

Kamil Nowak

Wybrane zagadnienia dotyczące działalności tzw. słupów w ramach zorganizowanych grup przestępczych dopuszczających się oszustw podatkowych w związku z obrotem wyrobami stalowymi

Podejmując się próby zdefiniowania osób fizycznych nazywanych słupami i przedstawienia charakteryzujących ich istotnych cech, konieczne jest wcześniejsze wskazanie cech tzw. znikającego podatnika. Definicja znikającego podatnika (ang. *missing trader*) była zawarta w art. 2 *Rozporządzenia Komisji (WE) nr 1925/2004 z dnia 29 października 2004 r. ustanawiającego szczegółowe zasady wykonywania niektórych przepisów rozporządzenia Rady (WE) nr 1798/2003 w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie podatku od wartości dodanej*¹. Zgodnie z tym przepisem: „niewywiązujący się podmiot gospodarczy” oznacza podmiot gospodarczy zarejestrowany jako podatnik dla celów VAT, który, z potencjalnym zamiarem oszustwa, nabywa towary lub usługi, bądź symuluje ich nabywanie, nie płacąc podatku VAT, i zbywa je z uwzględnieniem podatku VAT, nie przekazując należnego podatku VAT właściwym władzom państwowym.

Określenie słup nie posiada definicji legalnej. W *Wielkim Słowniku Języka Polskiego*² jest natomiast zawarta następująca definicja: *słup (człowiek) – pot. osoba, która firmuje swoim nazwiskiem jakieś działanie, w celu ukrycia faktycznego inspiratora lub uczestnika*. W literaturze (m.in. u Brunona Hołysta) w odniesieniu do firm słupów posługiwano się określeniem firmy *firmanckie*³.

Choć w praktyce organów ścigania zdarza się, że słowo słup jest utożsamiane także z działalnością gospodarczą zarejestrowaną na osobę fizyczną lub ze spółką z ograniczoną odpowiedzialnością, w dalszej części artykułu określenie to będzie stosowane jedynie w odniesieniu do pewnej grupy osób fizycznych. Należy zaznaczyć, że pojęcie słup nie zawsze jest tożsame z pojęciem znikający podatnik. Osoby fizyczne, które były słupami, a jednocześnie nie były znikającymi podatnikami, stanowiły istotny element postępowań karnych dotyczących m.in. wyłudzeń kredytów i często występowały w swoim imieniu, tj. jako osoby fizyczne, które nie prowadziły działalności gospodarczej. Niemniej jednak za najpoważniejsze z punktu widzenia interesów Skarbu Państwa należy uznać te sprawy, w których słupy popełniały przestępstwa związane z wyłudzeniami podatku VAT, i w takich przypadkach słupy zazwyczaj były jednocześnie znikającymi podatnikami. W niniejszym artykule w kontekście oszustw podatkowych dotyczących podatku VAT w związku z obrotem wyrobami stalowymi pojęcie słup będzie tożsame z pojęciem znikający podatnik.

Brytyjski Urząd Skarbowy i Celny (Her Majesty's Revenue and Customs) wskazuje, że jednym z pierwszych sygnałów, że podatnik (przedsiębiorca) jest znikającym podatnikiem, może być zarówno fakt, że korespondencja kierowana do tego podmiotu jest zwracana przez pocztę lub przez inny podmiot zarejestrowany pod adresem, pod któ-

¹ Dz.U.UE L 331/13 z 5 XI 2004.

² <http://www.wsjp.pl>, [dostęp: 10 I 2014].

³ B. Hołyst, *Kryminalistyka*, Warszawa 2007, LexisNexis, s. 296–303.

ry skierowano korespondencję, jak i brak możliwości skontaktowania się z podatnikiem w jego siedzibie, przy jednoczesnym braku wskazania przez ten podmiot nowego adresu⁴.

W ostatnich czasach coraz częściej pojawiają się – szczególnie wśród niektórych przedstawicieli adwokatury – opinie, że oszustwa związane z wyłudzeniami podatku VAT, których ważnymi ogniwami są słupy, nie są poważnymi przestępstwami jak na przykład rozbój czy włamanie, a jedynie tzw. wystawianiem faktur, i to nie na nich powinna się koncentrować uwaga organów ścigania w naszym kraju. Wydaje się, że także społeczna świadomość konsekwencji najpoważniejszych przestępstw ekonomicznych jest niewystarczająca. W rzeczywistości następstwa działalności zorganizowanych grup przestępczych, a także skutki luki podatkowej powodującej m.in. uszczuplenie dochodów Skarbu Państwa, będącej konsekwencją oszustw podatkowych w odniesieniu do podatku VAT, ponoszą wszyscy obywatele RP. Bardzo poważnie uderzają one w podstawy ekonomiczne państwa i w niektóre branże polskiej gospodarki, np. w branżę hutniczą.

Jak wynika z raportu PricewaterhouseCoopers oraz Instytutu Badań Strukturalnych pt.: *Straty Skarbu Państwa w VAT maj 2013 roku*⁵, wielkość luki podatkowej, której znaczną część stanowią skutki oszustw na podatku VAT, w 2012 r. była szacowana na kwotę 36,4–58,5 mld zł. Pozwoliło to na wyliczenie dziennej straty Skarbu Państwa w 2012 r. na kwotę około 100–160 mln zł, która wynikała m.in. z umożliwiających popełnianie przestępstw wadliwych konstrukcji podatku VAT. Wskazuje to, jak poważnym problemem są skutki tych przestępstw.

Charakterystyka słupów

W działalności zorganizowanych grup przestępczych dopuszczających się oszustw podatkowych w związku z obrotem wyrobami stalowymi najczęściej spotyka się następujące rodzaje słupów:

- osoba fizyczna prowadząca w swoim imieniu działalność gospodarczą,
- osoba fizyczna będąca członkiem zarządu spółki z ograniczoną odpowiedzialnością (będąca zazwyczaj prezesem zarządu),
- osoba fizyczna będąca pełnomocnikiem podmiotu gospodarczego.

W zdecydowanej większości przypadków osoby te nie podejmowały samodzielnie żadnych decyzji merytorycznych odnośnie prowadzonej działalności, a jedynie wykonywały polecenia innych osób. Przedmiotem obrotu były tu najczęściej następujące rodzaje wyrobów stalowych: pręty żebrowane, blachy, walcówka, pręty krótkie i druty⁶.

Przechodząc do charakterystyki osób fizycznych określanych mianem słupów, jak wynika z materiałów ABW, wbrew powszechnej opinii, że słupami są wyłącznie osoby bezdomne, bezrobotne czy pochodzące z tzw. nizin społecznych, okazuje się, że stworzenie uniwersalnego profilu słupa jest w praktyce trudne. Wynika to z wielu względów, m.in. z tego, że jest to liczna i wewnętrznie zróżnicowana grupa, do której należą zarówno osoby bezdomne, bezrobotne, uzależnione od alkoholu czy narkotyków, jak i osoby nieznajdujące się w trudnej sytuacji życiowej, nierzadko mające pracę, z wyższym wykształceniem, próbujące znaleźć dodatkowe

⁴ <http://www.hmrc.gov.uk>, [dostęp: 10 I 2014].

