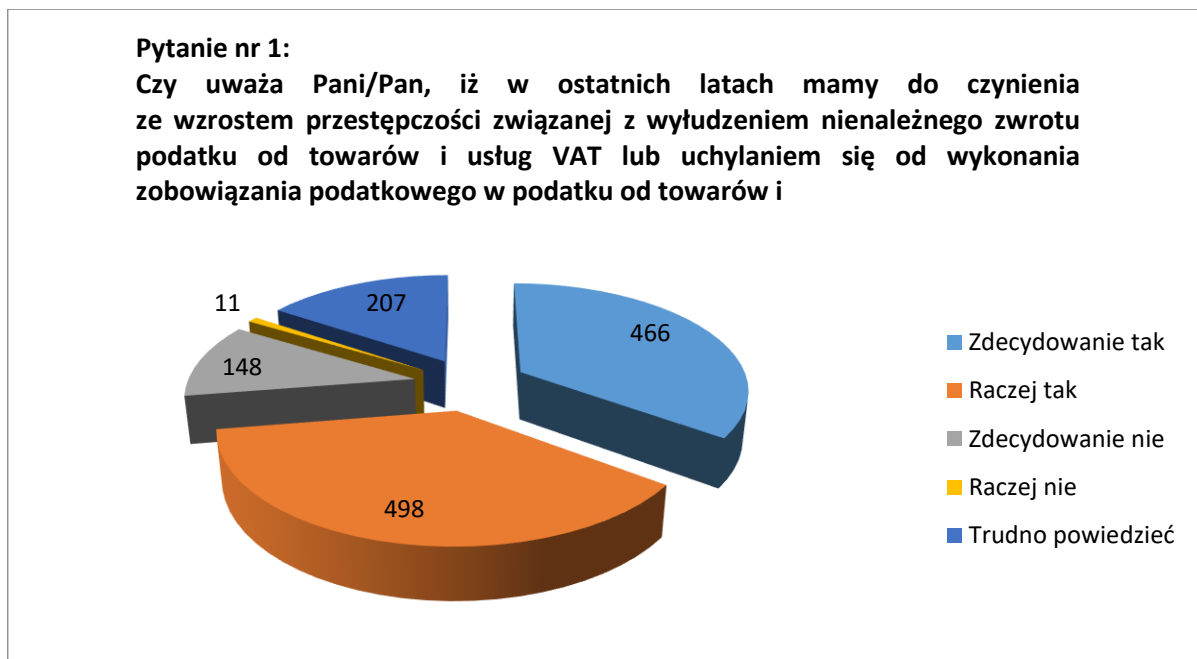


Źródło: opracowanie własne

W kwestii określenia grupy badawczej ze względu na długość stażu pracy, to spośród 1296 ankietowanych, którzy udzieli odpowiedzi na tak postawione pytanie, jedynie 10,4% (133) prokuratorów zaliczyło się do osób o stażu pracy do 5 lat, 20,8% ankietowanych (269) wskazało natomiast jako staż pracy przedział od 6 do 10 lat. Zdecydowana większość bo aż 36,6% (474) ankietowanych posiadało staż pracy powyżej 20 lat, zaś 32,4% (420) osób wskazała jako staż pracy przedział od 11 do 20 lat. Poddając analizie powyższe dane należy stwierdzić, iż znacząca większość ankietowanych prokuratorów charakteryzuje się wiekiem powyżej 40 lat, przy czym jednocześnie ów grupa może pochwalić się najdłuższym stażem pracy.

Przechodząc do przedstawienia poszczególnych wyników z przeprowadzonych badań, to wskazać należy, iż jednym z głównych problemów badawczych było uzyskanie od badanej grupy prokuratorów opinii dotyczącej kwestii wzrostu przestępczości związanej z wyłudzeniem nienależnego zwrotu podatku od towarów i usług VAT lub uchylaniem się od wykonania zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług VAT. W ramach przeprowadzonych badań było to pytanie o tyle istotne, gdyż opinia o stanie i stopniu przestępczości mogła mieć wpływ na poglądy badanych dotyczące konkretnych rozwiązań prawnych, ich represyjności, skuteczności bądź jej braku. Tak więc, pierwszym pytaniem, na które musieli odpowiedzieć ankietowani prokuratorzy było: *Czy w ostatnich latach mamy do czynienia ze wzrostem przestępczości związanej z wyłudzeniem nienależnego zwrotu podatku od towarów i usług VAT lub uchylaniem się od wykonania zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług VAT?*

Wykres nr 26



Źródło: opracowanie własne

W toku badań ustalono, iż prawie 2/3 badanych prokuratorów, którzy wypełnili formularze ankiety, ponad 70% badanych uznało, iż w ostatnich latach nie mamy do czynienia ze wzrostem przestępczości – odpowiedzi zdecydowanie tak i raczej tak. Jedynie 0,9% (11) ankietowanych była przeciwnego zdania, przy czym takiej odpowiedzi nie wskazał żaden z prokuratorów z prokuratur rejonowych oraz Wydziałów Zamiejscowych Prokuratury Krajowej. Wskazać również należy na dość sporą, bo aż 15% grupę, która nie miała wyrobionego zdania w badanej kwestii.

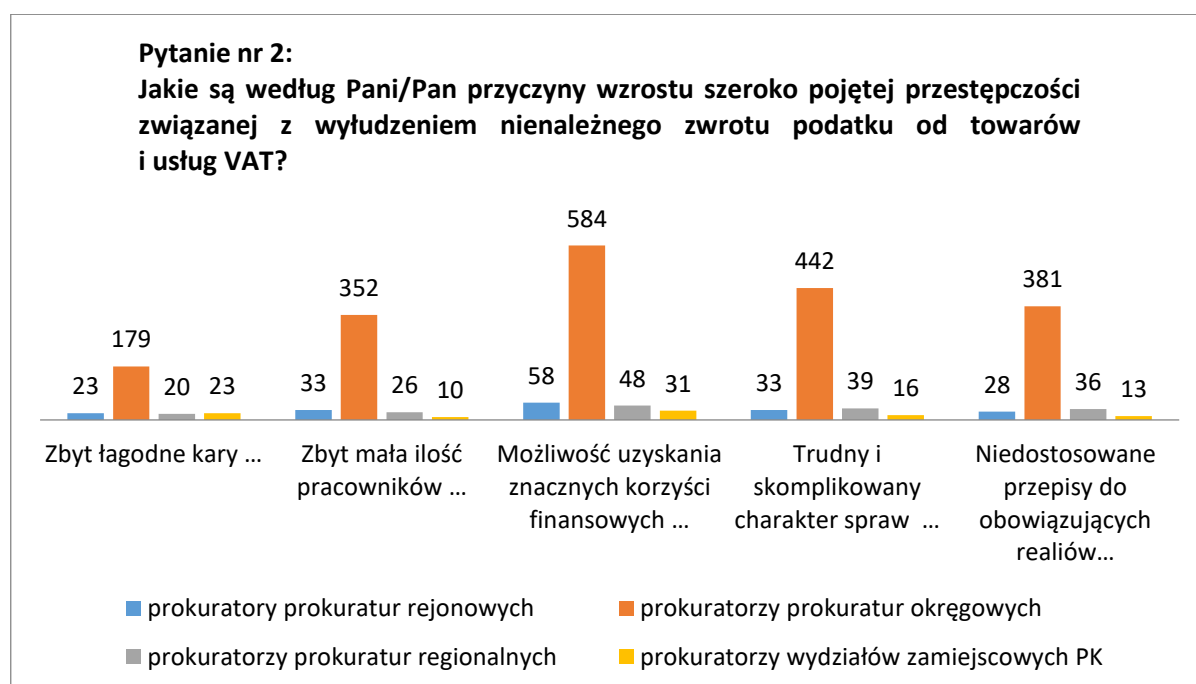
Analizując powyższe dane można stwierdzić, iż opinia prokuratorów koreluje z opiniami sędziów i przedstawicieli organów ścigania. W tych grupach odpowiednio 31% badanych sędziów oraz 36% badanych funkcjonariuszy odpowiedziało na zadane pytanie zdecydowanie tak. Opinia wyrażona przez prokuratorów różnych szczebli jak się wydaje jest odbiciem prowadzonych przez Policję statystyk względem stwierdzonych przestępstw gospodarczych. Od roku 2012 notowano stały wzrost tego rodzaju przestępstw z poziomu 141.483 w roku 2012 do 167.741 w roku 2015. Wskazać w tym względzie należy na rok 2016, w którym odnotowano znaczny spadek stwierdzonych przestępstw gospodarczych do poziomu 150.385.⁵⁴⁵

⁵⁴⁵ [Http://statystyka.policja.pl/download/20/185379/przestepstwa-gospodarcze.pdf](http://statystyka.policja.pl/download/20/185379/przestepstwa-gospodarcze.pdf)

W ramach przeprowadzonych badań starano się poznać także opinię respondentów, w kwestii przyczyn danego stanu rzeczy, stąd też pytanie o źródła wzrostu szeroko pojętej przestępczości finansowo-skarbowej związanej z wyłudzeniem nienależnego zwrotu podatku od towarów i usług VAT. Powyższe działanie wydaje się mieć fundamentalne znaczenie pod kątem zdiagnozowania niedomagań systemowych i funkcjonalnych szeroko pojętego wymiaru sprawiedliwości. Poznanie opinii praktyków w tym względzie, umożliwi zaproponowanie, a być może również docelowe wprowadzenie ewentualnych propozycji zmiany instytucjonalnych, strukturalnych, prawnych jak również ocenę już dokonanych reform. Te niezwykle istotne zagadnienia zostały poruszone w ramach kolejnych pytań zawartych w ankiecie.

W kwestii określenia przyczyn wzrostu przestępczości związanej z wyłudzeniem nienależnego zwrotu podatku od towarów i usług VAT, to zdecydowana część prokuratorów wypełniających ankietę, tj. ok. 30% wskazało na możliwość uzyskania znacznych korzyści finansowych przez sprawców tego rodzaju przestępstw. Powyższe wydaje się zrozumiałe, gdyż obecnie dokonywanie przestępstw gospodarczych potrafi przynosić ich sprawcom, w krótkim czasie dużo większe korzyści majątkowe, liczone niejednokrotnie w milionach złotych, aniżeli przestępstwa typowo kryminalne jak rozboje czy wymuszenia. Następnie ankietowani wskazali na trudny i skomplikowany charakter spraw – ok 22%, zaś jedynie niecałe 10% badanych uznało, iż przyczyną takiego stanu rzeczy są zbyt łagodne kary dla sprawców tego typu przestępstw.

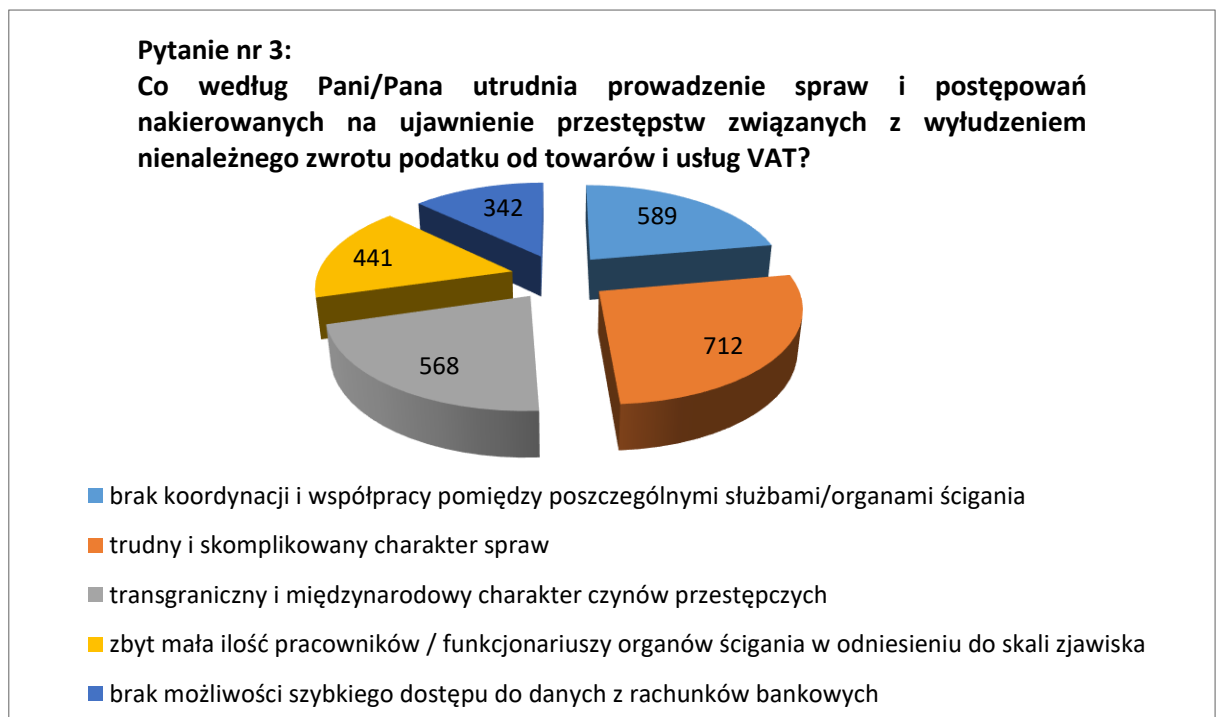
Wykres nr 27



Źródło: opracowanie własne

Kolejnym problemem poruszonym w ankiecie była potrzeba wskazania okoliczności faktycznych i prawnych, które ich zdaniem utrudniają prowadzenie spraw i postępowań przygotowawczych nakierowanych na ujawnienie sprawców przestępstw polegających na wyłudzeniu nienależnego zwrotu podatku od towarów i usług VAT. Na tak postawione pytanie zdecydowana większość prokuratorów tj. ok. 27% odpowiedziała wskazując na trudny i skomplikowany charakter sprawy. W przypadku sędziów ów odsetek był jeszcze wyższy gdyż niemal 40% badany wskazało tą właśnie odpowiedź. Odmienne opinie ankietowani wrazili względem stwierdzenia braku szybkiego dostępu do danych z rachunków bankowych. Wśród sędziów jedynie niecałe 5% badany wskazało na tę okoliczność, zaś w przypadku prokuratorów odsetek udzielających tą odpowiedź był ponad dwa razy większy. Zwrócić również należy uwagę, iż przesłankę jakoby zbyt mała liczba pracowników/funkcjonariuszy organów ścigania zajmowała się zwalczaniem tego rodzaju przestępczości, jako okoliczność utrudniającą działania wykrywcze wskazało niewiele ponad 16% badany prokuratorów. Analogicznie kwestia ta została oceniona przez przedstawicieli samych organów ścigania, jedynie 10% sędziów, którzy wypełnili ankietę badawczą wskazało tę właśnie odpowiedź. W dalszej kolejności badani prokuratorzy wskazywali na brak koordynacji i współpracy pomiędzy poszczególnymi służbami organami oraz transgraniczny i międzynarodowy charakter czynów przestępczych – po ok. 22% badanych.

Wykres nr 28

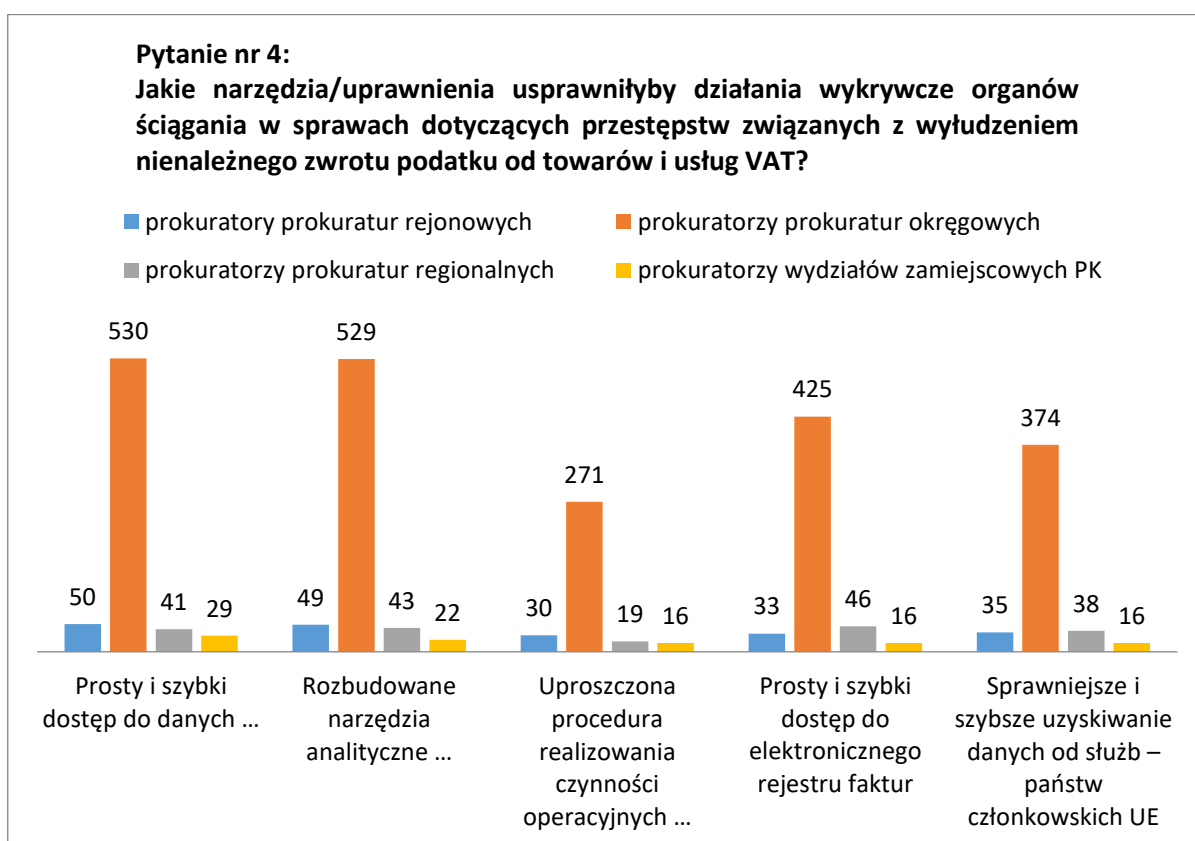


Źródło: opracowanie własne

Naturalną konsekwencją pytania dotyczącego ustalenia okoliczności jakie zdaniem badanych utrudniają czynności wykrywcze, była próba uzyskania opinii ankietowanych dotyczącej działań, narzędzi czy też uprawnień jakie z drugiej strony ułatwiłyby szeroko pojętym organom ścigania ich działania oraz walkę z przestępczością finansowo-skarbową. W tej kwestii ok. 26% badanych prokuratorów wskazało na potrzebę rozbudowania narzędzi analitycznych, ze szczególnym uwzględnieniem analizy przepływów finansowych jako działania, które mogłyby czynności wykrywcze usprawnić. Ta odpowiedź była natomiast odpowiedzią dominującą wśród badanych przedstawicieli organów ścigania i wynosiła 28%.

Podobne zdanie w badanej kwestii wyrazili zaś ankietowani sędziowie (zarówno z sądów apelacyjnych jak i okręgowych), którzy w większości 27% również wskazali na potrzebę rozbudowania narzędzi analitycznych.

Wykres nr 29



Źródło: opracowanie własne

Niewiele mniej badanych bo ok. 25% badanych prokuratorów wskazało na potrzebę prostego i szybkiego dostępu do danych z rachunków bankowych, na zbliżonym poziomie odnotowano również odpowiedź szybki dostęp do elektronicznego rejestru faktur – niemal 1/5 badanych. Istotny wydaje się także fakt, iż jedynie niewiele ponad 12% ankietowanych

prokuratorów wskazało na potrzebę uproszczenia procedur związanych z realizacją czynności operacyjno-rozpoznawczych np. przy stosowaniu kontroli operacyjnej, czy kontrolowanego zakupu, wśród przedstawicieli organów ścigania jak można się było domyślać taką odpowiedź wskazała znaczna ilość ankietowanych – ok. 23%.

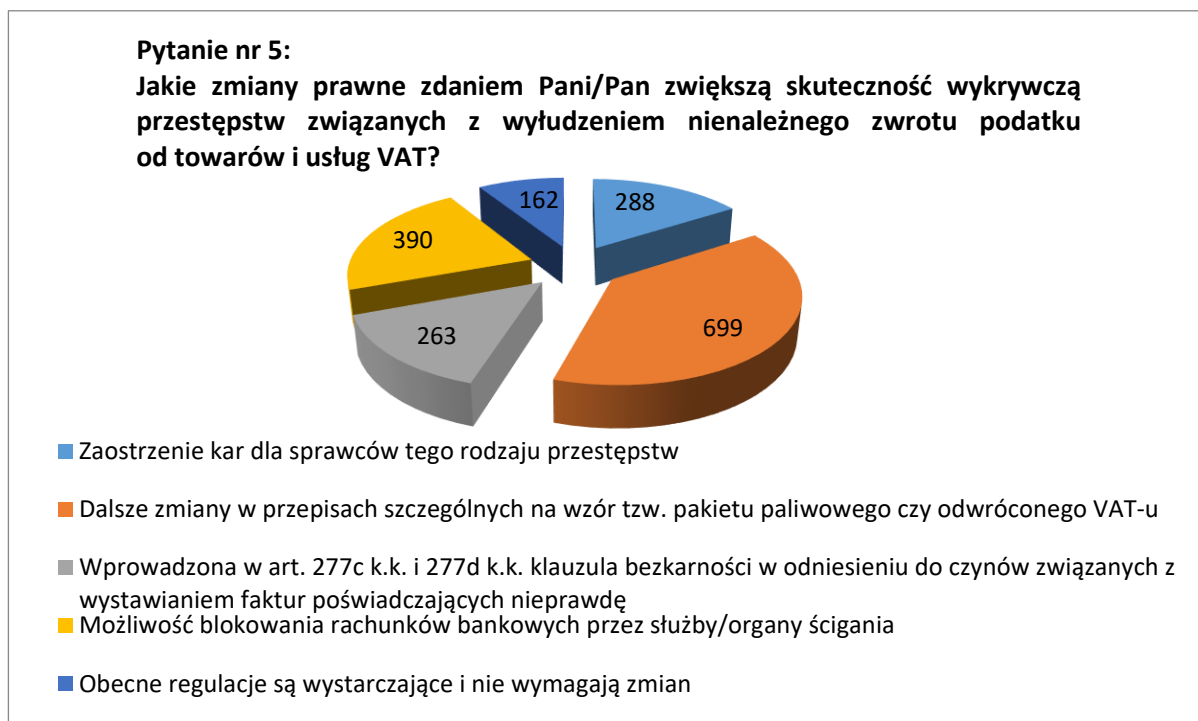
Różnice w kwestii wskazywania poszczególnych narzędzi pomiędzy prokuratorami o funkcjonariuszami organów ścigania jak się wydaje mogą wynikać z tego, iż są to możliwości czy też procedury wykorzystywane przez organy ścigania, które działają na polecenie czy też pod nadzorem jednostek organizacyjnych prokuratury. Prokurator zaś zlecając czy też polecając organowi prowadzącemu postępowanie przygotowawcze wykonanie określonej czynności śledczej zazwyczaj nie zwraca uwagi na ewentualne trudności w realizacji takiej czynności.

Następnie zagadnienie podjęte w ramach przeprowadzonego badania dotyczyło opinii ankietowanych prokuratorów w zakresie wskazania zmian prawnych (Wykres nr 33) i instytucjonalnych (Wykres nr 34), które w ich opinii umożliwiłyby skuteczniejszą i sprawniejszą walkę z przestępczością finansowo – skarbową. W ramach możliwych odpowiedzi badani mogli wyrazić swoją opinię względem wprowadzonej, a wskazanej na wstępie nowelizacji kodeksu karnego wprowadzającej penalizację wystawiania i posługiwania się fałszywym i nierzetelnymi fakturami, czy też reformy instytucjonalnej służb celno-skarbowych skutkującej powołaniem do życia w dniu 1 marca 2017 r. Krajowej Administracji Skarbowej.

W kwestii oceny poszczególnych regulacji prawnych to jedynie 16% badanych prokuratorów wskazała zaostrenie kar dla sprawców przestępstw finansowo-skarbowych jako kierunek zmian prawnych, który docelowo przyczyniłoby się do zwiększenia skuteczności wykrywczej organów ścigania, dla odmiany blisko zaś 22% ankietowanych wskazała jako działanie skuteczniejsze możliwość blokowania rachunków bankowych. Największa jednak grupa badanych, bo niemal 39% wskazała jako antidotum na działania przestępcze wprowadzanie takich zmian prawnych, które nie tyle będą w prosty sposób zastrzały jedynie penalizację czynów przestępczych licząc tym samym na oddziaływanie prewencyjne – groźbą wysokich kar, ile będą skupiały się na zwalczaniu przyczyn działań przestępczych. Takie zmiany systemowe miałyby na celu doprowadzenie – podobnie jak chociażby tzw. pakiet paliwowy – do wyeliminowania przepisów i regulacji, które z powodu swojej ułomności oddają szerokie pole działania zorganizowanym grupom przestępczym. Powyższy kierunek należy uznać za słuszny gdyż znacząco korzystniejsze jest zapobieganie aniżeli zwalczanie

przestępczości finansowo-skarbowej oraz negatywnych skutków jakie ona za sobą niesie.⁵⁴⁶ Końcowo należy wskazać, iż jedynie 9% badanych uznało, iż obecne regulacje w tym, względzie są wystarczające.

Wykres nr 30



Źródło: opracowanie własne

W kwestii zaś oceny poszczególnych zmian instytucjonalnych to obecne regulacje w tym względzie pozytywnie ocenia jeszcze mniej badanych, gdyż jest to niecałe 4%. Największa zaś grupa ankietowanych prokuratorów bo aż 37% uważa, iż należy utworzyć nową ściśle i kierunkowo wyspecjalizowaną służbę specjalną do zwalczania przestępczości o charakterze finansowo-podatkowym, dla porównania utworzenie Krajowej Administracji Skarbowej pozytywnie ocenia niewiele ponad 22% badanych prokuratorów. Powyższe dane mogą wskazywać, iż szereg prokuratorów uważa, iż po stronie organów ścigania, w ramach prowadzonych postępowań przygotowawczych brak jest profesjonalnego partnera do współpracy.

Wiadomym jest, iż specjalizacja i profesjonalizacja w danej dziedzinie zwiększa skuteczność i efektywność działań. W odniesieniu do przedstawianej problematyki widoczne

⁵⁴⁶ Za potwierdzeniem tej tezy świadczą wyniki uzyskane w ramach zadanego ankietowanym pytania: Czy Pani/Pana zdaniem zaostrzenie kar za popełnienie przestępstw o charakterze finansowo-podatkowym (np. art. 277a k.k.), zmniejszy skalę przestępstw związanych z wyłudzeniem nienależnego zwrotu podatku od towarów i usług VAT? Odpowiedzi raczej nie i zdecydowanie nie to ponad 54% wszystkich uzyskanych odpowiedzi.

to jest szczególnie w kwestii walki z korupcją. Przed utworzeniem Centralnego Biura Antykorupcyjnego, kompetencje do zwalczania korupcji miało wiele organów np. Policja, Agencja Bezpieczeństwa Wewnętrznego, Żandarmeria Wojskowa, przy czym ów działania nie były dla żadnej z tych instytucji priorytetem, w związku z czym nie mogły być one działaniami skutecznymi. W okresie ostatnich 15 lat działania Centralnego Biura Antykorupcyjnego sprawiły, iż prokuratorzy mają w tej służbie profesjonalnego partnera, przy prowadzeniu postępowań przygotowawczych dotyczących zarówno przestępczości *stricte* korupcyjnej jak i szeroko pojętych nieprawidłowości w działaniu organów administracji rządowej i samorządowej.

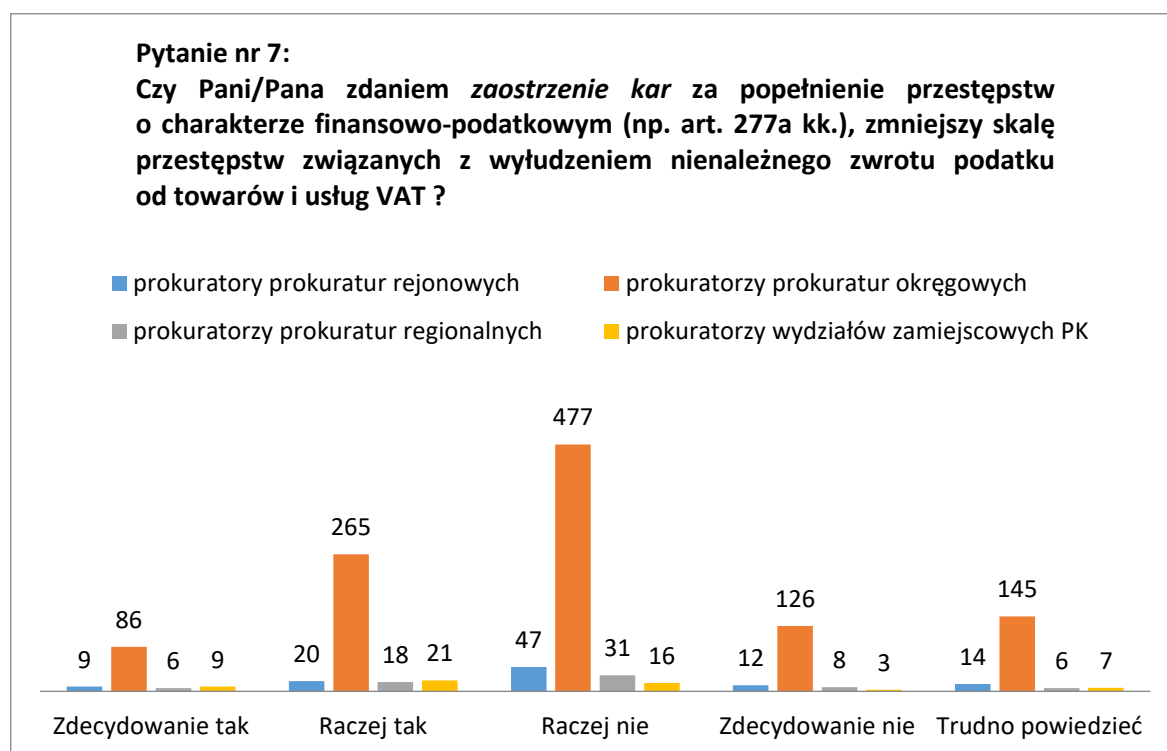
Wykres nr 31



Źródło: opracowanie własne

Następne pytanie zadane ankietowanym dotyczyło kwestii oceny wprowadzenia do kodeksu karnego przestępstwa tzw. zbrodni fakturowej, czyli możliwości orzeczenia w typie kwalifikowanym, w odniesieniu do konkretnych stanów faktycznych, kary 25 lat pozbawienia wolności oraz oceny tego działania w kontekście prewencji ogólnej oraz wpływu na zmniejszenie się zjawiska przestępczości związanej z wyłudzeniami w podatku od towarów i usług VAT. W tym względzie, co po części wynika z przedstawionych powyżej już wyników badań zdecydowana większość badanych, bo aż 54 % była zdania, iż takie działania nie będą miały żadnego wpływu na stan przestępczości w odniesieniu do badanego zjawiska – odpowiedzi raczej nie i zdecydowanie nie. Przeciwnego zdania było ok. 32 % badanych. Dla porównania w przypadku badanej grupy sędziów aż 66 % negatywnie oceniło działania w tym zakresie, zaś zdanie pozytywne miało niecałe 20 % badanych.

Wykres nr 32

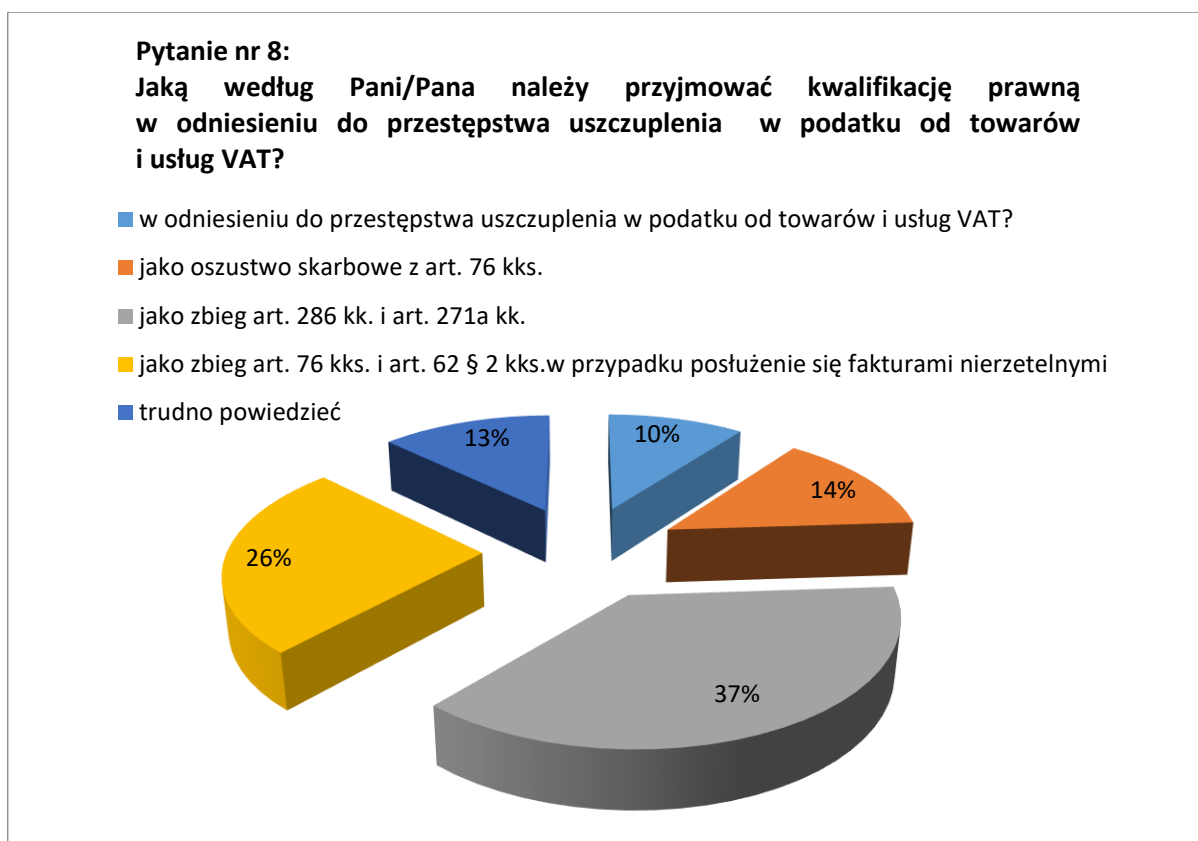


Źródło: opracowanie własne

Jednym z podstawowych zadań prokuratora jest, kierując się znamionami kodeksowymi, odpowiednie kwalifikowanie czynów zabronionych jako konkretne przestępstwa. W tym względzie w ramach prowadzonych badań nie mogło zabraknąć pytania dotyczącego kwalifikowalności czynów związanych z przestępczością związaną z uszczupleniem w podatku od towarów i usług VAT. W pierwszej kolejności należy w tym

względnie zwrócić uwagę na odpowiedź trudno powiedzieć w odniesieniu do odpowiedniego szczebla prokuratury powszechnej – im nominalnie wyższy poziom prokuratury tym poziom niedecydowanych ankietowanych znacząco się zmniejsza – od ponad 23 % w grupie prokuratorów rejonowych do ok 6,5% w grupie prokuratorów z Wydziałów Zamiejscowych Prokuratury Krajowej. Powyższe wskazuje, iż w tym kontekście jednak poziom – szczebel prokuratury winien determinować kwestię przydzielania, a następnie prowadzenia trudnych i skomplikowanych postępowań przygotowawczych. W tej grupie znajdują się z resztą prokuratorzy posiadający największe doświadczenie zawodowe oraz najdłuższy staż pracy.

Wykres nr 33



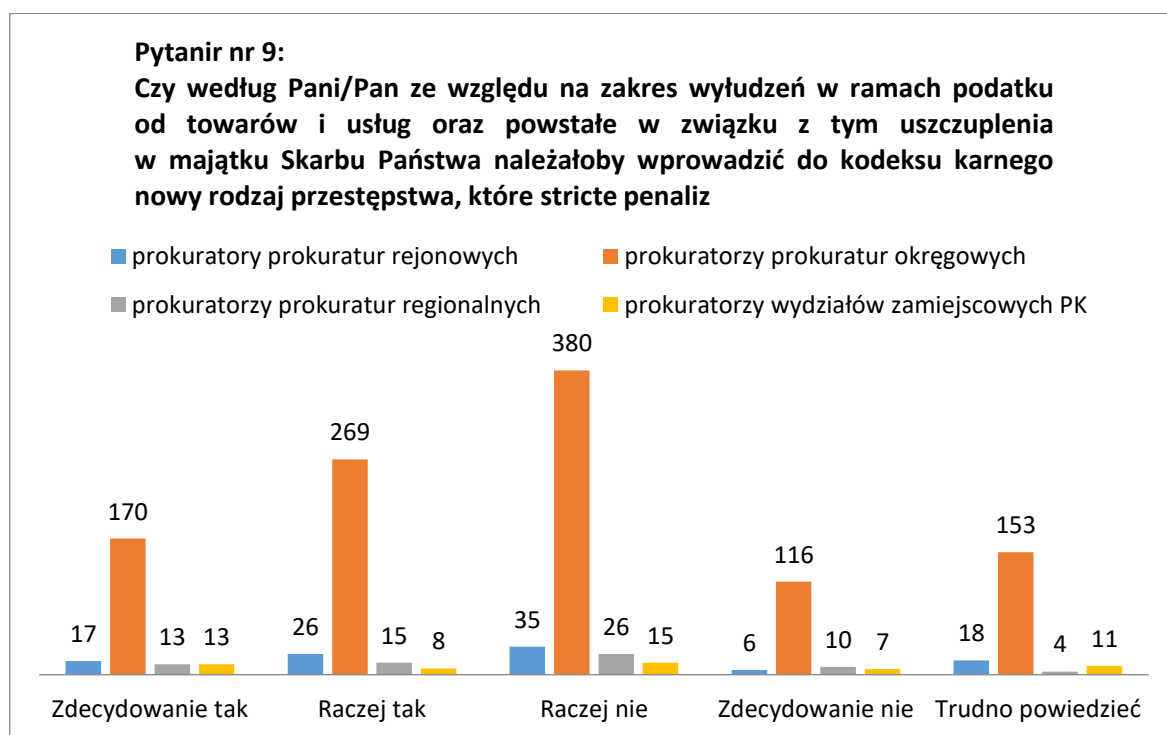
Źródło: opracowanie własne

W tym miejscu nie sposób nie odnieść się do wyników badań grupy sędziów. W tej grupie odsetek niezdecydowanych, w kwestii przyjętej kwalifikacji prawnej, to ponad 25 %, zaś w przypadku sędziów z sądów rejonowych – niecałe 40 %. Powyższe musi budzić uzasadnione zastrzeżenia, a także dać asumpt do twierdzenia, iż sędziowie w kwestii postępowań i spraw związanych z wyłudzeniem nienależnego zwrotu w podatku od towarów i usług VAT nie posiadają odpowiedniego stanu wiedzy, a ta właśnie sędziowie z sądów

rejonowych są w pierwszej kolejności odbiorcami wnoszonych przez prokuraturę aktów oskarżenia. W tym względzie jedynie na marginesie należy wskazać, iż widząc skalę problemu w 2016 r. utworzono w prokuraturach regionalnych wydziały ds. przestępczości finansowo-skarbowej, gdzie w ramach delegacji służbowej zgromadzono prokuratorów różnych szczebli o największym doświadczeniu w prowadzeniu tego typu postępowań przygotowawczych.

Pokłosiem uprzednio wskazanego pytania dotyczącego przyjęcia odpowiedniej kwalifikacji prawnej było uzyskanie od badanych opinii względem potrzeby wprowadzenia do kodeksu karnego nowego typu przestępstwa, które poniekąd na nowo zdefiniowałoby przestępstwo wyłudzeń w ramach podatku od towarów i usług VAT. Odpowiedzi na tak postawione pytanie rozkładają się niemal równomiernie – odpowiednio odpowiedzi twierdzące wskazało ok. 40 % badanych, przeciwnego zdania było ponad 45 %. Powyższe wskazuje, iż tak naprawdę badana grupa prokuratorów nie ma wyrobionego zdania w tym względzie. Być może wynika to ze zbyt krótkiego obowiązywania już wprowadzonych zmian legislacyjnych, stąd też niemożność dokonania ich faktycznej przydatności, a także rzetelnej oceny.

