

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 403

Finanse publiczne

Redaktorzy naukowi

Jerzy Sokołowski

Michał Sosnowski



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2015

Redakcja wydawnicza: Agnieszka Flasińska, Barbara Majewska

Redakcja techniczna: Barbara Łopusiewicz

Korekta: Magdalena Kot

Łamanie: Beata Mazur

Projekt okładki: Beata Dębska

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania

znajdują się na stronie internetowej Wydawnictwa

www.pracnaukowe.ue.wroc.pl

www.wydawnictwo.ue.wroc.pl

Publikacja udostępniona na licencji Creative Commons

Uznanie autorstwa-Użycie niekomercyjne-Bez utworów zależnych 3.0 Polska

(CC BY-NC-ND 3.0 PL)



© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2015

ISSN 1899-3192

e-ISSN 2392-0041

ISBN 978-83-7695-535-3

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Zamówienia na opublikowane prace należy składać na adres:

Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

ul. Komandorska 118/120 53-345 Wrocław

tel./fax 71 36 80 602; e-mail:econbook@ue.wroc.pl

www.ksiegarnia.ue.wroc.pl

Druk i oprawa: TOTEM

Spis treści

Wstęp	9
Arkadiusz Bernal: Discrimination of domestic supplies relative to imports for the value added tax exemptions	11
Szymon Bryndziak: Family allowance in personal income tax, in the context of tax expenditures.....	21
Andrzej Czyżewski, Anna Matuszczak: KRUS w budżecie rolnym Polski w długim okresie.....	30
Agnieszka Deresz, Marian Podstawka: Mechanizmy przestępstw podatkowych na przykładzie podatku VAT	42
Jarosław Dziuba: Fiskalne skutki kształtowania stawek podatku od nieruchomości przez miasta na prawach powiatu.....	54
Malgorzata M. Hybka: Discretionary tax liability reliefs in Germany and Poland	66
Agata Jakubowska: Zaufanie podstawą współpracy banku i samorządu lokalnego.....	77
Aneta Kargol-Wasiluk, Adam Wyszkowski: Rola rady fiskalnej w utrzymaniu dyscypliny finansów publicznych. Wnioski dla Polski	87
Krystyna Kietlińska: Rola 1% w zasilaniu organizacji pożytku publicznego (OPP)	102
Krzysztof Kil, Mateusz Folwarski: Czynniki wpływające na wynagrodzenia zarządów banków spółdzielczych w województwie małopolskim w okresie pokryzysowym	112
Marta Kluzek: Preferencyjne opodatkowanie dochodów z kapitałów pieniężnych – możliwość czy konieczność?	122
Anna Leszczyłowska: Obciążenia spółek kapitałowych podatkiem dochodowym w koncepcji <i>allowance for corporate equity</i> (ACE).....	132
Robert Lisowski: Stopy zwrotu otwartych funduszy emerytalnych po reformie.....	141
Malgorzata Mazurek-Chwiejczak: Kierunki ewolucji modeli opodatkowania konsumpcji w państwach OECD	153
Ewelina Młodzik: Źródła i rodzaje ryzyka w sektorze finansów publicznych	163
Grażyna Musialik, Rafał Musialik: Zarządzanie sektorem publicznym a preferencje publiczne	172
Błażej Pilarczyk: Podatkowa grupa kapitałowa w sektorze elektroenergetycznym w Polsce	183

Elwira Pindyk: Wpływ planu zagospodarowania na dochody gminy z tytułu podatku od nieruchomości od osób fizycznych	192
Piotr Podsiadło: Zagadnienie pomocy publicznej z perspektywy traktatowej przesłanki jej wpływu na konkurencję i wymianę handlową na rynku wewnętrznym	206
Ireneusz Pszczółka: Wybrane aspekty funkcjonowania państwowych funduszy majątkowych	217
Piotr Ptak: Arithmetic of sovereign debt crisis in Europe and challenges ahead	227
Halina Rechul: Cele i zarządzanie ryzykiem jako elementy kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych	238
Magdalena Rękas: Wpływ zmian konstrukcji ulgi na dzieci na dochody do dyspozycji rodzin w Polsce	248
Mateusz Rolski: Banki spółdzielcze w Polsce – własność prywatna w służbie społeczności lokalnej czy przedsiębiorstwa nastawione na zysk?.....	265
Jacek Sierak: Selected problems of finances of municipalities in the 25 th year of self-government in Poland.....	275
Karolina Sobczyk, Joanna Woźniak-Holecka, Tomasz Holecki: Organizacja i finansowanie programów z zakresu profilaktyki raka szyjki macicy skierowanych do kobiet w województwie śląskim.....	289
Jerzy Sokolowski: Opodatkowanie osób fizycznych w Polsce podatkiem dochodowym w latach 2009-2013	298
Michał Sosnowski: Redistributive function of fiscal policy and the income inequalities among the society.....	308
Katarzyna Stabryła-Chudzio: Kierunek zmian w płatnościach bezpośrednich dla rolnictwa państw członkowskich Unii Europejskiej.....	321
Edyta Sygut: Wydajność fiskalna a przedmiot i podstawa opodatkowania podatku akcyzowego	331
Tomasz Śmietanka: Finansowo-administracyjne aspekty współpracy JST subregionu radomskiego z samorządem województwa (w opinii wójtów, burmistrzów i starostów)	341
Anna Świrska: Metoda kalkulacji poziomu dochodów własnych gminy na potrzeby wyliczenia kwoty podstawowej subwencji wyrównawczej	354
Zuzanna Urbanowicz: Polityka pieniężna Narodowego Banku Polskiego a decyzje Europejskiego Banku Centralnego	364

