

POSTĘPOWANIE PODATKOWE A POSTĘPOWANIE KARNE SKARBOWE

Zasadnicze związki międzygałęziowe

Dariusz Strzelec



Wolters Kluwer

POSTĘPOWANIE PODATKOWE A POSTĘPOWANIE KARNE SKARBOWE

Zasadnicze związki międzygałęziowe

Dariusz Strzelec

Stan prawny na 1 stycznia 2023 r.

Recenzent

Prof. dr hab. Andrzej Gomułowicz

Wydawca

Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący

Livia Śpiewak

Opracowanie redakcyjne

JustLuk

Projekt okładek serii

Wojtek Janikowski, Przemek Dębowski

prawolubni

Ta książka jest wspólnym dziełem twórcy i wydawcy. Prosimy, byś przestrzegał przysługujących im praw. Książkę możesz udostępnić osobom bliskim lub osobiście znanym, ale nie publikuj jej w internecie. Jeśli cytujesz fragmenty, nie zmieniaj ich treści i koniecznie zaznacz, czyje to dzieło. A jeśli musisz skopiować część, rób to jedynie na użytek osobisty.

Szanujmy prawo i własność

Więcej na www.legalnakultura.pl

Polska Izba Książki

© Copyright by Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., 2023

ISBN 978-83-8328-034-9

Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o.

Dział Praw Autorskich

01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33

tel. 728 313 462

e-mail: PL-ksiazki@wolterskluwer.com

księgarnia internetowa www.profinfo.pl

Iwonie

SPIS TREŚCI

Wykaz skrótów	13
Wstęp	17
Rozdział 1	
Prawo karne skarbowe a prawo podatkowe	25
1.1. Zadania administracji podatkowej w zakresie spraw podatkowych i karnych skarbowych, obszary i analiza ryzyka występowania nieprawidłowości, metody działania	25
1.1.1. Zadania administracji podatkowej w zakresie spraw podatkowych i karnych skarbowych	25
1.1.2. Analiza ryzyka występowania nieprawidłowości w zakresie prawa podatkowego	27
1.1.3. Obszary podwyższonego ryzyka występowania nieprawidłowości w zakresie prawa podatkowego skutkujące uszczupleniami należności publicznoprawnych	30
1.1.4. Efektywność i metody działania administracji podatkowej	34
1.2. Miejsce i charakter przepisów prawa karnego skarbowego względem prawa podatkowego	36
1.2.1. Subsydiarny charakter prawa karnego skarbowego względem prawa podatkowego	36
1.2.2. Blankietowy charakter norm prawa karnego skarbowego	39
1.2.3. Funkcje prawa karnego skarbowego	41
1.3. Procesowe regulacje w sprawach podatkowych oraz karnych skarbowych – cel, przedmiot postępowań, funkcje przepisów	46
1.3.1. Regulacje dotyczące postępowania w sprawach karnych skarbowych oraz postępowania podatkowego	46
1.3.2. Cele i przedmiot postępowania w sprawach karnych skarbowych i postępowania podatkowego	50
1.3.3. Rola i funkcje przepisów normujących postępowanie dotyczące przestępstw i wykroczeń skarbowych oraz podatkowych	55

1.3.4. Postępowanie w sprawach karnych skarbowych i podatkowych – podobieństwa w zakresie zasad naczelnych	62
1.3.5. Autonomiczny charakter postępowań. Cechy odpowiedzialności podatkowej i karnej przesądzające o modelu postępowań	71

Rozdział 2

Postępowania w sprawach podatkowych oraz karnych skarbowych – rodzaje procedur, schemat przebiegu postępowań	75
2.1. Procedury służące weryfikacji przestrzegania przepisów prawa podatkowego	75
2.1.1. Systematyka procedur i regulacji prawnych	75
2.1.2. Kontrola celno-skarbowa a kontrola podatkowa	80
2.1.3. Zakończenie czynności kontrolnych a uprawnienia kontrolowanego	85
2.2. Wszczęcie postępowania podatkowego	88
2.2.1. Postępowanie podatkowe jako konsekwencja zakończonej procedury kontrolnej	88
2.2.2. Postępowanie podatkowe będące konsekwencją procedury kontrolnej – wybrane wątpliwości proceduralne	90
2.2.3. Postępowanie podatkowe jako samodzielna procedura służąca weryfikowaniu przestrzegania przepisów prawa podatkowego	95
2.3. Procedury mogące mieć zastosowanie w postępowaniach karnych skarbowych	96
2.3.1. Systematyka procedur mogących mieć zastosowanie w postępowaniach karnych skarbowych	96
2.3.2. Hierarchia procedur mogących mieć zastosowanie w postępowaniach karnych skarbowych	99
2.4. Wszczęcie postępowania karnego skarbowego oraz przebieg postępowania w trybie zwykłym	102
2.4.1. Wszczęcie postępowania karnego skarbowego	102
2.4.2. Modelowy przebieg postępowania w trybie zwykłym	106
2.5. Relacje między postępowaniem podatkowym a karnym skarbowym	114
2.5.1. Typowa sekwencja przebiegu postępowań	114
2.5.2. Zawieszenie postępowania karnego skarbowego do czasu zakończenia sprawy podatkowej	116
2.5.3. Zawieszenie postępowania podatkowego do czasu zakończenia sprawy karnej skarbowej	119
2.6. Wybrane regulacje redukujące formalizm postępowania w trybie zwykłym	120
2.6.1. Degresja karania jako przejaw realizacji funkcji egzekucyjnej prawa karnego skarbowego	120
2.6.2. Czynny żal w sprawach podatkowych	122

2.6.3. Korekta deklaracji podatkowej w związku z procedurami kontrolnymi a odpowiedzialność karna skarbową	131
2.6.4. Dobrowolne poddanie się odpowiedzialności po wydaniu decyzji podatkowej	138
2.6.5. Postępowanie nakazowe po skierowaniu aktu oskarżenia	145

Rozdział 3

Zawieszenie biegu terminu przedawnienia z uwagi na wszczęcie postępowania karnego skarbowego	148
3.1. Przepisy o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego z uwagi na wszczęcie postępowania karnego skarbowego – ewolucja regulacji, wątpliwości prawne związane ze stosowaniem przepisów	148
3.1.1. Ewolucja regulacji dotyczących zawieszenia biegu terminu przedawnienia	148
3.1.2. Wątpliwości prawne związane ze stosowaniem przepisów o zawiadomieniu o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia	151
3.2. Praktyka stosowania przepisów o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia	158
3.3. Sądowa kontrola skuteczności zawieszenia biegu terminu przedawnienia z uwagi na wszczęcie postępowania karnego skarbowego	161
3.3.1. Skuteczność zawieszenia biegu terminu przedawnienia z uwagi na wszczęcie postępowania karnego skarbowego – przegląd orzecznictwa sądów	161
3.3.2. O potrzebie sądowej kontroli skuteczności zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania z uwagi na wszczęcie postępowania karnego skarbowego	168
3.3.3. O sposobie sądowej kontroli skuteczności zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania z uwagi na wszczęcie postępowania karnego skarbowego	171
3.4. Schemat przebiegu postępowań podatkowych oraz karnych skarbowych a okoliczności mogące świadczyć o instrumentalnym wykorzystaniu przepisów o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia	188
3.5. Perspektywa funkcjonowania przesłanki zawieszenia biegu terminu przedawnienia oraz sposobu prowadzenia postępowań karnych skarbowych	190

Rozdział 4

Postępowania w sprawach podatkowych oraz karnych skarbowych – wybrane problemy w zakresie postępowania dowodowego	193
4.1. Postępowania w sprawach podatkowych oraz karnych skarbowych a posługiwanie się tożsamym materiałem dowodowym	193

4.2. Pojęcie i klasyfikacja dowodów w sprawach podatkowych i karnych skarbowych	195
4.2.1. Pojęcie dowodu w sprawach podatkowych i karnych skarbowych	195
4.2.2. Klasyfikacja dowodów w sprawach podatkowych i karnych skarbowych	196
4.3. Legalność dowodów na potrzeby ustaleń w postępowaniu podatkowym i karnym skarbowym	200
4.3.1. Sposoby ustalania stanu faktycznego a zasada praworządności	200
4.3.2. Legalność dowodów w postępowaniu karnym skarbowym	201
4.3.3. Legalność dowodów w postępowaniu podatkowym	206
4.4. Posługiwanie się w sprawach podatkowych materiałem pochodzącym ze spraw karnych lub karnych skarbowych	219
4.4.1. Dopuszczalność posługiwania się dowodami ze sprawy karnej	219
4.4.2. Pośrednie gromadzenie materiału a zasada czynnego udziału strony w postępowaniu	226
4.4.3. Ponawianie dowodów pochodzących ze sprawy karnej w ramach postępowania podatkowego	228
4.4.4. Gromadzenie materiału dowodowego w sposób efektywny oraz uwzględniający prawa strony postępowania	235
4.4.5. Wyłączenie jawności w ramach sprawy podatkowej dowodów a prawo do obrony	239
4.5. Ocena legalności zgromadzonego materiału dowodowego pochodzącego ze spraw karnych na potrzeby postępowania podatkowego	247
4.5.1. Wykorzystywanie w sprawie podatkowej dowodów z podsłuchu ze sprawy karnej	247
4.5.2. Wykorzystanie w sprawie podatkowej innych dowodów z postępowania karnego, gdy przy ich przeprowadzeniu doszło do naruszenia przepisów proceduralnych	255
4.6. Dowody ze sprawy podatkowej a postępowanie dowodowe w ramach sprawy karnej skarbowej	261
4.6.1. Schemat przebiegu procedur a wykorzystywanie materiałów ze sprawy podatkowej w ramach postępowania karnego skarbowego	261
4.6.2. Dopuszczalność posługiwania się dowodami ze sprawy podatkowej w ramach postępowania karnego skarbowego	262
4.6.3. Dowody ze sprawy podatkowej a regulacje proceduralne dotyczące postępowania karnego	266
4.6.4. Zakres wykorzystania dowodów ze sprawy podatkowej	268

Rozdział 5**Znaczenie rozstrzygnięć kończących postępowanie dla losów drugiej**

sprawy	276
5.1. Rozstrzygnięcia w postępowaniach podatkowych i karnych skarbowych – obszary oddziaływania	276
5.2. Rozstrzygnięcie sprawy jako determinant rozstrzygnięcia w drugim postępowaniu	277
5.2.1. Znaczenie decyzji podatkowej dla sprawy karnej skarbowej	277
5.2.2. Znaczenie wyroku zapadłego w sprawie karnej w toku spraw podatkowych	284
5.3. Wznowienie postępowania z uwagi na przebieg drugiego z postępowań ...	294
5.3.1. Wznowienie postępowania podatkowego w związku z okolicznościami ujawnionymi w ramach sprawy karnej skarbowej	294
5.3.2. Wznowienie postępowania karnego	307
Podsumowanie	311
Bibliografia	323
Orzecznictwo	337