⁵ <http://www.pwc.pl/pl/publikacje/straty-skarbu-panstwa-w-vat.jhtml> [dostęp: 10 I 2014].

⁶ Słupy były często wykorzystywane w transakcjach dotyczących obrotu złomem, metalami kolorowymi, paliwami, sprzętem elektronicznym, drewnem, artykułami spożywczymi i innymi towarami.

(kolejne) źródło dochodu, kuszone obietnicami składanymi przez tzw. organizatorów słułów (czasem określanych także mianem werbowników słułów), czyli osoby zajmujące się wyszukiwaniem ludzi, na których zakładano firmy biorące udział w przestępczym procederze.

Wśród najczęściej wskazywanych powodów, które skłoniły te osoby do podjęcia działalności w charakterze słułów, można wymienić:

- chęć znalezienia pracy,
- chęć uzyskania dodatkowego dochodu,
- chęć zmiany stylu życia,
- różne wcześniejsze zobowiązania wobec organizatorów słułów lub organizatorów całego przestępczego procederu,
- tzw. powód prestiżowy, czyli chęć zostania właścicielem lub prezesem (członkiem zarządu) firmy. Chociaż powód ten może wydawać się absurdalny, w praktyce był czasami wskazywany przez słuły. Brak możliwości podejmowania decyzji i samodzielnego kierowania firmą nie miał tu większego znaczenia.

Jak wynika z materiałów ABW, wynagrodzenie słułów było przeważnie określone z góry. Najczęściej co miesiąc wypłacano im ustaloną kwotę (zazwyczaj w wysokości od 200 zł do 2000 zł), rzadziej stosowano wynagrodzenie procentowe uzależnione od wartości brutto faktury (od około 0,1 proc. do 3–5 proc.) lub od wielkości podatku VAT z faktury (zazwyczaj od około 0,5 proc. do 3–10 proc.). Warto zaznaczyć, że po 2010 r. znacznie wzrosła średnia suma kwot zawartych w fakturach VAT wystawianych przez przeciętnego słuła. Spotkano się z przypadkiem, kiedy słuł w okresie swojej zaledwie 4-miesięcznej działalności wystawił fikcyjne faktury VAT na kwotę blisko 100 mln zł brutto. Najwyższe wynagrodzenie za bezwarunkową lojalność otrzymywały zazwyczaj słuły kwalifikowane (o których dalej – przyp. red.). Pojawiały się także osoby, które zgodziły się zostać słułami i w okresie swojej działalności (tj. do momentu zatrzymania i przedstawienia im zarzutów) nie otrzymały żadnego wynagrodzenia, a także osoby, które zamiast wynagrodzenia otrzymywały żywność, papierosy czy alkohol. Sporadycznie występowały także firmy zakładane na osoby nieżyjące lub na skradzione dokumenty tożsamości.

Zadaniami, jakie organizatorzy całego przestępczego procederu i organizatorzy słułów nakładali na te osoby, były m.in. czynności wykonywane najczęściej pod ścisłym nadzorem organizatorów słułów, wśród których można wymienić:

- szeroko pojętą rejestrację firmy, w tym m.in. stawiennictwo w siedzibach różnych organów administracji publicznej,
- zakładanie firmowego rachunku bankowego (czasem nawet kilkunastu rachunków),
- udzielanie pełnomocnictw do występowania w imieniu firmy,
- udzielanie pełnomocnictw do rachunków bankowych,
- wpłacanie i wypłacanie pieniędzy na rachunki firmowe w oddziałach banków; w przypadku rachunków internetowych słuły były zazwyczaj pozbawione dostępu do nich, zajmował się tym najczęściej organizator słułów lub inne wyznaczone przez niego osoby,
- wystawianie i podpisywanie dokumentacji finansowo-księgowej, zwłaszcza faktur VAT, dokumentów KP, KW, WZ, CMR i innych⁷,
- zawieranie fikcyjnych umów handlowych,

⁷ Zdarzało się, że wystawianiem tych dokumentów zajmował się organizator słułów.

- ukrywanie dokumentacji finansowo-księgowej (sporadyczne przypadki, gdyż zazwyczaj organizatorzy słupów nie zostawiali jej słupom),
- w razie zainteresowania się nimi przez organy ścigania odmowa współpracy z tymi organami i podtrzymywanie wersji – pomimo zazwyczaj licznych okoliczności obciążających słupa – o prowadzeniu legalnej działalności.

Ostatni ze wskazanych obowiązków nierzadko był związany z sytuacjami groteskowymi. Na przykład w postępowaniach przygotowawczych prowadzonych przez Agencję Bezpieczeństwa Wewnętrznego spotykano osoby będące słupami, które nie były w stanie wyjaśnić, co znaczą pojęcia VAT, PIT, CIT, WZ, WNT, WDT czy CMR, a utrzymywały, że to one kierowały podmiotem gospodarczym, dobrze znają się na działalności gospodarczej i działalność ta nie ma charakteru pozornego.

Podczas prowadzonych przez ABW czynności procesowych (zwłaszcza przeszukań) niejednokrotnie udawało się zabezpieczyć dokumentację finansowo-księgową słupów, pomimo że była ona przeznaczona do zniszczenia lub ukrycia, gdyż słup, czyli w tym przypadku znikający podatnik, miał (jak sama nazwa wskazuje) zniknąć wraz z całą dokumentacją. Prawie zawsze była ona źródłem cennych informacji dla śledczych. Przede wszystkim pozwalała na szybkie ustalenie kontrahentów słupa (znikającego podatnika), co w przypadku jej ukrycia lub zniszczenia byłoby procesem długotrwałym, a w niektórych przypadkach niemożliwym do zrealizowania.

Słupy kwalifikowane

W działalności zorganizowanych grup przestępczych dokonujących szeroko pojętych oszustw podatkowych w związku z obrotem wyrobami stalowymi, których ściganiem zajmuje się m.in. ABW, widoczne jest stałe modyfikowanie modus operandi tych grup. Oczywiście jednym z powodów jest chęć utrudniania w możliwie największym stopniu zwalczania przestępczego procederu organom ścigania.

W ramach tych modyfikacji, zwłaszcza od 2011 r., odnotowano wzrost liczby osób, które można określić mianem słupów kwalifikowanych, gdyż nazwa ta wydaje się właściwie oddawać ich charakter i istotne cechy. Do s ł u p ó w k w a l i f i k o w a n y c h zalicza się osoby fizyczne, którym w przeszłości przedstawiono zarzuty popełnienia przestępstw i które później (a więc już po przedstawieniu im zarzutów) działały w charakterze słupów. Osoby te w ocenie organizatorów przestępczego procederu są uznawane za zaufane, pewne i sprawdzone w przestępczej działalności. Jak zauważono, ewentualne uprzednie skazanie tych osób nie miało większego znaczenia. Trudno sobie wyobrazić, aby organizator przestępczego procederu sprawdzał w Krajowym Rejestrze Karnym karalność osoby, którą zamierza zaangażować w charakterze słupa.

