

Ryszard Beldzikowski

PRZESTĘPCZOŚĆ SKARBOWA - CZYNNIK DESTABILIZUJĄCY SYSTEM FINANSÓW PUBLICZNYCH

1. Penalizacja przestępstw i wykroczeń skarbowych

Przestępstwem skarbowym jest czyn zabroniony przez kodeks karny skarbowy pod groźbą kary grzywny w stawkach dziennych, kary ograniczenia wolności lub kary pozbawienia wolności (art. 52 § 2 kks).¹

Wykroczeniem skarbowym jest czyn zabroniony przez kodeks pod groźbą kary grzywny określonej kwotowo, jeżeli kwota uszczuplonej lub narażonej na uszczuplenie należności publiczno-prawnej albo wartości przedmiotu czynu nie przekracza pięciokrotnej wysokości minimalnego wynagrodzenia w czasie jego popełnienia. Wykroczeniem skarbowym jest także inny czyn zabroniony, jeżeli kodeks tak stanowi (art. 52 § 3 kks).² Wartość pięciokrotnego minimalnego wynagrodzenia w roku 2012 wynosiła: 5 x 1500 zł, czyli 7500 zł.

Kary za przestępstwa skarbowe zostały uregulowane w następujących przepisach kks: art. 23 – grzywna, art. 26 – ograniczenie wolności, art. 27 – pozbawienie wolności. W art. 28 kks ustawodawca uregulował wymiar kar nadzwyczajnie obostrzonych.

Za przestępstwa skarbowe przewidziano karę grzywny w systemie stawek dziennych, w wysokości od 10 do 720 stawek (nadzwyczajnie obostrzenie – 1080 stawek).³ Karę ograniczenia wolności orzeka się w wymiarze od 1 miesiąca

¹ Ustawa z dnia 10 września 1999 r. - Kodeks karny skarbowy (t.j. Dz.U. z 2007 r. Nr 111, poz. 765 ze zm.).

² Minimalne wynagrodzenie jest to wynagrodzenie za pracę ustalone na podstawie ustawy z dnia 10 października 2002 r. o minimalnym wynagrodzeniu za pracę (Dz.U. z 2002 r. Nr 200, poz. 1679 ze zm.); w roku 2012 ta wartość wynosiła 1500 zł i została uregulowana Rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 13 września 2011 r. w sprawie wysokości minimalnego wynagrodzenia za pracę w 2012 r. (Dz.U. z 2011 r. Nr 192, poz. 1141).

³ Wartość jednej stawki wynosi minimum 1/30 minimalnego wynagrodzenia – maksymalnie może sięgać czterystukrotności 1/30 minimalnego wynagrodzenia.

do 12 miesięcy (nadzwyczajne obostrzenie – do 18 miesięcy).⁴ Pozbawienie wolności jest orzekane od 5 dni do 5 lat. Nadzwyczajnie obostrzona kara pozbawienia wolności może wynieść do 10 lat, ale orzekana w warunkach kary łącznej nawet do 15 lat.

Kodeks karny skarbowy posiada instrumenty pozwalające na zwalczanie zorganizowanych grup (związków) specjalizujących się w przestępczości skarbowej. Do takich uregulowań należy:

1. Wyłączenie instytucji czynnego żalu karnoskarbowego w stosunku do sprawcy, który zorganizował lub kierował grupą lub związkiem mającym na celu popełnienie przestępstwa skarbowego (art. 16 § 6 pkt 3 kks).
2. Wyłączenie możliwości skorzystania z dobrowolnego poddania się odpowiedzialności w przypadku przestępstwa skarbowego zagrożonego jedynie grzywną, a popełnionego przez sprawcę działającego w zorganizowanej grupie w celu popełnienia przestępstwa skarbowego (art. 17 § 2 pkt 2 w zw. z art. 37 § 1 pkt 5 kks).
3. Obligatoryjne nadzwyczajne obostrzenie kary sprawcy, który popełnił przestępstwo skarbowe, działając w zorganizowanej grupie lub związku mającym na celu popełnienie przestępstwa skarbowego (art. 37 § 1 pkt 5 kks).
4. Obligatoryjne nadzwyczajne złagodzenie kary za popełnione przestępstwo skarbowe dla tzw. małego świadka koronnego (art. 36 § 3 kks).
5. Wyłączenie możliwości orzekania kary ograniczenia wolności za przestępstwo skarbowe popełnione w zorganizowanej grupie mającej na celu popełnienie przestępstwa skarbowego (art. 26 § 3 kks).
6. Obligatoryjny przepadek korzyści uzyskanych chociażby pośrednio z popełnienia przestępstwa skarbowego (art. 33 § 2 i 3 kks).
7. Możliwość orzeczenia przez sąd zakazu prowadzenia działalności gospodarczej (art. 34 § 2 kks).
8. Możliwość orzeczenia przez sąd pozbawienia praw publicznych (art. 34 § 3 kks).
9. Wobec sprawcy działającego w zorganizowanej grupie mającej na celu popełnienie przestępstwa skarbowego sąd może ograniczyć środki probacyjne, tj: wyłączyć możliwość warunkowego umorzenia postępowania skarbowego (art. 41 § 1 kks); wyłączyć możliwość warunkowego zawieszenia wykonania orzeczonej kary (art. 41a kks); uzależnić możliwość

⁴ Nadzwyczajne obostrzenia kar zostały wprowadzone ustawą z dnia 5 listopada 2009 r. o zmianie ustawy – Kodeks karny, ustawy – Kodeks postępowania karnego, ustawy – Kodeks karny wykonawczy, ustawy – Kodeks karny skarbowy oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2009 r. Nr 206, poz. 1589). Ustawa ta wprowadziła zmiany w kodeksie karnym skarbowym z dniem 8 czerwca 2010 r.

ubiegania się o warunkowe przedterminowe zwolnienie z odbycia reszty kary pozbawienia wolności od surowszej przesłanki formalnej (art. 41 § 2 kks).⁵

Przestępstwa i wykroczenia podatkowe przeciwko obowiązkom podatkowym w polskim prawie karnym skarbowym należą do jednej z pięciu kategorii przestępstw i wykroczeń skarbowych. W ustawowej systematyce kodeksu karnego skarbowego (kks) kategorię przestępstw i wykroczeń przeciwko obowiązkom podatkowym i rozliczeniom z tytułu dotacji lub subwencji umieszczono na pierwszym miejscu. W dalszej kolejności ustawodawca wymienił następujące przestępstwa i wykroczenia skarbowe przeciwko:

- obowiązkowi celnemu oraz zasadom obrotu z zagranicą towarami i usługami,
- obrotowi dewizowemu,
- organizacji gier hazardowych.

