

Andrzej Pietrych

NOWE WYZWANIE PRZED POLSKĄ KRYMINALISTYKĄ

W nauce kryminologii wyróżnia się różne klasyfikacje związane z kosztami przestępczości. Najczęściej pojawiającym się podziałem jest podział na ekonomiczne i społeczne koszty działalności przestępczej. Pierwsze z nich dadzą się wyliczyć w wymiernych liczbach, mogą mieć negatywny wpływ zarówno w skali makro (w odniesieniu do społeczeństwa, grup, mniejszości), jak i w skali mikro (pokrzywdzony i jego rodzina). Pomimo pewnych trudności w określeniu ujemnych kosztów społecznych (brak wymiernych kryteriów), nie można ich bagatelizować, ponieważ tworzą one klimat bezprawia, podważając w ten sposób istotne wartości społeczne: uczciwość, wzajemne zaufanie między ludźmi, prestiż prawa i instytucji odpowiedzialnej za bezpieczeństwo. Nasilenie przestępczości jest przyczyną bezsilności, fatalizmu, poczucia zagrożenia, strachu przed staniem się ofiarą przestępstwa, co w konsekwencji powoduje spadek jakości życia, a czasami sprzyja powstawaniu anomii.

Od dłuższego czasu na świecie obserwuje się zjawisko internacjonalizacji przestępczości, które szczególnie wyraźnie widać na przykładzie przestępczości skarbowej. Istnieje możliwość osiągnięcia ogromnych zysków dzięki wykorzystaniu różnic między rozwiązaniami prawnymi obowiązującymi w poszczególnych państwach, a chodzi tu bynajmniej nie tylko o tzw. raje podatkowe. Istniejące luki prawne zachęcają wręcz przestępców do podejmowania działalności przestępczej. Różnice między systemami prawnymi w poszczególnych krajach ułatwiają popełnianie tzw. przestępstw wieloetapowych, charakteryzujących się tym, że pojedyncze ogniska organizacji przestępczej są zlokalizowane w różnych krajach. Oznacza to w praktyce, że analiza poszczególnych ogniw przez pryzmat jednego porządku prawnego nie pozwala dostrzec złożoności przestępstwa.

Truizmem jest stwierdzenie, iż jednym z naczelných zadań państwa jest zwalczanie przestępczości. Mówiąc o walce z przestępczością, mamy na myśli wszelkiego rodzaju przestępstwa. Oczywiście, że priorytetowo traktowane być powinny te szczególnie niebezpieczne, a więc skierowane przeciwko życiu i zdrowiu. Priorytetowo należy traktować także te, które są groźne dla państwa

i jego porządku prawnego. Za takie przestępstwa obecnie należy m.in. traktować przestępstwa skierowane przeciwko istotnym interesom finansowym państwa polskiego. Ustawodawca tym przestępstwom poświęcił oddzielny kodeks, co podkreśla tylko, że do walki z nimi przywiązuje ogromną wagę. Jest to zrozumiałe, gdyż w poprzedniej epoce państwo polskie najwyższe dochody osiągało z przemysłu oraz z handlu zagranicznego. Obecnie główne dochody państwa to podatki, bezpośrednio lub pośrednio i różnego rodzaju świadczenia społeczne, jak chociażby obowiązkowe ubezpieczenia. Udział dochodów podatkowych w ogólnej sumie dochodów jest bardzo wysoki i wynosi prawie 90%¹. Najwyższe dochody osiągane są z podatku od towarów i usług (ok. 49% dochodów podatkowych), na drugim miejscu znajdują się dochody z podatku akcyzowego (ok. 23%), na trzecim podatek dochodowy od osób fizycznych (ok. 16%). Co ciekawe, dochody z podatku dochodowego od osób fizycznych są wyższe od dochodów z podatku dochodowego od osób prawnych (ok. 12% dochodów podatkowych).