Wśród słupów kwalifikowanych umownie można wyróżnić dwie podgrupy:

- słupy kwalifikowane sensu stricto – czyli osoby, którym uprzednio przedstawiono zarzuty popełnienia przestępstw, których zazwyczaj dopuszczają się członkowie zorganizowanych grup przestępczych zajmujących się szeroko pojętymi oszustwami w odniesieniu do podatku VAT, czyli szczególnie z art. 270 kk⁸

⁸ Art. 270 § 1 *Kto, w celu użycia za autentyczny, podrabia lub przerabia dokument lub takiego dokumentu jako autentycznego używa, podlega grzywnie, karze ograniczenia wolności albo pozbawienia wolności od 3 miesięcy do lat 5 (...).*

(fałszerstwo), art. 271 kk⁹ (fałszerstwo intelektualne dokumentu), art. 286 kk¹⁰ (oszustwo), art. 299 kk¹¹ (pranie pieniędzy) oraz art. 258 kk¹² (udział w grupie przestępczej) w związku z ww. artykułami, a także przestępstwa penalizowane w następujących przepisach Kodeksu karnego skarbowego¹³: art. 54 kks¹⁴ (uchylanie się od obowiązku podatkowego), art. 56 kks¹⁵ (podanie nieprawdziwych danych podatkowych), art. 62 kks¹⁶ (niewystawienie faktury) oraz art. 76 kks¹⁷ (narażenie na bezpodstawny zwrot podatku);

- słupy kwalifikowane sensu largo – czyli osoby, którym uprzednio przedstawiono zarzuty popełnienia innych przestępstw.

Jednym z głównych powodów wzrostu liczby słupów kwalifikowanych jest fakt, że osoby te najczęściej odmawiają współpracy z organami ścigania, nie chcąc ujawnić organizatorów procederu, a nierzadko – w przypadku przedstawienia im zarzutów popełnienia przestępstwa – odmawiają składania wyjaśnień. To właśnie na słupach – zgodnie z zamierzeniami organizatorów procederu – ma zakończyć się aktywność organów prowadzących postępowanie karne oraz organów skarbowych. W literaturze określa się nawet, że słupy mają być swoistą *pożywką dla organów ścigania oraz organów podatkowych*¹⁸. Natomiast bez wątpienia zadaniem organów ścigania powinno być takie prowadzenie postępowania przygotowawczego, aby na słupach ich aktywność się nie zakończyła.

⁹ Art. 271. § 1. *Funkcjonariusz publiczny lub inna osoba uprawniona do wystawienia dokumentu, która poświadcza w nim nieprawdę co do okoliczności mającej znaczenie prawne, podlega karze pozbawienia wolności od 3 miesięcy do lat 5 (...)* § 3. *Jeżeli sprawca dopuszcza się czynu określonego w § 1 w celu osiągnięcia korzyści majątkowej lub osobistej, podlega karze pozbawienia wolności od 6 miesięcy do lat 8.*

¹⁰ Art. 286 § 1. *Kto, w celu osiągnięcia korzyści majątkowej, doprowadza inną osobę do niekorzystnego rozporządzenia własnym lub cudzym mieniem za pomocą wprowadzenia jej w błąd albo wyzyskania błędu lub niezdolności do należytego pojmowania przedsięwziętego działania, podlega karze pozbawienia wolności od 6 miesięcy do lat 8 (...).*

¹¹ Art. 299. § 1. *Kto środki płatnicze, instrumenty finansowe, papiery wartościowe, wartości dewizowe, prawa majątkowe lub inne mienie ruchome lub nieruchomości, pochodzące z korzyści związanych z popełnieniem czynu zabronionego, przyjmuje, przekazuje lub wywozi za granicę, pomaga do przenoszenia ich własności lub posiadania albo podejmuje inne czynności, które mogą udaremnić lub znacznie utrudnić stwierdzenie ich przestępnego pochodzenia lub miejsca umieszczenia, ich wykrycie, zajęcie albo orzeczenie przepadku, podlega karze pozbawienia wolności od 6 miesięcy do lat 8. (...)* § 5. *Jeżeli sprawca dopuszcza się czynu określonego w § 1 lub 2, działając w porozumieniu z innymi osobami, podlega karze pozbawienia wolności od roku do lat 10.*

¹² Art. 258. § 1. *Kto bierze udział w zorganizowanej grupie albo związku mających na celu popełnienie przestępstwa lub przestępstwa skarbowego, podlega karze pozbawienia wolności od 3 miesięcy do lat 5. (...)* § 3. *Kto grupę albo związek określone w § 1, w tym mające charakter zbrojny, zakłada lub taką grupę albo związkiem kieruje, podlega karze pozbawienia wolności od roku do lat 10.*

¹³ Ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz.U. z 2013 poz.186, z późn. zm.).

¹⁴ Art. 54 § 1. *Podatnik, który uchylając się od opodatkowania, nie ujawnia właściwemu organowi przedmiotu lub podstawy opodatkowania lub nie składa deklaracji, przez co naraża podatek na uszczuplenie, podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych albo karze pozbawienia wolności, albo obu tym karom łącznie (...).*

¹⁵ Art. 56 § 1. *Podatnik, który składając organowi podatkowemu, innemu uprawnionemu organowi lub płatnikowi deklarację lub oświadczenie, podaje nieprawdę lub zataja prawdę albo nie dopełnia obowiązku zawiadomienia o zmianie objętych nimi danych, przez co naraża podatek na uszczuplenie, podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych albo karze pozbawienia wolności, albo obu tym karom łącznie (...).*

¹⁶ Art. 62. § 1. *Kto wbrew obowiązkowi nie wystawia faktury lub rachunku za wykonanie świadczenia, wystawia je w sposób wadliwy albo odmawia ich wydania, podlega karze grzywny do 180 stawek dziennych (...).*

¹⁷ Art. 76. § 1 *Kto przez podanie danych niezgodnych ze stanem rzeczywistym lub zatajenie rzeczywistego stanu rzeczy wprowadza w błąd właściwy organ, narażając na nienależny zwrot podatkowej należności publicznoprawnej, w szczególności podatku naliczonego w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług, podatku akcyzowym, zwrot nadpłaty lub jej zaliczenie na poczet zaległości podatkowej lub bieżących albo przyszłych zobowiązań podatkowych, podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych albo karze pozbawienia wolności, albo obu tym karom łącznie (...).*

¹⁸ Zob m.in. J. Duży, *Zorganizowana przestępczość podatkowa w Polsce. Zwalczanie przestępczego nadużycia mechanizmów podatków VAT i akcyzowego*, LEX 2014 (wersja elektroniczna).

Celem niniejszego artykułu nie jest dokładny opis szeroko omawianych w literaturze¹⁹ i złożonych zazwyczaj mechanizmów oszustw związanych z podatkiem VAT, gdyż tematyka ta przekracza jego ramy. Należy jednak wspomnieć, że zarejestrowane na terenie RP słupy kupowały najczęściej wyroby stalowe od firm mających swoje siedziby w innych krajach UE, a następnie odsprzedawały je w Polsce po cenie niższej niż rynkowa. Jednocześnie nie odprowadzały od przeprowadzonych transakcji należnego podatku VAT do urzędu skarbowego. Nieuiszczenie podatku VAT pozwalało m.in. na obniżenie cen towaru sprzedawanego na terenie Polski o kilka lub nawet o kilkanaście procent w stosunku do ceny oferowanej przez producenta tych wyrobów (hute). Często tego rodzaju działania łączyło się z uczestnictwem w tak zwanych karuzelach podatkowych, które były organizowane m.in. w celu uzyskiwania nienależnych zwrotów podatku VAT naliczonego zazwyczaj przez podmioty z wyższych poziomów przestępczego łańcucha niż słupy.