Rozdział 6 kks, który penalizuje przestępstwa i wykroczenia podatkowe, jest najobszerniejszy w części szczególnej kodeksu karnego skarbowego. W rozdziale tym (art. 54–84) ustawodawca wymienił powszechnie występujące przestępstwa i wykroczenia podatkowe oraz możliwe do zastosowania środki reakcji karnej skarbowej.⁶ W tym katalogu znajdujemy następujące zabronione czyny wobec obowiązków podatkowych, m.in.:

- narażenie podatku na uszczuplenie,
- zatajenie działalności gospodarczej prowadzonej na własny rachunek lub jej rzeczywistych rozmiarów,
- oszustwo podatkowe jako podanie organowi podatkowemu nieprawdy, zatajenie, niedopełnienie obowiązków informacyjnych,
- nieprowadzenie, nieprzechowywanie, nierzetelne prowadzenie ksiąg,
- niewystawianie, nierzetelne wystawianie lub posługiwanie się nierzetelnymi fakturami, rachunkami; sprzedaż z pomijaniem kasy rejestrującej,
- nielegalna produkcja wina, alkoholu, brak oznakowania znakami akcyzy,
- paserstwo w obrocie wyrobami akcyzowymi,
- podrabianie lub przerabianie znaków akcyzowych,
- zmiana przeznaczenia wyrobów akcyzowych,
- wprowadzanie w błąd organu podatkowego,
- nieterminowa wpłata podatku przez płatnika lub inkasenta.

⁵ M. Błaszczyk, *Instrumenty zwalczania przestępczości zorganizowanej przewidziane w prawie karnym skarbowym* [w:] E. Gruza (red.), *Wybrane aspekty zwalczania przestępczości zorganizowanej i terroryzmu*, Warszawa 2010, s. 134.

⁶ Dział II rozdział 6, *Przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe przeciwko obowiązkom podatkowym i rozliczeniom z tytułu dotacji lub rozliczeniom*, ustawa z dnia 10 września 1999 r. - Kodeks...op. cit.

System gospodarki wolnorynkowej, jakkolwiek brzmi ta konstatacja, generuje nowe typy przestępstw oraz konieczność nowelizacji ich prawnych definicji oraz regulacji sankcyjnych w nowej rzeczywistości społecznej i gospodarczej. Nowy system gospodarczy, który *sensu stricto* w ujęciu norm prawnych i politycznego przyzwolenia pojawił się w Polsce w latach 1988-1990, w tamtej społecznej siermiężnej rzeczywistości, natychmiast stworzył możliwości uzyskiwania sporych dochodów przez ludzi, którzy potrafili być aktywni w nieskomplikowanej działalności gospodarczej. Twórcy transformacji właśnie oczekiwali takich indywidualnych zachowań dających pozytywne skutki w wymiarze społecznym. Ale... ta zmiana prawnych zasad gospodarczych sprzyjała również powstawaniu wielu patologii, m.in. w: obszarze zobowiązań podatkowych, obrocie finansowym, restrukturyzacji i prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych, które nie miały szans wystąpić w systemie gospodarki nakazowo-rozdziałowej.⁷ W konsekwencji, właściwie do dzisiejszych czasów prawo karne najszybciej rozwija się w obszarze prawa karnego gospodarczego (np. rozdz. XXXVI i XXXVII Kodeksu karnego). Z tych samych powodów ustawodawca właściwie każdego roku wprowadza kolejne nowelizacje również w prawie karnym skarbowym. Czasami kodyfikacja zjawiska przestępczego umieszczona w kodeksie karnym skarbowym ma luźny związek z ochroną systemu podatkowego, np. rozdział 9 - Przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe przeciwko organizacji gier hazardowych.⁸ Ale przedmiot ochrony prawa karnego skarbowego ma zakres ponadindywidualny, szerszy od tylko zapewnienia wykonywania zobowiązań podatkowych. W praktyce kks jest podstawowym instrumentem szeroko rozumianego prawa karnego gospodarczego. Zatem prawo karne skarbowe określa czyny zabronione jako przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe, które godzą w:

- interesy finansowe Skarbu Państwa,
- interesy finansowe jednostek samorządu terytorialnego,
- interesy finansowe Unii Europejskiej.

Procesowe prawo karne skarbowe określa normy prawne regulujące postępowanie organów państwa w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe. Natomiast wykonawcze prawo karne skarbowe określa tryb wykonywania kar i innych środków wymierzanych za przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe oraz uprawnienia i obowiązki osób, którym je wymierzono. Zatem prawo karne skarbowe w sposób zasadniczy reguluje postępowanie m.in.

⁷ Por. M. Błaszczuk, *Instrumenty zwalczania przestępczości zorganizowanej przewidziane w prawie karnym skarbowym...* op.cit; A. Bernal, *Zjawisko uchylania się od podatków dochodowych i metody jego ograniczania*, Difin 2008; O. Gómiok, *Przestępczość gospodarcza i jej zwalczanie*, PWN 1994.

⁸ Por. L. Wilk, *Hazard. Studium kryminologiczne i prawne*, C.H. Beck 2012.

organów kontroli podatkowej, organów kontroli skarbowej, organów celnych. Minister finansów nadzoruje funkcjonowanie tych organów (administracji skarbowej, administracji celnej) poprzez podległych mu podsekretarzy stanu. Zasadniczym obowiązkiem tych administracji (organów) jest ochrona interesów finansowych Skarbu Państwa, jednostek samorządu terytorialnego oraz Unii Europejskiej (fundusze, budżet).