WYKAZ SKRÓTÓW

Akty prawne

EKPC	– Konwencja o Ochronie Praw Człowieka i Podstawowych Wolności sporządzona w Rzymie dnia 4.11.1950 r., zmieniona następnie Protokołami nr 3, 5 i 8 oraz uzupełniona Protokołem nr 2. (Dz.U. z 1993 r. Nr 61, poz. 284 ze zm.)
k.k.	– ustawa z 6.06.1997 r. – Kodeks karny (Dz.U. z 2022 r. poz. 1138 ze zm.)
k.k.s.	– ustawa z 10.09.1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz.U. z 2022 r. poz. 859 ze zm.)
Konstytucja RP	– Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2.04.1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.)
k.p.a.	– ustawa z 14.06.1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. z 2022 r. poz. 2000 ze zm.)
k.p.c.	– ustawa z 17.11.1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego (Dz.U. z 2021 r. poz. 1805 ze zm.)
k.p.k.	– ustawa z 6.06.1997 r. – Kodeks postępowania karnego (Dz.U. z 2022 r. poz. 1375 ze zm.)
KPP	– Karta Praw Podstawowych Unii Europejskiej (Dz.Urz. UE C 202 z 2016 r., s. 389)
o.p.	– ustawa z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2022 r. poz. 2651 ze zm.)
Polski Ład	– ustawa z 29.10.2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 2105 ze zm.)
p.p.s.a.	– ustawa z 30.08.2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2022 r. poz. 329 ze zm.)
projekt z 9.03.2022 r.	– projekt z 9.03.2022 r. ustawy o zmianie ustawy – Kodeks karny skarbowy oraz niektórych innych ustaw, https://legislacja.rcl.gov.pl/projekt/12357450/katalog/12860114
pr. przeds.	– ustawa z 6.03.2018 r. – Prawo przedsiębiorców (Dz.U. z 2021 r. poz. 162 ze zm.)
p.w.u.KAS	– ustawa z 16.11.2016 r. – Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. poz. 1948 ze zm.)

u.KAS	– ustawa z 16.11.2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. z 2022 r. poz. 813 ze zm.)
u.k.s.	– ustawa z 28.09.1991 r. o kontroli skarbowej (Dz.U. z 2016 r. poz. 720 ze zm.), uchylona
u.p.c.c.	– ustawa z 9.09.2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz.U. z 2022 r. poz. 111 ze zm.)
u.p.d.o.f.	– ustawa z 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2022 r. poz. 2647 ze zm.)
u.p.d.o.p.	– ustawa z 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2022 r. poz. 2587 ze zm.)
u.p.t.u.	– ustawa z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2022 r. poz. 931 ze zm.)
u.s.d.g.	– ustawa z 2.07.2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz.U. z 2017 r. poz. 2168 ze zm.), uchylona

Inne skróty

AUW	– Acta Universitatis Wratislaviensis
Biul. Skarb.	– Biuletyn Skarbowy
CzPKiNP	– Czasopismo Prawa Karnego i Nauk Penalnych
GSP-Prz.Orz.	– Gdańskie Studia Prawnicze – Przegląd Orzecznictwa
KAS	– Krajowa Administracja Skarbowa
KPP	– Kwartalnik Prawa Podatkowego
M. Pod.	– Monitor Podatkowy
M. Praw.	– Monitor Prawniczy
ONSA	– Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego
ONSAiWSA	– Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego i Wojewódzkich Sądów Administracyjnych
OSNC	– Orzecznictwo Sądu Najwyższego Izba Cywilna (od 1962 r. do końca 1994 r. – OSNCP)
OSNK	– Orzecznictwo Sądu Najwyższego Izba Karna
OSNKW	– Orzecznictwo Sądu Najwyższego Izba Karna i Wojskowa
OSNP	– Orzecznictwo Sądu Najwyższego Izba Pracy (od 1994 r. do początku 2003 r. – OSNAP)
OSNPG	– Orzecznictwo Sądu Najwyższego, Wydawnictwo Prokuratury Generalnej
OSNwSK	– Orzecznictwo Sądu Najwyższego w Sprawach Karnych
OSP	– Orzecznictwo Sądów Polskich
OSPika	– Orzecznictwo Sądów Polskich i Komisji Arbitrażowych
OTK-A	– Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego – Seria A
PiP	– Państwo i Prawo
POP	– Przegląd Orzecznictwa Podatkowego
PPP	– Przegląd Prawa Publicznego

Prok. i Pr.	– Prokuratura i Prawo
Prz. Pod.	– Przegląd Podatkowy
PS	– Przegląd Sądowy
SPE	– Studia Prawno-Ekonomiczne
STIR	– System Teleinformatyczny Izby Rozliczeniowej

WSTĘP

Problematyka związków norm i instytucji prawnych w kontekście relacji prawa podatkowego z innymi gałęziami prawa to zagadnienie pociągające z intelektualnego punktu widzenia i mające kolosalne znaczenie praktyczne. W literaturze przedmiotu, analizując relacje pomiędzy prawem podatkowym a innymi gałęziami prawa, zwraca się uwagę na istnienie co najmniej trzech typów związków. Wyróżnia się związki funkcjonalne – polegające na tym, że normy innych dziedzin prawa wspomagają funkcjonowanie norm prawa podatkowego; strukturalne – sprowadzające się do odsyłania przez przepisy podatkowe do przepisów innych dziedzin prawa; podstawowe – wyróżnione poprzez fakt, iż powstanie określonego stosunku prawnego w obszarze innej gałęzi prawa powoduje powstanie stosunku podatkowego¹. W dotychczasowym piśmiennictwie niewątpliwie najwięcej uwagi poświęcono relacjom pomiędzy prawem podatkowym a prawem cywilnym², albowiem ma to istotne znaczenie z punktu widzenia interpretacji i stosowania przepisów prawa materialnego podatkowego, a w węższym zakresie, gdy chodzi o kwestie proceduralne. W tym ostatnim przypadku języczkiem u wagi była kwestia tzw. ciężaru dowodu i recypowanie na grunt procedury podatkowej przez praktykę pojęć i konstrukcji właściwych prawu cywilnemu³, a także próby przenoszenia – już w drodze zmian legislacyjnych – do postępowania podatkowego instytucji charakterystycznych dla procesu cywilnego⁴.

¹ B. Brzeziński, *Teoretyczne aspekty systemowej odrębności prawa podatkowego i jego relacji z normami innych dziedzin prawa* [w:] *Prawo podatkowe w systemie prawa. Międzygałęziowe związki norm i instytucji prawnych*, red. nauk. A. Franczak, A. Kaźmierczyk, Warszawa 2019, s. 33.

² Zob. A. Gomułowicz, *Związki prawa cywilnego z prawem podatkowym*, Prz. Pod. 1996/11, s. 3–4; B. Brzeziński, *Kilka refleksji o związkach oraz instytucjach prawa cywilnego z prawem podatkowym*, „*Studia Iuridica Toruniensia*” 2008/1, s. 43–56; *Instytucje prawa podatkowego w konstrukcji prawnej podatków*, red. M. Goettel, M. Lemmonier, Warszawa 2011.

³ B. Brzeziński, M. Masternak, *O tak zwanym ciężarze dowodu w postępowaniu podatkowym*, Prz. Pod. 2004/5; D. Strzelec, *Obowiązek wyjaśnienia stanu faktycznego w postępowaniu podatkowym – wątpliwości teoretyczne i praktyczne*, „*Palestra*” 2011/3–4; D. Strzelec, *Przepisy postępowania podatkowego a przepisy innych gałęzi prawa procesowego – cechy przesądzające o kształcie postępowania*, PPP 2011/11.

⁴ L. Etel, D. Strzelec, *O koncentracji materiału dowodowego w sprawach podatkowych – niefortunna propozycja zaburzająca model procedury podatkowej*, Prz. Pod. 2020/12, s. 3–5.

Z kolei jak na razie problematyka międzygałęziowych powiązań i relacji prawa podatkowego i karnego skarbowego pojawiała się dość sporadycznie, przy okazji analizowania wybranych problemów, np. dualizmu odpowiedzialności karnej i podatkowej za te same czyny, a w ostatnim okresie najczęściej w kontekście przepisów o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia. Analizując relacje pomiędzy prawem podatkowym a prawem karnym, szczególnie zaś prawem karnym skarbowym, wskazuje się najczęściej, iż normy tego ostatniego zabezpieczają prawidłowe funkcjonowanie systemu podatkowego. Ów związek sprowadza się do stwierdzenia, że w przepisach prawa podatkowego znajdziemy normy sankcjonowane przewidujące określone wzorce postępowania, a przepisy prawa karnego skarbowego zawierają zasadniczo normy sankcjonujące⁵. Prawo karne skarbowe to specyficzna dziedzina prawa karnego, którą z powodzeniem można określić jako prawo pogranicza⁶. Łączy bowiem kilka gałęzi prawa, a ich wzajemna koegzystencja wymaga uwzględnienia każdej z nich w procesie interpretacji przepisów⁷. Z perspektywy prawa karnego relacje z prawem podatkowym wiążą się jednocześnie z blankietowym charakterem przepisów Kodeksu karnego skarbowego, albowiem niektóre przepisy podatkowe dopełniają ustawowe znamiona przestępstw i wykroczeń skarbowych, określając np. podatnika, czyli podmiot danego przestępstwa lub wykroczenia skarbowego, czy też termin uiszczenia należności publicznoprawnej, ewentualnie wskazują na inne obowiązki, których niedopełnienie może wiązać się z sankcjami karnymi. Blankietowy charakter przepisów oznacza jednocześnie, iż na gruncie spraw karnych skarbowych ujawnia się specyficzne właściwe dla prawa podatkowego problemy jego wykładni. Jednocześnie z szerszej perspektywy ujawni się problem subsydiarności prawa karnego skarbowego i kwestia tzw. „podwójnego karania”, czyli konkurencji sankcji przewidzianych w prawie podatkowym z tymi karnymi, który to problem należy do zagadnień bardzo złożonych i wieloaspektowych⁸. W literaturze jednocześnie niekiedy stawia się słuszne pytania, czy nadmierna punitowność prawa karnego skarbowego przyczynia się do większego bezpieczeństwa dóbr prawnie chronionych, czy też jest wyłącznie wypełnieniem luki występującej wśród norm prawa podatkowego⁹ i niekiedy dowodem indolencji administracji skarbowej w obszarze kontroli przestrzegania przepisów właśnie prawa podatkowego. Niewątpliwie bowiem skuteczność prawa podatkowego zależy również m.in. od systemu sankcji. Nauka prawa podatkowego wyróżnia sankcje wewnętrzne (w obszarze prawa podatkowego) oraz zewnętrzne, właśnie w ramach przepisów karnych skarbowych¹⁰. Kwestie te – z uwagi na pojawiające się pomysły

⁵ B. Brzeziński, *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, Toruń 2017, s. 392–394.