Summaries

Arkadiusz Bernal: Dyskryminacja dostaw krajowych w porównaniu z importem w wypadku zwolnień z podatku od wartości dodanej.....	11
Szymon Bryndziak: Ulga prorodzinna w podatku dochodowym od osób fizycznych w kontekście <i>tax expenditures</i>	21
Andrzej Czyżewski, Anna Matuszczak: Farmers' social security fund in Polish agricultural budget in the long term.....	30
Agnieszka Deresz, Marian Podstawka: Mechanisms of tax frauds based on VAT.....	42
Jarosław Dziuba: Fiscal implications of real estate tax rates established by cities with county rights.....	54
Małgorzata M. Hybka: Ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych w Niemczech i w Polsce.....	66
Agata Jakubowska: Trust as a fundament of cooperation between bank and local government.....	77
Aneta Kargol-Wasiluk, Adam Wyszowski: The role of fiscal council to maintain discipline of public finance. Some implications for Poland.....	87
Krystyna Kietlińska: The role of 1% of PIT and CIT in supporting charity organizations in Poland.....	102
Krzysztof Kil, Mateusz Folwarski: Determinants of remuneration of the cooperative banks' board members in Lesser Poland Voivodeship in the post-crisis period.....	112
Marta Kluzek: Preferential taxation of income from capital gains – possibility or necessity?.....	122
Anna Leszczyłowska: Corporate tax burden in the concept of an allowance for corporate equity (ACE).....	132
Robert Lisowski: Open pension funds' rates of return after the reform.....	141
Małgorzata Mazurek-Chwiejczak: Directions of consumption tax models evolution in OECD member states.....	153
Ewelina Młodzik: Sources and types of risk in the public finance sector.....	163
Grażyna Musialik, Rafał Musialik: Public sector management vs. public preferences.....	172
Błażej Pilarczyk: Tax capital group in the electricity sector in Poland.....	181
Elwira Pindyk: Influence of development plan on the municipality's incomes for property tax from natural persons.....	192
Piotr Podsiadło: A question of state aid from the perspective of the treaty premise of its effect on competition and the trade exchange on the internal market.....	206
Ireneusz Pszczołka: Selected aspects of the operating of sovereign wealth funds.....	217

Piotr Ptak: Arytmetyka kryzysu zadłużenia w Europie a wyzwania na przyszłość	227
Halina Rechul: Objectives and risk management as part of management control in the public finance sector.....	289
Magdalena Rękas: Impact of structural changes in children relief available for income for families in Poland	248
Mateusz Rolski: Co-operative banks in Poland – private property at the service of the local community or an enterprise set to the profit?	265
Jacek Sierak: Wybrane problemy finansów gmin w 25. roku samorządności terytorialnej w Polsce	275
Karolina Sobczyk, Joanna Woźniak-Holecka, Tomasz Holecki: Organisation and financing of the programmes from the scope of cervical cancer prevention targeted at women in the Silesian Voivodeship	289
Jerzy Sokolowski: Taxation of individuals in Poland with income tax in the years 2009-2013.....	298
Michał Sosnowski: Redystrybucyjna funkcja polityki fiskalnej a nierówności dochodów ludności	308
Katarzyna Stabryła-Chudzio: The direction of changes in direct payments for agriculture of the European Union member states.....	321
Edyta Sygut: Fiscal efficiency vs. the tax base of excise tax	331
Tomasz Śmietanka: Financial and administrative considerations of the cooperation of the communes and districts of Radom subregion with the self-government of the voivodeship (according to commune administrators, mayors and district administrators)	341
Anna Świrska: Calculation method for optimizing incomes from the equalized part of the subsidy transferred to municipalities.....	354
Zuzanna Urbanowicz: Monetary policy of the National Central Bank of Poland vs. the decisions of the European Central Bank	364

Agnieszka Deresz

Urząd Skarbowy w Siedlcach
e-mail: agnieszka.deresz@mz.mofnet.gov.pl

Marian Podstawka

Szkoła Główna Gospodarstwa Wiejskiego
e-mail: marian_podstawka@sggw.pl

MECHANIZMY PRZESTĘPSTW PODATKOWYCH NA PRZYKŁADZIE PODATKU VAT

MECHANISMS OF TAX FRAUDS BASED ON VAT

DOI: 10.15611/pn.2015.403.04

Streszczenie: Kryzys finansowy z 2007 r. spowodował konieczność podjęcia działań zmierzających m.in. do wzrostu dochodów publicznych. Eliminacja czy też ograniczenia przestępstw podatkowych są jednym ze sposobów na to, aby wpływy do budżetu państwa były większe. Konstrukcja podatku od towarów i usług daje możliwości oszukańczych manipulacji, obejmujących także nienależne pozyskiwanie kwot z tytułu zwrotu podatku VAT naliczowego. Celami tego opracowania są: po pierwsze, wskazanie mechanizmów przestępstw podatkowych na przykładzie podatku VAT, które przyczyniają się do uszczuplenia wpływów do budżetu państwa; po drugie, przedstawienie teoretycznych i praktycznych kwestii ścigania grup przestępczych oraz wskazanie, że mimo wagi, jaką przykładają się do ścigania tych przestępstw, nadal istnieją warunki sprzyjające dokonywaniu przestępstw a, po trzecie, zaproponowanie rozwiązań, które mogłyby ograniczyć przedmiotowy proceder.

Słowa kluczowe: podatek od towarów i usług, przestępstwa podatkowe, kontrola podatkowa, postępowanie podatkowe.