Rolą państwa jest więc skonstruowanie sprawnego systemu fiskalnego. Mówiąc o systemie fiskalnym, mam na myśli zarówno tzw. racjonalny fiskalizm, czyli zbudowanie takiego systemu, który pozwoli zapewnić sprawne funkcjonowanie państwa i wykonywanie jego zadań przy minimalnych obciążeniach ze strony obywateli, ale także zbudowanie systemu naliczania tych obciążeń, poboru i kontroli rzetelności deklarowanych podatków i innych świadczeń na rzecz Skarbu Państwa. W tym kontekście ważną rolę odgrywa system kontroli skarbowej. Jest zrozumiałe, że nikt nie chce dobrowolnie płacić podatków, stąd też tzw. opór podatkowy jest nieodłączną cechą opodatkowania. Według oficjalnych szacunków wielkość szarej strefy podatkowej w Polsce wynosi ok. 15%. Mierzy się procentowym udziałem w tworzeniu PKB. Ale niezależne ośrodki badawcze, w tym badania prof. dr. Friedricha Schneidera z University of Linz², wskazują na to, że jest ona prawie dwukrotnie większa³. Jeżeli przyjmiemy, iż wynosi obecnie ok. 25% i przeliczymy to na dochody podatkowe, to łatwo wyliczymy, że w 2009 roku budżet państwa stracił ok. 67 mld złotych (ok. 22% z całego budżetu). Biorąc pod uwagę fakt, że obecnie gospodarka światowa znajduje się w kryzysie, to należy podejrzewać, że szara strefa ulegnie zwiększeniu. Doświadczenia innych państw pokazują, że przedsiębiorcy w okresie kryzysu ratują się ucieczką w szarą strefę. Skutki istnienia szarej strefy odczuwalne są we wszystkich dziedzinach życia społecznego, gospodarczego i ekonomicznego kraju i dla każdego obywatela.

¹ Ustawa budżetowa na rok 2009 z dnia 23 stycznia 2009 r. (Dz.U. Nr 2, poz. 18).

² F. Schneider, *The size of shadow economies in 145 countries from 1999 to 2003* – materiał powielony, grudzień 2004, oraz IMD World Competitiveness Yearbook 2002.

³ T. Chrościcki, *Szara strefa w polskiej gospodarce na tle innych krajów* [w:] Nowe Życie Gospodarcze, nr 9 z 13.05.2007 r.; G. Gołębiowski, *Zjawisko szarej strefy z uwzględnieniem gospodarki polskiej* [w:] Współczesna Ekonomia, nr 1/2007, kwartalnik WSFiZ w Warszawie.

Przez pojęcie **szarej strefy** należy rozumieć niezarejestrowaną działalność gospodarczą albo działalność rejestrowaną, lecz prowadzoną bez uiszczenia pełnych świadczeń lub obowiązków, np. podatków, składek na ubezpieczenie społeczne, ceł, prowadzenia raportów, sprawozdań itp. oraz działalność przestępczą, które to działalności: zmierzają do osiągnięcia korzyści materialnych, prowadzone są niezgodnie z obowiązującymi przepisami, nie podlegają kontroli państwa i nie znajdują odzwierciedlenia w oficjalnych statystykach.

Jak wygląda obecnie walka z szarą strefą, czyli zwalczaniem przestępstw skarbowych. Od 1997 r. funkcjonuje odrębna instytucja, powołana specjalnie do walki z szarą strefą, zwana potocznie policją skarbową, tj. urzędy kontroli skarbowej⁴.

W efekcie podatnicy poddani zostali dwóm różnym reżimom prawnym. Innemu, gdy kontrola prowadzona jest przez inspektora kontroli skarbowej, a innemu, gdy kontrolę prowadzi pracownik urzędu skarbowego.

Urzędy kontroli skarbowej w praktyce przejmują skomplikowane przypadki kontroli skarbowej. Zawsze może dojść do sytuacji, kiedy postępowanie prowadzone przez pracownika urzędu skarbowego w trybie ordynacji podatkowej może być przejęte przez organy kontroli skarbowej, z zastosowaniem przepisów ustawy o kontroli skarbowej.