2. Struktura i zadania administracji skarbowej

W 1983 r. w Polsce powołano 311 urzędów skarbowych i 49 izb skarbowych.⁹ W istocie reaktywowano przedwojenną administrację podatkową i dokładnie skorzystano z doświadczeń prawnych i organizacyjnych ówczesnej struktury. W dokumencie Ministerstwa Finansów (z 1982 r.) diagnozującym małą sprawność dotychczasowej *szużby podatkowej i egzekucyjnej terenowych organów administracji państwowej* uzasadniano potrzebę systemowej zmiany tej sytuacji m.in. takim opisem rzeczywistości: *Doświadczenia lat 1979–1980 r. wykazują, że pomimo systematycznych wysiłków organizacyjnych i szkoleniowych w znacznej mierze urzędów gmin i małych miast nie ma warunków pozwalających na prawidłowe i odpowiednio efektywne wykonanie przez te urzędy zadań w zakresie podatków i opłat, których wymiar i pobór opiera się na zasadach bardziej złożonych. Brak jest także przesłanek, które wskazywałyby, że w obecnych warunkach organizacyjnych sytuacja ta może ulec poprawie. Chodzi tu o podatek obrotowy i dochodowy, podatek wyrównawczy i od wynagrodzeń, podatek od spadków i darowizn oraz opłatę skarbową od czynności cywilno-prawnych. Dla wymiaru i poboru tych podatków i opłat wymagana jest wiedza specjalistyczna z zakresu prawa podatkowego i wielu pokrewnych dziedzin prawa.*¹⁰

W tych latach, jakkolwiek to brzmi wobec dość powszechnej negatywnej opinii o tamtym czasie, rozpoczął się proces powrotu do niektórych przedwojennych sprawdzonych rozwiązań prawnych i systemowych z ostrożną adaptacją zachodnich wzorców, np. w 1980 r. w Polsce przywrócono sądownictwo administracyjne.

Do zakresu zadań urzędów skarbowych powołanych w 1983 r. należało:

1. ustalanie i pobór podatków i nieopodatkowanych należności budżetowych od jednostek gospodarki uspołecznionej, nieuspołecznionej i osób fizycznych, z wyjątkiem zobowiązań pieniężnych od rolników oraz podatków i opłat terenowych,

⁹ Rozporządzenie MF z dnia 31 grudnia 1982 r. w sprawie terytorialnego zasięgu działania oraz siedzib urzędów skarbowych i izb skarbowych (Dz.U. z 1983 r. Nr 3, poz. 22).

¹⁰ Materiały dotyczące utworzenia Izb i Urzędów Skarbowych lata 1981-1982, Ministerstwo Finansów, sygn. 916/3/1.

2. przyjmowanie zgłoszeń obowiązku podatkowego (rejestracja podatkowa) jednostek gospodarki uspołecznionej,
3. wykonywanie kontroli podatkowej w zakresie zleconym przez izbę skarbową,
4. prowadzenie dochodzeń w sprawach karnych skarbowych,
5. orzecznictwo w pierwszej instancji w sprawach karnych skarbowych,
6. wykonywanie egzekucji administracyjnej należności pieniężnych, a także kar majątkowych, w zakresie określonym w przepisach kodeksu karnego wykonawczego oraz ustawy karnej skarbowej.¹¹

Do czasów współczesnych zadania urzędów skarbowych w zakresie funkcjonalnym niewiele się zmieniły. Współczesnej administracji podatkowej przybyły dodatkowe specjalistyczne obowiązki wynikają z naszego członkostwa w UE i uczestniczeniu Polski w międzynarodowych procesach finansowo-gospodarczych.

Warto wskazać, że ustawa z dnia 29 grudnia 1982 r. o urzędzie ministra finansów była odważną i potrzebną decyzją, która dokonała zdecydowanego postępu w kształtowaniu nowoczesnej administracji skarbowej i systemu podatkowego. Ta zmiana systemowa zmierzała do przygotowania administracji podatkowej na obsługę różnych procesów (podmiotów) gospodarczych. To był kolejny systemowy akt prawny świadczący o wówczas nieśmiałym, ale postępującym procesie modernizacji państwa. Może warto powtórzyć, że w 1980 r. w Polsce powołano Naczelną Sąd Administracyjny.¹² W tym samym roku zaczęła obowiązywać ustawa o zobowiązaniach podatkowych.¹³ Kolejną nowatorską inicjatywą zrealizowaną w trudnych czasach dekady lat 80. XX wieku było powołanie Trybunału Konstytucyjnego (1985 r.) i Urzędu Rzecznika Praw Obywatelskich (1987 r.). Na wyprowadzenie Polski z gospodarczej zapaści i społecznej apatii potrzebna była kuracja zdecydowana i rozsądna, która

¹¹ Art. 9 pkt 4 i 5 ustawy z dnia 29 grudnia 1982 r. o urzędzie ministra finansów oraz urzędach i izbach skarbowych (Dz.U. z 1982 r. Nr 45, poz. 289).

¹² Ustawa z dnia 31 stycznia 1980 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym oraz zmianie ustawy – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. z 1980 r. Nr 4, poz. 8). Wówczas wśród tzw. krajów socjalistycznych tylko w Polsce powołano sądownictwo administracyjne. Początkowo zadanie to realizował jeden sąd – Naczelną Sąd Administracyjny.

¹³ Ustawa z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (Dz.U. z 1980 r. Nr 27, poz. 11). Ustawa ta regulowała ogólne zasady powstawania, wykonywania i wygasania zobowiązań podatkowych jednostek gospodarki uspołecznionej i niebędących jednostkami gospodarki uspołecznionej, osób fizycznych i prawnych i innych jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej. Istotnym elementem reformatorskim tej ustawy było pozbawienie Rady Ministrów dotychczasowego uprawnienia do samodzielnego stanowienia prawa podatkowego w formie samoistnych uchwał. Od tego czasu tylko Sejm procedurą ustawową mógł regulować zobowiązania podatkowe. Ustawa ta obowiązywała do 1 stycznia 1998 r.

jednocześnie uruchomi społeczną akceptację dla zasadniczych zmian politycznych i gospodarczych. Tak też się stało... Transformacja ustrojowa dokonana w Polsce w latach 1988-1990 spowodowała fundamentalne przeobrażenia systemowe, które były oczekiwane i przewidywalne, ale jednocześnie wygenerowała sporo problemów społecznie trudnych i nieprzewidywalnych w obszarze przestępstw kryminalnych i gospodarczych.¹⁴ Narastały patologie przestępcze w skali i *modus operandi* przeważnie nieznaney organom ochrony porządku prawnego. Pojawiło się masowe bezrobocie, które już w końcu 1990 r. przekroczyło ponad 1100 tys. osób, w roku następnym liczba bezrobotnych osiągnęła 2,1 mln osób, czyli 12,2%. Patologia prywatyzacji i tworzenie tzw. wolnego rynku została już dokładnie zbadana i opisana.¹⁵ Niewątpliwie te czasy i niektóre zjawiska wówczas wygenerowane zdecydowanie wpłynęły na kryminalizację życia społecznego, wzrost przestępczości zwłaszcza w sferze zagrożenia życia i patologii gospodarczych, podatkowych i fiskalnych. Władze państwowe próbowały powstrzymać te negatywne zjawiska i niwelować ich źródła.

