

OSZUSTWA PODATKOWE A ROZSTRZYGNĘCIA ORGANÓW PODATKOWYCH

JANUSZ BONARSKI

1. Wprowadzenie

Oszustwa podatkowe stanowią istotne zagrożenie dla finansów publicznych. Zjawisko to dostrzegane jest zarówno na szczeblu unijnym,¹ jak i krajowym.² Definiując pojęcie oszustwa podatkowego, należy wskazać, że jest ono najczęściej formą umyślnego unikania opodatkowania, podlegającego penalizacji karnej.³ W piśmiennictwie określa się je jako działania, które prowadzą do zmniejszenia opodatkowania w sposób nielegalny, sprzeczny z prawem podatkowym.⁴ Dotyczą one m.in. celowego kształtowania oblicza prawnego swoich działań, niemającego potwierdzenia w realnych zdarzeniach gospodarczych. Problem ten znany był już w okresie międzywojennym, gdzie funkcjonowało pojęcie defraudacji podatkowej.⁵

- 1 Zob. Wniosek w zakresie zmiany Dyrektywy Rady 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania z dnia 12 czerwca 2013 r. COM (2013) 348 final 2013/0188 (CNS). Walka z oszustwami podatkowymi i uchylania się od opodatkowania. Sprawy przedłożone przez Komisję na posiedzenie Rady Europejskiej w dniu 22 maja 2013 r., www.eur-lex.europa.eu z dnia 3 września 2013 r.
- 2 Raport podsumowujący wyniki działania kontroli skarbowej w 2012 r., www.mf.gov.pl z dnia 2 sierpnia 2013 r.
- 3 Zob. Komunikat z dnia 27 czerwca 2012 r. Komisji do Parlamentu Europejskiego w sprawie konkretnych sposobów usprawnienia walki z oszustwami podatkowymi i uchylaniem się od opodatkowania, w tym w odniesieniu do państw trzecich, COM(2012) 351 final, www.ec.europa.eu z dnia 3 września 2013 r.
- 4 Zob. B. Brzeziński, *Anglosaskie doktryny orzecznicze dotyczące unikania opodatkowania*, Toruń 1996, s. 11 i n.
- 5 Zob. R. Rybarski, *Nauka skarbowości*, Warszawa 1935, s. 220 i n.

Formą kwalifikowaną tego zjawiska będzie np. świadome wprowadzenie w błąd organów podatkowych poprzez składanie fikcyjnych deklaracji, zeznań, w których wskazywane są transakcje gospodarcze, w rzeczywistości nie mające miejsca. Skutkiem tego deklarowane są po pierwsze, znaczące kwoty do zwrotu podatnikowi, po drugie, znacząco pomniejszane są kwoty do zapłaty. Skutkiem powyższego jest istnienie luki podatkowej szacowanej w całej UE na 12% wpływów tylko z podatku od towarów i usług, co przekłada się na ok. 7% PKB UE. Dla krajów rozwijających się luka ta wynosi nawet 21%.⁶

Zdać sobie również należy sprawę, że składane powyżej dokumenty są elementem innych przestępstw gospodarczych, jakim jest np. przestępstwo „prania pieniędzy”⁷. Dla zaistnienia tego przestępstwa niezbędne jest popełnienie czynu zabronionego oraz innych działań legalizujących dochody pozyskane z tego czynu. Innymi słowy, realizowane jest one na płaszczyźnie karnej oraz finansowej. Fikcyjne deklaracje i zeznania, o których mowa była powyżej, mogą stanowić elementy czynu zabronionego, działań legalizujących bądź jednych i drugich.