Summary: Financial crisis in 2007 caused the need for taking steps to increase public income. One of the ways to achieve that goal has been elimination or reduction of tax frauds. The structure of the value added tax gives the possibility of deceitful manipulations, including also undue acquiring amounts from the title of repayment of the calculated value added tax. The aims of that work are three. Firstly, to point out the mechanism of tax frauds based on VAT, which contributes to diminishing the government budget's income. Secondly, to show theoretical and practical issues of chasing organised groups involved in tax frauds and to point out that despite the importance of fighting with these crimes, there is still a crime trend to commit them. Thirdly, to deliver solutions in order to reduce described problem.

Keywords: Value added tax, tax offences, tax audit, tax procedure.

1. Wstęp

Kryzys w 2007 r. spowodował pewne zamieszanie wokół teorii finansowych. Do tej daty w większości państw rozwiniętych realizowano w praktyce założenia neoliberalnej teorii finansowej. Negowano to wszystko, co zakłada teoria interwencyjna, stworzona przez J.M. Keynesa. Ograniczano rolę państwa w gospodarce oraz rozmiary sektora publicznego. W momencie kryzysu nastąpił zwrot w myśleniu i działaniu w wielu państwach. Chcąc ratować stan ich gospodarek, sięgnięto po klasyczne dla teorii keynesowskiej instrumenty, takie jak: wzrost wydatków publicznych, dofinansowanie ze środków publicznych sektora prywatnego (banków, instytucji finansowych), obniżanie stóp procentowych itp. Na tym tle powstają pytania: czy te działania mają charakter doraźny, czy należy dokonać weryfikacji dotychczasowych teorii finansowych? Na te pytania i inne trzeba będzie udzielić odpowiedzi. Jednakże nie są one przedmiotem tego opracowania. Kryzys finansowy z 2007 r. i działania zmierzające do wzrostu wydatków publicznych, a wcześniej dochodów publicznych, są jak najbardziej ściśle związane z problematyką prezentowanego artykułu. Jego celem jest przedstawienie możliwości zwiększania wpływów budżetowych dzięki eliminacji lub ograniczeniu przestępstw podatkowych. Ogólnie w sytuacji dużych potrzeb finansowych można zadać następujące pytania:

- czy państwo może mieć większe wpływy do swojego budżetu i budżetów innych jednostek organizacyjnych finansów publicznych,
- jakie zastosować środki i procedury, aby tych dochodów budżetowych było więcej,
- a może środków finansowych jest odpowiednio dużo, tylko są źle wydatkowane?

Treść tego opracowania skupia się na dwóch pierwszych kwestiach. Chodzi w nim o wskazanie mechanizmów przestępstw podatkowych na przykładzie podatku VAT, które przyczyniają się do uszczuplenia wpływów do budżetu państwa. Autorzy starają się zaproponować pewne rozwiązania, które ten proceder mogłyby ograniczyć.

2. Istota podatku od towarów

Wprowadzenie do polskiego prawa podatkowego podatku od towarów i usług¹ stworzyło możliwość dokonywania przestępstw, polegających na wyłudzeniu nienależnych kwot z budżetu państwa [Ustawa z 11 marca 2004]. Możliwość dokonywania tego rodzaju czynów wynika ze specyfiki podatku od towarów i usług. Jest to bowiem podatek, który *de facto* ma obciążać finalnego odbiorcę towaru lub usługi, czyli konsumenta. We wcześniejszych fazach obrotu, podatnikom prowadzącym działalność gospodarczą przysługuje prawo do potrącenia podatku VAT naliczonego od wartości podatku VAT należnego.

¹ Podatek od towarów i usług jest to tzw. podatek od wartości dodanej (*Value Added Tax – VAT*).

Podatek VAT należny jest obliczany w odniesieniu do przychodów ze sprzedaży. To podatek, który dotyczy sprzedaży usług lub produktów i „należy się” budżetowi państwa od danego podatnika. Innymi słowy, podatek VAT należny jest to podatek naliczony przez przedsiębiorcę przy sprzedaży własnych towarów lub usług i odprowadzany do budżetu państwa. Podatek VAT należny obliczany jest od podstawy opodatkowania, lecz do zapłaty nie przypada cała kwota obliczona w ten sposób, tylko pomniejszona o kwotę podatku VAT naliczonego przy nabyciu towarów lub usług. Sprzedawca towaru lub usługi będący „podatnikiem VAT”² oblicza podatek VAT należny od dokonanej sprzedaży (podstawy opodatkowania) i ma prawo pomniejszyć go o podatek VAT naliczony, który zapłacił przy zakupie innych towarów lub usług, zawarty w fakturach zakupu, z uwzględnieniem rabatów, upustów itp. Podatek VAT naliczony wynika z autentycznych faktur zakupu otrzymanych przez przedsiębiorcę przy nabyciu towarów i usług. W przypadku importu jest to suma kwot podatku wynikająca z dokumentu celnego. Różnica między podatkiem VAT naliczonym i podatkiem VAT należnym polega na tym, że ten, który wystawiany jest w fakturach własnych, wydawanych przez firmę to VAT należny (należny budżetowi państwa), a ten zawarty w fakturach otrzymanych od dostawców to VAT naliczony. Zobowiązanie podatkowe w podatku od towarów i usług powstaje tylko wtedy, gdy wartość podatku VAT należnego w danym miesiącu jest większa od wartości podatku VAT naliczonego. Zobowiązanie podatkowe w podatku VAT nie wystąpi, jeśli kwota podatku VAT należnego jest równa lub wyższa od wartości podatku VAT naliczonego w danym okresie rozliczeniowym. W przypadku „nadwyżki” podatku VAT naliczonego nad podatkiem VAT należnym, „podatnik VAT” może odliczyć tę nadwyżkę w następnych okresach rozliczeniowych lub wystąpić do właściwego organu podatkowego o bezpośredni zwrot podatku VAT naliczonego, przewyższającego wartość podatku VAT należnego. To uprawnienie przysługuje „podatnikom podatku VAT”, którzy prowadząc określoną działalność gospodarczą, mają prawo do odliczenia podatku VAT naliczonego przy nabyciu towarów lub usług związanych ze sprzedażą opodatkowaną tym podatkiem.