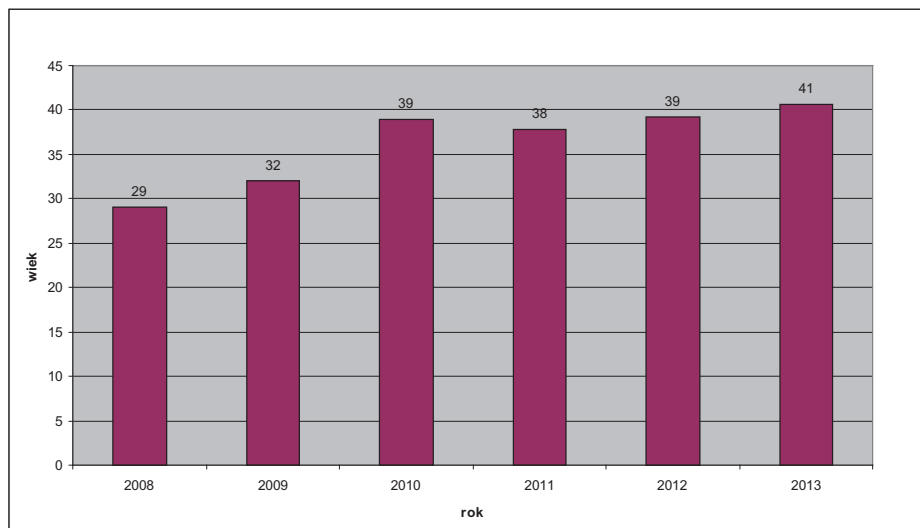
Dane statystyczne

Na potrzeby tego artykułu dokonano analizy postępowań przygotowawczych prowadzonych przez Delegaturę ABW w Katowicach – dotyczących działalności zorganizowanych grup przestępczych zajmujących się oszustwami podatkowymi w związku z obrotem wyrobami stalowymi, których istotnymi elementami było działanie osób będących słupami – pod kątem statystycznego przedstawienia wybranych cech charakteryzujących te osoby. Analizą objęto lata 2008–2013.

Średni wiek słupa wynosił 38 lat. Począwszy od 2008 r. jako słupy angażowano coraz starsze osoby (średnia wieku w 2013 r. wyniosła 41 lat), co pośrednio wydaje się być także powiązane ze wzrostem liczby słupów kwalifikowanych. Średni wiek słupów w poszczególnych latach analizowanego okresu przedstawiono na wykresie 1²⁰.

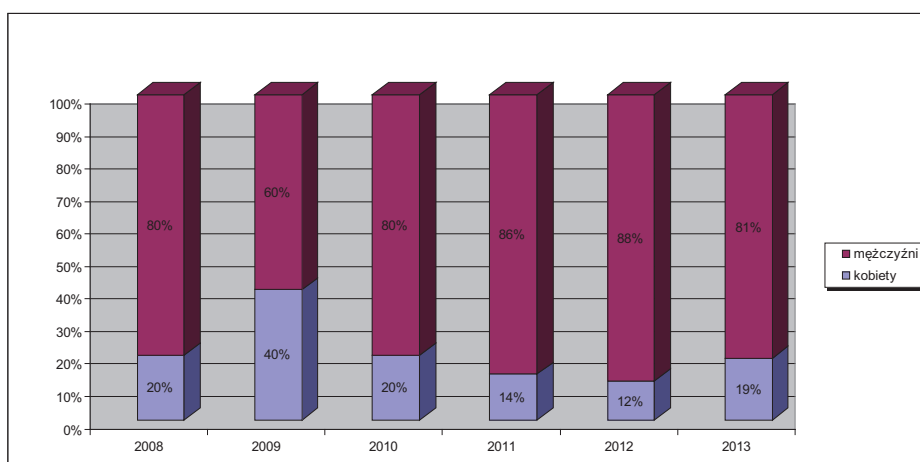
¹⁹ Zob. np. B. Hołyst, *Kryminalistyka...*, s. 191–205, J. Duży, *Zorganizowana...*, J. Podlipnik, *Missing Trader Intra-Community and Carousel frauds – ECJ and ECtHR Case Law*, 2012, s. 457–472 [online], <http://www.cyelp.com/index.php/cyelp/article/view/135/104>, [dostęp: 10 I 2014], *Straty Skarbu Państwa...*, s. 19–27, *Intra-Community VAT Fraud*, [online], <http://www.bundesrechnungshof.de>, [dostęp: 10 I 2014].

²⁰ Analizując przedstawione dane, należy oczywiście mieć świadomość, że różna była liczba słupów w poszczególnych latach w analizowanym okresie.



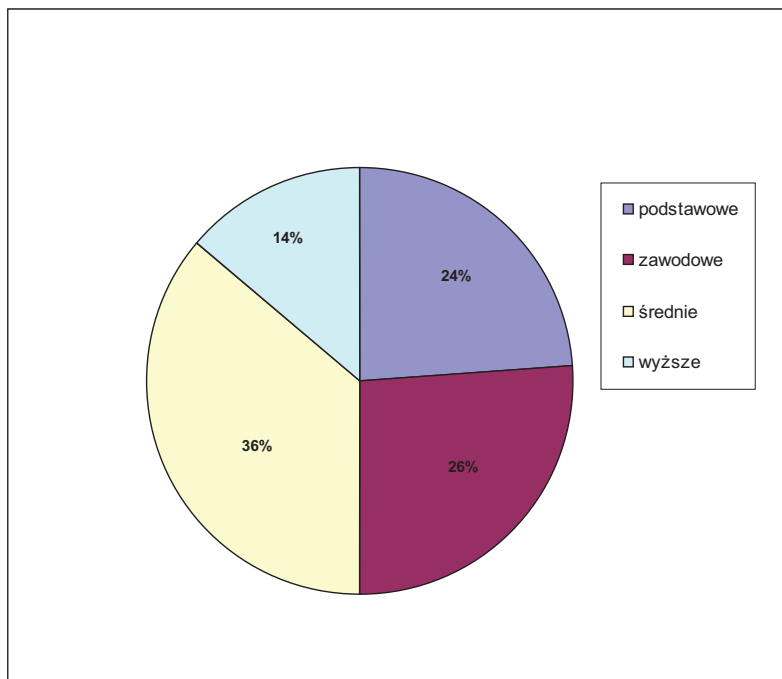
Wykres 1. Średni wiek słupów w poszczególnych latach.

Procentowy podział ze względu na płeć słupów kształtuje się następująco: spośród wszystkich słupów 84 proc. stanowili mężczyźni. Największy odsetek kobiet słupów był zaangażowany w proceder w 2009 r. (40 proc.) a najmniejszy w 2012 r. (12 proc.), co zobrazowano na wykresie 2.