Jaskrawym przykładem oszustw podatkowych są działania nacechowane nie na ucieczkę od opodatkowania, a na wykorzystanie systemu podatkowego do popełnienia przestępstw skutkujących wyłudzeniem znacznych kwot podatków z organów podatkowych. Stanowią one poważny problem dla organów kontrolnych, a szerzej – dla bezpieczeństwa finansowego państwa.⁸ Wykrywanie ich, jak i prowadzenie stosownych postępowań jest złożone i trudne. Wynika to z tego, że od strony formalnej brak jest oznak nieprawidłowości. Ujawnienie przestępstw oparte jest na wnikliwej analizie przedkładanych dokumentów w zakresie rzetelności deklarowanych danych. Reguły prawdopodobieństwa pojawienia się nieprawidłowości w tych sprawach będą miały

6 Zob. Raport PricewaterhouseCoopers z dnia 20 września 2010 r. przygotowany na lecenie Komisji Europejskiej w: Interpelacja nr 8642 w sprawie luki podatkowej w podatku od towarów i usług oraz strat finansowych w związku z nią poniesionych, www.sejm.gov.pl z dnia 3 września 2013 r.

7 Zob. art. 299 kk.

8 Jak wynika z podsumowania działań kontroli skarbowej za 2012 r. ujawniona wartość fikcyjnych faktur wyniosła ok. 15,5 mld zł. Jest to niemalże połowa deficytu budżetu państwa na 2013 r. Kwota uszczupień w związku z tymi fakturami wynosi w samym podatku od towarów i usług ok. 3 mld zł.

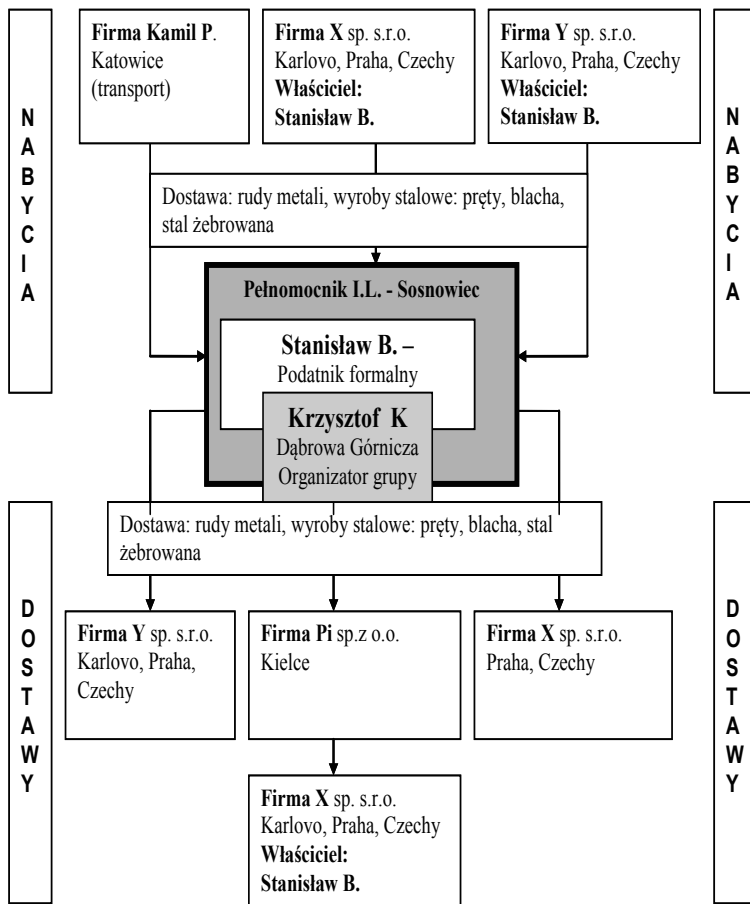
znikome zastosowanie.⁹ Ustalenia muszą być oparte na wiarygodnych dowodach. Przepęstwa te będą stanowić podstawę rozważań w niniejszym opracowaniu.