Wykres nr 34



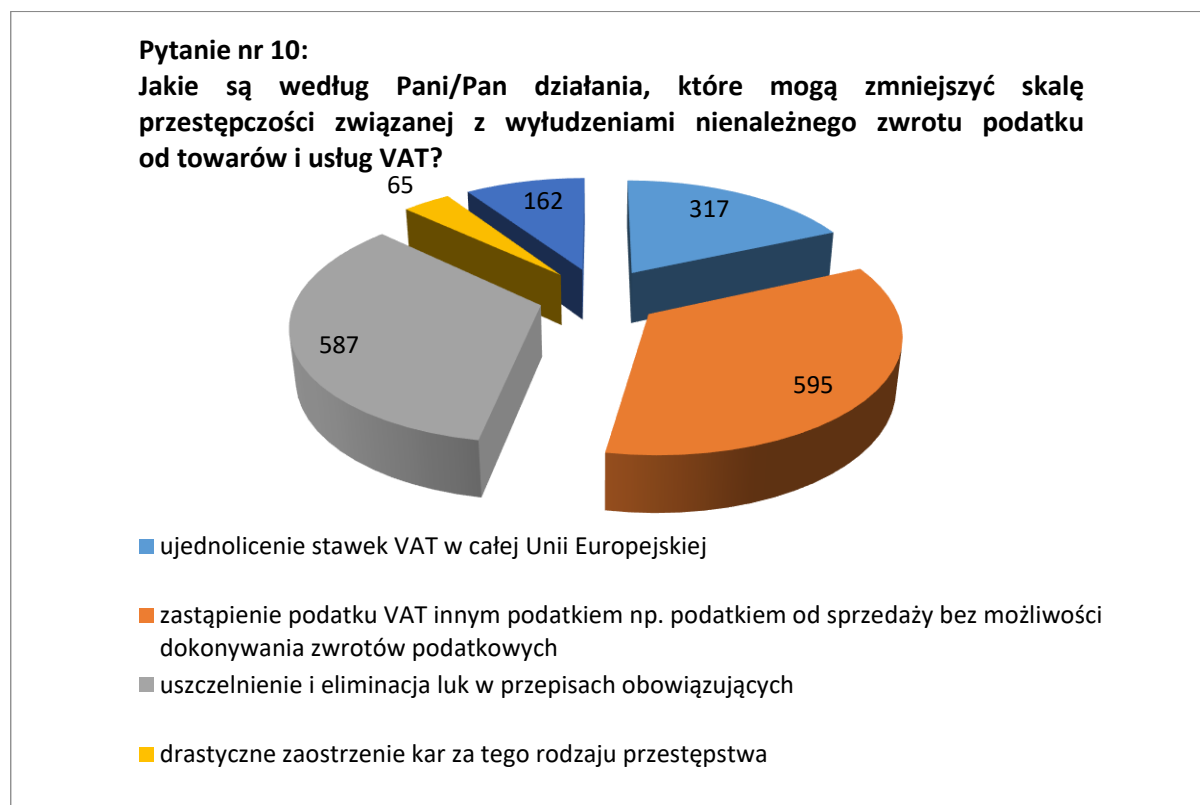
Źródło: opracowanie własne

Końcowo badana grupa prokuratorów miała za zadanie wskazanie ich zdaniem działań, które docelowo mogłyby zmniejszyć skalę przestępczości związanej z wyłudzeniami nienależnego zwrotu podatku od towarów i usług VAT. Ankietowani jako dwa główne kierunki

aktywności, które docelowo mogłyby przyczynić się do zmiany sytuacji odniesieniu do badanej materii wskazali, niemal identyczny odsetek opinii, na zastąpienie podatku VAT innym podatkiem np. podatkiem od sprzedaży bez możliwości dokonywania zwrotów podatkowych oraz uszczelnienie i eliminacja luk w przepisach obowiązujących. Wskazano więc po części działania, które mogą i powinny być realizowane na bieżąco przez ustawodawcę, przy czym nie są to działania w jakikolwiek sposób związane z działaniami organów ścigania.

Badani wskazali także na potrzebę ujednoczenia stawek VAT w całej Unii Europejskiej – ok. 17 %. Istotnym i wartym odnotowania jest fakt, iż jedynie niecałe 4 % badanych wskazało, iż decydujący wpływ na stan przestępczości w tym względzie będzie miało drastyczne zaostrzenie kar za popełnianie tego typu przestępstw. Opinia ta wpisuje się i jest zbieżna z wcześniejszymi odpowiedziami udzielonymi przez ankietowanych, co potwierdza również wskazany w tym względzie kierunek, a jednocześnie potwierdza racjonalność i spójność przeprowadzonych badań – w ramach poszczególnych badań ankietowani nie wskazywali na sprzeczne ze sobą opinie.

Wykres nr 35



Źródło: opracowanie własne

Analiza danych uzyskanych w ramach przeprowadzonego badania wśród przedstawicieli szeroko pojętego wymiaru sprawiedliwości pozwala postawić tezę, iż opinia ankietowanych prokuratorów względem zwalczania przestępczości o charakterze finansowo-podatkowym, w szczególności wyłudzeń nienależnego zwrotu w podatku od towarów i usług VAT jest opinią zdecydowaną, aczkolwiek jednocześnie wyważoną. Widać to szczególnie w kwestii z jednej strony dość wyraźnej opinii względem oceny, co do wzrostu tego rodzaju przestępczości w ostatnich latach – tu wyraźnie badani wskazali, iż takowy wzrost nastąpił, z drugiej zaś w wyrażeniu opinii, iż panaceum na zmianę przedmiotowego stanu rzeczy nie jest proste zaostżenie kar i penalizacja czynów związanych chociażby z wystawieniem nierzetelnych i nieprawdziwych faktur – ankietowani nie wskazali zaostżenia kar jako działania, które mogłoby ukrócić przestępczość podatkowo-skarbową, czy też wspomóc działania wykrywacze w tej materii.

Z wyników uzyskanych ankiet można ponadto wnioskować, iż prokuratorzy wskazali, na potrzebę całościowego, systemowego spojrzenia na problematykę związaną z przeciwdziałaniem wyłudzeniom w podatku od towarów i usług VAT, skutkiem czego winny w danej materii nastąpić istotne zmiany regulacji prawnych, których celem byłoby uszczelnienie systemu na poziome legislacyjnym. Jednocześnie uczestnicy badania bardzo pozytywnie ocenili dotychczasowy kierunek wprowadzonych zmian, jak chociażby wprowadzony z dniem 1 sierpnia 2016 r. tzw. pakiet paliwowy. Powyższe jak się wydaje powinno stanowić punkt wyjścia do kolejnych, bieżących działań, polegających chociażby na okresowym przeglądzie regulacji prawnych, celem wyeliminowania niespójnych przepisów. Jest to szczególnie istotne, gdyż to właśnie tego rodzaju ułomne regulacje prawne w efekcie umożliwiają docelowo wykorzystywane powstałych w ten sposób „luk prawnych” przez doskonale zorganizowane grupy przestępcze.

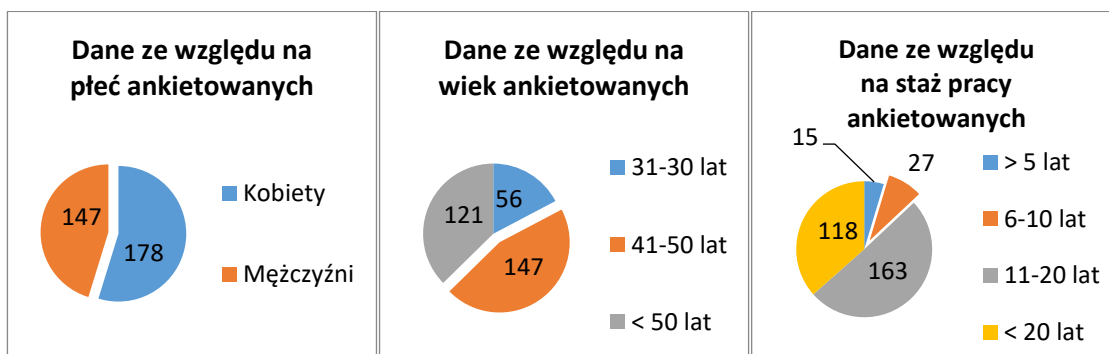
Istotnym jest również fakt wskazania przez badanych prokuratorów potrzeby utworzenia nowej wyspecjalizowanej jednostki na poziome i o kompetencjach służby specjalnej, która miałaby się kompleksowo zajmować zwalczaniem przestępczości finansowo-skarbowej. Powyższe świadczy o dostrzeżeniu przez prokuratorów wagi problemu i strat po stronie Skarbu Państwa jakie generuje działanie wszelkiego rodzaju tzw. mafii vatowskich. Instytucją spełniającą oczekiwania jest niewątpliwie Krajowa Administracja Skarbowa, co jednoznacznie wskazuje, że konsolidacja administracji skarbowej i celnej jest słusznym kierunkiem dokonanych zmian.

5. Opis i analiza uzyskanych danych względem badanej grupy sędziów

W wyniku przeprowadzonych badań otrzymano łącznie 325 wypełnionych ankiet, gdzie ankietowani wskazali swoją płeć, z czego 45,2 % (147) ankiet zostało wypełnionych przez mężczyzn, zaś 54,8 % (178) przez kobiety.

Jeśli chodzi o wiek ankietowanych to 17,3 % (56) odpowiadających sędziów określiło swój wiek w przedziale od 31 do 40 lat, największą grupę bo aż 45,4 % (147) sędziów wskazało przedział wielu od 41 do 50 lat, zaś pozostała część badanych tj. 37,3 % (121) była w wieku powyżej 51 lat. W kwestii określenia grupy badawczej ze względu na długość stażu pracy, to spośród 323 ankietowanych, którzy udzieli odpowiedzi na tak postawione pytanie, jedynie 4,6 % (15) sędziów zaliczyło się do osób o stażu pracy do 5 lat, nieco więcej bo 8,3 % ankietowanych (27) wskazało jako staż pracy przedział od 6 do 10 lat. Zdecydowana większość bo aż 50,5 % (163) ankietowanych posiadało staż pracy powyżej 20 lat, zaś 36,6 % (118) osób wskazała jako staż pracy przedział od 11 do 20 lat.

Wykres nr 36 Dane dotyczące badanej grupy sędziów



Źródło: opracowanie własne

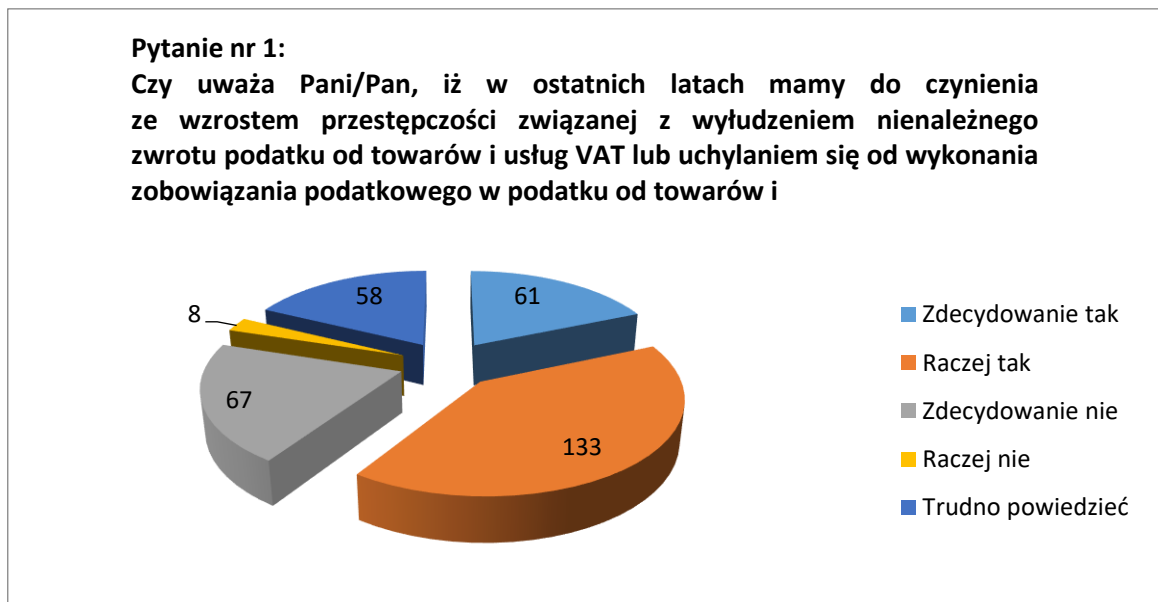
Poddając analizie powyższe dane należy stwierdzić, iż znacząca większość ankietowanych sędziów charakteryzuje się wiekiem powyżej 40 lat, przy czym jednocześnie ów grupa może pochwalić się najdłuższym stażem pracy. Badaną grupę można więc scharakteryzować jako sędziów o znacznym doświadczeniu zawodowym, z długim stażem w orzekaniu, stąd też tym bardziej cenne wydają się być opinie tej właśnie grupy ankietowanych.

Przechodząc do kwestii podstawowych, należy wskazać, iż jednym z głównych problemów badawczych było uzyskanie od ankietowanych sędziów czy też prokuratorów oraz przedstawicieli organów ścigania opinii dotyczącej kwestii wzrostu przestępczości

związanej z wyłudzeniem nienależnego zwrotu podatku od towarów i usług VAT lub uchylaniem się od wykonania zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług VAT. W ramach przeprowadzonych badań było to pytanie o tyle istotne, gdyż opinia o stanie i stopniu przestępczości mogła mieć wpływ na poglądy badanych dotyczące konkretnych rozwiązań prawnych, ich represyjności, skuteczności bądź jej braku. Tak więc, pierwszym pytaniem, na które musieli odpowiedzieć ankietowani sędziowie było: *Czy w ostatnich latach mamy do czynienia ze wzrostem przestępczości związanej z wyłudzeniem nienależnego zwrotu podatku od towarów i usług VAT lub uchylaniem się od wykonania zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług VAT?*

W toku badań ustalono, iż prawie 60 % badanych sędziów, którzy wypełnili formularze ankiety uznało, iż w ostatnich latach mamy do czynienia ze wzrostem przestępczości – odpowiedzi *zdecydowanie tak* i *raczej tak*. Podobną opinię wyrazili badani prokuratorzy – w przypadku tej grup odsetek odpowiedzi *zdecydowanie tak* i *raczej tak* sięgał prawie 70 %. Z gołą odmiennie kształtowały się odpowiedzi negatywne – przeciwnego zdania do powyższego stwierdzenia było prawie 23 % badanych sędziów i prawie dwa razy mniej, bo jedynie niecałe 12 % ankietowanych prokuratorów.

Wykres nr 37



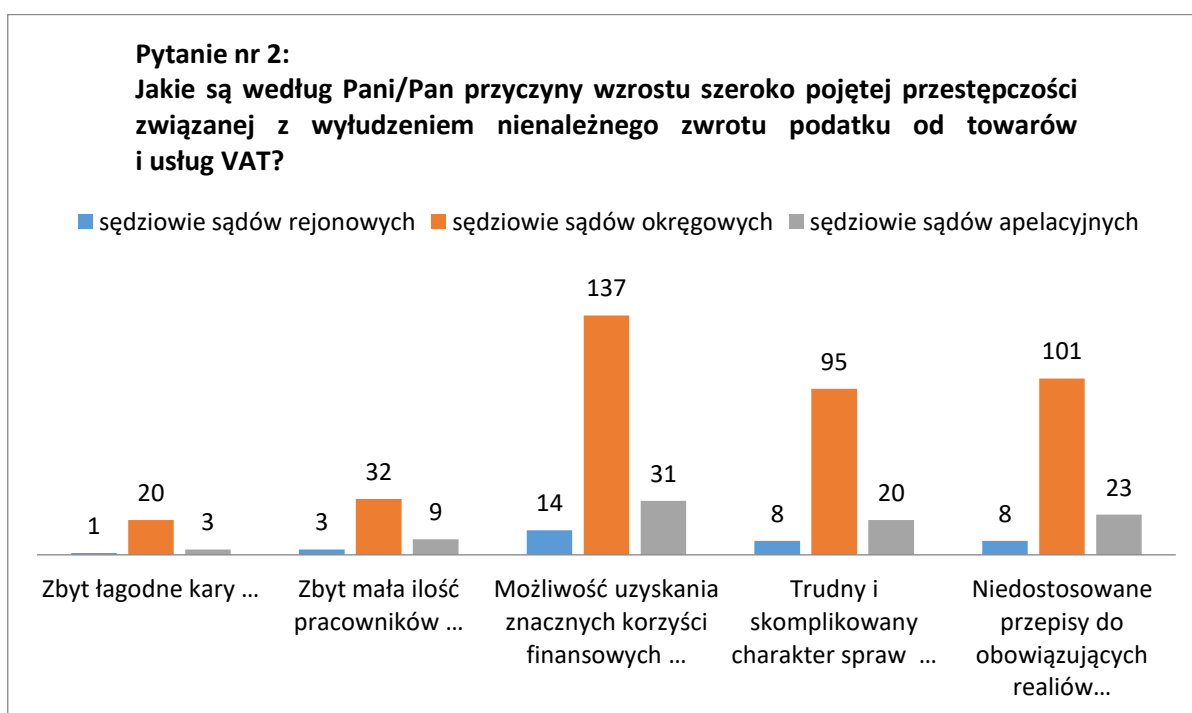
Źródło: opracowanie własne

Analizując powyższe dane można stwierdzić, iż opinia sędziów koreluje z opiniami prokuratorów i przedstawicieli organów ścigania. W tych grupach odpowiednio 35 % badanych prokuratorów oraz 36 % badanych funkcjonariuszy odpowiedziało na zadane pytanie

zdecydowanie tak, w przypadku sędziów tak wyrazistą opinię wyraziło zaś niecałe 19 % ankietowanych.

Następnie ankietowani sędziowie proszeni byli o wyrażenie opinii w kwestii przyczyn wzrostu przestępczości finansowo-skarbowej, stąd też w ankiecie zawarto prośbę o wskazanie źródła wzrostu tego rodzaju przestępczości, w szczególności tej związanej z wyłudzeniem nienależnego zwrotu podatku od towarów i usług VAT. Powyższe miało na celu ustalenie punktów krytycznych szeroko pojętego wymiaru sprawiedliwości, które negatywnie wpływają na rzeczony stan. Ustalenie opinii praktyków w tym względzie umożliwiłoby określenie czy owe negatywne przesłanki mogłyby zostać wyeliminowane poprzez docelowe wprowadzenie zmian instytucjonalnych, strukturalnych lub też prac legislacyjnych.

Wykres nr 38



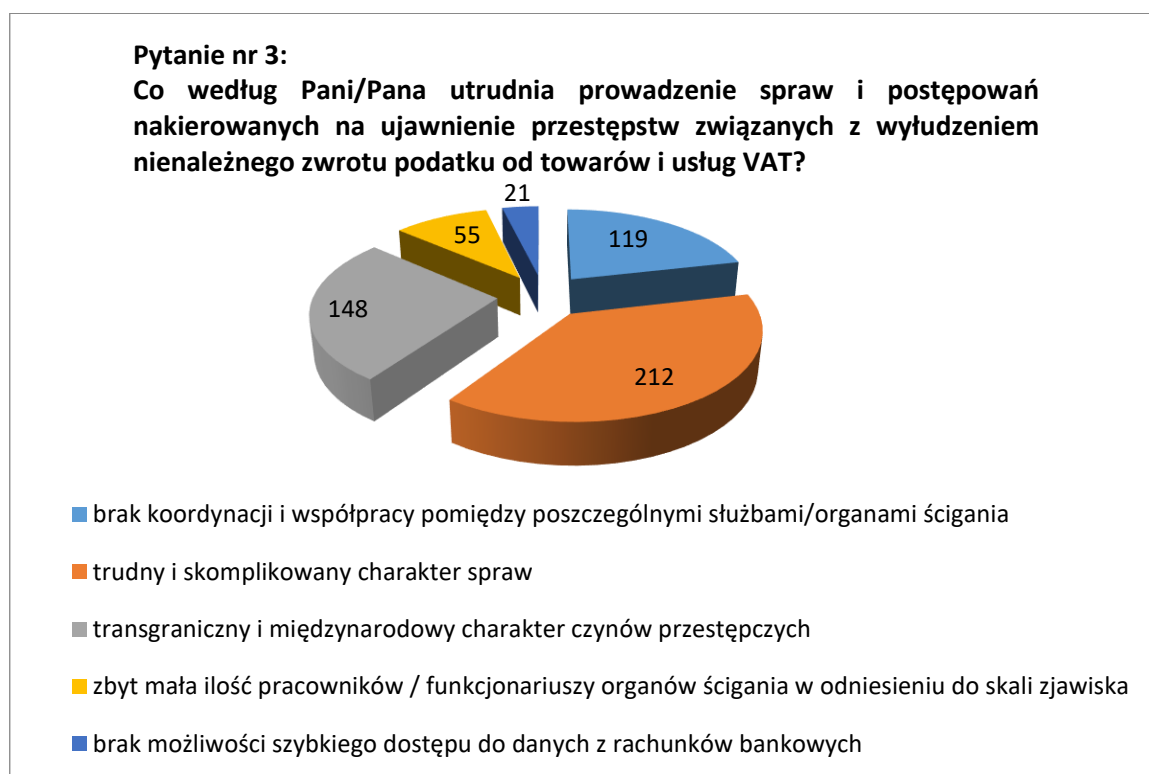
Źródło: opracowanie własne

Odnośnie opinii ankietowanych sędziów dotyczącej przyczyn wzrostu przestępczości związanej z wyłudzeniem nienależnego zwrotu podatku od towarów i usług VAT, to większość sędziów wypełniających ankietę, bo 36 % wskazało na *możliwość uzyskania znacznych korzyści finansowych przez sprawców tego rodzaju przestępstw*. W dalszej kolejności sędziowie wskazali na *niedostosowane do obowiązujących realiów przepisy umożliwiające nadużycia w tym zakresie* – ok. 26 %, zaś jedynie niecałe 5 % na *zbyt łagodne kary dla sprawców tego rodzaju przestępstw*. Powyższe jasno wskazuje, iż sędziowie z jednej

strony potwierdzili, iż nie surowość kary lecz jej nieuchronność jest najważniejsza, z drugiej zaś wskazali, na niedomagania regulacji prawnych, które w ostateczności pozwalają zorganizowanym grupom przestępczym na osiągnięcie z przestępczego procederu wyłudzenia nienależnego zwrotu w podatku od towarów i usług VAT, korzyści które wielokrotnie przewyższają te uzyskiwane w toku dokonywania przestępstw typowo kryminalnych.

W ramach przeprowadzonego badania grupa ankietowanych sędziów została poproszona o wskazanie okoliczności faktycznych i prawnych, które utrudniają prowadzenie spraw i postępowań przygotowawczych nakierowanych na ujawnienie sprawców przestępstw polegających na wyłudzeniu nienależnego zwrotu podatku od towarów i usług VAT.

Wykres nr 39



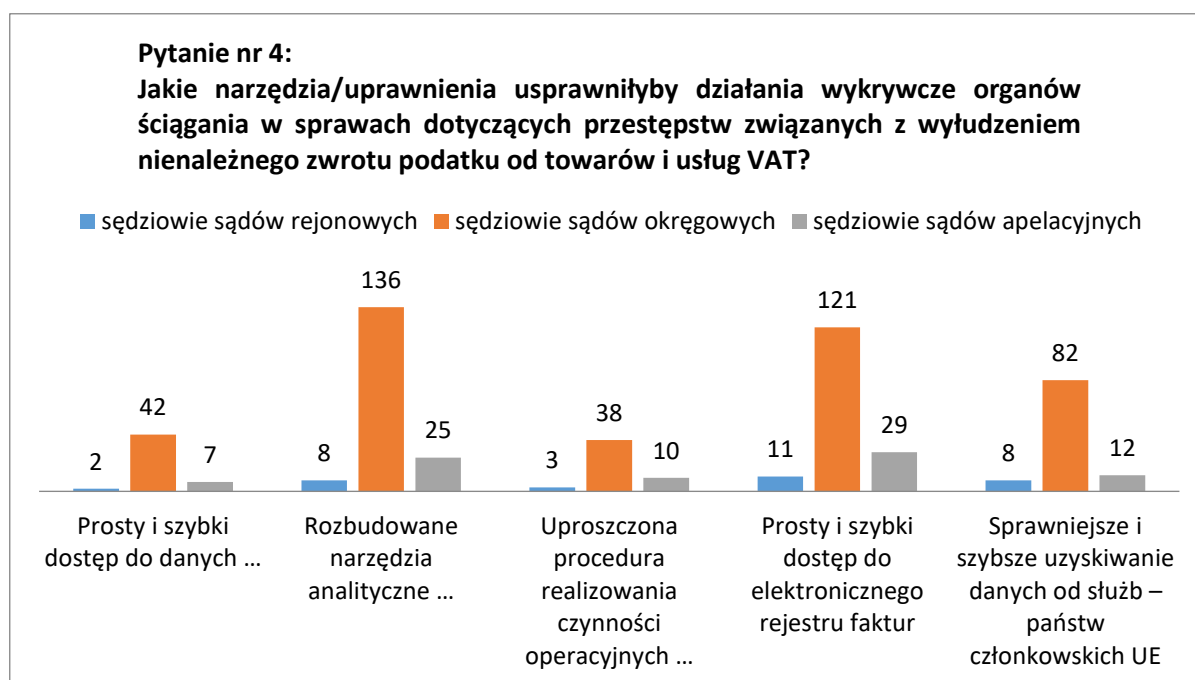
Źródło: opracowanie własne

Znaczna większość badanych sędziów, bo aż 38 % wskazała na *trudny i skomplikowany charakter sprawy*. Podobnie odpowiadali ankietowani prokuratorzy, których ok. 27 % wskazało tę właśnie odpowiedź. Jako okoliczność istotnie utrudniającą działania wykrywcze 26 % badanych sędziów wskazało na *transgraniczny i międzynarodowy charakter czynów przestępczych*, zaś jedynie niewiele ponad 5,5 % ankietowanych uznało, iż utrudnieniem takim jest *brak możliwości szybkiego dostępu do danych z rachunków*

bankowych. Warto przy tym zwrócić uwagę, iż jedynie niecałe 10 % badanych sędziów uznało, iż działania organów ścigania utrudnia *zbyt mała liczba funkcjonariuszy/pracowników tychże organów*.

Bezpośrednim nawiązaniem do analizowanej powyżej kwestii było kolejne pytanie dotyczące okoliczności jakie zdaniem ankietowanych mogłyby ułatwić czynności wykrywcze organów ścigania w odniesieniu do przestępstw skarbowych. Analiza uzyskanych wyników wykazała, iż największa grupa badanych sędziów bo niemal 32 % wskazała na *potrzebę rozbudowy narzędzi analitycznych, ze szczególnym uwzględnieniem analizy przepływów finansowych*, jako działania, które mogłyby wspomóc walkę z tego rodzaju przestępczością. Powyższą odpowiedź wskazało odpowiednio 28 % przedstawicieli organów ścigania i odpowiednio 26 % ankietowanych prokuratorów.

Wykres nr 40



Źródło: opracowanie własne

Drugą w kolejności wskazywaną przez sędziów odpowiedzią była ta dotycząca *prostego i szybkiego dostępu do elektronicznego rejestru faktur* – 30% badanych. Podobnego zdania było ok. 25 % ankietowanych prokuratorów. Wskazać w tym miejscu należy, iż dotychczas w Polsce takowa baza nie funkcjonuje. Plany i pomysły ze strony Ministerstwa Finansów wdrożenia Centralnego Rejestru Faktur pojawiły się już kilka lat temu, przy czym towarzyszyła im dyskusja i wątpliwości dotyczą m.in. niezbędnych zabezpieczeń i ochrony

zwartych w takiej bazie danych stanowiących chociażby tajemnicę handlową. Wyrażona przez sędziów opinia potwierdza, iż utworzenie elektronicznej bazy faktur i późniejsze jej wykorzystanie przez organy ścigania jest niezbędne, aby zintensyfikować czynności wykrywcze. Powyższy, istotny, głos praktyków w tym względzie z jednej strony wpisuje się w trwającą dyskusję, z drugiej zaś powinien stanowić impuls dla przyśpieszenia prac wdrożeniowych w tym względzie.

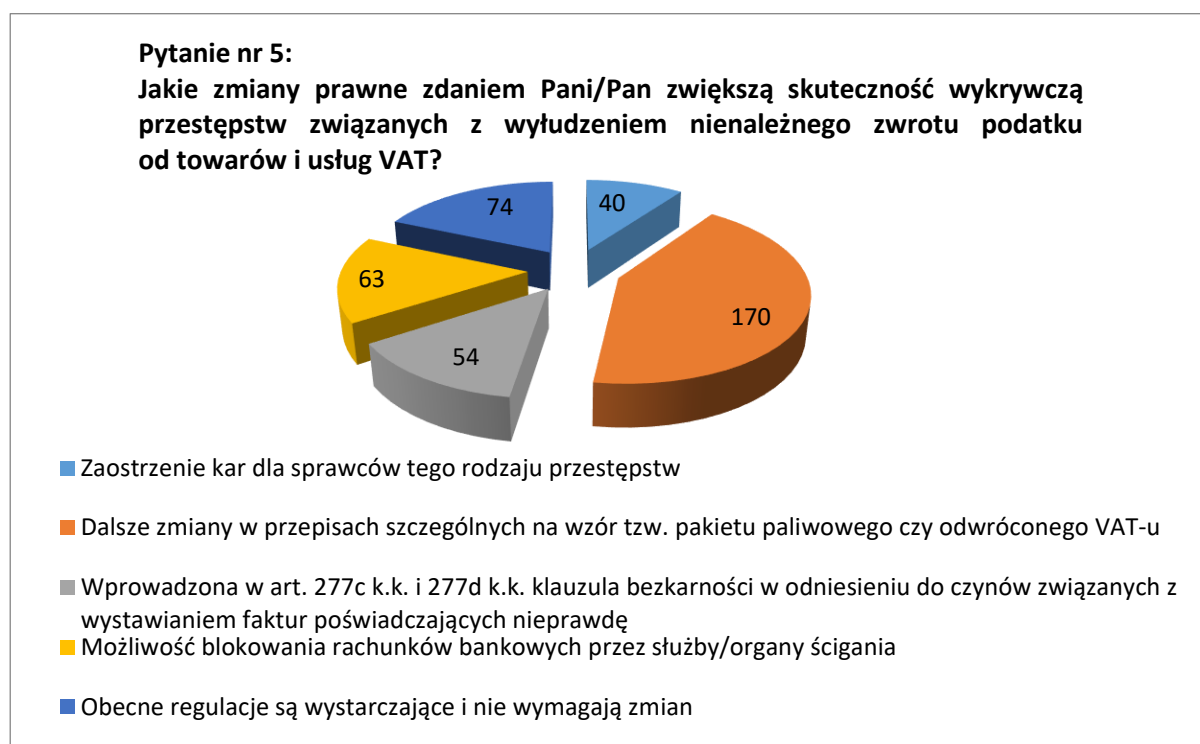
Ankietowani sędziowie zostali również poproszeni o wskazanie zmian prawnych (Wykres nr 42) oraz instytucjonalnych (Wykres nr 43), które w ich opinii umożliwiłyby skuteczniejszą i sprawniejszą walkę z przestępczością finansowo-skarbową. Udzielając odpowiedzi na powyższe pytania, ankietowani jednocześnie oceniali już dokonane zmiany na obydwu wskazanych płaszczyznach, a więc mogli wyrazić swoją opinię względem chociażby ostatniej nowelizacji kodeksu karnego wprowadzającej penalizację czynności polegającej na wystawianiu i posługiwaniu się fałszywymi i nierzetelnymi fakturami, czy też fakt konsolidacji aparatu skarbowego oraz celnego poprzez ich połączenie w ramach nowej powołanej do życia w 2017 r. instytucji tj. Krajowej Administracji Skarbowej, jak również odnieść się do propozycji i pomysłów dotyczących dalszych, sugerowanych zmian.

Analizując uzyskane odpowiedzi, w odniesieniu do konkretnych regulacji prawnych należy zaznaczyć, iż jedynie niecałe 10% badanych sędziów wskazała *zaostrzenie kar dla sprawców przestępstw finansowo-skarbowych*, jako kierunek zmian prawnych, który docelowo przyczyniłyby się do zwiększenia skuteczności wykrywczej organów ścigania. Powyższe, w odniesieniu do przywołanych danych jasno wskazuje, iż zdaniem ankietowanych sędziów dalsze zaostrzenie kar z pewnością nie przyniesienie spodziewanych, czy też oczekiwanych przez ustawodawcę rezultatów. Tym samym więc, można przyjąć tezę, iż wprowadzenie możliwości orzekania w określonych stanach faktycznych, w myśl art. 277a kk., kary 25 lat pozbawienia wolności, badana grupa oceniła raczej negatywnie.

Jednocześnie ankietowani sędziowie wskazali na potrzebę dalszych zmian w przepisach szczególnych na wzór tzw. pakietu paliwowego czy odwróconego VAT-u. Tę właśnie odpowiedź zaznaczyła zdecydowana większość badanych, bo aż 42 %. Powyższa opinia koreluje z argumentami ekspertów, którzy uważają, iż nie niskie kary lecz niespójne, a niejednokrotnie pełne luk prawnych przepisy prawa podatkowego spowodowały nasilenie się przestępczości skarbowo-podatkowej. Opinie tą, jak się wydaje, należy również odczytywać jako pozytywną reakcję na już podjęte w tym względzie zmiany przepisów i regulacji jak chociażby ostatnio wprowadzony tzw. pakiet przewozowy wraz z systemem

SENT. Nie sposób się z taką opinią nie zgodzić, gdyż w odróżnieniu od propozycji jedynie stałego zaostrzania kar, „*uszczelnianie*” systemu podatkowego, w szczególności w odniesieniu do podatku od towarów i usług VAT, może skutecznie zapobiec wyłudzeniom i nadużyciom podatkowym lub znacząco utrudnić ich dokonywanie.⁵⁴⁷ Końcowo należy wskazać, iż znacząca grupa badanych sędziów, bo niemal 18,5 % uznało, iż obecne regulacje w tym względzie są wystarczające.

Wykres nr 41



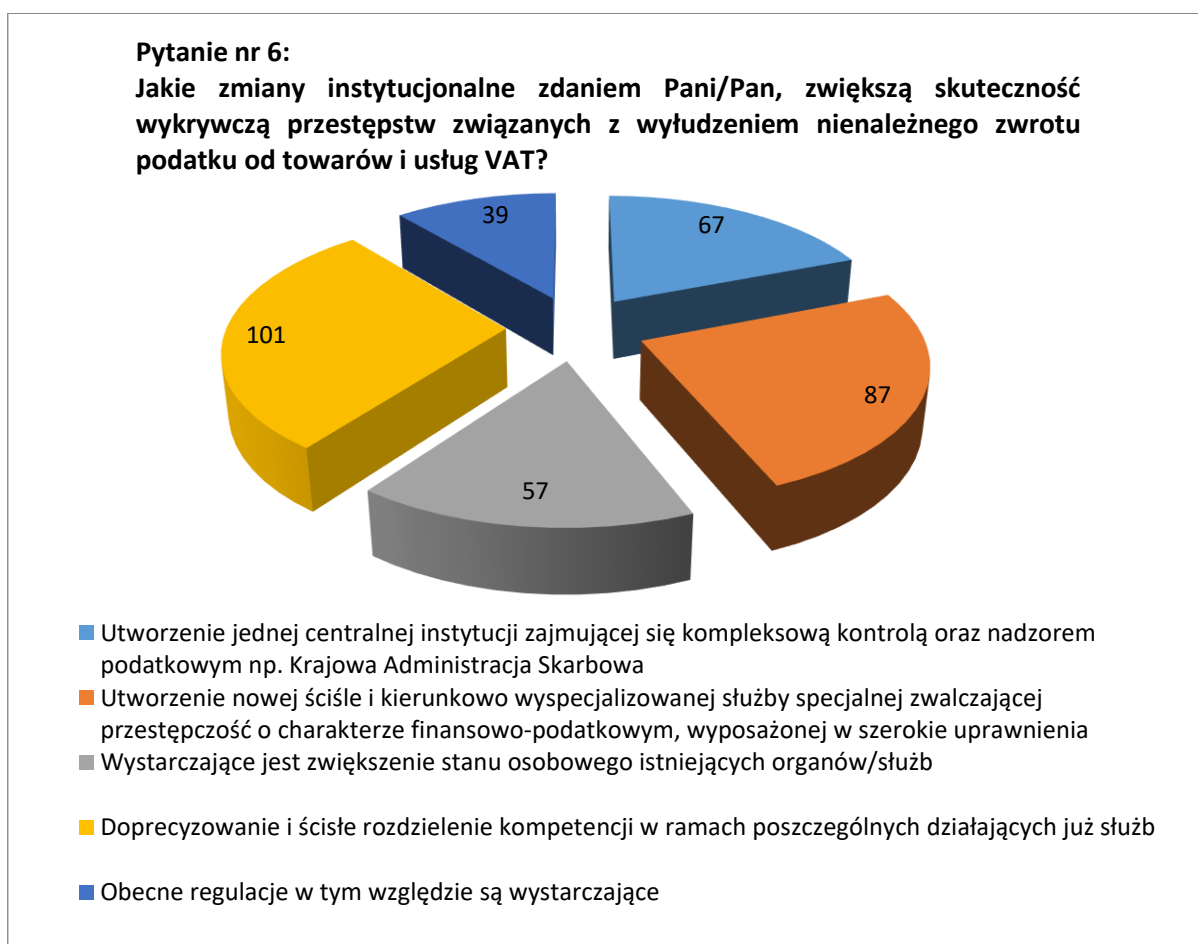
Źródło: opracowanie własne

W kwestii zaś oceny poszczególnych zmian instytucjonalnych to za pozostawieniem obecnego stanu rzeczy w tej kwestii opowiedziało się niewiele ponad 11% badanych sędziów. Widoczna jest więc w tym zakresie zdecydowanie większa chęć zmian po stronie ankietowanych sędziów, aniżeli miało to miejsce w odniesieniu do kwestii oceny potencjalnych zmian stanu prawnego, które mogłyby wpłynąć, czy też zwiększyć skuteczność wykrywczą przestępstw związanych z wyłudzeniem nienależnego zwrotu podatku od towarów i usług VAT. Powyższa opinia znajduje swoje potwierdzenie w analizie dalszych

⁵⁴⁷ Za potwierdzeniem tej tezy świadczą wyniki uzyskane w ramach zadanego ankietowanym pytania: Czy Pani/Pana zdaniem zaostrzenie kar za popełnienie przestępstw o charakterze finansowo-podatkowym (np. art. 277a kk.), zmniejszy skalę przestępstw związanych z wyłudzeniem nienależnego zwrotu podatku od towarów i usług VAT? Odpowiedzi raczej nie i zdecydowanie nie to ponad 69 % wszystkich uzyskanych odpowiedzi.

wyników badań, z których wynika, iż największa grupa ankietowanych sędziów bo prawie 29 % opowiedziała się za *doprecyzowaniem i ścisłym rozdzieleniem kompetencji w ramach poszczególnych działających już służb*, a więc przeciwko zmianom strukturalnym w ramach już istniejących organów ścigania takich jak Policja, Agencja Bezpieczeństwa Wewnętrznego, czy też służby skarbowe. Z drugiej strony niemal 25 % badanych sędziów chce *utworzenie nowej ściśle i kierunkowo wyspecjalizowanej służby specjalnej zwalczającej przestępczość o charakterze finansowo-podatkowym, wyposażonej w szerokie uprawnienia*, zaś 19 % badanych chce *utworzenie jednej centralnej instytucji zajmującej się kompleksową kontrolą oraz nadzorem podatkowym np. Krajowa Administracja Skarbowa*.

Wykres nr 42



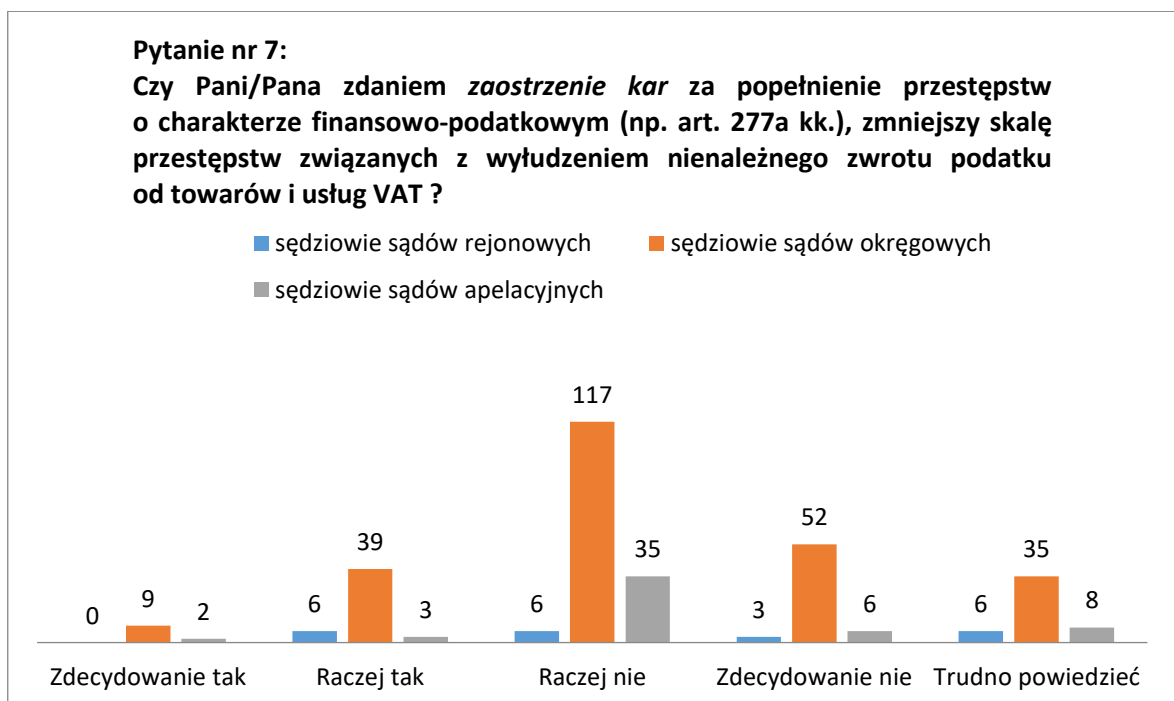
Źródło: opracowanie własne

Reasumując głosy badanej grupy są niemal rozłożone po połowie, stąd nie możliwe jest formowanie określonych wniosków, opartych na przeprowadzonej analizie danych badawczych. W odniesieniu do powyższego, dla porównania, należy wskazać, iż w toku

prorowadzonych badań aż 37 % ankietowanych prokuratorów uznało, iż należy utworzyć nową ściśle i kierunkowo wyspecjalizowaną służbę specjalną do zwalczania przestępczości o charakterze finansowo-podatkowym. Działania związane z centralizacją całości aparatu skarbowego oraz celnego w postaci Krajowej Administracji Skarbowej podobnie jak sędziowie ocenili prokuratorzy - niewiele ponad 22 % wskazanych odpowiedzi. Powyższe, jak się wydaje, wynika z krótkiego horyzontu czasowego w jakim działa ta służba, stąd też na danym etapie należy uznać, iż wyrażona przez sędziów oraz prokuratorów opinia tyczy się jedynie faktu utworzenia danej instytucji, nie zaś efektywności czy też sprawności jej działania. Taką ocenę jak się wydaje można by było formować dopiero po 9-10 latach funkcjonowania, kiedy zakończone byłyby pierwsze postępowania przygotowawcze wszczęte i prowadzone przez funkcjonariuszy Krajowej Administracji Skarbowej w oparciu o materiały własne służby oraz gdy zakończone byłyby pierwsze przewody sądowe prowadzone w oparciu o akty oskarżenia wynikające z takich śledztw.