Ponad dziesięcioletni okres działania policji skarbowej daje podstawę do pierwszych podsumowań efektów ich działań. Urzędy kontroli skarbowej działają w strukturach wojewódzkich, ale posiadają także oddziały terenowe, głównie w byłych miastach wojewódzkich⁵. Prowadzę obecnie badania nad efektywnością działania UKS. Już wstępne wyniki tych badań dają podstawę do sformułowania wniosku, że efekty działania poszczególnych urzędów diametralnie się różnią. Niektóre urzędy mają bardzo skromny dorobek w zwalczaniu przestępczości skarbowej. Smutne jest to, że urzędy te nie mogą pochwalić się sprawami dużego kalibru, mam tu na myśli ujawnienie oszust podatkowych na dużą skalę czy dokonywanych przez duże firmy. Zdecydowana większość nieprawidłowości ujawnionych podczas kontroli dotyczy nieprzestrzegania przepisów o obowiązku rejestrowania swych obrotów za pomocą kas fiskalnych, na drugim miejscu znajdują się wyłudzenia zwrotu podatku VAT. Badałem także akta spraw w sprawach o przestępstwa z k.k.s. prowadzone przez SR

⁴ Analiza motywów ustawodawcy wyraźnie wskazuje, że poprzez działanie ustawy o kontroli skarbowej starano się stworzyć warunki ograniczające w ten sposób niebezpieczną dla państwa prawnego tzw. **szarą strefę** (*taki zapis znajduje się w materiałach z dyskusji na 59 posiedzeniu Sejmu 14 września 1995 r. podczas pierwszego czytania projektu nowelizacji do ustawy o kontroli skarbowej, stenogram str. 138 i n.*).

⁵ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 28 czerwca 2002 r. w sprawie organizacji urzędów kontroli skarbowej. (Dz.U. z dnia 1 lipca 2002 r.) na podstawie art. 9 ust. 3 ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (Dz.U. z 1999 r., Nr 54, poz. 572 i Nr 83, poz. 931).

w Siedlcach w latach 2003–2005, zakończone wyrokiem skazującym. Ogółem w tym czasie skazano 80 sprawców przestępstw skarbowych. Jednak najciekawsze jest to, że wszystkie przestępstwa ujawnił urząd skarbowy w czasie rutynowej kontroli, a żadnego przestępstwa skarbowego nie ujawnił urząd kontroli skarbowej.

Zastanawiając się nad przyczynami tak mizernych efektów działalności policji skarbowej, dojdziemy do wniosku, że jedną z przyczyn z całą pewnością jest znikoma edukacja z zakresu kryminalistyki.

Muszę przypomnieć, że kryminalistyka to nauka o taktycznych zasadach i sposobach oraz o technicznych metodach i środkach rozpoznawania, a także wykrywania prawnie określonych, ujemnych zjawisk społecznych, a w szczególności przestępstw i ich sprawców oraz udowadniania istnienia lub braku związku między osobami a zdarzeniami⁶. Jej rola więc powinna polegać na opracowaniu techniki ujawniania tych przestępstw i taktyki zwalczania. Technika to wykorzystanie wiedzy (technicznej, przyrodniczej, medycznej, prawniczej etc.) do ujawnienia i zbadania dowodów działalności przestępczej. Natomiast taktyka to ogół sposobów i metod postępowania organów ścigania i sądowych, mających na celu najskuteczniejsze doprowadzenie do ujawnienia przestępstwa, wykrycia sprawcy, odzyskania zagarniętych dóbr materialnych, zebrania środków dowodowych i osiągnięcia dowodu przed sądem. To także ogół sposobów i metod postępowania opracowanych na podstawie znajomości taktyki i techniki przestępczej, a zmierzających do zapobieżenia popełnieniu przestępstwa. Obejmuje: wykrycie, rozpoznanie, typowanie sprawców, udowadnianie, wykorzystanie materiału dowodowego.