2. Typologia oszustw podatkowych i ich skutki

Funkcjonujący w Unii Europejskiej wspólny rynek, zapewniający swobodę przepływu osób, towarów, usług i kapitału, stwarza duże ryzyko wykorzystywania go dla celów przestępczych. Idea podwyższenia poziomu życia poprzez obniżenia cen produkcji, ułatwienie obrotu, zwiększenie dostępności towarów i konkurencyjności wykorzystywana jest przez szereg osób do takiego kształtowania stosunków gospodarczych, których realizacja skutkuje niezasadnymi zwrotami podatków. Można to zaobserwować w szczególności w kontekście podatku od towarów i usług. Wynika to przede wszystkim z, po pierwsze, stopnia harmonizacji tego podatku, i po drugie, z reguł jego funkcjonowania. Należy tu zwrócić uwagę przede wszystkim na mechanizm opodatkowania transakcji wewnątrzspółnotowych polegających na m.in. dostawie towarów. Znajduje tu zastosowanie stawka 0%. Jest to sedno problemu. Poprzez fikcyjne dostawy podatnicy deklarują znaczne kwoty do zwrotu, co wynika z nadwyżki podatku naliczonego nad należnym. Uwiarygodnieniem tego jest deklarowanie operacji gospodarczych w urządzeniach księgowych przez podmioty zarejestrowane w organach ewidencyjnych oraz wystawianie licznych faktur obrazujących sprzedaż towarów i usług. W wyniku czynności kontrolnych okazuje się, że wszystkie te działania są fikcyjne, tj. nie miały w rzeczywistości miejsca. Proceder ten łączy się bardzo często z wykorzystywaniem przedmiotowych faktur w obrocie krajowym. Skutkiem tego jest efekt wcześniej przywoływany związany z niezasadnym zwrotem podatku od towarów i usług. Powyżej przedstawiony schemat działań obrazują poniższe schematy.

9 Przywołać tu można przykładowo rozkład Benforda. Oparty jest on o prawdopodobieństwo występowania m.in. nieprawidłowości w rozliczeniach podatkowych. W oparciu o tę metodę wykryto m.in. fałszerstwa w Enromie skutkujące stratami finansowymi przekraczającymi 60 mld dolarów.

Schemat 1. Fikcyjny obrót metalami



Źródło: Opracowanie własne

Z danych rejestracyjnych formalnym podatnikiem był Stanisław B. Jak ustalono w toku sprawy, rzeczywistym organizatorem przedsięwzięcia był Krzysztof K. Był to kuzyn żony Stanisława B. Deklarowane operacje gospodarcze po stronie nabyć i dostaw okazały się fikcyjne. Celem takiej działalności było wyłudzenie od organów podatkowych nienależnych kwot podatku od towarów i usług.

Potwierdzeniem fikcyjności deklarowanych operacji gospodarczych przyjętym przez organ podatkowy było:

- brak wiedzy przedsiębiorcy na temat swojej firmy i rozbudowanych operacji gospodarczych,
- podatnik nie posiadał żadnego majątku,
- najbliższa rodzina nie miała żadnej wiedzy o działalności gospodarczej podatnika,
- pod deklarowanymi przez podatnika adresami nie było żadnych oznak działalności,
- nałóg alkoholowy podatnika,
- zeznania podatnika w procedurze karnej, w których przyznał się do uczestnictwa w grupie osób mających na celu generalnie uzyskanie zwrotu podatku z Urzędu Skarbowego.