W takiej sytuacji w lutym 1992 r. powołano 49 urzędów kontroli skarbowej i Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej, który miał nadzorować działalność nowej struktury – kontroli skarbowej. W ten sposób wyraźnie wzmocniono możliwości kontrolne administracji finansowej.

Ustawa z dnia 28 września 1991 r. określiła dwa cele kontroli skarbowej:

1. ochronę interesów i praw majątkowych Skarbu Państwa oraz zapewnienie skuteczności wykonywania zobowiązań podatkowych i innych należności stanowiących dochód budżetu państwa lub państwowych funduszy celowych,
2. badanie zgodności z prawem gospodarowania mieniem innych państwowych osób prawnych.¹⁶

¹⁴ Por. W. Kieżun, *Patologia transformacji*, Warszawa 2012; J. Paradowska, *Sąd nad sprawiedliwością*. Rozmowa z B. Piwnik, sędzią Sądu Okręgowego w Warszawie, była minister sprawiedliwości, o przeciągających się procesach, marzących o sławie prokuratorach i biciu w aresztach, „Polityka”, 31.10. 2009 r.; M. Filar, *Polityka kryminalizacyjna III Rzeczypospolitej (w okresie od czerwca 1989 r. do czerwca 1996 r.)*, „Państwo i Prawo” nr 11/1996.

¹⁵ Por. J. Walczak, *Plan Balcerowicza (Sorosa) – mocny fundament słabej Polski* [w:] *Transformacje systemowe w Polsce i w krajach postkomunistycznych* (red. M. Chałubińskiego), Pułtusk 2008; D. Ost, *Kłęska „Solidarności”. Gniew i polityka w postkomunistycznej Europie*, Warszawa 2007; K.Z. Poznański, *Wielki przekręt. Kłęska polskich reform*, TWiL Warszawa; *Manowce polskiej prywatyzacji* (red. M. Jarosz), PWN Warszawa 2001.

¹⁶ Ustawa z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (Dz.U. z 1991 r. Nr 100, poz. 442).

Obecnie organy kontroli skarbowej są uprawnione do następującego zakresu kontroli:

- kontroli rzetelności deklarowanych podstaw opodatkowania oraz prawidłowości obliczania i wypłacania podatków stanowiących dochód budżetu państwa oraz jednostek samorządu terytorialnego, a także innych należności pieniężnych budżetu państwa lub państwowych funduszy celowych oraz jednostek samorządu terytorialnego,
- ujawniania i kontroli niezgłoszonej do opodatkowania działalności gospodarczej,
- kontroli źródeł pochodzenia majątku oraz przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych,
- kontroli celowości i zgodności z prawem gospodarowania środkami publicznymi oraz środkami pochodzącymi z Unii Europejskiej i międzynarodowych instytucji finansowych (...),
- kontroli wywiązywania się z warunków finansowania pomocy ze środków, o których mowa wyżej,
- kontroli prawidłowości przekazywania środków własnych do budżetu UE,
- audytu gospodarowania środkami pochodzącymi z budżetu UE oraz niepodlegającymi zwrotowi środkami z innych źródeł zagranicznych, w tym certyfikacja i wydawanie deklaracji zamknięcia,
- badania celowości w czasie podejmowania decyzji i zgodności z prawem wykorzystania i rozporządzenia mieniem państwowym, a w szczególności ujawnianie niedoborów, a także innych szkód w tym mieniu,
- badania wykorzystania mienia otrzymanego od Skarbu Państwa w celu realizacji zadań publicznych oraz prawidłowości prywatyzacji mienia Skarbu Państwa,
- kontroli rzetelności wypełniania zobowiązań wynikających z udzielanych przez Skarb Państwa poręczeń i gwarancji,
- kontroli zgodności wykorzystania środków, których spłatę poręczył lub gwarantował Skarb Państwa, z ich przeznaczeniem,
- zapobiegania i wykrywania naruszeń krajowych przepisów celnych oraz ściganie naruszeń krajowych lub wspólnotowych przepisów celnych przez wykonywanie nadzoru transgranicznego osób, miejsc, środków transportu i towarów oraz dostawy kontrolowanej (...),
- kontroli oświadczeń o stanie majątkowym osób – obowiązanych do ich składania - zatrudnionych lub pełniących służbę w jednostkach organizacyjnych administracji celnej, podatkowej i kontroli skarbowej podległych ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych, w tym w urzędzie obsługującym tego ministra,

- badania prawidłowości stosowania cen urzędowych i marż handlowych urzędowych w granicach i na zasadach określonych w odrębnych przepisach,
- zapobiegania i ujawniania przestępstw, o których mowa w art. 228-231 kodeksu karnego, popełnionych przez osoby zatrudnione lub pełniące służbę w jednostkach organizacyjnych podległych ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych,
- badania przestrzegania przez rezydentów i nierezydentów ograniczeń i obowiązków określonych w przepisach prawa dewizowego oraz warunków udzielanych na ich podstawie zezwoleń dewizowych, a także warunków wykonywania działalności kantorowej,
- współdziałania ze Służbą Celną w zakresie zwalczania przestępstw, o których mowa w art. 107 § 1 kodeksu karnego skarbowego.¹⁷

Do zakresu działania naczelników urzędów skarbowych należy:

- ustalanie lub określanie i pobór podatków oraz niepodatkowych należności budżetowych, jak również innych należności, na podstawie odrębnych przepisów, z wyjątkiem podatków i należności budżetowych, których ustalanie lub określanie i pobór należy do innych organów,
- rejestrowanie podatników oraz przyjmowanie deklaracji podatkowych,
- wykonywanie kontroli skarbowej,
- podział i przekazywanie, na zasadach określonych w odrębnych przepisach, dochodów budżetowych między budżetem państwa i budżetami państw,
- wykonywanie egzekucji administracyjnej należności pieniężnych,
- współpraca z Szefem Krajowego Centrum Informacji Kryminalnych w zakresie niezbędnym do realizacji jego zadań ustawowych,
- prowadzenie dochodzeń w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe,
- wykonywanie funkcji oskarżyciela publicznego w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe,
- wykonywanie kar majątkowych, w zakresie określonym w przepisach kodeksu karnego wykonawczego oraz kodeksu karnego skarbowego.

Do zasadniczego zakresu działania dyrektora izby skarbowej należy m.in.:

- nadzór nad urzędami skarbowymi,
- rozstrzyganie w drugiej instancji w sprawach należących w pierwszej instancji do urzędów skarbowych.¹⁸

¹⁷ Art. 2.1 ustawy z dnia 28 września 1991 o kontroli skarbowej (t.j. Dz.U. z 2011 r. Nr 41, poz. 214 ze zm.).