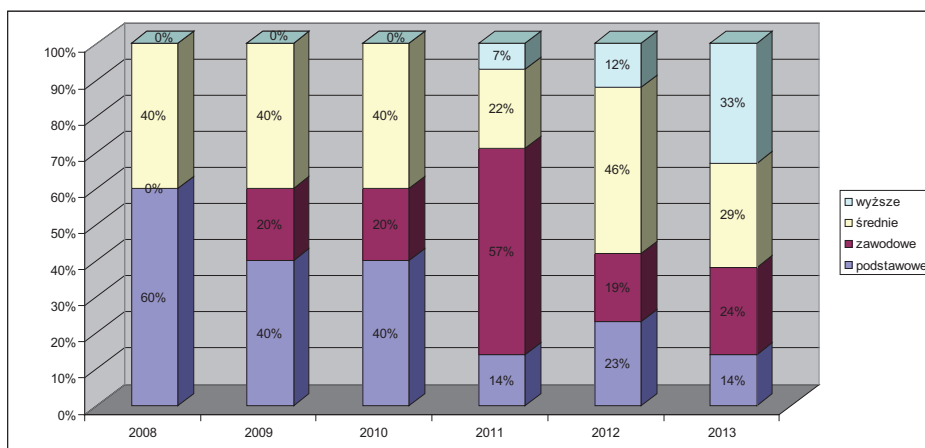


Wykres 2. Podział słupów ze względu na płeć w poszczególnych latach (w proc.).

Na wykresach 3 i 4 przedstawiono strukturę wykształcenia słupów. W analizowanym okresie większość słupów miała średnie wykształcenie. Co siódma osoba legitymowała się wyższym wykształceniem. Wyraźny jest spadek udziału osób z wykształceniem podstawowym na rzecz osób lepiej wykształconych.

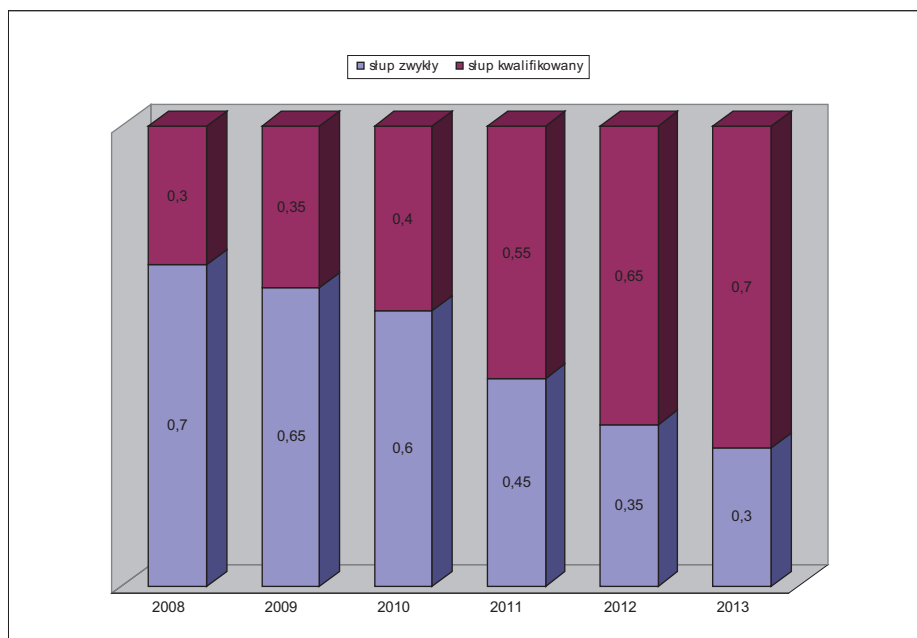


Wykres 3. Struktura wykształcenia służy w analizowanym okresie (w proc.).



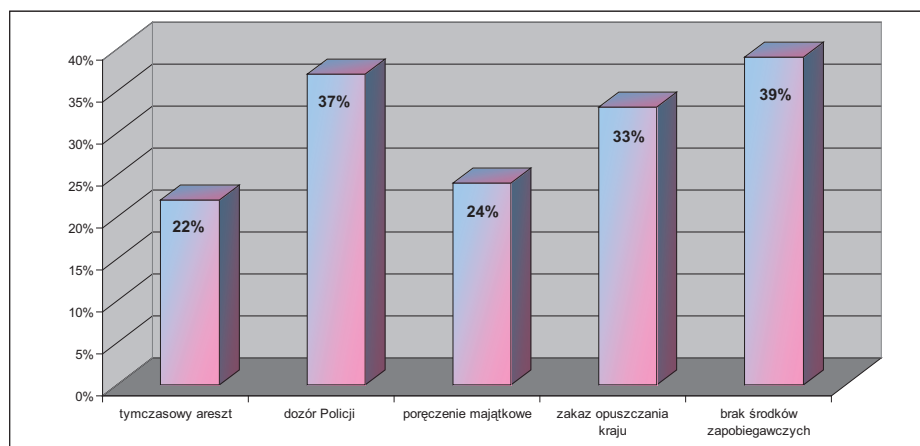
Wykres 4. Podział służy ze względu na wykształcenie w poszczególnych latach (w proc.)

Analizując postępowania przygotowawcze, sprawdzono, jaki rodzaj służy był angażowany w przestępczy proceder. W 2008 r. odsetek służy kwalifikowanych wynosił 30 proc. i wzrastał przez cały czas do 70 proc. w 2013 r. (wykres 5).



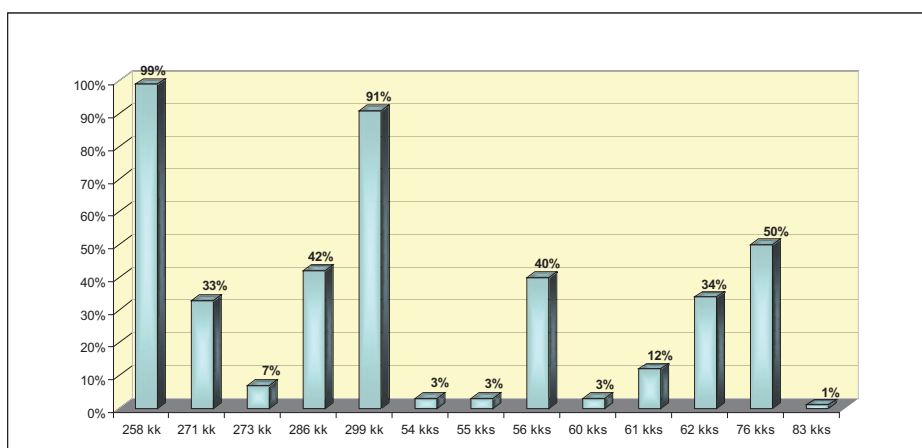
Wykres 5. Podział ze względu na rodzaj słupa (zwykły lub kwalifikowany) w poszczególnych latach (w proc.).

Wobec 61 proc. słupów, którym przedstawiono zarzuty popełnienia przestępstw, zostały zastosowane środki zapobiegawcze. Wobec 22 proc. słupów stosowane było tymczasowe aresztowanie (zazwyczaj łącznie trwało około 7–9 miesięcy). Wobec niektórych słupów jednocześnie stosowano różne środki zapobiegawcze – najczęściej dozór Policji wraz z zakazem opuszczania kraju. Wysokość zastosowanych poręczeń majątkowych zazwyczaj nie przekraczała kwoty 30–40 tys. zł. W odniesieniu do słupów kwalifikowanych w niektórych przypadkach kwoty poręczeń majątkowych przekraczały kwotę 200 tys. zł.