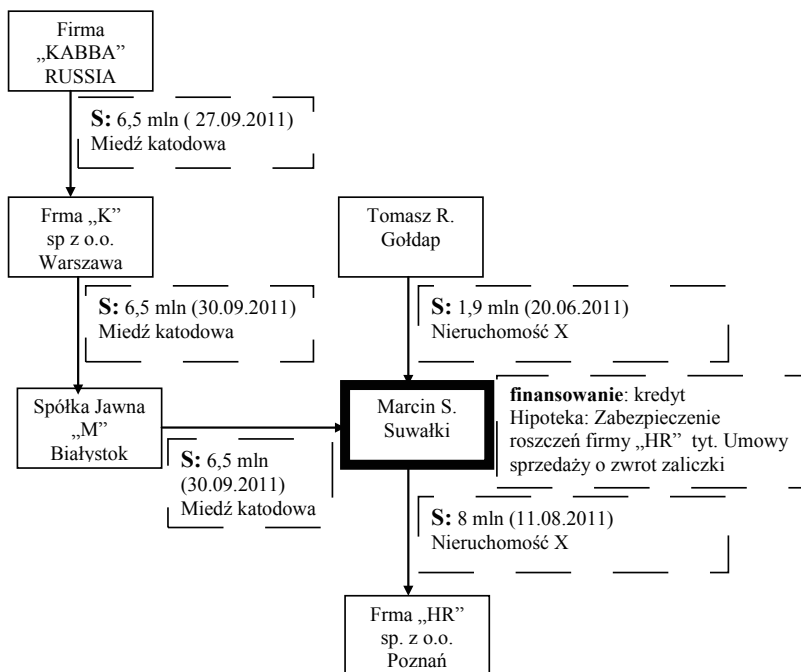
Działania kontrolne doprowadziły do określenia podatnikowi należnego do zapłacenia podatku od towarów i usług w kwocie ponad 6 mln. zł. Działania te zapobiegły również wypłacie nienależnego podatku od towarów i usług w tej samej kwocie.

W innym stwierdzonym przypadku wysoki podatek należny wynikający ze sprzedanej nieruchomości został pomniejszony o podatek należony związany z zakupem miedzi katodowej z Rosji. Było to o tyle dziwne z uwagi na to, że podatnik dotychczas zajmował się jedynie obrotem nieruchomościami. Deklarowane operacje gospodarcze obrazuje poniższy schemat.

Wątpliwości organu podatkowego w zakresie prawdziwości przedmiotowego zakupu wynikały w szczególności z tego, że:

- udziałowiec firmy zapewniającej dostawę miedzi znany był z wcześniejszych problemów z prawidłowością rozliczeń podatkowych,
- zakup miedzi katodowej od źródła do końcowego nabywcy odbywał się w bardzo krótkim czasie (3 dni),
- podatnik nie posiadał zaplecza logistycznego dla takiego zakupu.

Schemat 2. Niezasadne zmniejszenie podatku należnego
(S – sprzedaż, Z – zakup)