¹⁸ Art. 5 ust. 6, 6a, 7 ustawy z dnia 21 czerwca 1996 r. o urzędach i izbach skarbowych (t.j. Dz.U. z 2004 r. Nr 121, poz. 1267 ze zm.).

Urzędy kontroli skarbowej w polskim systemie prawnym stanowią wyspecjalizowaną jednostkę kontrolną, która jest autonomiczną strukturą administracji skarbowej nadzorowaną przez GIKS. Od 1 lipca 2002 r. dyrektorzy urzędów kontroli skarbowej (UKS) zostali ustanowieni organami kontroli skarbowej i przejęli dotychczasowe uprawnienia inspektorów kontroli skarbowej.¹⁹ Natomiast urzędy skarbowe podlegają nadzorowi właściwym miejscowo izmom skarbowym (IS) i ta struktura również jest nadzorowana przez GIKS.

Z upływem lat kolejne nowelizacje ustaw zmieniały, z zasady powiększały, zakres zadań i uprawnień obu strukturom. Obecnie administracje skarbową stanowią: izby skarbowe prawnie zintegrowane z urzędami skarbowymi (ta struktura w piśmiennictwie czasami określana jest jako administracja podatkowa) oraz urzędy kontroli skarbowej. W strukturze podległej dyrektorom izb skarbowych dodatkowo funkcjonuje 20 wyspecjalizowanych urzędów podatkowych²⁰, 5 placówek Krajowej Informacji Podatkowej²¹, Biuro wymiany informacji podatkowej w Koninie (w zakresie podatników i rozliczeń z VAT w wewnątrzspółnotowym obrocie towarów i usług). We wszystkich urzędach kontroli skarbowej funkcjonują jednostki organizacyjne wywiadu skarbowego, który jest nadzorowany przez Departament Wywiadu Skarbowego MF. Wywiad skarbowy, który faktycznie w 1998 r. został powołany, od tego czasu doskonali swoją sprawność zawodową i obecnie posiada ustawowe uprawnienia do stosowania najważniejszych instrumentów z zakresu czynności operacyjno-rozpoznawczych.

Administracja skarbowa jest częścią składową administracji rządowej zaliczana do działu administracji niezespólonej. W tym stanie prawnym podlega zwierzchnictwu ministra właściwego do spraw finansów publicznych i faktycznie ten minister kieruje tą administracją. Jaka jest ta administracja – jak pracuje, czy jest efektywna i co to znaczy, co robi poza kontrolą przedsiębiorców, podatników, właściwie komu jest potrzebna? Obraz medialny urzędów skarbowych czy inspektorów kontroli skarbowej prezentuje raczej niepozytywną opinię o tej

¹⁹ Ustawa z dnia 7 czerwca 2002 r. o zniesieniu Generalnego Inspektora Celnego, o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2002 r. Nr 80, poz. 804).

²⁰ Wyspecjalizowane US obsługują w szczególności osoby prawne lub jednostki organizacyjne nie posiadające osobowości prawnej, które w ostatnim roku podatkowym osiągnęły przychód netto co najmniej 5 mln euro. W tej grupie podatników są m.in. grupy kapitałowe, banki, zakłady ubezpieczeń, instytucje zarządzające funduszami inwestycyjnymi lub emerytalnymi. Takich podatników z województwa mazowieckiego obsługują dwa WUS funkcjonujące w Warszawie i Radomiu.

²¹ W 2010 r. w systemie infolinii zainteresowane osoby do Krajowej Informacji Podatkowej skierowały łącznie 1 504 074 pytania. Najwięcej pytań dotyczyło podatku VAT (44%). Raport z funkcjonowania KIP w 2010 r. www.mf.gov.pl

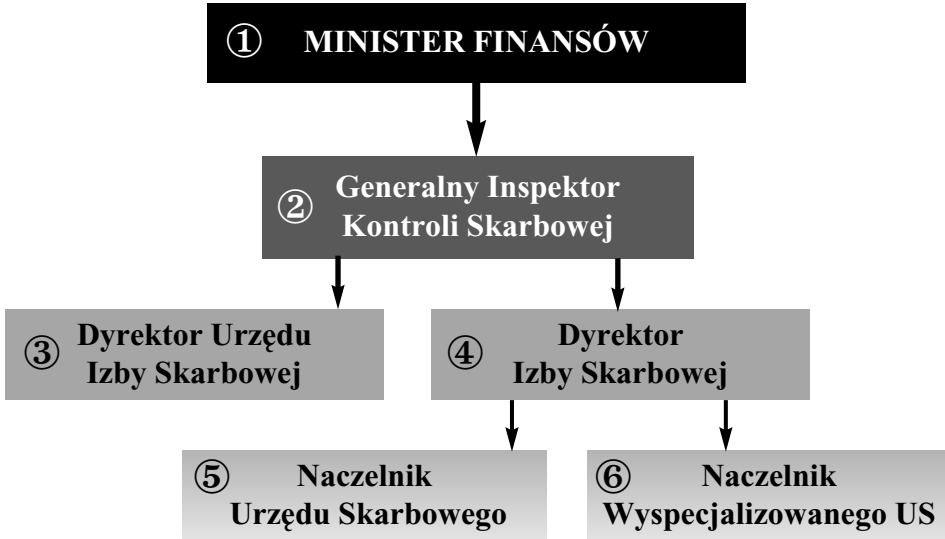
instytucji i jej pracownikach. Bywają incydentalne przypadki czynności urzędników i decyzji organów kontroli skarbowej czy organów kontroli podatkowej wadliwe prawnie i jednocześnie szkodliwe dla społecznych i gospodarczych interesów państwa, nawet degradujące osobiste losy kontrolowanych podatników. Bywa (należy mieć nadzieje, że to tylko przypadki z przeszłości) wcale nierzadko, że takie sytuacje kreowały koniunkturalne inspiracje innych organów ochrony porządku prawnego lub niekiedy decydenci o polityczno-układowych możliwościach kreowania rzeczywistości we własnym egoistycznym interesie.²²

Administracja skarbowa jest nowoczesną strukturą i dysponuje najnowszymi instrumentami, bazami i sieciami informatycznymi, które umożliwiają jej efektywnie pozyskiwać dochody budżetowe państwa. Procesy informatyzacyjne procedur podatkowych i karnych skarbowych, doskonalenie komunikacji z podatnikiem i otoczeniem instytucjonalnym to są czynniki, które zdecydowanie zmieniają technikę pracy zawodowej, kulturę i osobowość urzędników skarbowych, wręcz wymuszają zmiany legislacyjne i strukturalne tej administracji.