W ramach badań ankietowani proszeni było do odniesienie się do kwestii oceny wprowadzenia do kodeksu karnego przestępstwa tzw. zbrodni fakturowej, czyli możliwości orzeczenia w typie kwalifikowanym, w odniesieniu do konkretnych stanów faktycznych, kary 25 lat pozbawienia wolności oraz oceny tego działania w kontekście prewencji ogólnej oraz wpływu na zmniejszenie się zjawiska przestępczości związanej z wyłudzeniami w podatku od towarów i usług VAT.

Wykres nr 43

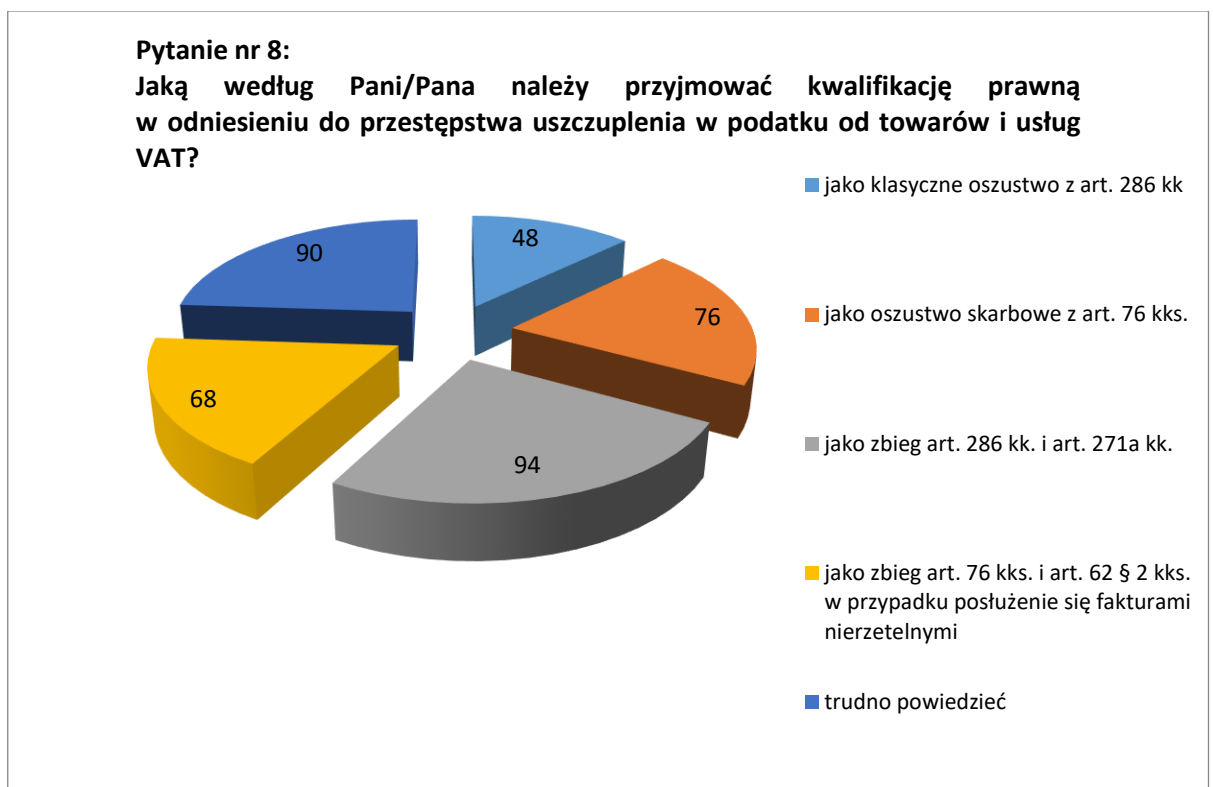


Źródło: opracowanie własne

W tej kwestii badani sędziowie wypowiedzieli się w sposób zdecydowany i kategoriyczny. Prawie 2/3 badanych bo aż 66 % negatywnie oceniło działania w tym zakresie. Powyższe jak się wydaje jest wynikiem ogólnego przekonania, iż zaostrenie kar wbrew obiegowym opiniom nie przynosi spodziewanych rezultatów, a jedynie krótkotrwały efekt psychologiczny, nie jest zaś wyznacznikiem ani też skutecznym narzędziem prewencji ogólnej.

Kwestia odpowiedniego kwalifikowania czynów dotyczących przestępczości finansowej, w szczególności zaś tzw. przestępstw wotowskich jak pokazują wyniki nastrocza trudności zarówno na etapie czynności wykrywczych jak i postępowania przygotowawczego. Podobne problemy dotyczą również przewodu sądowego oraz pracy sędziów. Jak pokazują wyniki przeprowadzonych badań odsetek niezdecydowanych, w kwestii przyjętej odpowiedniej kwalifikacji prawnej, to ponad 25 %, zaś w przypadku sędziów z sądów rejonowych to około 40 %.

Wykres nr 44



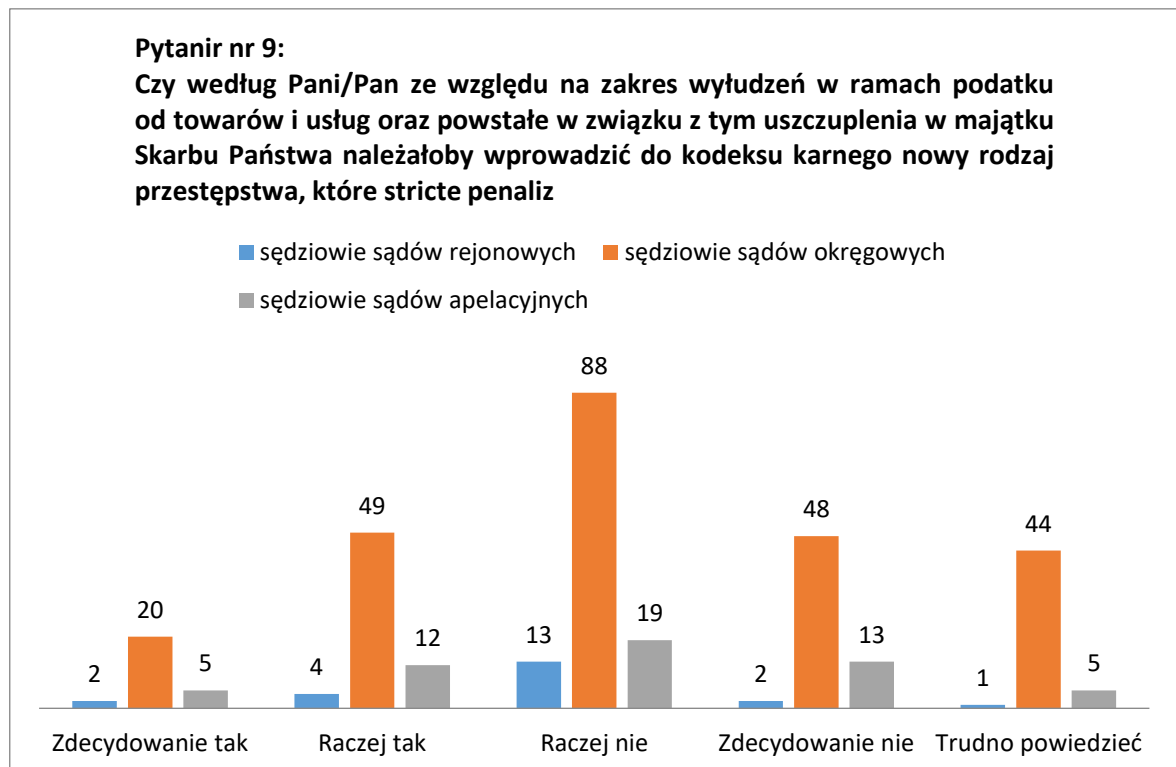
Źródło: opracowanie własne

Nie sposób krytycznie odnieść się do uzyskanych wyników badań w kontekście braku zdecydowania sędziów w tym względzie. W ramach tak zadanego pytania wskazano pewne możliwości kwalifikowania w odniesieniu do przestępstwa uszczuplenia w podatku

od towarów i usług VAT. Niezależnie od interpretacji poszczególnych propozycji, a także wyższości jednych nad innymi, czy też ich zbliżeniu wydawałoby się, a wręcz oczekiwać należy od sędziów pewnego zdecydowania. Przedmiotowy brak wskazuje jednoznacznie na niedostatki wiedzy i przygotowania merytorycznego w tym względzie. Powyższe jak się wydaje winno skutkować większym zaangażowaniem Ministerstwa Sprawiedliwości w kwestii podniesienia stanu wiedzy w tym względzie.

Wypadkową wskazanego powyżej pytania dotyczącego przyjęcia odpowiedniej kwalifikacji prawnej było uzyskanie od badanych opinii względem potrzeby wprowadzenia do kodeksu karnego nowego typu przestępstwa, które poniekąd na nowo zdefiniowałoby przestępstwo wyłudzeń w ramach podatku od towarów i usług VAT. W odróżnieniu od poprzedniego pytania opinia badanych sędziów w tym względzie wydaje się być zdecydowana – ponad 55 % ankietowanych był przeciwna takiej inicjatywie ustawodawczej. Przeciwnego zdania było jedynie niecałe 30 % badanych sędziów. Dość krytyczny jak się wydaje stosunek sędziów do działań na tle legislacyjnym najprawdopodobniej wynika z przekonania, iż działania na gruncie prawnym, w tym w tak wrażliwej materii jaką jest prawo karne, winny postępować na drodze ewolucji nie zaś rewolucji.

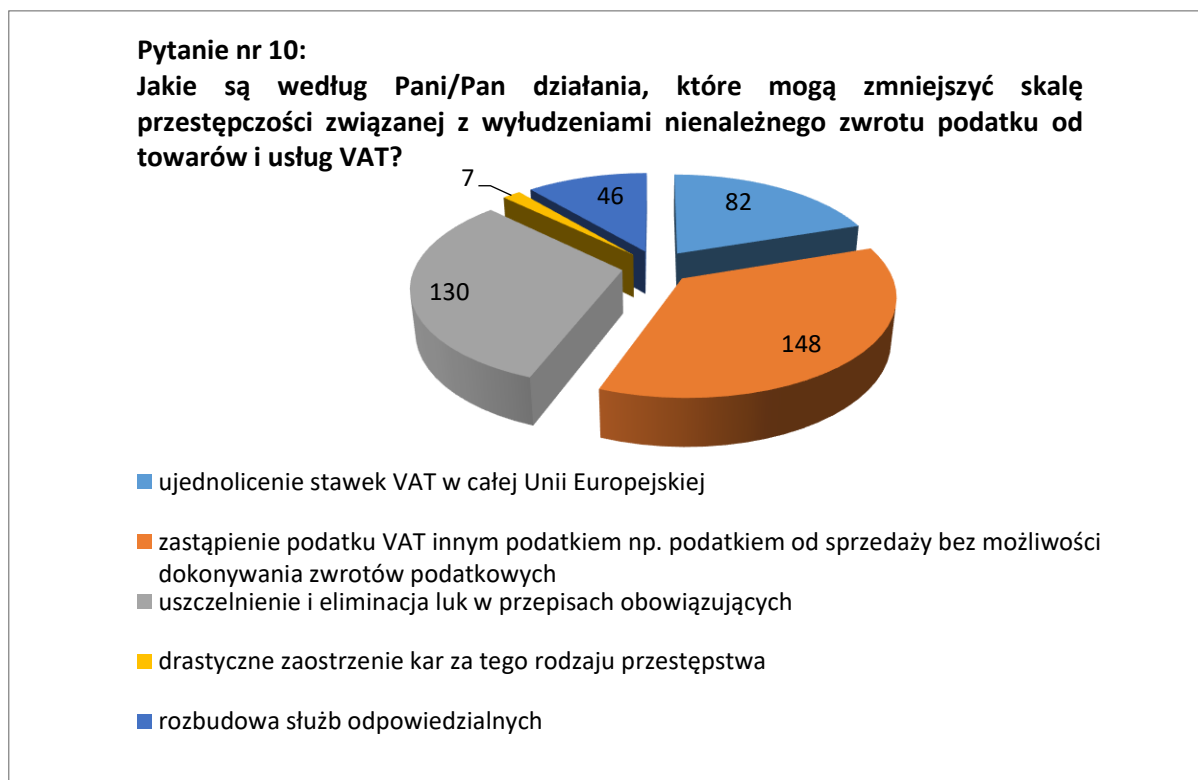
Wykres nr 45



Źródło: opracowanie własne

Ostatnie pytanie zawarte w narzędziu badawczym miało na celu uzyskanie opinii badanej grupy sędziów w odniesieniu do działań, które w ich ocenie docelowo mogłyby zmniejszyć skalę przestępczości związanej z wyłudzeniami nienależnego zwrotu podatku od towarów i usług VAT. Odpowiedzi w tym względzie sędziów są mocno zbliżone do opinii wyrażonej przez grupę prokuratorów. Sędziowie wskazali w szczególności na potrzebę zastąpienia podatku VAT innym podatkiem np. podatkiem od sprzedaży bez możliwości dokonywania zwrotów podatkowych oraz uszczelnienie oraz na eliminację luk w przepisach obowiązujących. Zaznaczyć przy tym należy, iż jedynie 1,6 %, a więc nawet poniżej przyjmowanego błędu statystycznego, sędziów wskazało, iż decydujący wpływ na stan przestępczości w tym względzie będzie miało drastyczne zaostrzenie kar za popełnianie tego typu przestępstw. Jedynie niewielka część ankietowanych sędziów skazała nadto na potrzebę rozbudowy istniejących organów ścigania, które dzięki temu mogłyby sprawniej i efektywniej realizować swoje zadania. Ewidentnie widać więc, iż sędziowie właśnie w zmianach legislacyjnych, prawnych nie zaś instytucjonalnych polegających chociażby na tworzeniu nowych czy też rozbudowie już istniejących służb, upatrują panaceum na wzrost przestępczości o charakterze skarbowym. Ów wzrost jest zresztą dostrzegany przez sędziów, gdyż zdecydowana większość podziela tego rodzaju stanowisko.

Wykres nr 46



Źródło: opracowanie własne

Analiza uzyskanych danych w ramach przeprowadzonego badania wśród przedstawicieli szeroko pojętego wymiaru sprawiedliwości pozwala postawić tezę, iż opinia badanej grupy sędziów odnośnie ogółu problematyki związanej z przestępczością o charakterze finansowo-podatkowym, w szczególności tą związaną z wyłudzeniami nienależnego zwrotu w podatku od towarów i usług VAT jest opinią zdecydowaną, w poszczególnych kwestiach, aczkolwiek w kontekście niektórych zagadnień opinię tą należy uznać za niejednoznaczną. Powyższe powoduje, iż jedynie w stosunku do określonych treści możliwe jest formułowanie wymiernych, konkretnych wniosków.

Wyniki badań z pewnością wskazują, iż badana grupa sędziów wyraża zdecydowaną opinię względem wzrostu przestępczości finansowo-podatkowej jak miała miejsce w ostatnich latach, przy tym jednocześnie, z czym nie można się nie zgodzić, ankietowani uznali, iż jednym ze środków na zmianę wskazanego stanu, z pewnością nie jest proste i ciągle zaostrzanie kar. Kwestia zaostrzania przez ustawodawcę kar, była, jest i będzie przedmiotem dyskusji przedstawicieli doktryny zawsze kiedy takie działania są podejmowane, przy czym jak się wydaje w tym względzie nadal winno być aktualne stwierdzenie, iż nie dolegliwość kary a jej nieuchronność wpływa na poziom przestępczości.

W ramach przeprowadzonych badań sędziowie wyraźnie wskazali, iż zwiększenie skuteczności wykrywczej przestępstw finansowo-skarbowych, będzie następować stopniowo wraz ze zmianami samego systemu podatkowego jako całości. Wyrażona opinia daje podstawy do twierdzenia, iż powinno się zintensyfikować czynności przede wszystkim legislacyjne w kierunku wprowadzenia takich zmian przepisów poszczególnych ustaw podatkowych, które miałyby na celu wyeliminowanie regulacji, które sprzyjają m.in. wyłudzeniom w podatku od towarów i usług VAT. Stąd też należy stwierdzić, iż ankietowani sędziowie pozytywnie ocenili dotychczasowy kierunek prowadzonych na tym polu prac i ich efektów w postaci chociażby tzw. pakietu paliwowego, pakietu energetycznego czy też pakietu przewozowego. Sędziowie wskazali równocześnie na potrzebę wdrożenia i uruchomienia elektronicznego rejestru faktur jako narzędzia, które może wspomóc organy ścigania w czynnościach wykrywczych.

Niejednoznaczne natomiast stanowisko sędziowie wyrazili względem ewentualnych czy też proponowanych zmian instytucjonalnych. W tej materii głosy sędziów były podzielone – część badanych opowiedziała się z utworzeniem nowej wyspecjalizowanej instytucji lub też służby specjalnej ukierunkowanej na zwalczanie przestępczości podatkowej,

z drugiej strony wyraźna grupa badanych wnioskowała jedynie o doprecyzowanie i rozgraniczenie kompetencji już istniejących organów i służb.

Jak się wydaje za jedną i drugą opinią mogą przemawiać określone argumenty. Niezaprzeczalnym faktem jest, iż specjalizacja w szczególności jeśli chodzi o czynności wykrywcze daje najlepsze rezultaty, co widać w szczególności w odniesieniu do zwalczania korupcji i działań w tym względzie Centralnego Biura Antykorupcyjnego. Na tym przykładzie można faktycznie oczekiwać, że utworzenie nowej wyspecjalizowanej służby o szerokich kompetencjach i możliwościach, przy jednoczesnym zawężeniu właściwości funkcjonalnej i rzeczowej może przynieść spodziewane rezultaty na polu walki z przestępczością skarbową.

Kwestią dyskusyjną jest czy roli takiej służby nie mogłaby przejąć nowoutworzona Krajowa Administracja Skarbowa. Przeprowadzone badania wykazały, iż znacząca część badanych sędziów pozytywnie odniosła się do kwestii konsolidacji aparatu skarbowego, przy czym tak naprawdę wydaje się, iż obecnie jest jeszcze przedwcześnie, aby móc wymiennie i obiektywnie ocenić działania tej służby z uwagi na zbyt krótki okres funkcjonowania.

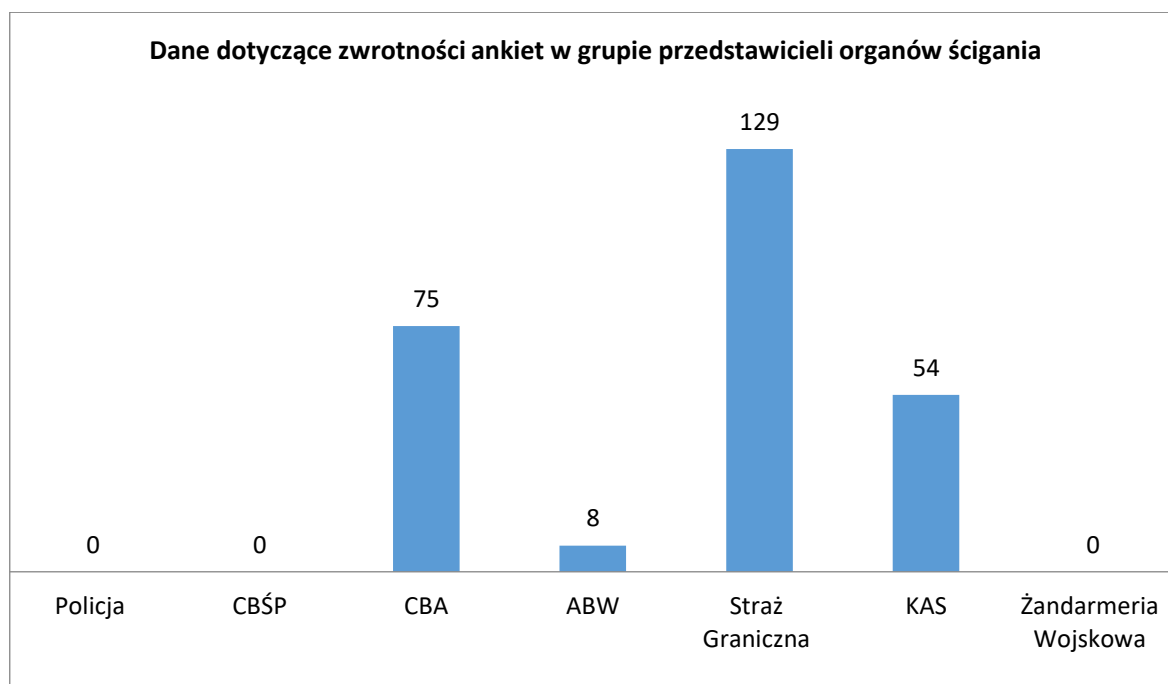
6. Opis i analiza uzyskanych danych względem badanej grupy przedstawicieli organów ścigania

W toku przeprowadzonych badań uzyskano łącznie 266 ankiet wypełnionych przez funkcjonariuszy oraz przedstawicieli szeroko pojętych organów ścigania. Niska zwrotność ankiet w przypadku tej grupy badanych wynikała przede wszystkim z faktu, iż zarówno funkcjonariusze Policji jak też Centralnego Biura Śledczego Policji nie wzięli udziału w badaniu. Niestety nie uzyskano zgody zarówno Komendanta Głównego Policji jak też Komendanta Centralnego Biura Śledczego Policji na udział funkcjonariuszy w badaniu ankietowym. Drugim powodem tak niskiej zwrotności był wręcz marginalny udział w badaniu funkcjonariuszy Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego, ale też brak udziału w badaniu żołnierzy Żandarmerii Wojskowej.

Dodatkowo uzyskano niewielki odsetek zwrotu ankiet ze strony Izb Administracji Skarbowej oraz urzędów celno-skarbowych – w odpowiedzi otrzymywano niewielki zwrot ankiet lub odpowiedź wskazującą, że „członkowie korpusu służby cywilnej przy wykonywaniu zadań zobowiązani są do kierowania się m.in. zasadami bezstronności i przejrzystości, co wynika z Zarządzenia Nr 70 Prezesa Rady Ministrów z dnia 6 października 2011 r. w sprawie

wytycznych w zakresie przestrzegania zasad służby cywilnej oraz w sprawie zasad etyki korpusu służby cywilnej. Wobec powyższego udzielenie odpowiedzi na pytania zawarte w ankiecie mające charakter opiniotwórczy i ocenny, byłoby wbrew zasadom zawartym w Zarządzeniu, do których przestrzegania zobowiązano pracowników korpusu służby cywilnej.”⁵⁴⁸

Wykres nr 47



Źródło: opracowanie własne

W ramach przeprowadzonych badań otrzymano łącznie 258 wypełnionych ankiet, gdzie ankietowani wskazali swoją płeć, z czego 39,5 % (102) ankiet zostało wypełnionych przez mężczyzn. Wskazać w tym miejscu należy, iż aż 60,5 % (156) ankiet zostało wypełnionych przez kobiety i jest to największy odsetek wśród badanych grup.

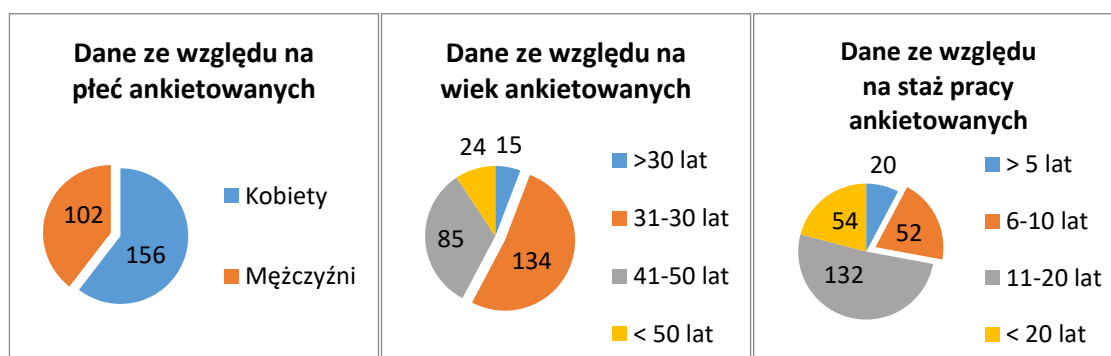
Jeśli chodzi o wiek ankietowanych to zdecydowana większość bo niemal 52 % (134) odpowiadających funkcjonariuszy określiło swój wiek w przedziale od 31 do 40 lat, drugą w kolejności najliczniejszą grupę stanowili funkcjonariusze w przedziale wiekowym od 41 do 50 lat było to 33 % (85) badanych. Wśród badanych funkcjonariusze powyżej 51 lat stanowili niewiele ponad 9 % (24), zaś najmniej liczną grupą bo niecałe 6 % (15) stanowili funkcjonariusze w wieku do 30 lat.

⁵⁴⁸ Tak m.in. brzmiała odpowiedź z Opolskiej Izby Administracji Skarbowej nr 1601.IWK.070.1.2017 z dnia 17 marca 2017 r.

W odniesieniu do zmiennej w postaci stażu pracy to spośród ankietowanych funkcjonariuszy, którzy udzieli odpowiedzi w tej materii, jedynie niecałe 8 % (20) badanych zaliczyło się do osób o stażu pracy do 5 lat. Niemal równe grupy po ok 20 % stanowili funkcjonariusze o stażu służby od 6 do 10 lat oraz o stażu służby ponad 20 lat. Zdecydowanie zaś najliczniejszą grupę stanowili funkcjonariusze o stażu od 11 do 20 lat, było to ok. 51 % (132) ankietowanych funkcjonariuszy.

Powyższe dane wskazują, iż badana grupa funkcjonariuszy organów ścigania biorąca udział w badaniu, charakteryzowała się wiekiem od 31 do 40 lat, przy czym jednocześnie są to funkcjonariusze już o znacznym doświadczeniu zawodowym – stażu służby powyżej 11 lat. Tym samym więc uzyskana opinia badanej grupy wydaje się niezwykle istotna w ramach ogólnego projektu badawczego.

Wykres nr 48



Źródło: opracowanie własne

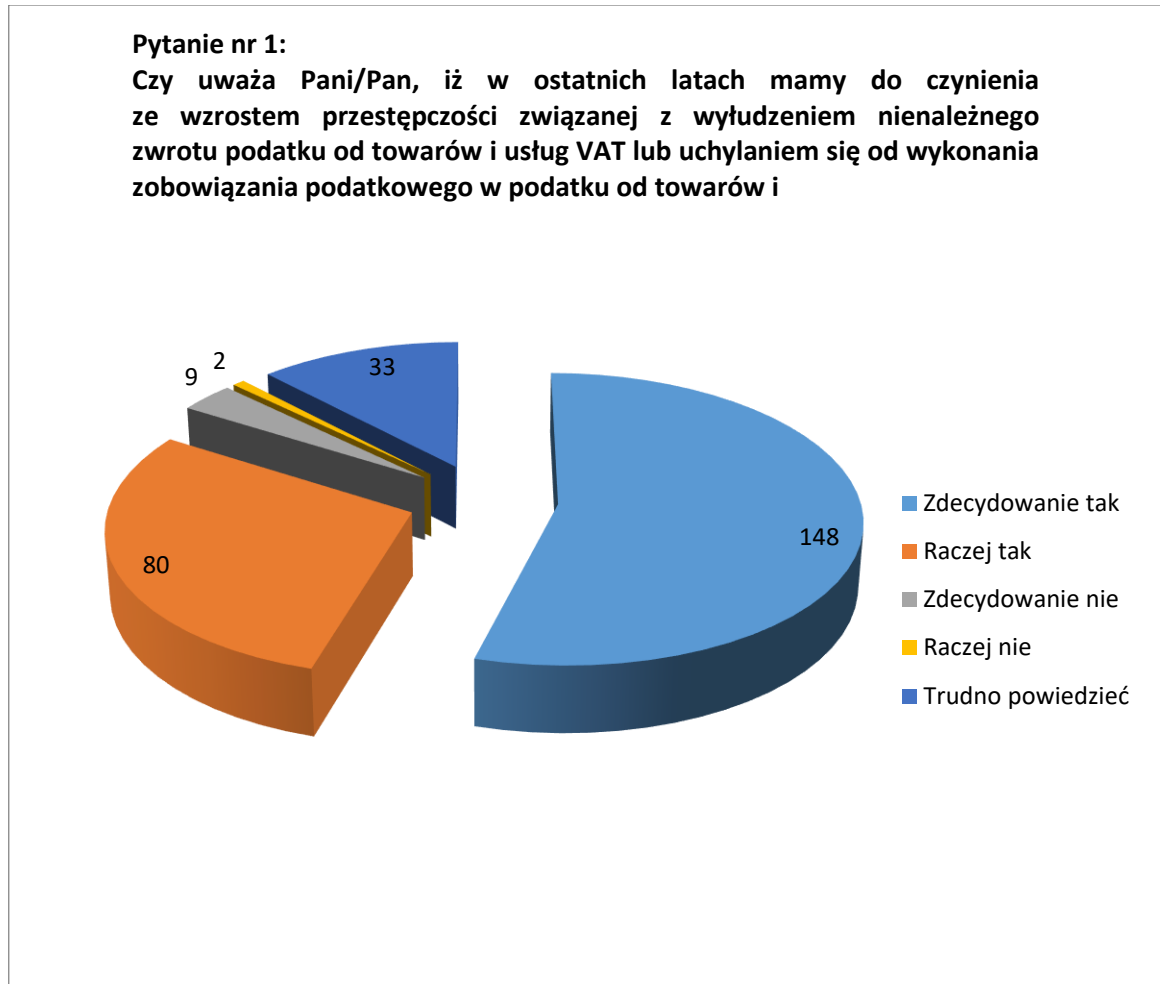
Odnośnie analizy danych uzyskanych w ramach przeprowadzanych badań to na pytanie w kwestii opinii o stanie przestępczości w Polsce tj. *Czy w ostatnich latach mamy do czynienia ze wzrostem przestępczości związanej z wyłudzeniem nienależnego zwrotu podatku od towarów i usług VAT lub uchylaniem się od wykonania zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług VAT?* ankietowani funkcjonariusze wskazali w zdecydowanej większości twierdząco.

W ramach przeprowadzonych badań ustalono, iż prawie 55 % wszystkich badanych odpowiedziało *zdecydowanie tak*, niemal 30 % ankietowanych udzieliło odpowiedzi *raczej tak*. Przeciwnego zdania było niecałe 4 % badanych – odpowiedzi *zdecydowanie nie* i *raczej nie*.

Powyższe dane są zbieżne z innymi wynikami badań, a więc z opinią w tym względzie sędziów i prokuratorów. Tym samym więc należy uznać, iż szeroko pojęty wymiar sprawiedliwości, czy też przedstawiciele wymiaru sprawiedliwości uznali, iż faktycznie

w ostatnich latach mamy do czynienia ze wzrostem przestępczości związanej z wyłudzeniem nienależnego zwrotu podatku od towarów i usług VAT lub uchylaniem się od wykonania zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług.

Wykres nr 49



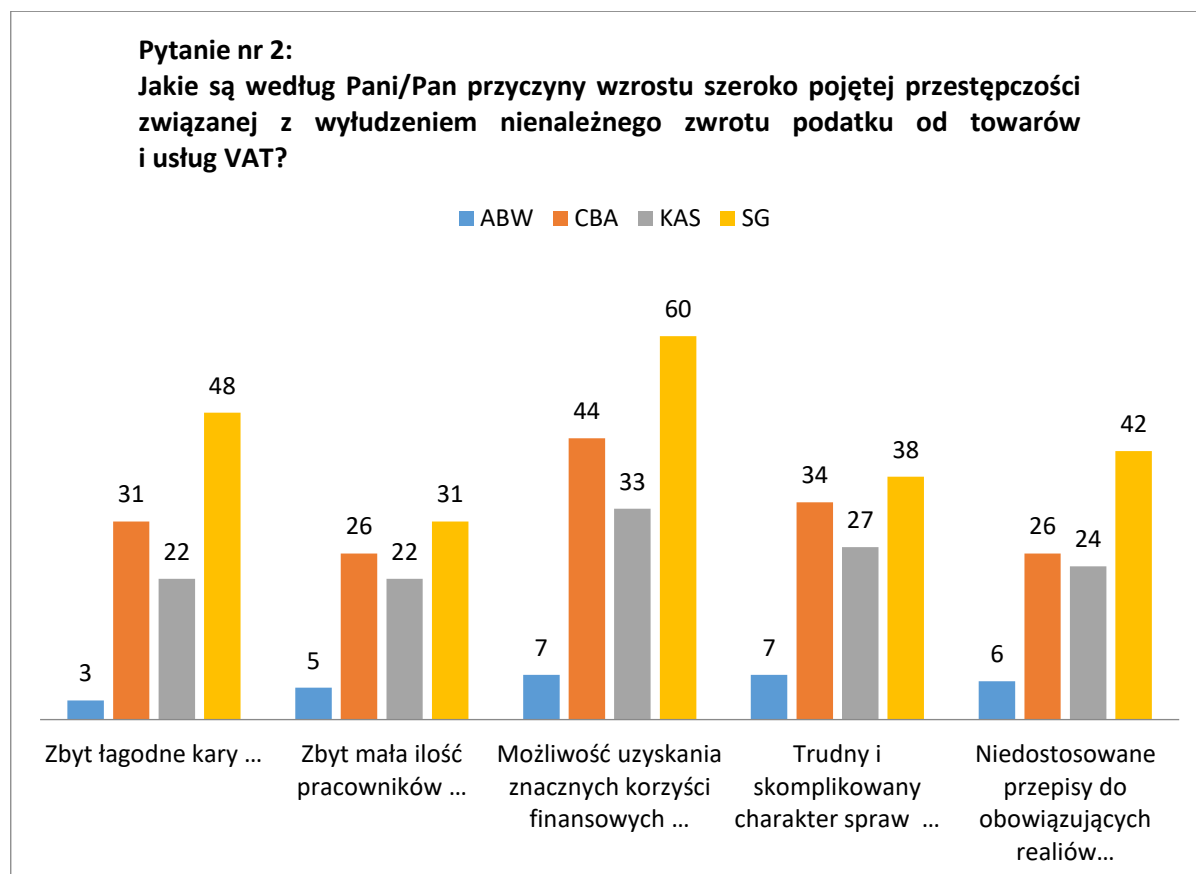
Źródło: opracowanie własne

Dalsza część badania dotyczyła ustalenia opinii badanej grupy, w kwestii przyczyn zdiagnozowanego stanu rzeczy, a więc wzrostu przestępczości związanej z wyłudzeniem nienależnego zwrotu podatku od towarów i usług VAT. Ustalenie opinii praktyków, w szczególności przedstawicieli organów ścigania, którzy w pierwszej kolejności prowadzą działania wykrywcze jest szczególnie istotne.

Odnośnie opinii ankietowanych funkcjonariuszy to wskazać należy, iż niemal 26 % badanych wskazało na *możliwość uzyskania znacznych korzyści finansowych przez sprawców tego rodzaju przestępstw*. Jeśli chodzi o kolejne wyniki badań to udzielone odpowiedzi

rozłożyły się niemal po równo, w ramach możliwych do oznaczenia przez ankietowanych odpowiedzi. Przedział ten wynosił od niemal 16 % do prawie 19 % udzielonych przez ankietowanych odpowiedzi. W tym względzie widoczne jest brak wyraźnego wskazania głównej okoliczności, przyczyny czy też negatywnej przesłanki jaka zdaniem funkcjonariuszy powodowałaby wzrost takiej przestępczości.

Wykres nr 50



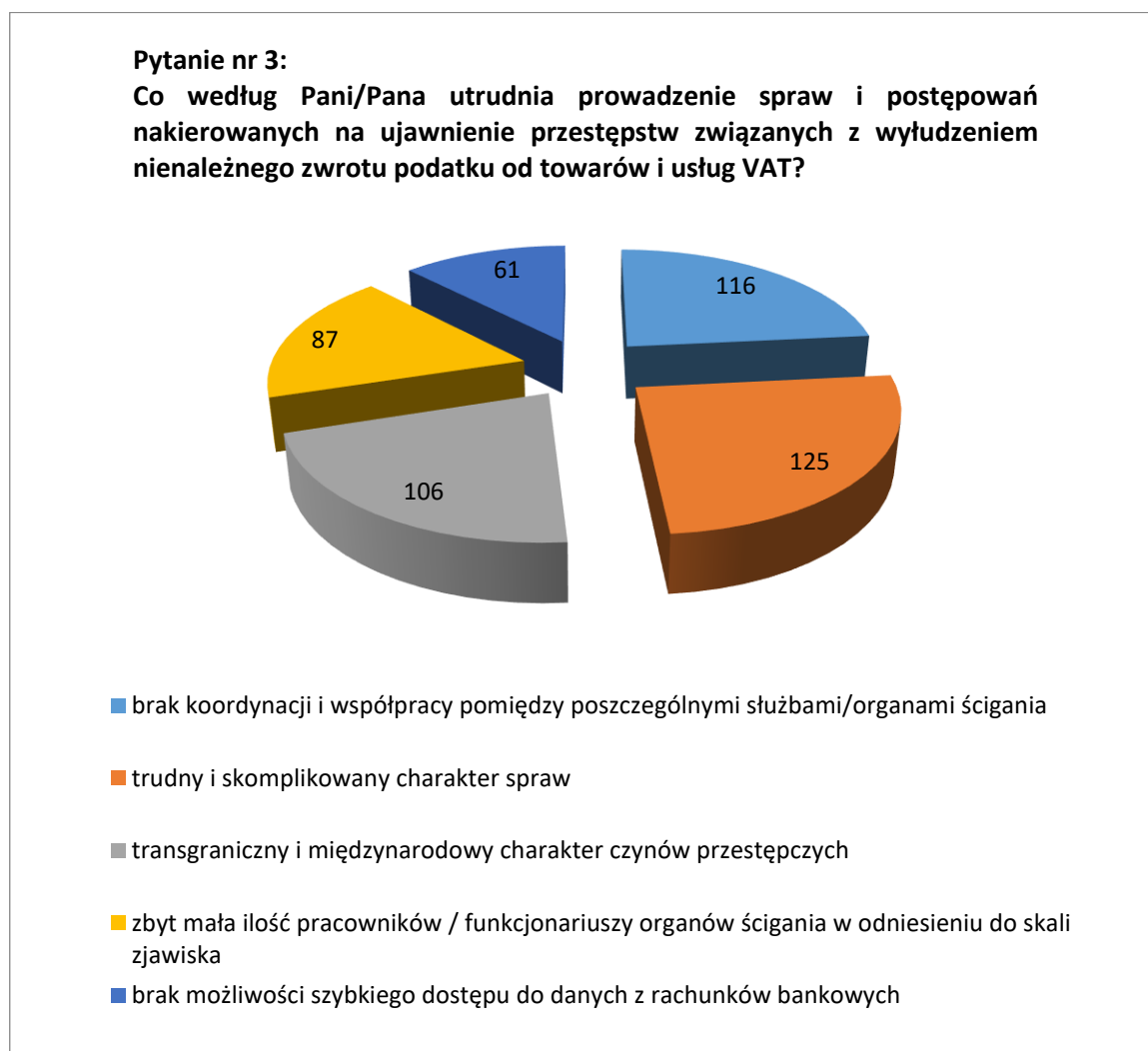
Źródło: opracowanie własne

Następnie badana grupa funkcjonariuszy została poproszona o wskazanie okoliczności faktyczne i prawne, które ich zdaniem mogą utrudniać, czy też utrudniają prowadzenie spraw i postępowań przygotowawczych dotyczących przestępstw polegających na wyłudzeniu nienależnego zwrotu podatku od towarów i usług VAT.