⁶ J. Sawicki, *Zaniechanie ukarania jako element polityki karnej w prawie karnym skarbowym*, Wrocław 2011, s. 13.

⁷ I. Zgoliński [w:] A. Bułat, V. Konarska-Wrzošek, T. Oczkowski, I. Zgoliński, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, red. I. Zgoliński, Warszawa 2021, art. 16a.

⁸ L. Wilk, *Zasada subsydiarności w prawie karnym skarbowym*, Prok. i Pr. 2000/6, s. 56–65.

⁹ I. Sepioło-Jankowska, *Podobieństwo sankcji karnych oraz sankcji podatkowych*, Prok. i Pr. 2020/2, s. 103–104.

¹⁰ B. Brzeziński, *Wstęp do nauki prawa podatkowego*, Toruń 2001, s. 99–101.

nowelizacji przepisów prawa karnego skarbowego – warto jedynie zasygnalizować, oddając jednak w tej mierze pole badawcze przedstawicielom nauki prawa karnego.

Niepokojące sygnały o skali szarej strefy w Polsce, czy też wręcz funkcjonowaniu zorganizowanych grup przestępczych, których obszarem zainteresowania stały się oszustwa podatkowe, wymusiły kolejne działania związane z tzw. uszczelnianiem systemu podatkowego. Oznaczają one także ingerencję ustawodawcy w obszary, w których nachodzą na siebie regulacje podatkowe z szeroko rozumianymi regulacjami karnymi (np. poprzez penalizowanie nowych czynów związanych z realizacją zobowiązań publicznoprawnych oraz wypełnianiem obowiązków instrumentalnych). Z jednej strony bowiem działania ustawodawcy zmierzają do poprawy efektywności prawa podatkowego i ograniczenia skali nieprawidłowości w zakresie podatku od towarów i usług (w postaci solidarnej odpowiedzialności nabywcy w związku z nabywaniem towarów tzw. wrażliwych, podzielonej płatności, dodatkowej sankcji VAT, jednolitego pliku kontrolnego (JPK) czy systemu teleinformatycznego izby rozliczeniowej (STIR)) oraz ograniczenia optymalizacji w podatkach dochodowych, m.in. poprzez klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania czy instytucję dodatkowego zobowiązania podatkowego, będącą swoistą sankcją administracyjną za nadużywanie prawa. Kwestiom tym poświęcono już sporo miejsca w literaturze dotyczącej prawa podatkowego¹¹. Z drugiej zaś strony towarzyszą temu zabiegi związane ze zmianą znaczenia represji karnej za przestępstwa podatkowe oraz dalsze zgłaszane przez Ministerstwo Sprawiedliwości pomysły zmian przepisów karnych skarbowych. W tym zakresie należy odnotować zmiany dokonane 1.01.2022 r.¹², ale również inne ujawniane opinii publicznej projekty zmiany przepisów. W uzasadnieniu jednego z takich projektów możemy przeczytać, iż konsekwencją zmian w zakresie prawa podatkowego jest „potrzeba zmian przepisów prawa karnego skarbowego, dostosowując wiele jego instytucji i rozwiązań prawnych do potrzeb w zakresie realizacji zadań, których wspólnym mianownikiem jest uszczelnienie systemu podatkowego oraz egzekwowanie innych, należnych Skarbowi Państwa danin publicznoprawnych. Dlatego też proponuje się wprowadzenie szeregu zmian zarówno w części materialnej, jak i procesowej. Mają one na celu usprawnienie i poprawę efektywności prowadzonych postępowań, ale też wykonywania orzeczonych kar, wyrażając idee pierwszeństwa zasady egzekucji nad represją”¹³. Przy czym rozwiązania w takim kształcie jak przewidziane w treści projektu z 9.03.2022 r. – którego, dodajmy, na moment składania niniejszej publikacji do druku los jest niepewny, niemniej jednak pojawi się w niniejszej publikacji, choć wpadkowo – mogą rodzić jeszcze większe dylematy na styku postępowań podatkowych oraz karnych skarbo-

¹¹ Zob. *Nowe narzędzia kontrolne, dokumentacyjne i informatyczne w prawie podatkowym. Poprawa efektywności systemu podatkowego*, red. B. Brzeziński, K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, Warszawa 2018.

¹² Z dniem 1.01.2022 r. weszły w życie zmiany w przepisach Kodeksu karnego skarbowego (art. 11 ustawy z 29.10.2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. poz. 2105 ze zm.).

¹³ Projekt ustawy z 9.03.2022 r. o zmianie ustawy – Kodeks karny skarbowy oraz niektórych innych ustaw, <https://legislacja.rcl.gov.pl/projekt/12357450> (dostęp: 12.10.2022 r.).

wych. Z kolei o innych z proponowanych rozwiązań, także z uwagi na niepewność co do ostatecznego ich kształtu oraz tego, czy ostatecznie zostaną one uchwalone, trudno jest w tej chwili mówić¹⁴. Na marginesie tylko tytułem usprawiedliwienia się należy wskazać, że przyglądając się w ostatnim czasie sposobowi stanowienia prawa, można uznać, że instytucje prawne w kształcie pojawiającym się w projektach warto poddawać analizie dopiero po uchwaleniu regulacji i upłynięciu pewnego czasu ich obowiązywania, gdy uzyska się choć wstępne przekonanie, iż nie zostaną one kolejny raz – niedługo po uchwaleniu – naprawione. Ważne jest przy tym, aby wszystkie zmiany – na co zresztą zwracano już uwagę w piśmiennictwie – nie były dokonywane na polityczne zamówienie i nie ignorowały jawnie dorobku nauki¹⁵ i to różnych gałęzi prawa. Dobrze byłoby, gdyby jednocześnie dokonywanym zmianom towarzyszyła jakaś myśl przewodnia, a same zasady odpowiedzialności karnej stanowiły *ultima ratio*, wtedy gdy reakcja karna jest uzasadniona.

Na styku prawa karnego skarbowego i prawa podatkowego ujawni się wiele płaszczyzn do prowadzenia analizy wzajemnych relacji obu tych gałęzi prawa¹⁶. Międzygałęziowe związki prawa podatkowego i prawa karnego skarbowego można badać z punktu widzenia relacji pomiędzy przepisami prawa materialnego, w tym analizować podwójny model odpowiedzialności, zapętlenie kwestii przedawnienia karalności z przedawnieniem zobowiązania podatkowego, zbiegu przestępstw. Można również podjąć do tak postawionego zagadnienia, analizując powiązania funkcjonalne i rozważając, na ile punitivność właśnie prawa karnego skarbowego zwiększa przestrzeganie przepisów podatkowych. Niniejsze opracowanie nie pretenduje nawet do zinventaryzowania wszystkich tych obszarów, w których takie międzygałęziowe związki między prawem podatkowym oraz karnym skarbowym zachodzą. Dotyka jedynie wybranych problemów dotyczących postępowań podatkowych oraz postępowań w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe określanych dla uproszczenia – choć mamy świadomość funkcjonujących w literaturze¹⁷ zastrzeżeń co do takiej nomenklatury – jako postępowań karne skarbowe, oraz wątpliwości, jakie powstają na styku obu tych procedur. Choć jest to zagadnienie, które ma istotne

¹⁴ Kolejny projekt ustawy o zmianie ustawy – Kodeks karny skarbowy oraz niektórych innych ustaw został przez Ministerstwo Sprawiedliwości opublikowany 17.05.2022 r. Projekt ten przewiduje m.in. stworzenie nowego katalogu niefinansowych organów postępowania mandatowego w Kodeksie karnym skarbowym, jak również przyznanie nowym organom postępowania mandatowego uprawnień do prowadzenia postępowań mandatowych w sprawach o wybrane wykroczenia skarbowe, <https://legislacja.rcl.gov.pl/projekt/12359803/katalog/12879992> (dostęp: 12.10.2022 r.).

¹⁵ L. Wilk, *Zasada priorytetu egzekucji nad represją w prawie karnym skarbowym*, Prok. i Pr. 2012/7–8, s. 8.

¹⁶ Niektóre z nich zostały już zasygnalizowane w odrębnym opracowaniu: D. Strzelec, *Postępowanie podatkowe oraz postępowanie karne skarbowe. Problemy na styku dwóch procedur* [w:] *Prawo podatkowe w systemie prawa. Międzygałęziowe związki norm i instytucji prawnych*, red. nauk. A. Franczak, A. Kaźmierczyk, Warszawa 2019.

¹⁷ J. Sawicki, G. Skowronek [w:] *Prawo karne skarbowe. Zagadnienia materialnoprawne, procesowe i wykonawcze*, Warszawa 2021, s. 329, zwracając uwagę, iż w aktualnym stanie prawnym niedopuszczalne jest używanie określenia „postępowanie karne skarbowe”.

znaczenie zarówno na gruncie prawa karnego skarbowego¹⁸, jak i podatkowego, to problematyka wzajemnych relacji zostanie przedstawiona z perspektywy osoby zajmującej się prawem podatkowym, a zatem kwestie odnoszące się do postępowania karnego skarbowego, czy szerzej procedury karnej, zostaną przedstawione w zakresie, w jakim jest to niezbędne dla wskazania dylematów mających swoje istotne znaczenie w toku postępowania podatkowego, a następnie w toku dokonywanej przez sądy administracyjne kontroli decyzji wydawanych przez organy podatkowe.