W wykrywaniu przestępczości skarbowej, tak jak i w wykrywaniu przestępczości kryminalnej ma zastosowanie siedem złotych pytań, pod warunkiem że ich kolejność jest odwrotna. W przypadku przestępstw skarbowych najczęściej wiemy - kto (podatnik), wiemy - dlaczego (opór podatkowy), wiemy - w jaki sposób (uchyla się od płacenia podatku), wiemy - kiedy (w okresie podatkowym), wiemy - gdzie (miejsce działania firmy) nie wiemy tylko - jakie przestępstwo popełnił. A dokładnie, jak przebiegał mechanizm uchylecia się od zapłacenia należnego świadczenia. Najczęściej jest to ukrycie faktycznego dochodu podlegającego opodatkowaniu, które może mieć różne formy. Na przykład: nieujawnienie przedmiotu lub podstawy opodatkowania, zatajenie prowadzenia działalności, podawanie nieprawdy, nieskładanie deklaracji lub oświadczenia. Wydawałoby się więc, że policjant ma zadanie ułatwione, tymczasem okazuje się, że odwrotnie.

Problem polega na tym, że w zależności od rodzaju prowadzonej działalności mechanizm działania sprawcy przestępstwa skarbowego jest różny. Dla wszystkich przestępstw skarbowych istnieje jeden wspólny mianownik - uchylanie się od podatku lub innego świadczenia, np. cła lub obowiązkowego ubezpieczenia.

⁶ T. Hanausek, *Kryminalistyka – zarys wykładu*, Wyd. Zakamycze 2005, s. 23.

Modus operandi jest w każdym przypadku różne i w tym m.in. należy upatrywać trudność w ściganiu tego typu przestępstw. Najważniejsze, żeby umieć znaleźć dowody przestępczej działalności. Najłatwiej jest je ujawnić w przypadku prostych przestępstw, takich jak nieprowadzenie ksiąg albo brak kas fiskalnych, nieco trudniej ujawnić dokonanie sprzedaży z pominięciem kas fiskalnych, ale już duże trudności sprawiają różnego rodzaju wymyślne oszustwa podatkowe. Oszustwa te dotyczą całej sfery opodatkowania - wszystkich typów podatków i wszelkich form prawnych prowadzonej działalności. Właśnie one stanowią największy problem dla organów kontroli skarbowej. Wprawdzie nauka zna już wiele mechanizmów tych oszustw, jednak występują znaczne trudności z udowodnieniem winy.

Polegają one na ukrywaniu faktycznych obrotów i rozmiarów prowadzonej działalności oraz dochodu lub sztucznym zawyżaniu kosztów prowadzonej działalności, odliczaniu ulg, amortyzacji, na fikcyjnym eksporcie.

Najczęściej spotykane formy oszustw podatkowych to:

1. ukrywanie obrotów i dochodów,
2. zaniżanie wartości sprzedaży,
3. wystawianie fikcyjnych faktur,
4. nie rejestrowany obrót towarami i usługami,
5. nadużywanie korzystania ze zwolnień podatkowych i zgłoszonych przerw w prowadzeniu działalności gospodarczej,
6. zakładanie fikcyjnych podmiotów,
7. przenoszenie podatku na podmioty korzystające z ulg i zwolnień,
8. zawyżanie kosztów amortyzacji środków trwałych,
9. wliczanie w koszty wydatków, które nie stanowią kosztów uzyskania przychodów,
10. zawyżanie kosztów poprzez posługiwanie się fałszywymi dokumentami,
11. fałszowanie rachunków dot. zawieranych transakcji,
12. fałszowanie dokumentów celnych, potwierdzających rzekomy eksport towarów,
13. fałszowanie dokumentów dotyczących fikcyjnej produkcji i zagranicznych transakcji przedsiębiorstw pracy chronionej zwolnionej od podatku VAT,
14. nieprzestrzeganie przepisów o akcyzie,
15. zaniżanie lub zawyżanie aportów,
16. fałszowanie zestawień bilansowych oraz księgowości,
17. oszustwa kapitałowe dotyczące sytuacji ekonomicznej i kapitału,
18. fikcyjny eksport towarów produkcji krajowej,
19. fikcyjny reeksport importowanych towarów w polskich składach i wolnych obszarach celnych,
20. zaniżanie wartości celnych przy imporcie towarów,

21. import towarów przez fikcyjnego odbiorcę bez dokonywania odprawy celnej lub fałszowanie odprawy celnej,
22. przerzucanie przez podmioty gospodarcze dochodów do podmiotów powiązanych zagranicznych poprzez zawieranie transakcji na rażąco niekorzystnych warunkach,
23. wykorzystywanie powiązań z udziałowcami zagranicznymi w celu zaniżania podstawy opodatkowania bądź też wykazywania strat w prowadzonej działalności gospodarczej.