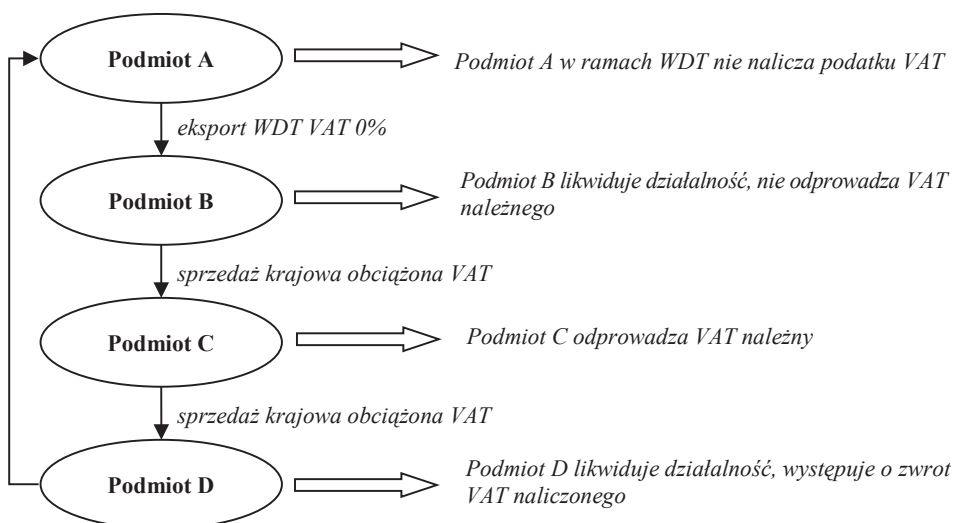
Możliwość odliczenia podatku VAT naliczonego jest prawem podatnika, które może być wykorzystane wyłącznie przez złożenie stosownej deklaracji podatkowej. Prawo to powstaje w oparciu o uzyskany dokument, tzw. fakturę VAT, wystawioną przez uprawnionego podatnika tego podatku lub dokument celny. W konsekwencji, w podatku od towarów i usług mogą występować oszustwa charakterystyczne dla wszystkich rodzajów podatków, gdzie zachowanie sprawcy polega zasadniczo na bezprawnym obniżeniu należnych obciążeń podatkowych. Jednak w przypadku tego podatku istotnie zwiększa się możliwość oszukańczych manipulacji, obejmujących także nienależne pozyskanie kwot z tytułu zwrotu podatku VAT naliczonego.

² Zgodnie z art. 15 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług podatnikami VAT są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności.

3. Mechanizm wyłudzenia podatku od towarów i usług

Przedsiębiorca, który sprzedaje towar kontrahentowi z innego państwa Unii Europejskiej, po spełnieniu szeregu warunków może nie naliczać 23% podatku VAT należnego. Jednocześnie zachowuje prawo do odliczenia podatku VAT już naliczonego. Takie przepisy otwierają możliwość prowadzenia fikcyjnego obrotu po to, by wyłudzić podatek VAT.

Przykładów procesu fikcyjnej sprzedaży jest wiele. Jeden z nich to przedstawiona na rys. 1 tzw. karuzela podatkowa z wykorzystaniem „znikającego podatnika”. Polega ona na wielokrotnym przepływie tych samych towarów pomiędzy podmiotami krajowymi i zagranicznymi z Unii Europejskiej.



Rys. 1. Karuzela pt. „Znikający podatnik”

Źródło: opracowanie własne.

- Zagraniczny dostawca A w ramach Wewnętrznej Dostawy Towarów (WDT) sprzedaje towary do innego kraju Unii Europejskiej, np. do Polski, o wartości 200.000,00 zł. Sprzedaż ta jest obciążona zerową stawką podatku VAT.
- Podmiot B, zwany „słupem” i „znikającym podatnikiem”, czyli podmiot zarejestrowany wyłącznie do przeprowadzenia wyłudzenia podatku VAT, sprzedaje towary z 10-procentową marżą, naliczając stawkę podatku VAT 23% podmiotowi C w wysokości 41 138,00 zł – drugiej firmie „słup”. Nie odprowadza jednak tego podatku do budżetu państwa, bo likwiduje działalność gospodarczą.
- Podmiot C sprzedaje towary również z 10-procentową marżą Podmiotowi D i odprowadza podatek VAT należny od naliczonej przez siebie marży w wysoko-

ści 4114,00 zł ($22\ 000,00\ \text{zł} \times 23\%/123\% = 4113,82\ \text{zł}$). Dodatkowo Podmiot C nabywa prawo do odliczenia podatku VAT naliczonego zapłaconego Podmiotowi B.

- Podmiot D sprzedaje towary z powrotem na rzecz Podmiotu A w ramach Wewnętrznej Dostawy Towarów ze stawką VAT 0% i jednocześnie nabywa prawo do odliczenia całego podatku VAT, który został wykazany na fakturze otrzymanej od firmy C w wysokości 45 252,00 zł ($242\ 000,00\ \text{zł} \times 23\%/123\% = 45\ 252,03\ \text{zł}$). Sprzedaż jest opodatkowana stawką 0%, więc przysługuje mu obniżenie podatku o kwotę VAT, która została wykazana na fakturze otrzymanej od podmiotu C, występuje do organu podatkowego o zwrot podatku VAT, a po jego otrzymaniu znika.