W pierwszej kolejności warto poczynić kilka ustaleń porządkujących co do roli i znaczenia prawa karnego skarbowego z perspektywy prawa podatkowego, jego subsydiarności, funkcji, które pełni, ze szczególnym uwzględnieniem podstawowej jego funkcji, a mianowicie egzekucyjnej, oraz roli przepisów proceduralnych. Będą one stanowić wprowadzenie pozwalające zwrócić uwagę na najczęściej występujący schemat i sekwencję przebiegu obu tych procedur, aby na tym tle odnotować najpoważniejsze wątpliwości. Te z kolei będą związane z wykorzystywaniem instytucji, z którymi na gruncie prawa karnego skarbowego wiąże się regresja karalności, w związku z realizacją właśnie funkcji egzekucyjnej tego prawa. Ponadto dość istotne wątpliwości powstają na etapie postępowania dowodowego w zakresie spraw podatkowych. W tym obszarze warto jeszcze raz rozważyć, na ile dopuszczalne jest i w jakich sytuacjach automatyczne posługiwanie się materiałami ze spraw karnych w sprawach podatkowych, bez przeprowadzania stosownych dowodów w ramach postępowania podatkowego. Dostrzegamy tu ugruntowaną praktykę posługiwania się w sprawach podatkowych dowodami ze spraw karnych, którą to praktykę w znacznej większości akceptują sądy administracyjne. Choć orzecznictwo w tym zakresie podążyło wytyczoną jeszcze kilka lat temu drogą, a zagadnieniu temu poświęcono już nieco uwagi w piśmiennictwie¹⁹, to warto zwrócić uwagę na kilka nowych problemów, które ujawniły się przy tej okazji. Mianowicie praktyka posługiwania się na potrzeby postępowań podatkowych dowodami pochodzącymi ze spraw karnych czy też karnych skarbowych skłania do rozważenia, czy organy podatkowe, posługując się takimi dowodami pochodzącymi z innych postępowań, są zobowiązane do weryfikowania sposobu ich pozyskiwania przez organy prowadzące te postępowania, na potrzeby oceny dopuszczalności ich wykorzystania w sprawach podatkowych z uwagi na treść art. 180 o.p. Innymi słowy, czy organy podatkowe powinny oceniać na potrzeby spraw podatkowych legalność materiału dowodowego pochodzącego ze spraw karnych. Czy każdym dowodem, który został wykorzystany w sprawie karnej, automatycznie, bez żadnych warunków dodatkowych, mogą posługiwać się organy podatkowe? Aktualne stanie się także rozstrzygnięcie, czy na etapie sądowej kontroli decyzji podatkowych

¹⁸ D. Świecki [w:] *Problematyka obrotu fakturami wystawionymi w sposób nierzetelny. Zagadnienia prawa karnego materialnego i procesowego*, red. S. Kowalski, H. Paluszkievicz, O. Włodkowski, Warszawa 2019, s. 103 i n.

¹⁹ D. Strzelec, *Posługiwanie się w sprawach podatkowych materiałem pochodzącym ze spraw karnych lub karnych skarbowych*, „Forum Prawnicze” 2021/2, s. 20–32.

sądy administracyjne będą obowiązane weryfikować kwestie zgodności z prawem dowodów przeprowadzonych w ramach tych postępowań.

Kolejny problem z pogranicza obu procedur – choć dotyczy przepisu prawa materialnego – który w różnych odsłonach pojawiał i pojawia się w orzecznictwie, nader często był roztrząsany w piśmiennictwie, a do tego ma ogromne znaczenie praktyczne, wiąże się z obowiązującymi od 1.01.2003 r. przepisami Ordynacji podatkowej, którymi powiązano możliwość zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego z wszczęciem postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe (art. 70 § 6 pkt 1 o.p.). W tym obszarze warto zwrócić uwagę na to, w jaki sposób regulacje te są stosowane przez organy podatkowe. Powszechnie negatywnie odbierana praktyka wykorzystywania postępowań karnych skarbowych jako instrumentu pozwalającego na zawieszanie biegu terminu przedawnienia skłania do prześledzenia ewolucji w tym zakresie, zarówno jeśli chodzi o kształt przepisów, jak i zmiany dotyczące ich stosowania. W chwili obecnej istotnego znaczenia nabierze rozstrzygnięcie już nie tego, czy poprzez włączenie do przepisów Ordynacji podatkowej pewnych konstrukcji prawa karnego skarbowego ich stosowanie powinno podlegać badaniu przez sąd administracyjny, albowiem kwestia ta została wyjaśniona przez NSA. Istotniejsze stanie się wskazanie, jak ta dokonywana przez sądy administracyjne ocena wygląda aktualnie oraz czy poprzez wykorzystywanie tej instytucji w sposób instrumentalny instytucja przedawnienia zobowiązań podatkowych nie nabiera fasadowego charakteru. To wszystko kolejny raz skłania do postawienia nieśmiertelnego pytania, czy takie funkcjonalne powiązanie zawieszenia biegu terminu przedawnienia z wszczęciem postępowania karnego skarbowego jest potrzebne.

W ramach różnych gałęzi prawa procesowego istnieją regulacje dotyczące wpływu rozstrzygnięć zapadających w ramach określonej procedury na możliwość poczynienia ustaleń w ramach prowadzonego postępowania (art. 11 p.p.s.a., art. 11 k.p.c., art. 8 k.p.k.). Analogiczne regulacje związane ze znaczeniem dla spraw podatkowych ustaleń pochodzących z postępowania karnego skarbowego nie występują. W dotychczasowej praktyce – na styku obu postępowań – powstawały wątpliwości co do znaczenia rozstrzygnięcia wydanego w jednej sprawie dla sposobu procedowania w drugiej ze spraw i w tym zakresie można wskazać sytuacje, którymi najczęściej zajmowały się sądy – tak administracyjne, jak i powszechne. Pierwsza, mająca istotne znaczenie w obszarze prawa karnego skarbowego, wiązała się z odpowiedzią na pytanie o znaczenie decyzji podatkowej dla ustaleń relewantnych prawnie w tego typu postępowaniach, a samo zagadnienie związania sądu karnego decyzjami podatkowymi w szczególności należy do bardziej złożonych zagadnień w obrębie problematyki autonomii sądu w sprawowaniu wymiaru sprawiedliwości w sprawach karnych²⁰.

²⁰ J. Zagrodnik, *(Nie)związanie sądu karnego decyzją podatkową* [w:] *Problematyka obrotu fakturami wystawionymi w sposób nierzetelny. Zagadnienia prawa karnego materialnego i procesowego*, red. S. Kowalski, H. Paluszkievicz, O. Włodkowski, Warszawa 2019.

Sprowadza się ona do łącznej analizy przepisów Kodeksu karnego skarbowego dotyczących zawieszenia postępowania w sprawie karnej skarbowej (art. 114a k.k.s.) oraz przepisów o samodzielności jurysdykcyjnej sądu w procesie (art. 8 k.p.k.). Ponadto z uwagi na sygnalizowaną potrzebę znowelizowania art. 114a k.k.s. i wyłączenia możliwości jego zawieszania przez sądy powszechne – co zawierał projekt z 9.03.2022 r. – rozważenia wymaga, jakie znaczenie będzie miało samodzielne ustalenie okoliczności dotyczących odpowiedzialności karnej skarbowej przez sąd i wydanie wyroku skazującego dla losu prowadzonego postępowania podatkowego oraz ewentualnej kontroli decyzji przez sądy administracyjne. Różnego rodzaju pomysły nowelizacji prawa karnego skarbowego skłaniają właśnie do omówienia w szerszej perspektywie kwestii wpływu jednego rozstrzygnięcia na losy drugiej sprawy i wskazania kwestii problematycznych, które przy bezrefleksyjnym znowelizowaniu przepisów i braku spojrzenia systemowego – tu ze względu na znaczenie we wskazanej sytuacji art. 11 p.p.s.a. – mogą powstawać. Jednocześnie zważywszy na presję prowadzenia postępowań karnych skarbowych i ich zakańczania wcześniej niż spraw podatkowych, warto odpowiedzieć na pytanie, jakie znaczenie będzie mieć wydanie wyroku zezwalającego na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności, jeśli nastąpi to przed zakończeniem sprawy podatkowej, również w kontekście art. 11 p.p.s.a., stanowiącego o związaniu sądu administracyjnego prawomocnym wyrokiem skazującym.

Nie mniej istotna z kolei z perspektywy podatkowej kwestia sprowadza się do rozważenia, jakie znaczenie ma wyrok sądu powszechnego uniewinniający podatnika od popełnienia przestępstwa lub wykroczenia karnego skarbowego w prowadzonym równolegle postępowaniu podatkowym. Ewentualnie, czy jego wydanie już po wydaniu decyzji przez organ podatkowy zawsze powinno skutkować zmianą decyzji w trybie wznowienia postępowania podatkowego, ewentualnie czy, ujmując rzecz szerzej, istnieje możliwość wznowienia postępowania podatkowego na podstawie art. 240 § 1 pkt 5 o.p. w oparciu o rezultat spraw, które zakończyły się prawomocnym wyrokiem w sprawie karnej skarbowej.

Rozdział 1

PRAWO KARNE SKARBOWE A PRAWO PODATKOWE

1.1. Zadania administracji podatkowej w zakresie spraw podatkowych i karnych skarbowych, obszary i analiza ryzyka występowania nieprawidłowości, metody działania

1.1.1. Zadania administracji podatkowej w zakresie spraw podatkowych i karnych skarbowych

Rozpoczynając analizę zagadnień, którym poświęcone jest niniejsze opracowanie, za punkt wyjścia powinno nam posłużyć dokonanie kilku spostrzeżeń w zakresie zmian, które nastąpiły w obszarze funkcjonowania administracji skarbowej i mają dość istotne znaczenie z punktu widzenia tej problematyki. Ostatnie lata przyniosły bowiem zmiany zarówno w zakresie samej organizacji administracji odpowiedzialnej za pobór podatków¹, jak i procedur służących weryfikowaniu przestrzegania przez podatników przepisów prawa podatkowego², a także strategii działania w zakresie nierzetelności podatkowych. Są one związane z nowym modelem Krajowej Administracji Skarbowej oraz zmianami w zakresie innych aktów zawierających regulacje dotyczące procedur kontrolnych, które w założeniu mają stanowić remedium na pojawiające się w praktyce problemy, z którymi borykali się podatnicy³. Reformie państwowych organów podatkowych towarzyszyło pojawienie się nowej procedury kontrolnej, tj. kontroli celno-skarbowej. W ramach jednej procedury przewidzianej w dziale V ustawy o KAS jest wykonywana kontrola przestrzegania przepisów prawa podatkowego i dewizowego, kontrola celna oraz kontrola wyrobów akcyzo-

¹ Ustawa o KAS oraz ustawa – Przepisy wprowadzające ustawę o KAS.

² Ustawa z 16.12.2016 r. o zmianie niektórych ustaw w celu poprawy otoczenia prawnego przedsiębiorców (Dz.U. poz. 2255).