Jedno z popularniejszych oszustw, trudne do wykrycia, polega m.in. na zaliczaniu do kosztów firm wydatków prywatnych. Dla celów prywatnych wykorzystuje się samochód i paliwo kupione na firmę czy też telefon komórkowy, komputery etc. Jeżeli te wydatki mieszczą się w granicach zdrowego rozsądku, to często trudno je podważyć. Jednak jest także wiele innych wydatków, które są znaczne. Nie do rzadkości należą przypadki wliczania w koszty inwestycji firmy kosztów budowy prywatnej willi. Nikt nie liczy bowiem, ile pustaków czy cementu poszło na budowę magazynu, budynku biurowego czy hotelu. Dlatego przy okazji takich inwestycji podatnicy budują sobie lub dzieciom dom, dodatkowo uzyskując zwrot podatku VAT za zakupione materiały budowlane.

Należy pamiętać, że z oszustwami podatkowymi związane jest wiele innych czynów zabronionych, przykładowo takich jak:

1. Fałszerstwo znanych produktów, np. markowej konfekcji, perfum, części samochodowych itp.
2. Kopiowanie własności intelektualnej, np. programów i gier komputerowych, filmów, nagrań muzycznych i innych wyrobów przemysłu rozrywkowego.
3. Kopiowanie produktów będących wynikiem intensywnych badań naukowych, nowoczesnych i zawansowanych technologii, np. farmaceutyki.
4. Szpiegostwo przemysłowe.
5. Kradzież lub fałszowanie informacji, patentów, praw autorskich, własności przemysłowej lub znaków towarowych.
6. Oszustwa komputerowe.
7. Oszustwa związane z transferem pieniędzy.
8. Wyłudzenie pożyczek, kredytów na podstawie fikcyjnych poręczeń i zabezpieczeń.
9. Kredytowanie nieistniejących firm i osób.
10. Udzielanie fikcyjnych gwarancji bankowych dla upadających podmiotów gospodarczych.
11. Wykorzystywanie kredytów celowych niezgodnie z przeznaczeniem, w tym także do finansowania nielegalnej działalności,
12. Fałszowanie dokumentów bankowych – czeków, weksli i gwarancji.

13. Fałszowanie dokumentów przetargowych w celu eliminacji oferentów.
14. Nielegalne zatrudnienie.
15. Naruszanie norm bezpieczeństwa i zdrowia pracowników.
16. Przesłpstwa na szkodę wierzycieli.
17. Przesłpstwa na szkodę konsumentów.
18. Nieuczciwa konkurencja i reklama.
19. Przesłpstwa giełdowe i bankowe.
20. Przesłpstwa na szkodę środowiska.
21. Nielegalny obrót paliwami płynnymi i gazem.
22. Nielegalny obrót alkoholem etylowym i wyrobami tytoniowymi.
23. Nielegalny hazard.