Wynika z tego, że w efekcie opisanej transakcji:

- Podmiot B uzyskuje korzyści równe wysokości podatku zapłaconego przez Podmiot C, czyli 41 138,00 zł,
- Podmiot C nienależnie odlicza podatek zapłacony Podmiotowi B, zyskując w ten sposób 4114,00 zł,
- Podmiot D natomiast odlicza całość naliczonego podatku przez Podmioty B i C i zyskuje w ten sposób 45 252,00 zł,
- W wyniku przedmiotowej transakcji budżet państwa został uszczuplony w sumie o kwotę 90 504,00 zł.

Największe wyłudzenia podatku od towarów i usług organy podatkowe ujawniły dotychczas w handlu złomem i metalami nieżelaznymi³ oraz handlu paliwami.

Przestępstwa związane z handlem złomem i paliwami polegają na oszukańczych uszczupleniach podatku od towarów i usług. W obu przypadkach sam przedmiot transakcji oraz konstrukcja podatku od towarów i usług dają duże możliwości grupom przestępczym dokonywania oszukańczych manipulacji pozwalających uzyskiwać kwoty ze sprzedaży towarów podlegających opodatkowaniu, od których w rzeczywistości nie zapłacono podatku. Złom i paliwo są rzeczami oznaczonymi co do gatunku, co praktycznie uniemożliwia ich identyfikację poprzez wskazanie cech fizycznych rzeczy. Jednocześnie złom i paliwo przy stosunkowo niewielkiej masie (zwłaszcza dotyczy to złomu metali kolorowych) przedstawiają stosunkowo dużą wartość. Ponadto, na te obie grupy towarów istnieje duży popyt, a handel nimi, zwłaszcza w przypadku złomu, nie jest skomplikowany technicznie i nie wymaga wielkich nakładów. Wszystko to sprawia, że łatwo można ukryć rzeczywiste transakcje, a zarazem bez trudu sprzedać towar, stosując niższe ceny niż inni sprzedawcy. Na „konkurencyjne” ceny sprawcy mogą sobie pozwolić w wyniku dokonania uszczupleń podatkowych, ponieważ zyskiem sprawcy jest kwota podatku od towarów i usług, który nie został przez niego zapłacony. Pomysł na osiągnięcie korzyści

³ Powszechność oszustw w handlu złomem i metalami nieżelaznymi doprowadziła do wprowadzenia z dniem 1 kwietnia 2011 roku mechanizmu odwróconego podatku od towarów i usług, nie przyczyniło się to jednak do ostatecznej eliminacji wyłudzenia.

jest więc banalnie prosty. W przypadku obrotu złomem wystarczy uzyskanie poświadczających nieprawdę faktur zakupu złomu (kosztowych), tak aby wynikało z nich, że podatek od towarów i usług został od niego zapłacony. W przypadku obrotu paliwem tak naprawdę chodzi o zmianę, oczywiście fikcyjną, przeznaczenia towaru, tak aby towar nie był obciążony podatkiem akcyzowym. To zachowanie również wymaga poświadczeń nieprawdy na oświadczeniach o dalszej odsprzedaży towaru i fakturach sprzedaży. Często fałszowane są także faktury zakupu. W zależności od rodzaju przestępczej działalności dokonuje się najczęściej albo mieszania paliw z wyrobami nieakcyzowymi, np. z rozpuszczalnikami organicznymi lub lakierniczymi, lub odbarwia się olej opałowy i używa go do celów napędowych. U podstaw tych bardzo opłacalnych zabiegów leży niska cena komponentów czy oleju opałowego, będąca konsekwencją zwolnienia od podatku akcyzowego ze względu na przeznaczenie. Zarówno w przypadku złomu, jak i w przypadku paliw będących przedmiotem procederu konieczne jest wytworzenie poświadczających nieprawdę dokumentów stwierdzających obrót towarem i jego nabycie, a w przypadku przestępstw paliwowych także przeznaczenia nabywanych komponentów lub oleju opałowego. Koszty związane z opisanym procederem nie są duże, a ryzyko z nim związane, w kontekście grożących konsekwencji prawnych, wciąż niezbyt poważne. Na to wszystko nakłada się wciąż nie dość wysoka, pomimo podejmowanych wysiłków, skuteczność organów ścigania oraz organów podatkowych. Wynika to po części ze wskazanych wyżej czynników obiektywnych ułatwiających popełnianie tych przestępstw, po części zaś z przyjętych rozwiązań systemowych i instrumentów prawnych, którymi dysponują organy podatkowe i celne. Grupy przestępcze w celu utrudnienia dokonywania kontroli organom podatkowym w opisanym mechanizmie, wprowadzają komplikacje, wydłużając łańcuch fikcyjnych firm i transakcji, aby ewentualne kontrole krzyżowe dokonywane przez te organy uczynić nieskutecznymi i zatrzeć ślady rzeczywistego obrotu towarem podlegającym opodatkowaniu. Wszystko to powoduje, że, niestety, istnieją warunki do wykorzystania mechanizmów prawa podatkowego celem uzyskania oszukańczych uszczupleń podatku od towarów i usług, pomimo rosnącej aktywności organów ścigania oraz organów podatkowych w ściganiu tego procederu.

Eksperti PwC dokonali analizy strat dla budżetu państwa z tytułu wyłudzeń podatku od towarów i usług w latach 2006–2012. Ich szacunki pokazują, że jeszcze w 2006 r. luka w podatku od towarów i usług wynosiła 10–25 mld zł. Sześć lat później było to już 36–58,5 mld zł. O tyle zatem mniej więcej wyższe powinny być dochody budżetu państwa.