³ Zob. D. Strzelec, *Nowe zasady kontroli przestrzegania przepisów prawa podatkowego – realna czy iluzoryczna poprawa sytuacji kontrolowanych*, Prz. Pod. 2017/3, s. 14–15.

wych (sprawowane wcześniej w ramach szczególnego nadzoru podatkowego), co stanowi realizację zamysłu ustawodawcy dążącego do ujednolicenia procedur mających zastosowanie do kontroli rozliczeń publicznoprawnych. Zakres tej procedury jest jednak znacznie szerszy niż tylko weryfikacja przestrzegania przez kontrolowanych przepisów prawa podatkowego, a zawarte w niej regulacje dotyczące zasad prowadzenia kontroli, uprawnień kontrolujących, w tym uprawnień o charakterze operacyjno-rozpoznawczym, i obowiązków kontrolowanych stanowią zsintetyzowanie kilku aktów prawnych⁴, z jednoczesnym rozszerzeniem na pewne dotychczas nierealizowane przez organy podatkowe zadania, w szczególności w zakresie zwalczania przestępczości gospodarczej. Jednym z celów reformy administracji podatkowej, skarbowej oraz celnej było przede wszystkim zapobieganie powstawaniu nieprawidłowości zagrażających bezpieczeństwu finansowemu państwa, uczciwej konkurencji rynkowej i zwiększenie pewności obrotu gospodarczego. Utworzenie skonsolidowanej administracji skarbowej z założenia miało usprawnić współpracę pomiędzy organami KAS, poprawić wymianę informacji, a przez to zwiększyć skuteczność i efektywność jej funkcjonowania. Powyższe uwarunkowania, mające na celu zwalczanie szarej strefy gospodarczej oraz skuteczne ściganie najpoważniejszych przestępstw o charakterze finansowym, były podstawą do przyznania naczelnikowi urzędu celno-skarbowego określonych w ustawie o KAS szczególnych uprawnień kontrolnych w ramach kontroli celno-skarbowej.

Podstawowym i jednocześnie najważniejszym zadaniem KAS jest realizacja dochodów z podatków, opłat oraz niepodatkowych należności budżetowych, jak również innych należności, na podstawie odrębnych przepisów, z wyjątkiem podatków i należności budżetowych, w zakresie których właściwe są inne organy (art. 2 ust. 1 pkt 1 u.KAS), a także realizacja dochodów z należności celnych i innych opłat związanych z przywozem oraz wywozem towarów (art. 2 ust. 1 pkt 2 u.KAS). Wykonywanie tych zadań jest powierzone organom podatkowym pierwszej instancji, które są odpowiedzialne za ustalanie, określanie, pobór i egzekucję tych należności, w tym poprzez wykonywanie kontroli podatkowej i kontroli celno-skarbowej. W związku z tym istotnym obszarem aktywności organów jest prowadzenie działalności analitycznej, prognostycznej i badawczej dotyczącej zjawisk występujących we właściwości KAS oraz analiza ryzyka (art. 2 ust. 1 pkt 10 u.KAS), co jest szczególnie istotne przy wszczęciu kontroli celno-skarbowej, która zgodnie z art. 58 u.KAS powinna uwzględnić ryzyko wystąpienia nieprawidłowości oraz ustalenie i ocenę środków niezbędnych do jego ograniczenia. Dobór podmiotów do kontroli celno-skarbowej powinien być dokonywany w oparciu o rzetelną analizę ryzyka, rozumianego jako prawdopodobieństwo i skutek wystąpienia naruszenia przepisów prawa. Celem stosowania tej analizy jest bowiem zapobieganie powstawaniu lub minimalizowanie ryzyka związa-

⁴ Na podstawie dotychczasowych regulacji zobowiązani podlegali różnym reżimom kontrolnym, tj. wprowadzonym na podstawie ustawy o kontroli skarbowej, Ordynacji podatkowej oraz kontroli prowadzonej przez organy celne.

nego z niewypełnianiem obowiązków podatkowych i celnych. Jednocześnie bardzo istotną grupą zadań są te związane z szeroko rozumianym zwalczaniem przestępczości gospodarczej (art. 2 ust. 1 pkt 10–15 u.KAS), czyli ujawnianiem podmiotów, które działają w szarej strefie, unikając płacenia podatków, i te, które są prowadzone w celu wykrywania zorganizowanej przestępczości podatkowej, w tym przede wszystkim w zwalczaniu tzw. karuzeli podatkowych. Organy są bowiem zobligowane do rozpoznawania, wykrywania, zapobiegania i zwalczania niektórych przestępstw określonych w Kodeksie karnym, wymienionych w art. 2 ust. 1 pkt 15 u.KAS, dotyczących: przestępczości zorganizowanej oraz udziału w zorganizowanej grupie przestępczej (art. 258 k.k.), fałszerstwa materialnego (art. 270 k.k.), fałszerstwa materialnego faktur (art. 270a k.k.), fałszerstwa intelektualnego (art. 271 k.k.), fałszerstwa intelektualnego faktur (art. 271a k.k.), używania dokumentów poświadczających nieprawdę zawierających fałszerstwo intelektualne (art. 273 k.k.), fałszerstwa faktur z kwotą należności przekraczającą 10 mln zł (art. 277a k.k.), oszustw (art. 286 § 1 k.k.) oraz prania pieniędzy (art. 299 k.k.), ale jedynie takich, w związku z którymi nastąpiło uszczuplenie lub narażenie na uszczuplenie należności publicznoprawnej. Ponadto jeżeli przestępstwa te zostały ujawnione przez organy KAS, obowiązkiem jest ściganie ich sprawców. W poprzednim stanie prawnym organy postępowania przygotowawczego nie miały uprawnień do prowadzenia postępowań w sprawach o wymienione wyżej przestępstwa powszechne, które *de facto* pozostają często w nierozzerwalnym związku z przestępstwami skarbowymi. Były one przekazywane prokuraturze. Celem przekazania tych dodatkowych zadań jest obniżenie kosztów ścigania tego rodzaju przestępstw oraz skrócenie czasu postępowań przygotowawczych, a także podniesienie efektywności prowadzonych postępowań w zakresie przestępstw i wykroczeń skarbowych⁵. Stąd siłą rzeczy obszary aktywności administracji skarbowej to z jednej strony weryfikowanie prawidłowości wykonywania obowiązków w ramach prawa podatkowego, z drugiej zaś – zwalczanie zachowań patologicznych poprzez stosowanie sankcji karnych skarbowych. W tym zakresie pełnią one funkcje finansowych organów postępowania przygotowawczego (art. 122 k.k.s.).

1.1.2. Analiza ryzyka występowania nieprawidłowości w zakresie prawa podatkowego

W założeniu jednym z głównych celów kontroli będzie sprawdzenie stopnia przestrzegania przepisów prawa podatkowego poprzez analizę rzetelności deklarowanych przez kontrolowanych podstaw opodatkowania oraz prawidłowości obliczania i wpłacania przez nich podatków, stanowiących dochód budżetu państwa. W uzasadnieniu projektu ustawy o KAS możemy przeczytać, iż „podstawowym zadaniem organów administracji celno-skarbowej będzie wykrywanie i zwalczanie nieprawidłowości na wielką skalę, w sytuacjach, gdy rozmiary, złożoność i stopień oddziaływania wy-

⁵ Szerzej: M. Łoboda, D. Strzelec, *Kontrola przestrzegania przepisów prawa podatkowego*, Warszawa 2017.

stępujących uchybień w sposób istotny wpływają na system bezpieczeństwa finansowego państwa. Działalność tych organów ma być nakierowana na sprawną realizację działań o wysokim stopniu złożoności”. Z założenia kontrola celno-skarbowa, jako tzw. procedura twarda, powinna być stosowana w przypadku czynów zabronionych o wysokim ciężarze gatunkowym. Natomiast w pozostałych przypadkach powinna być przeprowadzana, tak jak dotychczas, kontrola podatkowa na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej.

W myśl art. 58 u.KAS, tego typu kontrole celno-skarbowe, inne niż kontrole losowe lub wynikające z przepisów prawa, powinny uwzględniać ryzyko wystąpienia nieprawidłowości oraz ustalenie i ocenę środków niezbędnych do jego ograniczania. Przez ryzyko rozumie się tutaj prawdopodobieństwo i skutki wystąpienia naruszenia przepisów prawa.

Z kolei w przypadku kontroli podatkowych zgodnie z art. 47 pr. przedś.⁶ są one planowane oraz przeprowadzane po uprzednim dokonaniu analizy prawdopodobieństwa naruszenia prawa w ramach wykonywania działalności gospodarczej. Analiza obejmuje identyfikację obszarów podmiotowych i przedmiotowych, w których ryzyko naruszenia przepisów jest największe. Sposób przeprowadzenia analizy określa organ kontroli lub organ nadrzędny. Reguła, w myśl której kontrola podatkowa jest podejmowana w oparciu o analizę ryzyka, doznaje jednak pewnych ograniczeń, przewidzianych w art. 47 ust. 2 pkt 1 pr. przedś., w myśl którego zasady tej nie stosuje się w przypadku, gdy organ kontroli powołał uzasadnione podejrzenie m.in. popełnienia przestępstwa lub wykroczenia, w tym skarbowego lub innego naruszenia prawnego zakazu lub niedopełnienia prawnego obowiązku.

Wskazane regulacje nakazujące dokonywanie analizy ryzyka nie stanowią w istocie jakiegoś szczególnego *novum*. Niewątpliwie wiążą się z zagadnieniem typowania podmiotów do kontroli, które opiera się nawet bez wyraźnego wyartykułowania tej zasady w przepisach na ocenie niebezpieczeństw naruszeń prawa z uwagi na szczególne branże, a także w oparciu niekiedy o okoliczności podmiotowe. Decyzja o podjęciu kontroli i jej zakresie należy do organów podatkowych, a jej rozpoczęcie mogą uzasadniać rozmaite informacje uzyskane przez administrację podatkową, w tym związane z prowadzeniem kontroli u innych podatników, a także otrzymane informacje sygnałne. Część informacji pochodzi z zasobów będących w dyspozycji organów podatkowych z racji wykonywanych zadań, inne będą mogły być zgromadzone w trakcie prowadzonych już czynności operacyjno-rozpoznawczych czy też kontrolnych, niektóre zaś – dopiero w ramach postępowania prowadzonego względem określonego podmiotu. W szczególności organy podatkowe mogą korzystać ze wszystkich możliwości pozyskiwania informacji w trybie określonym przepisami m.in. Ordynacji podatkowej oraz ustawy

⁶ Zasada ta została przewidziana w art. 78a u.s.d.g., dodanym od 1.01.2017 r. przez ustawę z 16.12.2016 r. o zmianie niektórych ustaw w celu poprawy otoczenia prawnego przedsiębiorców (Dz.U. poz. 2255).

o KAS⁷. Zasadniczo do zadań administracji skarbowej w związku z dokonaną reformą na podstawie przepisów ustawy o KAS należy prowadzenie działalności analitycznej, prognostycznej i badawczej dotyczącej zjawisk występujących we właściwości KAS oraz analizy ryzyka (art. 2 ust. 1 pkt 10 u.KAS). Zobowiązanymi do jej prowadzenia są przede wszystkim Szef KAS (art. 14 ust. 1 pkt 20 u.KAS), dyrektorzy izb administracji skarbowej (art. 25 ust. 1 pkt 10 u.KAS) oraz naczelnicy urzędów celno-skarbowych, w obszarze ich właściwości (art. 33 ust. 1 pkt 14 u.KAS). Polega ona na rozpoznawaniu zjawisk szkodliwych dla systemu podatkowego i celnego oraz przeciwdziałaniu im, a także minimalizowaniu ryzyka związanego z niewypełnianiem obowiązków podatkowych i celnych. Instrumentów w tym zakresie w ostatnim czasie administracji skarbowej przybyło i tylko tytułem przykładu warto wskazać na regulacje:

- 1) związane z przekazywaniem tzw. Jednolitych Plików Kontrolnych;
- 2) o analizie ryzyka wykorzystywania banków do wyłudzeń skarbowych (dział IIIB Ordynacji podatkowej – Przeciwdziałanie wykorzystywaniu sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych);
- 3) o możliwości podejmowania czynności operacyjno-rozpoznawczych (dział V, rozdział 5 ustawy o KAS – Szczególne uprawnienia organów Krajowej Administracji Skarbowej oraz funkcjonariuszy Służby Celno-Skarbowej);
- 4) dotyczące gromadzenia informacji przez organy KAS (dział IV ustawy o KAS – Pomoc i informacje), które to uprawnienia są sukcesywnie poszerzane⁸.