Wykres 6. Rodzaj zastosowanych środków zapobiegawczych (w proc.).

Słupom przedstawiano najczęściej zarzuty popełnienia przestępstw z art. 258 kk (udział w grupie przestępczej) – 99 proc., z art. 299 kk (pranie pieniędzy) – 91 proc., z art. 76 kks (narażenie na bezpodstawny zwrot podatku) – 50 proc., z art. 286 kk (oszustwo) – 42 proc., rzadziej z innych artykułów Kodeksu karnego lub Kodeksu karnego skarbowego. Zdecydowanej większości słupów przedstawiono zarzuty popełnienia przestępstw z kilku artykułów Kodeksu karnego i Kodeksu karnego skarbowego.



Wykres 7. Podział pod kątem przedstawionych słupów zarzutów (w proc.).

W ramach każdego postępowania przygotowawczego dotyczącego analizowanej problematyki odnotowano od kilku do nawet kilkuset podmiotów gospodarczych zarejestrowanych na słupy. W niektórych przypadkach na tę samą osobę było zarejestrowanych nawet kilkanaście różnych firm, założonych w celu popełnienia przestępstw.

Prezentowane kwestie nie były wcześniej przedmiotem analizy statystycznej w takim zakresie, jak w tym artykule. Mając świadomość, że przedstawione zestawienia i dane statystyczne dotyczące słupów mogą mieć jedynie charakter pomocniczy, gdyż zostały wykonane na podstawie jedynie części postępowań przygotowawczych dotyczących słupów prowadzonych przez polskie organy ścigania, należy zaznaczyć, że przyjęte stwierdzenie o zaangażowaniu w przestępczy proceder przede wszystkim słupów kwalifikowanych, znajduje potwierdzenie w informacjach uzyskanych przez autora od przedstawicieli innych organów ścigania.

Kilka uwag i wnioski *de lege ferenda*

Kilkuletnie obserwacje i analiza postępowań przygotowawczych prowadzonych m.in. przez ABW pozwalają na sformułowanie wniosku, że zarówno polityka penalizacyjna dotycząca sposobu reakcji na czyny zabronione, jak i polityka karna, czyli praktyka stosowania przez sądy środków, którymi dysponują, wobec sprawców czynów zabronionych, a także niektóre przepisy m.in. Kodeksu karnego, zwłaszcza określające przestępstwa, które najczęściej są popełniane przez słupy, są nieskuteczne i wymagają zmian.

Niestety, wiele osób, którym przedstawiono przed kilku czy kilkunastu laty zarzuty popełnienia przestępstw, m.in. udziału w zorganizowanej grupie przestępczej zajmującej się obrotem wyrobami stalowymi czy paliwami, a także zarzuty popełnienia innych

przestępstw pozostających zazwyczaj w takich wypadkach w związku z art. 258 § 1 kk, powróciło do przestępczej działalności w takim samym charakterze jak uprzednio (tzn. w charakterze słupa lub organizatora słupów). Wielokrotnie w ramach tzw. śledztw stalowych spotykano osoby, na których dane uprzednio rejestrowano firmy zajmujące się obrotem paliwami. Osoby te niejednokrotnie twierdziły, że taka działalność jest dla nich bardzo opłacalna, nie potrafią robić nic innego, a przewidziane w polskim prawie kary i środki karne w żaden sposób nie zniechęcają ich w przyszłości do prowadzenia tego rodzaju działalności. Osoby te wręcz twierdzą, że w przypadku pozostawania na wolności, w dalszym ciągu będą prowadziły przestępczą działalność, narażając Skarb Państwa na wielomilionowe szkody.

Najbardziej dolegliwe dla przestępców, także tych dopuszczających się oszustw podatkowych w związku z obrotem wyrobami stalowymi, jest odbieranie im „owoców” przestępstwa. Podstawowym błędem popełnianym przez niektórych prokuratorów oraz funkcjonariuszy organów ścigania, zajmujących się zwalczaniem wymienionego procederu, jest niedokonywanie zabezpieczeń majątkowych na mieniu przestępców lub zbyt późno – bo bez efektu zaskoczenia – dokonywanie zabezpieczeń już po zbyciu przez nich części składników majątkowych. Wydaje się, że w momencie przystąpienia do przedstawienia podejrzanemu zarzutów prokurator powinien dysponować starannie przygotowanym dossier zawierającym szczegółowe informacje na temat tych składników majątku podejrzanego, na których możliwe jest dokonanie zabezpieczenia majątkowego (nieruchomości, pojazdy czy rachunki bankowe). Ewentualne opóźnienie lub rezygnacja z dokonania zabezpieczeń majątkowych na etapie postępowania przygotowawczego często w ogóle uniemożliwia odebranie przestępcom ich majątków. Trudno się spodziewać, aby osoby, które popełniają np. oszustwa podatkowe, oczekiwały na prawomocne zakończenie postępowania i nie podejmowały czynności zmierzających do ukrycia składników majątkowych, licząc się z możliwym wyrokiem skazującym. Chybione tym samym zdają się poglądy prezentowane w 2012 r. przez znaczną część prokuratorów, którzy uważali, że etap postępowania przygotowawczego nie jest najistotniejszy dla efektywnego pozbawiania sprawców zysków pochodzących z przestępstwa²¹.

Wydaje się, że gruntownej reformy wymaga także system podatku VAT na poziomie Unii Europejskiej, gdyż jego funkcjonowanie w obecnym kształcie jest jednym z głównych powodów gigantycznych strat finansowych Unii Europejskiej, szacowanych corocznie – w zależności od opracowań – na kwoty od 200 mld do nawet 1 bln euro²² i destrukcyjnie wpływa na rynek finansowy. Pomimo pewnych pozytywnych zmian (m.in. nowelizacji niektórych przepisów dotyczących podatku VAT wprowadzających tzw. mechanizm odwróconego VAT²³), skala procederu będzie zapewne rosła, a jedynie zmieni się przedmiot obrotu, co już zauważono. Wśród proponowanych w literaturze przedmiotu zmian systemu VAT, występuje m.in.: zastosowanie mechanizmu odwrotnego obciążenia, solidarną odpowiedzialność nabywcy, model podzielonej płatności (ang. *split payment model*), model centralnej bazy monitorującej VAT (ang. *central VAT monitoring database model*), model standardowego pliku audytowego (ang. *standard audit file for tax*, SAFT),

²¹ *Przepadek przedmiotów i korzyści pochodzących z przestępstwa*, E. Guzik-Makaruk (red.), Warszawa 2012, Wolters Kluwer Polska, s. 379–385.

²² <http://www.podatki.abc.com.pl/ko/czytaj/-/artykul/ue-na-oszustwach-podatkowych-traci-1-bilion-euro-rocznie>, [dostęp: 6 II 2014 r.]; <http://www.pb.pl/3332764,81248,ue-traci-prawie-200-mld-eur-na-unikaniu-vat>, [dostęp: 6 II 2014].