Podobnie jak to miało miejsce w przypadku wcześniejszego pytania również w tym przypadku ankietowani nie wyrazili zdecydowanej opinii w tym względzie, gdyż odpowiedzi rozkładają się na dość zbliżonym do siebie poziomie. Niemniej jednak największa grupa badanych bo niewiele ponad 25 % wskazało odpowiedź *trudny i skomplikowany charakter spraw*. Najmniejsza grupa badanych wskazało zaś odpowiedź dotyczącą *braku możliwości szybkiego dostępu do danych z rachunków bankowych*. Wskazać przy tym należy,

iż niewiele ponad 17 % badanych wskazało jako jeden z elementów utrudniających pracę wykrywczą *zbyt małą liczbą funkcjonariuszy/pracowników tychże organów*. Nadto wskazać należy na kwestię możliwości uzyskania znacznych korzyści majątkowych przez sprawców przestępczości finansowo – skarbowej, tego typu odpowiedź wskazywało znacząca liczba badanych.

Wykres nr 51

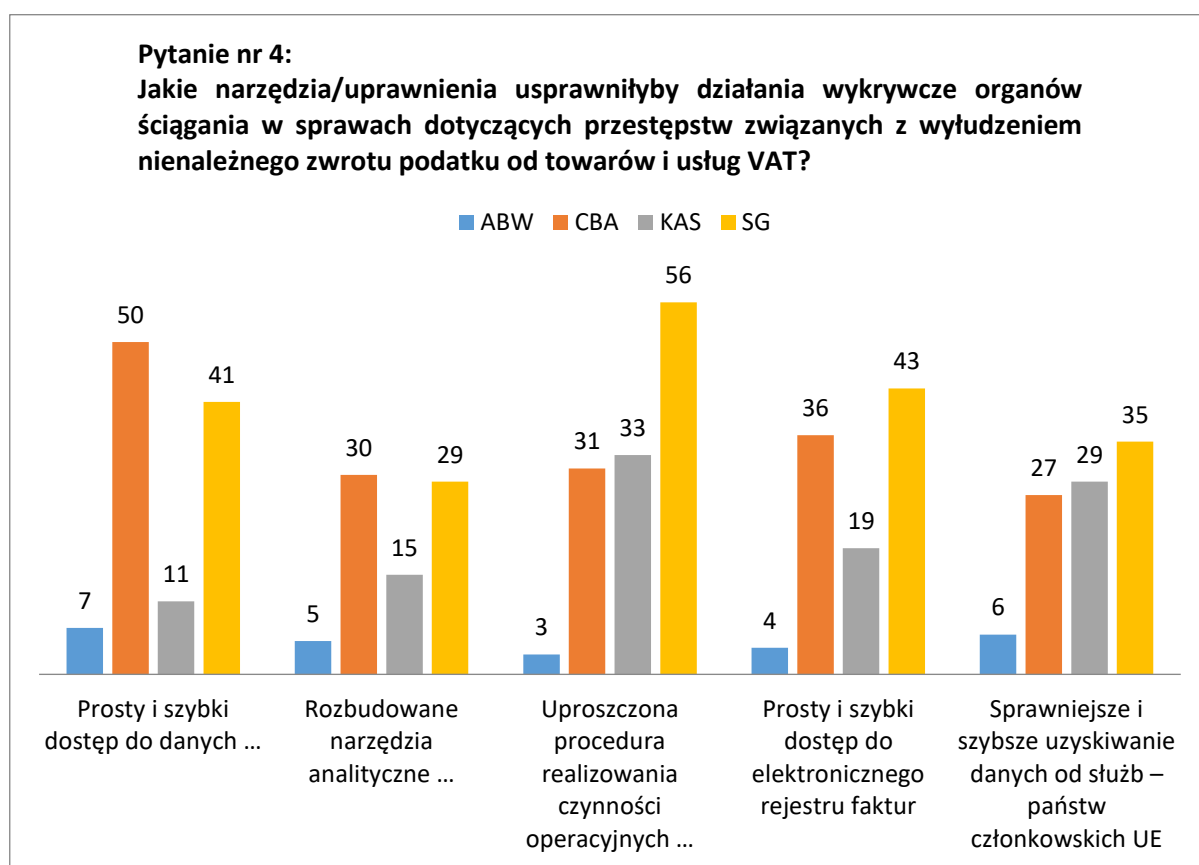


Źródło: opracowanie własne

W ramach prowadzonych badań ankietowani zostali również poproszeni o wskazanie jakie narzędzia wspomogłyby czynności wykrywcze organów ścigania w odniesieniu do przestępstw skarbowych. Analiza uzyskanych wyników wykazała, iż największa grupa badanych funkcjonariuszy tj. niewiele ponad 24 % wskazało na potrzebę uproszczenia procedur realizowania czynności operacyjnych (tzw. zakupu kontrolowany np. fikcyjnych faktur,

kontrola operacyjna transmisji telefonii komórkowej itp.). W odniesieniu do pozostałych danych to ok. 20 % badanych wskazało na potrzebę *prostego i szybkiego dostępu do elektronicznego rejestru faktur. prosty i szybki dostęp do danych z rachunków bankowych oraz danych objętych tajemnicą bankową oraz sprawniejsze i szybsze uzyskiwanie danych od służb – państw członkowskich Unii Europejskiej*. Na uwagę zasługują fakt, iż na *potrzebę rozbudowy narzędzi analitycznych, ze szczególnym uwzględnieniem analizy przepływów finansowych*, wskazało nie wiele ponad 15 % badanych, zaś w odniesieniu do grupy sędziów odsetek ten był niemal dwa razy większy.

Wykres nr 52

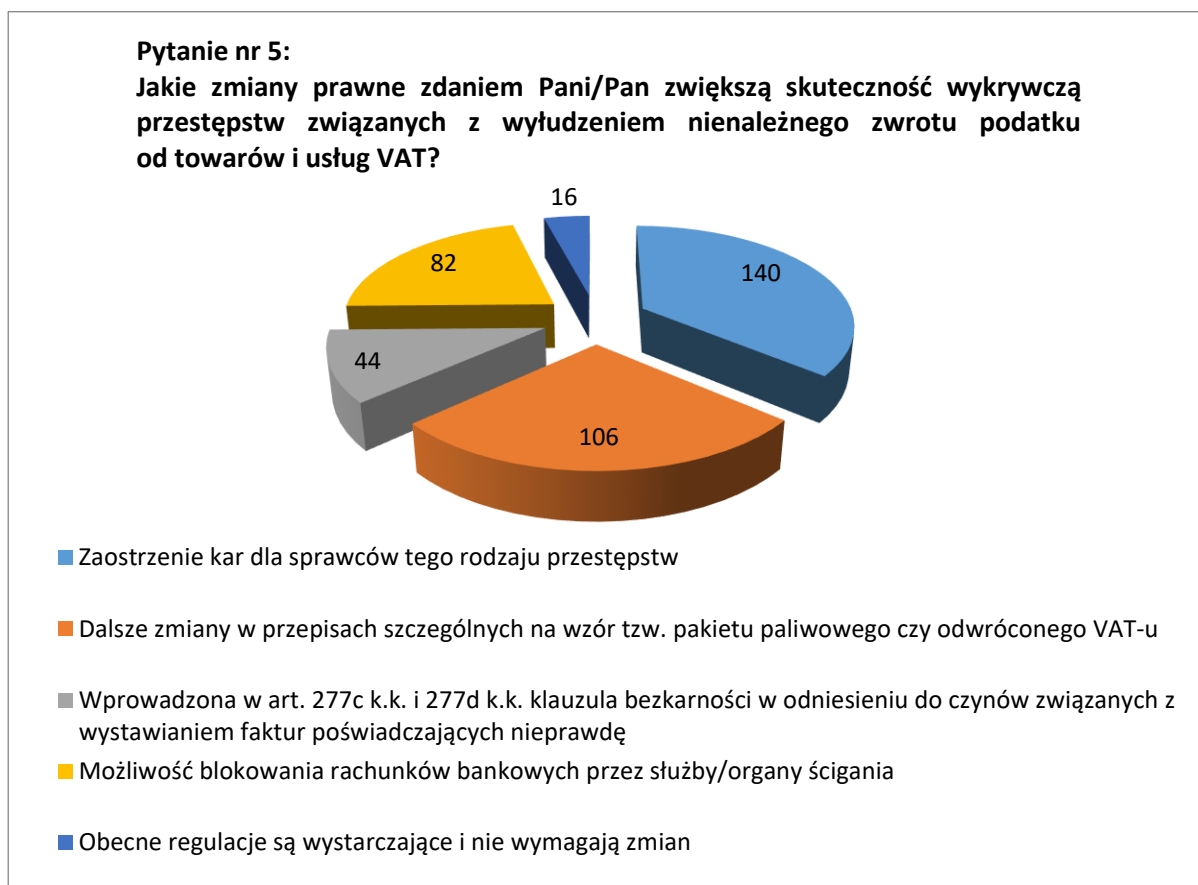


Źródło: opracowanie własne

W dalszej części badań ankietowani mieli za zadanie wskazanie zmian prawnych oraz instytucjonalnych (odpowiednio Wykres nr 5 i Wykres nr 6), które końcowo umożliwiłyby skuteczne zwalczanie przestępczości finansowo-skarbowej. Analizując uzyskane odpowiedzi, w odniesieniu do konkretnych regulacji prawnych należy zaznaczyć, iż największa grupa badanych wskazała na potrzebę zaostrzenia kar – było to ok 36 % badanych – dla porównania taką odpowiedź wskazało niecałe 10% badanych sędziów. W dalszej kolejności ankietowani funkcjonariusze wskazali na potrzebę dalszych zmian w przepisach szczególnych dotyczących

regulacji w ramach podatku od towarów i usług VAT – ok 27 % badanych. Istotnym w tym względzie jest także fakt, iż jedynie niewiele ponad 4 % badanych uznało obecne regulacje w tym względzie za niewymagające zmian. Opinia w badanej kwestii, w odróżnieniu od wcześniej opisywanych, wydaje dość wyraźna przy czym jest ona zbieżna z wyrażoną uprzednio opinią względem wzrostu poziomu przestępczości związanej z wyłudzeniami nienależnego zwrotu w podatku od towarów i usług VAT.

Wykres nr 53



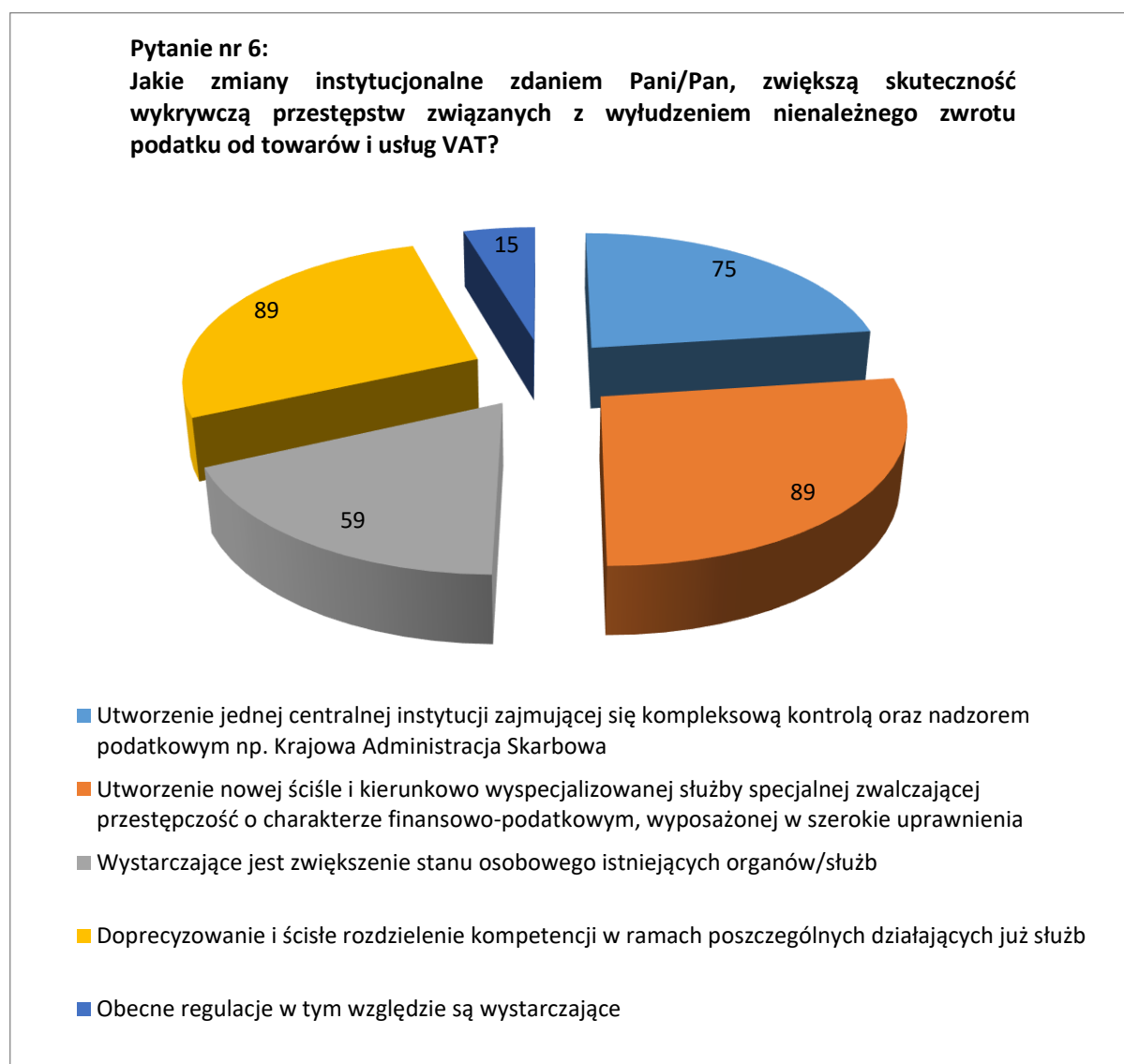
Źródło: opracowanie własne

Odnośnie zaś oceny poszczególnych zmian instytucjonalnych to jedynie ok. 4,5 % badanych funkcjonariuszy uważa, że regulacje w tym względzie są wystarczające. Niemalże dwie równe grupy badanych po ok. 27 % wskazały natomiast na potrzebę *utworzenie nowej ściśle i kierunkowo wyspecjalizowanej służby specjalnej zwalczającej przestępczość o charakterze finansowo-podatkowym, wyposażonej w szerokie uprawnienia oraz potrzebę doprecyzowania kompetencji już działających służb. Dla porównania można stwierdzić, iż jedynie 23 % badanych wskazało potrzebę utworzenie jednej centralnej instytucji zajmującej się kompleksową kontrolą oraz nadzorem podatkowym np. Krajowa Administracja Skarbowa.*

Końcowo zaznaczenia wymaga fakt, iż 18 % badanych uznało za niezbędne *jest zwiększenie stanu osobowego istniejących organów/służb*.

Zwrócić również należy na niski odsetek ankietowanych, którzy nie widzą powodów do zmian organizacyjnych w tym zakresie. Nie bez znaczenia jak się wydaje kwestia ta legła u podstaw odmowy udziału w badaniu funkcjonariuszy i pracowników KAS, którzy musieliby oceniać działania swoich przełożonych. Stąd zapewne uzyskane odpowiedzi wskazujące na niemożność wzięcia udziału w badaniu prowadzonym przez doktorantkę.

Wykres nr 54

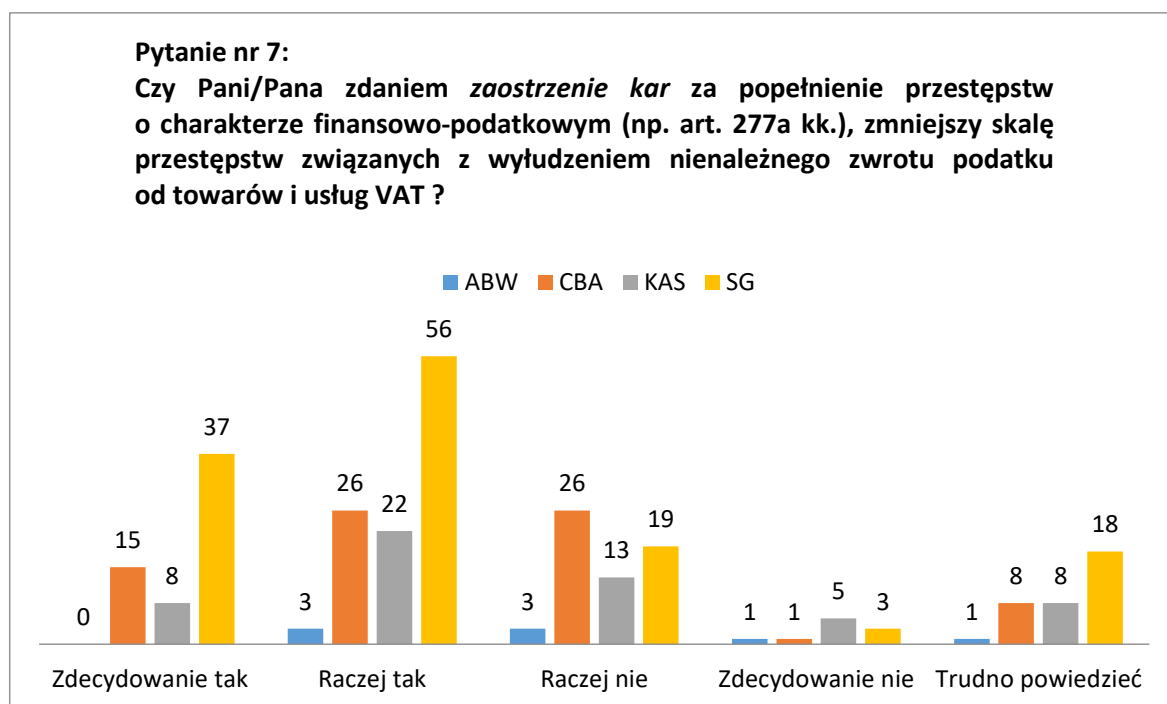


Źródło: opracowanie własne

W ramach przeprowadzonych badań ankietowani odnieśli się do kwestii oceny wprowadzenia do kodeksu karnego przestępstwa tzw. zbrodni fakturowej, czyli możliwości orzeczenia w typie kwalifikowanym, w odniesieniu do konkretnych stanów faktycznych, kary

25 lat pozbawienia wolności oraz oceny tego działania w kontekście prewencji ogólnej oraz wpływu na zmniejszenie się zjawiska przestępczości związanej z wyłudzeniami w podatku od towarów i usług VAT. W tym względzie wyniki badań przedstawicieli organów ścigania zdecydowanie różnią się od wyników badań grupy sędziów i prokuratorów. Opinia przedstawicieli organów ścigania była w tym względzie pozytywna – ponad 61% wskazań, dla porównania przeciwnego zdania było 54 % badanych prokuratorów i aż 66 % badanych sędziów. Także widoczny jest w tym względzie istotny dysonans i różnica opinii.

Wykres nr 55

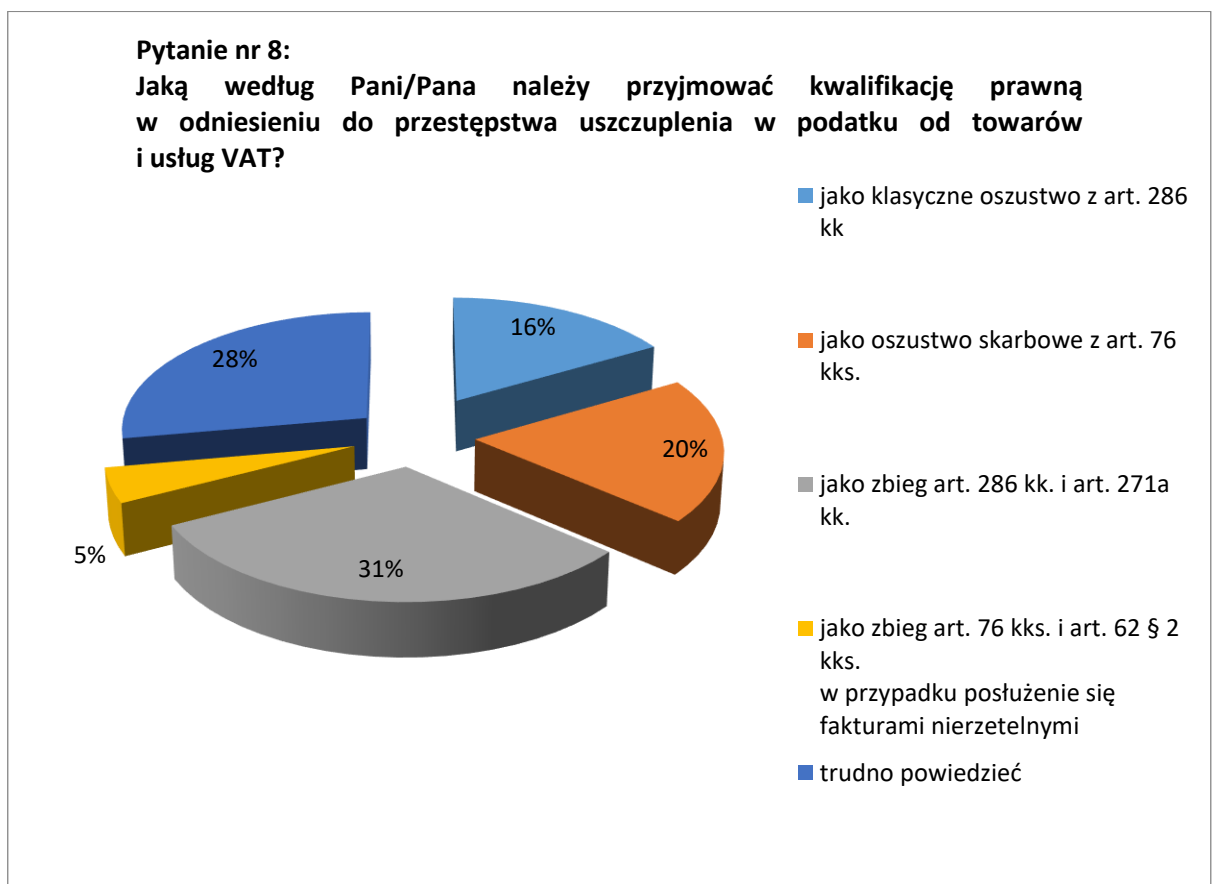


Źródło: opracowanie własne

W dalszej kolejności ankietowani proszeni byli o wrazenie opinii względem kwalifikowalności czynów związanych z przestępczością związaną z uszczupleniem w podatku od towarów i usług VAT. Niestety podobnie jak wskazują to wyniki dotyczące grup sędziów i prokuratorów, również w odniesieniu do przedstawicieli organów ścigania zauważa się brak zdecydowania w tym względzie. Wśród udzielonych odpowiedzi niecałe 30 % badanych nie było w stanie wskazać jakiegokolwiek kwalifikacji prawnej w tym względzie. Jak się wydaje wynika to z braku podstawowej wiedzy merytorycznej w tym względzie oraz odpowiednich kwalifikacji zawodowych. Widoczne jest to szczególnie w odniesieniu do grupy funkcjonariuszy Staży Granicznej. Powyższe powoduje, iż cały czas aktualne jest pytanie o potrzebę powołania nowej wyspecjalizowanej służby zwalczającej najcięższą

przestępczość finansowo-skarbową, z drugiej zaś o zasadności i celowości wskazywania w art. 118 kks. tak licznej grupy niefinansowych organów postępowania przygotowawczego – w postaci chociażby Żandarmerii Wojskowej w przypadku której uzyskano odpowiedzi o nieprowadzeniu postępowań o charakterze skarbowym, czy właśnie Straży Granicznej – w szczególności w obliczu powołania Krajowej Administracji Skarbowe. Powyższa kwestia jest o tyle zastanawiająca, iż to właśnie organy ścigania realizujące czynności o charakterze wykrywcym winne w pierwszej kolejności prawidłowo kwalifikować czyny przestępne. To od wiedzy i przygotowania merytorycznego funkcjonariuszy zależy szybkie i skuteczne prowadzenie i zakończenie postępowań przygotowawczych. Tak więc fakt niezdecydowania ankietowanych w tym właśnie zakresie nie wystawia tym właśnie służbom pozytywnej opinii. Wskazać jednocześnie należy, iż odsetek niezdecydowanych sędziów wynosił odpowiednio 25 % w przypadku sędziów sądów okręgowych. Dla porównania w przypadku prokuratorów z Wydziałów Zamiejscowych Prokuratury Krajowej odsetek badanych wskazujących tę właśnie odpowiedź wynosił niewiele ponad 8 %.

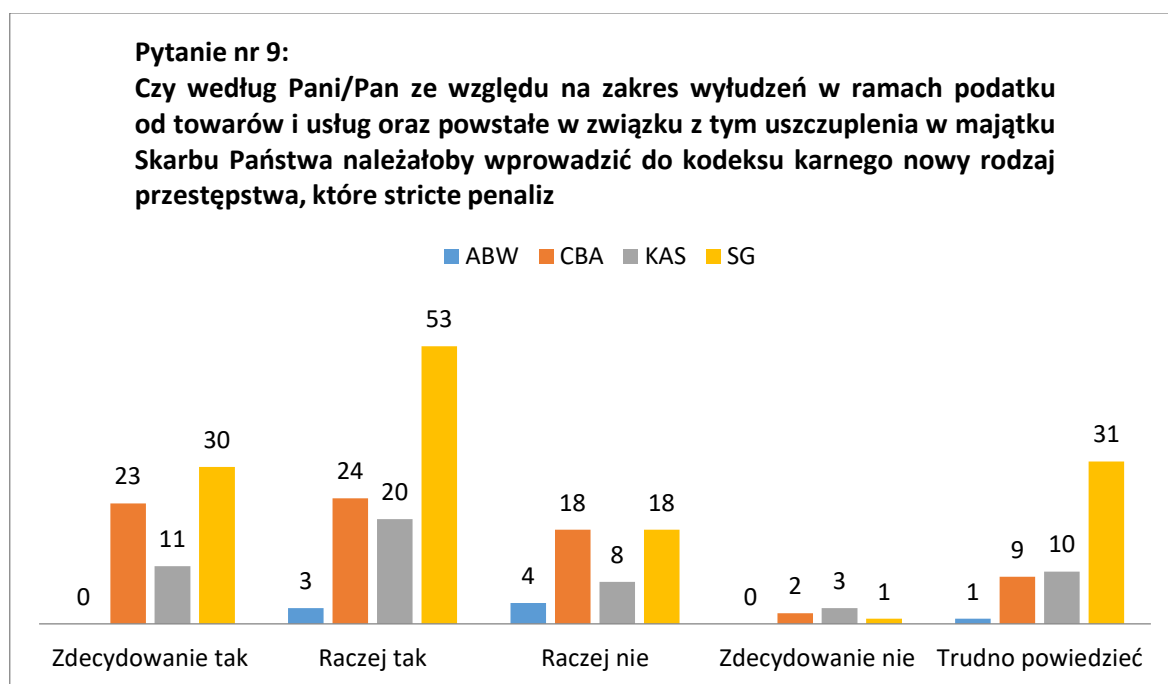
Wykres nr 56



Źródło: opracowanie własne

W toku badania ankietowani byli ponadto proszeni o wyrażenie opinii względem potrzeby wprowadzenia do kodeksu karnego nowego typu przestępstwa, które poniekąd na nowo zdefiniowałoby przestępstwo wyłudzeń w ramach podatku od towarów i usług VAT. Podobnie jak miało to miejsce uprzednio, również w tym przypadku ankietowani wyrazili się w dość zdecydowany sposób – odpowiedź twierdzącą wskazało ponad 60 % ankietowanych. Wskazać przy tym należy na bardzo niewielki odsetek udzielonych odpowiedzi zdecydowanie nie – jedynie niewiele ponad 2 %. Zaznaczyć przy tym należy, iż opinia przedstawicieli organów ścigania pozostaje w kontrze do opinii wyrażonej w tym względzie przez sędziów i prokuratorów, którzy jednak byli przeciwni wprowadzeniu do kodeksu karnego nowego typu przestępstwa. Jak się wydaje przedstawiciele organów ścigania w znacząco większym stopniu akceptowali wprowadzenie, opisanych w ramach poszczególnych pytań, zmian legislacyjnych czy też instytucjonalnych.

Wykres nr 57

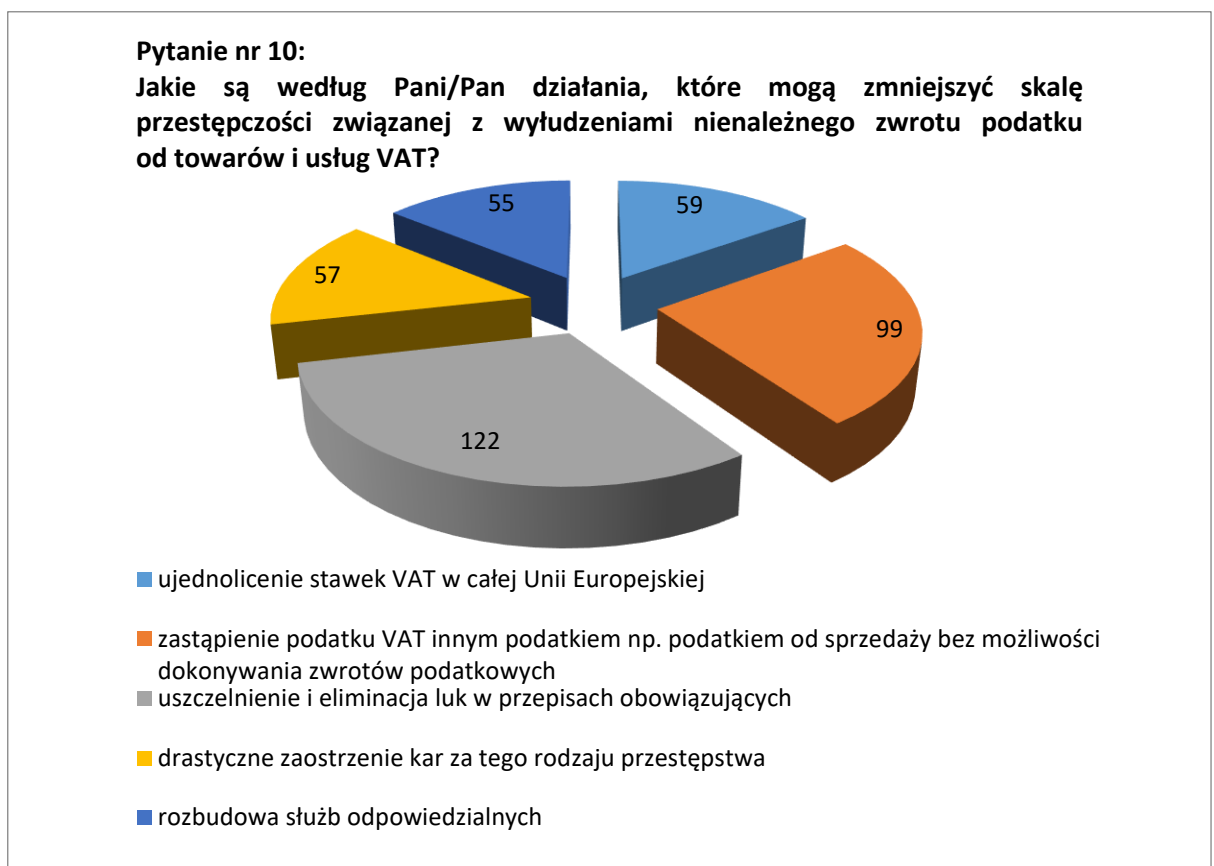


Źródło: opracowanie własne

Ostatnią badaną kwestią, a jednocześnie pytaniem do ankietowanych było wskazanie działań, które docelowo mogłyby zmniejszyć skalę przestępczości związanej z wyłudzeniami nienależnego zwrotu podatku od towarów i usług VAT. Ankietowani w znaczącej większości wskazali na potrzebę uszczelnienia i eliminacji luk w przepisach obowiązujących - ponad 30 % badanych. Nieco mniejsza liczba ankietowanych wskazała na potrzebę zastąpienia podatku VAT innym podatkiem np. podatkiem od sprzedaży bez możliwości dokonywania

zwrotów podatkowych. W przypadku pozostałych odpowiedzi odsetek udzielonych odpowiedzi rozkładał się niemal identycznie. Istotnym jest, iż sami przedstawiciele służb jednak w niewielkim stopniu – 14 % badanych – wskazało na potrzebę rozbudowy służb odpowiedzialnych za wykrywanie i zwalczanie tego rodzaju przestępczości, a więc niejako przeznaczeniem dodatkowych środków na ich funkcjonowanie. Wskazać należy ponadto, iż przedstawiciele organów ścigania w odmienny sposób aniżeli prokuratorzy, czy też sędziowie, odnieśli się do kwestii oceny celowości i skuteczności zaostrzania kar – pozytywnie działanie te oceniło ok. 14 % badanych, zaś w odniesieniu do prokuratorów było to ok. 4 %, zaś sędziów niewiele ponad 1,5 % badanych. Widoczny jest tu wyraźny rozdźwięk pomiędzy opinią przedstawicieli organów ścigania a pozostałymi badanymi grupami.

Wykres nr 58



Źródło: opracowanie własne

Analiza uzyskanych danych w ramach przeprowadzonego badania wśród przedstawicieli szeroko pojętego wymiaru sprawiedliwości pozwala postawić tezę, iż opinia badanej grupy funkcjonariuszy organów ścigania w niektórych kwestiach jest zbieżna

z opiniami innych badanych grup tj. sędziów i prokuratorów z tym, że w niektórych kwestiach wyrażone opinie zdecydowanie się różnią.

Należy przede wszystkim wskazać, iż w kilku kwestiach ujętych w ramach prowadzonych badań przedstawiciele organów ścigania byli jednak jednomyślni, gdyż odpowiedzi rozkładały się niemal równomiernie. Brak wyraźnego wskazania widoczny jest szczególnie w kwestii oceny ewentualnie proponowanych zmian prawnych i instytucjonalnych, które miałyby usprawnić działania wykrywcze. W tym względzie należałoby stwierdzić, iż wszystkie wskazane w ankiecie badawczej narzędzia zostały uznane przez funkcjonariuszy za istotne i potrzebne dla ich efektywnej pracy bez wskazania tego, które byłoby w ich opinii kluczowe.

Istotnym w tym względzie jest także stosunek funkcjonariuszy do utworzenia Krajowej Administracji Skarbowej. Badani wskazali potrzebę utworzenia nowej ściśle wyspecjalizowanej służby, przy czym jak wynika z rezultatów badań służbą tą w opinii badanych nie była Krajowa Administracja Skarbowa. Powyższe powoduje, iż badani dostrzegają problem związany z przestępczością skarbową, uważając, iż należy do jej zwalczania nowej służby specjalnej, z drugiej strony badani funkcjonariusze podkreślili potrzebę rozgraniczenia kompetencji pomiędzy poszczególnymi organami/służbami. Kwestia ta oprócz wskazanej w ramach niniejszego badania profesjonalizacji i specjalizacji wydaje się być kluczowa.

Mnogość organów, podmiotów i instytucji powołanych jako organy finansowe i niefinansowe organy prowadzące postępowania przygotowawcze w sprawach karno-skarbowych, co wprost wynika z art. 118 kks., powoduje z jednej strony fikcję przypisanych kompetencji i uprawnień – informacje uzyskane w ramach badania ze Straży Granicznej i Żandarmerii Wojskowej jakoby niektóre z jednostek organizacyjnych tych organów nie prowadziły tego rodzaju postępowań – z drugiej zaś brak wyraźnego priorytetu w ramach tych służb w odniesieniu do zwalczania właśnie tego rodzaju przestępczości. Powyższe, jak i uzyskane w tej kwestii wyniki badań dają podstawy do twierdzenia, iż faktycznie należałoby skupić się na utworzeniu nowej służby specjalnej zwalczającej przestępczość skarbową, przy czym jak się wydaje rolę takiej służby mogłaby zająć Krajowa Administracja Skarbowa jednakże przy jednoczesnym uściśleniu, zawężeniu, a też ograniczeniu kompetencji innych organów.

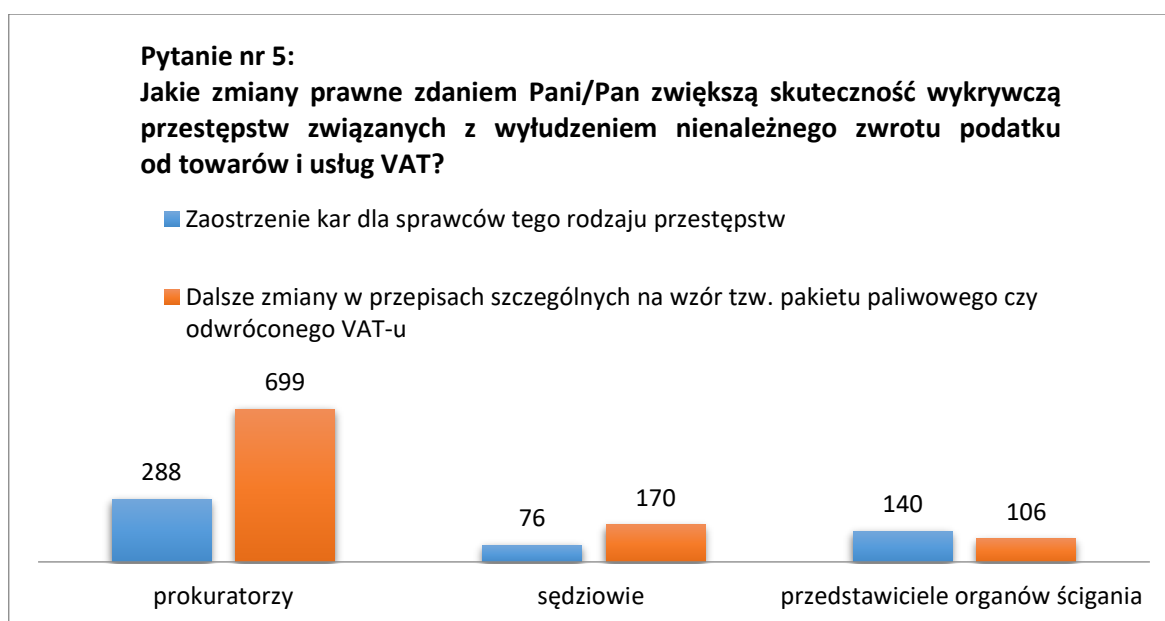
7. Podsumowanie i wnioski

Głównym celem prowadzonych przez doktorantkę badań realizowanych na Wydziale Prawa Uniwersytetu w Białymstoku w ramach projektu pt. „Opinia przedstawicieli wymiaru sprawiedliwości oraz organów ścigania w kwestii przestępczości związanej z wyłudzeniem nienależnego zwrotu podatku od towarów i usług VAT” było poznanie i ustalenie opinii badanych grup prokuratorów, sędziów oraz przedstawicieli organów ścigania względem okoliczności jakie mają wpływ na zwalczanie przestępczości zorganizowanej, w szczególności tej dotyczącej przestępczości skarbowej, podatkowej.

Wyniki cząstkowe dotyczące poszczególnych badanych grup zostały przedstawione powyżej, przy czym podsumowując całościowo badania należy wskazać dwie główne płaszczyzny, szczególnie istotne ze względu na opinię praktyków, a mianowicie te dotyczące stanowienia oraz stosowania prawa.

Na poziomie stanowienia prawa wskazać należy na wyróżniające się okoliczności i propozycje, które znalazły akceptację niemalże wszystkich badanych grup, w szczególności zaś prokuratorów oraz sędziów. W toku prowadzonych badań ankietowani przede wszystkim wskazali na stałą potrzebę zmiany obowiązujących przepisów szczególnych skutkujących uszczelnieniem systemu podatkowego. Odpowiedź ta była, co warte zaznaczenia, wskazywana o wiele częściej aniżeli ta odnosząca się do zaostrzenia kar dla sprawców przestępstw skarbowych.

Wykres nr 59

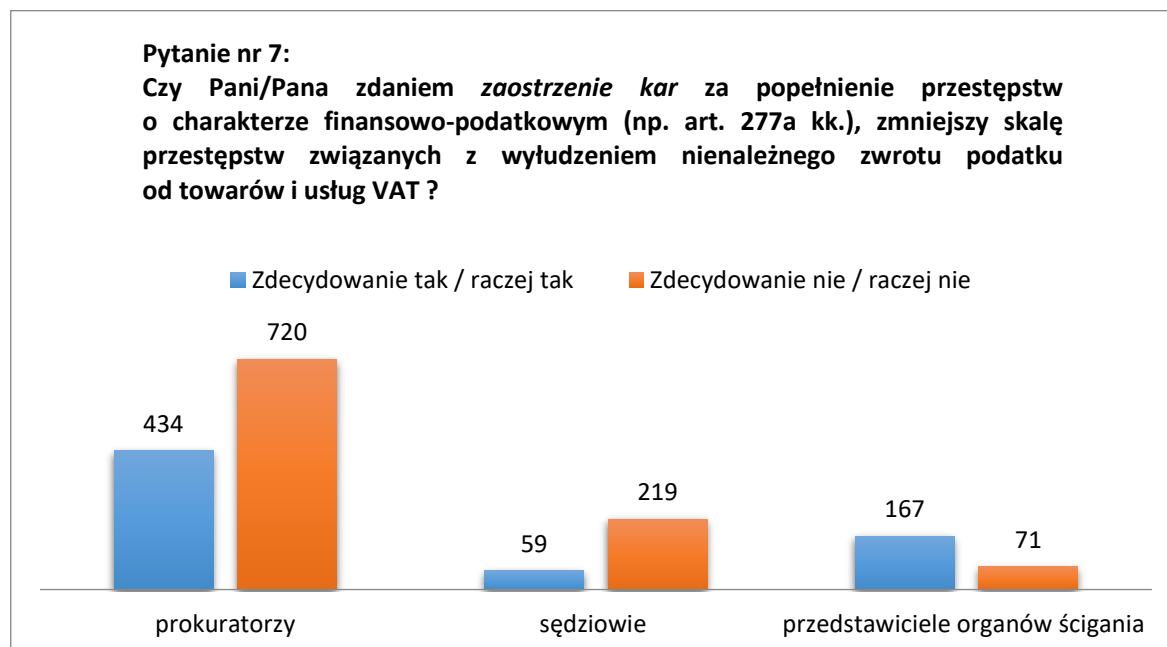


Źródło: opracowanie własne

Porównanie tych dwóch odpowiedzi jasno pokazuje, w szczególności na przykładzie badanej grupy prokuratorów, iż to właśnie w stałym „udoskonaleniu” przepisów oraz „łataniu” luk w prawie praktycy wskazują jako faktyczne możliwości walki z przestępczością skarbową. Takiej możliwości zaś nie widzą w prostym zaostrzaniu kar. Wskazać przy tym należy, iż stanowisko to podzielane jest zarówno przez grupę sędziów jak i prokuratorów, nieco odmiennie zaś postrzegają to przedstawiciele organów ścigania.