Praktycznemu wykorzystaniu poszczególnych instrumentów można byłoby poświęcić odrębne opracowanie, natomiast w tym miejscu ograniczmy się do jednego spostrzeżenia. Weźmy na ten przykład system STIR, który nie tylko wykorzystywany jest do blokowania rachunków bankowych, lecz także jego funkcjonalność odgrywa istotne znaczenie w innych, działaniach podejmowanych przez organy KAS. Znajduje zastosowanie m.in. w analizie ryzyka poprzedzającej wszczęcie kontroli celno-skarbowej. Informacje o wskaźniku ryzyka ustalonym przez Krajową Izbę Rozliczeniową oraz porównywanie danych o przepływach finansowych z innymi danymi znajdującymi się w posiadaniu KAS, np. JPK-VAT, umożliwiają m.in. efektywne zapobieganie dokonaniu nienależnego zwrotu VAT, a także są wykorzystywane w identyfikacji i przerywaniu łańcuchów karuzelowych, co z kolei – jak deklaruje administracja skarbową – służy skutecznemu przeciwdziałaniu powstawaniu przestępstw karuzelowych⁹.

⁷ Zob. D. Strzelec, *Gromadzenie informacji podatkowych przez organy KAS*, Prz. Pod. 2017/5, s. 31 i n.

⁸ Przykładowo od 2.01.2019 r. w art. 49a u.KAS przewidziano uprawnienia w zakresie uprawdopodobnionych informacji o możliwości posługiwania się rachunkiem bankowym wykorzystywanym do prowadzenia niezgłoszonej do opodatkowania działalności gospodarczej, uzyskiwania przychodów niezajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach. Z kolei z dniem 1.07.2022 r. rozszerzono obowiązek przekazywania informacji o prowadzonych rachunkach bankowych w związku z wszczętym postępowaniem przygotowawczym – art. 48 u.KAS zmieniony przez art. 20 pkt 8 Polskiego Ładu.

⁹ *Sprawozdanie za 2019 rok w zakresie przeciwdziałania wykorzystywaniu działalności banków i spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych do celów mających związek z wyłudzeniami skarbowymi*, Krajowa Administracja Skarbowa, Warszawa, maj 2020, s. 12, <https://www.gov.pl/attachment/9142ab02-63c5-438d-9f49-b48d4d0a8e79> (dostęp: 27.09.2022 r.).

1.1.3. Obszary podwyższonego ryzyka występowania nieprawidłowości w zakresie prawa podatkowego skutkujące uszczupleniami należności publicznoprawnych

Na przestrzeni ostatnich lat administracja podatkowa musiała konfrontować się z rozmaitymi zjawiskami, z którymi wiąże się ryzyko uszczupień podatkowych – od szarej strefy i niezgłoszonej do opodatkowania działalności gospodarczej zjawiska związane z regularną przestępczością podatkową, szczególnie w zakresie podatku od towarów i usług. Przez długi czas administracja podatkowa intensyfikowała działania przeciwko szarej strefie poprzez wykorzystanie instytucji opodatkowania dochodów nieujawnionych oraz eliminując niezarejestrowaną działalność gospodarczą i nierejestrowany obrót towarami i usługami, a tropienie osób osiągających dochody nieujawnione oraz ujawnianie niezgłoszonej do opodatkowania działalności gospodarczej mieściło się długi czas w corocznych celach działań kontrolnych. Kolejne reformy administracji skarbowej także zmierzały do zwiększenia efektywności podejmowanych działań w nowych obszarach, wymagających podjęcia stosownych działań, stąd w tym miejscu kilka uwag porządkujących.

Mianem szarej strefy (ang. *informal economy*) określa się działalność gospodarczą podejmowaną bez zadeklarowania tego faktu organom administracyjnym oraz ukrywanie osiągniętych z tego źródła korzyści majątkowych¹⁰. Jej celem jest zatajenie części lub całości dochodu, by uniknąć opodatkowania. W Polsce – wedle różnych szacunków – udział szarej strefy w gospodarce (23%) przewyższał średnią dla państw członkowskich Unii Europejskiej (17,90%), co już jakiś czas temu było niepokojące ze względu na zmniejszone wpływy budżetowe i nieuczciwą konkurencję przedsiębiorców działających zgodnie z przepisami z podmiotami działającymi w szarej strefie¹¹. Istnienie szarej strefy to zjawisko charakterystyczne nie tylko dla gospodarki rynkowej, kształtującej się po transformacji ustrojowej. Występowała ona również w gospodarce planowanej, choć inne były jej przejawy oraz przyczyny¹². Mianowicie w okresie funkcjonowania gospodarki centralnej w ramach szarej strefy występowały zjawiska związane z nieformalnym drobnym importem (wyjazdy turystyczne, turystyczno-przemysłowe¹³), nieformalnym obrotem na rynku walutowym, a głównym podmiotem istnienia szarej strefy były gospodarstwa domowe. Tworzeniu gospodarki rynkowej towarzyszyły z kolei nowe formy szarej strefy, takie jak handel przygraniczny, sprzedaż i handel uliczny i obwoźny oraz rozwój sektora prywatnego

¹⁰ Ł. Czernicki, K. Kutwa, *Szara strefa w Polsce*, Polski Instytut Ekonomiczny, 2019, s. 5, https://pie.net.pl/wp-content/uploads/2019/07/PIE-Szara_strefa.pdf (dostęp: 27.11.2022 r.).

¹¹ NIK, *Informacja o wynikach kontroli. Działania organów kontroli skarbowej i organów służby celnej w celu ograniczenia szarej strefy w gospodarce*, KBF.430.004.2017, Warszawa 2017.

¹² A. Krajewska, *Podatki w Unii Europejskiej*, Warszawa 2010, s. 284.

¹³ Zob. J. Głuchowski, *Na saksy do Bułgarii. Turystyka handlowa w PRL*, Warszawa 2019.

ze sporą liczbą małych firm¹⁴. Swego czasu w publikowanych opracowaniach poświęconych szarej strefie wskazywano, iż najwięcej dochodów ukrywają małe podmioty gospodarcze, które prowadzą księgowość w formach uproszczonych. Szczególnie podatne na unikanie podatków w oparciu o dane GUS zawsze były naprawy, usługi turystyczne i gastronomiczne, budownictwo i handel¹⁵ (zwłaszcza handel bazarowy, uliczny, tzw. giełdy), przemysł lekki (produkcja obuwia, tekstyliów – produkcja domowa, chałupnicza). Przeobrażenia ostatnich lat pozwalają jednak wskazać także inne newralgiczne obszary, gdzie istnieje niebezpieczeństwo występowania negatywnych z punktu widzenia systemu podatkowego zjawisk. Straty dla budżetu państwa wynikają zarówno z działalności podmiotów niezarejestrowanych, jak i z nieewidencjonowanej działalności podmiotów legalnie działających. Powoduje to konieczność podejmowania działań mających na celu ograniczenie tego zjawiska, które są niezbędne z uwagi na interes Skarbu Państwa i zasadę powszechności opodatkowania. Warto wspomnieć w tym miejscu, że szara strefa odpowiada tym samym tylko za część (choć istotną) luki podatkowej VAT, którą rozumie się jako różnicę między wysokością faktycznych wpływów podatkowych a wysokością potencjalnych wpływów, które powinny zostać uzyskane, jeśli założyc pełną realizację nałożonych na podatników zobowiązań podatkowych wynikających z przepisów prawa¹⁶. Luka w VAT z kolei pozwala ocenić efektywność egzekwowania podatku od towarów i usług oraz wypełniania związanych z tym podatkiem obowiązków. Umożliwia ustalenie przybliżonych danych co do poziomu strat wynikających m.in. z unikania opodatkowania i uchylania się od niego¹⁷.

Dziś jednak nie te zjawiska mają kolosalne znaczenie dla budżetu państwa, lecz te z pogranicza zdarzeń kryminalnych, związane z przestępczością gospodarczą, w tym występowaniem tzw. karuzeli podatkowych. Jak podkreśla się w piśmiennictwie¹⁸, pojęcie to nie jest jednoznacznie definiowane w doktrynie prawa podatkowego, jednak można wskazać charakterystyczne cechy karuzeli podatkowej, tj. zorganizowanie działalności w formie łańcucha transakcji dokonywanych przede wszystkim między współpracującymi ze sobą podmiotami; transgraniczny zasięg procederu, wynikający z wykorzystywania mechanizmu opodatkowania podatkiem od wartości dodanej; powrót towaru do państwa rozpoczęcia łańcucha dostaw, a w rezultacie zamknięty obieg towarów, co warunkuje możliwą powtarzalność transakcji i zwielokrotnienie

¹⁴ A. Krajewska, *Podatki...*, s. 285.

¹⁵ A. Bernal, *Zjawisko uchylania się od podatków dochodowych i metody jego ograniczenia*, Warszawa 2008, s. 133.

¹⁶ T. Mazur, D. Bach, A. Juźwik, I. Czechowicz, J. Bieńkowska, *Raport na temat wielkości luki podatkowej w podatku VAT w Polsce w latach 2004–2017*, „MF. Opracowania i analizy” 2019/3, s. 5.

¹⁷ T. Tratkiewicz, *Luka w VAT – sposoby przeciwdziałania w Polsce i Unii Europejskiej*, „Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach” 2016/204, s. 186.