²³ *Ustawa z dnia 26 lipca 2013 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw* (Dz.U. z 2013 r. poz.1027).

model certyfikowanego podmiotu rozliczającego VAT (ang. *certified VAT service provider*) oraz model certyfikowanego oprogramowania do rozliczania VAT²⁴. Analiza tych mechanizmów przekraczałaby jednak ramy niniejszego artykułu.

Jako alternatywne rozwiązanie, jeżeli inne systemowe rozwiązania fiskalne obliczone na uszczelnienie systemu nie zostaną wdrożone, można zaproponować wprowadzenie zmian w Kodeksie karnym. W doktrynie prawa karnego dominuje pogląd, że nie wysokość kary, ale jej nieuchronność, czyli efektywność ścigania oraz szybkie i konsekwentne działania prokuratury i sądów, decydują o powodzeniu w zwalczaniu przestępczości. Nie sposób jednakże nie zauważyć, zwłaszcza mając wiedzę, jaką dysponuje organ ścigania zajmujący się zwalczaniem tej przestępczości, poważnego problemu, jakim są osoby²⁵ powodujące straty Skarbu Państwa w wysokości kilkudziesięciu czy nawet kilkuset milionów złotych, a wyłudzone pieniądze ukrywają na przykład w tzw. rajach podatkowych²⁶. Osoby te są dobrze wyedukowane i od samego początku swojej przestępczej działalności biorą pod uwagę fakt, że konsekwencją ich działania może być co najwyżej kara kilkuletniego pozbawienia wolności. Mają jednak pełną świadomość, że odebranie im ukrytych w rajach podatkowych zysków z przestępstwa, mimo starań podejmowanych przez organy ścigania, będzie niezwykle trudne. Jak można się domyślać, po odbyciu kary pozbawienia wolności osoby te niemal natychmiast wracają na drogę przestępstwa. Z ich punktu widzenia jedyną realnie grożącą im dolegliwością jest kara pozbawienia wolności i to jej najbardziej się obawiają.

Trzeba jednocześnie zwrócić uwagę na to, że niełatwą sprawą jest szybkie zakończenie postępowania karnego dotyczącego przestępstw ekonomicznych i obejmującego działalność kilkudziesięciu czy nawet kilkuset podmiotów gospodarczych, których roczne obroty wynoszą od kilku do nawet kilkuset milionów złotych, zwłaszcza w związku z obrotem wewnątrzspółnotowym. Tym samym podnoszony w literaturze postulat szybkiego działania prokuratury i sądów nie w każdym przypadku jest możliwy do spełnienia.

Szanując poglądy doktryny prawa karnego przeciwne zaostrzaniu kar, wydaje się, że propozycje zmian w Kodeksie karnym w stosunku do opisanych wyżej osób nie są bezzasadne, zwłaszcza mając świadomość rozmiarów i bardzo poważnych skutków niektórych przestępstw ekonomicznych dla Skarbu Państwa.

Na podstawie m.in. przedstawionych argumentów za wymagające rozważenia należy uznać formułowanie wniosków *de lege ferenda* skierowanych do ustawodawcy, dotyczących znowelizowania Kodeksu karnego w kierunku zaostrzenia odpowiedzialności karnej za popełnienie niektórych przestępstw.

Pierwszą proponowaną zmianą jest zmiana treści art. 294 § 1 kk i zastąpienie obecnie obowiązującego brzmienia tego przepisu o treści:

Kto dopuszcza się przestępstwa określonego w art. 278 § 1 lub 2, art. 284 § 1 lub 2, art. 285 § 1, art. 286 § 1, art. 287 § 1, art. 288 § 1 lub 3, lub w art. 291 § 1, w stosunku do mienia znacznej wartości, podlega karze pozbawienia wolności od roku do lat 10, poprzez zastąpienie go sformułowaniem o treści:

Kto dopuszcza się przestępstwa określonego w art. 278 § 1 lub 2, art. 284 § 1 lub 2, art. 285 § 1, art. 286 § 1, art. 287 § 1, art. 288 § 1 lub 3, lub w art. 291 § 1, w stosunku

²⁴ Zob. *Straty Skarbu Państwa...*, s. 38–41.

²⁵ Przeważnie są to organizatorzy słupek lub organizatorzy całego przestępczego procederu.

²⁶ Na temat ukrywania składników majątkowych w rajach podatkowych zob. J. Grzywacz, *Pranie pieniędzy. Metody. Raje podatkowe. Zwalczanie*, Warszawa 2010, SGH.

do mienia znacznej wartości, podlega karze pozbawienia wolności na czas nie krótszy od lat 3 albo karze 25 lat pozbawienia wolności.

Kolejne zmiany mogłyby zostać wprowadzone w art. 299 kk. Zgodnie z treścią art. 299 § 1 kk:

Kto środki płatnicze, instrumenty finansowe, papiery wartościowe, wartości dewizowe, prawa majątkowe lub inne mienie ruchome lub nieruchomości, pochodzące z korzyści związanych z popełnieniem czynu zabronionego, przyjmuje, przekazuje lub wywozi za granicę, pomaga do przenoszenia ich własności lub posiadania albo podejmuje inne czynności, które mogą udaremnić lub znacznie utrudnić stwierdzenie ich przestępnego pochodzenia lub miejsca umieszczenia, ich wykrycie, zajęcie albo orzeczenie przepadku, podlega karze pozbawienia wolności od 6 miesięcy do lat 8.

Typy kwalifikowane przestępstwa prania (brudnych) pieniędzy określone są w art. 299 § 5 i 6 kk. Zgodnie z ich obecnie obowiązującym brzmieniem:

§ 5. Jeżeli sprawca dopuszcza się czynu określonego w § 1 lub 2, działając w porozumieniu z innymi osobami, podlega karze pozbawienia wolności od roku do lat 10.

§ 6. Karze określonej w § 5 podlega sprawca, jeżeli dopuszczając się czynu określonego w § 1 lub 2, osiąga znaczną korzyść majątkową.

Wydaje się, że zasadna byłaby zmiana dotychczasowego brzmienia art. 299 § 5 kk, poprzez wprowadzenie następującego sformułowania:

§ 5. Jeżeli sprawca dopuszcza się czynu określonego w § 1 lub 2, działając w porozumieniu z innymi osobami, podlega karze pozbawienia wolności na czas nie krótszy od lat 3 albo karze 25 lat pozbawienia wolności.

Zdając sobie sprawę, że proponowane zmiany sprowadzają się do zaostrożenia wskazanych przepisów, które potencjalnie penalizują nie tylko przestępstwa popełniane przez słupy, lecz także, co istotniejsze, przez organizatorów słułów i organizatorów całego przestępczego procederu, należy podkreślić, że nie wynikają one z kaprysu organów ścigania, ale z potrzeby skuteczniejszej ochrony ekonomicznych interesów RP. Na podstawie przedstawionych argumentów i w związku z narastającą skalą omawianych przestępstw, wydaje się, że ekonomiczne interesy RP nie są dostatecznie chronione, i to zazwyczaj nie z uwagi na brak skuteczności organów ścigania, ale z powodu ułomności niektórych przepisów. Rozpoznana przez śledczych taktyka przestępczej działalności osób określanych mianem „słułów” oraz osób znajdujących się wyżej od nich w przestępczych strukturach prowadzi do smutnego wniosku, że jedynie izolacja osób, które naraziły Skarb Państwa na straty rzędu kilkunastu czy kilkudziesięciu milionów złotych w przeliczeniu na jednego podejrzanego jest skuteczniejszym sposobem na ochronę interesów ekonomicznych państwa.