Widać wyraźnie, że problematyka przestępczości skarbowej czy gospodarczej jest skomplikowana. Dodatkowa trudność polega na tym, że nie można zastosować jednego schematu do wszystkich przestępstw, każde z nich charakteryzuje się odrębną specyfiką. Specyfikę tę przedstawię na przykładzie ukrywania rozmiaru prowadzonej działalności gospodarczej przez firmę z branży krawieckiej. Działająca legalnie polska firma X uzyskała zamówienie na uszycie 10 tys. szt. płaszczy damskich od znanej francuskiej firmy Y. Zamawiający usługę dostarczył firmie X wszelkich materiałów koniecznych do wykonania zamówienia. Firma X z uzyskanego dochodu odprowadziła podatek. Pomysłowa właścicielka firmy postanowiła wykorzystać fakt posiadania oryginalnego, modnego wzoru i uszyć więcej płaszczy niż było przedmiotem zamówienia, oczywiście w tajemnicy przed firmą Y. Pozostało jej 10% oryginalnego materiału, gdyż zamawiający zawsze dostarcza więcej materiału na tzw. ubytki produkcyjne (wynika to z zawartej umowy). Jednak doświadczony krojniczy potrafi tak kroić, że nie będzie ubytków. Pozostało więc materiału na ok. 900 płaszczy. Zamówiono fałszywe naszywki firmowe i modne płaszcze trafiły do zaprzyjaźnionych hurtowni, oczywiście na podstawie sfałszowanej dokumentacji. Na tym nie koniec, właścicielka firmy X wysłała swojego zaopatrzeniowca do hurtowni materiałów ze zleceniem znalezienia i zakupienia materiału bardzo podobnego do oryginalnego. Bez problemów udaje się taki materiał kupić. Szyto więc dalej takie same płaszcze zgodnie z oryginalnym wzorcem. W ten sposób uszyto następne 10 tys. płaszczy. Płaszcze te nie trafiły jednak na rodzimy rynek, być może ze względu na większe ryzyko wpadki, tylko na rynek wschodni. Za towar właścicielka firmy krawieckiej uzyskała 300 tys. dolarów w gotowce. Po odliczeniu kosztów pozostał jej nieopodatkowany dochód w wysokości ok. 400 tys. złotych, od którego nie zapłaciła podatku. Ciekawy był także sposób wywozu tych płaszczy z Polski. Pakowano je w wielkie beły razem z używaną odzieżą z tzw. darów. Na wszelki wypadek nie przyszywano żadnych znaków firmowych. Znaki te, oczywiście podrobione, zostały przyszyte dopiero na miejscu.

W opisywanym zakładzie zatrudnionych jest 26 pracowników w większości na etatu, a faktycznie pracują na cały etat. W nielegalny proceder, oprócz właścicieli, wtajemniczono tylko dwóch pracowników. Ten przykład dowodzi, że każdy rodzaj działalności jest specyficzny i często decyduje przypadek, okazja lub inne sprzyjające warunki, które mogą zdarzyć się tylko raz. Być może ta francuska firma już nigdy nie dokona takiego zamówienia. Opisane przestępstwo skarbowe nigdy nie zostało wykryte, tak jak wiele innych. Każde przestępstwo pozostawia jednak wiele śladów, tak było również w tym przypadku. Pomimo że materiał zakupiono za gotówkę i poza ewidencją, to pozostały dane w komputerze, który steruje automatem do wykrajania, rozliczenie kosztów podróży do oddalonej o 460 km hurtowni materiałów, większe zużycie dodatków krawieckich, nici, energii, dłuższy czas pracy. Z całą pewnością bardzo wiele informacji można uzyskać z zeznań pracowników. A najwięcej badając dochody i wydatki właściciela firmy. Niopodatkowane dochody najczęściej inwestowała w nieruchomości. Zakupiła ok. 10 mieszkań w Warszawie, które następnie wynajmowała studentom, oczywiście nie płacąc od tego podatku.

Przykładowe ślady, jakie pozostawia szara strefa.

1. Większe zapotrzebowanie na gotówkę, bowiem wszystkie płatności w szarej strefie dokonywane są w gotówce, aby nie pozostawić śladów w ewidencji gospodarczej.
2. Większe zapotrzebowanie na surowce i energię.
3. Rozbieżności w zeznaniach i deklaracjach podatkowych – ujawniane w wyniku drobiazgowej analizy, którą ułatwia odpowiednia konstrukcja kwestionariuszy.
4. Rozbieżności w danych pochodzących z różnych instytucji (US, ZUS, UP, PIP, PIS, PIH, GUC, GUS, banki, organy administracji i wiele innych).
5. Luka pomiędzy dochodami a wydatkami oraz badanie stylu życia.
6. Różnice pomiędzy oficjalnym statystycznym zatrudnieniem a faktycznym poziomem aktywności ekonomicznej ludności.

W Polsce tak wiele podmiotów bezpośrednio lub pośrednio zajmuje się zwalczaniem szarej strefy.