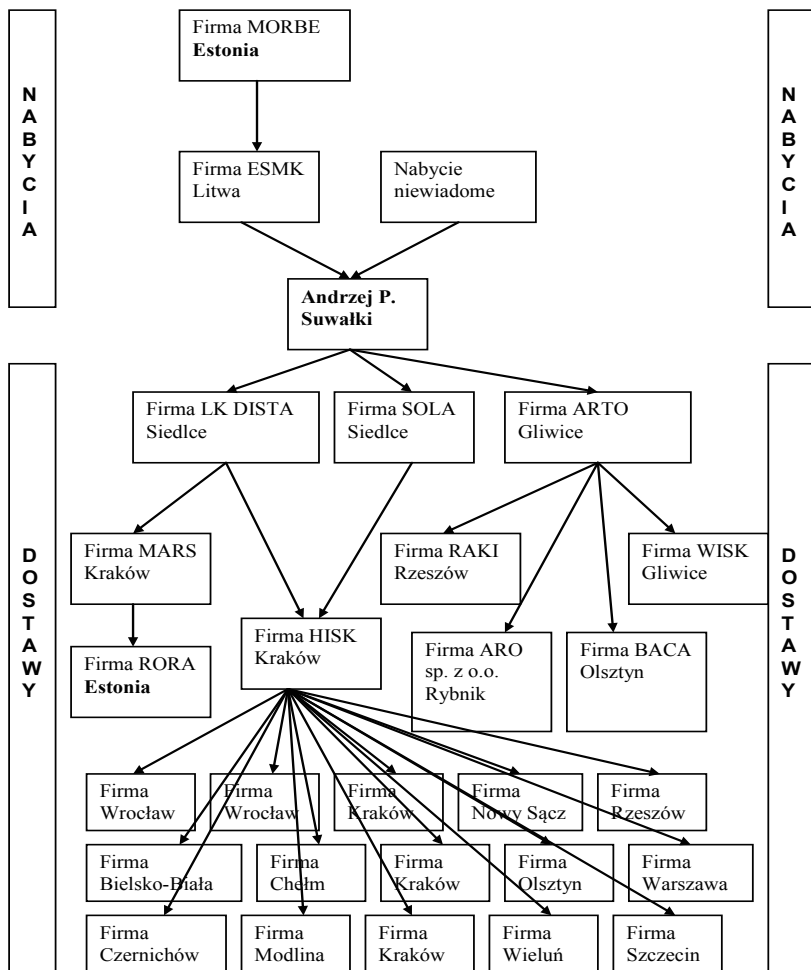


Źródło: Opracowanie własne

W następstwie działań organu podatkowego podatnik skorygował deklarację VAT-7 i dopłacił „tylko” ok. 1 mln zł.

W jeszcze innym przypadku podatnik zadeklarował w urzędzie prowadzenie działalności w zakresie obrotu olejami. Złożoność deklarowanych operacji gospodarczych obrazuje schemat.

Schemat 3. Fikcyjny obrót olejami



Źródło: Opracowanie własne

Z danych rejestracyjnych formalnym podatnikiem był Andrzej P. Wskazywane przez podatnika operacje gospodarcze po stronie nabyć i dostaw, jak pokazały czynności kontrolne, okazały się w dużej części fikcyjne. Domyślać się można, że podatnik zorganizował całe przedsię-

wzięcie w celu uzyskania z urzędu skarbowego nienależnych kwot podatku od towarów i usług.

Potwierdzeniem fikcyjności deklarowanych operacji gospodarczych przyjętym przez organ podatkowy były następujące ustalenia:

- brak jakiegokolwiek wiedzy podatnika na temat firmy i operacji gospodarczych
- pod deklarowanymi adresami działalności gospodarczej brak było oznak jakiegokolwiek działalności,
- problem alkoholowy podatnika.

Działania kontrolne skutkowały ustaleniem podatnikowi należnego podatku od towarów i usług w kwocie ponad 2 mln zł.

3. Wnioski w zakresie stosowania oraz zmiany prawa

Walka z przedstawionymi zagrożeniami jest trudna i złożona. Wynika to z tego, iż grupy osób realizujące przedmiotowy proceder przykładają bardzo dużą staranność do nadania cech wiarygodności swoim poczynaniom. Stwierdzenie nieprawidłowości jest następstwem wnikliwych czynności sprawdzających, kontroli czy też postępowań podatkowych.

Biorąc pod uwagę nabyte doświadczenia oraz stan prawny działania przeciwdziałające stwierdzanym nieprawidłowościom mogą być prowadzone na etapie rejestracji firmy oraz jej funkcjonowania.

W pierwszym przypadku, na etapie rejestracji firmy, należy podjąć szereg działań mających na celu ścisłą weryfikację danych zgłaszanych przez podmiot, który zamierza podjąć działalność gospodarczą.

W tym zakresie możliwe jest:

- podjęcie czynności sprawdzających oraz działań kontrolnych w zakresie weryfikacji deklarowanych danych,¹⁰
- wydanie decyzji w zakresie odmowy zarejestrowania podatnika jako podatnika od towarów i usług,¹¹

10 Zob. art. 272 o.p. Należy tu uznać, że formalna poprawność dokumentów obejmuje również weryfikację prawdziwości danych, np. rejestracyjnych.