Potwierdzeniem wskazanych wniosków jest opinia wszystkich badanych grup względem propozycji wprowadzenia do kodeksu karnego nowelą z marca 2017 r. tzw. zbrodni fakturowej. W tym względzie podobnie jak to przedstawiono powyżej opinia praktyków zdecydowanie odbiega od społecznej potrzeby zaostrzania wymiaru kar.⁵⁴⁹ Zdecydowana większość badanych prokuratorów, a w szczególności sędziów negatywnie odniosło się do tego rodzaju działalności legislacyjnej ustawodawcy, przy czym kolejny raz kwestia ta jest odmiennie postrzegana przez przedstawicieli organów ścigania. Przyniesione dane jednoznacznie jednak wskazują, iż opinia praktyków w zakresie zaostrzanie kar za przestępstwa skarbowe jest w tym zakresie wyraźnie negatywna, a jednocześnie jednoznaczna.

Wykres nr 60



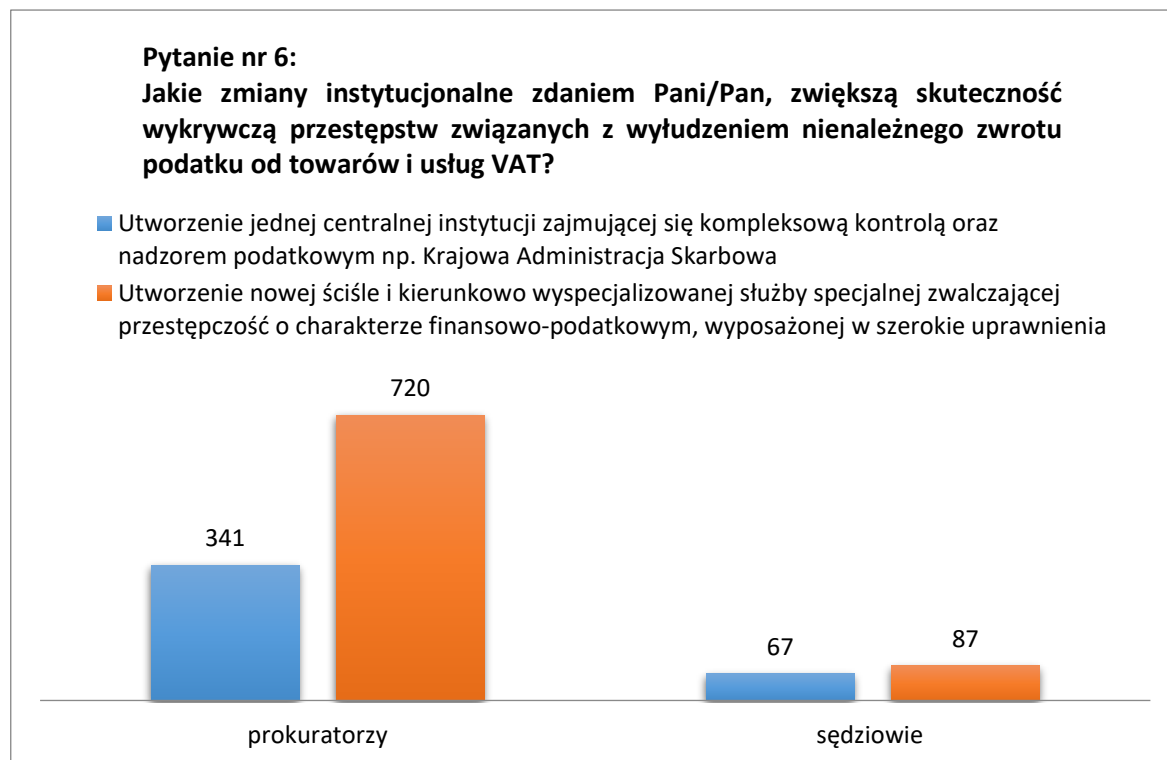
Źródło: opracowanie własne

⁵⁴⁹ A. Siemaszko, P. Ostaszewski, J. Klimczak, Badanie poparcia dla zaostrzenia polityki karnej. Wyniki trzech sondaży opinii publicznej, Analizy wymiaru sprawiedliwości, Warszawa 2018, za stroną: <https://iws.gov.pl/wp-content/uploads/2019/05/IWS-A.-Siemaszko-P.-Ostaszewski-J.-Klimczak-Badanie-poparcia-dla-zaostrzenia-polityki-karnej.pdf>

Nie można w tym przypadku mówić o niewielkich różnicach w postrzeganiu podejścia do tego rodzaju kwestii. Postawić należy więc tezę, iż praktycy, których codziennym narzędziem pracy są odpowiednie przepisy i regulacje prawne oczekują od ustawodawcy innych działań, aniżeli te dotyczące zastrzania kar. Nie sposób z takim stanowiskiem się nie zgodzić, podziela je także doktorantka, gdyż jedynie w stałym przeglądzie ustawodawstwa, które będzie odpowiedzią na poszczególne modus operandi sprawców przestępstw skarbowych, można upatrywać realnych rozwiązań skutkujących z jednej strony zamknięciem pewnych obszarów dla działalności przestępczej z drugiej zaś zwiększającym skuteczność szeroko pojętych organów ścigania.

Jeśli zaś chodzi o kwestie działania samym organów ścigania sensu stricte w postaci służb skarbowych czy też służb specjalnych to należy uwypuklić fakt, iż z uwagi na szczególnie negatywne oddziaływanie przestępczości skarbowej i godzenie w interes Skarbu Państwa, a także jej specyficzny charakter, ów służby muszą posiadać odpowiednie narzędzia oraz uprawnienia, dzięki którym będą mogły efektywnie działać. W tym miejscu nie sposób odnieść się do opinii badanych grup sędziów oraz prokuratorów względem zmian organizacyjnych dotyczących chociażby utworzenia nowej służby do zwalczania przestępczości skarbowej.

Wykres nr 61



Źródło: opracowanie własne

Tego rodzaju służba musiałaby mieć odpowiednio szerokie uprawnienia operacyjno-procesowe oraz specjalistyczne narzędzia, a przy tym niezbędne zaplecze kadrowo-organizacyjne. W ramach przeprowadzonych badań ustalono, iż istnieje potrzeba utworzenia nowej wyspecjalizowanej służby zwalczającej tego rodzaju przestępczość. Zapewne w zamyśle ustawodawcy organem takim miała być Krajowa Administracja Skarbowa, stąd też jej utworzenie należałoby ocenić pozytywnie.

Odmienne zdanie w tym zakresie jak widać miała badana grupa sędziów oraz prokuratorów, którzy jak widać powyżej widzieliby utworzenie nowej, wyodrębnionej służby specjalnej o ściśle sprecyzowanych i skonkretyzowanych kompetencjach i właściwości rzeczowej zawężonej jedynie do zwalczania przestępczości skarbowej. Widoczny jest więc zdecydowany dystans, w szczególności prokuratorów, do nowej scentralizowanej administracji celno-skarbowej w postaci KAS. Wydaje się, iż swego rodzaju nieufność wynika z faktu, iż KAS jest strukturą nową, a co za tym idzie jej funkcjonariusze mogą być postrzegani jako ci, którym brak dostatecznego doświadczenia oraz przygotowania merytorycznego. Postawić więc należy tezę i zarówno sędziowie jak i prokuratorzy nie spodziewają się po KAS, które jest wypadkową scalenia zarówno Służby Celnej jak też organów podatkowych „nowej jakości”. W ich ocenie to po prostu przekształcenie jednych służb i organów w drugie, zwykła zmiana nomenklatury, nazewnictwa.

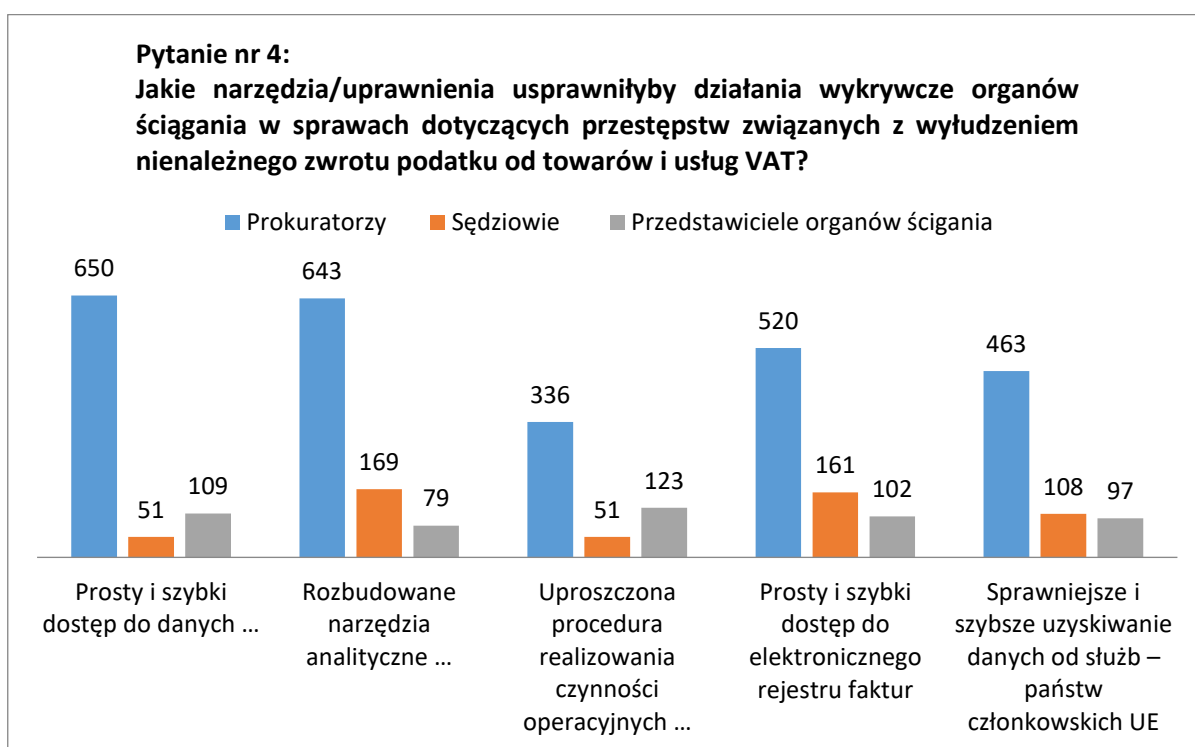
Prokuratorzy oczekiwali by zaś zmiany o charakterze jakościowym polegającej na budowie od podstaw nowej struktury, z odpowiednimi narzędziami i uprawnieniami. Służby wąsko wyspecjalizowanej w zwalczaniu przestępczości skarbowej, być może na wzór Centralnego Biura Antykorupcyjnego. Nie sposób się z taką opinią nie zgodzić, podziela ją również doktorantka. Zaznaczyć jednak należy, iż ewentualne powołanie nowej wyspecjalizowanej służby winno być jednocześnie połączone z faktycznym ograniczeniem w tym względzie kompetencji i uprawnień innych organów i instytucji. Takie działanie usprawniłoby działania zarówno na etapie prowadzonych czynności operacyjno-rozpoznawczych, dalej na etapie prowadzonego pod nadzorem prokuratury postępowania przygotowawczego, co w efekcie pozwoliłoby przyspieszyć wyrokowanie w tego rodzaju sprawach przez sądy.

Oprócz ścisłego rozgraniczenia kompetencji, nowa służba musiałaby mieć odpowiednie narzędzia i instrumenty do skutecznej walki z przestępczością skarbową. Tym samym nie bez znaczenia jest opinia praktyków, wedle której należy umożliwić organom śledczym szeroki dostęp do baz danych oraz rozbudować ich możliwości analityczne.

Bez wątplenia są to postulaty słuszne, przy czym wysuwane przez badaną grupę sędziów oraz prokuratorów, jeśli zaś chodzi o kwestię przedstawicieli organów ścigania to wskazują oni przede wszystkim na potrzebę uproszczenia procedur związanych z realizacją czynności operacyjno-rozpoznawczych. Kwestia ta jest natomiast wskazywana przez pozostałe badane grupy jako ostatni element, który miałyby realny wpływ na usprawnienie działań wykrywczych.

Widoczny więc jest wyraźny dysonans pomiędzy badanymi grupami w tym zakresie, przy czym nie sposób nie zgodzić się z twierdzeniem, iż uwzględnienie przez ustawodawcę wszystkich propozycji dotyczących wyposażenia służb w odpowiednie narzędzia czy to te o charakterze typowo technicznym w postaci sprzętu i wyposażenia analitycznego czy też tych w postaci kompetencji i uprawnień np. poprzez dostęp do baz danych końcowo będzie miało pozytywny wpływ na zwalczanie przestępczości skarbowej.

Wykres nr 62



Źródło: opracowanie własne

Zwróć również należy na znaczny odsetek wskazanych odpowiedzi dotyczący dostępu do elektronicznego rejestru faktur. Centralny Rejestr Faktur (CFR) miał zostać wprowadzony w lipcu 2019 r., przy czym termin ten został przesunięty, a obecnie mówi się, iż zacznie

on funkcjonować nie później niż przed 2022 rokiem.⁵⁵⁰ Niewątpliwie wydaje się, iż będzie to efektywne narzędzie do walki z wyłudzeniami w podatku od towarów i usług VAT, niestety w chwili obecnej niedostępne dla organów ścigania.⁵⁵¹ Podobnie jak działający obecnie Centralny Rejestr Beneficjentów Rzeczywistych (CRBR), w którym są gromadzone i przetwarzane są informacje o beneficjentach rzeczywistych, tj. osobach fizycznych sprawujących bezpośrednią lub pośrednią kontrolę nad spółką. Jednym z głównych zadań CRBR jest przeciwdziałanie praniu pieniędzy i finansowaniu terroryzmu, przy czym ów narzędzie jest również przydatne w prowadzonych postępowaniach i sprawach dotyczących przestępczości skarbowej.⁵⁵²

Wskazać również należy na jak się wydaje niski odsetek udzielonych przez ankietowanych odpowiedzi dotyczących współpracy ze służbami partnerskimi Unii Europejskiej jako istotnego elementu walki z przestępczością skarbową. Przyczyn takiego stanu rzeczy należy być może upatrywać w zamkniętym schemacie i swego rodzaju szablonowości w prowadzeniu postępowań przygotowawczych w sprawach dotyczących przestępstw skarbowych. Nadto wystąpienie w postępowaniach elementu „międzynarodowego” w niektórych przypadkach wciąż postrzegane jest negatywnie, jako istotna przeszkoda czy też utrudnienie w prowadzeniu spraw. Tymczasem zaś wprowadzenie nowych narzędzi w postaci chociażby Europejskiego Nakazu Dochodzeniowego czy też stała kooperacja oficerów łącznikowych, aktywna rola Europolu jak też innych agent Unii Europejskiej powoduje, iż w istocie uzyskanie informacji czy też danych z innego państwa członkowskiego nie jest obecnie ani długotrwałe, ani też utrudnione.

Opinia praktyków zawsze jest niezwykle istotna. Wynika to z faktu, iż nikt inny jak praktycy nie potrafi wskazać ułomności systemu, a także propozycji jego usprawnienia, stąd też głosy środowiska powinny być zawsze brane pod uwagę w kontekście zmian prawnych i organizacyjnych. Nie inaczej powinien odbywać się proces zmiany systemu walki z zorganizowaną przestępczością skarbową. W tym względzie opinia praktyków powinna być tym bardziej istotna i kluczowa przy wprowadzaniu przez ustawodawcę określonych zmian, w szczególności tych o charakterze kluczowym.

Podsumowując przeprowadzone wśród prokuratorów, sędziów oraz przedstawicieli organów ścigania badania wskazują, iż opinia praktyków względem działań zmierzających

⁵⁵⁰ <https://www.gov.pl/web/finanse/jesli-e-faktury-sprawdza-sie-moga-zastapic-jpk---rzeczpospolita---2-marca-2020-r>

⁵⁵¹ <https://ksiegowosc.infor.pl/podatki/vat/faktura/2979623,Centralny-Rejestr-Faktur-czyli-nowe-narzedzie-do-walki-z-naduzytami-w-VAT.html>

⁵⁵² <https://www.gov.pl/web/finanse/centralny-rejestr-beneficjentow-rzeczywistych>

do zaostrzania kar za przestępstwa skarbowe związane z wyłudzeniami w podatku VAT jest zdecydowanie negatywna. Ponad tego rodzaju działania praktycy upatrują w zmianie systemowej uszczelniającej system podatkowy. Kolejnym istotnym elementem proponowanym przez praktyków jest utworzenie nowej ściśle wyspecjalizowanej w zwalczaniu przestępczości skarbowej służby, przy czym winna ona być wyposażona w odpowiednie narzędzie, w szczególności o charakterze analitycznym.

Niewątpliwie są to postulaty słuszne. Zgadza się z nimi i popiera doktorantka, czy jednak będą one realizowane w praktyce? Pierwszym krokiem do ich realizacji byłoby z pewnością ściśle określenie kompetencji służb w zakresie zwalczania tego rodzaju przestępczości, gdyż obecnie oprócz służb typowo skarbowych mamy szereg niefinansowych organów postępowania przygotowawczego, przy czym faktycznie czynności te są realizowane jedynie przez Policję, CBA i ABW. Powołanie zaś nowej formacji, która przejęłaby całość kompetencji w zakresie zwalczania przestępczości zorganizowanej z pewnością usprawniłoby prowadzenie zarówno czynności wykrywczych na etapie pracy operacyjnej jak i czynności śledcze realizowane w toku prowadzonych postępowań przygotowawczych. W tym kontekście kluczowa wydaje się specjalizacja, według której wąski zakres właściwości rzeczowej i funkcjonalnej sprzyja sprawnemu i efektywnemu realizowaniu celów.

Wnioski z przeprowadzonych badań wydają się jasne i konkretne, czy jednak głos praktyków zostanie wzięty pod uwagę przez ustawodawcę czas pokaże.

Zakończenie

Problematyka przestępczości związanej z wyłudzeniem nienależnego zwrotu podatku VAT jest obecnie przedmiotem szerokiej dyskusji. Dyskusja ta odbywa się w przestrzeni teoretycznej gdzie mowa jest o nowych rozwiązaniach prawnych które byłyby kontynuacją działań ukierunkowanych na uszczelnienie systemu podatkowego, ale też dawałyby organom ścigania nowe narzędzia do walki z przestępczością zorganizowaną. Dyskusja ta toczy się także w przestrzeni zdominowanej przez praktyków, a więc przedstawicieli szeroko pojętego wymiaru sprawiedliwości, którzy podczas konferencji, szkoleń, narad i odpraw służbowych pracują nad wytycznymi i rozwiązaniami praktycznymi, celem podniesienia zdolności wykrywczych. Przygotowana przez doktorantkę rozprawa stanowić ma wypełnienie przestrzeni pomiędzy teorią a praktyką, postrzeganiem przez teoretyków przestępczości gospodarczo – skarbowej związanej z wyłudzeniami w podatku od towarów i usług VAT jako zjawiska kryminologicznego, a jego weryfikacją przez praktyków jako jednego z elementu działalności przestępczości zorganizowanej.

W ramach rozdziału I pt. Charakterystyka podatku od towarów i usług w polskim systemie podatkowym, który stanowił szeroko rozwinięty wstęp do całości rozprawy, przedstawiono, a następnie szczegółowo zdefiniowano charakter podatku od towarów i usług VAT. W rozdziale tym wskazano, że podatek od towarów i usług jest więc podatkiem od wartości dodanej, gdyż ostatecznie, podatek względem danego podatnika faktycznie obciąża jedynie tę część obrotu, która tyczy się właśnie ów podatnika. Podstawą opodatkowania, bez względu na to o jakim etapie obrotu mówimy, jest jego cała wartość. Ostatecznie, aby opodatkowana została jedynie wartości dodana, stosowany jest system polegający na odliczeniu bądź zwrocie podatku naliczonego w ramach pośredniej fazy obrotu. Bez tej zasady podatek VAT miałby charakter podatku od obrotu brutto. Zwrócono też uwagę na zasady cechujące podatek od towarów i usług oraz jego znaczenie w systemie podatkowym państwa.

Analiza rozdziału I nie byłaby kompleksowa bez odniesienia się do prawodawstwa UE. W tej części zwrócono uwagę na harmonizację systemów podatkowych oraz jego znaczenie w procesie integracyjnym UE. Trudno bowiem zapewnić realizację swobody gospodarczej, opartej na zasadach uczciwej konkurencji przepływu towarów i usług na wspólnym rynku europejskim, a także dla zagwarantowania bezpiecznego poziomu dochodów budżetom krajowym państw członkowskich, bez zniesienia kontroli celnych, czy szeregu działań zmierzających do harmonizacji systemów podatkowych poszczególnych państw członkowskich.

W oczywisty sposób proces ten musiał również objąć podatek VAT. Nie został on jednak w pełni ujednoczony. Zgodnie z Dyrektywą Rady Europejskiej 2006/112/EC minimalną stawką podstawową podatku VAT jaką mogą stosować państwa członkowskie Unii Europejskiej jest 15%. Dyrektywa nie określa maksymalnej wysokości stawki podstawowej. W praktyce państwa członkowskie Unii Europejskiej stosują zróżnicowane stawki podatku VAT. Wyróżnia się stawki VAT podstawowe, obniżone i specjalne. Stawka podstawowa jest stosowana w każdym kraju i obowiązuje ona w odniesieniu do większości sprzedawanych towarów i usług, a jej wartość nie może być niższa niż 15%.

W kolejnym rozdziale przedstawiono mechanizmy wyłudzeń podatkowych w podatku od towarów i usług. Punktem wyjścia rozważań była kwestia tzw. luki vatowskiej, przy czym rozważania teoretyczno-praktyczne uzupełnione zostały o dane statystyczne dotyczące skali wyłudzeń w podatku od towarów i usług VAT. Przedstawiono schemat tzw. „karuzeli podatkowej”, wyłudzenia nienależnego zwrotu podatku VAT z wykorzystaniem fikcyjnego mechanizmu transakcji wewnątrzspółnotowej dostawy czy uchylenia się od zapłaty należnego podatku VAT w ramach tzw. bilansowania VAT. Ta ostatnia forma uszczuplenia należności podatkowej jest ukierunkowana nie na uzyskanie nienależnego zwrotu w podatku VAT, lecz na wykorzystaniu uprzednich przestępczych działań, polegających w szczególności na wystawianiu nieprawdziwych lub też nierzetelnych faktur VAT dokumentujących fikcyjne zdarzenia gospodarcze, celem ostatecznego bezprawnego zaniżenia wysokości faktycznego zobowiązania podatkowego w podatku VAT.

Wnioski płynące z tej części rozważań wskazują, iż pomimo pewnego odbicia związanego z zaangażowaniem organów ścigania oraz służ specjalnych w latach 2016-2019 w przeciwdziałanie przestępczości skarbowej związanej z uszczupleniami VAT, przestępczość ta nie zmalała. Wydaje się, że możliwość uzyskania w wyniku przestępczej działalności znacznych dochodów powoduje, że przestępcy stale podejmują działania na szkodę Skarbu Państwa. W swym przestępczym procederze, który częstokroć stanowi wypadkową szeroko zorganizowanych grup przestępczych starają się oni wykorzystywać każdą możliwą lukę prawną, a także występujące ograniczenia prawne i faktyczne po stronie organów ścigania. Tym samym zasadne jest stałe monitorowanie dostępnych regulacji prawnych jak i możliwości fizycznych organów ścigania, celem umożliwienia adekwatnej, jak też skutecznej reakcji karnej. Musimy pamiętać o skali analizowanego zjawiska. Z danych za 2019 r. opublikowanych przez Komisję Europejską wynika, że w powodu tzw. luki vatowskiej państwa członkowskie straciły łącznie 134 mld Euro, zaś Polska - 5,3 mld Euro.

W rozdziale III przedstawiono ustawowe znamiona przestępstwa oszustwa podatkowego w zakresie podatku od towarów i usług. W ramach przedstawienia i opisanego poszczególnych elementów, punktem odniesienia była naturalnie treść art. 76 kks., przy czym nie była to czysto dogmatyczna analiza znamion przestępstwa, gdyż przedstawienie poszczególnych znamion skonfrontowano z obecnie występującymi działaniami przestępczych w tym zakresie. Treść art. 76 kks., z punktu widzenia wykrywczego nie nastęca zasadniczych wątpliwości interpretacyjnych po stronie organów ścigania. Art. 76 kks. poprzez ochronę zasad i procedur podatkowych, wynikających chociażby z ustawy o podatku od towarów i usług VAT, dotyczących zwrotu podatkowej należności publicznoprawnej chroni obowiązek podatkowy, a co za tym idzie również podatkowe zasady dotyczące zwrotu oraz nadpłaty w podatku VAT. Zachowanie sprawcze zawsze będzie powodowało naruszenie, przez narażenia ww. podatku na uszczuplenie, istotnych interesów ekonomicznych Skarbu Państwa lub Wspólnot Europejskich, jeżeli takowe wyłudzenie ma charakter transgraniczny.

Ukazując charakterystykę podmiotu typu czynu zabronionego z art. 76 kks zwrócono uwagę, że poza tym, iż jest to przestępstwo powszechne, możliwym jest także poszerzeniu zakresu podmiotowego odpowiedzialności poprzez art. 9 § 3 kks. Umożliwia on przypisanie odpowiedzialności karnej na gruncie art. 76 kks. również doradcom podatkowych oraz osobom prowadzącym biura rachunkowe. Szczegółowo poddano prezentacji znamiona określające czynność sprawczą, tj. wprowadzenie w błąd właściwego organu poprzez podanie danych niezgodnych ze stanem rzeczywistym oraz zatajenie rzeczywistego stanu rzeczy. Z punktu widzenia znamion przestępstwa oszustwa określonych w art. 76 kks. błąd może dotyczyć okoliczności istotnych z punktu widzenia ustalenia podstawy oraz wysokości nadpłaty lub zwrotu. W piśmiennictwie i orzecznictwie nie budzi wątpliwości to, że wprowadzenie właściwego organu w błąd co do okoliczności niemających znaczenia dla zwrotu pozostaje poza zakresem znamion deliktu przewidzianego w art. 76 kks. Dla uznania, że mamy do czynienia z wprowadzeniem w błąd, wystarczające jest każde, jakiegokolwiek działanie, które może doprowadzić do powstania błędnego wyobrażenia o rzeczywistości, z tym oczywistym dopełnieniem, że musi ono przejawiać się albo podaniem danych niezgodnych ze stanem rzeczywistym, albo zatajeniem rzeczywistego stanu rzeczy.

Jeśli chodzi o podanie danych niezgodnych z rzeczywistym stanem rzeczy, działanie to polega na przedstawieniu czy też przedłożeniu organowi danych, które z jednej strony nie mają żadnego oparcia w faktycznych i realnych zdarzeniach gospodarczych lub też te zdarzenia dokumentują w sposób odmienny aniżeli wynikałoby to z ich rzeczywistej

natury, a przy tym mają zaś kluczowy i istotny wpływ na określenie lub też stwierdzenie. W zakresie podatku VAT przedstawienie danych niezgodnych ze stanem rzeczywistym może, przybrać różną postać tj. w ramach różnych dokumentów możliwe jest podawanie przez sprawcę danych niezgodnych ze stanem rzeczywistym. Mogą to być faktury VAT, deklaracje VAT, ewidencje VAT a także dokumenty w innej formie np. oświadczenia, informacje, zaświadczenia, których przedłożenie wpływa na ustalenie zwrotu lub nadpłaty. Wskazany katalog nie jest stały i tak naprawdę jest wypadkową wynikającą z przepisów szczególnych, chociażby ustawy o podatku VAT, który obliguje podatnika do przedkładania na wezwanie lub bez wezwania określonych, a wymaganych dokumentów. Istotne jest, iż obecnie mogą to być zarówno dokumenty w formie papierowej, jak też i dane przekazywane w formie teletransmisji np. pliki JPK.

Treść art. 76 kks. stanowi, iż wprowadzenie właściwego organu w błąd może również nastąpić poprzez zatajenie rzeczywistego stanu rzeczy. Pod tym pojęciem należy rozumieć zdarzenie gdy sprawca w przedkładanych przez siebie właściwemu organowi stosownych dokumentach, czy to w wersji papierowej czy też w wersji elektronicznej, nie przedstawia wszystkich danych i informacji istotnych z punktu widzenia ustalenia podstaw i wysokości nadpłaty i zwrotu. Jak wynika to z sensu językowego zatajenie rzeczywistego stanu rzeczy następuje w związku z zaniechaniem po stronie sprawcy, które związane jest z brakiem przedstawiania informacji i danych, do czego zobligowany jest sprawca na podstawie ustaw szczególnych. Tym samym istotny jest fakt, iż podstawą przypisania odpowiedzialności w zakresie aktualizacji tego rodzaju znamiona musi być fakt naruszenia określonego nakazu ustawowego wynikającego z przepisów szczególnych np. z ustawy o podatku VAT. W tym miejscu trzeba stwierdzić, że bez względu na to czy będziemy mieli do czynienia z działaniem sprawcy polegającym na podaniu danych niezgodnych ze stanem rzeczywistym czy też z zatajeniem rzeczywistego stanu rzeczy, to oba wskazane formy czynności sprawczych muszą zostać uzewnętrznione przez sprawcę w postaci odpowiedniego przygotowania i przedłożeniu właściwemu organowi dokumentów. To właśnie dokumenty w postaci faktur VAT, plików JPK, ewidencji VAT, czy też deklaracji podatkowych będą nośnikami owych danych niezgodnych ze stanem rzeczywistym lub też w swej treści będą zatajać rzeczywisty stan rzeczy.

W doktoracie podzielono stanowisko doktryny, że przestępstwo z art. 76 § 1 kks. jest zawsze skutkowe, a jego skutkiem jest stan narażenia na uszczuplenie podatkowej należności publicznoprawnej. Odnosząc się do podatku VAT wskazano, że narażenie jest wypadkową

działania sprawcy w postaci wprowadzenia w błąd organu, który jest właściwy do ustalenia jako organ podatkowy w I instancji lub też organ odwoławczy, podstawy i wymiaru zwrotu należności publicznoprawnej, poprzez m.in. złożenie deklaracji podatkowej lub też przesłanie plików JPK, które zawierają dane niezgodne z rzeczywistym stanem rzeczy lub też zatajają rzeczywisty stan złożenie. Kumulacja owych znamion daje podstawy do twierdzenia, iż w danym konkretnym stanie faktycznym doszło do narażenia na nienależny zwrot podatkowej należności publicznoprawnej lub też zwrot nadpłaty lub jej zaliczenie na poczet zaległości podatkowej lub bieżących albo przyszłych zobowiązań podatkowych. Tym samym więc katalog działań skutkujących powstaniem owego skutku w postaci rzeczono narażenia na nienależny zwrot należności publicznoprawnej nie jest katalogiem otwartym, a koncentruje się na czynnościach i działaniach, których realizacja powoduje niemal obligatoryjne wystąpienia owego skutku, a tym samym obligatoryjne przypisanie odpowiedzialności karnej na gruncie art. 76 kks..

Zawarta w niniejszym rozdziale analiza i rozważania będą punktem wyjścia do przedstawienia regulacji dotyczących sankcji karnych wskazanych przez ustawodawcę jako możliwe do orzeczenie w przypadku przypisania odpowiedzialności na gruncie art. 76 kks., a w dalszej kolejności również do opisanie uzyskanych danych statystycznych w zakresie m.in. wykrywalności tego rodzaju przestępczości, wymiaru kary oraz ilości skazań.

Odnosząc się do problematyki zbiegu przepisów kryminalizujących oszustwo podatkowe w zakresie podatku od towarów i usług VAT zasadniczo podzielono zapatrywanie wyrażone w uchwale z dnia 24 stycznia 2013 r., I KZP 19/12, wedle którego „reguły wyłączenia wielości ocen mają zastosowanie jedynie w wypadku zbiegu przepisów ustawy, natomiast nie stosuje się ich w razie idealnego zbiegu czynów zabronionych, o którym mowa w art. 8 § 1 kks.”. W konsekwencji przesądza to o tym, że jednoczesna realizacja przez zachowanie sprawcy znamion określonych w art. 76 § 1 kks. i art. 286 § 1 kk. w każdym przypadku prowadzi do konieczności zastosowania dyrektywy z art. 8 kks. i przypisania sprawcy przestępstwa oszustwa podatkowego z art. 76 § 1 kks. oraz przestępstwa oszustwa powszechnego z art. 286 § 1 kk. Rodzi się jednak pytanie, czy rzeczywiście w każdej sytuacji wykluczone jest, aby przepis Kodeksu karnego skarbowego mógł wyprzeć na zasadzie specjalności lub konsumpcji przepis Kodeksu karnego (lub odwrotnie). Wydaje się, że w zależności od odpowiedzi na pytanie, czy w realiach danego stanu faktycznego mamy tu do czynienia z przestępnym uchylaniem się od opodatkowania, czy z instrumentalnym

nadużyciem mechanizmów podatkowych, będą różnie kształtować się powody kryminalizacji, a w konsekwencji i oceny prawne konkretnych zachowań sprawczych.

Nie mniej interesujące wnioski wynikają analizy danych statycznych. Mimo wagi, znaczenia i roli art. 76 kks. w walce z przestępczością godzącą w interesy ekonomiczne Skarbu Państwa oraz Unii Europejskiej, w szczególności w związku z nienależnymi wyłudzeniami podatku VAT, ów typ czynu zabronionego jest wykorzystywany w sposób marginalny. Analizując dane od 2007 do 2018 r. można przyjąć, że nieznaczna zmianę w zakresie liczby skazanych oscylująca w przedziale maksymalnie od - 15 do + 15. W 2007 r. liczba ta wynosiła 86 skazań, zaś w 2018 r. – 95. Nie jest to liczna duża biorąc pod uwagę liczbę prowadzonych postępowań karnoskarbowych.

Ostatnią część rozprawy stanowi Rozdział VII pt. Przepięstwo uszczuplenia podatkowego w podatku od towarów i usług VAT w świetle poglądów praktyków. O tym, jak ważne i istotne jest zwalczanie przestępczości o charakterze gospodarczym oraz finansowo-podatkowym, która w szczególności godzi w interesy ekonomiczne Skarbu Państwa, nie trzeba nikogo przekonywać. Tego rodzaju przestępczość oraz jej szkodliwość w odniesieniu do wysokości wpływów do budżetu państwa, ogniskuje się właśnie w ramach przestępcstw związanych z wyłudzeniem nienależnego zwrotu podatku od towarów i usług VAT.

Walka z tym przestępczym zjawiskiem w ostatnich latach przybrała na sile i to na wielu frontach. Z jednej strony należy wskazać na działania ustawodawcy w odniesieniu do poszczególnych regulacji prawnych tj. m.in. na nowelizację kodeksu karnego, która miała miejsce w 2017 r., a która wprowadziła penalizację czynów związanych z wystawianiem i dalszym używaniem nierzetelnych faktur, czy też wprowadzoną w 2016 r. zmianę w ustawie o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, czyli tzw. pakiet paliwowy. Z drugiej strony doszło w ostatnim czasie do konsolidacji aparatu skarbowego w postaci urzędów skarbowych, urzędów kontroli skarbowej oraz izby skarbowych ze służbą celną w ramach Krajowej Administracji Skarbowej. Czy powyższe zmiany były i są słusznym kierunkiem, mającym na celu wsparcie organów ścigania w zwalczaniu przestępczości podatkowo-skarbowej, to się dopiero okaże. W tym względzie szczególnie ważna jest opinia praktyków, gdyż nikt inny jak właśnie praktycy, w ramach swojej pracy, czy też pełnionej służby potrafią wskazać na zalety i ułomności poszczególnych rozwiązań prawnych.

Podsumowując wyniki badań przeprowadzone wśród prokuratorów, sędziów oraz przedstawicieli organów ścigania badania można postawić kilka zdecydowanych

wniosków. Przede wszystkim uznać należy, że opinia praktyków względem działań zmierzających do zaostrzania kar za przestępstwa skarbowe związane z wyłudzeniami w podatku VAT jest zdecydowanie negatywna. Zdaniem badanych grup proste podwyższanie ustawowych zakresów sankcji karnych nie stanowi prostego panaceum na zwalczanie przestępczości skarbowej. Rozwiązaniem, które w opinii praktyków sprzyjałoby zaś zwalczaniu tego rodzaju przestępczości to kompleksowe działanie legislacyjne zmierzające do całościowego uszczelnienia systemu podatkowego. Działania tego rodzaju wzorowane chociażby na wprowadzenie systemu STIR oraz JPK, a które to działania należy ocenić zdecydowanie pozytywnie, w dalszej kolejności znacząco wpłynęłyby na ograniczenie możliwości przestępczego działania wszelkiego rodzaju tzw. mafii vatowskich. W tym względzie przyznać rację należy przedstawicielom praktyki, iż jedynie okresowy przegląd legislacji dotyczącej badanej materii, przy uwzględnieniu zmieniających się i stale modyfikowanych modus operandi pozwoli dokonywać skutecznych, a zarazem celowych nowelizacji.

Z kolei elementem propozycji instytucjonalnej zwiększającej skuteczność wykrywczą po stronie organów ścigania jest natomiast, w opinii praktyków, utworzenie nowej ściśle wyspecjalizowanej w zwalczaniu przestępczości skarbowej służby, przy czym winna ona być wyposażona w odpowiednie narzędzie, w szczególności takie o charakterze analitycznym. W tym względzie szczególnie istotna jest kwestia wskazanej przez praktyków specjalizacji, która z jednej strony winna polegać na wyodrębnieniu organu wspartego na odpowiednich kompetencjach, zasobach ludzkich oraz materialnych i technicznych z drugiej zaś zobowiązanego do działania w ramach swojej właściwości funkcjonalnej. Rzeczona właściwość jest tu o tyle istotna, iż obecnie zwalczanie przestępczości skarbowej jest realizowane przez niemalże wszystkie organy ścigania i służby, które jednak realizują tego rodzaju działania, niejako obok swoich podstawowych kompetencji. W takiej sytuacji jest obecne zarówno ABW, CBA, ŻW, SG, a nawet CBŚP i Policja, które co do zasady zajmują się zwalczaniem przestępczości kryminalnej. Nowa formacja, która skupiłaby się na zwalczaniu przestępczości typowo finansowo-skarbowej, celem skutecznego i efektywnego działania winna więc przejąć tego rodzaju kompetencje i uprawnienia od pozostałych służb.

Odnosząc się więc do postawionego na wstępie rozprawy pytania o ocenę obowiązujących obecnie regulacji prawnych wynikających z treści art. 76 kks. to ocena taka będzie oceną pozytywną. Treść przepisu, zarówno w kwestii ustawowych znamion czy też wymiaru sankcji karnej w odniesieniu do obecnego stanu zorganizowanej

przestępczości gospodarczej nie wywołuje dysonansu czy też znaczącego rozdźwięku. Nie sposób w chwili obecnej wskazać części składowych art. 76 kks., które jako element represji karnej w sposób rażąco utrudniałyby czynności wykrywacze po stronie organów ścigania w zakresie zwalczania przestępstw skarbowych godzących w mienie Skarbu Państwa. Tak więc brak jest obecnie kwestii, które wymagałyby uwagi czy też zdecydowanej reakcji po stronie ustawodawcy, czy też wymagałyby postulatów de lege ferenda.

Końcowo należy więc podstawić hipotezę, iż problem zwalczania przestępczości skarbowej, w szczególności zaś w zakresie nienależnego zwrotu w podatku od towarów i usług VAT, nie wynika z nieadekwatnych rozwiązań legislacyjnych sensu stricte, a więc w zakresie regulacji penalizujących określone działania przestępcze, ile w braku wyposażenia organów ścigania czy też szerzej wymiaru sprawiedliwości w określone, a oczekiwane, uprawnienia prawne oraz narzędzia i środki techniczne.