Od czasu przystąpienia Polski do UE wszystkie ekipy kierownicze resortu MF ogłaszały własne programy i strategie modernizacji administracji skarbowej i celnej. Z realizacją takich strategii bywają kłopoty, ale postęp jest zauważalny. Unowocześnienie tej administracji nadal jest istotną potrzebą ze wskazaniem na przyspieszenie takich procesów w celu osiągnięcia poziomu funkcjonalności określonej unijnymi unormowaniami i standardami. Z upływem lat wzrastał poziom teleinformatyzacji administracji skarbowej i całego resortu, wprowadzono nowe formuły teleinformatycznej komunikacji urzędów skarbowych i innych placówek, np. Krajowej Informacji Podatkowej - instytucji obsługującej podatników i interesantów. W październiku 2010 r. powstało Centrum Przetwarzania Danych Ministerstwa Finansów z siedzibą w Radomiu.

²² Por. A. Nadworny, *Skarb państwa stracił na tropieniu straty*, „Gazeta Wyborcza”, 9.09.2011 r.; J. Skibniewska, *Piękna nasza mafia cała*, „NIE”, 2.09.2011 r.; J. Widacki, *Państwo (obchodzonego) prawa*, „Przegląd”, 31.07.2011 r.; R. Gwiazdowski, *Bryk dla prokuratorów*, „Rzeczpospolita”, 25.11.2010 r.

Rys. 1. Struktura organizacyjna organów administracji skarbowej w Polsce (stan na 1 stycznia 2012 r.).

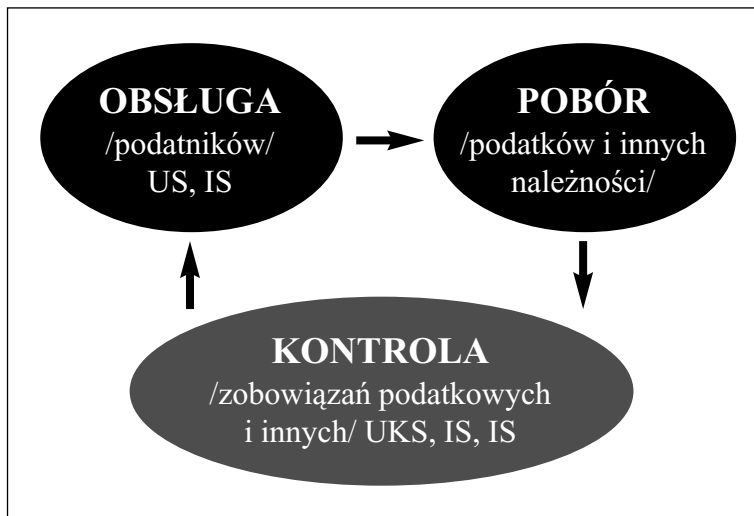


1. Minister Finansów jest naczelnym organem kontroli podatkowej i kontroli celnej.
2. GIKS jest organem wyższego stopnia nad dyrektorami urzędów kontroli skarbowej.
3. Funkcjonuje 16 urzędów kontroli skarbowej, dyrektor UKS jest organem kontroli skarbowej.
4. W Polsce mamy 16 izb skarbowych z właściwością miejscową z zasady na obszarze województwa; dyrektor IS jest organem podatkowym - II instancją odwoławczą od decyzji organów kontroli skarbowej (UKS) i organów kontroli podatkowej (US).
5. Naczelnik urzędu skarbowego jest organem kontroli podatkowej; obecnie funkcjonuje 400 US.
6. Wśród 400 US, od 2004 r. działa 20 wyspecjalizowanych US, które obsługują tzw. duże podmioty gospodarcze, m.in. banki, grupy kapitałowe, firmy ubezpieczeniowe, podmioty zagraniczne.

Źródło: „90 lat polskiej administracji skarbowej”, Ministerstwo Finansów 2009.

3. Czym zajmuje się administracja skarbowa?

Rys. 2. Schemat zadań administracji skarbowej.



Źródło: opracowanie własne na podstawie ustaw prawa podatkowego.

Lakoniczna opinia, że wszyscy jesteśmy podatnikami, znajduje uzasadnienie w pracy wykonywanej każdego dnia przez urzędy skarbowe i izby skarbowe. Obsługą podatników i poborem podatków zajmuje się 400 urzędów skarbowych, w których na 1 stycznia 2012 r. było zatrudnionych 39 411 osób. Wszyscy pełnoletni obywatele z tytułu prawnego obowiązku są podatnikami i co najmniej raz w roku zdecydowana większość takich osób kontaktuje się z urzędem skarbowym. W roku 2010 z podatku dochodowego od osób fizycznych rozliczyło się 24 907 974 podatników. Z tego 19 163 144 osób w formie bezpośredniego kontaktu przekazało papierowe arkusze PIT do urzędu skarbowego. Pozostałe osoby zostały obsłużone przez płatników, tj. 5 381 176 osób przez organy rentowe oraz 363 654 pracujących przez zakłady pracy. W 2012 r. ogólne parametry ilościowe niewiele się zmieniły poza jednym, tj. przez Internet rozliczyła się rekordowa liczba podatników, czyli 2,1 mln osób. Prawie 53% wszystkich rozliczających się elektronicznie stanowiły osoby w wieku 21-40 lat. Relacje podmiotów gospodarczych z urzędami skarbowymi polegają na systematycznych ustawowo określonych kontaktach. Na koniec 2009 r. w systemie REGON zarejestrowanych było 3742,7 tys. podmiotów gospodarczych (bez indywidualnych gospodarstw rolniczych). To wcale nie oznacza, że taka ilość podmiotów prowadzi działalność gospodarczą. Inne parametry (rejestrowe, podatkowe)

wskazują, że około 50% ww. podmiotów prowadzi rzeczywistą działalność gospodarczą. W roku 2009 funkcjonowało 1 670 tys. podmiotów rzeczywiście prowadzących działalność gospodarczą. Wśród nich 96% było mikroprzedsiębiorstw zatrudniających do 9 pracowników.²³

Podatki są największym źródłem dochodów budżetu państwa, np. w roku 2008 urzędy skarbowe zebrały 219 499,4 mln zł, w 2009 r. wpłynęło nieco mniej podatków – 214 878,8 mln zł.²⁴ W 2010 r. budżet państwa został wsparty sumą 222 552,7 mln zł z zobowiązań podatkowych. Na wielkość tej sumy zdecydowanie wpłynęły dochody z podatku VAT – 107 880,3 mln zł.²⁵ Zrealizowane zobowiązania podatkowe każdego roku stanowią w 85- 90% dochód budżetu państwa.