4. Kontrole podatkowe i ich ograniczenia w zwalczaniu wyłudzeń podatku od towarów i usług

W zwalczaniu wyłudzeń podatku od towarów i usług ważną rolę do odegrania mają organy podatkowe:

- po pierwsze, w ustalaniu stanu faktycznego na etapie kontroli podatkowej,
- po drugie, w dokonaniu wyliczeń uszczupień podatkowych na etapie prowadzonego postępowania podatkowego na podstawie materiału dowodowego zebranego podczas czynności kontrolnych.

Organy podatkowe w kontekście wydawanych decyzji podatkowych, które kończą prowadzone postępowanie podatkowe, określających wymiar zobowiązania podatkowego są źródłem kompleksowych ustaleń, które przekładają się zwykle na ostateczny kształt zarzutów stawianych podejrzanym w kontekście chociażby tylko wielkości dokonanego uszczuplenia.

Należy zdawać sobie jednak sprawę z ograniczeń, jakim podlega działanie organów podatkowych. Ograniczenia takie narzuca przede wszystkim kształt przepisów, na podstawie których one działają. Ustawa Ordynacja podatkowa [Ustawa z 29 sierpnia 1997] jest z założenia skonstruowana dla podatników, a nie dla członków zorganizowanych grup przestępczych. Wiele jej przepisów nie przystaje do realiów kontroli podatkowych prowadzonych wobec fikcyjnych podmiotów gospodarczych, stykaniu się ze szczątkową lub nieistniejącą dokumentacją oraz prowadzenia kontroli nie wobec statystycznych podatników, lecz członków zorganizowanych grup przestępczych. Wszystko to powoduje, że kontrole krzyżowe nie dają spodziewanych rezultatów, a materiał własny gromadzony przez organy podatkowe w drodze przesłuchań świadków często nie jest adekwatny do stanu faktycznego. Wynika to z kształtu ustawy Ordynacja podatkowa, której przepisy nie dają organom podatkowym takich instrumentów, jakie Kodeks postępowania karnego daje organom ścigania. I tak:

- po pierwsze, ustawa Ordynacja podatkowa wymaga powiadomienia podatnika o celu i zakresie prowadzonej kontroli podatkowej [Ustawa z 29 sierpnia 1997, art. 284 § 1],
- po drugie, gwarantuje kontrolowanemu udział w czynnościach kontrolnych [Ustawa z 29 sierpnia 1997, art. 285 § 1].

Dalej organ podatkowy ma obowiązek zawiadomienia kontrolowanego o miejscu i terminie przeprowadzania dowodu z zeznań świadków, a także dowodu z opinii biegłych, przynajmniej na trzy dni przed terminem ich przeprowadzenia [Ustawa z 29 sierpnia 1997, art. 289 § 1]. Kontrola ma określone ramy czasowe, powinna być ukończona bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w terminie wskazanym w upoważnieniu do jej przeprowadzenia [Ustawa z 29 sierpnia 1997, art. 284b].

Konieczność zagwarantowania kontrolowanemu obecności w przesłuchaniu wywierana może być presją na świadków zeznających podczas czynności kontrol-

nych. Co więcej, obowiązek powiadamiania kontrolowanego o terminie przesłuchania poszczególnych świadków zawarty w ustawie Ordynacja podatkowa powoduje, że sprawcy dysponują wiedzą o planowanych czynnościach organów podatkowych przed ich przeprowadzeniem. Należy uświadomić sobie, że kontrole podatkowe, w przedmiotowych sprawach, prowadzone są często wobec członków zorganizowanych grup przestępczych. Jedną z cech zorganizowanej przestępczości jest sięganie do gróźb, zmuszanie do określonych zachowań, choćby tylko poprzez presję ekonomiczną, ponieważ osoby przesłuchiwane, w tym zwłaszcza „ślupy”, są często ekonomicznie całkowicie uzależnione od swoich mocodawców.

W realiach konkretnej sprawy organy podatkowe poza wskazanymi wyżej ograniczeniami mogą napotkać także inne przeszkody wynikające z samego mechanizmu przestępstwa. W sprawach tych na pierwszy rzut oka widać, że podstawową trudnością będzie zetknięcie się z wielością podmiotów dokonujących transakcji w tym i z podmiotami fikcyjnymi, których zadaniem jest jedynie upozorowanie rzeczywistej działalności gospodarczej. Stanowi to bardzo poważne wyzwanie dla prowadzących kontrolę podatkową, ponieważ wymaga drobiazgowej analizy badanych zdarzeń gospodarczych pod kątem odróżnienia transakcji i podmiotów rzeczywistych od fikcyjnych. Pociąga to za sobą konieczność przeanalizowania nieraz ogromnych ilości zabezpieczonej dokumentacji oraz drobiazgowego sprawdzenia podmiotów, których ona dotyczy.