Wydaje się, że w tym przypadku prawo karne nie spełnia należycie swojej uniwersalnej funkcji, jaką jest ochrona porządku prawnego²⁷. Zaburzona wydaje się być zarówno prewencja ogólna, czyli oddziaływanie na całe społeczeństwo (organizatorzy procederu nie mają zazwyczaj kłopotu z zaangażowaniem w przestępczy proceder kolejnych osób), jak i prewencja szczególna, która zmierza do tego, aby raz ukarany nie naruszył prawa ponownie (słupy oraz ich zwierzchnicy najczęściej wracają na drogę przestępstwa).

Kierunek zaproponowanych w artykule nowelizacji jest, w zamierzeniu autora, sygnałem dla ustawodawcy, że niektóre przepisy prawa wymagają zmiany, choć należy

²⁷ Na temat funkcji prawa karnego zob. *Prawo karne, część ogólna, szczególna i wojskowa*, T. Dukiet-Nagórska (red.), Warszawa 2012, LexisNexis, wyd. 3, s. 27–30.

mieć świadomość, że propozycje te mogą się spotkać z krytyką zarówno środowisk, w których interesie nie leży ich wprowadzenie, jak i osób, które nie dysponują pełną wiedzą na temat skali i skutków opisywanej działalności.

Podsumowanie

W ostatnich kilku latach można dostrzec modyfikację działalności zorganizowanych grup przestępczych zajmujących się oszustwami w związku z obrotem wyrobami stalowymi poprzez stopniowe zastępowanie słupek zwyczajnych (osób, które wcześniej nie zajmowały się przestępczą działalnością) słupek kwalifikowanymi. Przyczynę tego należy upatrywać przede wszystkim w chęci uniemożliwienia ustalenia organizatorów słupek i organizatorów całego przestępczego procederu, zwłaszcza, że w wielu śledztwach (w tym prowadzonych przez ABW) odnoszono na tym polu sukcesy. W artykule zamierzano wykazać, że największym problemem, z którym mają do czynienia organy ścigania w sprawach gospodarczych, nie są słupek, ale organizatorzy słupek i organizatorzy całego przestępczego procederu.

Poważnym błędem w prowadzonych postępowaniach przygotowawczych, które dotyczą działalności słupek, jest niedokonywanie zabezpieczeń majątkowych oraz – oczywiście w tych przypadkach, w których firma zarejestrowana na słupek jest jeszcze aktywna – blokad rachunków bankowych i wstrzymywania transakcji firm zarejestrowanych na słupek²⁸, a także brak współpracy z Generalnym Inspektorem Informacji Finansowej w przypadkach, w których mamy do czynienia z uzasadnionym podejrzeniem popełnienia przestępstwa prania pieniędzy. Niedokonanie takiej blokady (lub wstrzymania transakcji) praktycznie uniemożliwia odzyskanie pieniędzy (naprawienie szkody, zwrot korzyści) na dalszych etapach postępowania karnego. Za niezrozumiałe i dziwne należy uznać stanowisko prezentowane przez niektórych prokuratorów, że: *blokad rachunków bankowych firm-słupek i zabezpieczenia majątkowe są kwestią wtórną*. Taki pogląd świadczy o braku zrozumienia istoty procederu, uniemożliwia odebranie przestępcom zysków z ich działalności, a w niektórych przypadkach wręcz ułatwia im dalszą działalność.

Praktyka pokazuje, że słupek kwalifikowane, wobec których nie stosowano tymczasowego aresztowania, a jedynie tzw. wolnościowe środki zapobiegawcze (m.in. dozór Policji, zakaz opuszczania kraju czy poręczenie majątkowe), w zdecydowanej większości przypadków niemal natychmiast po ich zwolnieniu przez prokuratora wracały na drogę przestępstwa i w dalszym ciągu zajmowały się popełnianiem oszustw podatkowych.

Rozwiązanie przedstawionego problemu jest kwestią bardzo złożoną i wymaga zmian zarówno w systemie podatku VAT, jak i prawdopodobnie w Kodeksie karnym, a także zmiany w podejściu do dokonywania zabezpieczeń majątkowych, gdyż na podstawie doświadczenia, zarówno w zakresie przeciwdziałania, jak i zwalczania oszustw podatkowych w związku z obrotem wyrobami stalowymi i innymi towarami, dochodzi się do konkluzji, że *Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług*²⁹ w jej obecnym kształcie wręcz zachęca przestępców do popełniania oszustw. Wprowadzone w 2013 r. zmiany – choć oczywiście należy je ocenić pozytywnie – nie zablokowały przestępczego procederu, a jedynie sprawiły, że zmienił się przedmiot obrotu, a oszustwa na ogromną skalę w dalszym ciągu mają miejsce.

²⁸ Na podstawie *Ustawy z dnia 16 listopada 2000 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu* (Dz.U. z 2010 r. Nr 46, poz. 276, z późn. zm.).

²⁹ Dz.U. z 2004 r. Nr 54, poz. 535, z późn. zm.

Abstrakt

W artykule omówiono skrótkowo działalność osób fizycznych określanych mianem „słupów”, będących istotnym elementem funkcjonowania zorganizowanych grup przestępczych dopuszczających się oszustw wyłudzenia zwrotu podatku od towaru i usług (VAT) w związku z obrotem wyrobami stalowymi. Przedstawiono przede wszystkim zadania słupów, motywację, która kierowała tymi osobami i która sprawiła, że zaangażowali się oni w proceder. Zwrócono również uwagę na okoliczności, które powinny być sygnałem, że dana osoba może być słupem. Podjęto również próbę statystycznego (w tym graficznego) przedstawienia wybranych cech osób będących słupami, które występowały w śledztwach prowadzonych przez Agencję Bezpieczeństwa Wewnętrznego. Wskazano także przestępstwa najczęściej popełniane przez słupy.

W artykule podjęto ponadto próbę scharakteryzowania grupy określonej mianem „słupów kwalifikowanych”, co jest związane z tym, że w ostatnich kilku latach wzrosła liczba słupów, które można zaliczyć do tej grupy.

Krytyce poddano niektóre przepisy Kodeksu karnego, a także sformułowano w tym zakresie do ustawodawcy wnioski *de lege ferenda*.

Abstract

The article briefly discusses the activity of natural persons called “frontmen” who constitute significant elements of the functioning of organized crime groups which wrongfully obtain tax (VAT) refund in relation to circulation with steel products. It presents above all the tasks of frontmen and the reasons why they engaged in such dealings. The article also highlights circumstances which should indicate that a given person acts as a frontman. It attempts as well to present statistically (including graphics) chosen features of such people recorded in the criminal proceedings carried out by the ABW. The article also points out the most common crimes committed by them.

Furthermore, the article attempts to characterize the group called “qualified frontmen”, which refers to the recent increase of the number of frontmen who could be classified as such.

Moreover, some provisions of the Penal Code have been criticized and in this context the legislator has been presented with conclusions *de lege ferenda*.