Bibliografia

- Adamiak B., Borkowski J., Mastalski R., Zubrzycki J., Ordynacja podatkowa. Komentarz 2003, Wrocław 2003
- Bardach J., Leśnodorski B., Pietrzak M., Historia ustroju i państwa polskiego, Warszawa 1987
- Baniak S., Prawo karne skarbowe, Warszawa 2009
- Bartosiewicz A., Wyłudzenie zwrotu podatku VAT, glosa do postanowienia SN z dnia 1 marca 2004 r., sygn. V KKN 248/03, Glosa 2005, nr 4
- Bartosiewicz A., Kubacki R., Kodeks karny skarbowy. Przepisy i wykroczenia podatkowe oraz dewizowe, Warszawa 2010 II KK 259/06
- Bartosiewicz A., VAT Komentarz 2012, Warszawa 2012
- Bartosiewicz A., VAT. Komentarz 2014, Warszawa 2014
- Bartosiewicz A., Korekta deklaracji podatkowych po zmianach od 1 stycznia 2016, Warszawa 2016
- Bącal M., Dominik D, Militz M., , VAT w wyjaśnieniach organów podatkowych: Komentarz. Linie interpretacyjne, Warszawa 2010
- Bącal M., Dominik-Ogińska D., Militz M., Siennicki T., Zasady prawa unijnego w VAT, Warszawa 2012
- Bącal M., Militz M., Dominik-Ogińska D., Siennicki T., Zasady prawa unijnego w VAT, Warszawa 2013
- Bącala A. (red.): Podatek od towarów i usług. Orzecznictwo sądów administracyjnych w sprawach podatkowych, Warszawa 2008
- Binda J., Beldzikowski R., Przepisowość podatkowa i oszustwa finansowe zagrożeniem dla finansów publicznych w Polsce, Zeszyty Naukowe Wyższej Szkoły Finansów i Przedsiębiorczości w Bielsku Białej 2014, nr 3
- Bogdan G., Nita A., Reglewski J., Świątłowski A. R., Kodeks karny skarbowy z komentarzem, Gdańsk 2007
- Bojarski M. (red.): System Prawa Karnego, Szczególne dziedziny prawa karnego. Prawo karne wojskowe, skarbowe i pozakodeksowe, Tom 11
- Borowiec L., Podatek VAT jako dochód budżetu państwa w latach 2005-2016 a luka podatkowa, Teoria i praktyka 2017, nr 3
- Brzeziński B., Zarys prawa finansów publicznych, Toruń 1997

- Brzeziński B., Kalinowski M., Olesińska A., Zobowiązania podatkowe. Komentarz do działu I, II, i III ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, Toruń 1999
- Brzeziński B. (red.), Kalinowski M. (red.), Olesińska A. (red.): Ordynacja podatkowa. Komentarz praktyczny, Warszawa 2017
- Brzeziński B., Wstęp do nauki prawa podatkowego, Toruń 2001
- Brzeziński B., Wstęp do nauki prawa podatkowego, Toruń 2003
- Bryk J., Choromańska A., Kalisz A., Miszkiewicz S., Mocarska D., Porwiesz D., Sadło-Nowak A., Świerczewska-Gąsiorowska A., Wybrane zagadnienia prawa karnego skarbowego, Szczytno 2014
- Buchała K. (red.), Zoll A. (red.): Kodeks karny skarbowy. Komentarz, Warszawa 2005
- Budzisz M., Podatki dochodowe w Polsce i w Europie, Zeszyt CAS nr 27, Warszawa 1993
- Buziewski J., Jędryszczak J., Neutralność podatku – podstawowa cecha wspólnego systemu VAT, Monitor Podatkowy 2003, nr 5
- Byliski L. Polski system podatkowy – Zagadnienia ogólne, Zeszyty Naukowe PWSZ w Płocku Nauki Ekonomiczne 2016, t. XXIII
- Cichomski M., Fraj-Milczarska A., Struktura zorganizowanych grup przestępczych (w:) Praktyczne elementy zwalczania zorganizowanych grup przestępczych i terroryzmu, pod red. L. Paprzyckiego i Z. Raua, Warszawa 2009
- Cieślak W., Prawo karne: Zarys instytucji i naczelné zasady, Warszawa 2010
- Czichy K., Czynny żal w prawie karnym skarbowym - uwagi de lege ferenda, Przegląd Sądowy 2016, nr 5
- Czichy K., Wilk L., Egzekucyjna funkcja prawa karnego skarbowego, Prokuratura i Prawo 2016, nr 7-8
- Lipnicki A., Przepadek przedsiębiorstwa na podstawie Kodeksu karnego jako metoda zapobiegania przestępczości podatkowej, cz. 1, Doradca Podatkowy 2017, nr 4
- Czachór Z., Wielopoziomowy pluralizm i skutki dyferencjacji wnętrza Unii Europejskiej – Studium przypadku na przykładzie prawa podatkowego w zakresie VAT, (w:) Multigovernance w Unii Europejskiej, pod red. J. Ruszkowskiego, L. Wojnicza, , Szczecin-Warszawa 2013
- Ćwieluch J., Przekręty na prętach, Polityka 2013, nr 2
- Dąbrowska-Kardas M. (w:) Kodeks karny. Część szczególna. Tom III. Komentarz do art. 278-363 k.k., pod red. A. Zoll Zakamycze 2006

- Dobrochna O., Karnoskarbowa ochrona "pośredniego zwrotu" nadwyżki podatku naliczonego nad należnym (uwagi na tle art. 76 k.k.s.), *Studia Iuridica Lublinensia* 2012, nr 17
- Dolata S., *Podstawy wiedzy o polskim systemie podatkowym*, Warszawa 2009
- Dolata S., *Podstawy wiedzy o polskim systemie podatkowym*, Warszawa 2011
- Dolata S., *Podstawy wiedzy o polskim systemie podatkowym*, Warszawa 2013
- Dominik D., Konsekwencje wystawienia pustej faktury w świetle orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej oraz polskich sądów administracyjnych w zakresie VAT, (w:) *Doradca podatkowy obrońcą praw podatnika. Tom IV*, pod red. J. Gumińskiej-Pawlic, Katowice 2010
- Dominik D., VAT-owska karuzela, *Prawo i podatki Unii Europejskiej* 2006, nr 10
- Dowgier R. (red.): *Ordynacja podatkowa: Stan obecny i kierunki zmian*, Białystok 2015
- Dowgier R. (red.), Popławski M. (red.): *Ordynacja podatkowa. Zmiany w ogólnym prawie podatkowym*, Białystok 2016
- Drozdek D., Machalica-Drozdek K., Posłużenie się danymi innego podmiotu w transakcjach handlowych a charakter odpowiedzialności podatkowej wystawcy pustej faktury, *Studia Prawno-Ekonomiczne* 2018, Tom CIX
- Duda J., Glosa do uchwały SN (7) z 24.01.2013 r., I KZP 19/12, *Czasopismo Prawa Karnego i Nauk Penalnych* 2013, nr 1
- Dudziak S., Korekta deklaracji podatkowej a odpowiedzialność karna skarbową – uwagi do art. 16a kks., *Monitor Prawniczy* 2013, nr 3
- Duży J., Przedmiot ochrony oszukańczych uszczupień podatkowych, *Prokuratura i Prawo* 2011, nr 12
- Duży J., Wina sprawców oszukańczych uszczupień podatkowych a kwalifikacja prawna, *Prokuratura i Prawo* 2012, nr 7-8
- Duży J., Kryminalizacja nadużycia mechanizmów podatkowych (w:) *Aktualne problemy kryminalizacyjne*, pod red. B. Sygit, T. Kuczur, Toruń 2013
- Duży J., Glosa do wyroku Sądu Apelacyjnego w Katowicach z dnia 3 lutego 2011 r., sygn. II AKa 476/10, *Prokuratura i Prawo* 2013, nr 5
- Duży J., *Zorganizowana przestępczość podatkowa w Polsce. Zwalczenie przestępnego nadużycia mechanizmów podatków VAT i akcyzowego*, Warszawa 2013
- Duży J., Kołodziejski, P., *Śledztwa w sprawie nadużyć w podatku od towarów i usług*, *Prokuratura i Prawo* 2017 Wydanie specjalne
- Dworniak K., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2003

- Dzwonkowski H. (red.): Prawo podatkowe, Warszawa 2013
- Eichstaedt K., Idealny zbieg przestępstw z art. 286 § 1 k.k. i z art. 76 § 1 k.k.s., Prokuratura i Prawo 2012, nr 7-8
- Etel L. (red.): Prawo podatkowe, Warszawa 2008
- Etel L., Dowgier R., Podatki i opłaty lokalne – czas na zmiany, Białystok 2013
- Etel L. (red.): Prawo podatkowe. Zarys wykładu, Warszawa 2013
- Etel L. (red.): Ordynacja podatkowa: Kierunkowe założenia nowej regulacji, Białystok 2015
- Filipczyk H., Indywidualne interpretacje prawa podatkowego - prawo i praktyka, Warszawa 2011
- Filipkowski W., Przestępczość zorganizowana – ujęcie prawne i kryminologiczne, Prokuratura i Prawo 2006, nr 12
- Fojcik-Mastalska E. (red.), Mastalski R. (red.): Prawo finansowe, Warszawa 2011
- Gaca D., Odpowiedzialność karna skarbową za przestępstwo oszustwa podatkowego, Monitor Podatkowy 2010, nr 9
- Gałązka M., Hałas R. G., Komadowska A., Kuć M., Prawo karne materialne, wykonawcze i skarbowe, Warszawa 2011
- Garczyński Z., Błąd. Źródła. Unikanie, Warszawa 1973
- Głuchowski J., Polskie prawo podatkowe, Warszawa 1993
- Głuchowski J., Prawo podatkowe, Toruń 2003
- Golonka A., Pranie pieniędzy. Istota procedury w oparciu o przykłady jego modelowego przebiegu (w:) Przestępstwa rzadko podejmowane przez organy ścigania. Aspekty kryminalistyczne, materialnoprawne i procesowe pod red. M. Trybusa, T. Wilka, Rzeszów 2013
- Gomułowicz A., Zasada sprawiedliwości podatkowej, Warszawa 2001
- Gomułowicz A., Zasady podatkowe wczoraj i dziś, Warszawa 2001
- Gomułowicz A., Małecki J., Podatki i prawo podatkowe, Warszawa 2004
- Gomułowicz A., Małecki J., Podatki i prawo podatkowe, Warszawa 2006
- Górniok O., Jeszcze o nadużyciach procedury podatku VAT, Prokuratura i Prawo 2000, nr 6

- Górniok O., Uszczuplenie podatku VAT a zagarnięcie mienia społecznego, *Prokuratura i Prawo* 1997, z. 2
- Górniok O., Glosa do uchwały Sądu Najwyższego z dnia 30 września 2003 r., sygn. I KZP 22/03, *OSP* 2004, nr 5, poz. 63
- Górniok O., Glosa do postanowienia Sądu Najwyższego z dnia 1 marca 2004 r., sygn. V KK 248/03, *OSP* 2004, nr 12, poz. 161
- Górniok O., „Niekorzystne rozporządzenie” i „cudze mienie” jako znamiona przestępstwa oszustwa (na tle niektórych sposobów wyłudzeń nieruchomości), *Prokuratura i Prawo* 2002, nr 9
- Grzegorzczak T., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2006
- Grzegorzczak T., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz. Lex/el.* 2009
- Grzegorzczak T., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*. Warszawa 2009
- Grzemiński J., Krześ A., Analiza pojęcia „przestępstwa godzące w podstawy ekonomiczne państwa” w ustawie z dnia 24 maja 2002 r. o Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego oraz Agencji Wywiadu, *Przegląd Bezpieczeństwa Wewnętrznego* 2010, nr 2
- Grzeszczyk W., Postępowanie przygotowawcze w Kodeksie karnym skarbowym (część I), *Prokuratura i Prawo* 2000, nr 1
- Grześkiewicz W. (red.): *Finanse publiczne z elementami prawa podatkowego*, Warszawa 2014
- Gruzy E., Wiciak K., *Przestępczość w obrocie paliwami płynnymi*, Szczytno 2012
- Jasiński W., *Pranie brudnych pieniędzy*, Warszawa 1998
- Jasiński W., Relacje między przestępstwami podatkowymi a praniem pieniędzy, *Kontrola Państwowa* 2000, nr 1
- Jezusek A., Należność publicznoprawna uszczuplona przestępstwem skarbowym jako korzyść majątkowa podlegająca przepadkowi, *Czasopismo Prawa Karnego i Nauk Penalnych* 2017, zeszyt 1
- Juchacz W., Zgoliński I., Aktualny model kary pozbawienia wolności i jego perspektywy, *Studia z Zakresu Nauk Prawnoustrojowych. Miscellanea* 2014, nr IV
- Kanarek J., Glosa do uchwały SN (7) z 24.01.2013 r., I KZP 19/12, *Palestra* 2013, nr 7–8
- Kapczyńska K., Mafia prętowa przerzuca się na inne wyroby — alarmuje branża. Cała stal potrzebuje zmian w VAT, *Puls Biznesu* 2012, nr 244
- Kardas P., Łabuda G., Kryminalizacja oszustwa podatkowego w prawie karnym skarbowym, *Prokuratura i Prawo* 2003, nr 3

- Kardas P., Łabuda G., Zbieg przepisów kryminalizujących klasyczne oszustwo oraz oszustwo skarbowe (w:) Zbieg przepisów i zbieg przestępstw w polskim prawie karnym. Materiały II Bielańskiego Kolokwium Karnistycznego pod red. J. Majewskiego, Toruń 2006
- Kardas P., Prawnokarne aspekty uchylania się od wykonania zobowiązania podatkowego w podatku VAT - oszustwo skarbowe czy oszustwo klasyczne?, Prokuratura i Prawo 2006, nr 5
- Kardas P., Karnoprawne aspekty posłużenia się fakturą nierzetelną, Prokuratura i Prawo 2007, nr 2
- Karwat P., Opodatkowanie obrotu podatkiem od towarów i usług (w:) Prawo podatkowe przedsiębiorców pod red. H. Liwińczuka, Warszawa 2008
- Kardas P., Współdziałanie przestępne a nowe formy przestępczości, Gdańskie Studia Prawnicze 2008, nr 1
- Kardas P., O wzajemnych relacjach między przepisem art. 76 § 1 k.k.s. a przepisem art. 286 § 1 k.k., Prokuratura i Prawo 2008, nr 12
- Kardas P., Glosa do postanowienia Sądu Najwyższego z dnia 8 kwietnia 2009 r., Palestra 2010, nr 1-2
- Kardas P., Łabuda G., Razowski T., Kodeks karny skarbowy, Komentarz, Lex/el. 2010
- Kardas P., Karnoskarbowe konsekwencje korekty deklaracji podatkowej. Uwagi o ustawowych przesłankach bezkarności określonych w art. 16a k.k.s, Czasopismo Prawa Karnego i Nauk Penalnych 2011, z. 3
- Kardas P., Łabuda G., Razowski T., Kodeks karny skarbowy. Komentarz, Warszawa 2017
- Każmierski A. (red.): Meritum Podatki 2014, Warszawa 2014
- Kiszka J., Neutralność i stabilność opodatkowania w założeniach i praktyce na przykładzie regulacji polskich i Unii Europejskiej (w:) Polski system podatkowy, Założenia i praktyka pod red. A. Pomorskiej, Lublin 2004
- Kłak C. P., Postępowanie nakazowe w polskim procesie karnym a ochrona praw człowieka, Warszawa 2008
- Kmieciak Z., Proceduralne problemy wiążących interpretacji prawa podatkowego, Państwo i Prawo 2007, nr 4
- Kołodys M., Wyłudzenie podatku VAT z wykorzystaniem tzw. karuzeli podatkowej, Policja Kwartalnik Kadry Kierowniczej Policji 2014, nr 1
- Kołodys M., Rola i zadania niefinansowych organów postępowania przygotowawczego, Prokuratura i Prawo 2017, nr 3
- Konarska-Wrzosek V., Oczkowski T., Prawo karne skarbowe. Zagadnienia materialnoprawne i wykonawcze. Toruń 2005

Konarska-Wrzosek V., Oczkowski T., Skorupka J., Prawo i postępowanie karne skarbowe, Warszawa 2010

Konarska-Wrzosek V., Oczkowski T., Skorupka J., Prawo i postępowanie karne skarbowe, Warszawa 2012

Konarska-Wrzosek V., Oczkowski T., Skorupka J., Prawo i postępowanie karne skarbowe. Warszawa 2013

Kosikowski C., Dzwonkowski H., Huchla A., Ustawa ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2001

Kosikowski C., Naprawa finansów publicznych w Polsce, Białystok 2011

Kosikowski C., Stabilność prawa podatkowego (w:) Polski system podatkowy, Założenia i praktyka, pod red. A. Pomorskiej, Lublin 2004

Kotowski W., Kurzępa B., Kodeks karny skarbowy, komentarz, Warszawa 2007

Koperkiewicz-Mordel K., Nykiel W., Chróścielewski W., Polskie prawo podatkowe, Warszawa 2003

Kozłowska J., Skala zjawiska przestępstw w zakresie podatku VAT w Polsce, Zeszyty Naukowe Zachodniopomorskiej Szkoły Biznesu Firma i Rynek 2017, nr 1

Kozłowski Z., Zagarnięcie mienia społecznego a uszczuplenie podatku VAT, Prokuratura i Prawo 1998, z. 3

Krajewska A., Podatki Unia Europejska. Polska. Kraje Nadbałtyckie, Warszawa 2004

Krajniak O., Zorganizowane grupy przestępcze. Studium kryminalistyczne, Warszawa 2011

Krzywoń A., Podatki i inne daniny publiczne – podstawowe pojęcia konstytucyjne, Zeszyty Naukowe Sądu Administracyjnego 2011, nr 2

Krywan T., VAT 2017. Komentarz, Warszawa 2017

Kwietko-Bębnowski M., Ordynacja podatkowa: 366 wyjaśnień i interpretacji, Warszawa 2013

Kubacki R., Wyłudzenie zwrotu VAT - odpowiedzialność karna skarbową, Przegląd Podatkowy 2002, nr 9

Kuciński R. (red.): Ewidencje i rejestry dla potrzeb VAT, Warszawa 2016,

Kukuła Z., Dochodzenie roszczeń majątkowych w procesie cywilnym a oszustwo sądowe, Monitor Prawniczy 2006, nr 12

Kurowski W., Pojęcie organizacji przestępczej i przestępczości zorganizowanej, Prokuratura i Prawo 2006, nr 1

- Lasiński-Suleck K., Jednostki samorządu terytorialnego, a zwolnienia w podatku od towarów i usług (w:) Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego w Polsce. Sankcje i preferencje w prawie podatkowym, pod red. B. Kucia-Guściora, M. Münnich, A. Zdunek, Lublin 2015
- Lewandowska E., Instytucja indywidualnych interpretacji prawa podatkowego jako jedno z podstawowych narzędzi zarządzania ryzykiem podatkowym, *Studia finansowoprawne*, 2011, nr 2
- Lewandowski K., Falkowski P., Dyrektywa VAT 2006/112, Komentarz, Warszawa 2012
- Lewczyk P., Faktura VAT jako przedmiot wykonawczy przestępstwa karnoskarbowego, *Prokuratura i Prawo* 2010 nr 6
- Lipniewicz R., Docelowy system VAT w Unii Europejskiej. Harmonizacja opodatkowania transakcji wewnątrzspółnotowych, Warszawa 2010
- Lipiec-Warzecha L., Ustawa o finansach publicznych. Komentarz, Warszawa 2011
- Litwińczuk H., Prawo bilansowe i podatkowe podmiotów gospodarczych, Warszawa 1994
- Litwińczuk H., Prawo podatkowe przedsiębiorców, Warszawa 2017
- Łabuda G., Nierzetelne wystawienie faktur – oszustwo pospolite czy oszustwo podatkowe?, *Glosa, Monitor Podatkowy* 2004, nr 6
- Łabuda G., Razowski T., Wybrane zagadnienia nowelizacji kodeksu karnego skarbowego z dnia 28 lipca 2005 r., (w:) *Nowe kodyfikacje karne*, Warszawa 2006
- Łabuda G., Razowski T., Glosa do postanowienia Sądu Najwyższego z dnia 27 marca 2003 r., sygn. I KZP 2/03, *Prokuratura i Prawo* 2003, nr 11, teza nr 3
- Majchrzycka-Guzowska A., Podatki w gospodarce narodowej, Warszawa 1990
- Majczyk K., Sporządzanie skargi i skargi kasacyjnej w postępowaniu sądownoadministracyjnym z uwzględnieniem spraw podatkowych. Komentarz praktyczny z orzecnictwem. Wzory pism procesowych i kazusy, Warszawa 2013
- Majkowski W., Michna M., Mroziak M., Karuzela podatkowa - zabezpieczenie przed konsekwencjami nieświadomego uczestnictwa, *Lex/el.* 2017
- Małecka-Ziemińska E., Luka w podatku od towarów i usług i sposoby jej ograniczania, *Kwartalnik Kolegium Ekonomiczno-Społecznego Studia i Prace. Szkoła Główna Handlowa* 2017, nr 1
- Marek A., Prawo karne, Warszawa 1997
- Martini J. (red.): Dyrektywa VAT 2006/112/W. Komentarz 2009, Wrocław 2009
- Martini J., Skorupa P., Wojda M., VAT 2010, Warszawa 2010

- Maruchin W., Wyłączenia zwrotu podatku naliczonego – analiza orzecznictwa sądowego oraz rozstrzygnięć Ministra Finansów, *Jurysta* 2005, nr 1
- Mastalski R., *Prawo podatkowe*, Warszawa 2006
- Mastalski M., *Prawo podatkowe*, Warszawa 2014
- Mastalski R., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2010
- Mastalski R., Zubrzycki J., *Ordynacja podatkowa Komentarz*, Warszawa 2013
- Matarewicz J., Piątkowska-Chmiel A., *VAT: ustawa o podatku od towarów i usług, Komentarz*, Warszawa 2014
- Melasa M., Efektywność polskiego systemu VAT w świetle wzrostu skali oszustw podatkowych, *Zeszyty Naukowe PWSZ w Płocku, Nauki Ekonomiczne* 2015, t. XXII
- Michalik T., *VAT. Komentarz*, Warszawa 2013
- Michalik T., *VAT 2010*, Warszawa 2010
- Michalik T., *VAT. Komentarz*, Warszawa 2018
- Michalik T., *VAT. Komentarz*, Warszawa 2014
- Michalski J., *Komentarz do kodeksu karnego skarbowego. Tytuł I „Przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe”*, Warszawa 2000
- Mik B., Idealny zbieg czynów karalnych. Kilka refleksji na temat uwarunkowań i reperkusji uchwały Sądu Najwyższego z dnia 24 stycznia 2013 r., sygn. I KZP 19/12, *Prokuratura i Prawo* 2013, nr 12
- Miltz M., *Zasady prawa unijnego w VAT*, Warszawa 2013
- Modzelewski W. (red.): *Komentarz do ordynacji podatkowej*, Warszawa 2003
- Modzelewski W. (red.): *Wstęp do nauki polskiego prawa podatkowego*, Warszawa 2010
- Modzelewski W., *Podatki obrotowe, (w:) System prawa finansowego. Tom II. Prawo daninowe*, pod red. L. Etela, Warszawa 2010
- Modzelewski W., *Dziesięciolecie nowego podatku od towarów i usług – podsumowanie niektórych doświadczeń (w:) XXV lat przeobrażeń w prawie finansowym i prawie podatkowym – ocena dokonań i wnioski na przyszłość* pod red. Z. Ofiarskiego, Szczecin 2014
- Morawski W., *Interpretacje prawa podatkowego i celnego*, Warszawa 2012
- Mozgawa M., *Prawnokarne aspekty naruszenia podatku VAT*, *Prokuratura i Prawo* 1999, nr 6
- Mozgawa M. (red.): *Prawo karne materialne. Część ogólna*, Warszawa 2011

- Nasilkowski F., Wysokość podatku narażonego na uszczuplenie, *Prokuratura i Prawo* 2011, nr 2
- Nauka G., Faktura VAT jako dokument w obrocie prawnym, *Prokuratura i Prawo* 2008, nr 4
- Nawrocki M., Błąd – ujęcie interdyscyplinarne, *Acta Iuris Stetinensis* 2018, nr 1
- Necka E., J. Orzechowski, B. Szymura, *Psychologia poznawcza*, Warszawa 2007
- Niedojadło J., Karuzela podatkowa, czyli uchylanie się od opodatkowania na skalę międzynarodową, *Studenckie Zeszyty Naukowe Lublin* 2012, nr 22
- Nykiel W., Strzelec D., Interpretacje przepisów prawa podatkowego wydawane w indywidualnych sprawach, *Przegląd Podatkowy* 2007, nr 5
- Ochendowski E., *Prawo administracyjne. Część ogólna*, Toruń 1997
- Oczkowski T., *Oszustwo jako przestępstwo majątkowe i gospodarcze*, Kraków 2004,
- Oczkowski T., Głosa do uchwały SN z dnia 30 września 2003 r., sygn. I KZP 22/03, *Studia Iuridica Toruniensia* 2008, Tom IV
- Oczkowski T., Problematyka karnoprawnej oceny wyłudzenia podatku VAT, *Prokuratura i Prawo* 2009, nr 7-8
- Ofiarski S., *Finanse publiczne. Teoria i praktyka*, Warszawa 2002
- Ofiarski Z., *Prawo podatkowe*, Warszawa 2008
- Oktaba R., *Prawo podatkowe*, Warszawa 2012
- Owsicka D., Karnoskarbowa ochrona "pośredniego zwrotu" nadwyżki podatku naliczonego nad należnym (uwagi na tle art. 76 k.k.s.), *Studia Iuridica Lublinensia* 2012, nr 17
- Ożóg I. (red.): *Przestępstwa karuzelowe i inne oszustwa w VAT*, Warszawa 2017
- Pabiański T., Sliż W., Zorganizowane działania przestępcze wykorzystujące mechanizmy konstrukcyjne podatku VAT, *Przegląd Podatkowy* 2007, nr 1
- Pach J., Podatkowe uwarunkowania przedsiębiorczości w teorii i praktyce gospodarczej, *Prace Komisji Geografii Przemysłu Polskiego Towarzystwa Geograficznego* 2016, nr 30
- Pająk P., Kontrola operacyjna do kontroli konstytucyjnej, *Czasopismo Prawa karnego i Nauk Penalnych* 2010, nr 2
- Paluch D., Transakcja karuzelowa jako forma oszustwa w podatku od towarów i usług, *Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska* 2016, Vol 50, No.1
- Pawelec S., Dalecka A., Gruszka M., Kulczyk A., Wszyński K., Zarzycki J., *Karuzele VAT. Wybrane regulacje prawa karnego materialnego i procesowego*, Warszawa 2020.

- Persanowicz S., Zaskarżenie decyzji podatkowych, Białystok 2014
- Piaczyńska A., Błędne przekonanie jako postać błędu z art. 29 k.k., Prokuratura i Prawo 2016, nr 11
- Piaseczny A., Wielgolewska A., Kodeks karny skarbowy. Komentarz, Warszawa 2012
- Pietrewicz M., Polityka fiskalna, Warszawa 1993
- Pioterczak R., Wniosek o stwierdzenie nadpłaty a ryzyko odpowiedzialności karnej, Przegląd Podatkowy 2012, nr 6
- Pilarczyk Ł., O wzajemnych relacjach pomiędzy tzw. oszustwem podatkowym z art. 56 k.k.s. i 76 k.k.s. a przestępstwem oszustwa z art. 286 k.k., Ius Novum 2017, nr 3
- Plich A., Oszustwo sądowe – trójkątnie oszustwo, Przegląd Sądowy 2010, nr 1
- Pływaczewski E., Pranie brudnych pieniędzy. Możliwości przeciwdziałania z uwzględnieniem roli systemu bankowego, Toruń 1993
- Pływaczewski E. (red.): Przestępczość zorganizowana, Warszawa 2011.
- Pohl Ł., Prawo karne. Wykład części ogólnej, Warszawa 2015
- Pohl Ł., Błąd co do okoliczności stanowiącej znamię czynu zabronionego w polskim prawie karnym (zagadnienia ogólne), Poznań 2013
- Pohl Ł. (w:) System prawa karnego. Nauka o przestępstwie. Wyłączenie i ograniczenie odpowiedzialności karnej. Tom 4, pod red. L.K. Paprzyckiego, Warszawa 2016
- Polkowska G. (red.): Finanse publiczne, Warszawa, 1995
- Popławski M., Nadpłata i zwrot podatku. Zagadnienie wspólne dotyczące realizacji uprawnień podatkowych, Warszawa 2013
- Postulski K., Siwek M., Przepadek w polskim prawie karnym, Kraków 2004
- Prusak F., Kodeks karny skarbowy. Komentarz, t. II, Kraków 2006
- Prusak F., Zakres związania polskiego prawa karnego konwencją Unii Europejskiej w zakresie ochrony interesów finansowych Wspólnot Europejskich, Prokuratura i Prawo 2009, nr 6
- Radtke T., Glosa do wyroku Sądu Najwyższego z dnia 26 stycznia 2011 r., sygn. II KK 214/10, Prokuratura i Prawo 2015, nr 12
- Raglewski I., Świątłowski A., Kodeks karny skarbowy. Komentarz, Gdańsk 2007
- Raglewska J., Raglewski J., Dobrowolne poddanie się odpowiedzialności za przestępstwo skarbowe, a ustawowy wymóg braku skazania za ten rodzaj czynu karalnego, Prokuratura i Prawo 2015, nr 7-8

- Rosiński R., Polski system podatkowy. Poszukiwanie optymalnych rozwiązań, Warszawa 2008
- Rosiński R., Polski system podatkowy. Poszukiwanie optymalnych rozwiązań, Warszawa 2010
- Ruśkowski E. (red.): Urzędowe interpretacje prawa podatkowego w Polsce i innych krajach Europy Środkowej i Wschodniej, Białystok 2007
- Sachs K. (red.): VI Dyrektywa VAT. Komentarz do Dyrektyw Rady Unii Europejskiej dotyczących wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, Warszawa 2004
- Sarna A., Korekty deklaracji podatkowych w znowelizowanych przepisach ordynacji podatkowej, Przegląd Podatkowy 2006, nr 3
- Sawicki J., Nadzwyczajne zaostrzenie kary w kodeksie karnym skarbowym, (w:) Nowa kodyfikacja prawa karnego, pod red. L. Bogunia, Wrocław 2005, t. 18
- Sawicki J., Ustawowy priorytet kary grzywny w prawie karnym skarbowym (w:) Studia z nauk społecznych pod. red. M. Wolański, Zeszyty Naukowe Dolnośląskiej Wyższej Szkoły Przedsiębiorczości i Techniki, Polkowice 2012, nr 5
- Sawicki J., Kara pozbawienia wolności za przestępstwa skarbowe – uwagi co do jej ostatecznego charakteru (w:) Nowa Kodyfikacja Prawa Karnego, pod red. T. Kalisza, Wrocław 2014, Tom XXXI
- Sawicki J., Z problematyki idealnego zbiegu czynów karalnych w prawie karnym skarbowym, Prokuratura i Prawo 2015, nr 12
- Sebastianka B., Karuzela podatkowa - mechanizm i uczestnicy przestępstwa wyłudzenia podatku VAT, Zeszyty Naukowe Państwowej Wyższej Szkoły Zawodowej w Płocku. Nauki Ekonomiczne, 2017, tom 2
- Skała J., Normatywne mechanizmy zwalczania przestępczości zorganizowanej w świetle przepisów kodeksu karnego, część I, Prokuratura i Prawo 2004, nr 7-8
- Skwarczyński H., Uprawnienia Żandarmerii Wojskowej w postępowaniu karnym skarbowym i wykroczenia skarbowe, Wojskowy Przegląd Prawniczy 2001, nr 3-4
- Skwarczyński H., Udział Policji w postępowaniu karnym skarbowym, Przegląd Policyjny 2001, nr 3
- Skwarczyński H., Uprawnienia Straży Granicznej w postępowaniu o przestępstwa i wykroczenia skarbowe, Wojskowy Przegląd Prawniczy 2003, nr 3, s. 98.
- Skwarczyński H., Nadzwyczajne obostrzenie kary w kodeksie karnym skarbowym, Przegląd Policyjny 2006, nr 4
- Siwik Z., Kara ograniczenia wolności w prawie karnym skarbowym, Palestra 1980, nr 2
- Słoma M., Wystawienie faktury potwierdzającej czynność, której nie dokonano, Prokuratura i Prawo 2012, nr 3

Stolarczyk I., Odpowiedzialność za nierzetelne wystawienie faktury VAT, Prokuratura i Prawo 2010, nr 9

Sepiolo-Jankowska I., Prawo i postępowanie karne skarbowe, Warszawa 2017

Siemaszko A., Ostaszewski P., Klimczak J., Badanie poparcia dla zaostrzenia polityki karnej. Wyniki trzech sondaży opinii publicznej, Analizy wymiaru sprawiedliwości, Warszawa 2018
Skwarczyński H., Przepadek korzyści majątkowej i instytucje z nim związane w prawie karnym skarbowym, Monitor Prawniczy 2008, nr 15

Skupiński J., Kara ograniczenia wolności w polskim prawie karnym powszechnym - jej istota, geneza i prawnomiędzynarodowe uwarunkowania, Studia Prawnicze 1992, nr 4
Sobocka B., Puste faktury, (w:) Przestępstwa karuzelowe i inne oszustwa w VAT pod red. I. Ożóg, Warszawa 2017

Sokołowski J., Zarządzanie przez podatki, Warszawa 1995

Smith A., Badania nad naturą i przyczynami bogactwa narodów, Warszawa 2007

Smoleń P. (red.): System organów podatkowych w Polsce, Warszawa 2009

Syrek P., Glosa do postanowienia SN z dnia 20 czerwca 2012 r., I KZP 3/12, LEX/el.

Szczepaniec M., Wybór optymalnej kary w świetle sądowych dyrektyw wymiaru kary, Prokuratura i Prawo 2014, nr 3

Szczodrowski G., Polski System podatkowy. Strategia transformacji, Gdańsk 2002

Ślifirczyk M., Nadpłata podatku, Kraków 2005

Ślifirczyk M., Potrącenie jako forma zapłaty podatku w polskim prawie podatkowym, Warszawa 1999

Śliwińska-Piżoń V., Przesłanki nadzwyczajnego obostrzenia kary w kodeksie karnym skarbowym, Prokuratura i Prawo 2007, nr 12

Świetlicka M., Metodyka pracy prokuratora w postępowaniu w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe, Kraków 2014

Szafaryn B., Glosa do postanowienia SN z dnia 8 kwietnia 2009 r., IV KK 407/08, Prokurator 2009, nr 3-4

Teszner K., Administracja podatkowa i kontrola skarbowa, Warszawa 2012

Tokarczuk J., Tokarczuk P., Odpowiedzialność karna skarbowa doradców podatkowych i księgowych, Monitor Podatkowy, nr 1

Turaliński K., Podatek VAT - oszustwa podatkowe, przemyt i zorganizowana przestępczość skarbowa, Warszawa 2017

- Wach K., Systemy podatkowe krajów Unii Europejskiej, Oficyna Ekonomiczna, Kraków 2005
- Weralski M., Pojęcie podatku (w:) System instytucji prawno-finansowych PRL. Tom III. Instytucje budżetowe. Część II. Dochody i wydatki budżetu, pod. red. M. Weralskiego, Wrocław-Warszawa-Kraków-Gdańsk-Łódź 1985
- Wilk L., Jeszcze w sprawie tzw. niekaralności korekt deklaracji podatkowych, Przegląd Sądowy 2004, nr 7-8
- Wilk L., Szczególne cechy odpowiedzialności za przestępstwa i wykroczenia skarbowe, Katowice 2006
- Wilk L., Zagrodnik J., Kodeks karny skarbowy. Komentarz, Warszawa 2007
- Wilk L., Zagrodnik J., Prawo karne skarbowe, Warszawa 2009
- Wilk L., Zagrodnik J., Kodeks karny skarbowy. Komentarz, Warszawa 2014
- Wilk L., Prawo karne skarbowe – idealny zbieg przestępstw. Glosa do uchwały SN (7) z 24.01.2013 r., I KZP 19/12, OSP 2013, nr 7–8
- Włodkowski O., Przegląd orzecznictwa Sądu Najwyższego w sprawach karnych skarbowych za rok 2013, Prokuratura i Prawo 2014, nr 10
- Włodkowski O., Przegląd orzecznictwa Sądu Najwyższego w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe za rok 2014, Prokuratura i Prawo 2016, nr 1
- Wojtowicz W., Daniny Publiczne (w:) System Prawa Finansowego, t. III, Prawo daninowe, pod red. L. Etela, Warszawa 2010
- Wolański R., System podatkowy, Warszawa 2003
- Wolański R., System podatkowy w Polsce, Kraków 2004
- Wolański R., System podatkowy w Polsce, Warszawa 2009
- Wolański R., System podatkowy w Polsce, Warszawa 2016
- Wolter W., Funkcja błędu w prawie karnym, Warszawa 1965
- Wójcik J.W., Przeciwdziałanie praniu pieniędzy, Kraków 2004
- Wójtowicz W., Zarys polskiego prawa podatkowego, Bydgoszcz 1995
- Wójtowicz W. (red.): Zarys finansów publicznych i prawa finansowego, Warszawa 2017
- Wróbel W., Z problematyki tak zwanego pozornego zbiegu przepisów ustawy w prawie karnym, (w:) Zbieg przepisów oraz zbieg przestępstw w polskim prawie karnym, Materiały II Bielańskiego Kolokwium Karnistycznego pod red. J. Majewskiego, Toruń 2006

- Wyrzykowski W., Polski system podatków i opłat w zarysie, Gdańsk 2004
- Wyciślok J., Optymalizacja podatkowa, legalne zmniejszanie obciążeń podatkowych, Warszawa 2013
- Zawadka G., Tworzą złe przepisy, mafia korzysta?, Rzeczpospolita 2013, nr 66
- Zawłocki R. (red.): System prawa karnego, Warszawa 2011
- Zoll A. (red.): Kodeks karny. Część szczególna. Komentarz, Kraków 1999
- Zubrzycki J., Leksykon VAT, Tom I, Wrocław 2009
- Zgoliński I., Wystawienie lub posługiwanie się nierzetelnym dokumentem podatkowym, Prokuratura i Prawo 2012, nr 3
- Zgoliński I. (red.): Kodeks karny skarbowy. Komentarz, Warszawa 2017
- Zwolińskiej M., Glosa do postanowienia Sądu Najwyższego z 8 kwietnia 2009 r., IV KK 407/08, Palestra 2012, nr 3-4
- Żbikowska A., Przestępstwa karuzelowe, czyli wyłudzenia podatku VAT, Edukacja Prawnicza 2009, nr 6

Źródła internetowe

http://www.isp-modzelewski.pl/images/pliki/media/onet_pl_18062015.pdf

<https://www.tvp.info/41509310/horala-rola-renaty-hayder-w-ministerstwie-finansow-byla-duza>,

<https://dorzeczy.pl/kraj/91238/Kasuje-bilet-sprzatom-po-psie-Doradczyni-spoleczna-Rostowskiego-przed-komisja-VAT.html>,

<https://businessinsider.com.pl/finanse/komisja-sledcza-ds-vat-renata-hayder-odpiera-zarzuty/fk3e6hd>.