1. Podmioty zajmujące się zwalczaniem szarej strefy:
2. Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej.
3. Dyrektorzy urzędów kontroli skarbowej.
4. Inspektorzy urzędów kontroli skarbowej.
5. Dyrektorzy izb skarbowych.
6. Naczelnicy urzędów skarbowych.
7. Inspektorzy Państwowej Inspekcji Pracy.

8. Inspektorzy Inspekcji Handlowej.
9. Inspektorzy kontroli legalności zatrudnienia w urzędach pracy.
10. Inspektorzy kontroli płatników składek Zakładu Ubezpieczeń Społecznych.
11. Inspektorzy urzędów celnych.
12. Urzędy Ochrony Konkurencji i Konsumenta.
13. Organy samorządowe (wójt, burmistrz, prezydent miasta, starosta albo marszałek województwa).
14. Regionalne Izby Obrachunkowe.
15. Prokuratura.
16. Policja.
17. Agencja Bezpieczeństwa Wewnętrznego.
18. Centralne Biuro Antykorupcyjne.
19. Straż Graniczna.
20. Żandarmeria Wojskowa.
21. Najwyższa Izba Kontroli.

Organy, które najczęściej prowadzą dochodzenia w sprawach karno-skarbowych.

1. Urzędy kontroli skarbowej.
2. Urzędy celne.
3. Prokuratura.
4. Policja.
5. Żandarmeria Wojskowa.

Efekty tej walki są jednak mizerne. Jedną z przyczyn tego stanu rzeczy jest z całą pewnością niewystarczająca edukacja funkcjonariuszy, inspektorów i innych pracowników organów zajmujących się zwalczaniem. Inspektorami kontroli skarbowej mogą być osoby, które posiadają wyższe wykształcenie prawnicze, ekonomiczne lub inne wyższe o specjalności przydatnej do kontroli skarbowej oraz są zatrudnione w jednostkach organizacyjnych kontroli skarbowej i posiadają co najmniej 5-letni staż pracy w organach administracji podatkowej albo 3-letnią praktykę w jednostkach organizacyjnych kontroli skarbowej. W praktyce inspektorami kontroli skarbowej zostają najczęściej pracownicy urzędów skarbowych i izb skarbowych. Bardzo rzadko trafiają do tych urzędów prawnicy, którzy posiadają wykształcenie prawnicze, a jeszcze rzadziej tacy, którzy posiadają wiedzę z zakresu kryminalistyki. Stąd nie ma co się dziwić, że często działają po omacku. Nawet jak uda im się ujawnić przestępstwo, to okazuje się, że zebrany materiał dowodowy jest niewystarczający i należy umorzyć postępowanie lub sąd uniewinnia sprawców. Żeby ten stan rzeczy zmienić, należy prowadzić intensywną edukację kryminalistyczną pracowników kontroli skarbowej i innych organów ścigania. Należy szkolić specjalistów,

ekspertów czy biegłych od zwalczania przestępczości skarbowej. Żeby dokonać solidnej kontroli podatkowej, nie wystarczy biegły księgowy czy rewident. Nie wystarczy sama znajomość przepisów prawa podatkowego czy rachunkowości. Jak pokazuje podany przykład, jeżeli przedsiębiorca prowadzi działalność ukrytą, to dokumentacja w ogóle nie jest prowadzona lub prowadzone są dwie dokumentacje równoległe - jedna dla fiskusa, a druga dla właściciela. Potrzebni są fachowcy, którzy będą specjalizowali się w wykrywaniu przestępstw w zależności od rodzaju prowadzonej działalności. Muszą oni znać bowiem specyfikę tej działalności i przepisy prawne z nią związane. Nie ma mowy o sprawnym zwalczaniu szarej strefy w budownictwie bez gruntownej znajomości dosyć skomplikowanego i obszernego prawa budowlanego.

Kto może podjąć się takiego szkolenia? Tu może być problem, gdyż kontrola skarbowa podlega ministrowi finansów, policja - MSWiA, prokuratora i sądy ministrowi sprawiedliwości, Żandarmeria Wojskowa - MON itd.