W tej sytuacji zasadniczym problemem dla administracji skarbowej jest zapewnienie stabilności systemu poboru należności podatkowych i innych finansowych. Temu celowi służy m.in. system kontroli wykonywania zobowiązań podatkowych realizowany przez urzędy skarbowe, zwłaszcza przez struktury wyspecjalizowane w tej działalności, czyli urzędy kontroli skarbowej.

Powyższe informacje dają ogólne wyobrażenie o skali wykonywanych czynności przez administrację podatkową (US, IS) oraz administrację kontroli skarbowej (UKS), które kryją się w określeniach – obsługa podatnika i pobór należności podatkowych i innych finansowych czy majątkowych oraz kontrola zobowiązań podatkowych.

4. Przepięstwa skarbowe – skala zjawiska, koszty fiskalne i społeczne

Statystyka przestępcstw i wykroczeń skarbowych jest prezentowana w różnych sprawozdaniach wielu instytucji i organów administracji państwowej, takie informacje generują m.in. sądy, urzędy kontroli skarbowej, izby skarbowe, izby celne, Policja, Straż Graniczną itd. i nadzorujące te organy i służby ministerstwa. Brakuje jednak kompleksowego zbadania skali i kosztów tej przestępczości. Samo pojęcie kosztów ma wiele aspektów, najczęściej jest kojarzone z finansowym wymiarem. To jest wskaźnik bardzo użyteczny w swej prostocie i komunikatywny. Nie wiemy jednak, jaka wielkość środków pieniężnych pochodząca ze źródeł nieujawnionych funkcjonuje poza systemem bankowym i skarbowym. Różne organy i instytucje administracji państwowej czasami próbują „dotknąć” problemu na użytek publiczny. Wszelkie takie szacunki, okazjonalne próby analiz dotychczas nie mają oparcia w solidnych badaniach naukowych przez profesjonalne placówki.

²³ *Przedsiębiorczość w Polsce*, Ministerstwo Gospodarki, wrzesień 2011.

²⁴ Analiza wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej w roku 2009, NIK, czerwiec 2010.

²⁵ Sprawozdanie z wykonania budżetu państwa za rok 2010, www.mf.gov.pl

Rozwój czynów przestępczych o charakterze gospodarczym, w tym powodujących uszczuplenia należności podatkowych generują zagrożenie nie tylko dla dochodów budżetu państwa. Ten rodzaj przestępczości wpływa m.in. na rozwój szarej strefy i pranie pieniędzy, powiększanie zjawiska dochodów przez osoby fizyczne, których źródeł nie ujawniają organom podatkowym. Cyrkulacja środków finansowych poza systemem administracji skarbowej i nieznanymi innym specjalistycznym organom państwa (np. Generalnemu Inspektorowi Informacji Finansowej), czyli pochodzących ze źródeł nieujawnionych, niszczy innowacyjność i konkurencyjność gospodarczą, pobudza patologie korupcyjne i kryminalne, w końcu prowadzi do dekompozycji systemu gospodarczego oraz rozwoju cywilizacyjnego społeczeństwa.

Przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe przeciwko obowiązkom podatkowym stanowią realne zagrożenie dla bezpieczeństwa państwa, ponieważ uszczuplają dochód budżetu państwa i jednostek samorządu terytorialnego. Niedobory fiskalne budżetu państwa zazwyczaj szybko przekładają się na zachwianie integralności społeczeństwa. Taka sytuacja powoduje cięcia wydatków centralnego budżetu na zadania społeczne (m.in. na ochronę zdrowia, naukę i oświatę, pomoc społeczną i socjalną, kulturę itd.). W niedalekiej perspektywie na tym tle zazwyczaj formuje się niezadowolenie społeczne – żądania socjalne, protesty pracownicze, strajki itd.

Zatem jaki rodzaj przestępczości skarbowej przeciwko obowiązkom podatkowym jest czynnikiem najbardziej destabilizującym bezpieczeństwo finansowe państwa?

Podatek od wartości dodanej VAT w Polsce, jak również w UE jest przedmiotem wielu inicjatyw przestępczych w skali tak znacznej, że w wielu sytuacjach mamy już do czynienia z patologicznym zjawiskiem społecznym. Niewątpliwie konstrukcja podatku VAT i jego powszechność (w UE) pozwala na to, że jest on instrumentalnie wykorzystywany do oszustw podatkowych najczęściej przez zorganizowane, będące w zмовie, grupy przestępczych podmiotów gospodarczych. Sytuacje określane potocznie jako przestępczość w zakresie VAT definiuje się bardziej precyzyjnymi wskazaniem:

- wyłudzenie podatku VAT,
- uchylenie się od wykonania w części lub całości tego zobowiązania podatkowego.

Wyłudzenie podatku VAT, w ogólnym wyjaśnieniu, polega na nieuprawnionym uzyskaniu z US nadwyżki VAT naliczonego nad należnym. Konstrukcja tego podatku umożliwia uzyskanie przez podmiot gospodarczy zwrotu tej nadwyżki za dany okres rozliczeniowy. Taką procedurę podatkową w sytuacji normalności prawnej i społecznej uznaje się za swoiste premiowanie gospodarczo aktywnych podmiotów (zwłaszcza małych i średnich firm). Równolegle

funkcjonuje przestępcza aktywność pozyskiwania zwrotu VAT z zastosowaniem oszukańczych przedsięwzięć („karuzele VAT-owskie”, „puste” faktury). Natomiast uchylanie się od wykonania zobowiązania podatkowego, najprościej wyjaśniając, polega na nieujawnianiu organom podatkowym działalności gospodarczej lub firma oficjalnie zarejestrowana w całości lub części własne towary czy usługi zazwyczaj w pewnym okresie lub w ruchu ciągłym sprzedaje w warunkach tzw. szarej strefy gospodarczej. Takie nieprawne praktyki niszczą uczciwą konkurencję rynkową i uszczuplają dochód budżetu państwa oraz jednostek samorządowych.

Tabela 1. Ustalenia organów kontroli skarbowej w latach 2008 – 2011.