<https://forsal.pl/artykuly/1398002.podatkowa-reforma-gwiazdowskiego-przynioslaby-polsce-fatalne-skutki.html>,

<https://www.money.pl/gospodarka/rewolucja-podatkowa-od-2020-roku-ile-na-zmianie-pit-zyskaja-polacy-6370948470077569a.html>,

<https://gloswielkopolski.pl/emerytura-bez-podatku-pit-psl-domaga-sie-aby-emeryci-nie-musieli-placic-podatku-dochodowego-emerytura-bez-pit/ar/c3-14316223>,

<https://www.money.pl/gospodarka/wiadomosci/artykul/stawki-podatkowe-w-polsce-sld-proponuje,156,0,1762204.html>

[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Prawdziwa_historia_25-lecia_polskich_podatkow/\\$FILE/Prawdziwa_historia_25-lecia_polskich_podatkow.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Prawdziwa_historia_25-lecia_polskich_podatkow/$FILE/Prawdziwa_historia_25-lecia_polskich_podatkow.pdf)

<http://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/926236,interpretacja-nie-ochroni-przez-fiskusem.html>

<https://www.gov.pl/web/finanse/jesli-e-faktury-sprawdza-sie-moga-zastapic-jpk---rzeczpospolita---2-marca-2020-r>

<https://ksiegowosc.infor.pl/podatki/vat/faktura/2979623,Centralny-Rejestr-Faktur-czyli-nowe-narzedzie-do-walki-z-naduzyciami-w-VAT.html>

<https://www.gov.pl/web/finanse/centralny-rejestr-beneficjentow-rzeczywistych>

<http://statystyka.policja.pl/download/20/185379/przestepstwa-gospodarcze.pdf>

<https://www.prawo.pl/podatki/czy-po-20-latach-prawo-karne-skarbowe-wymaga-zmiany,495735.html>

https://www.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=9062c493-19ff-4bc7-b196-e37f2f2dad21&groupId=764034

<http://mf-arch.mf.gov.pl/documents/764034/1424099/Sprawozdanie+za+2016+rok.pdf>

<https://wpolityce.pl/polityka/369337-ciekawy-raport-z-ostatnich-dwoch-lat-cba-i-abw-ponad-300-sledztw-dot-wyludzen-vat-nieoplacania-akczyzy-czy-cel-i-przestepstw-korupcyjnych>

<https://cba.gov.pl/pl/aktualnosci/3755,CBA-Miedzynarodowa-zorganizowana-grupa-przesteczna-rozbita-187-mln-zl-VAT-zostaj.html>

<https://cba.gov.pl/pl/aktualnosci/3962,150-mln-VAT-na-obrocie-300-tys-telefonow-komorkowych-srebrem-i-platyna-w-latach-.html>

<https://cba.gov.pl/pl/aktualnosci/3849,200-milionow-zlotych-na-fikcyjnych-fakturach-Zatrzymany-kluczowy-ksiegowy-miedzy.html>

<https://cba.gov.pl/pl/aktualnosci/3779,Udaremniona-proba-wyludzenia-261-milionow-zlotych-VAT.html>

<https://cba.gov.pl/pl/aktualnosci/3684,CBA-udaremnia-wyludzenie-100-mln-zl-VAT.html>

<https://www.finanse.mf.gov.pl/abc-podatkow/informacje-podstawowe>

<https://www.gov.pl/attachment/a5ad8b4d-0f1f-486f-8e8a-e4e29726b8a5>

<https://www.irs.gov/newsroom/the-tax-gap>

<https://www.gov.pl/attachment/a5ad8b4d-0f1f-486f-8e8a-e4e29726b8a5>

<https://www.pwc.pl/pl/publikacje/assets/luka-podatkowa-w-vat-jak-to-zwalczac-raport-pwc-2014-01-14.pdf>

<https://bezprawnik.pl/finansowanie-terroryzmu-karuzela-vat/>

<http://pie.net.pl/wp-content/uploads/2019/01/Raport-LUKA-VAT.pdf>

https://case-research.eu/files/?id_plik=5692

<https://www.gov.pl/attachment/a5ad8b4d-0f1f-486f-8e8a-e4e29726b8a5>

<http://pie.net.pl/wp-content/uploads/2019/01/Raport-LUKA-VAT.pdf>

<https://www.cba.gov.pl/pl/aktualnosci/4013,Nawet-1-miliard-zlotych-niewyludzonego-VAT-zostal-w-budzenie-Kolejna-osoba-zamie.html>

<https://www.money.pl/gospodarka/wiadomosci/arttykul/koniec-nielegalnej-sprzedazy-paliw-orlen-z,96,0,2418528.html>

<https://wpolityce.pl/polityka/410876-jak-mafie-vat-owskie-grabily-polske-premier-wyjasnia-wideo>,

<http://www.sejm.gov.pl/sejm8.nsf/biuletyn.xsp?documentId=9DF1FDBDE9340B6BC1258300004A6E80>

<https://forsal.pl/artykuly/931544,wyludzenia-vat-to-unijna-zmora-jak-na-tle-wspolnoty-wyglada-polska.html>

https://www.gov.pl/documents/1079560/1080340/20181123_Wyst_pok_pn_Wykorzystanie_Jednolitego_Pliku_Kontrolnego_w_postepowaniach_i_kontrolach_podatkowych.pdf/b8cdb1d2-6eef-03e0-a3b3-143c97c27f7e#page=1&zoom=auto,14,849

<http://mf-arch.mf.gov.pl/documents/764034/5134536/Odpowiedzi+na+pytania+dot.+JPK.pdf>

https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/2017_report_vat_collection_control_procedures_pl.pdf

<https://forum.gofin.pl/1136052/jpk-czy-to-moj-problem-czy-biura-rachunkowego>

https://www.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=07c81013-795a-4b54-aa1c-19e1ecbc83fc&groupId=764034

<https://cba.gov.pl/pl/aktualnosci/4013,Nawet-1-miliard-zlotych-niewyludzonego-VAT-zostal-w-budzenie-Kolejna-osoba-zamie.html>

<http://sip.lex.pl/#/komentarz/587334427/131868>.

<https://www.tvp.info/35384447/polska/walka-z-mafia-vatowska-i-z-terroryzmem-sukcesy-cba-i-abw-w-2017-r/>

<https://pk.gov.pl/wp-content/uploads/2018/01/c04ff96e25d267beeb4d5341305fcc16.pdf>

<http://prawo.sejm.gov.pl/isap.nsf/download.xsp/WDU20051861566/O/D20051566.pdf>

<https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/716860,specsluzby-w-rol-i-fiskusa-to-watpliwe-konstytucyjnie.html>

<https://www.prawo.pl/podatki/szefowie-sluzb-specjalnych-zyskali-uprawnienia-organow-podatkowych,7950.html>

<https://sjp.pwn.pl/sjp/blad;2445263.html>

<https://orka.sejm.gov.pl/zapisy9.nsf/0/D84DB0BF4F1C6A46C12586A8003ADFC0/%24File/0109109.pdf>

[http://orka2.sejm.gov.pl/INT9.nsf/klucz/ATTC2GJ9P/\\$FILE/i21095-o1_2.pdf](http://orka2.sejm.gov.pl/INT9.nsf/klucz/ATTC2GJ9P/$FILE/i21095-o1_2.pdf)

[http://orka2.sejm.gov.pl/INT9.nsf/klucz/ATTC2GJ9P/\\$FILE/i21095-o1_1.pdf](http://orka2.sejm.gov.pl/INT9.nsf/klucz/ATTC2GJ9P/$FILE/i21095-o1_1.pdf)

Akty prawa polskiego powoływane w pracy

I. Ustawy

Ustawa Karna Skarbowa z dnia 26 października 1971 r.,
Dz. U. z 1984 r. Nr 22, poz. 103, tekst jednolity

Ustawa z dnia 6 kwietnia 1990 r. o Policji,
Dz. U. z 2020 r. poz. 360, tekst jednolity.

Ustawa z dnia 12 października 1990 r o Straży Granicznej,
Dz. U. z 2020 r. poz. 305, tekst jednolity

Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych,
Dz. U. 2019, poz. 387, tekst jednolity

Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych,
Dz. U. 2019 r., poz. 865 tekst jednolity

Ustawa z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym,
Dz. U. z 1993r. Nr 11, poz. 50 ze zm. tekst jednolity

Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks karny,
Dz. U. z 2019 r. poz. 1950, 2128, tekst jednolity

Ustawa z dnia 6 czerwca 1997r. Kodeks postępowania karnego,
Dz. U. z 2020 r. poz. 30, 413, tekst jednolity

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa,
Dz. U. z 2019 r. poz. 900 ze zm., tekst jednolity

Ustawa z dnia 10 września 1999r. Kodeks karny skarbowy,
Dz. U. z 2020 r. poz. 19, 568, tekst jednolity

Ustawa z dnia 24 sierpnia 2001 r. o Żandarmerii Wojskowej i wojskowych organach porządkowych,
Dz. U. z 2020 r. poz. 431, tekst jednolity

Ustawa z dnia 24 maja 2002 r. o Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego oraz Agencji Wywiadu,
Dz. U. z 2020 r. poz. 27, tekst jednolity

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług,
Dz. U. z 2020 r. poz. 106, tekst jednolity

Ustawa z dnia 28 lipca 2005 r. o zmianie ustawy - Kodeks karny skarbowy oraz niektórych innych ustaw,
Dz.U. Nr 178, poz. 1479

Ustawa z dnia 9 czerwca 2006r. o Centralnym Biurze Antykorupcyjnym,
Dz. U. z 2019 r. poz. 1921, 2020, tekst jednolity

Ustawa z dnia 7 lipca 2016 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw,
Dz. U. z 2016 r. poz. 1052, ze zm., tekst jednolity

Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej,
Dz.U. 2020 poz. 505, tekst jednolity

Ustawa z dnia 10 lutego 2017 r. o zmianie ustawy – Kodeks karny oraz niektórych innych ustaw,
Dz. U. z 2017 r., poz. 244.

II. Rozporządzenia:

Rozporządzenie Ministra Finansów z 5 kwietnia 2004r. w sprawie wzorów dokumentów związanych z rejestracją podatników w zakresie podatku od towarów i usług.
Dz. U. z 2004 r. nr 55, poz. 539

Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 6 kwietnia 2004r. w sprawie określenia podatników niemających obowiązku składania zgłoszenia rejestracyjnego.
Dz. U. z 2011 r. nr 136, poz. 799

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 16 kwietnia 2004r. w sprawie przedstawiciela podatkowego.
Dz. U. z 2011 r. nr 68, poz. 359

Rozporządzenie Ministra Finansów z 23 kwietnia 2004 w sprawie zwrotu podatku od towarów i usług niektórym podmiotom.
Dz. U. z 2007 r. nr 248, poz. 1848

Rozporządzenie Ministra Finansów z 23 kwietnia 2004r. w sprawie wzorów deklaracji podatkowych dla podatku od towarów i usług.
Dz. U. z 2018 r. poz. 856

Rozporządzenie Ministra Finansów z 23 kwietnia 2004 w sprawie przypadków i trybu zwrotu podatku od towarów i usług siłom zbrojnym, wielonarodowym kwaterom i dowództwom oraz ich personelowi cywilnemu.
Dz. U. z 2019 r. poz. 1753

Rozporządzenie Ministra Finansów z 23 kwietnia 2004r. w sprawie informacji podsumowującej o dokonanych wewnątrzspółnotowych nabyciach towarów i wewnątrzspółnotowych dostawach towarów.
Dz.U. z 2004 r. nr 89 poz. 853

Rozporządzenie Ministra Finansów z 23 kwietnia 2004 w sprawie przypadków i trybu zwrotu podatku od towarów i usług przedstawicielstwom dyplomatycznym, urzędom konsularnym

oraz członkom personelu tych przedstawicielstw i urzędów, a także innym osobom zrównanym z nimi na podstawie ustaw, umów lub zwyczajów międzynarodowych.
Dz. U. z 2005 r. nr 193, poz. 1618

Rozporządzenie Ministra Finansów z 27 kwietnia 2004 w sprawie zwrotu podatku niektórym podatnikom, zaliczkowego zwrotu podatku, zasad wystawiania faktur, sposobu ich przechowywania oraz listy towarów i usług, do których nie mają zastosowania zwolnienia od podatku od towarów i usług.
Dz. U. z 2011 r. nr 68, poz. 360

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 20 grudnia 2012 r. w sprawie przesyłania faktur w formie elektronicznej, zasad ich przechowywania oraz trybu udostępniania organowi podatkowemu lub organowi kontroli skarbowej.
Dz. U. z 2012 r. poz. 1528

Rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 27 grudnia 2016 r. w sprawie wzoru informacji podsumowującej w obrocie krajowym.
Dz. U. z 2016 r. poz. 2269

Akty prawa międzynarodowego powołane w pracy

Wersja skonsolidowana Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej
EUR-Lex - 12012E/TXT

Pierwsza dyrektywa Rady 67/227/EWG z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich dotyczących podatków obrotowych.
EUR-Lex - 31967L0227

Druga dyrektywa Rady 67/228/EWG z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich dotyczących podatków obrotowych – struktura i warunki stosowania wspólnego systemu podatku od wartości dodanej.
EUR-Lex - 31967L0228

Dyrektywa Rady 68/221/EWG z dnia 30 kwietnia 1968 r. w sprawie wspólnej metody obliczania przeciętnych stawek przewidzianych w art. 97 Traktatu.
EUR-Lex - 01968L0221-19810101

Trzecia dyrektywa Rady 69/463/EWG z dnia 9 grudnia 1969 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich, dotyczących podatków obrotowych – wprowadzenie podatku od wartości dodanej w Państwach Członkowskich.
EUR-Lex - 31969L0463

Szósta dyrektywa Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji przepisów Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednoliconą podstawą wymiaru podatku.

EUR-Lex - 31977L0388

Ósma dyrektywa Rady 79/1072/EWG z dnia 6 grudnia 1979 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich odnoszących się do podatków obrotowych – warunki zwrotu podatku od wartości dodanej podatnikom niemającym siedziby na terytorium kraju.
EUR-Lex - 31979L1072

Trzynasta dyrektywa Rady 86/560/EWG z dnia 17 listopada 1986 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich odnoszących się do podatków obrotowych – warunki zwrotu podatku od wartości dodanej podatnikom niemającym siedziby na terytorium Wspólnoty.
EUR-Lex - 31986L0560

Dyrektywa Rady 91/680/EWG z dnia 16 grudnia 1991 r. uzupełniająca wspólny system podatku od wartości dodanej i zmieniająca dyrektywę 77/388/EWG w celu zniesienia granic fiskalnych.
EUR-Lex - 01991L0680-20091130

Dyrektywa Rady 92/77/EWG z dnia 19 października 1992 r. w sprawie zbliżenia podatków od wyrobów tytoniowych innych niż papierosy.
EUR-Lex - 31992L0077

Dyrektywa Rady 92/111/EWG z dnia 14 grudnia 1992 r. zmieniająca dyrektywę 77/388/EWG i wprowadzająca środki upraszczające w odniesieniu do podatku od wartości dodanej
EUR-Lex - 31992L0111

Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej
EUR-Lex - 32006L0112

Dyrektywę Rady 2010/66/UE z dnia 14 października 2010 r. zmieniająca dyrektywę 2008/9/WE określającą szczegółowe zasady zwrotu podatku od wartości dodanej, przewidzianego w dyrektywie 2006/112/WE, podatnikom niemającym siedziby w państwie członkowskim zwrotu, lecz mającym siedzibę w innym państwie członkowskim
EUR-Lex - 32010L0066

Decyzja Komisji z dnia 24 lipca 1998 r. w sprawie postępowania w przypadkach nadużyć finansowych w zakresie podatku VAT (rozbieżności między teoretycznymi wpływami z podatku VAT i rzeczywistymi wpływami z podatku VAT) dla celów zbiorczej rachunkowości narodowo-gospodarczej
EUR-Lex - 31998D0527

Rozporządzeniem Wykonawcze Rady (UE) 2017/2459 z dnia 5 grudnia 2017 r. zmieniające rozporządzenie wykonawcze (UE) nr 282/2011 ustanawiające środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej,
EUR-Lex - 32017R2459 – EN

Rozporządzeniem Wykonawcze Rady (UE) nr 1042/2013 z dnia 7 października 2013 r. zmieniające rozporządzenie wykonawcze (UE) nr 282/2011 w odniesieniu do miejsca świadczenia usług
EUR-Lex - 32013R1042

Rozporządzeniem Rady (UE) nr 967/2012 z dnia 9 października 2012 r. zmieniające rozporządzenie wykonawcze (UE) nr 282/2011 w odniesieniu do procedur szczególnych dotyczących podatników niemających siedziby, którzy świadczą usługi telekomunikacyjne, usługi nadawcze lub usługi elektroniczne na rzecz osób niebędących podatnikami.
EUR-Lex - 32012R0967

Rozporządzenie Komisji (WE) nr 1925/2004 z dnia 29 października 2004 r. ustanawiające szczegółowe zasady wykonywania niektórych przepisów rozporządzenia Rady (WE) nr 1798/2003 w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie podatku od wartości dodanej Rozporządzenie Komisji (WE) nr 1925/2004 z dnia 29 października 2004 r. ustanawiające szczegółowe zasady wykonywania niektórych przepisów rozporządzenia Rady (WE) nr 1798/2003 w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie podatku od wartości dodanej.
EUR-Lex - 32004R1925

Orzecznictwo sądów polskich powołane w pracy

I. Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego

Wyrok TK z dnia 12 września 2005 r. sygn. SK 13/05
OTK-A 2005/8/91, LEX nr 165330

II. Orzecznictwo Sądu Najwyższego

Uchwałę SN z dnia 19 kwietnia 1977 r. sygn. VII KZP 4/77
LEX nr 19262

Uchwała SN z dnia 10 grudnia 1998 r. sygn. I KZP 22/98
LEX nr 34438

Uchwała SN z dnia 23 października 2002 r. sygn. I KZP 33/02,
LEX nr 55479

Uchwała SN z dnia 30 września 2003 r. sygn. I KZP 22/03
LEX nr 80380

Uchwała SN z dnia 30 września 2003 r. sygn. I KZP 16/03
LEX nr 80376

Uchwała SN z dnia 24 stycznia 2013 r. LEX nr 1252697	sygn. I KZP 19/12
Postanowienie SN z dnia 27 marca 2003 r. LEX nr 77207	sygn. I KZP 2/03
Postanowienie SN z dnia 1 marca 2004 r. LEX nr 106647	sygn. V KK 248/03
Postanowienie SN z dnia 28 stycznia 2005 r. LEX nr 146256	sygn. V KK 377/04
Postanowienie SN z dnia 24 listopada 2005 r. LEX nr 164384	sygn. III Ko 52/04
Postanowienie SN z dnia 23 listopada 2006 r. LEX nr 295473	sygn. IV KK 321/06
Postanowienie SN z dnia 11 lutego 2009 r. LEX nr 488719	sygn. V KK 395/08
Postanowienie SN z dnia 8 kwietnia 2009 r. LEX nr 503265	sygn. IV KK 407/08
Postanowienie SN z dnia 10 sierpnia 2011 r. LEX nr 1044033	sygn. III KK 45/11
Postanowieniu SN z 15 listopada 2013 r. LEX nr 1391781	sygn. II KK 295/13
Postanowienie SN z dnia 27 lutego 2020 r. LEX nr 3170549	sygn. V KS 3/20
Postanowienie SN z dnia 3 lipca 2020 r. LEX nr 3152861.	sygn. V KK 14/20
Wyrok SN z dnia 19 lutego 1966 r. LEX nr 114583	sygn. I KR 213/65
Wyrok SN z dnia 4 grudnia 1972 r. LEX nr 16816	sygn. II KR 201/72
Wyrok SN z dnia 7 maja 1976 r. LEX nr 16947	sygn. II KR 69/76
Wyrok SN z dnia 27 października 1986 r. LEX nr 17787	sygn. II KR 134/86
Wyrok SN z dnia 23 marca 1992 r. LEX nr 20516	sygn. II KRN 433/91

Wyrok SN z dnia 27 września 2001 r. LEX nr 51486	sygn. II KKN 14/99
Wyrok SN z dnia 2 grudnia 2002 r. LEX nr 75491	sygn. IV KKN 559/99
Wyrok SN z dnia 2 grudnia 2002 r. LEX nr 74478	sygn. IV KKN 135/00
Wyrok SN z dnia 2 grudnia 2002 r. LEX nr 75491	sygn. IV KKN 559/99
Wyrok SN z dnia 11 lutego 2003 r. LEX nr 77434	sygn. IV KKN 22/00
Wyrok SN z dnia 26 czerwca 2003 r. LEX nr 80291	sygn. V KK 324/02
Wyrok SN z dnia 28 stycznia 2005 r. LEX nr 146256	sygn. V KK 377/04
Wyrok SN z dnia 26 kwietnia 2006 r. LEX nr 294283	sygn. WA 14/06
Wyrok SN z dnia 5 grudnia 2006 r. LEX nr 295535	sygn. WA 32/06
Wyrok SN z dnia 13 grudnia 2006 r. LEX nr 295629	sygn. V KK 104/06
Wyrok SN z dnia 9 maja 2007 r. LEX nr 282271	sygn. II KK 259/06
Wyrok SN z dnia 12 lipca 2007 r. LEX nr 310235	sygn. IV KK 171/07
Wyrok SN z dnia 19 lipca 2007 r. LEX nr 299205	sygn. V KK 384/06
Wyrok SN z dnia 19 marca 2008 r. LEX nr 1147389	sygn. II KK 347/07
Wyrok SN z dnia 27 sierpnia 2008 r. LEX nr 447300	sygn. IV KK 46/08
Wyrok SN z dnia 12 sierpnia 2008 r. LEX nr 449041	sygn. V KK 76/08
Wyrok SN z dnia 22 października 2009 r.	sygn. IV KK 433/08

LEX nr 598232

III. Orzecnictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego

Uchwała NSA z dnia 22 kwietnia 2002 r. ONSA 2002/4/136, LEX nr 52307	sygn. FPS 2/02
Wyrok NSA z dnia 29 października 2007 r. ONSAiWSA 2008/1/8, LEX nr 304985	sygn. I FPS 3/07
Wyrok NSA z dnia 18 kwietnia 2008 r. LEX nr 468698	sygn. I FSK 1210/06
Wyrok NSA z dnia 25 września 2008 r. LEX nr 1013685	sygn. I FSK 1020/07
Wyrok NSA z dnia 15 stycznia 2010 r. LEX nr 1013685	sygn. I FSK 1796/08
Wyrok NSA z dnia 26 maja 2010 r. LEX nr 594014	sygn. I FSK 497/09
Wyrok NSA z dnia 26 czerwca 2012 r. LEX nr 1166010	sygn. I FSK 1200/11
Wyrok NSA z dnia 26 czerwca 2012 r. LEX nr 1217098	sygn. I FSK 1201/11
Wyrok NSA z dnia 26 października 2012 r. LEX nr 1233025	sygn. I FSK 1966/11
Wyrok NSA z dnia 18 grudnia 2012 r. LEX nr 1366224	sygn. I FSK 1694/11
Wyrok SN z dnia 10 lipca 2013 r. LEX 1335574, OSNKW 2013, nr 10, poz. 91	sygn. II KK 20/13
Wyrok NSA z dnia 20 listopada 2020 r. LEX nr 3151949	sygn. I FSK 1945/17
Wyrok NSA z dnia 10 listopada 2020 r. LEX nr 3173943	sygn. FSK 320/18
Wyrok NSA z dnia 25 czerwca 2021 r. LEX nr 3214310	sygn. I FSK 880/21

IV. Orzecznictwo wojewódzkich sądów administracyjnych

Wyrok WSA w Łodzi z dnia 22 lipca 2008 r. LEX nr 460497	sygn. I SA/Łd 158/08
Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 18 grudnia 2008 r. LEX nr 538804	sygn. I SA/Gd 568/08
Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 24 marca 2009 r. LEX nr 502846	sygn. I/SA Go 100/09
Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 7 kwietnia 2009 r. LEX nr 491798	sygn. I SA/Rz 19/09
Wyrok WSA w Warszawie z dnia 19 czerwca 2009 r. LEX nr 512194	sygn. III SA/WA 211/09
Wyrok WSA w Warszawie z dnia 19 czerwca 2009 r. LEX nr 519487	sygn. III SA/Wa 3370/08
Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 21 września 2009 r. LEX nr 525686	sygn. I SA/Gd 423/09
Wyrok WSA w Krakowie z 22 grudnia 2009 r. LEX nr 570528	sygn. I SA/Kr 1635/09
Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 10 marca 2010 r. LEX nr 604469	sygn. I SA/Bk 521/09
Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 17 sierpnia 2010 r. LEX nr 824478	sygn. I SA/Gd 182/10
Wyrok WSA Gliwicach z dnia 13 stycznia 2012 r. LEX nr 1108700	sygn. III SA/Gl 627/11
Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 25 czerwca 2013 r. LEX nr 1336589	sygn. I SA/Gd 494/13
Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 7 października 2015 r. LEX nr 1947425	sygn. I SA/Bd 601/15
Wyrok SA w Warszawie z dnia 17 maja 2016 r. LEX nr 2171281	sygn. II AKa 118/16
Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 1 marca 2018 r. LEX nr 2475481	sygn. I SA/Rz 831/17

Wyrok WSA w Warszawie z dnia 27 maja 2021 r. LEX nr 3218940	sygn. III SA/Wa 1080/21
Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 25 maja 2021 r. LEX nr 3229795	sygn. I SA/Rz 145/21
Wyrok WSA w Krakowie z dnia 24 czerwca 2021 r. LEX nr 3197910	sygn. I SA/Kr 387/20
Wyroku WSA w Lublinie z dnia 16 lipca 2021 r. LEX nr 3217906.	sygn. I SA/Lu 191/21
Wyrok WSA w Opolu z dnia 28 lipca 2021 r. LEX nr 3224044.	sygn. I SA/Op 43/21
Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 11 sierpnia 2021 r. LEX nr 3229279	sygn. I SA/Bk 263/21
Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 26 sierpnia 2021 r. LEX nr 3229228	sygn. I SA/Po 501/20,
Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 26 sierpnia 2021 r. LEX nr 3229248	sygn. I SA/Po 503/20

IV. Orzecznictwo sądów apelacyjnych

Wyrok SA w Krakowie z dnia 21 marca 2001 r. LEX nr 48388	sygn. II AKa 28/01
Wyrok SA we Wrocławiu z dnia 6 grudnia 2001 r. OSA 2002/5/35, LEX nr 53481	sygn. II AKa 509/01
Wyrok SA w Krakowie z dnia 20 listopada 2003 r. LEX nr 103934	sygn. II AKa 306/03
Wyrok SA w Krakowie z dnia 2 listopada 2004 r. LEX nr 584149	sygn. II AKa 119/04
Wyrok SA w Warszawie z dnia 29 czerwca 2006 r. OSA 2007/4/16, LEX nr 198627	sygn. II AKa 173/06
Wyrok SA w Krakowie z dnia 8 października 2008 r. LEX nr 484801	sygn. II Aka 92/08
Wyrok SA w Katowicach z dnia 2 lutego 2011 r. LEX nr 846492	sygn. II AKa 476/10

Wyrok SA w Gdańsku z dnia 11 września 2014 r. LEX nr 1668565	sygn. II AKa 291/14
Wyrok SA we Wrocławiu z dnia 27 lutego 2015 r. LEX nr 1661283	sygn. II AKa 32/15
Wyrok SA w Warszawie z dnia 5 lutego 2020 r. LEX nr 3103034	sygn. II AKa 244/19
Wyrok SA w Warszawie z dnia 20 lutego 2020 r. LEX nr 3036526.	sygn. II AKa 475/18
Wyrok SA w Warszawie z dnia 24 lutego 2021 r. LEX nr 3165453	sygn. II AKa 278/19
Postanowienie SA w Katowicach z dnia 8 września 2020 r. LEX nr 3211806	sygn. II AKp 123/20
Postanowienie SA we Wrocławiu z dnia 1 marca 2021 r. LEX nr 3213211.	sygn. II S 5/21

IV. Orzecznictwo sądów okręgowych

Wyrok SO w Piotrkowie Trybunalskim z dnia 28 stycznia 2021 r. sygn. III K 94/20
LEX nr 3126693

V. Orzecznictwo sądów rejonowych

Wyrok SR w Lwówku Śląskim z dnia 6 marca 2018 r.
sygn. II K 196/17, LEX nr 2458955

Wyrok_SR dla Warszawy Pragi-Północ w Warszawie z dnia 30 maja 2017 r.
sygn. IV K 783/16, LEX nr 2344668

Wykaz orzeczeń organów Europejskiej Konwencji Praw Człowieka powołanych w pracy

Wyrok TSUE z dnia 22 grudnia 2008 r.
EUR-Lex - 62007CA0414

sygn. C-414/07

Wyrok TSUE z dnia 29 czerwca 2000 r.

sygn. C-455/98

EUR-Lex - 61998CJ0455

Wyrok TSUE z dnia 30 września 2010 r. sygn. C-395/09
EUR-Lex - 62009CA0395

Wyrok TSUE z dnia 21 czerwca 2012 r. w połączonych sprawach sygn. C-80/11 i C-142/11
EUR-Lex - 62011CJ0080

Wyrok ETS z dnia 14 lutego 1985 r. sygn. C-268/83
EUR-Lex - 61983CJ0268

Wyrok ETS z dnia 11 lipca 1991 r. sygn. C-97/90
EUR-Lex - 61990CJ0097

Wyrok ETS z dnia 6 kwietnia 1995 r. sygn. C-4/94
EUR-Lex - 61994CJ0004

Wyrok ETS z dnia 19 września 2000 r. sygn. C-177/99
EUR-Lex - 61999CJ0177

Wyrok ETS z dnia 16 września 2004 r. sygn. C-382/02
EUR-Lex - 62002CJ0382

Wyrok ETS z dnia 26 maja 2005 r. sygn. C-465/03
EUR-Lex - 62003CJ0465

Wyrok ETS z dnia 21 lutego 2006 r. sygn. C-255/02
EUR-Lex - 62002CJ0255

Wyrok ETS z dnia 12 września 2006 r. sygn. C-196/04
EUR-Lex - 62004CJ0196

Wyrok ETS z dnia 25 października 2007 sygn. C-174/06
EUR-Lex - 62006CJ0174

Wyrok ETS z dnia 10 lipca 2008 r. sygn. C-484/06
EUR-Lex - 62006CA0484

Wyrok ETS z dnia 2 kwietnia 2009 r. sygn. C-353/07
EUR-Lex - 62007CJ0352

Wyrok ETS z dnia 11 grudnia 2008 r. sygn. C-371/07
EUR-Lex - 62007CJ0371

Wyrok ETS z dnia 5 marca 2009 r. sygn. C-302/07
EUR-Lex - 62007CJ0302

Wyrok ETS z dnia 11 czerwca 2009 r. sygn. C-572/07
EUR-Lex - 62007CA0572

Wyrok ETS z dnia 6 grudnia 2012 r.
EUR-Lex - 62011CA0285

sygn. C-285/11

Wyrok ETS z dnia 31 stycznia 2013 r.
EUR-Lex - 62011CA0642

sygn. C-642/11

Wyrok ETS z dnia 31 stycznia 2013 r.
EUR-Lex - 62011CJ0643

sygn. C-643/11

Wyrok ETS z dnia 13 lutego 2014 r.
EUR-Lex - 62013CJ0018

sygn. C-18/13

Wykaz tabel i wykresów

Tabela nr 1 Liczba skazanych na karę pozbawienie wolności na podstawie art. 76 § 1 kks. w latach 2008-2018 ze względu na wymiar kary	211
Tabela nr 2 Liczba prawomocnie skazanych na podstawie art. 76 § 1 i 2 kks. w latach 2008-2018 z uwagi na wymiar grzywny	213-214
Wykres nr 1 Luka w podatku od towarów i usług VAT 2010-2020.....	52
Wykres nr 2 Luka w podatku od towarów i usług VAT oraz tzw. compliance effect	53
Wykres nr 3 Struktura luki w podatku od towarów i usług VAT w Polsce w 2018 r.	72
Wykres nr 4 Zestawienie dochodów Skarbu Państwa za latami 2008-2020.	139
Wykres nr 5 Liczby skazanych prawomocnie na podstawie kodeksu karnego skarbowego w latach 2013-2018	208
Wykres nr 6 Liczby skazanych prawomocnie na karę pozbawienia wolności za przestępstwa na podstawie kodeksu karnego skarbowego w latach 2013-2018	209
Wykres nr 7 Liczba skazanych prawomocnie na podstawie art. 76 § 1 kks. w latach 2002-2018	212
Wykres nr 8 Liczba skazanych prawomocnie na karę grzywny na podstawie art. 76 § 2 kks. w 2018 r.	215
Wykres nr 9 Liczba skazanych prawomocnie na podstawie art. 76 § 2 kks. w latach 2002-2018	216
Wykres nr 10 Liczba skazanych na podstawie art 76 § 3 kks. z uwzględnieniem wymiaru kary grzywny w latach 2017-2018	217
Wykres nr 11 Wyniki prowadzonych przez organy podatkowe kontroli podatkowych w latach 2007-2017, w ramach których udaremniono nienależne zwroty w podatku od towarów i usług VAT	223
Wykres nr 12 Ilości przeprowadzanych przez organy skarbowe kontroli podatkowych ogółem, w tym kontroli podatkowych w zakresie podatku VAT w latach 2007-2020	225
Wykres nr 13 Ilości wszczętych postępowań przygotowawczych w kierunku art. 54 kks., 56 kks. oraz 76 kks. przez finansowe organy postępowania przygotowawczego	227
Wykres nr 14 Ilości wszczętych postępowań przygotowawczych w kierunku wybranych przestępstw kodeksu karnego skarbowego przez Policję w latach 2007-2012	228
Wykres nr 15 Ilości wszczętych postępowań przygotowawczych w kierunku wybranych przestępstw kodeksu karnego skarbowego przez Policję w latach 2013-2020	229
Wykres nr 16 Ilości osób, które nabyły status podejrzanego po przedstawieniu zarzutów z art. 54 kks., 56 kks. oraz 76 kks. w okresie 2010- 2021	233

Wykres nr 17 Ilości osób, które nabyły status podejrzanych w postępowaniach przygotowawczych z art. 54 kks., art. 55 kks., art. 56 kks. oraz 76 kks. prowadzonych przez Policję w latach 2007-2012	234
Wykres nr 18 Ilości osób, które nabyły status podejrzanych w postępowaniach przygotowawczych prowadzonych przez Policję z art. 54 kks., art. 56 kks., 56a kks. oraz 76 § 1 i 2 kks. w latach 2013-2020	235
Wykres nr 19 Ilości osób, które nabyły status oskarżonych z art. 54 kks., art. 55 kks., art. 56 kks., art. 62 kks. oraz 76 kks. w latach 2007-2017	236
Wykres nr 20 Ilości osób skazanych z art. 54 kks., art. 56 kks. oraz 76 kks. w okresie od 2007 do 2021 r.	238
Wykres nr 21 Ilość osób dorosłych prawomocnie skazanych z art. 76 1 i § 2 kks. w latach 2002-2018	239
Wykres nr 22 Ilości osób uniewinnionych, a uprzednio oskarżonych z art. 54 kks., art. 55 kks., art. 56 kks., art. 62 kks. oraz 76 kks. w latach 2007 - III kw. 2018.....	241
Wykres nr 23 Ilości osób oskarżonych z art. 54 kks., art. 56 kks. oraz 76 kks. z względu na których sąd orzekł możliwość dobrowolnego poddanie się odpowiedzialności w latach 2007 - IX 2021	242
Wykres nr 24 Zwrotność przesłanych ankiet badawczych	250
Wykres nr 25 Dane dotyczące badanej grupy prokuratorów	252
Wykres nr 26 Dane dotyczące odpowiedzi prokuratorów na pytanie 1 ankiety	253
Wykres nr 27 Dane dotyczące odpowiedzi prokuratorów na pytanie 2 ankiety	254
Wykres nr 28 Dane dotyczące odpowiedzi prokuratorów na pytanie 3 ankiety	255
Wykres nr 29 Dane dotyczące odpowiedzi prokuratorów na pytanie 4 ankiety	256
Wykres nr 30 Dane dotyczące odpowiedzi prokuratorów na pytanie 5 ankiety	258
Wykres nr 31 Dane dotyczące odpowiedzi prokuratorów na pytanie 6 ankiety	259
Wykres nr 32 Dane dotyczące odpowiedzi prokuratorów na pytanie 7 ankiety	260
Wykres nr 33 Dane dotyczące odpowiedzi prokuratorów na pytanie 8 ankiety	261
Wykres nr 34 Dane dotyczące odpowiedzi prokuratorów na pytanie 9 ankiety	262
Wykres nr 35 Dane dotyczące odpowiedzi prokuratorów na pytanie 10 ankiety	264
Wykres nr 36 Dane dotyczące badanej grupy sędziów.....	265
Wykres nr 37 Dane dotyczące odpowiedzi sędziów na pytanie 1 ankiety	266
Wykres nr 38 Dane dotyczące odpowiedzi sędziów na pytanie 2 ankiety	267
Wykres nr 39 Dane dotyczące odpowiedzi sędziów na pytanie 3 ankiety	268
Wykres nr 40 Dane dotyczące odpowiedzi sędziów na pytanie 4 ankiety	269
Wykres nr 41 Dane dotyczące odpowiedzi sędziów na pytanie 5 ankiety	271
Wykres nr 42 Dane dotyczące odpowiedzi sędziów na pytanie 6 ankiety	272

Wykres nr 43 Dane dotyczące odpowiedzi sędziów na pytanie 7 ankiety	273
Wykres nr 44 Dane dotyczące odpowiedzi sędziów na pytanie 8 ankiety	274
Wykres nr 45 Dane dotyczące odpowiedzi sędziów na pytanie 9 ankiety	275
Wykres nr 46 Dane dotyczące odpowiedzi sędziów na pytanie 10 ankiety	276
Wykres nr 47 Dane dotyczące zwrotności w grupie przedstawicieli organów ścigania	279
Wykres nr 48 Dane dotyczące badanej grupy przedstawicieli organów ścigania	280
Wykres nr 49 Dane dotyczące odpowiedzi przedstawicieli organów ścigania na pytanie 1 ankiety...	281
Wykres nr 50 Dane dotyczące odpowiedzi przedstawicieli organów ścigania na pytanie 2 ankiety ..	282
Wykres nr 51 Dane dotyczące odpowiedzi przedstawicieli organów ścigania na pytanie 3 ankiety ..	283
Wykres nr 52 Dane dotyczące odpowiedzi przedstawicieli organów ścigania na pytanie 4 ankiety ..	284
Wykres nr 53 Dane dotyczące odpowiedzi przedstawicieli organów ścigania na pytanie 5 ankiety ..	285
Wykres nr 54 Dane dotyczące odpowiedzi przedstawicieli organów ścigania na pytanie 6 ankiety ..	286
Wykres nr 55 Dane dotyczące odpowiedzi przedstawicieli organów ścigania na pytanie 7 ankiety ..	287
Wykres nr 56 Dane dotyczące odpowiedzi przedstawicieli organów ścigania na pytanie 8 ankiety ..	288
Wykres nr 57 Dane dotyczące odpowiedzi przedstawicieli organów ścigania na pytanie 9 ankiety ..	289
Wykres nr 58 Dane dotyczące odpowiedzi przedstawicieli organów ścigania na pytanie 10 ankiety	290
Wykres nr 59 Dane dotyczące wszystkich badanych grup – pytanie nr 5 ankiety	292
Wykres nr 60 Dane dotyczące wszystkich badanych grup – pytanie nr 7 ankiety	293
Wykres nr 61 Dane dotyczące wszystkich badanych grup – pytanie nr 6 ankiety	294
Wykres nr 62 Dane dotyczące wszystkich badanych grup – pytanie nr 4 ankiety	296

Aneks nr 1

zestawienie tabel zawierających dane dotyczące badanej grupy prokuratorów

Tabela nr 1

Czy uważa Pani/Pan, iż w ostatnich latach mamy do czynienia ze wzrostem przestępczości związanej z wyłudzeniem nienależnego zwrotu podatku od towarów i usług VAT lub uchylaniem się od wykonania zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług VAT?					
	Prokuratura Rejonowa	Prokuratura Okręgowa	Prokuratura Regionalna	Wydziały Zamiejscowe Prokuratury Krajowej	Ogółem
Zdecydowanie tak	28 27.5%	361 32.8%	42 60%	35 62.5%	466 35%
Raczej tak	37 36.3%	430 39%	16 22.9%	15 26.8%	498 37.4%
Raczej nie	22 21.6%	116 10.5%	7 10%	3 5.4%	148 11.1%
Zdecydowanie nie	0 0%	10 0.9%	1 1.4%	0 0%	11 0.9%
Trudno powiedzieć	15 14.7%	185 16.8%	4 5.7%	3 5.4%	207 15.5%
Ogółem	102 100%	1102 100%	70 100%	56 100%	1330 100%

Tabela nr 2

Jakie są według Pani/Pan przyczyny wzrostu szeroko pojętej przestępczości związanej z wyludzeniem nienależnego zwrotu podatku od towarów i usług VAT?					
	Prokuratura Rejonowa	Prokuratura Okręgowa	Prokuratura Regionalna	Wydziały Zamiejscowe Prokuratury Krajowej	Ogółem
zbyt łagodne kary dla sprawców tego rodzaju przestępstw	23 13.1%	179 9.2%	20 11.8%	23 24.7%	245 10.3%
zbyt mała ilość pracowników / funkcjonariuszy organów ścigania zaangażowanych w wykrywanie tego rodzaju przestępstw	33 18.9%	352 18.2%	26 15.4%	10 10.8%	421 17.7%
możliwość uzyskania znacznych korzyści finansowych przez sprawców tego rodzaju przestępstw	58 33.1%	584 30.1%	48 28.4%	31 33.3%	721 30.3%
trudny i skomplikowany charakter spraw związanych z przestępczością finansowo-podatkową, skutkiem czego sprawcy tego rodzaju przestępstw czują się bezkarni	33 18.9%	442 22.8%	39 23.1%	16 17.2%	530 22.3%
niedostosowane do obowiązujących realiów przepisy umożliwiające nadużycia w tym zakresie	28 16%	381 19.7%	36 21.3%	13 14%	458 19.2%
Ogółem	175 100%	1938 100%	169 100%	93 100%	2375 100%

Tabela nr 3

Co według Pani/Pana utrudnia prowadzenie spraw i postępowań nakierowanych na ujawnienie przestępstw związanych z wyłudzeniem nienależnego zwrotu podatku od towarów i usług VAT?					
	Prokuratura Rejonowa	Prokuratura Okręgowa	Prokuratura Regionalna	Wydziały Zamiejscowe Prokuratury Krajowej	Ogółem
brak koordynacji i współpracy pomiędzy poszczególnymi służbami/organami ścigania	46 23%	484 22.3%	33 17.9%	26 26.8%	589 22.2%
trudny i skomplikowany charakter spraw	54 27%	587 27%	44 23.9%	27 27.8%	712 26.8%
transgraniczny i międzynarodowy charakter czynów przestępczych	43 21.5%	455 21%	46 25%	24 24.7%	568 21.4%
zbyt mała ilość pracowników / funkcjonariuszy organów ścigania w odniesieniu do skali zjawiska	28 14%	370 17%	35 19%	8 8.2%	441 16.7%
brak możliwości szybkiego dostępu do danych z rachunków bankowych	29 14.5%	275 12.7%	26 14.1%	12 12.4%	342 13%
Ogółem	200 100%	2171 100%	184 100%	97 100%	2652 100%