11 Zgodnie z art. 96 ust. 4 u.p.t.u przesłanką będą tu np. nierzetelne dane rejestracyjne.

- wydanie decyzji w zakresie odmowy nadania NIP.¹²

Po zarejestrowaniu nowego podmiotu gospodarczego niezbędna jest właściwa analiza dokumentów składanych przez podmiot, jak i okoliczności wpływających na brak tych dokumentów. Należy zatem zwrócić uwagę na składane deklaracje, zeznania, sprawozdania finansowe. Uwzględnić należy ponadto sprawdzenie wymogu stosowania szczegółowych przepisów mających na celu w szczególności zniwelowanie ryzyka nieprawidłowości. Chodzi tu w szczególności o mechanizm odwróconego obowiązku podatkowego. Zgodnie z nim, w uproszczeniu, dla wybranych towarów obowiązek podatkowy spoczywa nie na dostawcy a na nabywcy. Podatek należny będzie podatkiem naliczonym. Reguła ta, co warto podkreślić, nie jest idealną receptą na nieprawidłowości. Dzięki niej, po pierwsze, problem nadużyć przesuwany jest w inne miejsce,¹³ po drugie, katalog towarów, dla których jest ona stosowana, zawsze będzie niepełny.¹⁴

W przypadku stwierdzenia w tym przypadku fikcyjności działań, działania organów podatkowych mogą skutkować:

- wykreśleniem danego podmiotu z rejestru podatników od towarów i usług,¹⁵
- unieważnieniem NIP,¹⁶
- wydaniem decyzji zgodnie z art. 108 ustawy o podatku od towarów i usług,¹⁷
- wydaniem decyzji skutkującej pozbawieniem prawa do odliczenia podatku naliczonego wynikającego z fikcyjnych faktur,

12 Zgodnie z art. 8c ustawy z dnia 13 października 1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników (tekst jedn. Dz.U. z 2012 r. poz. 1314) przesłanką będzie tu brak możliwości potwierdzenia tożsamości lub istnienia podatnika, jak też stwierdzenie, że dokonane zgłoszenie identyfikacyjne nie spełnia wymogów określonych dla tego zgłoszenia.

13 Chodzi tu o sytuacje, gdy np. nabywca wprowadzi w błąd sprzedawcę (np. rolnik ryczałtowy, podmiot zwolniony czy też fikcyjny)

14 Grupy przestępcze mogą przerzucać się na kolejne towary nieobjęte przedmiotową regułą.

15 Zgodnie z art. 96 ust. 9 u.p.t.u. przesłanką będzie tu nieistnienie podatnika, jak też brak możliwości skontaktowania się z podatnikiem albo pełnomocnikiem.

16 Zgodnie z art. 8c ustawy o NIP przesłanką będzie tu nadanie NIP na podstawie fałszywych lub fikcyjnych danych.

17 Zgodnie z art. 108 u.p.t.u. w przypadku gdy osoba prawna, jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej lub osoba fizyczna wystawi fakturę, w której wykaże kwotę podatku, jest obowiązana do jego zapłaty.

- wnioskowaniem, w trybie przepisów karnych, o orzeczenie zakazu prowadzenia działalności gospodarczej,¹⁸
- wnioskowaniem, w trybie prawa upadłościowego, o orzeczenie zakazu prowadzenia działalności gospodarczej,¹⁹
- wnioskowanie o cofnięcie licencji,²⁰
- sprawą karną skarbową.²¹

Zwrócić w tym miejscu należy ponadto uwagę na rolę i zadania innych instytucji, które mogą i powinny przyczyniać się do wyeliminowania z obrotu gospodarczego fikcyjnych podmiotów oraz podmiotów świadomie wprowadzających w błąd organy podatkowe i skarbowe. Szczególna rola spoczywa tu na organach ewidencyjnych, prokuraturze czy też na Generalnym Inspektorze Informacji Finansowej (GIIF).