Wyszczególnienie	Rok 2008	Rok 2009	Rok 2010	Rok 2011
Liczba kontroli	10 574	10 168	10 075	9 906
Kwoty pokontrolnych ustaleń finansowych żądanych do zwrotu Skarbowi Państwa	1 707 597 tys. zł	2 430 415 tys. zł	2 109 869 tys. zł	2 525 158 tys. zł
- w tym dobrowolne skorygowanie deklaracji /art. 14c Ustawa o kontroli skarbowej.../	265 295 tys. zł	269 813 tys. zł	202 588 tys. zł	269 097 tys. zł

Źródło: Sprawozdania Departamentu Kontroli Skarbowej MF za lata 2008, 2009, 2010, 2011, www.mf.gov.pl

Tabela 2. Kontrole podatkowe przez urzędy skarbowe transakcji wewnątrzspółnotowych oraz dokonywanych za pośrednictwem Internetu w latach 2005–2009.

Obszar ryzyka		Liczba kontroli podatkowych	Liczba kontroli zakończonych decyzjami wymiarowymi	Kwoty pokontrolnych ustaleń finansowych do zwrotu SP (w zł)
2009	Transakcje gospodarcze dokonywane przez Internet	1 528	957	10 141 095

2009	Podatnicy dokonujący transakcji wewnątrzwspólnotowych	9 320	2 730	68 888 779
2008	Podatnicy dokonujący transakcji wewnątrzwspólnotowych	10 088	2 770	33 364 100
2007	Podatnicy dokonujący transakcji wewnątrzwspólnotowych	10 442	2 763	20 599 000
2006	Podatnicy dokonujący transakcji wewnątrzwspólnotowych	14 791	6 132	97 005 000
2005	Podatnicy dokonujący transakcji wewnątrzwspólnotowych	9 269	3 232	42 116 000

Źródło: Dane ze sprawozdań dot. kontroli podatkowych i czynności sprawdzających, pismo Ministerstwa Finansów – AP5-571/4/APO/11/529 z dnia 26.01.2011 r.

W 2010 r. przestępstwa i wykroczenia związane z podatkiem VAT stanowiły 46,5% wszystkich ustaleń finansowych określonych w decyzjach pokontrolnych organów kontroli skarbowej (UKS). W tym samym roku inspektorzy kontroli skarbowej ujawnili ponad 84 tys. fikcyjnych faktur na kwotę ponad 3,7 mld zł. Te ustalenia urzędów kontroli skarbowej wspierają informacje czasami pojawiające się w specjalistycznej literaturze, które wskazują na roczne straty budżetu państwa polskiego w wymiarze ok. 4 mld zł generowane oszustwami podatkowymi. W 2011 r. wśród stwierdzonych przez inspektorów kontroli skarbowej nieprawidłowości w realizacji zobowiązań podatkowych podatek VAT stanowił 57,6% całości ustaleń. Powyższe dane dowodzą, że podatek VAT zwłaszcza w procedurze obrotu wewnątrzwspólnotowego jest wielką pokusą do podejmowania ryzyka przestępczego.

Pierwszym celem kalkulacji przestępczej jest uniknięcie 23% stawki (w Polsce) zobowiązania VAT-owskiego w obrocie towarowym lub usługowym. Taka oferta rynkowa jest bardzo konkurencyjna, a faktyczny dochód oferenta z takich transakcji zdecydowanie przewyższa stawkę 23% nieuiszczonego podatku. W katalogu oszustw VAT-owski powyższy *modus operandi* ma cechy instrumentu archaicznego! Przestępczość skarbowa również podlega procesom rozwojowym.

Mechanizm zaawansowanego oszustwa w zakresie podatku VAT opiera się na tzw. znikającym podatniku i firmie przyjmującej rolę pośrednika „bufora” w kierowanej przez organizatorów karuzeli. Takie operacje handlowe prowadzi się w obrocie wewnątrzspółnotowym. Oszustwo zazwyczaj rozpoczyna „znikający podatnik-firma”, mająca za zadanie wprowadzić do obrotu handlowego faktury, które przeważnie nie odzwierciedlają faktycznego zdarzenia gospodarczego („puste faktury”). Dalszy obrót takiego towaru czy usługi przeważnie fikcyjnej, wykonują pośrednicy („bufory”), w większości świadomi uczestnicy oszustwa. W takim przestępczym procederze w „karuzelowym” cyklu krążą „puste faktury”, które w następnych etapach takiej operacji wystawiają kolejne „firmy służy” lub nawet wieloletnie „podmioty śpiochy” utrzymywane właśnie dla jednej transakcji handlowej i generują czasem jedną, dwie faktury. Dla organizatorów takich oszustw podatkowych ważny jest czynnik czasu operacji i jej kamuflaż, śpieszą się, aby „karuzele” nieistniejących zdarzeń handlowych terytorialnie rozprzestrzenić i oddalić od własnego miejsca funkcjonowania. Najważniejsze to „zadbać” o przejęcie w całości lub części zwrotu podatku naliczonego, który fakturowo uzyskała firma lub firmy działające w zorganizowanej „karuzelowej” grupie przestępczej. Taki jest schemat już wyspecjalizowanych metod w dziedzinie oszustw podatkowych. Metody te są ciągle doskonalone. Trudna do wykrycia jest zaawansowana forma oszustwa karuzelowego, określaną czasami „handlem przeciwstawnym”. Ogólnie polega to na tym, że ten sam podmiot gospodarczy pełni dwie role - lojalnego podatnika i uczciwej firmy, oraz drugą rolę, przeciwstawną - organizatora „karuzelowego” oszustwa, bez uczestnictwa własnej lojalnej firmy.

Przestępczość skarbowa w Polsce generuje poważne uszczuplenia dochodowe wobec budżetu państwa oraz budżetów samorządów terytorialnych. Ta patologia występująca lub inicjowana w naszym kraju (wyłudzenia podatku VAT) wpływa również na straty finansowe budżetu UE. W sporej części społeczeństwa polskiego, z kilku powodów dziejowych i kulturowych, nawet pewnych wartości swoistej moralności – uczestnictwo w przestępstwie lub wykroczeniu podatkowym czy informacja o takim zdarzeniu, nie wywołuje reakcji sprzeciwu, raczej niezauważania problemu! Agresywna przestępczość podatkowa i uchylanie się od opodatkowania jako zjawisko powinno być w Polsce przedmiotem aktywnych i empirycznych badań. Rodzima literatura dotycząca tej problematyki jest dość skromna, ale warta zauważenia.²⁶

²⁶ Por. A. Bernal, *Zjawisko uchylania się od podatków dochodowych i metody jego ograniczenia*, Warszawa 2008; C. Kosikowski, *Podatki. Problem władzy publicznej i podatnika*, Warszawa 2007.