Po pierwsze, należy ustalić jeden organ i uczynić go odpowiedzialnym za walkę z szarą strefą i całą przestępczością gospodarczą czy nawet kryminalną nastawioną na zysk. Wszystkie wymienione rodzaje przestępczości mają jeden mianownik wspólny - prowadzą ukrytą działalność gospodarczą nastawioną na zysk, nie płacą podatków, ubezpieczeń, nie podlegają rejestracji.

Po drugie, należy wykształcić specjalistów w zwalczaniu tego typu przestępczości. Specjaliści ci będą zatrudniani w policji skarbowej lub wykorzystywani jako biegli/eksperci z zakresu kontroli skarbowej, podatkowej, pracy i ubezpieczeń społecznych.

Po trzecie, kształcenie powinno odbywać się głównie w ośrodkach akademickich posiadających kadre naukową, która ma wiedzę z zakresu zwalczania przestępczości gospodarczej, zarówno w Polsce, jak i w innych państwach. Dużą rolę w tym kształceniu może odegrać policja, która ma doświadczenie w pracy operacyjnej. Urzędy kontroli skarbowej, podatkowej i różne inspekcje, które mają doświadczenie w kontroli.

W pierwszej kolejności należy organizować konferencje naukowe, sympozja, seminaria i inne warsztaty z udziałem praktyków, policjantów, prokuratorów, sędziów inspektorów urzędów kontroli skarbowej, urzędów i izb skarbowych. Należy ukierunkować prace badawcze i dyplomowe na tę tematykę. Pracownicy nauki zdobyte doświadczenie w tym zakresie przekazywaliby pracownikom policji skarbowej w formie wykładów, ćwiczeń i publikacji. Pożądane jest utworzenie na kierunkach prawa, administracji lub finansów specjalności „zwalczanie przestępczości skarbowej”. Na specjalności tej mogliby kształcić się na studiach stacjonarnych, niestacjonarnych lub podyplomowych przyszli specjaliści z tej dziedziny. Absolwenci tych studiów po zdobyciu doświadczenia zawodowego, mogliby uzyskiwać tytuł eksperta, podobnie jak to ma miejsce w przypadku ekspertów policyjnych.

Obecnie, pomimo wielu podmiotów zajmujących się walką z szarą strefą, efekty tej walki są znikome, dzieje się tak dlatego, że brak jest specjalistów, którzy:

- posiadają wiedzę na temat zasad ujawniania i zabezpieczania pod względem procesowo-technicznym śladów działalności przestępczej;
- posiadają wiedzę na temat metod i form pracy operacyjnej;
- posiadają wiedzę specjalistyczną tylko z jednej dziedziny, np. budowlanej, transportu, handlu, gastronomii etc.;
- znają doskonale przepisy prawa określonego rodzaju działalności gospodarczej;
- znają przepisy prawa podatkowego oraz kontroli: skarbowej, pracy, ubezpieczeń społecznych;
- posiadają wiedzę zarówno z zakresu techniki, jak i taktyki kryminalistycznej, a także wiedzę z zakresu prawa karnego, karnego skarbowego, finansów i ekonomii.

Z tym poglądem zgadzają się osoby zajmujące się kontrolą skarbową lub za nią odpowiedzialne. Magdalena Kobos, nadzorująca kontrolę skarbową z ramienia Ministerstwa Finansów, powiedziała wprost: „są to postępowania bardzo skomplikowane i czasochłonne. Często wymagają współpracy z innymi organami (policja, prokuratura, służby celne, banki). Niezbędne jest przeprowadzenie wielu czynności, takich jak przesłuchanie świadków, oględziny, powołanie biegłych”⁷. Wiele okoliczności przemawia za tym, żeby szkolić specjalistów, ekspertów kryminalistyki, biegłych od zwalczania szarej strefy. Z całą pewnością jest to wielkie wyzwanie dla polskiej kryminalistyki.

⁷ E. Matuszewska, *Fiskus przyjrzy się podatnikom ukrywającym dochody* [w:] *Gazeta Prawna*, nr 60 z dnia 26 marca 2009, s. 5.