Rola organów ewidencyjnych, a więc Ministra Gospodarki prowadzącego Centralną Ewidencję i Informację o Działalności Gospodarczej oraz sądów rejonowych prowadzących Krajowy Rejestr Sądowy sprowadza się do weryfikacji danych przedstawianych na etapie tworzenia firm²² oraz badania kompletności danych przedstawianych przez podmioty już istniejące.²³ Zakres tych czynności obejmuje m.in. wery-

18 Zgodnie z art. 30 pkt 2 kk. środkiem karnym jest m.in. zakaz prowadzenia określonej działalności gospodarczej. Przesłanką jest tu skazanie za przestępstwo popełnione w związku z prowadzeniem takiej działalności, jeżeli dalsze jej prowadzenie zagraża istotnym dobrom chronionym prawem. Ponadto tytułem środka zapobiegawczego można zawiesić oskarżonego w czynnościach służbowych lub w wykonywaniu zawodu albo nakazać powstrzymanie się od określonej działalności lub od prowadzenia określonego rodzaju pojazdów. (art. 276 kpk.). Środki zapobiegawcze można stosować w celu zabezpieczenia prawidłowego toku postępowania, a wyjątkowo także w celu zapobiegnięcia popełnienia przez oskarżonego.

19 Zgodnie z art. 374 ustawy z dnia 28 lutego 2003 r. – Prawo upadłościowe i naprawcze (tekst jedn. Dz.U. z 2012 r. poz. 1112 ze zm.) sąd może zakazać prowadzenia działalności gospodarczej wobec dłużnika będącego osobą fizyczną, także jeżeli niewypłacalność dłużnika jest następstwem jego celowego działania lub niedbalstwa. Wystawienie fikcyjnych faktur i wydanie decyzji z art. 108 u.p.t.u. skutkuje najczęściej istnieniem wysokiej zaległości o której można powiedzieć, że jest następstwem celowego działania podatnika.

20 Zob. art. 15 ust. 3 ustawy z dnia 6 września 2001 r. o transporcie drogowym (tekst jedn. Dz.U. z 2012 r. poz. 1265 ze zm.). Przesłanką będzie tu zaleganie ze spłatą ciążących m.in. zobowiązań podatkowych z tytuł. prowadzonej działalności gospodarczej w zakresie transportu drogowego. Cofnięcie licencji jest uznaniowe.

21 Zob. art. 62 i 76 kks.

22 Zob. art. 35 u.s.d.g. oraz art. 23 u.k.r.s.

23 Zob. § 164 ust. 1 Rozporządzenie Ministra Sprawiedliwości z dnia 23 lutego 2007 r. – Regulamin urzędowania sądów powszechnych (Dz.U. Nr 38, poz. 249 ze zm.), art. 41 u.k.r.s.

fikację braku skazania członka zarządu czy też rady nadzorczej.²⁴ Skutkiem powyższego może być m.in. wykreślenie nierzetelnego podmiotu z prowadzonego rejestru. Rola prokuratury i GIIF jest oczywista. Walka z przestępstwami skutkuje jednocześnie oddziaływaniem na sferę podatkową, co jest szczególnie widoczne przy przestępstwie „prania pieniędzy”. Skazanie przestępców najczęściej eliminuje te osoby jako podmioty gospodarcze.

Stopień harmonizacji prawa w UE, w szczególności w zakresie podatku od towarów i usług wskazuje, że istotne zmiany tego prawa mogą odbywać się przede wszystkim na szczeblu UE. Unia Europejska dostrzega problem, czego przejawem są liczne prace analityczno-koncepcyjne, czy też końcowo projekty zmiany dyrektywy w sprawie VAT. Wskazać tu należy w szczególności na próbę wprowadzenia Mechanizmu Szybkiego Reagowania (MSR)²⁵ czy też prace koncepcyjne mające usprawnić pobór VAT. Wskazuje się tu na możliwość wprowadzenia np. modelu dzielonych płatności, centralnej bazy danych monitorującej rozliczenia z tyt. podatku VAT, hurtowni danych VAT lub model certyfikowanego podatnika.²⁶