5. Zabezpieczenie majątkowe

Zobowiązanie podatkowe przed terminem płatności może być zabezpieczone na majątku podatnika, a w przypadku osób pozostających w związku małżeńskim także na majątku wspólnym, jeżeli zachodzi uzasadniona obawa, że nie zostanie ono wykonane, a w szczególności, gdy podatnik trwale nie uiszcza wymagalnych zobowiązań o charakterze publicznoprawnym lub dokonuje czynności polegających na zbywaniu majątku, które mogą utrudnić lub udaremnić egzekucję [Ustawa z 29 sierpnia 1997, art. 33 § 1]. Wynika z tego, że zabezpieczenie wykonania zobowiązania podatkowego może nastąpić przed wydaniem decyzji określającej to zobowiązanie. Do skutecznego zabezpieczenia interesu budżetu państwa i wydania w tym zakresie stosownej decyzji, organ podatkowy winien wykazać, że zachodzi uzasadniona obawa, że zobowiązanie to nie zostanie wykonane. Uzasadniona obawa, że zobowiązanie nie zostanie wykonane, musi istnieć już w chwili rozstrzygnięcia w przedmiocie zabezpieczenia. Obawa odnoszona jest do zdarzenia, które jeszcze nie nastąpiło, a nawet nie wiadomo, czy w ogóle wystąpi. Kwestii tej nie można rozpatrywać w kontekście tradycyjnie pojmowanych dowodów. Trudno bowiem wskazać, jakie okoliczności uzasadniałyby w sposób pewny (to zaś jest istotą dowodu), istnienie takiej obawy. Jeśli problem „wykonania” czy „niewykonania” zobowiązania podatkowego jest materią dotyczącą rzeczywistości mającej się dopiero ziścić w przyszło-

ści, trudno oczekiwać dowodu, że nie zostanie ono wykonane. W odniesieniu do przyszłości bowiem przedmiotem rozważań jest pewien stan hipotetyczny, co sprawia, że ocenie, a także wykazywaniu argumentów mających wskazywać na rzecz tej oceny, podlegać może tylko możliwość ziszczenia się tego stanu.

W związku z tym organy podatkowe winny uprawdopodobnić, że istnieje uzasadniona obawa, że zobowiązanie nie zostanie wykonane. Nie wystarczy, aby organ podatkowy, wydając decyzję o zabezpieczeniu, wskazał jako okoliczności potwierdzające istnienie uzasadnionej obawy:

- działania ujawnione w toku czynności kontrolnych, związane z ewidencjonowaniem faktur, które nie dokumentowały rzeczywistych transakcji,
- fikcyjność transakcji udokumentowanych fakturami wystawionymi,
- brak znamion prowadzenia działalności gospodarczej przez kontrahentów, co może wskazywać, iż podmiot kontrolowany świadomie dokonywał fikcyjnych transakcji nabycia towarów od tych podmiotów w celu wyłudzenia zwrotu podatku od towarów i usług.

Tak zgromadzony materiał dowodowy w trakcie czynności kontrolnych nie stanowi podstawy do stwierdzenia, że podmiot kontrolowany posiada zaległości podatkowe ani że zagrożone jest zaspokojenie potencjalnych należności podatkowych wynikających z innych postępowań prowadzonych przez organy podatkowe. Obniżenie przez podmiot kontrolowany podatku VAT należnego o podatek VAT naliczony na podstawie faktur dotyczących fikcyjnych transakcji nabycia towaru i udowodnienie, że kontrolowany podmiot świadomie, w sposób ciągły dokonywał fikcyjnych transakcji nabycia towaru w celu wyłudzenia zwrotu podatku VAT, nie stanowi merytorycznego uzasadnienia spełnienia ustawowej przesłanki dokonania zabezpieczenia, wynikającej z przepisów podatkowych. Wniosek z tego, że przepisy podatkowe zostały skonstruowane na korzyść członków zorganizowanych grup przestępczych. W tej sytuacji instytucja zabezpieczenia nie ma bowiem automatycznego zastosowania w każdym postępowaniu dotyczącym zobowiązań podatkowych powstających z mocy prawa, w którym przewidywana jest zwiększona wysokość zobowiązania podatkowego względem zadeklarowanej przez podatnika. Przewidywaną wysokość zobowiązania podatkowego należy bowiem zestawzić z sytuacją majątkową strony i dopiero wówczas ocenić, czy zachodzi uzasadniona obawa niewykonania zobowiązania podatkowego, także w ramach postępowania egzekucyjnego.

6. Postępowanie podatkowe

W przypadku ujawnienia przez kontrolę podatkową nieprawidłowości w wywiązywaniu się przez kontrolowanego z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego oraz niezłożenia przez podatnika deklaracji lub niedokonania przez niego korekty deklaracji w całości uwzględniającej ujawnione nieprawidłowości, organ podatkowy wszczyna postępowanie podatkowe w sprawie, która była przed-

miotem kontroli podatkowej, nie później niż w terminie 6 miesięcy od zakończenia kontroli [Ustawa z 29 sierpnia 1997, art. 165b]. Po dokonanych czynnościach kontrolnych dla grupy przestępczej staje się jasne, że proceder został wykryty. Reakcją jest zacieranie śladów przestępczej działalności. Poza tym grupy przestępcze przy podejmowaniu pieniędzy z kont bankowych czy też upozorowaniu zachodzenia transakcji handlowych polegających na wystawianiu tzw. pustych faktur korzystają ze „słupów”, czyli osób wynajętych dla określonych czynności za stosunkowo niewielką opłatą. Osoby te mają zwykle ograniczoną wiedzę o całości przestępstwa, w którym uczestniczą, i przestępczych mechanizmach, których są niezbędnym elementem. Minimalizuje to ryzyko wykrycia rzeczywistych organizatorów procederu. Osoby te są traktowane przez nich jako sposób zmylenia organów podatkowych. Z punktu widzenia grupy przestępczej korzystne jest skupienie zainteresowania przez organy podatkowe właśnie na tej grupie osób. Z punktu widzenia organów podatkowych i interesów budżetu państwa postępowanie podatkowe ograniczone do ustalenia w decyzji podatkowej zobowiązania podatkowego tzw. słupom w oparciu o regulację art. 108 ustawy o podatku od towarów i usług, trudno uznać za sukces. Decyzje takie bowiem w przeważającej większości opiewają na nieściągalne zobowiązania, ponieważ statystyczny „słup” to osoba bez majątku, w trudnej sytuacji życiowej, dla której pozorowanie działalności gospodarczej pozostaje często jedynym źródłem utrzymania. Niemniej jednak, ważnym argumentem za wydawaniem takich decyzji jest dalsza eliminacja konkretnego „słupa” z obrotu gospodarczego.