¹⁸ D. Mączyński, *Karuzela podatkowa – oszustwo czy nadużycie podatkowe?* [w:] *Współczesne problemy prawa podatkowego. Teoria i praktyka. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Bogumiłowi Brzezińskiemu*, red. J. Gluchowski, M. Kalinowski, K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, A. Nita, A. Olesińska, t. 1, Warszawa 2019, Warszawa 2019, s. 318.

korzyści podatkowej¹⁹. Niekiedy karuzela podatkowa jest określana jako oszustwo popełniane w sposób zorganizowany. W uproszczeniu to fikcyjny przepływ towarów pomiędzy co najmniej dwoma (w praktyce znacznie więcej) krajami UE organizowany w taki sposób, że towary te „fakturowo” wracają do państw pochodzenia; symulowany jest obieg towarów pomiędzy podmiotami uczestniczącymi w oszustwie bez faktycznego posiadania towaru lub bez ponoszenia kosztów jego transportu (obieg fakturowy). Ponadto spotykane są odmiany transakcji karuzelowych, w których towar istnieje i jest rzeczywiście przewożony w łańcuchu dostaw w celu zachowania pozorów normalnego obrotu towarowego. W przypadku oszustwa karuzelowego obowiązuje określony podział funkcji w ramach grup zaangażowanych w nią podmiotów (m.in. znikający podatnik, bufor); zarówno udziałowcami, jak i członkami zarządu w podmiotach działających jako znikający podatnicy lub bufor są najczęściej osoby podstawione, tzw. „słupy”²⁰. W samym orzecznictwie sygnalizuje się, iż działania podmiotów tworzących kolejne ogniwa w przestępczym łańcuchu dostaw muszą być zsynchronizowane w taki sposób, aby stworzyć iluzję środowiska biznesowego, po to aby podmiotowi, który czerpie zyski z przedsięwzięcia, nie można było przypisać świadomego uczestnictwa w oszustwie. Oszustwa podatkowe cechuje też kompletność i skrupulatność dokumentacji dotyczącej fakturowania towaru, płatności i spedycji. Dzieje się tak, aby nie dawać organom podatkowym weryfikującym rzetelność transakcji jakichkolwiek powodów do powzięcia wątpliwości i zwiększyć szanse na otrzymanie z budżetu państwa zwrotu podatku, którego wcześniej do tego budżetu nie zapłacono²¹.

Zjawisko to jest szczególnie niebezpieczne z punktu widzenia podmiotów, które nieświadomie – choć dla niektórych może być to mało prawdopodobne – w tego typu zdarzeniach uczestniczą. W praktyce problemy, jakie powstają na tym tle, wcale nie muszą świadczyć o tym, iż kontrolowane podmioty świadomie uczestniczyły w określonym przedsięwzięciu z zamiarem osiągnięcia korzyści podatkowej. Sądy niejednokrotnie przyjmują, że podatnik brał udział w karuzeli podatkowej, mimo że brak jest dowodów na bliższą współpracę (powiązania) między kolejnymi dostawcami towaru oraz na to, że towary po eksporcie albo wewnątrzwspólnotowej dostawie wróciły do kraju²². Zdumiewa przy tym nierzadko taka argumentacja, choć te same sądy – jak choćby w wyroku wskazanym powyżej – podkreślają fakt, iż te oszustwa podatkowe cechuje pewna kompletność i chciałoby się powiedzieć „działanie z podjętym zamiarem oszukańczym”, aby nie dawać organom podatkowym weryfikującym rzetelność

¹⁹ Zob. także: S. Kozub-Skalska, *Mechanizm przestępstw karuzelowych i metody ich ograniczenia*, „Polityki Europejskie, Finanse i Marketing” 2017/17, s. 148; J. Rusek, *Prawo do odliczenia VAT w transakcjach karuzelowych w świetle orzecznictwa polskich sądów administracyjnych*, Prz. Pod. 2012/6, s. 31.

²⁰ NIK, *Działania organów...*, s. 19.

²¹ Wyrok NSA z 5.11.2021 r., I FSK 1279/20, LEX nr 3309116.

²² Wyroki WSA w Rzeszowie: z 25.08.2020 r., I SA/Rz 314/20, LEX nr 3049200; z 29.06.2020 r., I SA/Rz 189/20, LEX nr 3027796; zob. W. Kotowski, *Karuzele podatkowe [w:] Przestępstwa karuzelowe i inne oszustwa w VAT*, red. I. Ożóg, Warszawa 2017, s. 23–24.

transakcji jakichkolwiek powodów do powzięcia wątpliwości. Skoro wyspecjalizowane organy państwa stają się ofiarami karuzel podatkowych, to co dopiero mówić o przeciętnym przedsiębiorcy, który boryka się z typowymi problemami, takimi jak zmiana otoczenia prawnego, inflacja, problemy z doбором pracowników itp.

W statystykach makroekonomicznych Główny Urząd Statystyczny używa pojęcia produkcji nieobserwowanej, obejmującego szarą gospodarkę (działalność ukryta, charakteryzująca się co do zasady brakiem prowadzenia jakichkolwiek rejestrów, i działalność nieformalna, przy której transakcje nie są sprzeczne z przepisami prawa, lecz pozostają niezgłoszone, by uniknąć urzędowej kontroli) i działalność nielegalną²³. Niezwykle ciężko wytyczyć granicę pomiędzy działalnością nieformalną lub nierejestrowaną a przestępstwem (rozdzielenie szarej i czarnej strefy). Jednak co do istotnych obszarów funkcjonowania szarej strefy, choćby w oparciu o raporty NIK²⁴, można wskazać na rynek pracy oraz branże tytoniową²⁵, alkoholową²⁶ i paliwową²⁷, obszar gier hazardowych, w tym urządzanych za pośrednictwem Internetu, obrotu elektroniką i metalami szlachetnymi oraz robót budowlanych, gdyż to w ich zakresie

²³ Związek Przedsiębiorców i Pracodawców, *Raport. Szara strefa rynku wyrobów tytoniowych. Diagnoza, propozycje rozwiązań*, Warszawa 2018, s. 5.

²⁴ Zob. NIK, *Działania organów...*, s. 19; NIK, *Informacja o wynikach kontroli – Zapobieganie nielegalnemu obrotowi paliwami ciekłymi*, Warszawa 2017, s. 6; Związek Przedsiębiorców i Pracodawców, *Szara strefa to nieuczciwa konkurencja*, Warszawa 2016, s. 3.

²⁵ Udział szarej strefy w rynku papierosów (udział papierosów z przemytu i podróbek w całkowitej konsumpcji papierosów), według wyników badań przeprowadzonych przez Instytut Doradztwa i Badania Rynku Almares, wynosił 17,3% w IV kwartale 2014 r., 18,2% w analogicznym okresie 2015 r., a w II kwartale 2016 r. relacja ta prognozowana była na poziomie 17,2%. Roczne straty budżetu państwa wynikające z istnienia szarej strefy wyrobów tytoniowych oszacowano na 6,5 mld zł (5,2 mld zł z tytułu akcyzy i 1,2 mld zł z tytułu VAT) (zob. NIK, *Działania organów...*, s. 19).

²⁶ Źródłem danych o rozmiarach szarej strefy, gdy chodzi o nielegalny alkohol, wykorzystywanym w pracach analitycznych jednostek organizacyjnych Ministerstwa Finansów, były wyniki badań KPMG przeprowadzonych na zlecenie Związku Pracodawców Polski Przemysł Spirytusowy. Badania zostały oparte m.in. na danych izb celnych. Na podstawie wyników kontroli Służba Celna oszacowała wielkość szarej strefy w 2015 r. na poziomie 8,5% legalnego rynku napojów spirytusowych, tj. około 10 mln litrów 100% vol., w tym maksymalnie 5,7 mln litrów stanowił alkohol odkażany. Na 2016 r. przyjęto szacunki na zbliżonym poziomie (zob. NIK, *Działania organów...*, s. 20). Funkcjonowanie w szarej strefie rynku alkoholowego polega albo na produkcji i obrocie alkoholem nielegalnym (bez opłacenia akcyzy, przy czym alkohol ten pochodzi niejednokrotnie z przemytu bądź odkażania alkoholu skażonego), albo na nierejestrowanej sprzedaży alkoholu legalnego (Związek Przedsiębiorców i Pracodawców, *Raport. Szara strefa rynku...*, s. 22).

²⁷ Według szacunków firmy doradczej PricewaterhouseCoopers International Limited (PwC) w 2014 r. wyłudzenia VAT w polskiej gospodarce wyniosły niemal 50 mld zł, z czego ponad 20% dotyczyło obrotu paliwami. Najczęściej podejmowaną aktywnością w ramach paliwowej szarej strefy jest wyłudzenie VAT. Jak wynika z raportu przygotowanego przez EY na zlecenie Polskiej Organizacji Przemysłu i Handlu Naftowego strefa wyłudzeń VAT na rynku oleju napędowego w 2012 r. wyniosła co najmniej 12,6% szacowanego całkowitego zużycia oleju napędowego, co odpowiada wartości około 11 mld zł. W ciągu dalszych lat dochodziło do wzrostu szacowanych wyłudzeń VAT nawet do poziomu 24,2% wartości rynku. Cała szara strefa rynku paliw opiera się na dwóch podstawowych mechanizmach, tj. sprzedaży oleju opałowego jako napędowego (te oleje są objęte innymi stawkami akcyzy) oraz wyłudzeniu zwrotu VAT w ramach dostaw wewnątrzwspólnotowych (paliwa importowane w praktyce nie bywają przedmiotem tego proceduru), w oparciu o mechanizmy karuzelowe z udziałem „znikającego handlarza” (NIK, *Informacja o wynikach kontroli – Zapobieganie nielegalnemu...*, s. 6; Związek Przedsiębiorców i Pracodawców, *Szara strefa to nieuczciwa...*, s. 25).

identyfikowane są największe zagrożenia²⁸. Ponadto sygnalizuje się, iż obszarem podatnym na nadużycia, a wykorzystywanym jednocześnie przy oszustwach karuzelowych, jest system zwrotu podatku podróżnym (*Tax Free*) na wschodniej granicy RP²⁹.