Tabela nr 4

Jakie narzędzia/uprawnienia usprawniłyby działania wykrywcze organów ścigania w sprawach dotyczących przestępstw związanych z wyłudzeniem nienależnego zwrotu podatku od towarów i usług VAT?					
	Prokuratura Rejonowa	Prokuratura Okręgowa	Prokuratura Regionalna	Wydziały Zamiejscowe Prokuratury Krajowej	Ogółem
prosty i szybki dostęp do danych z rachunków bankowych oraz danych objętych tajemnicą bankową	50 25.4%	530 24.2%	41 21.9%	29 29.3%	650 24.3%
rozbudowane narzędzia analityczne do przygotowywania analizy kryminalnej/analizy przepływów finansowych	49 24.9%	592 27%	43 23%	22 22.2%	706 26.3%
uproszczona procedura realizowania czynności operacyjnych (tzw. zakupu kontrolowany np. fikcyjnych faktur, kontrola operacyjna transmisji telefonii komórkowej itp.)	30 15.2%	271 12.4%	19 10.2%	16 16.2%	336 12.5%
prosty i szybki dostęp do elektronicznego rejestru faktur	33 16.8%	425 19.4%	46 24.6%	16 16.2%	520 19.4%
sprawniejsze i szybsze uzyskiwanie danych od służb – państw członkowskich Unii Europejskiej	35 17.8%	374 17.1%	38 20.3%	16 16.2%	463 17.3%
Ogółem	197 100%	2192 100%	187 100%	99 100%	2675 100%

Tabela nr 5

Jakie zmiany prawne zdaniem Pani/Pan zwiększą skuteczność wykrywczą przestępstw związanych z wyludzeniem nienależnego zwrotu podatku od towarów i usług VAT?					
	Prokuratura Rejonowa	Prokuratura Okręgowa	Prokuratura Regionalna	Wydziały Zamiejscowe Prokuratury Krajowej	Ogółem
zaostrzenie kar dla sprawców tego rodzaju przestępstw	23 17.8%	220 14.9%	21 17.2%	24 32.4%	288 16%
dalsze zmiany w przepisach szczególnych na wzór tzw. pakietu paliwowego czy odwróconego VAT-u	35 27.1%	596 40.4%	44 36.1%	24 32.4%	699 38.7%
wprowadzona w art. 277c k.k. i 277d k.k. klauzula bezkarności w odniesieniu do czynów związanych z wystawianiem faktur poświadczających nieprawdę	18 14%	217 14.7%	18 14.8%	10 13.5%	263 14.6%
możliwość blokowania rachunków bankowych przez służby/organy ścigania	35 27.1%	312 21.1%	32 26.2%	11 14.9%	390 21.6%
obecne regulacje są wystarczające i nie wymagają zmian	18 14%	132 8.9%	7 5.7%	5 6.8%	162 9%
Ogółem	129 100%	1477 100%	122 100%	74 100%	1802 100%

Tabela nr 6

Jakie zmiany instytucjonalne zdaniem Pani/Pan, zwiększą skuteczność wykrywczą przestępstw związanych z wyludzeniem nienależnego zwrotu podatku od towarów i usług VAT?					
	Prokuratura Rejonowa	Prokuratura Okręgowa	Prokuratura Regionalna	Wydziały Zamiejscowe Prokuratury Krajowej	Ogółem
utworzenie jednej centralnej instytucji zajmującej się kompleksową kontrolą oraz nadzorem podatkowym np. Krajowa Administracja Skarbowa	24 19.7%	282 22.5%	21 21.9%	14 22.6%	341 22.3%
utworzenie nowej ściśle i kierunkowo wyspecjalizowanej służby specjalnej zwalczającej przestępczość o charakterze finansowo-podatkowym, wyposażonej w szerokie uprawnienia	39 32%	470 37.5%	31 32.3%	29 46.8%	569 37%
wystarczające jest zwiększenie stanu osobowego istniejących organów/służb	27 22.1%	221 17.6%	25 26%	8 12.9%	281 18.3%
doprecyzowanie i ściśle rozdzielanie kompetencji w ramach poszczególnych działających już służb	24 19.7%	232 18.5%	19 19.8%	10 16.1%	285 18.6%
obecne regulacje w tym względzie są wystarczające	8 6.6%	50 4%	0 0%	1 1.6%	59 3.9%
Ogółem	122 100%	1255 100%	96 100%	62 100%	1535 100%

Tabela nr 7

Czy Pani/Pana zdaniem <i>zaostrenie kar</i> za popełnienie przestępstw o charakterze finansowo-podatkowym (np. art. 277a kk.), zmniejszy skalę przestępstw związanych z wyłudzeniem nienależnego zwrotu podatku od towarów i usług VAT?					
	Prokuratura Rejonowa	Prokuratura Okręgowa	Prokuratura Regionalna	Wydziały Zamiejscowe Prokuratury Krajowej	Ogółem
Zdecydowanie tak	9 8.8 %	86 7.8 %	6 8.7 %	9 16.1 %	110 8.4 %
Raczej tak	20 19.6 %	265 24.1 %	18 26.1 %	21 37.5 %	324 24.5 %
Raczej nie	47 46.1 %	477 43.4 %	31 44.9 %	16 28.6 %	571 43 %
Zdecydowanie nie	12 11.8 %	126 11.5 %	8 11.6 %	3 5.4 %	149 11.2 %
Trudno powiedzieć	14 13.7 %	145 13.2 %	6 8.7 %	7 12.5 %	172 13 %
Ogółem	102 100 %	1099 100 %	69 100 %	56 100 %	1326 100 %

Tabela nr 8

Jaką według Pani/Pana należy przyjmować kwalifikację prawną w odniesieniu do przestępstwa uszczuplenia w podatku od towarów i usług VAT?					
	Prokuratura Rejonowa	Prokuratura Okręgowa	Prokuratura Regionalna	Wydziały Zamiejscowe Prokuratury Krajowej	Ogółem
jako klasyczne oszustwo z art. 286 kk	4 3.7 %	130 10.3 %	13 14.3 %	9 14.8 %	156 10.3 %
jako oszustwo skarbowe z art. 76 kks.	17 15.6 %	177 14 %	7 7.7 %	9 14.8 %	210 13.8 %
jako zbieg art. 286 kk. i art. 271a kk. w przypadku posłużenia się fakturami fikcyjnymi	40 36.7 %	465 36.7 %	40 44 %	29 47.5 %	574 37.6 %
jako zbieg art. 76 kks. i art. 62 § 2 kks. w przypadku posłużenie się fakturami nierzetelnymi	22 20.2 %	338 26.7 %	22 24.2 %	10 16.4 %	392 25.6 %
Trudno powiedzieć	26 23.9 %	156 12.3 %	9 9.9 %	4 6.6 %	195 12.8 %
Ogółem	109 100 %	1266 100 %	91 100 %	61 100 %	1527 100 %

Tabela nr 9

Czy według Pani/Pan ze względu na zakres wyłączeń w ramach podatku od towarów i usług oraz powstałe w związku z tym uszczuplenia w majątku Skarbu Państwa należałoby wprowadzić do kodeksu karnego nowy rodzaj przestępstwa, które stricte penalizowałyby tego rodzaju działania przestępcze?					
	Prokuratura Rejonowa	Prokuratura Okręgowa	Prokuratura Regionalna	Wydziały Zamiejscowe Prokuratury Krajowej	Ogółem
Zdecydowanie tak	17 16.7 %	170 15.6 %	13 19.1 %	13 24.1 %	213 16.3 %
Raczej tak	26 25.5 %	269 24.7 %	15 22.1 %	8 14.8 %	318 24.2 %
Raczej nie	35 34.3 %	380 34.9 %	26 38.2 %	15 27.8 %	456 34.8 %
Zdecydowanie nie	6 5.9 %	116 10.7 %	10 14.7 %	7 13 %	139 10.6 %
Trudno powiedzieć	18 17.6 %	153 14.1 %	4 5.9 %	11 20.4 %	186 14.2 %
Ogółem	102 100 %	1088 100 %	68 100 %	54 100 %	1312 100 %

Tabela nr 10

Jakie są według Pani/Pan działania, które mogą zmniejszyć skalę przestępczości związanej z wyludzeniami nienależnego zwrotu podatku od towarów i usług VAT?					
	Prokuratura Rejonowa	Prokuratura Okręgowa	Prokuratura Regionalna	Wydziały Zamiejscowe Prokuratury Krajowej	Ogółem
ujednoczenie stawek VAT w całej Unii Europejskiej	22 16.8 %	263 17.7 %	21 17.8 %	11 16.2 %	317 17.6 %
zastąpienie podatku VAT innym podatkiem np. podatkiem od sprzedaży bez możliwości dokonywania zwrotów podatkowych	38 29 %	493 33.1 %	36 30.5 %	28 41.2 %	595 32.9 %
uszczelnienie i eliminacja luk w przepisach obowiązujących	49 37.4 %	486 32.6 %	36 30.5 %	16 23.5 %	587 32.5 %
drastyczne zaostrzenie kar za tego rodzaju przestępstwa	5 3.8 %	52 3.5 %	6 5.1 %	2 2.9 %	65 3.6 %
rozbudowa służb odpowiedzialnych za wykrywanie i zwalczanie tego rodzaju przestępczości	17 13 %	196 13.2 %	19 16.1 %	11 16.2 %	243 13.4 %
Ogółem	131 100 %	1490 100 %	118 100 %	68 100 %	1807 100 %

Aneks nr 2

zestawienie tabel zawierających dane dotyczące badanej grupy sędziów

Tabela nr 1

Czy uważa Pani/Pan, iż w ostatnich latach mamy do czynienia ze wzrostem przestępczości związanej z wyłudzeniem nienależnego zwrotu podatku od towarów i usług VAT lub uchylaniem się od wykonania zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług VAT?				
	Sąd Rejonowy	Sąd Okręgowy	Sąd Apelacyjny	Ogółem
Zdecydowanie tak	2 9.5 %	45 17.9 %	14 25.9 %	61 18.7 %
Raczej tak	12 57.1 %	101 40.1 %	20 37 %	133 40.7 %
Raczej nie	5 23.8 %	52 20.6 %	10 18.5 %	67 20.5 %
Zdecydowanie nie	0 0 %	6 2.4 %	2 3.7 %	8 2.4 %
Trudno powiedzieć	2 9.5 %	48 19 %	8 14.8 %	58 17.7 %
Ogółem	21 100 %	252 100 %	54 100 %	327 100 %

Tabela nr 2

Jakie są według Pani/Pan przyczyny wzrostu szeroko pojętej przestępczości związanej z wyludzeniem nienależnego zwrotu podatku od towarów i usług VAT?				
	Sąd Rejonowy	Sąd Okręgowy	Sąd Apelacyjny	Ogółem
zbyt łagodne kary dla sprawców tego rodzaju przestępstw	1 2.9 %	20 5.2 %	3 3.5 %	24 4.8 %
zbyt mała ilość pracowników / funkcjonariuszy organów ścigania zaangażowanych w wykrywanie tego rodzaju przestępstw	3 8.8 %	32 8.3 %	9 10.5 %	44 8.7 %
możliwość uzyskania znacznych korzyści finansowych przez sprawców tego rodzaju przestępstw	14 41.2 %	137 35.6 %	31 36 %	182 36 %
trudny i skomplikowany charakter spraw związanych z przestępczością finansowo-podatkową, skutkiem czego sprawcy tego rodzaju przestępstw czują się bezkarni	8 23.5 %	95 24.7 %	20 23.3 %	123 24.4 %
niedostosowane do obowiązujących realiów przepisy umożliwiające nadużycia w tym zakresie	8 23.5 %	101 26.2 %	23 26.7 %	132 26.2 %
Ogółem	34 100 %	385 100 %	86 100 %	505 100 %

Tabela nr 3

Co według Pani/Pana utrudnia prowadzenie spraw i postępowań nakierowanych na ujawnienie przestępstw związanych z wyłudzeniem nienależnego zwrotu podatku od towarów i usług VAT?				
	Sąd Rejonowy	Sąd Okręgowy	Sąd Apelacyjny	Ogółem
brak koordynacji i współpracy pomiędzy poszczególnymi służbami/organami ścigania	8 21.6 %	88 20.8 %	23 24.2 %	119 21.4 %
trudny i skomplikowany charakter spraw	15 40.5 %	165 39 %	32 33.7 %	212 38.2 %
transgraniczny i międzynarodowy charakter czynów przestępczych	8 21.6 %	117 27.7 %	23 24.2 %	148 26.6 %
zbyt mała ilość pracowników / funkcjonariuszy organów ścigania w odniesieniu do skali zjawiska	5 13.5 %	36 8.5 %	14 14.7 %	55 9.9 %
brak możliwości szybkiego dostępu do danych z rachunków bankowych	1 2.7 %	17 4 %	3 3.2 %	21 3.8 %
Ogółem	37 100 %	423 100 %	95 100 %	555 100 %

Tabela nr 4

Co według Pani/Pana utrudnia prowadzenie spraw i postępowań nakierowanych na ujawnienie przestępstw związanych z wyłudzeniem nienależnego zwrotu podatku od towarów i usług VAT?				
	Sąd Rejonowy	Sąd Okręgowy	Sąd Apelacyjny	Ogółem
prosty i szybki dostęp do danych z rachunków bankowych oraz danych objętych tajemnicą bankową	2 6.2 %	42 10 %	7 8.4 %	51 9.6 %
rozbudowane narzędzia analityczne do przygotowywania analizy kryminalnej/analizy przepływów finansowych	8 25 %	136 32.5 %	25 30.1 %	169 31.7 %
uproszczona procedura realizowania czynności operacyjnych (tzw. zakupu kontrolowany np. fikcyjnych faktur, kontrola operacyjna transmisji telefonii komórkowej itp.)	3 9.4 %	38 9.1 %	10 12 %	51 9.6 %
prosty i szybki dostęp do elektronicznego rejestru faktur	11 34.4 %	121 28.9 %	29 34.9 %	161 30.2 %
sprawniejsze i szybsze uzyskiwanie danych od służb – państw członkowskich Unii Europejskiej	8 25 %	82 19.6 %	12 14.5 %	102 19.1 %
Ogółem	32 100 %	419 100 %	83 100 %	534 100 %

Tabela nr 5

Jakie zmiany prawne zdaniem Pani/Pan zwiększą skuteczność wykrywczą przestępstw związanych z wyludzeniem nienależnego zwrotu podatku od towarów i usług VAT?				
	Sąd Rejonowy	Sąd Okręgowy	Sąd Apelacyjny	Ogółem
zaostrenie kar dla sprawców tego rodzaju przestępstw	1 4.2 %	32 10.5 %	7 9.9 %	40 9.9 %
dalsze zmiany w przepisach szczególnych na wzór tzw. pakietu paliwowego czy odwróconego VAT-u	13 54.2 %	126 41.2 %	31 43.7 %	170 42.3 %
wprowadzona w art. 277c kk. i 277d kk. klauzula bezkarności w odniesieniu do czynów związanych z wystawianiem faktur poświadczających nieprawdę	6 25 %	41 13.4 %	7 9.9 %	54 13.4 %
możliwość blokowania rachunków bankowych przez służby/organy ścigania	1 4.2 %	47 15.4 %	15 21.1 %	63 15.6 %
obecne regulacje są wystarczające i nie wymagają zmian	3 12.5 %	60 19.6 %	11 15.5 %	74 18.4 %
Ogółem	24 100 %	306 100 %	71 100 %	401 100 %

Tabela nr 6

Jakie zmiany instytucjonalne zdaniem Pani/Pan, zwiększą skuteczność wykrywczą przestępstw związanych z wyłudzeniem nienależnego zwrotu podatku od towarów i usług VAT?				
	Sąd Rejonowy	Sąd Okręgowy	Sąd Apelacyjny	Ogółem
utworzenie jednej centralnej instytucji zajmującej się kompleksową kontrolą oraz nadzorem podatkowym np. Krajowa Administracja Skarbowa	2 9.1 %	50 18.6 %	15 25 %	67 19.1 %
utworzenie nowej ściśle i kierunkowo wyspecjalizowanej służby specjalnej zwalczającej przestępczość o charakterze finansowo-podatkowym, wyposażonej w szerokie uprawnienia	8 36.4 %	66 24.5 %	13 21.7 %	87 24.8 %
wystarczające jest zwiększenie stanu osobowego istniejących organów/służb	5 22.7 %	41 15.2 %	11 18.3 %	57 16.2 %
doprecyzowanie i ściśle rozdzielenie kompetencji w ramach poszczególnych działających już służb	6 27.3 %	77 28.6 %	18 30 %	101 28.7 %
obecne regulacje w tym względzie są wystarczające	1 4.5 %	35 13 %	3 5 %	39 11.2 %
Ogółem	22 100 %	269 100 %	60 100 %	351 100 %

Tabela nr 7

Czy Pani/Pana zdaniem zaostrzenie kar za popełnienie przestępstw o charakterze finansowo-podatkowym (np. art. 277a kk.), zmniejszy skalę przestępstw związanych z wyłudzeniem nienależnego zwrotu podatku od towarów i usług VAT?				
	Sąd Rejonowy	Sąd Okręgowy	Sąd Apelacyjny	Ogółem
Zdecydowanie tak	0 0 %	9 3.6 %	2 3.7 %	11 3.4 %
Raczej tak	6 28.6 %	39 15.5 %	3 5.6 %	48 14.6 %
Raczej nie	6 28.6 %	117 46.4 %	35 64.8 %	158 48.3 %
Zdecydowanie nie	3 14.3 %	52 20.6 %	6 11.1 %	61 18.6 %
Trudno powiedzieć	6 28.6 %	35 13.9 %	8 14.8 %	49 14.9 %
Ogółem	21 100 %	252 100 %	54 100 %	327 100 %

Tabela nr 8

Jaką według Pani/Pana należy przyjmować kwalifikację prawną w odniesieniu do przestępstwa uszczuplenia w podatku od towarów i usług VAT?				
	Sąd Rejonowy	Sąd Okręgowy	Sąd Apelacyjny	Ogółem
jako klasyczne oszustwo z art. 286 kk	1 4.3 %	37 13 %	10 14.7 %	48 12.8 %
jako oszustwo skarbowe z art. 76 kks.	7 30.4 %	54 18.9 %	15 22.1 %	76 20.3 %
jako zbieg art. 286 kk. i art. 271a kk. w przypadku posłużenia się fakturami fikcyjnymi	4 17.4 %	72 25.3 %	18 26.5 %	94 25 %
jako zbieg art. 76 kks. i art. 62 § 2 kks. w przypadku posłużenie się fakturami nierzetelnymi	2 8.7 %	54 18.9 %	12 17.6 %	68 18.1 %
Trudno powiedzieć	9 39.1 %	68 23.9 %	13 19.1 %	90 24 %
Ogółem	23 100 %	285 100 %	68 100 %	376 100 %

Tabela nr 9

Czy według Pani/Pan ze względu na zakres wyludzeń w ramach podatku od towarów i usług oraz powstałe w związku z tym uszczuplenia w majątku Skarbu Państwa należałoby wprowadzić do kodeksu karnego nowy rodzaj przestępstwa, które stricte penalizowałoby tego rodzaju działania przestępcze?				
	Sąd Rejonowy	Sąd Okręgowy	Sąd Apelacyjny	Ogółem
Zdecydowanie tak	2 9.1 %	20 8 %	5 9.3 %	27 8.3 %
Raczej tak	4 18.2 %	49 19.7 %	12 22.2 %	65 20 %
Raczej nie	13 59.1 %	88 35.3 %	19 35.2 %	120 36.9 %
Zdecydowanie nie	2 9.1 %	48 19.3 %	13 24.1 %	63 19.4 %
Trudno powiedzieć	1 4.5 %	44 17.7 %	5 9.3 %	50 15.3 %
Ogółem	22 100 %	249 100 %	54 100 %	325 100 %

Tabela nr 10

Jakie są według Pani/Pan działania, które mogą zmniejszyć skalę przestępczości związanej z wyludzeniami nienależnego zwrotu podatku od towarów i usług VAT?				
	Sąd Rejonowy	Sąd Okręgowy	Sąd Apelacyjny	Ogółem
ujednoczenie stawek VAT w całej Unii Europejskiej	8 27.6 %	57 18.7 %	17 21.5 %	82 19.8 %
zastąpienie podatku VAT innym podatkiem np. podatkiem od sprzedaży bez możliwości dokonywania zwrotów podatkowych	10 34.5 %	116 38 %	22 27.8 %	148 35.8 %
uszczelnienie i eliminacja luk w przepisach obowiązujących	7 24.1 %	97 31.8 %	26 32.9 %	130 31.5 %
drastyczne zaostrzenie kar za tego rodzaju przestępstwa	1 3.4 %	5 1.6 %	1 1.3 %	7 1.6 %
rozbudowa służb odpowiedzialnych za wykrywanie i zwalczanie tego rodzaju przestępczości	3 10.3 %	30 9.8 %	13 16.5 %	46 11.1 %
Ogółem	29 100 %	305 100 %	79 100 %	413 100 %

Aneks nr 3
zestawienie tabel zawierających dane dotyczące badanej grupy
przedstawicieli organów ścigania

Tabela nr 1

Czy uważa Pani/Pan, iż w ostatnich latach mamy do czynienia ze wzrostem przestępczości związanej z wyłudzeniem nienależnego zwrotu podatku od towarów i usług VAT lub uchylaniem się od wykonania zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług VAT?					
	Agencja Bezpieczeństwa Wewnętrznego	Centralne Biuro Antykorupcyjne	Krajowa Administracja Skarbowa	Straż Graniczna	Ogółem
Zdecydowanie tak	6 75 %	43 57.3 %	41 73.2 %	58 43.6 %	148 54.4 %
Raczej tak	2 25 %	20 26.7 %	13 23.2 %	45 33.8 %	80 29.4 %
Raczej nie	0 0 %	3 4 %	1 1.8 %	5 3.8 %	9 3.3 %
Zdecydowanie nie	0 0 %	2 2.7 %	0 0 %	0 0 %	2 0.7 %
Trudno powiedzieć	0 0 %	7 9.3 %	1 1.8 %	25 18.8 %	33 12.2 %
Ogółem	8 100 %	75 100 %	56 100 %	133 100 %	272 100 %

Tabela nr 2

Jakie są według Pani/Pan przyczyny wzrostu szeroko pojętej przestępczości związanej z wyludzeniem nienależnego zwrotu podatku od towarów i usług VAT?					
	Agencja Bezpieczeństwa Wewnętrznego	Centralne Biuro Antykorupcyjne	Krajowa Administracja Skarbowa	Straż Graniczna	Ogółem
zbyt łagodne kary dla sprawców tego rodzaju przestępstw	3 10.7 %	31 19.3 %	22 17.2 %	48 21.9 %	104 19.5 %
zbyt mała ilość pracowników / funkcjonariuszy organów ścigania zaangażowanych w wykrywanie tego rodzaju przestępstw	5 17.9 %	26 16.1 %	22 17.2 %	31 14.2 %	84 15.7 %
możliwość uzyskania znacznych korzyści finansowych przez sprawców tego rodzaju przestępstw	7 25 %	44 27.3 %	33 25.8 %	60 27.4 %	144 26.9 %
trudny i skomplikowany charakter spraw związanych z przestępczością finansowo-podatkową, skutkiem czego sprawcy tego rodzaju przestępstw czują się bezkarni	7 25 %	34 21.1 %	27 21.1 %	38 17.4 %	106 19.7 %
niedostosowane do obowiązujących realiów przepisy umożliwiające nadużycia w tym zakresie	6 21.4 %	26 16.1 %	24 18.8 %	42 19.2 %	98 18.3 %
Ogółem	28 100 %	161 100 %	128 100 %	219 100 %	536 100 %

Tabela nr 3

Co według Pani/Pana utrudnia prowadzenie spraw i postępowań nakierowanych na ujawnienie przestępstw związanych z wyłudzeniem nienależnego zwrotu podatku od towarów i usług VAT?					
	Agencja Bezpieczeństwa Wewnętrznego	Centralne Biuro Antykorupcyjne	Krajowa Administracja Skarbowa	Straż Graniczna	Ogółem
brak koordynacji i współpracy pomiędzy poszczególnymi służbami/organami ścigania	6 31.6 %	39 24.4 %	19 16.8 %	52 25.6 %	116 23.4 %
trudny i skomplikowany charakter spraw	1 5.3 %	38 23.8 %	31 27.4 %	55 27.1 %	125 25.3 %
transgraniczny i międzynarodowy charakter czynów przestępczych	4 21.1 %	31 19.4 %	30 26.5 %	41 20.2 %	106 21.5 %
zbyt mała ilość pracowników / funkcjonariuszy organów ścigania w odniesieniu do skali zjawiska	6 31.6 %	23 14.4 %	28 24.8 %	30 14.8 %	87 17.6 %
brak możliwości szybkiego dostępu do danych z rachunków bankowych	2 10.5 %	29 18.1 %	5 4.4 %	25 12.3 %	61 12.4 %
Ogółem	19 100 %	160 100 %	113 100 %	203 100 %	495 100 %

Tabela nr 4

Jakie narzędzia/uprawnienia usprawniłyby działania wykrywcze organów ścigania w sprawach dotyczących przestępstw związanych z wyłudzeniem nienależnego zwrotu podatku od towarów i usług VAT?					
	Agencja Bezpieczeństwa Wewnętrznego	Centralne Biuro Antykorupcyjne	Krajowa Administracja Skarbowa	Straż Graniczna	Ogółem
prosty i szybki dostęp do danych z rachunków bankowych oraz danych objętych tajemnicą bankową	7 28 %	50 28.7 %	11 10.3 %	41 20.1 %	109 21.4 %
rozbudowane narzędzia analityczne do przygotowywania analizy kryminalnej/analizy przepływów finansowych	5 20 %	30 17.2 %	15 14 %	29 14.2 %	79 15.5 %
uproszczona procedura realizowania czynności operacyjnych (tzw. zakupu kontrolowany np. fikcyjnych faktur, kontrola operacyjna transmisji telefonii komórkowej itp.)	3 12 %	31 17.8 %	33 30.8 %	56 27.5 %	123 24.2 %
prosty i szybki dostęp do elektronicznego rejestru faktur	4 16 %	36 20.7 %	19 17.8 %	43 21.1 %	102 20 %
sprawniejsze i szybsze uzyskiwanie danych od służb – państw członkowskich Unii Europejskiej	6 24 %	27 15.5 %	29 27.1 %	35 17.2 %	97 19.1 %
Ogółem	25 100 %	174 100 %	107 100 %	204 100 %	510 100 %

Tabela nr 5

Jakie zmiany prawne zdaniem Pani/Pan zwiększą skuteczność wykrywczą przestępstw związanych z wyludzeniem nienależnego zwrotu podatku od towarów i usług VAT?					
	Agencja Bezpieczeństwa Wewnętrznego	Centralne Biuro Antykorupcyjne	Krajowa Administracja Skarbowa	Straż Graniczna	Ogółem
zaostrzenie kar dla sprawców tego rodzaju przestępstw	2 16.7 %	34 27.4 %	23 30.3 %	81 46 %	140 36.1 %
dalsze zmiany w przepisach szczególnych na wzór tzw. pakietu paliwowego czy odwróconego VAT-u	3 25 %	38 30.6 %	29 38.2 %	36 20.5 %	106 27.4 %
wprowadzona w art. 277c k.k. i 277d k.k. klauzula bezkarności w odniesieniu do czynów związanych z wystawianiem faktur poświadczających nieprawdę	0 0 %	17 13.7 %	7 9.2 %	20 11.4 %	44 11.4 %
możliwość blokowania rachunków bankowych przez służby/organy ścigania	7 58.3 %	29 23.4 %	16 21.1 %	30 17 %	82 21.1 %
obecne regulacje są wystarczające i nie wymagają zmian	0 0 %	6 4.8 %	1 1.3 %	9 5.1 %	16 4.1 %
Ogółem	12 100 %	124 100 %	76 100 %	176 100 %	388 100 %

Tabela nr 6

Jakie zmiany instytucjonalne zdaniem Pani/Pan, zwiększą skuteczność wykrywczą przestępstw związanych z wyłudzeniem nienależnego zwrotu podatku od towarów i usług VAT?					
	Agencja Bezpieczeństwa Wewnętrznego	Centralne Biuro Antykorupcyjne	Krajowa Administracja Skarbowa	Straż Graniczna	Ogółem
utworzenie jednej centralnej instytucji zajmującej się kompleksową kontrolą oraz nadzorem podatkowym np. Krajowa Administracja Skarbowa	1 8.3 %	29 31.2 %	12 17.4 %	33 21.6 %	75 23 %
utworzenie nowej ściśle i kierunkowo wyspecjalizowanej służby specjalnej zwalczającej przestępczość o charakterze finansowo-podatkowym, wyposażonej w szerokie uprawnienia	6 50 %	20 21.5 %	30 43.5 %	33 21.6 %	89 27.2 %
wystarczające jest zwiększenie stanu osobowego istniejących organów/służb	1 8.3 %	19 20.4 %	16 23.2 %	23 15 %	59 18 %
doprecyzowanie i ściśle rozdzielenie kompetencji w ramach poszczególnych działających już służb	4 33.3 %	20 21.5 %	9 13 %	56 36.6 %	89 27.2 %
obecne regulacje w tym względzie są wystarczające	0 0 %	5 5.4 %	2 2.9 %	8 5.2 %	15 4.5 %
Ogółem	12 100 %	93 100 %	69 100 %	153 100 %	327 100 %

Tabela nr 7

Czy Pani/Pana zdaniem <i>zaostwienie kar</i> za popełnienie przestępstw o charakterze finansowo-podatkowym (np. art. 277a kk.), zmniejszy skalę przestępstw związanych z wyłudzeniem nienależnego zwrotu podatku od towarów i usług VAT?					
	Agencja Bezpieczeństwa Wewnętrznego	Centralne Biuro Antykorupcyjne	Krajowa Administracja Skarbowa	Straż Graniczna	Ogółem
Zdecydowanie tak	0 0 %	15 19.7 %	8 14.3 %	37 27.8 %	60 22 %
Raczej tak	3 37.5 %	26 34.2 %	22 39.3 %	56 42.1 %	107 39.2 %
Raczej nie	3 37.5 %	26 34.2 %	13 23.2 %	19 14.3 %	61 22.4 %
Zdecydowanie nie	1 12.5 %	1 1.3 %	5 8.9 %	3 2.3 %	10 3.7 %
Trudno powiedzieć	1 12.5 %	8 10.5 %	8 14.3 %	18 13.5 %	35 12.8 %
Ogółem	8 100 %	76 100 %	56 100 %	133 100 %	273 100 %

Tabela nr 8

Czy według Pani/Pan ze względu na zakres wyludzeń w ramach podatku od towarów i usług oraz powstałe w związku z tym uszczuplenia w majątku Skarbu Państwa należałoby wprowadzić do kodeksu karnego nowy rodzaj przestępstwa, które stricte penalizowałyby tego rodzaju działania przestępcze?					
	Agencja Bezpieczeństwa Wewnętrznego	Centralne Biuro Antykorupcyjne	Krajowa Administracja Skarbowa	Straż Graniczna	Ogółem
Zdecydowanie tak	4 28.6 %	21 24.4 %	8 13.6 %	16 11.8 %	49 16.6 %
Raczej tak	3 21.4 %	12 14 %	8 13.6 %	35 25.7 %	58 19.7 %
Raczej nie	4 28.6 %	39 45.3 %	16 27.1 %	33 24.3 %	92 31.2 %
Zdecydowanie nie	2 14.3 %	2 2.3 %	5 8.5 %	5 3.7 %	14 4.8 %
Trudno powiedzieć	1 7.1 %	12 14 %	22 37.3 %	47 34.6 %	82 27.8 %
Ogółem	14 100 %	86 100 %	59 100 %	136 100 %	295 100 %

Tabela nr 9

Czy według Pani/Pan ze względu na zakres wyludzeń w ramach podatku od towarów i usług oraz powstałe w związku z tym uszczuplenia w majątku Skarbu Państwa należałoby wprowadzić do kodeksu karnego nowy rodzaj przestępstwa, które stricte penalizowałyby tego rodzaju działania przestępcze?					
	Agencja Bezpieczeństwa Wewnętrznego	Centralne Biuro Antykorupcyjne	Krajowa Administracja Skarbowa	Straż Graniczna	Ogółem
Zdecydowanie tak	0 0 %	23 30.3 %	11 21.2 %	30 22.6 %	64 23.9 %
Raczej tak	3 37.5 %	24 31.6 %	20 38.5 %	53 39.8 %	100 37.1 %
Raczej nie	4 50 %	18 23.7 %	8 15.4 %	18 13.5 %	48 17.9 %
Zdecydowanie nie	0 0 %	2 2.6 %	3 5.8 %	1 0.8 %	6 2.2 %
Trudno powiedzieć	1 12.5 %	9 11.8 %	10 19.2 %	31 23.3 %	51 18.9 %
Ogółem	8 100 %	76 100 %	52 100 %	133 100 %	269 100 %

Tabela nr 10

Jakie są według Pani/Pan działania, które mogą zmniejszyć skalę przestępczości związanej z wyludzeniami nienależnego zwrotu podatku od towarów i usług VAT?					
	Agencja Bezpieczeństwa Wewnętrznego	Centralne Biuro Antykorupcyjne	Krajowa Administracja Skarbowa	Straż Graniczna	Ogółem
ujednoczenie stawek VAT w całej Unii Europejskiej	1 7.7 %	15 14 %	17 19.5 %	26 14.1 %	59 15 %
zastąpienie podatku VAT innym podatkiem np. podatkiem od sprzedaży bez możliwości dokonywania zwrotów podatkowych	6 46.2 %	33 30.8 %	26 29.9 %	34 18.4 %	99 25.2 %
uszczelnienie i eliminacja luk w przepisach obowiązujących	2 15.4 %	35 32.7 %	19 21.8 %	66 35.7 %	122 31 %
drastyczne zaostrzenie kar za tego rodzaju przestępstwa	1 7.7 %	8 7.5 %	11 12.6 %	37 20 %	57 14.5 %
rozbudowa służb odpowiedzialnych za wykrywanie i zwalczanie tego rodzaju przestępczości	3 23.1 %	16 15 %	14 16.1 %	22 11.9 %	55 14.1 %
Ogółem	13 100 %	107 100 %	87 100 %	185 100 %	392 100 %

Aneks nr 4

KWESTIONARIUSZ ANKIETY

„Opinia przedstawicieli wymiaru sprawiedliwości oraz organów ścigania w kwestii przestępczości związanej z wyłudzeniem nienależnego zwrotu podatku od towarów i usług VAT”

Szanowni Państwo!!!

Niniejsza ankieta jest częścią projektu badawczego pt. „Opinia przedstawicieli wymiaru sprawiedliwości oraz organów ścigania w kwestii przestępczości związanej z wyłudzeniem nienależnego zwrotu podatku od towarów i usług VAT” realizowanego na Wydziale Prawa Uniwersytetu w Białymstoku przy współfinansowaniu przez Ministerstwo Nauki i Szkolnictwa Wyższego. Państwa opinia jest szczególnie cenna z uwagi na posiadaną wiedzę i doświadczenie w dziedzinie bezpośrednio związanej z przedmiotem badań.

Pragnę podkreślić, że ankieta jest całkowicie anonimowa, a udzielone przez Państwa wypowiedzi analizowane będą jedynie w zestawieniach zbiorczych na użytek prowadzonych badań naukowych.

1. Czy uważa Pani/Pan, iż w ostatnich latach mamy do czynienia ze wzrostem przestępczości związanej z wyłudzeniem nienależnego zwrotu podatku od towarów i usług VAT lub uchylaniem się od wykonania zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług VAT?

- a. zdecydowanie tak
- b. raczej tak
- c. raczej nie
- d. zdecydowanie nie
- e. trudno powiedzieć

2. Jakie są według Pani/Pan przyczyny wzrostu szeroko pojętej przestępczości związanej z wyłudzeniem nienależnego zwrotu podatku od towarów i usług VAT?

- a. zbyt łagodne kary dla sprawców tego rodzaju przestępstw
- b. zbyt mała ilość pracowników/funkcjonariuszy organów ścigania zaangażowanych w wykrywanie tego rodzaju przestępstw
- c. możliwość uzyskania znacznych korzyści finansowych przez sprawców tego rodzaju przestępstw
- d. trudny i skomplikowany charakter spraw związanych z przestępczością finansowo-podatkową, skutkiem czego sprawcy tego rodzaju przestępstw czują się bezkarni
- e. niedostosowane do obowiązujących realiów przepisy umożliwiające nadużycia w tym zakresie

3. Co według Pani/Pana utrudnia prowadzenie spraw i postępowań nakierowanych na ujawnienie przestępstw związanych z wyłudzeniem nienależnego zwrotu podatku od towarów i usług VAT?

- a. brak koordynacji i współpracy pomiędzy poszczególnymi służbami/organami ścigania
- b. trudny i skomplikowany charakter spraw
- c. transgraniczny i międzynarodowy charakter czynów przestępczych
- d. zbyt mała ilość pracowników/funkcjonariuszy organów ścigania w odniesieniu do skali zjawiska
- e. brak możliwości szybkiego dostępu do danych z rachunków bankowych

4. Jakie narzędzia/uprawnienia usprawniłyby działania wykrywcze organów ścigania w sprawach dotyczących przestępstw związanych z wyludzeniem nienależnego zwrotu podatku

od towarów i usług VAT?

- a. prosty i szybki dostęp do danych z rachunków bankowych oraz danych objętych tajemnicą bankową
- b. rozbudowane narzędzia analityczne do przygotowywania analizy kryminalnej/analizy przepływów finansowych
- c. uproszczona procedura realizowania czynności operacyjnych (tzw. zakupu kontrolowany np. fikcyjnych faktur, kontrola operacyjna transmisji telefonii komórkowej itp.)
- d. prosty i szybki dostęp do elektronicznego rejestru faktur
- e. sprawniejsze i szybsze uzyskiwanie danych od służb – państw członkowskich Unii Europejskiej,

5. Jakie zmiany prawne zdaniem Pani/Pan zwiększą skuteczność wykrywczą przestępstw związanych z wyludzeniem nienależnego zwrotu podatku od towarów i usług VAT?

- a. zaostrzenie kar dla sprawców tego rodzaju przestępstw
- b. dalsze zmiany w przepisach szczególnych na wzór *tzw. pakietu paliwowego czy odwróconego VAT-u*
- c. wprowadzona w art. 277c kk. i 277d kk. klauzula bezkarności w odniesieniu do czynów związanych z wystawianiem faktur poświadczających nieprawdę
- d. możliwość blokowania rachunków bankowych przez służby/organy ścigania
- e. obecne regulacje są wystarczające i nie wymagają zmian

6. Jakie zmiany instytucjonalne zdaniem Pani/Pan, zwiększą skuteczność wykrywczą przestępstw związanych z wyludzeniem nienależnego zwrotu podatku od towarów i usług VAT?

- a. utworzenie jednej centralnej instytucji zajmującej się kompleksową kontrolą oraz nadzorem podatkowym np. Krajowa Administracja Skarbowa
- b. utworzenie nowej ściśle i kierunkowo wyspecjalizowanej służby specjalnej zwalczającej przestępczość o charakterze finansowo-podatkowym, wyposażonej w szerokie uprawnienia
- c. wystarczające jest zwiększenie stanu osobowego istniejących organów/służb
- d. doprecyzowanie i ściśle rozdzielenie kompetencji w ramach poszczególnych działających już służb
- e. obecne regulacje w tym względzie są wystarczające

7. Czy Pani/Pana zdaniem zaostrzenie kar za popełnienie przestępstw o charakterze finansowo-podatkowym (np. art. 277a kk.), zmniejszy skalę przestępstw związanych z wyludzeniem nienależnego zwrotu podatku od towarów i usług VAT?

- a. Zdecydowanie tak
- b. Raczej tak
- c. Raczej nie
- d. Zdecydowanie nie
- e. Trudno powiedzieć

8. Jaką według Pani/Pana należy przyjmować kwalifikację prawną w odniesieniu do przestępstwa uszczuplenia w podatku od towarów i usług VAT?

- a. jako klasyczne oszustwo z art. 286 kk.
- b. jako oszustwo skarbowe z art. 76 kks.

- c. jako zbieg art. 286 kk. i art. 271a kk. w przypadku posłużenia się fakturami fikcyjnymi
- d. jako zbieg art. 76 kks. i art. 62 § 2 kks. w przypadku posłużenie się fakturami nierzetelnymi
- e. Trudno powiedzieć

9. Czy według Pani/Pan ze względu na zakres wyłączeń w ramach podatku od towarów i usług oraz powstałe w związku z tym uszczuplenia w majątku Skarbu Państwa należałoby wprowadzić do kodeksu karnego nowy rodzaj przestępstwa, które stricte penalizowałyby tego rodzaju działania przestępcze?

- a. Zdecydowanie tak
- b. Raczej tak
- c. Raczej nie
- d. Zdecydowanie nie
- e. Trudno powiedzieć

10. Jakie są według Pani/Pan działania, które mogą zmniejszyć skalę przestępczości związanej

z wyłączeniami nienależnego zwrotu podatku od towarów i usług VAT?

- a. ujednoczenie stawek VAT w całej Unii Europejskiej
- b. zastąpienie podatku VAT innym podatkiem np. podatkiem od sprzedaży bez możliwości dokonywania zwrotów podatkowych
- c. uszczelnienie i eliminacja luk w przepisach obowiązujących
- d. drastyczne zaostrenie kar za tego rodzaju przestępstwa
- e. rozbudowa służb odpowiedzialnych za wykrywanie i zwalczanie tego rodzaju przestępczości

Na zakończenie proszę o udzielenie odpowiedzi na kilka bardzo ogólnych pytań związanych z Pani/Pana osobą:

11. Płeć

- a. Kobieta
- b. Mężczyzna

12. Wiek:

- a. do 30 lat
- b. od 31 do 40 lat
- c. od 41 do 50 lat
- d. Powyżej 50 lat

13. Staż pracy/służby:

- a. do 5 lat
- b. od 6 do 10 lat
- c. od 11 do 20 lat
- d. Powyżej 21 lat