7. Problem uczciwego przedsiębiorcy

Problem nadużyć podatkowych polegających na wyłudzeniach podatku od towarów i usług dotyka także uczciwych przedsiębiorców. Może to występować na dwóch płaszczyznach:

- po pierwsze, nieuczciwi przedsiębiorcy mogą sprzedawać towary taniej o wysokość podatku od towarów i usług, którego nie odprowadzali, czyli są źródłem nieuczciwej konkurencji,
- po drugie, uczciwi przedsiębiorcy działający na rynku podatnym na wyłudzenia podatku od towarów i usług są narażeni na kontrole podatkowe, a ich rozliczenia podatkowe mogą zostać zakwestionowane przez organy podatkowe w sytuacji, gdy taki podatnik kupował towar od osoby powiązanej z grupą przestępczą dopuszczającą się oszustw podatkowych lub takiej osobie go sprzedawał. Uczciwy przedsiębiorca może zetknąć się z oszustami podatkowymi zarówno kupując towar, jak i go sprzedając. W praktyce oszuści ukrywają swoją działalność i dany przedsiębiorca może nie wiedzieć, że kupuje od osób, które dokonują oszustw podatkowych, lub im sprzedaje, a jego przedsiębiorstwo wykorzystywane jest w ten sposób do popełniania przestępstw podatkowych. Organ podatkowy kwestionuje prawo do odliczenia podatku VAT naliczonego związanego z zakupem

towarów od osób powiązanych z przestępcami, uzasadniając to tym, że faktury VAT wystawiane przez tzw. słupy na zakup towaru nie dokumentują prawdziwej transakcji, ponieważ w rzeczywistości towar zakupiony został od członków grupy przestępczej. Oznacza to konieczność zapłaty przez przedsiębiorcę pieniędzy w wysokości podatku VAT naliczonego wynikającego z faktury zakupu towaru VAT z własnych funduszy. W ostatnim okresie pojawiły się korzystne orzeczenia sądów chroniące uczciwych podatników, pod warunkiem że dochowali należytej staranności w weryfikowaniu swoich kontrahentów [Wyrok NSA z 14.03.2013]. Komplikuje to jednak fakt, że tego typu sprawy są trudne dowodowo, jak bowiem udowodnić, że podatnik miał zamiar oszukać budżet państwa czy też takiego zamiaru nie miał.

8. Podsumowanie

W dużym procencie działalność gospodarcza prowadzona w zakresie handlu złomem oraz handlu paliwami polega na oszukańczych uszczupleniach podatku od towarów i usług w związku z dokonaniem obrotu tymi towarami. W obu przypadkach same cechy przedmiotu transakcji oraz konstrukcja podatku od towarów i usług dają duże możliwości grupom przestępczym dokonywania manipulacji. Pomimo wagi, jaką przykłada się do ścigania tych zjawisk, nadal istnieją swoiste warunki do ich dokonywania. Niewątpliwie wynika to z przyczyn obiektywnych:

- stosunkowo dużej łatwości dokonywania tego rodzaju przestępstw,
- ogromnych potencjalnych zysków,
- dużego prawdopodobieństwa uniknięcia konsekwencji finansowych związanych z jego popełnieniem.

Problemem są przepisy ustawy Ordynacja podatkowa, które czynią nieskutecznymi działania organów podatkowych. Niewątpliwie ograniczenie czasu trwania czynności kontrolnych powoduje, że przeprowadzenie większości kontroli podatkowych w przedmiotowych sprawach staje się niewykonalne. Powstaje pytanie, czy należy zmieniać przepisy ustawy Ordynacja podatkowa, zaostrzając ich restrykcyjność, zwiększając tajność postępowania itp. Udzielając odpowiedzi na to pytanie, należy zdawać sobie sprawę, że większość kontroli podatkowych prowadzona jest wobec normalnych podatników, a dylemat, czy dla osiągnięcia lepszych rezultatów w walce ze zorganizowaną przestępczością, wykorzystującą mechanizmy prawa podatkowego, warto zwiększać restrykcyjność ustawy względem wszystkich podatników, pozostaje problemem podjęcia określonych decyzji politycznych. Na tle obecnie istniejących uregulowań podatkowych pozostaje jasne, że bez opierania się na materiałach gromadzonych przez organy ścigania i bez ścisłej z nimi współpracy metody i instrumenty prawne, którymi dysponują organy podatkowe, nie będą w tych sprawach skuteczne. W dalszej perspektywie czasowej należy także rozważyć kolejne zmiany uregulowania znamion przestępstwa prania brudnych pieniędzy

w kierunku rozszerzenia wymogu ujawnienia pochodzenia korzyści także ze źródeł nieujawnionych dochodów, co do których istnieje domniemanie ich przestępczego pochodzenia, choć jest to niewątpliwie propozycja bardzo kontrowersyjna.

Na chwilę obecną organom podatkowym pozostaje jedynie:

- świadomość piętrzących się w tzw. sprawach złomowych i paliwowych trudności,
- wykorzystanie instrumentów, które daje obowiązujące prawo podatkowe,
- upór w ściganiu tych niezwykle niebezpiecznych z punktu widzenia interesów budżetu państwa przejawów przestępczości zorganizowanej.

Literatura

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, Dz.U. z 2004 r., nr 54, poz. 535 ze zm.

Ustawa z 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, Dz.U. z 2012 r., poz. 749 ze zm.

Wyrok NSA z 14.03.2013 r., I FSK 436/12.