1.1.4. Efektywność i metody działania administracji podatkowej

Skuteczność działania administracji skarbowej w obszarach, w których występowały problemy, poddawana była kontroli przez NIK parokrotnie³⁰, w tym analizie poddano skuteczność działań organów kontroli mających zapobiegać zjawisku wprowadzania do obrotu gospodarczego faktur dokumentujących czynności fikcyjne³¹. Na potrzeby niniejszego opracowania nie są może tak bardzo ważne liczby, kwoty uszczupień podatkowych, bo te zainteresowany badacz ustali sobie, sięgając do stosownych dokumentów. Ważniejsze są jednak pewne ogólne wnioski, które nasuwają się po dokonanej ocenie działań administracji. W ocenie NIK organy kontroli skarbowej oraz organy podatkowe nie przeciwdziałały wystarczająco skutecznie oszustwom podatkowym w VAT, o czym świadczą: rosnące kwoty uszczupień w VAT i jednocześnie niski poziom odzyskiwanych przez Skarb Państwa kwot z wydanych decyzji pokontrolnych, narastająca skala oszustw podatkowych, gwałtowny wzrost zaległości podatkowych w VAT, niewystarczająca szybkość reakcji na pojawiające się zagrożenia³². Jednocześnie wskazano, że rozwiązania prawne mające pomóc w uszczelnieniu systemu okazały się niewystarczające dla skutecznego przeciwdziałania wprowadzaniu do obrotu gospodarczego faktur dokumentujących czynności fikcyjne³³. Jako konkretny przykład podano w tym zakresie odwrotne obciążenie³⁴, które nie zwalczyło nadużyć w sposób systemowy, a jedynie doraźnie, ponieważ objęcie tym mechanizmem danej grupy towarów spowodowało przeniesienie procedury oszustw na inne towary pozostające poza mechanizmem obciążenia odwrotnego³⁵. Również wnioski płynące z kolejnej kontroli dotyczącej skuteczności realizacji dochodów z VAT³⁶ nie napawały optymizmem. Stwierdzono bowiem, że mimo podejmowania przez Mini-

²⁸ NIK, *Działania organów...*, s. 8–10.

²⁹ Zgodnie z raportem NIK, który swoim zakresem objął lata 2017–2019, system zwrotu podatku od towarów i usług podróżnym („Tax Free”) na wschodniej granicy RP nie funkcjonował prawidłowo (NIK, *Informacja o wynikach kontroli z 3.08.2020 r., LLU.430.004.2020, Funkcjonowanie systemu zwrotu podatku od towarów i usług podróżnym („Tax Free”) na wschodniej granicy RP*, s. 7).

³⁰ NIK, *Raport – Zwalczanie oszustw w podatku od towarów i usług*, KBF-4101-07-00/2013; NIK, *Raport – Przeciwdziałanie wprowadzaniu do obrotu gospodarczego faktur dokumentujących czynności fikcyjne*, KBF.410.007.00.2015, s. 8; NIK, *Raport – Nadzór Ministra Finansów nad poborem podatku od towarów i usług*, KBF.430.002.2019, s. 5.

³¹ NIK, *Raport – Przeciwdziałanie wprowadzaniu...*, s. 8.

³² NIK, *Raport – Zwalczanie...*, s. 8.

³³ NIK, *Raport – Przeciwdziałanie wprowadzaniu...*, s. 9.

³⁴ Mechanizm odwrotnego obciążenia został od 1.11.2019 r. zastąpiony mechanizmem podzielonej płatności (MPP).

³⁵ NIK, *Raport – Przeciwdziałanie wprowadzaniu...*, s. 10.

³⁶ NIK, *Raport – Nadzór...*, s. 5.

stra Finansów wielu działań nadzorczych mających na celu skuteczny i prawidłowy pobór podatku, nie zapewniły one w całym badanym okresie należytego poziomu jego ściągальności³⁷. Zmniejszenie luki vatowskiej oraz wzrost dochodów z tego podatku nastąpiły w warunkach dobrej sytuacji gospodarczej oraz poprawy ściągальności VAT będącej efektem wprowadzonego w latach 2015–2018 szerokiego pakietu zmian legislacyjnych i organizacyjnych mających na celu poprawę dyscypliny podatkowej oraz skuteczności działania aparatu skarbowego³⁸. O skali problemu świadczy inna podjęta kontrola³⁹, której przedmiotem była problematyka skuteczności i rzetelności przeciwdziałania przez organy podatkowe wyłudzeniom podatku od towarów i usług. W tym zakresie działania administracji zostały zasadniczo ocenione pozytywnie w zakresie poprawy skuteczności działania aparatu skarbowego w zapobieganiu wyłudzeniom VAT. W badanych urzędach skarbowych rzetelnie typowano podmioty do kontroli, wykorzystując istotne wskazania ze źródeł zewnętrznych oraz wewnętrznych⁴⁰, jednocześnie podkreślano, iż kwoty wymierzonego decyzjami podatku były większe niż w okresach wcześniejszych⁴¹.

Również w kolejnych latach kwestia efektywności działania administracji skarbowej w poborze podatków była przedmiotem zainteresowania NIK⁴². W tym analizie poddano skuteczność działań organów kontroli mających zapobiegać zjawisku wprowadzania do obrotu gospodarczego faktur dokumentujących czynności fikcyjne⁴³. W ocenie NIK w kontrolowanym okresie pogorszyła się jakość wydawanych rozstrzygnięć, mierzona stosunkiem liczby decyzji uchylonych (bądź uchylonych częściowo) do liczby decyzji wydanych przez organ podatkowy w sprawach wymiaru podatków stanowiących dochody budżetu państwa. Z kolei w latach 2019–2021 głównym powodem wydłużenia się czasu trwania kontroli była sytuacja epidemiczna i wszelkie związane z tym reperkusje (efektywność pracy zdalnej, ograniczenia sanitarne). W obu raportach podkreślono znaczenie narzędzi informatycznych, jakie uzyskały organy skarbowe dla podniesienia efektywności i skuteczności prowadzonych kontroli⁴⁴, w tym także w warunkach stanu epidemiologicznego⁴⁵. Niestety na-

³⁷ Badanie dotyczyło okresu od 1.01.2007 r. do 30.09.2018 r. (*Raport – Nadzór...*, s. 7).

³⁸ NIK, *Raport – Nadzór...*, s. 7–9.

³⁹ NIK, *Raport – Przeciwdziałanie wyłudzeniom podatku VAT*, KBF.430.003.2018.

⁴⁰ Przy mniejszej liczbie przeprowadzanych kontroli wzrosła częstotliwość wykrywania nieprawidłowości w rozliczeniach VAT, która wyniosła 76,5% w 2015 r., 78,9% w 2016 r., 81,9% w I półroczu 2017 r. oraz 83,3% w całym 2017 r. (NIK, *Raport – Przeciwdziałanie wprowadzaniu...*, s. 12).

⁴¹ W wyniku postępowań kontrolnych rozliczeń VAT przeprowadzonych przez urzędy kontroli skarbowej, a od 1.03.2017 r. urzędy celno-skarbowe, kwoty podatku wymierzone decyzjami i wynikające ze złożonych przez podatników korekt deklaracji wyniosły 20 069,7 mln zł w 2016 r., tj. o 19,7% więcej niż w 2015 r., oraz 6266,1 mln zł w I półroczu 2017 r., tj. o 30,2% mniej niż w I półroczu 2016 r.

⁴² NIK, *Informacja o wynikach kontroli – Skuteczność i efektywność administracji skarbowej w poborze podatków*, KBF.430.003.2020 s. 68–69; NIK, *Informacja o wynikach kontroli – Skuteczność działań w zakresie usprawniania poboru podatku VAT*, KBF.430.013.2021.

⁴³ NIK, *Informacja o wynikach kontroli – Skuteczność działań...*, s. 55.

⁴⁴ NIK, *Informacja o wynikach kontroli – Skuteczność i efektywność...*, s. 6.

⁴⁵ NIK, *Informacja o wynikach kontroli – Skuteczność działań...*, s. 7.

dal wskazywano na niepełne lub nierzetelne prowadzenie analizy ryzyka podmiotów rejestrujących się jako podatnicy VAT lub VAT UE⁴⁶. Z drugiej jednak strony podnoszono, że w sposób prawidłowy typowane były podmioty do kontroli celno-skarbowych. Dobór podmiotów do kontroli w badanych urzędach celno-skarbowych zapewniał wybranie podmiotów, w działalności których ryzyko wystąpienia nieprawidłowości było duże⁴⁷.

Warte podkreślenia jest, iż w toku kontroli przeprowadzonej przez NIK za lata 2018 i 2019 odnotowano zmianę funkcjonującego modelu zwalczania nierzetelności podatkowych (głównie w zakresie VAT). Dostrzeżono, iż karuzele podatkowe są zwalczane poprzez objęcie ich w pierwszej kolejności postępowaniami karnymi skarbowymi. Priorytet został nadany kontrolom skierowanym wobec podmiotów będących beneficjentami oszukańczych mechanizmów, i rekomenduje się prowadzenie czynności karnych skarbowych w przypadku firm, które nie prowadziły działalności gospodarczej, a jedynie uczestniczyły w procesie obrotu fakturami VAT. Jak wynika z raportu, wskutek zmniejszenia się liczby kontrolerów (m.in. w związku z przeniesieniem ich do innych komórek w ramach urzędów celno-skarbowych, takich jak komórki dochodzeniowo-śledcze, komórki analityczne, komórki orzecznicze czy komórki operacyjno-rozpoznawcze) przeniesiono punkt ciężkości zadań z kontroli skarbowych rozliczeń podatkowych na przeciwdziałanie przestępczości podatkowej⁴⁸. Wydaje się, iż to, co jest podkreślane w raportach, odczuwają także osoby zawodowo zajmujące się prawem podatkowym, albowiem w ostatnim okresie rzeczywiście ze znacznie większym natężeniem niż jeszcze kilka lat temu obszarem zainteresowania organów KAS są przepisy prawa karnego skarbowego.

1.2. Miejsce i charakter przepisów prawa karnego skarbowego względem prawa podatkowego

1.2.1. Subsydiarny charakter prawa karnego skarbowego względem prawa podatkowego

Prawo karne skarbowe stanowi wyspecjalizowaną dziedzinę prawa karnego, wyodrębnioną ze względów przedmiotowych, charakteryzując się daleko idącą autonomią⁴⁹. Względem prawa karnego wykazuje ono – co nawet nie było historycznie kontestowane⁵⁰ – odmienności z uwagi na szczególnie przedmiot ochrony, różnice

⁴⁶ NIK, *Informacja o wynikach kontroli – Skuteczność działań...*, s. 59.

⁴⁷ NIK, *Informacja o wynikach kontroli – Skuteczność działań...*, s. 7.

⁴⁸ NIK, *Informacja o wynikach kontroli – Skuteczność i efektywność...*, s. 54–55.

⁴⁹ L. Wilk, *W sprawie autonomii materialnego prawa karnego skarbowego*, PiP 2009/8, s. 32–45.

⁵⁰ Zob. szerzej M. Szwarczyk, *Prawo karne skarbowe i jego pozycja w systemie prawa*, „Studia Lublinensia” 2003/1, s. 168–175.