Jednocześnie należy dostrzec, że na szczeblu krajowym również można podjąć wiele kroków mających przeciwdziałać oszustwom podatkowym. W pierwszym rzędzie należy wzmocnić stosowanie reguł już obowiązujących wskazywanych wcześniej na etapie tworzenia firm i ich funkcjonowania. Zwrócić należy uwagę na sprawną wymianę informacji pomiędzy krajami, w dużej części zautomatyzowanej. Ponadto można wprowadzić dodatkowe mechanizmy mające na celu weryfikację majątku czy też sprawniejszego prowadzenia postępowań i zabezpieczenia mienia, co przy działalności przestępczej jest niezmiernie istotne. Można więc rozważyć wprowadzenie deklaracji majątkowych lub uproszczenie zasad zabezpieczania majątkowego z jednoczesnym rozszerzeniem katalogu organów upoważnionych do takiego działania o np. Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej. Próby wprowadzenia deklaracji majątkowych, bez powodzenia, podejmowane były z inicjatywy

24 Zob. art. 18, 21 ustawy z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych (Dz.U. Nr 94, poz. 1037 ze zm.)

25 Umożliwia ona usprawnienie procesu stosowania w prawie krajowym reguł odwróconego obowiązku podatkowego.

26 Zob. projekt Sprawozdania w sprawie przyszłości podatku VAT (2011/2082 (INI).

rządu już w sierpniu 2002 r.²⁷ Rozwiązanie takie w dalszej perspektywie umożliwiłoby skuteczne objęcie opodatkowaniem wszystkich dochodów, w tym z niestwierdzonych przestępstw czy też wynikających z przychodów nieznanujących pokrycia w ujawnionych źródłach bądź pochodzących ze źródeł nieujawnionych. Wydają się ponadto za celowe zmiany regulacji i interpretacji przepisów ustawy podatku od towarów i usług w zakresie prawa do odliczenia podatku naliczonego w przypadku nabycia fikcyjnej faktury. Nie można tu przyjmować, by to prawo było zachowane w przypadku zaistnienia „dobrej wiary” podatnika przy uzyskaniu tej faktury. Podkreśla się tu, że jedynie istnienie świadomości firmy co do oszustwa podatkowego uniemożliwia przedmiotowe odliczenie. Stanowisko takie widoczne jest w orzecznictwie sądów administracyjnych²⁸ i ETS.²⁹ Powyższe stanowisko w bardzo istotnym stopniu utrudnia, a czasami wręcz uniemożliwia ujawnianie przestępstwa. Z drugiej strony, zważając na złożoność prawa unijnego w tym zakresie oraz dorobek interpretacyjny, wątpliwa jest możliwość zmian w tym zakresie.

Prowadzone działania przez organy podatkowe przyczyniają się do ograniczenia skali zjawiska oszustw podatkowych. Skala czy też pełen wynik tych działań nie jest znany, uwzględniając fakt, że nie jest znana przywoływana w kryminologii „ciemna” liczba przestępstw w odróżnieniu od tej „jasnej” liczby ujawnionych nieprawidłowości. Interes publiczny wymaga, by działania te intensyfikować. Jest to o tyle złożone, że ramy administracyjnej kontroli nad gospodarką nie powinny być zbyt uciążliwe, by możliwe było istnienie dobrych warunków prowadzenia działalności gospodarczej zapewniającej byt kraju. Interes publiczny wymaga jednocześnie przeprowadzenia trudnych do zaakceptowania zmian, bez których stan finansów publicznych może być zagrożony.

27 Projekt ustawy z dnia 28 sierpnia 2002 r. o jednorazowym opodatkowaniu nieujawnionego dochodu oraz o zmianie ustawy Ordynacja podatkowa i ustawy Kodeks karny skarbowy, druk sejmowy nr 847, Strona internetowa Sejmu, <http://sejm.gov.pl> z dnia 4 kwietnia 2007 r.

28 Wyrok NSA z dnia 18 grudnia 2012 r. (I FSK 1694/11), www.orzeczenia.nsa.gov.pl z dnia 3 września 2013 r.

29 Wyrok TSUE z dnia 6 lipca 2006 r. w sprawie połączonych C-439/04 i C-440/04 AXEL Kitel i Rewolta Recykling, Zb. Orz. 2006, s. I-6161.